

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014



Εμμανουήλ Πετράκης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Μέλος της Επιτροπής για την εφαρμογή

του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π)

Εισαγωγή

Σκοπός της παρουσίασης αυτής είναι μια ουσιαστική προσέγγιση του Ν. 4308/2014 ο οποίος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του ν. 4093/2012. Ο νόμος στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό-ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και στοχεύει στη διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους.

Ποιοι είμαστε

Η TMS Auditors είναι εταιρεία παροχής ελεγκτικών, φορολογικών, συμβουλευτικών και λογιστικών υπηρεσιών με έδρα την Ελλάδα.

Η TMS Auditors αποτελεί ανεξάρτητο μέλος του Διεθνούς Δικτύου ελεγκτικών επιχειρήσεων «IAPA International», το οποίο είναι παγκοσμίως ο 9^{ος} σε μέγεθος Οργανισμός, έχει ιδρυθεί το 1979 και αποτελείται από 220 εταιρείες-μέλη, με γραφεία σε 60 χώρες.

Παρέχουμε στοχευόμενες και εξειδικευμένες υπηρεσίες σε επιχειρήσεις και δημόσιους φορείς σε κάθε στάδιο της ανάπτυξής τους.

Στοιχεία Επικοινωνίας

Λουκιανού 6, Αθήνα

Τηλ: 210-7253580-1

Φαξ: 210-7253582

Email: m.petrakis@tms-auditors.gr

www.tms-auditors.gr

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ - ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	1
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ.....	5
ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ.....	21
ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	32
ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ.....	33
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ.....	45
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	60
ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	65
ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗΣ Ν. 4308/2014 – Δ.Π.Χ.Α.	66
Δ.Λ.Π. 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	67
Δ.Λ.Π. 16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ	73
Δ.Λ.Π. 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	81
Δ.Λ.Π. 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	90
Δ.Λ.Π. 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	96
Δ.Λ.Π. 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	97
Δ.Λ.Π. 20 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	103
Δ.Λ.Π 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	106
Δ.Λ.Π. 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	111
Δ.Λ.Π. 38 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	116
Δ.Λ.Π. 40 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	119
Δ.Λ.Π. 32 & 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ.....	126
Δ.Λ.Π. 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	134
Δ.Λ.Π. 28 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	154

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ - ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου είναι τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επιπρόσθετα εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου

- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000.
- Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:
 - α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και
 - β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Από την 1^η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Νοείται ότι εάν αυτές οι αλλοδαπές επιχειρήσεις αποκτήσουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του ν. 4308/2014.

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ

- α) Οι οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος.
- β) Οι οντότητες που είναι εισηγμένες στο Χ.Α. καθώς και οι θυγατρικές οντοτήτων εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ε.Ε. εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής.
- γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.

Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ

- στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.
- η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.
- ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της Διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή τους.

Οντότητες που δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις για την εφαρμογή ΔΠΧΑ

Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα. Το εν λόγω υποκατάστημα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Συνεπώς δεν υποχρεούται σε εφαρμογή των Δ. Π.Χ.Α, αλλά μπορεί να τα εφαρμόζει εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του ν.4308/2014.

Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του ν.4308/2014, έχει τις ανάλογες λογιστικές υποχρεώσεις βάσει της κατηγορίας μεγέθους στην οποία εμπίπτει. Σημειώνεται ότι το υποκατάστημα αυτό δύναται να συνεχίσει να χρησιμοποιεί το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 384/1992.

Διαχωρισμός των επιχειρήσεων (οντοτήτων) βάσει μεγέθους

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις αναφορικά με:

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει,
- β) τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- γ) την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Άρθρο 2 ΕΛΠ)

Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρός κύκλος εργασιών	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)*	-	≤ 1.500.000,00	-
Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1 § 2α (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΙΚΕ κλπ) και 2β**	≤ 350.000,00	≤ 700.000,00	≤ 10
Μικρές άρθρου 1 § 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)***	-	> 1.500.000,00	-
Μικρές Οντότητες**	≤ 4.000.000,00	≤ 8.000.000,00	≤ 50
Μεσαίες Οντότητες**	≤ 20.000.000,00	≤ 40.000.000,00	≤ 250
Μεγάλες Οντότητες****	> 20.000.000,00	> 40.000.000,00	> 250

* Μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών να μην υπερβαίνει το ποσό του € 1.500.000,00.

** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων

*** Μια οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1,500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων (σύνολο ενεργητικού ≤350.000 και μέσος όρος προσωπικού ≤50).

**** Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια 2 τουλάχιστον εκ των 3 κριτηρίων.

Οι επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων του ν. 3054/2002 που έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ. θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ).

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει κατά περίπτωση τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων και για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται.

Με βάση τον ανωτέρω διαχωρισμό, οι οντότητες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις ως εξής:

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ (Άρθρο 16 ΕΛΠ)

	Πολύ μικρές άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	Πολύ μικρές οντότητες άρθρου 1 § 2α και 2β	Μικρές άρθρου 1 § 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	Μικρές Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μεγάλες Οντότητες
Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής θέσης	✓ ⁽¹⁾ και ⁽²⁾	✓ ⁽¹⁾	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	✓ ⁽¹⁾ και ⁽²⁾	✓ ⁽¹⁾	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης					✓	✓
Κατάσταση Χρηματοροών						✓
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	✓	✓	✓	✓	✓	✓

(1) Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

(2) Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) δύνανται να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Με την ΠΟΛ.1024/2015 ορίστηκε ότι οι συνεταιρισμοί οι οποίοι βάσει καταστατικού υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού, δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Κύκλος εργασιών

Ως κύκλος εργασιών θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Επίσης δεν εμπίπτουν στην έννοια του κύκλου εργασιών η αξία των αυτό-παραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερθείσες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. **Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.**

Μέσος όρος προσωπικού

Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

Παράδειγμα

Έστω μια οντότητα απασχολεί 10 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 5 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 3 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τεσσάρων ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο.

Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι: $(10 \times 12/12) + (5 \times 5/12) + (3 \times 12/12 \times 4/8) + 1 = 14,58$ και για την στρογγυλοποίηση 15 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	10	12	10X(12/12)	10
Εποχιακή πλήρους απασχόληση 5 μηνών	5	5	5*(5/12)	2,08
Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	3	12	[3*(12/12)]*(4/8)	1,5
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τ.Π.Υ.	1	12	1	1
Σύνολο εργαζομένων				14,58 = 15

Λογιστικό σύστημα

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία (ηλεκτρονικά ή φυσικά) δηλαδή τα βιβλία και τα παραστατικά. Αυτό δε, προσαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση της οντότητας.

Η οντότητα τηρεί ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον αυτές διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση με σκοπό τη συμμόρφωση της οντότητας με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Γενικά με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Γενικά για την αναβαλλόμενη φορολογία

Έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας

Ο προσδιορισμός των καθαρών λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, της αυτοτέλειας των χρήσεων (δεδουλευμένο) και της αντιπαράθεσης-συσχέτισης (matching principle) εσόδων και εξόδων.

Οι αρχές αυτές όμως δεν τηρούνται πάντα κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές που σε πολλές περιπτώσεις είναι διαφορετικοί. Μία δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο.

Για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη και του φόρου που προκύπτει με βάση τα λογιστικά κέρδη. **Η διαφορά αυτή χρεωστική ή πιστωτική ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία.**

Ορισμοί

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα-συμψηφιστέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες χρονικές διαφορές καθώς και σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- Η **φορολογική βάση** ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Ορισμοί

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά και μπορεί:

1. Να είναι **μικρότερη από τη λογιστική αξία του**. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση**.
2. Να είναι **μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του**. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση**.
3. **Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του**. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.

Παράδειγμα 1: Λογιστική και φορολογική βάση

Δεδομένα Κατάστασης Αποτελεσμάτων έτους 2015	
Πωλήσεις	15.000
Αναλώσεις υλικών	(8.000)
Μεταβολή αποθεμάτων	(1.000)
Παροχές σε εργαζόμενους	(3.000)
Προβλέψεις παροχών σε εργαζόμενους μετά τη συνταξ/τηση	(200)
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	(100)
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	(900)
Λοιπά έξοδα	(100)
Τέλος επιτηδεύματος	(500)
Απομειώσεις ενσώματων παγίων	(100)
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	100
Χρεωστικοί τόκοι	(200)
Πρόστιμα & προσαυξήσεις	(100)
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά)	900

Πρόσθετες πληροφορίες:

- Η αξία των αποθεμάτων δεν διαφέρει λογιστικά και φορολογικά.
- Οι φορολογικά αναγνωριζόμενες αποσβέσεις ανέρχονται σε € 1.000.
- Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λογίζονται με την αρχή του δουλευμένου σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα ενώ οι πληρωμές μειώνουν την αξία τους. Από φορολογικής απόψεως δεν αναγνωρίζονται οι προβλέψεις κατά το σχηματισμό τους αλλά αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) οι καταβολές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.
- Η απομείωση παγίων δεν εκπίπτει για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζεται λογιστικά.
- Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο αποτιμάται σε εύλογες αξίες και οι μεταβολές καταχωρούνται στα αποτελέσματα, ενώ φορολογικά οι διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται (το εμπορικό χαρτοφυλάκιο φορολογικά παρακολουθείται στο κόστος κτήσης).
- Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%.

Με βάση τα παραπάνω να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές της λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές και να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Πωλήσεις	15.000	15.000	0
Αναλώσεις υλικών	(8.000)	(8.000)	0
Μεταβολή αποθεμάτων	(1.000)	(1.000)	0
Παροχές σε εργαζόμενους	(3.000)	(3.000)	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζόμενους	(100)	(100)	0
Λοιπά έξοδα	(100)	(100)	0
Χρεωστικοί τόκοι	(200)	(200)	0
Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζόμενους μετά τη συνταξ/τηση	(200)	0	200
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	(900)	(1.000)	(100)
Απομειώσεις ενσώματων παγίων	(100)	0	100
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	100	0	(100)
Σύνολο προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής & φορολογικής βάσης	(1.100)	(1.000)	100
Μόνιμες λογιστικές διαφορές			
Τέλος επιτηδεύματος	(500)	0	500
Πρόστιμα & προσαυξήσεις	(100)	0	100
Σύνολο μόνιμων διαφορών μεταξύ λογιστικής & φορολογικής βάσης	(600)	0	600
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	900	1.600	700
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά)	900		
Πλέον σύνολο διαφορών λογιστικής & φορολογικής βάσης	700		
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (φορολογητέα)	1.600		
Φόρος εισοδήματος	(416)		
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη μετά από φόρο εισοδήματος	1.184		

Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση στην χρήση 2014 εκπίπτει σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο επισφάλειες ποσού € 20.000. Στην χρήση 2014 δεν έχει όμως πραγματικές επισφάλειες. Στην συνέχεια στην χρήση 2015 διαγράφει απαιτήσεις χρησιμοποιώντας την σχηματισθείσα πρόβλεψη επισφάλειας ποσού € 20.000.

2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	0	(20.000)	20.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	60.000	40.000	20.000

Κέρδος λογιστικό =	60.000	X 26% =	15.600	
Κέρδος φορολογικό =	40.000	X 26% =	10.400	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			15.600	
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)				5.200
Φόρος εισοδήματος (54)				10.400

2015	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	(20.000)	0	20.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	40.000	60.000	20.000

Κέρδος λογιστικό =	40.000	X 26% =	10.400	
Κέρδος φορολογικό =	60.000	X 26% =	15.600	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			10.400	
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)			5.200	
Φόρος εισοδήματος (54)				15.600

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση με στόλο αυτοκινήτων για τους πωλητές που αποσβένεται φορολογικά με συντελεστή 20%.

Πολιτική της επιχείρησης είναι να ανανεώνει τον στόλο ανά 3 χρόνια.

Οι φορολογικές αποσβέσεις ανέρχονται σε € 18.000 ενώ οι λογιστικές σε € 30.000.

2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	500.000	500.000	0
Λοιπά έξοδα	(400.000)	(400.000)	0
Αποσβέσεις	(30.000)	(18.000)	12.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	70.000	82.000	12.000

Κέρδος λογιστικό =	70.000	X 26% =	18.200	
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 26% =	21.320	
		Χρέωση	Πίστωση	
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)		18.200		
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)		3.120		
Φόρος εισοδήματος (54)				21.320

Τις επόμενες 2 χρήσεις θα έχουμε την ίδια αναβαλλόμενη φορολογία και ο λογαριασμός θα είναι:

Αναβαλλόμενη φορολογία (59)	
3.120	
3.120	
3.120	
9.360	

Στην χρήση 2017 δεν θα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις επί των αυτοκινήτων αλλά θα διενεργούνται φορολογικά (εξωλογιστικά)

Κέρδος λογιστικό =	100.000	X 26% =	26.000	
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 26% =	21.320	
		Χρέωση	Πίστωση	
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)		26.000		
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)				4.680
Φόρος εισοδήματος (54)				21.320

Στην χρήση 2018 το ίδιο οπότε και θα κλείσει ο λογαριασμός της αναβαλλόμενης φορολογίας

Αναβαλλόμενη φορολογία (59)	
3.120	
3.120	
3.120	
9.360	
	4.680
	4.680
	9.360

Λογιστικά αρχεία

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των συναλλαγών και των γεγονότων.

Βασικά λογιστικά αρχεία

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
- θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
- ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
- ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις ,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

Από τις διατάξεις του νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται από ιδρυτή οντότητας πριν από τη σύστασή της στο όνομά του αλλά ρητά και τεκμηριωμένα για λογαριασμό της, μεταφέρονται στα αρχεία της οντότητας μετά τη σύστασή της.

Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά. Η δε αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Τρόπος τήρησης λογιστικών αρχείων

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.

Γλώσσα σύνταξης λογιστικών στοιχείων και τήρησης λογιστικών βιβλίων

α) Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική.

β) Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Σχέδιο λογαριασμών

Το σχέδιο των λογαριασμών του παραρτήματος είναι υποχρεωτικό σε ότι αφορά την ονοματολογία, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κλπ), καθώς και το περιεχόμενό τους. **Συνεπώς δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.**

Οι οντότητες, με επιλογή τους, μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που είναι σε ισχύ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Οφείλουν όμως να προβούν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Οντότητες που εντάσσονται στο διπλογραφικό σύστημα

Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- α) Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- β) Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- γ) οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- δ) τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ ,
- ε) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (δηλαδή η Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ,
- στ) κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.),
- ζ) οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία.

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί διπλογραφικό σύστημα και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης των χρεώσεων και πιστώσεων, καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

**Οντότητες που
εντάσσονται στο
διπλογραφικό σύστημα**

Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος).

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption). Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Οι απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και ενοποίηση, όταν συντρέχει περίπτωση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική (κριτήριο σημαντικότητας).

**Οντότητες που
εντάσσονται στο
απλογραφικό σύστημα**

Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κλπ) με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

Επίσης ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

Ειδικώς, ανεξαρτήτως μεγέθους, οι παρακάτω οντότητες συντάσσουν μόνο συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων:

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση του νόμους 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), όπως επίσης και κάθε επιχείρηση που έχει υπαχθεί στους ίδιους νόμους. Νοείται ότι οποιαδήποτε αναφορά στον α.ν. 89/1967 καταλαμβάνει και το ν. 27/1975 .
- Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, εφόσον, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος.
- Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975.

Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων-εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων).

**Οντότητες που
εντάσσονται στο
απλογραφικό σύστημα**

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων συμπεριλαμβάνει:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας.

Καταχωρούνται αφαιρετικά των εσόδων τα σχετικά μειωτικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κλπ).

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών, και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατ' είδος.

Σημειώνεται ότι οι ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονταν από τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (όριο 5.000 ευρώ), εφεξής απαλλάσσονται μόνο από την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Οι οντότητες αυτές υποχρεούνται, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, σε έκδοση στοιχείων λιανικής, χωρίς ωστόσο να απαιτείται η χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Άλλα λογιστικά αρχεία

**Αρχείο ενσώματων και
άυλων πάγιων
περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς (καθώς και την αναβαλλόμενη φορολογία).

Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

**Αρχείο επενδύσεων σε
χρεωτικούς τίτλους,
τίτλους καθαρής θέσης
και λοιπούς τίτλους**

Καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.

**Αρχείο ιδιόκτητων
αποθεμάτων**

Καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες (ειδικές περιπτώσεις π.χ ιχθυοτροφεία). Τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική.

Αρχείο ιδιοκτητών αποθεμάτων

Όταν, κατ' απόλυτη επιλογή της οντότητας, τηρείται ηλεκτρονικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αγαθών, η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού) δύναται να αντικαθίσταται από τη λειτουργία αξιόπιστου συστήματος κυλιόμενων απογραφών για διαφορετικές κάθε φορά ομάδες αποθεμάτων στη διάρκεια της περιόδου, ώστε συνολικά να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση περί της αξιοπιστίας των ποσοτήτων αποθεμάτων.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

Ορισμένες έμμεσες τεχνικές (**retail method**) παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων.

Παραδείγματα έμμεσων τεχνικών

Παράδειγμα 1:

Η μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, χωρίς να προσδιορίζει την ποσότητα του τελικού αποθέματος. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται, με διάφορες παραλλαγές, από επιχειρήσεις που εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες ειδών που πωλούνται λιανικά με σχετικά σταθερά ποσοστά κέρδους επί της τιμής κτήσεως. Η μέθοδος αυτή λειτουργεί σύμφωνα με το ακόλουθο γενικό παράδειγμα:

Μέθοδος της λιανικής τιμής (retail method)	Κόστος	Αξία Λιανικής
Αρχικό απόθεμα	100,00	130,00
Αγορές περιόδου	1.230,00	1.586,70
Σύνολο προς πώληση	1.330,00	1.716,70
Πωλήσεις περιόδου (σε τιμές λιανικής)		-1.200,00
Απόθεμα τέλους σε τιμές λιανικής		516,70
Ποσοστό κέρδους λιανικής τιμής $= [1 - (1.330 / 1.716,70)]$		0,2253
Απόθεμα τέλους σε κόστος κτήσης $= [516,70 \times (1 - 0,2253)]$		400,29

Παράδειγμα 2: Χρήση στατιστικών μεθόδων προσδιορισμού της ποσότητας αποθεμάτων

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για την μέτρηση της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της περιόδου σε περιπτώσεις που η μέθοδος της φυσικής καταμέτρησης είναι πρακτικά αδύνατη, όπως για παράδειγμα η μέτρηση της ποσότητας της ιχθυομάζας των ιχθυοτροφείων. Με βάση την μέθοδο αυτή, η αρχική ποσότητα ιχθύων που τοποθετείται σε έναν κλωβό εκτροφής, μετατρέπεται σε κάθε ημερομηνία που επιδιώκεται απογραφή, σε ποσότητα και ιχθυομάζα, λαμβάνοντας υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως τις επικρατούσες περιβαλλοντικές συνθήκες που επηρεάζουν την ανάπτυξη των ιχθύων, τις αναλωθείσες ιχθυοτροφές και τα ποσοστά θνησιμότητας. Τα αποτελέσματα της μεθόδου επαληθεύονται εκ των υστέρων κατά την συλλογή των ιχθύων (εξαλίευση).

**Αρχείο αποθεμάτων
τρίτων**

Η οντότητα υποχρεούται να παρακολουθεί κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, τα αποθέματα τρίτων. **Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων.**

**Αρχείο λοιπών
περιουσιακών στοιχείων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.

**Αρχείο λογαριασμών
καθαής θέσης**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαής θέσης.

**Αρχείο λογαριασμών
υποχρέωσεων**

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής τους αξίας.

**Αρχείο περιουσιακών
στοιχείων και
υποχρέωσεων σε ξένο
νόμισμα**

Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

Σημειώνεται ότι οι οντότητες Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις κλπ, σύμφωνα με το νόμο, συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού), δεν έχουν υποχρέωση τήρησης του Αρχείου λοιπών περιουσιακών στοιχείων, Αρχείου λογαριασμών καθαής θέσης και του Αρχείου λογαριασμών υποχρέωσεων.

**Τήρηση των λογιστικών
αρχείων**

Τα λογιστικά αρχεία με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας πρέπει να:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα για την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία να αποκτά εντός ευλόγου χρόνου κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του.

Τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύναται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

Ιδιαίτερα, οι πολύ μικρές οντότητες (Ε.Ε., Ο.Ε., ατομικές επιχειρήσεις) που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών, η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο).

**Έγκριση
χρηματοοικονομικών
καταστάσεων**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για κάθε οντότητα που υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

**Τεκμηρίωση συναλλαγών
και γεγονότων**

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά.

Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή.

**Υποχρεώσεις εκδότη
παραστατικών για
λογαριασμό της οντότητας**

Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά για λογαριασμό της οντότητας οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

**Εφαρμογή δικλίδων
ασφαλείας για τη
παρακολούθηση των
αποθεμάτων**

Η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους.

Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «*Παραστατικό Διακίνησης*», «*Δελτίο Αποστολής*», «*Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων*», «*Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων*» «*Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης*», κλπ.

Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. **Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης** που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης.

Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «*Διάφοροι*» («*Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης*»).

Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.

Εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας για τη παρακολούθηση των αποθεμάτων

Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:

- α) Όταν διακινούνται αποθέματα μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, οι οποίες βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο,
- β) όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε παρακείμενα ακίνητα ή σε ακίνητα κείμενα το ένα αντίκρου του άλλου και είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων της οντότητας,
- γ) παράδοση αγροτικών προϊόντων από παραγωγούς, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών. Στην περίπτωση αυτή αντίγραφο του παραστατικού διακίνησης παραδίδεται ή αποστέλλεται στον παραγωγό,
- δ) για τη διακίνηση ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών-αγροτών προς τα ελαιοτριβεία,
- ε) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι'αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της,
- στ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,
- ζ) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο,
- η) για τις διακινήσεις των αποθεμάτων, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις διακινήσεις φυσικού αερίου, ύδατος, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας,
- θ) για τις διακινήσεις βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών από λιανοπωλητές που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους **αποκλειστικά** σε κινητές λαϊκές αγορές, σε παζάρια, υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν μαζί τους τα παραστατικά αγορών των αποθεμάτων τους (επισημαίνεται ότι, η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές),
- ι) για τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους,
- ια) για τη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών προς τα ΕΛ.ΤΑ. και τους συνδρομητές από τις επιχειρήσεις έκδοσης ή διακίνησης των ειδών αυτών,
- ιβ) για τη διακίνηση υλικών εκσκαφής (μπάζα) είτε αυτά διακινούνται με ιδιόκτητα φορτηγά ή οχήματα τρίτου,
- ιγ) για τη διακίνηση (α) αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρου κ.λπ.) από κατασκευαστικές οντότητες, τα οποία παράγονται από τις ίδιες οντότητες για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, (β) μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές οντότητες και (γ) πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από οντότητες παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας,
- ιδ) για τη διακίνηση από τα γραφεία τελετών ειδών που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών των εν λόγω γραφείων με τα ειδικά διασκευασμένα αυτοκίνητά τους,
- ιε) σε περίπτωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης της οντότητας.

**Περιεχόμενο
παραστατικού διακίνησης**

Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες:

α) Η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) του εμπλεκόμενου μέρους. β) Η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών. γ) Η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Αναγράφεται και η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. **Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου.**

**Έκδοση παραστατικού
διακίνησης σε
ηλεκτρονική μορφή**

Το παραστατικό διακίνησης αποθεμάτων, μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλίδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος έκδοσης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων (π.χ. αποστολή δελτίου αποστολής στον παραλήπτη στο σώμα ηλεκτρονικής επιστολής – e-mail).

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε ηλεκτρονική μορφή του στοιχείου διακίνησης αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παρόχων ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή, με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Ανάλογη εφαρμογή υπάρχει και όταν το τιμολόγιο πώλησης υποκαθιστά το παραστατικό (δελτίο) διακίνησης.

**Παρακολούθηση
αποθεμάτων**

Η υποχρέωση για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και αποστελλομένων αποθεμάτων εκπληρούται όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. **Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης») αν και κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς.**

Στην περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.

Παρακολούθηση αποθεμάτων

Στις περιπτώσεις όπου κατά την παραλαβή αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα σε σχέση με τις ποσότητες που αναφέρονται (κατά περίπτωση) στο παραστατικό διακίνησης ή στο τιμολόγιο πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τα ορθά δεδομένα ή εκδίδει σχετικό παραστατικό. Η οντότητα διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες ή αποστέλλει αντίγραφο του εν λόγω παραστατικού στο εμπλεκόμενο μέρος για δική του ενημέρωση.

Καταχώρηση ημερομηνίας συναλλαγής

Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

Αλλαγές μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων συναλλαγών

Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή. Η διόρθωση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. αντιλογισμός ή χρήση αρνητικών εγγραφών).

Συνένωση οντοτήτων - Αλλαγή νομικής μορφής οντότητας

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της οντότητας, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Διάθεση των λογιστικών αρχείων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και παραστατικά) πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα (σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 14 και 24 του ν.4174/2013).

Μια μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Υποχρέωση μετάφρασης αρχείων που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα

Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα αντίστοιχα.

Τήρηση λογιστικού συστήματος από τρίτο πρόσωπο

Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη Διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο εξωτερικός λογιστής, τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η οντότητα.

Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Ενημέρωση λογιστικών αρχείων

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής :

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής βάσης δύναται να πραγματοποιείται ταυτόχρονα, εντός των ως άνω χρονικών ορίων. Για παράδειγμα, μια οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τα λογιστικά πρότυπα (Ελληνικά ή Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση), δηλαδή με τη λογιστική τους βάση (αξία). Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη φορολογική βάση. Εναλλακτικά, η ίδια οντότητα δύναται να επιλέξει να καταχωρεί στα βιβλία της τα εκδιδόμενα και λαμβανόμενα παραστατικά βάσει των αξιών που καθορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με την φορολογική τους βάση. Στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκ του νόμου υποχρέωση και η εν λόγω οντότητα δύναται στη συνέχεια να καταχωρήσει στο λογιστικό της σύστημα και τη λογιστική βάση.

Χρόνος προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων (ποσοτική απογραφή)

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. **Δηλαδή, ο χρόνος προσδιορισμού των αποθεμάτων (φυσική απογραφή) καθορίζεται από τα πραγματικά δεδομένα μιας οντότητας.**

Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης) ή όταν ο αριθμός ή και η ποσότητα των διακινήσεων δεν είναι σημαντική. Σε άλλες περιπτώσεις που η οντότητα εφαρμόζει έμμεσες τεχνικές στον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων της απογραφής, η σχετική διαδικασία δύναται να γίνεται με αξιοπιστία και σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου (π.χ. προσδιορισμός ιχθυόμαζας ιχθυοτροφείων). Τέλος, σημειώνεται ότι όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της λιανικής (retail method) δεν γίνεται ποσοτικός προσδιορισμός των αποθεμάτων και η εκτίμηση της αξίας του τελικού αποθέματος δύναται επίσης να γίνεται με ασφάλεια σε χρόνο απομακρυσμένο από το τέλος της περιόδου.

Χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται εντός του μικρότερου διαστήματος από:

α) Έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή οποιαδήποτε άλλη νομοθεσία της χώρας.

**Διαφύλαξη λογιστικών
αρχείων**

***Χρόνος διαφύλαξης των
λογιστικών αρχείων***

Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Από τις διατάξεις του νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013).

***Μορφή διαφύλαξης των
λογιστικών αρχείων***

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), εφόσον υπάρχει σύστημα εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

Παρέχεται επίσης η δυνατότητα, για τους σκοπούς αυτού του νόμου, αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

Τιμολόγιο πώλησης

Έννοια τιμολογίου

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οντότητα, για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε (ΦΠΑ), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, **δεν προβλέπεται ή έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ.**

Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει .

Λοιπά έγγραφα που θεωρούνται τιμολόγια

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Η απαιτούμενη αποδοχή του τιμολογίου πώλησης (ή έγγραφου που εξομοιώνεται με τιμολόγιο) εκ μέρους του παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού.

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται ως τιμολόγιο.

Αντικατάσταση του όρου τιμολογίου

Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

Παραδείγματα χρήσης διαφορετικής ονομασίας για τιμολόγια πώλησης λόγω καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας είναι οι λογαριασμοί, φορτωτικές, τραπεζικά, χρηματιστηριακά, ταχυδρομικά παραστατικά κλπ.

Διασφάλιση έκδοσης τιμολογίου

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.

Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Έννοια πιστωτικού τιμολογίου

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.

Τιμολόγιο, μέρος του λογιστικού συστήματος

Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή έγκαιρα ώστε να εκπληρώσει κάθε νόμιμη υποχρέωση.

Εξαίρεση από την έκδοση τιμολογίου για πράξεις ή δραστηριότητες του Δημοσίου

Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις τους δεν υπόκεινται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Συναλλαγές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου πώλησης, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Σημειώνεται ότι από τη διάταξη δεν εισάγεται ειδική ονομασία για το σχετικό παραστατικό το οποίο δύναται να είναι ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία, υπεύθυνη δήλωση, τιμολόγιο αγοράς, τίτλος κτήσης, απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα.

Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου

Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας.

Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Περιεχόμενο τιμολογίου

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά (Οδηγία 2006/112/ΕΕ) τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό, για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον ΑΦΜ του πωλητή.

δ) Τον ΑΦΜ του πελάτη.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Με αυτόν τον τρόπο δημιουργείται τεκμήριο για την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή ΦΠΑ, την αξία που απαλλάσσεται ΦΠΑ, την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς ΦΠΑ, καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από ΦΠΑ, η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (Ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του ΦΠΑ, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί ΦΠΑ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

Περιεχόμενο τιμολογίου

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο ΦΠΑ, είναι φορολογικός αντιπρόσωπος τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον ΑΦΜ αυτού.

Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Νόμισμα ποσών τιμολογίου

Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα.

Το ποσό ΦΠΑ του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα ανεξάρτητα εάν αυτά αφορούν συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας ή με το εξωτερικό.

Υπογραφή τιμολογίου

Το τιμολόγιο, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, δεν απαιτείται να φέρει την υπογραφή του εκδότη. Ωστόσο, η υπογραφή του εκδότη επί του τιμολογίου μπορεί να απαιτείται από άλλη νομοθεσία ή να είθισται ως καθιερωμένη επιχειρηματική πρακτική.

Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο

Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου α) Όταν το ποσό του δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ. β) Όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο ή μήνυμα που τροποποίησε το τιμολόγιο.

Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται.

Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Δεν δικαιολογείται όμως η γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών.

Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

Χρόνος έκδοσης

τιμολογίου

Χρόνος που γεννάται η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών αλλά η έκδοση μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Καθορισμός χρόνου έκδοσης τιμολογίου

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών, ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας κατά περίπτωση.

Παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 201X και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 201X τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 201X, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 201X).

Η προθεσμία έκδοσης του τιμολογίου ισχύει και για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών του τελευταίου μήνα της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος). Δηλαδή, και για τις πωλήσεις Δεκεμβρίου το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι τις 15 Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει.

Για παράδειγμα έστω Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1^η Σεπτεμβρίου 2015 έως 30^η Ιουνίου 2016 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30^η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 2016. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά στο έτος 2015, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου του έτους 2015.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 2015) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 2015 με ποσό 2.000 ευρώ.

**Καθορισμός χρόνου
έκδοσης τιμολογίου**

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. **Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου.** Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.

Για το πιστωτικό τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:

α) Επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης.

β) Στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών.

γ) Για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται με τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Για υπηρεσίες που παρέχουν ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλειών και ασφαλιστικοί σύμβουλοι προς ασφαλιστικές επιχειρήσεις, ασφαλιστικούς πράκτορες και μεσίτες ασφαλίσεων, καθώς και για υπηρεσίες που παρέχουν πρακτορεία ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ, Ιπποδρομιακού στοιχήματος και συναφών παιγνίων προς τις επιχειρήσεις που οργανώνουν τα παίγνια αυτά, το σχετικό τιμολόγιο (εκκαθάριση αμοιβών), καθόσον αφορά συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσιών η οποία μάλιστα απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) των συμβαλλομένων. Διευκρινίζεται ότι, μέσω της διαδικασίας της αυτό-τιμολόγησης το τιμολόγιο αυτό (εκκαθάριση αμοιβών) δύναται να εκδίδεται και από τον λήπτη της υπηρεσίας.

**Εκδιδόμενα στοιχεία για
λιανική πώληση αγαθών ή
υπηρεσιών**

**Συναλλαγές για τις οποίες
εκδίδεται στοιχείο
λιανικής πώλησης**

**Ενδείξεις που φέρει το
στοιχείο λιανικής
πώλησης**

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) αντί έκδοσης τιμολογίου.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης **φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:**

α) Την ημερομηνία έκδοσης,

β) τον αύξοντα αριθμό,

γ) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ),

δ) το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών,

ε) το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Πρόσθετες ενδείξεις που μπορεί να φέρει το στοιχείο λιανικής πώλησης

Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης

Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης.

Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50,00 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Αντί της τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπτώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία.

Λοιπά έγγραφα που εξομοιώνονται με στοιχεία λιανικής πώλησης

Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη (π.χ. συμβόλαια μεταβίβασης αγαθών, λογαριασμοί, εισιτήρια, τραπεζικά παραστατικά, ασφαλιστήρια συμβόλαια κ.λπ.).

Δεν απαιτείται η έκδοση ξεχωριστού στοιχείου λιανικής για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφους, εφόσον η αμοιβή αναγράφεται στο σχετικό συμβόλαιο, δεδομένου ότι το συμβόλαιο εξομοιώνεται στην περίπτωση αυτή με στοιχείο λιανικής. Το ίδιο ισχύει αναλογικά και με τις ίδιες προϋποθέσεις για κάθε άλλο υπόχρεο (π.χ. δικαστικοί επιμελητές).

Άλλη ονομασία του στοιχείου λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών») ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

Τρόπος έκδοσης του στοιχείου λιανικής πώλησης

Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) που προβλέπει ο Ν. 1809/1980.

Ευθύνη έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματός και για λογαριασμό της.

Η δυνατότητα ανάθεσης σε τρίτο (προϋπόθεση έγγραφη συμφωνία) της έκδοσης παραστατικών λιανικής παρέχεται ανεξαιρέτως, χωρίς κανένα περιορισμό για το είδος της λιανικής πώλησης. **Δηλαδή, από την 1^η Ιανουαρίου 2015 η δυνατότητα αυτή δεν περιορίζεται στην έκδοση εισιτηρίων για θεάματα, καλλιτεχνικές εκδηλώσεις, κλπ, όπως ίσχυε μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2014.**

Η ανάθεση δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη για την έκδοση αποδείξεων αλλά και κάθε ευθύνη σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Το τρίτο πρόσωπο που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει εγκαίρως στην οντότητα τα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης.

Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων

Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Απαλλαγές από την υποχρέωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό

Με απόφαση του γενικού γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δύνανται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση των ΦΗΜ και να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

Έκδοση στοιχείου λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο

Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος.

Για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις, οι οντότητες να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και χωρίς να κάνουν χρήση των υπηρεσιών των παρόχων ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο που πουλά λιανικά στους υπαλλήλους του, δεν απαιτείται να χρησιμοποιεί φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό.

Υποχρεώσεις χρηστών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών

Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών διαβιβάζει εντός 10 ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

α) Τον τύπο και τον σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.

β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Οι οντότητες οι οποίες επιλέγουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω τρίτου προσώπου (πάροχος) διαβιβάζουν προς τη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του υπουργείου Οικονομικών την επωνυμία και τα στοιχεία επικοινωνίας του τρίτου προσώπου, καθώς και την ημερομηνία έναρξης και παύσης της χρήσης των υπηρεσιών του παρόχου.

Θεσπίζεται η υποχρέωση της οντότητας να μεριμνά για την αποκατάσταση της βλάβης Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού χωρίς καμία αδικαιολόγητη καθυστέρηση καθώς και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων θα καθοριστούν υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τις βλάβες αυτές.

Διευκρινίζεται ότι σε σχέση με την υποχρέωση ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, ως παύση χρήσης και ως απόκτηση Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού θεωρείται, αντίστοιχα, και η βλάβη της μνήμης του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού καθώς και η αντικατάστασή της από νέα μνήμη.

Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.

Αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση που η παράδοση των πωλούμενων αγαθών στον ιδιώτη – αγοραστή γίνεται από τρίτο (τριγωνική παράδοση), τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορούν να εκδοθούν το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών. Εννοείται πως όταν εκδίδεται παραστατικό λιανικής, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί, και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο μορφή έκδοσης τιμολογίου (γενικά)

Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή.

Έννοια ηλεκτρονικού τιμολογίου

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, **συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης**, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί με ένα (οποιοδήποτε) ηλεκτρονικό μορφότυπο.

Δεν θεωρούνται όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή ως «ηλεκτρονικά τιμολόγια». Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή, για παράδειγμα μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου, τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Αντίθετα, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δύναται να θεωρηθούν ως ηλεκτρονικά τιμολόγια.

Έννοια ηλεκτρονικού τιμολογίου

Ένα τιμολόγιο πρέπει να θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό μπορεί να σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, παραδείγματος χάριν μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή ότι διατίθεται και είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

Αποδοχή ηλεκτρονικού τιμολογίου

Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.

Η αποδοχή δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο. Η αποδοχή μπορεί να είναι επίσημη ή ανεπίσημη, ή να γίνεται με σιωπηρή συμφωνία, για παράδειγμα μέσω της επεξεργασίας ή πληρωμής του παραληφθέντος τιμολογίου.

Αυθεντικότητα του τιμολογίου

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

Ως αυθεντικότητα της προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin) νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από ένα μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001 (ΦΕΚ Α', 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που βρίσκεται υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με τον Ν. 3862/2010.

δ) Η χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Ως ακεραιότητα του περιεχομένου (integrity of content) νοείται ότι το περιεχόμενο ενός τιμολογίου δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ότι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ότι καθορίσθηκε ως περιεχόμενο από τον εκδότη του.

Σε ότι αφορά στην υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου, η εμπλεκόμενη οντότητα πρέπει να διασφαλίζει με οιοδήποτε ενδεδειγμένο τρόπο ότι, για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί από άνθρωπο χωρίς να απαιτείται υπερβολική διερεύνηση ή ερμηνεία. Για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια η προϋπόθεση αυτή πληρείται όταν, άμα τη ζητήσει τους και με κατάλληλη διαδικασία μετατροπής, μπορούν σε εύλογο χρόνο να παρουσιασθούν σε μορφή που μπορεί να διαβαστεί είτε σε οθόνη είτε μέσω εκτύπωσης.

Αυθεντικότητα του τιμολογίου

Η υποχρέωση του εκδότη υφίσταται ανεξάρτητα από την υποχρέωση του λήπτη του τιμολογίου για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Ωστόσο, τα δύο μέρη δύνανται να συμφωνήσουν σε κοινές ενέργειες, για παράδειγμα χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας όπως είναι η EDI (Electronic Data Interchange) ή οι προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές, προκειμένου να παρέχεται η απαιτούμενη διασφάλιση.

Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

- α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.
- β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

Με βάση τα ανωτέρω προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο υποκείμενος στον νόμο. Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται σε ένα τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου.

- α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο.
- β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.

ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου.

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς να συγχωνεύονται εκτός εάν τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης ή εάν η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις **θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου** και την **αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας** (αξιολογείται για 12μηνο διάστημα από την ημερομηνία αναφοράς) της οντότητας καθώς και με τις παρακάτω γενικές αρχές:

- **Συνέπεια λογιστικών πολιτικών:** Οι λογιστικές πολιτικές εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλες τις περιόδους. Στην περίπτωση αλλαγής λογιστικών πολιτικών εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα από το άρθρο 28 του παρόντος νόμου «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων, διόρθωση λαθών» (**ΔΛΠ 8**).
- **Συγκρισιμότητα:** Όταν τα ποσά των προηγούμενων περιόδων δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά αυτά προσαρμόζονται ώστε να γίνουν συγκρίσιμα
- **Αναγνώριση - επιμέτρηση:** Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν προβλέπεται τον νόμο.
- **Αρνητικές προσαρμογές:** Οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα.
- **Μη συνέχιση δραστηριότητας:** Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθарές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.
- **Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:** Δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λοιπές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου με εξαίρεση την περίπτωση όπου υπάρχει μεταβολή λογιστικής πολιτικής και διόρθωση λάθους.
- Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων (**ΔΛΠ 10**).

Οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τον ν.4308/2014 δύναται να ανατρέχουν ερμηνευτικά στα σχετικά Δ.Π.Χ.Α. στις περιπτώσεις που οι ρυθμίσεις τους είναι συμβατές με το παρόντα νόμο.

Αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων

Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως (δηλ. κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις μείον απομειώσεις). Στα πάγια αυτά περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου (δαπάνες που επεκτείνουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου ή βελτιώνουν την απόδοσή του). Σε κάθε άλλη περίπτωση αυτές αναγνωρίζονται ως έξοδο **(ΔΛΠ 16)**.
- Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις **(ΔΛΠ 38)**:
 - Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά πάγια, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα πάγια αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Εάν δεν συντρέχουν οι ως άνω περιπτώσεις οι σχετικές δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα

Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου **(ΔΛΠ 16)**. Εάν η χρήση του παγίου αποσκοπεί στην παραγωγή αποθεμάτων το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει:

- Το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.
- Μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.
- Μπορεί (είναι επιλογή της Διοίκησης) να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό **(ΔΛΠ 23)**.

Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

Προσαρμογή αξιών

Αποσβέσεις

- Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και **υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή καθώς και η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης καθορίζεται με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας (ΔΛΠ 16).**
- Οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.
- Δεν υπόκειται σε απόσβεση η γη καθώς και έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση.
- Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους **(ΔΛΠ 36 – 38).**

Απομείωση (ΔΛΠ 36)

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος (εξαιρούνται αυτά που αναγνωρίζονται σε εύλογες αξίες) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.
- Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η **ανακτήσιμη αξία** που ορίζεται «ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της αξίας χρήσης του περιουσιακού στοιχείου» ενός παγίου γίνει μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου ως έξοδο

Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

- Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και
- η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο αυτό εάν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης.

Χρηματοδοτική μίσθωση (ΔΛΠ 17)

Η οντότητα μισθωτής

- Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί. Καταχωρείται δε στο Ενεργητικό με ταυτόχρονη- ισόποση αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης).
- Τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά όπως τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία (διενεργούνται αποσβέσεις). Η δε υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, με διαχωρισμό του μισθώματος σε χρεολύσιο το οποίο μειώνει το δάνειο και έξοδο τόκου.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία – Παρουσίαση-αναγνώριση και επιμέτρηση

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

Παρουσίαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Αναγνώριση

- Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.
- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημιές απομείωσης.
- Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου **εάν η μέθοδος αυτή του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Απομείωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.
- Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:
 - Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
 - η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων ή
 - δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό. Ως ανακτήσιμο ποσό ορίζεται το μεγαλύτερο από την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή από την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

**Απομείωση
χρηματοοικονομικών
περιουσιακών στοιχείων**

- Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

**Παύση αναγνώρισης
χρηματοοικονομικών
περιουσιακών στοιχείων**

- Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει (καταχωρεί) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν
 - εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του στοιχείου ή
 - μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.
- Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται.

**Αναγνώριση και
επιμέτρηση αποθεμάτων
και υπηρεσιών**

- Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.
- Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
 - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
 - β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.
- Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
- Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους (π.χ ούισκι), το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο **(ΔΛΠ 23)**.
- Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:
 - α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. **Η χρήση της μεθόδου (LIFO) δεν επιτρέπεται.**
 - β) Το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.
- Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

**Χρηματοοικονομικές
υποχρεώσεις –
Αναγνώριση και
επιμέτρηση**

- Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους και επιμετρούνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου **εάν έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**
- Οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, εκτός εάν βαρύνουν το κόστος περιουσιακών στοιχείων.
- Τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

**Μη χρηματοοικονομικές
υποχρεώσεις –
Αναγνώριση και
επιμέτρηση**

Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

**Προβλέψεις – Αναγνώριση
και επιμέτρηση**

- Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους ή στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους, **εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό.**
- Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, **εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση** στις οικονομικές καταστάσεις (ΔΛΠ 19).
- Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

**Κρατικές επιχορηγήσεις
(ΔΛΠ 20)**

Διακρίνονται σε επιχορηγήσεις παγίων και σε επιχορηγήσεις εξόδων.

**Κρατικές επιχορηγήσεις
περιουσιακών στοιχείων**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

**Κρατικές επιχορηγήσεις
εξόδων**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

**Αναβαλλόμενοι φόροι
(ΔΛΠ 12)**

Οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

**Αναγνώριση και
επιμέτρηση
αναβαλλόμενων φόρων**

Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

**Επιμέτρηση περιουσιακών
στοιχείων και
υποχρεώσεων στην
εύλογη αξία**

Παρέχεται τη δυνατότητα χρήσης της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, ως εναλλακτική βάση επιμέτρησης έναντι του ιστορικού κόστους.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται σε εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία

Η επιμέτρηση σε εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης γίνεται μόνο όταν αυτή μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

**Ιδιοχρησιμοποιούμενα
ακίνητα σε εύλογη αξία
(ΔΛΠ 16 Εναλλακτική
μέθοδος)**

- Κέρδη από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.
- Ζημίες από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

**Ιδιοχρησιμοποιούμενα
ακίνητα σε εύλογη αξία
(ΔΛΠ 16 Εναλλακτική
μέθοδος)**

- Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης **μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο.** Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.
- Η **εύλογη αξία ενός στοιχείου επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.**
- Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
- Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

**Επενδυτικά ακίνητα
(ΔΛΠ 40)**

- Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
- Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.
- Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
- Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

**Βιολογικά περιουσιακά
στοιχεία σε εύλογη αξία**

- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

**Αποθέματα
εμπορευμάτων σε εύλογη
αξία**

- Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

**Διαθέσιμα για πώληση
χρηματοοικονομικά
περιουσιακά στοιχεία**

- Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθεσίμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.
- Το κέρδος ή η ζημία που έχει αναγνωρισθεί στην καθαρή θέση μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί.
- Οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. **Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.**

**Χρηματοοικονομικά
περιουσιακά στοιχεία του
εμπορικού χαρτοφυλακίου
και χρηματοοικονομικές
υποχρεώσεις που
αποτελούν μέρος του
εμπορικού χαρτοφυλακίου**

- Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο που προκύπτουν.
- Παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν κατέχονται για σκοπούς αντιστάθμισης θεωρούνται μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

**Παράγωγα για
αντιστάθμιση εύλογης
αξίας**

- Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.
- Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

**Παράγωγα αντιστάθμισης
ταμειακών ροών**

- Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

**Προσδιορισμός εύλογης
αξίας
χρηματοοικονομικών
περιουσιακών στοιχείων**

- Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ορίζεται ως εξής:
- Η αγοραία αξία, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.
 - Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο.
 - Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

**Μεταφορά
χρηματοοικονομικών
περιουσιακών στοιχείων
μεταξύ επιμέρους
κατηγοριών**

- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από και προς την κατηγορία «*Εμπορικό χαρτοφυλάκιο*» δεν επιτρέπεται.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «*Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη*» προς την κατηγορία «*Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία*» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση. Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν το εν λόγω στοιχείο διαγραφεί ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι έχει απομειωθεί.
- Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «*Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία*» προς την κατηγορία «*Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη*», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

**Στοιχεία της κατάστασης
αποτελεσμάτων**

Αναγνώριση εσόδων

- Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.
- Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται **όλα** τα παρακάτω:
 - α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
 - β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
 - γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.
- Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης **ΔΛΠ 11**) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:
 - α) Οι τόκοι βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
 - β) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
 - γ) Τα δικαιώματα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

Αναγνώριση εσόδων

- Τα έσοδα από πώληση αγαθών και τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών:
 - επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων,
 - αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.
- Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του νόμου στα αποτελέσματα ή στην καθαρή θέση.
- Τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Έξοδα

Τα έξοδα περιλαμβάνουν

- α) Τα έξοδα ίδρυσης.
- β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.
- δ) Τα έξοδα έρευνας (εκτός εάν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 στα πάγια στοιχεία).
- ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- η) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- θ) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- ι) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
 - ια) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
 - ιβ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
 - ιγ) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο.
 - ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής, είναι πιθανόν το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο. Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, εάν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα.

Στοιχεία της καθαρής θέσης

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν

- Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και
- Οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.
- Τα αποτελέσματα εις νέον.
- Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης.
- Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.
- Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

Τα κονδύλια της καθαρής θέσης αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά, που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί.

Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης (πχ δαπάνες αύξησης μετοχικού κεφαλαίου), εφόσον είναι σημαντικό. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά.

Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή.

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

- α) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
- β) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.
- γ) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Η συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή δραστηριότητα, αναγνωρίζεται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της αλλοδαπής δραστηριότητας.

**Μεταβολές λογιστικών
πολιτικών και εκτιμήσεων
και διόρθωση λαθών
(ΔΛΠ 8)**

- Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:
 - α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και
 - β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.
- Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.
- Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Περιεχόμενο Προσαρτήματος (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Το προσάρτημα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις.

Πληροφορίες για την οντότητα

- α) Την επωνυμία της οντότητας.
- β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
- γ) Την περίοδο αναφοράς.
- δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
- ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος).
- θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Γνωστοποίηση παράγοντων κινδύνου

Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (going concern). Στην περίπτωση αυτή γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί από την Διοίκηση για την αντιμετώπισή τους.

Παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της είναι τα αρνητικά Ίδια Κεφάλαια, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις να υπερβαίνουν το σύνολο των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, οι αρνητικές ταμειακές ροές κλπ.

Παράδειγμα γνωστοποίησης παραγόντων κινδύνου (σημείωση going concern)

«Στην χρήση λήξης 31/12/201X η Εταιρεία εμφάνισε συνολικές ζημίες ύψους € XX εκ και αρνητικά Ίδια Κεφάλαια ύψους € XX εκ. Επιπρόσθετα η Εταιρεία παρουσιάζει αρνητικές λειτουργικές ταμειακές ροές ύψους € XX.

Στα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται και οι ζημίες που έχουν προκύψει από τις απομειώσεις ασώματων περιουσιακών στοιχείων και από την αποτίμηση των επενδυτικών ακινήτων οι οποίες επιβάρυναν τα αποτελέσματα των χρήσεων 201X έως και 201X και ανέρχονται σωρευτικά στο ποσό των € XX.

Το σύνολο των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της Εταιρείας ανέρχεται σε € XX εκ. έναντι βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων ποσού € XX εκ.

Στα πλαίσια αυτά η Διοίκηση της Εταιρείας έχει προετοιμάσει σχέδιο αναδιάρθρωσης και αναχρηματοδότησης των δανειακών υποχρεώσεών της το οποίο εγκρίθηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο και έγινε αποδεκτό από τις πιστώτριες τράπεζες με την από XX/XX/201X συμφωνία χρηματοοικονομικής αναδιάρθρωσης. Επιπρόσθετα η Γενική Συνέλευση των Μετόχων της XX/XX/201X ενέκρινε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά το ποσό των € XX εκ.

Παράδειγμα γνωστοποίησης παραγόντων κινδύνου (σημείωση going concern)

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω η Διοίκηση εκτιμά ότι θα εξασφαλισθεί επαρκή χρηματοδότηση, ώστε να εξυπηρετηθούν οι χρηματοδοτικές και λειτουργικές ανάγκες της Εταιρείας, στο άμεσο μέλλον. Κατά συνέπεια οι παρούσες καταστάσεις οικονομικής πληροφόρησης έχουν ετοιμαστεί στη βάση της δυνατότητας ομαλής συνέχισης των δραστηριοτήτων της Εταιρείας και ως εκ τούτου δεν περιλαμβάνουν προσαρμογές σχετικές με την ανάκτηση και την ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, τα ποσά και την ταξινόμηση των υποχρεώσεων ή άλλες προσαρμογές οι οποίες θα ήταν ως αποτέλεσμα της μη δυνατότητας ομαλής συνέχισης της δραστηριότητας της Εταιρείας.

Παρά ταύτα, το ενδεχόμενο της μη επιτυχούς υλοποίησης της συμφωνίας χρηματοοικονομικής αναδιάρθρωσης και της μη ολοκλήρωσης της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου υποδηλώνει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας σχετικά με την δυνατότητα ομαλής συνέχισης της δραστηριότητας της Εταιρείας».

Ακολουθούμενες Λογιστικές πολιτικές

Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παραδείγματα λογιστικών πολιτικών

(α) Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως. Μεταγενέστερα, επιμετρώνται ως εξής:

(α) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα επιμετρώνται σε αναπροσαρμοσμένες (εύλογες) αξίες. Οι αναπροσαρμογές γίνονται κάθε τέσσερα χρόνια ή νωρίτερα, αν υπάρχουν σημαντικές μεταβολές στην αξία τους, από ανεξάρτητους εκτιμητές. Οι διαφορές αναπροσαρμογής (πλεόνασμα) αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια. Κατ' εξαίρεση, η μείωση της αξίας λόγω αναπροσαρμογής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στον βαθμό που δεν καλύπτεται από αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων. Οι αποσβέσεις διενεργούνται επί των αναπροσαρμοσμένων αξιών.

(β) Τα λοιπά ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως, μείον τις αποσβέσεις και τυχόν απομειώσεις.

Τα ενσώματα πάγια διαγράφονται κατά την πώλησή τους.

Οι αποσβέσεις των ενσωμάτων παγίων υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο μέσα στην ωφέλιμη ζωή τους που έχει ως εξής:

Κτίρια σε ακίνητα τρίτων	8 έως 20 έτη
Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός	5 έως 12 έτη
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	5 έως 7 έτη
Μεταφορικά μέσα	5 έως 7 έτη

(β) Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν άδειες – παραχωρήσεις - δικαιώματα, λογισμικά προγράμματα, εμπορικές επωνυμίες και εμπορικά σήματα.

Η αξία των αδειών – παραχωρήσεων - δικαιωμάτων περιλαμβάνει το κόστος κτήσης των εν λόγω στοιχείων καθώς και κάθε δαπάνη που έχει μεταγενέστερα πραγματοποιηθεί για την επέκταση της διάρκειας της ισχύος τους, μειωμένη κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων της αξίας τους.

Η αξία των λογισμικών προγραμμάτων περιλαμβάνει το κόστος αγοράς λογισμικών προγραμμάτων καθώς και κάθε δαπάνη που έχει πραγματοποιηθεί προκειμένου αυτά να τεθούν σε καθεστώς λειτουργίας, μειωμένη κατά το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων και τυχόν απομειώσεων της αξίας τους.

Σημαντικές μεταγενέστερες δαπάνες κεφαλαιοποιούνται στα λογισμικά προγράμματα όταν προσαυξάνουν την απόδοση τους πέραν των αρχικών προδιαγραφών. Οι εμπορικές επωνυμίες και τα εμπορικά σήματα εντοπίζονται, αποτιμούνται και αναγνωρίζονται κατά τη διαδικασία επιμερισμού του τιμήματος εξαγοράς στα πλαίσια συνενώσεων επιχειρήσεων.

Η απόσβεση των αδειών – παραχωρήσεων - δικαιωμάτων λογίζεται βάσει της σταθερής μεθόδου απόσβεσης εντός της περιόδου ισχύος τους. Η απόσβεση των λογισμικών προγραμμάτων λογίζεται βάσει της σταθερής μεθόδου απόσβεσης από 1 έως 3 έτη.

Τα εμπορικά σήματα δεν αποσβένονται καθώς θεωρείται ότι δεν έχουν ορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, υπόκεινται όμως σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους ή συχνότερα αν γεγονότα ή αλλαγές συνθηκών υποδηλώνουν ότι η αξία τους μπορεί να έχει απομειωθεί. Η απόσβεση όλων των ανωτέρω στοιχείων περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

(γ) Απομείωση αξίας μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (εκτός υπεραξίας)

Οι λογιστικές αξίες των μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας εξετάζονται για απομείωση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι οι λογιστικές αξίες τους δεν είναι ανακτήσιμες. Στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων και αν οι λογιστικές αξίες υπερβαίνουν το εκτιμώμενο ανακτήσιμο ποσό, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης, η οποία καταχωρείται απ' ευθείας στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων είναι το μεγαλύτερο μεταξύ της εύλογης αξίας (μείον τα απαιτούμενα για την πώληση έξοδα) και της αξίας χρήσης αυτών.

Για την εκτίμηση της αξίας χρήσης, οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές προεξοφλούνται στην παρούσα αξία τους με την χρήση ενός προ φόρου προεξοφλητικού επιτοκίου το οποίο αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για την διαχρονική αξία του χρήματος και για τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

(δ) Εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις

Οι απαιτήσεις από πελάτες καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία τους και μεταγενέστερα αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (εάν οι διαφορές είναι ουσιώδεις), αφαιρουμένων και των ζημιών απομείωσης. Οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι η Εταιρεία δεν είναι σε θέση να εισπράξει όλα τα ποσά που οφείλονται με βάση τους συμβατικούς όρους. Το ποσό της πρόβλεψης είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας των απαιτήσεων και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλουμένων με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Το ποσό της πρόβλεψης καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων

Ο πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων περιλαμβάνει:

- α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος ιδιοπαραγωγής ή την εύλογη αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.
- β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.
- δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο.
- ζ) Τις λοιπές μεταβολές.

	Οικόπεδα*	Ιδιο/μενα Κτίρια	Κτίρια	Μηχανολογικός Εξοπλισμός	Μεταφορικά Μέσα	Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός	Σύνολο
Υπόλοιπο 01/01/201X-1							
Προσθήκες							
Πωλήσεις							
Αναπροσαρμογές / απομειώσεις							
Μεταφορές / αναταξινομήσεις							
Υπόλοιπο 31/12/201X-1							
Συσσωρευμένες αποσβέσεις							
Υπόλοιπο 01/01/201X-1							
Προσθήκες							
Πωλήσεις							
Αναπροσαρμογές / απομειώσεις							
Μεταφορές / αναταξινομήσεις							
Υπόλοιπο 31/12/201X-1							
Αναπόσβεστη αξία 31/12/201X-1							
Υπόλοιπο 01/01/201X							
Προσθήκες							
Πωλήσεις							
Αναπροσαρμογές / απομειώσεις							
Μεταφορές / αναταξινομήσεις							
Υπόλοιπο 31/12/201X							
Συσσωρευμένες αποσβέσεις							
Υπόλοιπο 01/01/201X							
Προσθήκες							
Πωλήσεις							
Αναπροσαρμογές / απομειώσεις							
Μεταφορές / αναταξινομήσεις							
Υπόλοιπο 31/12/201X							
Αναπόσβεστη αξία 31/12/201X							

Μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα

Η οντότητα γνωστοποιεί τη φύση των σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου καθώς και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

Παραδείγματα γνωστοποιήσεων

Αγορά μετατρέψιμων ομολογιών της εταιρείας ΧΧ Α.Ε.

Στις ΧΧ/ΧΧ/201X η μητρική Εταιρεία κατέβαλλε συνολικά το ποσό των € ΧΧ για την εξαγορά ΧΧ ομολογιών της εταιρείας ΧΧ Α.Ε. τα οποία είναι μετατρέψιμα σε ΧΧ μετοχές. Μετά την μετατροπή των ομολογιών εντός του 201X το ποσοστό της μητρικής Εταιρείας στην ως άνω εταιρεία θα ανέρχεται σε ΧΧ%.

Εξόφληση Δανείου

Στις ΧΧ/ΧΧ/201X αποπληρώθηκε η απαίτηση της ΧΧ Bank έναντι της εταιρείας ποσού € ΧΧ χιλ.

Πέραν των ήδη αναφερθέντων γεγονότων, δεν υπάρχουν μεταγενέστερα των οικονομικών καταστάσεων γεγονότα, τα οποία να αφορούν την Εταιρεία, στα οποία επιβάλλεται αναφορά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

**Επιμέτρηση περιουσιακών
στοιχείων και
υποχρεώσεων σε εύλογη
αξία**

Σε περίπτωση επιμέτρησης από την οντότητα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, γνωστοποιούνται τα εξής:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

Παράδειγμα

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους εκτός από τα ακίνητα και τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εκτιμώνται σε εύλογες αξίες με την χρήση ενδεδειγμένων τεχνικών αποτίμησης.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

Παράδειγμα

Οι βασικές παραδοχές που λήφθηκαν υπόψη για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών ήταν οι εξής:

Παραδοχές έτους 201X	Μονάδα Α	Μονάδα Β	Μονάδα Γ
Επιτόκιο προεξόφλησης			
Ρυθμός αύξησης / (μείωσης) εσόδων			
Περιθώριο EBITDA (201X-201X+5)			

Οι βασικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη Διοίκηση κατά τον υπολογισμό των προβλέψεων των ταμειακών ροών στα πλαίσια διενέργειας του ετήσιου ελέγχου για την απομείωση της αξίας της υπεραξίας ή των συμμετοχών είναι οι ακόλουθες:

- *Επιτόκιο μηδενικού κινδύνου: Το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου καθορίστηκε με βάση την εξωτερική πληροφόρηση που λήφθηκε για κάθε ενεργό αγορά.*
- *Προϋπολογιστικά περιθώρια κέρδους: Τα προϋπολογιστικά περιθώρια λειτουργικού κέρδους και EBITDA υπολογίστηκαν με βάση τα πραγματικά ιστορικά στοιχεία των τελευταίων ετών, προσαρμοσμένων προκειμένου να λάβουν υπόψη και τις αναμενόμενες μεταβολές κερδοφορίας.*

**Επιμέτρηση περιουσιακών
στοιχείων και
υποχρεώσεων σε εύλογη
αξία**

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος.

**Επιμέτρηση
χρηματοπιστωτικών
μέσων στην τιμή κτήσης**

- Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων παρατίθενται τα εξής:

- η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα και
- πληροφορίες για τη φύση τους.

- Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

- η λογιστική αξία και η εύλογη αξία τους και
- οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής τους αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.

Στοιχεία Καθαρής Θέσης

- Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.
- Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης.
- Η ύπαρξη μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.
- Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης.

Παραδείγματα

(α) Πρόγραμμα διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσης αγορά μετοχών

Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων ενέκρινε τη θέσπιση προγράμματος διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options) της Εταιρείας για τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και για πρόσωπα που απασχολούνται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας στην εταιρεία καθώς και των θυγατρικών και συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών. Η διάρκεια του προγράμματος θα είναι τριετής με ανώτατο αριθμό μετοχών τα ΧΧ και με τιμή διάθεσης ΧΧ ευρώ ανά μετοχή. Η Γενική Συνέλευση εξουσιοδότησε το Διοικητικό Συμβούλιο να αποφασίσει για την ρύθμιση των όρων του προγράμματος διάθεσης δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών, που θα περιλαμβάνει και την απόφαση για τους δικαιούχους του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς μετοχών καθώς και την ημερομηνία παραχώρησης.

(β) Ίδιες μετοχές

Βάσει αποφάσεων των αρμόδιων οργάνων η Εταιρεία κατέχει ΧΧ ίδιες μετοχές με αξία κτήσης € ΧΧ. Κατά την διάρκεια της περιόδου η Διοίκηση του Ομίλου προέβη σε απομείωση της αξίας των ιδίων μετοχών της κατά το ποσό των € ΧΧ το οποίο έχει βαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου.

(γ) Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων

Βάσει της μελέτης ανεξάρτητων εκτιμητών ακινήτων προέκυψε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της Εταιρείας κατά το ποσό των € ΧΧ χιλ. καθαρά από φόρους, τα οποία καταχωρήθηκαν σε ειδικό αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων.

	Τακτικό Αποθεματικό	Αποθ/κό ιδίων μετοχών	Αποθεματικό εύλογης αξίας ακινήτων	Σύνολο
Υπόλοιπα 1/1/201X				
Κινήσεις κατά τη διάρκεια του έτους				
Απομείωση ιδίων μετοχών				
Αναπροσαρμογή ακινήτου σε εύλογη αξία				
Υπόλοιπα 31/12/201X				

Υποχρεώσεις

Γνωστοποιούνται οι συνολικές υποχρεώσεις της οντότητας (βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες) που καλύπτονται με εξασφαλίσεις της με την ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης. Επίσης γνωστοποιούνται τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παραδείγματα

(α) Εξασφαλίσεις Δανείων

Το δάνειο της Εταιρείας είναι εξασφαλισμένο, μεταξύ άλλων, με:

- α) εγγραφή υποθήκης επί των ακινήτων της εταιρείας,
- β) ενεχυρίαση του λογαριασμού Ευρώ που τηρεί η Εταιρεία στην ΧΧ Τράπεζα,
- γ) ενεχυρίαση ΧΧ μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΧΧ»

(β) Ληκτότητα Χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

	Έως 1 έτος	1 με 2 έτη	2 με 5 έτη	Άνω των 5 ετών	Σύνολο
31/12/201X Δανειακές υποχρεώσεις (ομολογιακά & χρεολυτικά δάνεια)					

Δεσμεύσεις – Εγγυήσεις – Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

Γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί.

Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Παραδείγματα

(α) Λειτουργικές μισθώσεις

Η Εταιρεία κατά την ΧΧ/ΧΧ/201X είχε συνάψει συμβάσεις λειτουργικών μισθώσεων που αφορούν την ενοικίαση ακινήτων οι οποίες λήγουν σε διάφορες ημερομηνίες έως και το έτος 201X.

Οι μελλοντικές ελάχιστες πληρωμές ενοικίων λειτουργικών μισθώσεων ακινήτων έχουν ως ακολούθως:

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Μέχρι 1 έτος		
Από 1 έως και 5 έτη		
Πάνω από 5 έτη		

β) Εγγυήσεις

Η Εταιρεία εκδίδει εγγυητικές επιστολές προς διάφορους τρίτους, η ανάλυση των οποίων παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα:

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Καλής εκτέλεσης έργου		
Λοιπές εγγυήσεις σε τρίτους		

Κεφαλαιοποίηση τόκων Γνωστοποιείται το ποσό τόκων της περιόδου το οποίο κεφαλαιοποιήθηκε.

**Διάθεση κερδών –
Λογιστικός χειρισμός
ζημιών**

Στο προσάρτημα γνωστοποιείται:

- Η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών.
- Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.
- Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.

Αναβαλλόμενοι φόροι

Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

Παράδειγμα

	(Χρέωση) / πίστωση στην κατάσταση αποτελεσμάτων	(Χρέωση) / πίστωση στα Ίδια Κεφάλαια
	01/01/201X ¹	31/12/201X ¹
Προβλέψεις παροχών προσωπικού		
Προβλέψεις απομείωσης απαιτήσεων		
Αποτίμηση παγίων και άυλων στοιχείων		
	01/01/201X	31/12/201X
Προβλέψεις παροχών προσωπικού		
Προβλέψεις απομείωσης απαιτήσεων		
Αποτίμηση παγίων και άυλων στοιχείων		

**Απασχολούμενο
προσωπικό**

Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

- α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.
- β) Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.
- γ) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:
 - Μισθοί και ημερομίσθια.
 - Κοινωνικές επιβαρύνσεις.
 - Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Παράδειγμα

Γνωστοποίηση υποχρέωσης για παροχές σε εργαζομένους βάσει αναλογιστικής μελέτης.

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Παρούσα αξία υποχρεώσεων		
Πληρωθείσες εισφορές εργοδότη		
Έσοδα / (έξοδα) αναγνωρισμένα στην κατάσταση συνολικών εσόδων		
Αναλογιστικό κέρδος ζημιά) στην υποχρέωση		
Καθαρή υποχρέωση/(απαίτηση) στον ισολογισμό	_____	_____

Τα ποσά τα οποία έχουν καταχωρηθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων:

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας		
Χρηματοοικονομικό κόστος		
Κόστος προϋπηρεσίας		
Κόστος (αποτέλεσμα) διακανονισμών		
Συνολική επιβάρυνση αποτελεσμάτων χρήσης		

Η κίνηση της υποχρέωσης που έχει καταχωρηθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης έχει ως εξής:

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Καθαρή υποχρέωση στην αρχή της χρήσης		
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας		
Χρηματοοικονομικό κόστος		
Κόστος προϋπηρεσίας		
Κόστος (αποτέλεσμα) διακανονισμών		
Παροχές πληρωθείσες εντός του τρέχοντος έτους		
Αναλογιστικό κέρδος(ζημιά) στην υποχρέωση		
Καθαρή υποχρέωση/(απαίτηση) ισολογισμού		

Οι κύριες αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν έχουν ως εξής:

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Προεξοφλητικό επιτόκιο		
Πληθωρισμός		
Μελλοντικές αυξήσεις αποδοχών		

Ο μέσος όρος των εργαζομένων της Εταιρείας παρατίθεται στον ακόλουθο πίνακα.

	31/12/201X	31/12/201X ¹
Μ.Ο υπαλλήλων		
Μ.Ο ημερομίσθιων		

Πληροφόρηση κατά επιχειρηματικό τομέα

Γνωστοποιείται το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

Παράδειγμα

Η Εταιρεία διαχωρίζεται σε X επιχειρηματικούς τομείς:

- Κλάδος Α
- Κλάδος Β

Η Εταιρεία δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και στην Ιταλία.

Τα έσοδα ανά κλάδο και γεωγραφικό τομέα έχουν ως εξής:

31/12/201X Κύκλος εργασιών (καθαρός)	ΕΛΛΑΔΑ			ΙΤΑΛΙΑ		Σύνολο
	Κλάδος Α	Κλάδος Β	Σύνολο	Κλάδος Α	Κλάδος Β	

**Συναλλαγές με
συνδεδεμένα μέρη
(μέλη Δ.Σ., συγγενείς τους,
συνδεδεμένες οντότητες
κλπ.)**

Η οντότητα γνωστοποιεί:

- Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.
- Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.
- Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παράδειγμα

Σωρευτικές πωλήσεις

Έσοδα από πωλήσεις αγαθών

Πωλήσεις παγίων

Πωλήσεις υπηρεσιών / Λοιπά έσοδα

Σωρευτικές αγορές

Αγορές αγαθών

Αγορές παγίων

Παροχές προς τη Διοίκηση

Μισθοί και άλλες βραχυπρόθεσμες εργασιακές παροχές

Λοιπές αμοιβές και παροχές

**Υπόλοιπα τέλους χρήσης που προέρχονται από
πωλήσεις-αγορές αγαθών/υπηρεσιών**

Απαιτήσεις από συνδεδεμένα μέρη

Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένα μέρη

ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
31/12/201X	31/2/201X ¹	31/12/201X	31/2/201X ¹

Συνδεδεμένες οντότητες

Σε περίπτωση που η οντότητα συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα σε άλλες οντότητες ή είναι η ίδια θυγατρική άλλης οντότητας παρατίθενται οι εξής πληροφορίες:

- Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.
- Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική.

Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

Παράδειγμα

Επωνυμία	Νομική μορφή	Έδρα	% Συμμετοχής	Σχέση συμμετοχής
				άμεσα ή έμμεσα

Αμοιβές νομίμων ελεγκτών

Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

Διάθεση περιουσιακών στοιχείων

Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

Ο νόμος δεν αναφέρεται στον λογιστικό του χειρισμό σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5.

Γνωστοποίηση τύπου χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι πολύ μικρές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων και οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων κάνουν αναφορά της επιλογής που έχουν χρησιμοποιήσει.

Απλοποιήσεις και απαλλαγές

Οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές μπορεί να είναι είτε **προαιρετικού** είτε **υποχρεωτικού** χαρακτήρα. Αυτές αναφέρονται για τις πολύ μικρές οντότητες τόσο σε θέματα επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στη σύνταξη του προσαρτήματος ενώ για τις μικρές και τις μεσαίες στη σύνταξη του προσαρτήματος.

Απλοποιήσεις και απαλλαγές επί των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων άρθρου 1 § 2γ

Πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2γ (Ο.Ε., Ε.Ε., ατομικές επιχειρήσεις) που κάνουν χρήση της επιλογής για την κατάρτιση μόνο Κατάστασης Αποτελεσμάτων

α) Εφαρμόζουν προαιρετικά τις διατάξεις περί:

- Σχεδίου λογαριασμών του παραρτήματος του νόμου- Άρθρο 3 § 8 & 9
- Τήρηση αρχείου λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και λογαριασμών υποχρεώσεων - Άρθρο 4 § 6 έως 8
- Λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση την ουσία των συναλλαγών ή των γεγονότων - Άρθρο 17 § 6
- Προσαύξησης κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων με την εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων - Άρθρο 18 § 2γ
- Αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) - Άρθρο 28 § 1 έως 3
- Αναδρομικής προσαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – Ταξινόμησης στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου – Γνωστοποίησης μεθόδου και επιπτώσεων μετάβασης - Άρθρο 37 § 4, 6 και 7

β) Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί:

- Αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων - Άρθρο 18 § 3(α)(1) έως 3(α)(4)
- Απομείωσης της υπεραξίας και άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή - Άρθρο 18 § 3(α)(6)
- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στο κόστος - Άρθρο 18 § 3β
- Χρηματοδοτικής μίσθωσης. Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013) η παρακολούθηση των παγίων αυτών εξομοιώνεται με την προβλεπόμενη από τα ΔΛΠ παρακολούθηση.
- Χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου - Άρθρο 19 § 3
- Ελέγχου και αναγνώρισης ζημίας απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων - Άρθρο 19 § 4 έως 8
- Προσαύξησης του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων με την αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων και του κόστους δανεισμού - Άρθρο 20 § 3β και § 5
- Αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης προβλέψεων συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία - Άρθρο 22 § 11 έως 14

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές επί των
οικονομικών
καταστάσεων οντοτήτων
άρθρου 1 § 2γ**

- Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων - Άρθρο 23 §1 και 2
- Αναγνώρισης και επιμέτρησης αναβαλλόμενης φορολογίας - Άρθρο 23 §3 έως 5
- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία - Άρθρο 24

Σημειώνεται ότι για τις διατάξεις των άρθρων που απαλλάσσονται της υποχρεωτικής εφαρμογής οι οντότητες εφαρμόζουν τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές απογραφής
αποθεμάτων οντοτήτων
άρθρου 1 § 2γ**

- Δυνατότητα μη διενέργειας απογραφής και αντιμετώπισης των αγορών της περιόδου ως έξοδο εφόσον ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών.
- Για τις οντότητες που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.
- Όταν οι οντότητες επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν. Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).
- Όταν οι οντότητες επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

Αν η περίοδος (φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την υποχρέωση διενέργειας απογραφής αποθεμάτων υπολογίζεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι το χρονικό διάστημα ίσο ή μεγαλύτερο των (15) ημερών λογίζεται ως μήνας ενώ το χρονικό διάστημα που είναι μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό.

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές
προσαρτήματος
οντοτήτων άρθρου 1 § 2γ**

Καταρτίζουν απλοποιημένο προσάρτημα με ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία όπως την επωνυμία, την έδρα, τον νομικό τύπο κλπ ενώ γνωστοποιούν τον τύπο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιλέξει να καταρτίζουν δηλαδή μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (άρθρο 29 §3 και 34).

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές επί των
οικονομικών
καταστάσεων οντοτήτων
άρθρου 1 § 2α και 2β**

Οι πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 1 § 2α και 2β που κάνουν χρήση της επιλογής για την κατάρτιση Συνοπτικού Ισολογισμού και Συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων **δύνανται να εφαρμόζουν προαιρετικά** τις διατάξεις περί:

- Αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών (αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται) - Άρθρο 28 § 1 έως 3

Οι ως άνω οντότητες **δεν εφαρμόζουν** τις διατάξεις περί:

- Επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία - Άρθρο 24

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές
προσαρτήματος
οντοτήτων άρθρου 1 § 2α
και 2β**

Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

α) Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).

β) Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό (άρθρο 29 §16).

γ) Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §5).

δ) Γνωστοποιούν τον τύπο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιλέξει να καταρτίζουν δηλαδή συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων (άρθρο 29 § 34).

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές
προσαρτήματος μικρών
οντοτήτων**

Συντάσσουν απλοποιημένο προσάρτημα με τα εξής πληροφοριακά στοιχεία:

α) Επωνυμία, έδρα, νομικό τύπο κλπ (άρθρο 29 §3).

β) Ιδιαίτερη σημείωση με μνεία στο εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας να συνεχίσει απρόσκοπτα την δραστηριότητα της (going concern) (άρθρο 29 §4).

γ) Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα (άρθρο 29 §5).

δ) Γνωστοποίηση τυχόν παρέκκλισης εφαρμογής μιας διάταξης του νόμου (άρθρο 29 §6).

ε) Πίνακας ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων (άρθρο 29 §8).

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές
προσαρτήματος μικρών
οντοτήτων**

στ) Γνωστοποιήσεις που προβλέπονται στην περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία (άρθρο 29 §10).

ζ) Γνωστοποίηση των συνολικών υποχρεώσεων της οντότητας (βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες) που καλύπτονται με εξασφαλίσεις της με την ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης (άρθρο 29 §13).

η) Γνωστοποίηση των υποχρεώσεων που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού (άρθρο 29 §14).

θ) Γνωστοποίηση των συνολικών χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό (άρθρο 29 §16).

ι) Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας (άρθρο 29 §17).

ια) Γνωστοποίηση των ποσών των τόκων που κεφαλαιοποιήθηκαν στην περίοδο (άρθρο 29 §18).

ιβ) Τον μέσο όρο των απασχολούμενων της οντότητας (άρθρο 29 §23α).

ιγ) Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών (άρθρο 29 §25).

**Απλοποιήσεις και
απαλλαγές
προσαρτήματος μεσαίων
οντοτήτων**

Οι μεσαίες οντότητες **δύνανται να μην παρέχουν** τις εξής πληροφορίες:

α) Γνωστοποίηση του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές (άρθρο 29 §24).

β) Τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας (άρθρο 29 §32).

γ) Τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεόμενων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα (άρθρο 29 §33).

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Τα όρια μεγέθους των ομίλων επιχειρήσεων και η κατηγοριοποίηση αυτών έχει ως εξής:

ΟΡΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ (Άρθρο 31 Ν.4308/2014)			
Κατάταξη	Σύνολο ενεργητικού*	Καθαρός κύκλος εργασιών*	Μ/Ο απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Μικροί όμιλοι**	≤4.000.000,00	≤8.000.000,00	≤50
Μεσαίοι όμιλοι**	≤20.000.000,00	≤40.000.000,00	≤250
Μεγάλοι όμιλοι***	>20.000.000,00	>40.000.000,00	>250

* Τα όρια μεγέθους είναι σε ενοποιημένη βάση

** Σε ενοποιημένη βάση δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

*** Σε ενοποιημένη βάση υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο κριτηρίων μεγέθους

- Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσαυξάνονται κατά 20%.
- Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσουν οι οντότητες του άρθρου 1 § 2α (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε) και 2β (Ο.Ε., Ε.Ε. όταν όλοι άμεσοι ή έμμεση εταίροι αυτών είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε).

Μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις **εάν ισχύει οποιοδήποτε** από τα παρακάτω:

- α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας.
- β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας και ταυτόχρονα είναι μέτοχός της, εταίρος ή μέλος της.
- γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα, της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.
- δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:
 - ελέγχει από μόνη της την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της

**Προϋποθέσεις
υποχρεωτικής ενοποίησης**

- είτε αθροιστικά:
 - ✓ ελέγχει την πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο.
 - ✓ κατέχει δικαιώματα ψήφου που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου.
- Δεν συνυπολογίζονται τα δικαιώματα τα οποία:
 - α) ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου που δεν είναι ούτε η μητρική οντότητα ούτε μια θυγατρική οντότητα αυτής της μητρικής, ή
 - β) ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες:
 - ✓ κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν ληφθεί, ή
 - ✓ κατέχονται σε σχέση με δάνεια που χορηγήθηκαν στα πλαίσια της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας εφόσον τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του προσώπου που παρέχει την εγγύηση.
- Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων.

**Κατηγορίες οντοτήτων
που απαλλάσσονται από
ενοποίηση**

Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Μια μητρική οντότητα εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε., και:
 - α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας, ή
 - β) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Για να παρασχεθεί η απαλλαγή θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε έναν μεγαλύτερο Όμιλο του οποίου η μητρική διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους. Στην περίπτωση που δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε όμιλο που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα στην περίπτωση αυτή οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λοιπές απαλλαγές από την υποχρέωση ενοχοποίησης (περιλαμβάνει και οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος)

- α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή
- β) οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή
- γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαδώς τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας.
- δ) οι θυγατρικές οντότητες δεν είναι σημαντικές (επουσιώδες μέγεθος).

Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.
- Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση και εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που **υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.**
Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.
Η διαφορά που απομένει αφορά την υπεραξία και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:
 - Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία».
 - Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.
- Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».
- Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

**Κανόνες κατάρτισης
ενοποιημένων
χρηματοοικονομικών
καταστάσεων**

- α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
 - β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
 - γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.
- Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.
 - **Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους.**
 - Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές της μητρικής οντότητας.
 - Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, Δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.
 - Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:
 - α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.
 - β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
 - γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίσθηκαν.
 - δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

**Μέθοδος της καθαρής
θέσης για συγγενείς και
κοινοπραξίες**

- Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.
- Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της κατά τη διάρκεια της περιόδου και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων.
- Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Πρώτη εφαρμογή

Ο νόμος τίθεται σε ισχύ από 31 Δεκεμβρίου 2014.

Η πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικών πολιτικών.

Όταν η αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πρακτικά δυσχερής ή όταν το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό, στην αρχή της περιόδου της πρώτης εφαρμογής η οντότητα δύναται:

Στην περίπτωση που υιοθετείται το ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης ενός στοιχείου

- να θεωρήσει τις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ισολογισμού του τέλους της προηγούμενης περιόδου ως το τεκμαρτό κόστος αυτού του στοιχείου, ή
- να επιμετρήσει αυτό το στοιχείο στην εύλογη αξία του. Σε αυτή την περίπτωση, η εύλογη αξία που χρησιμοποιήθηκε θεωρείται ως το τεκμαρτό κόστος του στοιχείου αυτού για την εφαρμογή του παρόντος νόμου εφεξής. Η επιλογή αυτή παρέχεται μόνο για ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα

Κάθε διαφορά που προκύπτει από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται απευθείας στα κέρδη εις νέον.

Ειδικότερα οι πολύ μικρές και οι μικρές οντότητες (άρθρο 1 § 2α, 2β και 2γ) **δεν δύναται να εφαρμόσουν την επιμέτρηση σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα**. Συνεπώς δεν προκύπτουν διαφορές οι οποίες αναγνωρίζονται στα Κέρδη εις Νέον.

Επιπρόσθετα οι ως άνω οντότητες δύναται να μην εφαρμόσουν την αναδρομική προσαρμογή των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις για τη μέθοδο μετάβασης.

Στην περίπτωση που υιοθετείται η εύλογη αξία ως βάση επιμέτρησης εφεξής

- η οντότητα επιμετρά τα σχετικά στοιχεία του ισολογισμού στην εύλογη αξία. Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται είτε κατευθείαν στα κέρδη εις νέον.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου ταξινομούνται, σύμφωνα με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος μετάβασης καθώς και οι επιπτώσεις σε κάθε ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΣΗΣ Ν. 4308/2014 – Δ.Π.Χ.Α.

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως προβλέπονται από τον Ν.4308/2014 βασίζονται στην ουσία στις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 1 (όπως η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, της σημαντικότητας, του δεδουλευμένου, των συμπηφισμών κλπ.).

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται αντιστοίχιση των διατάξεων των Κεφαλαίων 4 & 5 του ν. 4308/2014 με τα Δ.Π.Χ.Α.

ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»	Άρθρο 28
ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια»	Άρθρο 18 § 1 έως 4 Άρθρο 24 § 5
ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»	Άρθρο 25 § 4
ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»	Άρθρο 23 § 3 έως 5
ΔΛΠ 10 «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού»	Άρθρο 17 § 8
ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»	Άρθρο 18 § 5 έως 6
ΔΛΠ 20 «Κρατικές Επιχορηγήσεις»	Άρθρο 23
ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»	Άρθρο 18 § 2 Άρθρο 20 § 5
ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»	Άρθρο 18 § 3 Άρθρο 19 § 4 και §6 έως 8
ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»	Άρθρο 18 § 1 και § 3
ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»	Άρθρο 24 § 6
ΔΛΠ 32&39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση, Αναγνώριση και Επιμέτρηση»	Άρθρο 19 Άρθρο 22 Άρθρο 24 Άρθρο 26
ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»	Άρθρο 31 Άρθρο 32 Άρθρο 33 Άρθρο 34
ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» - «Καθαρή Θέση»	Άρθρο 35

Δ.Λ.Π. 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Σκοπός

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 8 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να χειρίζονται τα γεγονότα αυτά με συνέπεια και να ενισχύεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 8 εφαρμόζεται κατά την επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, την λογιστική αντιμετώπιση των αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις, καθώς και τη διόρθωση των λαθών προηγούμενων χρήσεων.

Εννοιολογική προσέγγιση

Λογιστικές Πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές Εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις αποτελούν βασικό στοιχείο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αποτέλεσμα της κρίσης της Διοίκησης και βασίζονται στις διαθέσιμες πληροφορίες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις απαιτούνται για διάφορα κονδύλια του Ισολογισμού όπως:

- τους επισφαλείς πελάτες,
- την απαξίωση αποθεμάτων,
- την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων,
- την ωφέλιμη ζωή ή τον τρόπο ανάλωσης των οικονομικών οφελών των αποσβέσιμων στοιχείων του ενεργητικού.

Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι αντικείμενο συχνής αναθεώρησης και επισκόπησης καθότι οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η αρχική εκτίμηση να έχουν μεταβληθεί εξαιτίας της εμπειρίας ή νέων γεγονότων και πληροφοριών. **Οι αλλαγές, επομένως στις λογιστικές εκτιμήσεις δε συνιστούν λάθος**, αφού δε συνδέονται με γεγονότα του παρελθόντος.

Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων	Λογιστική Εκτίμηση	Λογιστική Πολιτική
Πάγια στοιχεία ενεργητικού	Εκτίμηση ωφέλιμης ζωής των παγίων	Επιλογή μεθόδου απόσβεσης π.χ. σταθερή ή φθίνουσα
Αποθέματα	Εκτίμηση σε ετήσια βάση του ύψους των απαξιωμένων αποθεμάτων	Μέθοδος αποτίμησης π.χ. Μέση τιμή ή FIFO
Προβλέψεις	Εκτίμηση του απαιτούμενου ύψους προβλέψεων με βάση τις συνθήκες που έχουν διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων	Διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη πιθανών κινδύνων

Λογιστικές πολιτικές

Οι λογιστικές πολιτικές αντιμετωπίζονται διαφορετικά από το Δ.Λ.Π. 8 σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις.

Επιλογή λογιστικών πολιτικών

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 όταν μία επιχείρηση εφαρμόζει ένα Πρότυπο εφαρμόζει και τις λογιστικές πολιτικές που αυτό θέτει.

Με βάση τα ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι, όταν εισάγεται κάποιο νέο Πρότυπο ενδέχεται να υπάρχει διαφορά στις λογιστικές πολιτικές που θα ακολουθήσει η επιχείρηση.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει κάποιο Πρότυπο που να καλύπτει ένα συγκεκριμένο οικονομικό γεγονός, η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει εκείνες τις λογιστικές πολιτικές οι οποίες να είναι αξιόπιστες δηλαδή να απεικονίζουν πιστά την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και να είναι συντηρητικές.

Αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές

Η συνέπεια στις ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές, αλλά και η συγκρισιμότητα των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων, είναι αναγκαίες προκειμένου οι χρήστες να λαμβάνουν όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Τα Δ.Π.Χ.Α. επιτρέπουν αλλαγή των λογιστικών πολιτικών στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν αυτό απαιτείται από τον νόμο ή από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων.
- Εφόσον η αλλαγή θα καταλήξει σε μία όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Παράδειγμα αλλαγής λογιστικής πολιτικής, είναι η αλλαγή της χρησιμοποιούμενης αποτίμησης των αποθεμάτων από FIFO σε Μέσο Σταθμικό.

Αλλαγή, επίσης συνιστά και η επιλογή της επιχείρησης να προβαίνει σε αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων της σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 αντί να χρησιμοποιεί το αναπόσβεστο κόστος κτήσης.

Λογιστικός χειρισμός

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Α» χρησιμοποιούσε το Μ.Σ.Κ για την αποτίμηση των αποθεμάτων μέχρι το 2013 και από 01/01/2014 αποφάσισε να την αλλάξει σε FIFO. Εκτιμήθηκε ότι εάν εφαρμοζόταν πάντα η FIFO για τις χρήσεις πριν το 2013 το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά €400.000 και ο φόρος μεγαλύτερος κατά € 80.000. Για την χρήση 2013 το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά € 40.000 και ο φόρος κατά € 10.400.

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2014	2013
Έσοδα	1.000.000	900.000
Κόστος πωληθέντων	(300.000)	(600.000)
Μικτά Αποτελέσματα	700.000	300.000
Λοιπά έξοδα	195.000	160.000
Φόρος εισοδήματος	131.300	36.400
Καθαρά αποτελέσματα	373.700	103.600

Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2014	2013
Υπόλοιπο προηγ. χρήσεων	5.103.600	5.000.000
Αποτέλεσμα χρήσης	373.700	103.600
Υπόλοιπο εις νέο	5.477.300	5.103.600

Αναμορφωμένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2014	2013
Έσοδα	1.000.000	900.000
Κόστος πωληθέντων	(300.000)	(560.000)
Μικτά Αποτελέσματα	700.000	340.000
Λοιπά έξοδα	195.000	160.000
Φόρος εισοδήματος	131.300	46.800
Καθαρά αποτελέσματα	373.700	133.200

Αναμορφωμένος Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2014	2013
Υπόλοιπο εις νέο (αρχικό)	5.103.600	5.000.000
Μεταβολή λογιστικής μεθόδου (Σημ.1)	440.000	400.000
Φόρος εισοδήματος	(90.400)	(80.000)
Επαναδιατυπωμένο υπόλοιπο εις νέο	5.453.200	5.320.000
Καθαρό κέρδος	373.700	133.200
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	5.826.900	5.453.200

2013- Σημ. 1 = Το ποσό του υπολοίπου εις νέο των προηγούμενων χρήσεων (πριν 2013) αναπροσαρμόζεται και γίνεται καθαρό φόρου € 400.000-(€ 400.000X20%)=€ 320.000

2014- Σημ. 1 = Το ποσό του υπολοίπου εις νέο που μεταβάλλεται στην χρήση 2014 αφορά αποφορολογημένο Κ.Π € 400.000 X 20%+€ 40.000 X 26%

Λάθη προηγούμενων χρήσεων

Λάθη προηγούμενων χρήσεων είναι λάθη τα οποία ανακαλύφθηκαν στην παρούσα χρήση και αφορούν σε παραλείψεις και λανθασμένη απεικόνιση γεγονότων, που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις για μία ή περισσότερες προηγούμενες χρήσεις.

Οι κυριότερες αιτίες λαθών μπορεί να προκύψουν από:

- Λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών πολιτικών κατά το παρελθόν.
- Ανακάλυψη κλοπής (απάτης).
- Μαθηματικά λάθη.

Διάκριση λαθών προηγούμενων χρήσεων από τις λογιστικές εκτιμήσεις

Είναι ιδιαίτερα σημαντική η διάκριση των λαθών από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις, όχι μόνο γιατί αποτελούν δύο τελείως διαφορετικές έννοιες, αλλά κυρίως γιατί ο λογιστικός χειρισμός που προβλέπεται για την κάθε περίπτωση διαφέρει ουσιαστικά.

Η πιθανή αναθεώρηση των λογιστικών εκτιμήσεων δε σημαίνει ότι η προηγούμενη εκτίμηση ήταν λανθασμένη, αλλά ότι οι συνθήκες έχουν μεταβληθεί και επομένως, θα πρέπει η εκτίμηση να διενεργηθεί σε νέα βάση.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Α» κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης διαπιστώνει τα ακόλουθα:

- Η πρόβλεψη για κατεστραμμένα αποθέματα για την προηγούμενη χρήση ανέρχονταν στο 10% της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Στην τρέχουσα χρήση το ποσοστό αυτό δεν κρίνεται επαρκές και θα πρέπει να αυξηθεί στο 12%.
- Διαπιστώθηκε ότι στο τελικό απόθεμα της προηγούμενης χρήσης είχαν περιληφθεί αποθέματα σημαντικής αξίας τα οποία όμως είχαν ήδη πωληθεί.

Λύση

Η επιχείρηση με βάση τα δεδομένα που ίσχυαν μέχρι και την προηγούμενη χρήση εκτιμούσε ότι η επαρκής πρόβλεψη θα πρέπει να ανέρχεται σε ποσοστό 10% επί της αξίας των αποθεμάτων.

Η αλλαγή των συνθηκών στην τρέχουσα χρήση καθιστά αναγκαία την αναθεώρηση της εκτίμησης. Η αναθεώρηση, ωστόσο αυτή δεν καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης αναξιόπιστες, διότι απεικόνιζαν τις συνθήκες που ίσχυαν κατά τη χρήση εκείνη. Αντίθετα, το γεγονός ότι στο τελικό απόθεμα της προηγούμενης χρήσης είχαν περιληφθεί αποθέματα τα οποία είχαν πωληθεί, αποτελεί λάθος, η ύπαρξη του οποίου επηρεάζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

**Λογιστικός χειρισμός
λαθών προηγούμενων
χρήσεων**

Για τη διόρθωση ενός λάθους που αναφέρεται σε προηγούμενες χρήσεις, η επιχείρηση θα πρέπει να διενεργήσει τους λογιστικούς χειρισμούς που ακολουθούνται και στην περίπτωση των αλλαγών των λογιστικών πολιτικών.

Στη περίπτωση που η επιχείρηση ανακαλύψει **σημαντικά** λάθη που προέκυψαν σε προηγούμενες περιόδους, θα πρέπει να διορθώσει αναδρομικά τις οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτιστούν μετά την ανακάλυψή τους με επαναδιατύπωση:

- Των ποσών των προηγούμενων χρήσεων που δημοσιοποιούνται ή
- Των υπολοίπων των στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και ιδίων κεφαλαίων, στην περίπτωση που το λάθος προέκυψε πριν από την προγενέστερη χρονική περίοδο για την οποία παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση.

Παρατηρείται δηλαδή, ότι στην περίπτωση λαθών χρησιμοποιείται η αναδρομική εφαρμογή διορθωτικών πράξεων. Πρακτικά αυτό σημαίνει:

- Διόρθωση του υπολοίπου του κονδυλίου «Κέρδη εις νέον», για την προγενέστερη ρήση.
- Αναμόρφωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

Παράδειγμα

Κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης «Α» για τη χρήση που έληξε την 31/12/2014, διαπιστώθηκε ότι τα έξοδα μισθοδοσίας ποσού € 10.000 που αφορούσαν σε αμοιβές της χρήσης 2013, είχαν περιληφθεί από λάθος στα αποτελέσματα της χρήσης 2014. Ζητήθηκε από την επιχείρηση να προχωρήσει στην αναμόρφωση των οικονομικών της καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8.

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

	2014	2013
Εσοδα	220.000	200.000
Κόστος πωληθέντων	(142.000)	(120.000)
Μικτά Αποτελέσματα	78.000	80.000
Φόρος εισοδήματος	20.280	20.800
Καθαρά αποτελέσματα	57.720	59.200

Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

	2014	2013
Υπόλοιπο προηγ. χρήσεων	99.200	40.000
Αποτέλεσμα χρήσης	57.720	59.200
Υπόλοιπο εις νέο	156.920	99.200

Αναμορφωμένη Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
	2014	2013
Έσοδα	220.000	200.000
Κόστος πωληθέντων	(132.000)	(130.000)
Μικτά Αποτελέσματα	88.000	70.000
Φόρος εισοδήματος	22.880	18.200
Καθαρά αποτελέσματα	65.120	51.800

Αναμορφωμένος Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων		
	2014	2013
Υπόλοιπο εις νέο (αρχικό)	99.200	40.000
Διόρθωση λάθους	(7.400)	0
Επαναδιατυπωμένο υπόλοιπο εις νέο	91.800	40.000
Κέρδη χρήσης	57.720	59.200
Διόρθωση λάθους	10.000	(10.000)
Φόρος εισοδήματος	(2.600)	2.600
Διορθωμένα κέρδη	65.120	51.800
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	156.920	91.800

Σημ. 1 = Επαναδιατυπώνεται το υπόλοιπο εις νέο με το ποσό των € 10.000 - (€ 10.000X26%) = € 7.400

Σημ. 2 = Τα καθαρά κέρδη επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με την αναμόρφωση τους

Ορισμοί που χρησιμοποιούνται στο πρότυπο

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διαθέσεως.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Ζημία απομειώσεως είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων έπ' αυτού ζημιών απομειώσεως.

Καταχώριση και αρχική αποτίμηση των ενσώματων παγίων

Προϋποθέσεις καταχώρισης των ενσώματων παγίων

Για να καταχωρηθεί ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων στο ενεργητικό θα πρέπει να υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α)** να πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Αυτό εξασφαλίζεται μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με το πάγιο αυτό έχουν περιέλθει στην επιχείρηση, και
- β)** το κόστος του στοιχείου αυτού να μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Μερικές φορές απαιτείται η **συνολική δαπάνη ενός παγίου να κατανέμεται στα μέρη που το συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε επί μέρους στοιχείο χωριστά**. Αυτό συμβαίνει όταν τα επί μέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή οπότε και απαιτούνται διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης. **Παράδειγμα αποτελεί ένα αεροσκάφος όπου πιθανόν να απαιτείται να αντιμετωπίζονται σαν ξεχωριστά αποσβεστέα στοιχεία οι μηχανές του από το υπόλοιπο τμήμα του αεροσκάφους αφού έχει διαφορετικό ωφέλιμο χρόνο ζωής κάθε στοιχείο.**

Ενσώματα πάγια στοιχεία που αποκτώνται για λόγους περιβαλλοντολογικούς ή ασφαλείας καταχωρούνται και αυτά στα πάγια, όταν παρά το γεγονός ότι η απόκτησή τους δεν επιφέρει άμεσα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα περιουσιακά στοιχεία αυτά είναι αναγκαία για να έχει η επιχείρηση οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της.

Παράδειγμα αποτελεί μια χημική βιομηχανία που υποχρεούται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών. Το κόστος εγκατάστασης αυτό καταχωρείται σαν πάγιο στοιχείο κατά την έκταση που είναι ανακτήσιμο, γιατί χωρίς αυτό η επιχείρηση δεν θα μπορεί να λειτουργήσει ώστε να βιομηχανοποιεί και να πωλεί χημικά.

Αρχική αποτίμηση ενσώματων παγίων

Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί στο ενεργητικό πρέπει αρχικώς να αποτιμηθεί στο κόστος του.

Το κόστος ενός στοιχείου ενσώματων παγίων αποτελείται από:

α) την τιμή αγοράς του όπου περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς αφαιρουμένων των κάθε φύσεως εκπτώσεων, και

β) τα άμεσα επιρριπτά στο στοιχείο έξοδα για να φθάσει αυτό σε κατάσταση λειτουργίας. Άμεσα έξοδα, π.χ. είναι το κόστος διαμόρφωσης χώρου, τα αρχικά έξοδα παραδόσεως και μεταφοράς, τα έξοδα εγκαταστάσεως, οι επαγγελματικές αμοιβές (π.χ. για αρχιτέκτονες και μηχανικούς) και το **εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου** (Δ.Λ.Π. 37).

Σε περίπτωση πληρωμής της αξίας ενός στοιχείου πέραν του συνήθους πιστωτικού ορίου, το κόστος του στοιχείου είναι η ισοδύναμη αξία του σε μετρητά. Η διαφορά καταχωρείται σαν δαπάνη τόκων στη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης.

Μεταγενέστερη αποτίμηση – απόσβεση ενσώματων παγίων

Για την μεταγενέστερη αποτίμηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μετά την αρχική καταχώρησή του υπάρχουν δύο μέθοδοι:

α. η βασική μέθοδος και

β. η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Βασική Μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομειώσεως.

Επιτρεπόμενη Εναλλακτική Μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσε να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματων παγίων

Η πραγματική αξία του εδάφους, των κτιρίων, των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους. Η αγοραία αυτή αξία όταν πρόκειται για εδάφη και κτίρια πρέπει να προσδιορίζεται από αναγνωρισμένους επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ προκειμένου για μηχανήματα και εγκαταστάσεις, λόγω της ιδιάζουσας φύσεώς τους και επειδή σπάνια πωλούνται (παρά μόνο ως τμήμα μιας λειτουργούσας επιχείρησης), αποτιμούνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεώς τους.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών της λογιστικής αξίας σχετίζεται με τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας. Όταν υπάρχουν σημαντικές και άστατες μεταβολές στην πραγματική αξία των παγίων πιθανόν να απαιτείται αναπροσαρμογή κάθε χρόνο, ενώ σε περιπτώσεις επουσιωδών διακυμάνσεων θα αρκούσε μια αναπροσαρμογή κάθε τρία ή πέντε χρόνια (4 χρόνια με τα ΕΛΠ).

Μέθοδοι αναπροσαρμογής αξίας ενσώματων παγίων

Η αναπροσαρμογή γίνεται με δύο μεθόδους:

- Είτε με αναπροσαρμογή της αρχικής λογιστικής αξίας και των σωρευμένων αποσβέσεων, έτσι ώστε η μετά την αναπροσαρμογή λογιστική αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά όταν η αναπροσαρμογή γίνεται με βάση ένα δείκτη τιμών στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεως ενός παγίου.
- Είτε με συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων με την λογιστική αξία του παγίου και αναμόρφωση της προκύπτουσας καθαρής αξίας στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου, όπως π.χ. ένα κτίριο που αναπροσαρμόζεται στην αγοραία αξία του.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής ενός ενσώματου στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμόζεται και όλη η κατηγορία στην οποία ανήκει (ώστε να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή και η εμφάνιση ανάμεικτων ποσών κόστους και τρεχουσών αξιών εντός της ίδιας κατηγορίας ενσώματων παγίων στις Οικονομικές Καταστάσεις).

Διαφορές αναπροσαρμογής

Η αύξηση της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων από αναπροσαρμογή μεταφέρεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής», εκτός εάν αναστρέφει μια προγενέστερη υποτίμηση για το ίδιο πάγιο η οποία είχε προηγούμενα βαρύνει τα αποτελέσματα οπότε καταχωρείται και αυτή στα αποτελέσματα (έσοδα της χρήσεως) έως του ποσού της αναστροφής.

Η μείωση της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων λόγω απομείωσης (αρνητική αναπροσαρμογή) βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, εκτός αν στο υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές Αναπροσαρμογής» περιλαμβάνεται ποσό από προηγούμενη αναπροσαρμογή του ίδιου παγίου στοιχείου, οπότε η ανωτέρω διαφορά αναπροσαρμογής μεταφέρεται προς συμψηφισμό με το ποσό αυτό, στην έκταση που υπάρχει.

Η σωρευμένη «Διαφορά Αναπροσαρμογής», που περιλαμβάνεται στα Ίδια Κεφάλαια, μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα «Κέρδη εις νέο» μόνο στην περίπτωση που αυτή πραγματοποιείται στο σύνολό της, δηλαδή μόνο στην περίπτωση απόσυρσης ή διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου.

Όμως μέρος της σωρευμένης «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» μπορεί να πραγματοποιείται, μόνο όταν το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οικονομική μονάδα. Στην περίπτωση αυτή το ποσό της «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» για μεταφορά στα «Κέρδη εις νέο» ισούται με την διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που υπολογίζεται επί της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας του στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε προκύψει με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου.

Η μεταφορά της «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» στα «Κέρδη Εις Νέο» γίνεται απευθείας και όχι μέσω του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Προτεινόμενες εγγραφές αναπροσαρμογής (5%) σε πάγιο με αξία κτήσης € 100.000 και αποσβέσεις € 20.000

	Χρέωση	Πίστωση
Πάγια		20.000
Αποσβεσθέντα	20.000	
Διαφορές αναπροσαρμογής (Ίδια κεφάλαια)		4.000
Πάγια (80.000 X 5%)	4.000	

Απόσβεση ενσώματων παγίων

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων **πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του.**

Η δαπάνη αποσβέσεως για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Τέτοια περίπτωση είναι:

α) η απόσβεση παραγωγικών εγκαταστάσεων που περιλαμβάνεται στο κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων (βλέπε Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»), και β) η απόσβεση παγίων που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες που περιλαμβάνεται στο κόστος ενός δημιουργούμενου άυλου πάγιου στοιχείου (Δ.Λ.Π. 38).

Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Η αναμενόμενη χρήση του παγίου από την επιχείρηση σε σχέση με την παραγωγική του δυναμικότητα.
- Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά που εξαρτάται από την ένταση χρησιμοποίησης του παγίου π.χ. από πόσες βάρδιες πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το πάγιο, από τις επισκευές και συντηρήσεις του παγίου καθώς και από την φροντίδα και συντήρηση του παγίου όσο είναι σε αδράνεια.
- Η τεχνική απαξίωση από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για τα προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται από το πάγιο.
- Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση του παγίου όπως εκπνοή της διάρκειας σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου μπορεί να είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή του παγίου, διότι η πολιτική διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης πολλές φορές περιλαμβάνει την διάθεση των περιουσιακών στοιχείων μετά την ανάλωση μέρους μόνο των ενσωματωμένων σε αυτά οικονομικών ωφελειών.

Τα γήπεδα και τα κτίρια, λογιστικά αντιμετωπίζονται ξεχωριστά ακόμα και αν αποκτήθηκαν μαζί, για το λόγο ότι τα γήπεδα έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής οπότε και δεν αποσβένονται, ενώ τα κτίρια έχουν περιορισμένη ζωή οπότε είναι αποσβέσιμα.

Το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου προσδιορίζεται **μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας, η οποία σημειωτέον τις περισσότερες φορές είναι ασήμαντης αξίας.**

Οι μέθοδοι αποσβέσεως που επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου στοιχείου με συστηματικό τρόπο στην ωφέλιμη ζωή του είναι πολλές. Οι κυριότερες από αυτές είναι:

- η σταθερή μέθοδος (επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου),
- η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου (φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου), και
- η μέθοδος κατά παραγόμενη μονάδα (επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου).

Οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης όμως και να επιλέξει η επιχείρηση, θα πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση.

Όταν η επιχείρηση μεταβάλει τη μέθοδο απόσβεσης **έχουμε μεταβολή «λογιστικής αρχής».**

Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής

Κατά την διάρκεια της εκμετάλλευσης ενός παγίου θα πρέπει να επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του και αν διαπιστωθεί ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του που είχε γίνει δεν είναι σωστή, θα πρέπει να αναπροσαρμοσθεί η δαπάνη απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις, (δηλαδή ο συντελεστής αποσβέσεως τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές χρήσεις).

Για παράδειγμα:

α) η μεταγενέστερη δαπάνη σε μηχανολογικό εξοπλισμό για την βελτίωση της απόδοσης του έχει σαν αποτέλεσμα την επιμήκυνση της ωφέλιμης ζωής του πέραν αυτής που είχε αρχικά προσδιοριστεί.

β) τεχνολογικές αλλαγές στην αγορά των παραγομένων προϊόντων και υπηρεσιών πιθανόν να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή ενός ψηφιακού κέντρου.

Επανεξέταση της μεθόδου αποσβέσεως

Εκτός από την επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η εφαρμοζόμενη μέθοδος αποσβέσεως και σε περίπτωση σημαντικών μεταβολών στον ρυθμό των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται, για να αντικατοπτρίζει τον νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μια τέτοια μεταβολή είναι αναγκαία η μεταβολή εμφανίζεται ως μεταβολή **λογιστικής εκτίμησης** και αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις (ΔΛΠ 8).

Απομείωση, απόσυρση και διάθεση ενσώματων παγίων

Απομείωση αξίας ενσώματων παγίων

Η επιχείρηση πρέπει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού να εξετάζει, αν συντρέχει περίπτωση απομείωσης της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (Δ.Λ.Π. 36).

Δηλαδή να επανεξετάζει περιοδικά αν η ανακτήσιμη αξία έχει γίνει μικρότερη από την λογιστική αξία. Το ποσό της μείωσης πρέπει να λογίζεται ως δαπάνη αμέσως εκτός αν αντιστρέφει προηγούμενη αναπροσαρμογή.

Εάν στην συνέχεια η ανακτήσιμη αξία του παγίου αυξηθεί και τα γεγονότα που είχαν οδηγήσει στην μείωση της παύουν να υπάρχουν επαναφέρεται η αύξηση της λογιστικής του αξίας. **Το ποσό όμως της επαναφοράς θα πρέπει να είναι μειωμένο κατά το ποσό της απόσβεσης που θα είχε υπολογισθεί εάν δεν γινόταν η υποτίμηση.**

Αποσύρσεις και διαθέσεις ενσώματων παγίων

Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να απαλείφεται από τον Ισολογισμό όταν διατίθεται ή αποσύρεται οριστικά από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την διάθεσή του. Το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων προσδιορίζεται με βάση τη διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση και τη λογιστική αξία του παγίου και καταχωρείται στα έξοδα ή στα έσοδα της επιχείρησης.

Πάγια που αποσύρονται από την εκμετάλλευση και παραμένουν για πώληση απεικονίζονται στη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία που αποσύρονται από την εκμετάλλευση, ενώ τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσεως η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

Εφαρμογές

Παράδειγμα 1: Αναπροσαρμογή αξίας παγίου

Δεδομένα

- ⇒ Την 01/01/201X αγοράζεται μηχάνημα αξίας € 20.000
- ⇒ Η ωφέλιμη ζωή ορίστηκε 10 χρόνια
- ⇒ Στο τέλος του δεύτερου χρόνου η επιχείρηση αναπροσαρμόζει το μηχάνημα κατά € 40.000

		Χρέωση	Πίστωση
01/01/201X	Μηχανήματα	20.000	
	Ταμείο		20.000
31/12/201X	Αποσβέσεις	2.000	
	Αποσβεσθέντα		2.000
31/12/201X+1	Αποσβέσεις	2.000	
	Αποσβεσθέντα		2.000
	Άρα το μηχάνημα έχει αναπόσβεστο υπόλοιπο € 16.000		

31/12/201X+1	Αναπροσαρμογή στα	40.000
Μείον	Αναπόσβεστο	16.000
	Διαφορά αναπροσαρμογής	24.000

Η νέα ετήσια απόσβεση είναι € 5.000 δηλαδή € 40.000/8 που είναι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή.

Η διαφορά αποσβέσεων (€5.000 - €2.000) = €3.000 θα μεταφέρεται κάθε χρόνο από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα Αποτελέσματα εις Νέο

Εάν το πάγιο πωληθεί στον 6^ο χρόνο στην αξία των € 25.000 θα έχουμε:

Αξία Παγίου	40.000	
Αποσβέσεις	20.000	(4 χρόνια λειτουργίας μετά την αναπροσαρμογή)
Αναπόσβεστο	20.000	
Αξία πώλησης	25.000	
Αποτελέσματα	5.000	

Οι διαφορές αναπροσαρμογής στο τέλος του 6ου χρόνου είναι [€24.000-4X(€3.000)]=€12.000 και θα μεταφερθούν και αυτές στο Υπόλοιπο εις Νέο.

Παράδειγμα 2: Αναπροσαρμογή αξίας παγίου – Αναβαλλόμενη φορολογία

Δεδομένα

- ⇒ Την 01/01/201X αγοράζεται πάγιο αξίας € 100.000
- ⇒ Η ωφέλιμη ζωή ορίστηκε σε 10 έτη
- ⇒ Η υπολειμματική αξία είναι 0
- ⇒ Στο τέλος της δεύτερης χρήσης η τρέχουσα αξία του παγίου εκτιμάται σε € 110.000
- ⇒ Στο τέλος της τρίτης χρήσης το πάγιο απομειώνεται κατά το ποσό των € 21.000

	Πάγια		Αποσβεσθέντα πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής	
		100.000	20.000	20.000	10.000 ^{31/12/201X} 10.000 ^{31/12/201X+1}	
Αναπροσαρμογή <small>31/12/201X+1</small>	30.000					
	110.000					

Επίσης επειδή οι αναπροσαρμογές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος που ισούται με € 30.000X 26%= **€ 7.800**

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	
7.800	30.000		7.800

Στην επόμενη χρήση (31/12/201X+2) οι αποσβέσεις θα ανέρχονται σε € 110.000 / 8 = **€ 13.750**
 Δηλαδή η διαφορά με την προ αναπροσαρμογής αξία είναι € 13.750 - € 10.000 = **€ 3.750** και **€ 3.750 X 26% = € 975**

Αυτό σημαίνει ότι πραγματοποιήθηκε ένα μέρος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		Φόρος εισοδήματος	
975	7.800		975

Εάν η επιχείρηση έχει επιλέξει να μεταφέρει κάθε χρόνο στο υπόλοιπο εις νέο την διαφορά αποσβέσεων

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Υπόλοιπο εις νέο	
2.775			2.775

Συνολικά στο τέλος της τρίτης χρήσης έχουμε:

Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		Πάγια	
7.800	30.000	975	7.800	110.000	13.750
2.775					
	19.425		6.825	96.250	

Στη συνέχεια το πάγιο απομειώνεται κατά € 21.000.

	Πάγια		Αποθεματικό αναπροσαρμογής		
	100.000	20.000	7.800	30.000	
			2.775		
	30.000		19.425		31/12/201X+3
31/12/201X+2	110.000		21.000		
		13.750			
31/12/201X+3	96.250				
		21.000			
31/12/20X+3	75.250				

Οι αποσβέσεις στην επόμενη χρήση θα είναι € 10.750 (€ 75.250/7)

Η φορολογική βάση του παγίου είναι € 70.000 συνεπώς η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι € 75.250 - € 70.000 = € 5.250 ως εκ τούτου η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ανέρχεται σε € 5.250 X 26% = € 1.365

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ήταν € 7.800 - € 975 = € 6.825

Η νέα αναβαλλόμενη φορολογία είναι € 1.365

Άρα το ποσό των € 6.825 - € 1.365 = € 5.460 πρέπει να μεταφερθεί σε χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

	Αποθεματικό αναπροσαρμογής		Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		
	7.800	30.000	975	7.800	
	2.775			6.825	31/12/201X+3
31/12/201X+3	19.425		5.460		
	21.000	5.460		1.365	31/12/201X+3
31/12/201X+3		3.885			

Συνεπώς το ποσό των € 5.250 - € 1.365 = € 3.885/7 = € 555 θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα την επόμενη εφταετία.

Το ποσό των € 1.365/7 = € 195 της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα μεταφέρεται στον φόρο εισοδήματος.

Δ.Λ.Π. 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ

Σκοπός του προτύπου

Σκοπός του Δ.Λ.Π 11 είναι ο προσδιορισμός του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και των δαπανών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων από την πλευρά των κατασκευαστών. Συνήθως μια σύμβαση έργου δεν ξεκινά και ολοκληρώνεται στην ίδια λογιστική περίοδο. Το βασικό θέμα που εξετάζεται στο Πρότυπο αυτό είναι ο **τρόπος κατανομής τόσο των συμβατικών εσόδων, όσο και των δαπανών μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο.**

Πεδίο εφαρμογής του προτύπου

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

Ορισμοί που χρησιμοποιούνται στο πρότυπο

Σύμβαση κατασκευής έργου

Είναι μία σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Σύμβαση σταθερής τιμής

Είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσοστό κατά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής

Είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής

Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός απλού μεμονωμένου έργου (π.χ γέφυρα, μεμονωμένο κτίριο), αλλά μπορεί και να συνάπτεται για την κατασκευή ενός πιο πολύπλοκου περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων που είναι στενά αλληλοεξαρτώμενα ή αλληλοσυνδεόμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό, την τεχνολογία, την λειτουργία, τον τελικό σκοπό ή την χρήση τους (π.χ ένα εργοστάσιο με διάφορα κτίρια).

Στις συμβάσεις κατασκευής έργου περιλαμβάνονται και οι συμβάσεις υπηρεσιών που είναι συνδεδεμένες με το έργο όπως (π.χ αρχιτεκτονικές μελέτες, υπηρεσίες διεύθυνσης του έργου κ.λ.π).

**Ορισμοί που
χρησιμοποιούνται στο
πρότυπο**

Τροποποίηση του συμβατικού έργου

Είναι μία οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στην έκταση του έργου που εκτελείται βάσει της σύμβασης.

Αξίωση αποζημίωσης

Είναι το ποσό που επιδιώκει να εισπράξει ο κατασκευαστής από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, προκειμένου να καλύψει κόστος το οποίο δεν συμπεριλαμβάνεται στην αρχική τιμή (π.χ. λόγω καθυστερήσεων με υπαιτιότητα του πελάτη).

Κίνητρα

Είναι τα επιπλέον ποσά που εισπράττει ο κατασκευαστής, εφόσον επιτύχει καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης (π.χ. έγκαιρη ή και νωρίτερη παράδοση του έργου).

Παρακρατήσεις

Είναι ποσά τμηματικών τιμολογήσεων που δεν καταβάλλονται στον κατασκευαστή μέχρις ότου ικανοποιηθούν συγκεκριμένοι όροι της σύμβασης ή αποκατασταθούν κάποια ελαττώματα.

Τμηματικές τιμολογήσεις

Είναι τα ποσά που έχουν τιμολογηθεί για ένα έργο με βάση τη σύμβαση, άσχετα εάν αυτά έχουν καταβληθεί ή όχι.

Προκαταβολές

Είναι τα ποσά τα οποία καταβλήθηκαν στον κατασκευαστή πριν την εκτέλεση του σχετικού έργου.

**Χαρακτηριστικά για την
ομαδοποίηση ή μη των
συμβάσεων**

Η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου αυτού συνήθως γίνεται για κάθε μια σύμβαση κατασκευής έργου ξεχωριστά. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μια συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου διασπάται σε μικρότερες «μερικές συμβάσεις» ώστε να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου. Κάποιες άλλες φορές είναι απαραίτητη η εφαρμογή των κανόνων του Προτύπου για μια ομάδα συμβάσεων ούτως ώστε να επιτυγχάνεται καλύτερα η παρουσίαση της ουσίας μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

Όταν μία σύμβαση κατασκευής έργου καλύπτει περισσότερα από ένα περιουσιακά στοιχεία για να αντιμετωπιστεί η κατασκευή κάθε περιουσιακού στοιχείου ως μια ξεχωριστή σύμβαση θα πρέπει να ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις.

- Να έχουν υποβληθεί για κάθε περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστές προτάσεις.
- Κάθε περιουσιακό στοιχείο να μπορεί να διαπραγματευτεί μεταξύ του κατασκευαστή και του πελάτη ξεχωριστά και να είναι σε θέση και οι δύο να αποδεχτούν ή να απορρίψουν το τμήμα της συμβάσεως που σχετίζεται με κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- Να είναι δυνατή η εξατομίκευση της δαπάνης και του εσόδου για κάθε ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο.

Χαρακτηριστικά για την ομαδοποίηση ή μη των συμβάσεων

Παράδειγμα 1

Μελέτη αρχιτεκτονική και προσφορά κατασκευής με διαφορετικά ποσοστό μικτού κέρδους που διαπραγματεύονται χωριστά ή όχι.

Στην περίπτωση που υπάρχει μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής έργου αν ισχύουν ορισμένες προϋποθέσεις.

- Υπάρχει μια τέτοια σχέση σύνδεσης μεταξύ των συμβάσεων αυτών ώστε να αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα γενικό όριο κέρδους.
- Οι συμβάσεις αυτές να εκτελούνται είτε συγχρόνως, είτε με μια συνεχή αλληλουχία.

Παράδειγμα 2

Κατασκευή δρόμου που καλύπτει δύο δήμους υπογράφονται δύο συμβάσεις μία για κάθε δήμο αλλά λογιστικά αντιμετωπίζεται ως μία σύμβαση.

Συχνά κάποιες συμβάσεις προβλέπουν την κατασκευή από μέρους του κατασκευαστή ενός επιπρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, αν αυτό επιθυμεί ο πελάτης ή μπορεί να υπάρξει τροποποίηση μιας σύμβασης ώστε να κατασκευαστεί ένα επιπρόσθετο περιουσιακό στοιχείο.

Για να αντιμετωπιστεί η κατασκευή του επιπρόσθετου στοιχείου ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής πρέπει να ισχύουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

- Να υπάρχει ουσιώδης διαφορά στα τεχνολογικά και λειτουργικά χαρακτηριστικά του επιπρόσθετου περιουσιακού στοιχείου από αυτά που αναφέρονταν στην αρχική σύμβαση.
- Η τιμή που θα συμφωνηθεί για το επιπρόσθετο περιουσιακό στοιχείο να μην έχει καμία αναφορά στην αρχική συμβατική τιμή.

Συμβατικό έσοδο

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται από κάποια κύρια στοιχεία.

- Το αρχικά συμφωνηθέν ποσό της σύμβασης,
- οι τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο,
- **οι αποζημιώσεις και τα κίνητρα**, στην έκταση που αυτά πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να προσδιοριστούν βάσιμα.

Μια σειρά αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων επηρεάζουν τον προσδιορισμό του υπολογισμού του συμβατικού εσόδου και για αυτό είναι απαραίτητο οι εκτιμήσεις να αναθεωρούνται με βάση τα γεγονότα και την κάθε φορά διευκρίνιση των αβέβαιων γεγονότων.

Συμβατικό Έσοδο

Συνεπώς, από χρήση σε χρήση είναι δυνατόν να μειώνεται ή να αυξάνεται το συμβατικό έσοδο, όταν συμβεί, για παράδειγμα, κάποιο γεγονός που το επηρεάζει.

- Όταν αυξάνεται το συμβατικό έσοδο μιας σύμβασης σταθερής τιμής εξαιτίας διαφόρων όρων που κλιμακώνουν το κόστος.
- Όταν μειώνεται το ποσό του συμβατικού εσόδου εξαιτίας εφαρμογής διαφόρων ποινών λόγω καθυστέρησης της σύμβασης με υπαιτιότητα του κατασκευαστή.

Οι τροποποιήσεις συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο αν πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και ότι το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα.

Όταν χρησιμοποιείται ο όρος «**αποζημίωση**» αναφερόμαστε στο ποσό το οποίο επιδιώκει να εισπράξει ο κατασκευαστής από τον πελάτη ή από άλλο τρίτο (π.χ. ασφαλιστική εταιρία) για την κάλυψη των δαπανών που αναγκάστηκε να κάνει και οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στο αρχικό συμβατικό ποσό. Τέτοιες αποζημιώσεις θα μπορούσαν να προκύψουν από τυχόν καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη που σχετίζονται με λάθη που υπήρχαν στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό του έργου ή από αμφισβητήσεις για κάποιες τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο.

Το ποσό του εσόδου που θα προκύψει από αποζημιώσεις είναι αβέβαιο και συνήθως προκύπτει μετά από έντονες διαπραγματεύσεις. Έτσι, για να συμπεριληφθούν οι αποζημιώσεις στο συμβατικό έσοδο θα πρέπει να ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις.

- **Να έχουν φθάσει σε τέτοιο προχωρημένο στάδιο οι διαπραγματεύσεις ώστε πλέον να θεωρείται βέβαιο ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί να καταβάλλει την αποζημίωση και**
- **Το ποσό της αποζημίωσης που πιθανολογείται ότι θα καταβάλλει ο πελάτης να μπορεί να υπολογιστεί βάσιμα.**

Πολλές φορές ο πελάτης καταβάλλει κάποια επιπρόσθετα ποσά στον κατασκευαστή όταν αυτός επιτυγχάνει κάποια καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης. Τα ποσά αυτά που ονομάζονται κίνητρα, μπορεί να συνίστανται σε επιπρόσθετη πληρωμή στον κατασκευαστή αν επιτύχει έγκαιρη ολοκλήρωση του έργου. Για να συμπεριληφθούν τα κίνητρα στο συμβατικό έσοδο θα πρέπει να ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις.

- **Η εκτέλεση της συμβάσεως να βρίσκεται σε τέτοιο προχωρημένο στάδιο ώστε να θεωρείται σίγουρη η κάλυψη των καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης και**
- **Να μπορεί να υπολογισθεί βάσιμα το ποσό των κινήτρων.**

Συμβατικό κόστος

Στο συμβατικό κόστος μιας σύμβασης εκτέλεσης έργου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται:

1. Όλες οι δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου όπως τα άμεσα εργατικά συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης και το κόστος των υλικών.
2. Όλες οι δαπάνες που είναι επιρριπτές στις συγκεκριμένες συμβατικές υποχρεώσεις γενικά και μπορούν να επιμεριστούν στη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής έργου όπως τα ασφάλιστρα και τα γενικά έξοδα κατασκευών.
 - Για την κατανομή των δαπανών αυτών χρησιμοποιούνται συστηματικές και ορθολογικές μέθοδοι που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για δαπάνες με όμοια χαρακτηριστικά και κατανέμονται για ένα ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Στα γενικά κατασκευαστικά έξοδα συμπεριλαμβάνονται δαπάνες όπως η σύνταξη και η επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού των κατασκευών.
 - Μια ακόμη δαπάνη που επιρρίπτεται γενικά στη συμβατική δραστηριότητα αλλά επιμερίζεται σε συγκεκριμένες συμβάσεις είναι το κόστος δανεισμού του Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού», δηλαδή την μεταφορά σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, του κόστους δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή του.
3. Όλες οι άλλες δαπάνες που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής έργου.

Όσες δαπάνες δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορούν να επιβαρύνουν άμεσα μια σύμβαση αποκλείονται από τις δαπάνες της σύμβασης κατασκευής έργου.

- Οι δαπάνες που έγιναν για την μετακίνηση του εξοπλισμού, των μηχανημάτων και των υλικών από και προς τον χώρο της κατασκευής.
- Οι πιθανές δαπάνες για την μίσθωση εξοπλισμού και μηχανημάτων.
- Οι δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που είναι άμεσα συνδεδεμένες με το έργο.
- Το κόστος εργασιών που έχει υπολογισθεί ότι απαιτείται για τις επανορθώσεις και εγγυήσεις και το αναμενόμενο κόστος εγγυήσεων.
- Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε τρίτους.

Το κόστος που περιλαμβάνεται στο συμβατικό κόστος είναι αυτό που πραγματοποιείται καθ' όλη τη διάρκεια της υλοποίησης της σύμβασης, δηλαδή από την υπογραφή της μέχρι και την πλήρη ολοκλήρωσή της. Μπορούν όμως να συμπεριληφθούν στο συμβατικό κόστος μιας σύμβασης και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν την σύναψη της σύμβασης, εφόσον μπορούν να απομονωθούν και αξιόπιστα να αποτιμηθούν.

Δεν μπορούν όμως να συμπεριληφθούν στο συμβατικό κόστος μιας σύμβασης, δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν όταν η σύμβαση αυτή συναφθεί σε επόμενη χρήση.

Μεταβολές στις εκτιμήσεις

Η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται κατά σωρευτικό τρόπο πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους κάθε λογιστικής περιόδου. Συνεπώς το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή των συμβατικών δαπανών ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης με βάση τα προβλεπόμενα στο **Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως**.

Παράδειγμα 1

Προσδιορισμός των συμβατικών εσόδων και εξόδων

Η κατασκευαστική εταιρεία ΑΛΦΑ Α.Τ.Ε. έχει αναλάβει την κατασκευή ενός λιμενοβραχίονα με σύμβαση σταθερής τιμής. Η συμβατική τιμή που έχει συμφωνηθεί με την σύμβαση ανέρχεται στο ποσό € 99.000,00. Η ΑΛΦΑ έχει προσδιορίσει ότι το συμβατικό της κόστος κατά την υπογραφή της σύμβασης θα ανέλθει στο ποσό των € 88.000,00 και ότι θα χρειαστεί 3 χρόνια μέχρι την ολοκλήρωση του έργου.

Με την συμπλήρωση του πρώτου έτους η ΑΛΦΑ Α.Τ.Ε. κατά την επανεκτίμηση του κόστους κατασκευής του έργου εκτιμά ότι το συμβατικό κόστος, θα ανέλθει σε € 88.550,00 δηλαδή θα παρουσιάσει μια αύξηση σε σχέση με το αρχικό συμβατικό κόστος, ενώ έχει καταβληθεί κόστος € 23.023,00.

Στο δεύτερο έτος ο πελάτης αποδέχεται μια τροποποίηση που καταλήγει σε αύξηση του εσόδου κατά € 2.200,00 με μια πρόσθετη επιβάρυνση του συμβατικού κόστους κατά € 1.650,00. Την ίδια περίοδο έχει καταβληθεί και ποσό δαπάνης € 1.100,00 για την προμήθεια υλικών τα οποία παραμένουν αποθηκευμένα στο εργοτάξιο και θα χρησιμοποιηθούν το τρίτο έτος, ενώ έχει καταβληθεί κόστος στο δεύτερο έτος μαζί με την προμήθεια των παραπάνω υλικών € 44.825,00.

Ζητείται να προσδιοριστεί:

α. το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβάσεως υπολογίζοντας την αναλογία του πραγματοποιούμενου συμβατικού κόστους για έργο που εκτελέσθηκε μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με την πιο πρόσφατη εκτίμηση του συνολικού συμβατικού κόστους και

β. να προσδιοριστούν τα καταχωρούμενα ποσά εσόδου, εξόδου και κέρδους για κάθε ένα έτος που διαρκεί η σύμβαση.

Απάντηση

α. Τα οικονομικά δεδομένα όλης της διάρκειας εκτέλεσης του συμβατικού έργου παρουσιάζονται στον Πίνακα 1 που ακολουθεί.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Οικονομικά στοιχεία περιόδου ολοκλήρωσης του συμβατικού έργου

	ΕΤΟΣ 1	ΕΤΟΣ 2	ΕΤΟΣ 3
Αρχικό συμβατικό έσοδο	99.000,00	99.000,00	99.000,00
Τροποποίηση συμβατικού εσόδου	0,00	2.200,00	2.200,00
Συνολικό συμβατικό έσοδο	99.000,00	101.200,00	101.200,00
Συνολικό κόστος που έχει ολοκληρωθεί	23.023,00	67.848,00	90.200,00
Υπόλοιπο συμβατικό κόστος μέχρι ολοκλήρωση	65.527,00	22.352,00	0,00
Συνολικό εκτιμώμενο κόστος	88.550,00	90.200,00	90.200,00
Ποσοστό (στάδιο) ολοκλήρωσης του έργου (%)	26 = (23.023,00 / 88.550,0) X 100	74 = [(67.848,00 – 1.100,00) / 90.200,00] X 100	100 = (90.200 / 90.200) X 100

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Κατά τον υπολογισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης στο δεύτερο έτος έχει μειωθεί το πραγματοποιηθέν κόστος κατά το ποσό των € 1.100,00 που αφορά πραγματοποιημένη δαπάνη που θα χρησιμοποιηθεί το τρίτο έτος.

β. Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και κέρδους που πρέπει να λογιστικοποιήσει η ΑΛΦΑ παρουσιάζονται στους Πίνακες 2, 3 και 4 που ακολουθούν.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του πρώτου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	0,00	0,00	0,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	25.740,00 = (99.000,00 X 26%)	23.023,00 = (88.550,00 X 26%)	2.717,00 = (25.740,00 - 23.023,00)
Σύνολο	25.740,00	23.023,00	2.717,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του δεύτερου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	25.740,00	23.023,00	2.717,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	49.148,00 = (74.888,00 – 25740,00)	43.725,00 = (66.748,00–23.023,00)	5.423,00 = (49.148,00 - 43.725,00)
Σύνολο	74.888,00 = (101.200,00X74%)	66.748,00 = (90.200,00X74%)	8.140,00 = (74.888,00 – 66.748,00)

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, η καταχώρηση του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους γίνεται στα αποτελέσματα όλων των χρήσεων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Αν προβλέπεται ότι το συμβατικό κόστος θα ξεπεράσει το σύνολο του συμβατικού εσόδου τότε λογίζεται αμέσως η ζημιά στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Στην περίπτωση που ο κατασκευαστής πραγματοποιήσει συμβατικές δαπάνες που αφορούν μελλοντική δραστηριότητα στα πλαίσια της σύμβασης, τις καταχωρεί στο ενεργητικό εφόσον πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν από τα αναμενόμενα μελλοντικά συμβατικά έσοδα και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύουν μια οφειλή του πελάτη. Οι δαπάνες αυτές συνήθως κατατάσσονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη».

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: Καταχωρούμενα έσοδα έξοδα και κέρδος στο τέλος του τρίτου έτους

	ΕΣΟΔΟ	ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΟΣ
Καταχωρημένα σε προηγούμενη χρήση	74.888,00	66.748,00	8.140,00
Καταχωρημένα στην τρέχουσα χρήση	26.312,00 = (101.200 - 74.888,00)	23.452,00 = (90.200,00 - 66.748)	5.423,00 = (11.000,00 - 8.140,00)
Σύνολο	101.200,00	90.200,00	11.000,00

Κάθε επιχείρηση για να μπορέσει να πραγματοποιήσει βάσιμες εκτιμήσεις θα πρέπει να έχει στη διάθεσή της ένα αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό που θα της επιτρέπει να πραγματοποιεί συνεχείς αναθεωρήσεις και επανεκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και εξόδου.

Παράδειγμα 2

Σύμβαση τριετούς διάρκειας με συμβατικό έσοδο € 1.500.000 και συμβατικό κόστος € 1.200.000 που στο δεύτερο έτος αναθεωρείται σε € 1.300.00.

	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Τιμολογήσεις	300.000	1.100.000	100.000
Εισπράξεις	250.000	900.000	350.000
Δεδομένα Σύμβασης	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Σωρευτικό κόστος (Α)	400.000	1.000.000	1.300.000
Εκτιμώμενο κόστος μέχρι την ολοκλήρωση (Β)	1.200.000	1.300.000	1.300.000
% Ολοκλήρωσης (Α/Β)=(Γ)	33%	77%	100%
Συνολικό συμβατικό έσοδο (Δ)	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Σωρευτικό έσοδο από έναρξη της σύμβασης (Ε)=(Δ)Χ(Γ)	500.000	1.153.846	1.500.000
(Μείον) Έσοδο που αναγνωρίσθηκε σε προηγούμενα έτη (Ζ)		500.000	1.153.846
Αναλογία εσόδου έτους (Ε)-(Ζ)	500.000	653.846	346.154
Παρουσίαση στην Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Έσοδα κατασκευαστικών συμβάσεων	500.000	653.846	346.154
Δαπάνες της σύμβασης	400.000	600.000	300.000
Μικτό αποτέλεσμα	100.000	53.846	46.154
Κατάσταση Οικονομικής Θέσης	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Απαιτήσεις από πελάτες	50.000	250.000	0
Αξία εργασιών μέχρι σήμερα	500.000	1.153.846	1.500.000
Μείον Τιμολογήσεις	300.000	1.400.000	1.500.000
Οφειλόμενο προς (από) πελάτες	200.000	(246.154)	0

	Φορολογικό Αποτέλεσμα			Λογιστικό Αποτέλεσμα		
	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)	Έτος (1)	Έτος (2)	Έτος (3)
Λοιπά έσοδα	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Τιμολογήσεις σύμβασης	300.000	1.100.000	100.000	500.000	653.846	346.154
(Μείον) Δαπάνες σύμβασης	-400.000	-600.000	-300.000	-400.000	-600.000	-300.000
Κέρδη/ζημιές	400.000	1.000.000	300.000	600.000	553.846	546.154
Φόρος (26%)	104.000	260.000	78.000	156.000	144.000	142.000

	Χρέωση	Πίστωση
Λογιστικές Εγγραφές (Έτος 1)		
Φόρος Αποτελεσμάτων Χρήσης	156.000	
Υποχρεώσεις από φόρους		104.000
Αναβαλλόμενη Φορολογία (59)		52.000
Λογιστικές Εγγραφές (Έτος 2)		
Φόρος Αποτελεσμάτων Χρήσης	144.000	
Υποχρεώσεις από φόρους		260.000
Αναβαλλόμενη Φορολογία	116.000	
Λογιστικές Εγγραφές (Έτος 3)		
Φόρος Αποτελεσμάτων Χρήσης	142.000	
Υποχρεώσεις από φόρους		78.000
Αναβαλλόμενη Φορολογία		64.000

Ορισμοί

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες χρονικές διαφορές και σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες.
- Η **φορολογική βάση** ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Έννοια αναβαλλόμενης φορολογίας

Ο προσδιορισμός των καθαρών λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων πρέπει να γίνεται με βάση τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαράθεσης-συσχέτισης (matching principle) εσόδων και εξόδων.

Οι αρχές αυτές όμως δεν τηρούνται πάντα κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα οποία προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές που σε πολλές περιπτώσεις είναι διαφορετικοί. Μία δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, κατά τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη και του φόρου που προκύπτει με βάση τα λογιστικά κέρδη. Η διαφορά αυτή χρεωστική ή πιστωτική ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

Φορολογική βάση περιουσιακών στοιχείων

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά και μπορεί:

1. **Να είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.** Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
2. **Να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του.** Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.**
3. **Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του.** Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.

Καταχώρηση φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων

Οι φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις αποτελούνται από τις τρέχουσες και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τις τρέχουσες και τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αντίστοιχα. Η λογιστική καταχώρησή τους γίνεται σύμφωνα με τα όσα αναφέρουμε παρακάτω.

Καταχώρηση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων

Ο τρέχων φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη καταχωρείται ως υποχρέωση. Αν το ποσό φόρου που έχει ήδη καταβληθεί είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό φόρου για τις χρήσεις αυτές, το επιπλέον ποσό πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Το όφελος που προκύπτει από φορολογική ζημιά η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσης (στην Ελλάδα η φορολογική ζημιά συμψηφίζεται υπό προϋποθέσεις μόνο με μελλοντικά κέρδη) πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση. Στην περίπτωση αυτή, η απαίτηση καταχωρείται στη χρήση κατά την οποία προκύπτει η φορολογική ζημιά.

Καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων

Η καταχώρηση αυτή είναι περισσότερο πολύπλοκη και λαμβάνεται υπόψη η φύση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε:

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση,
- Εκπεστές προσωρινές διαφορές οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
- Οι μόνιμες διαφορές αγνοούνται όπως π.χ. τα μη εκπιπτόμενα έξοδα (ποσοστό εξόδων συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, αφορολόγητες εκπτώσεις (έκπτωση εργοδοτικών εισφορών από το φορολογητέο κέρδος).

Παραδείγματα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Απαιτήσεις

1. Μια επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση αξίας € 1.000 για προβλεπόμενες δαπάνες εγγυήσεως προϊόντων. Οι δαπάνες αυτές θα εκπέσουν φορολογικά στη χρήση που θα καταβληθούν οι αποζημιώσεις.
2. Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως καταχωρούνται στις υποχρεώσεις και επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα των χρήσεων εντός των οποίων παρέχονται υπηρεσίες από τους εργαζόμενους. Φορολογικά, όμως οι ανωτέρω δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των χρήσεων εντός των οποίων καταβάλλονται.

Υποχρεώσεις

1. Έσοδα τόκων που περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος σε δεδουλευμένη βάση αλλά επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος της χρήσης κατά την οποία εισπράττονται.
2. Αποσβέσεις που διενεργούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος που είναι μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες λογιστικές.

**Ειδικές περιπτώσεις
αναγνώρισης
αναβαλλόμενης
φορολογίας**

Όταν υπάρχουν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρχουν μελλοντικά κέρδη, έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Η ύπαρξη όμως αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικά φορολογητέο κέρδος. Μία επιχείρηση με μεταφερόμενες επί σειρά ετών φορολογικές ζημιές καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που αναλογεί στις ζημιές αυτές μόνο κατά την έκταση που υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξουν επαρκή φορολογητέα κέρδη στο μέλλον.

Δηλαδή:

- Πιθανότητα η επιχείρηση να έχει φορολογητέα κέρδη πριν την εκπνοή του χρόνου εντός του οποίου δικαιούται να συμψηφίσει τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- Οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες που δεν είναι πιθανό να ξανασυμβούν και,
- Υπάρχει φορολογικός προγραμματισμός βάσει του οποίου μπορούν να δημιουργηθούν φορολογητέα κέρδη προς συμψηφισμό.
- Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται όταν πιθανολογείται ότι δεν θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος προς συμψηφισμό.

**Αποτίμηση φορολογικών
απαιτήσεων και
υποχρεώσεων**

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί, ή έχουν ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση. Επίσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικοί συντελεστές (και φορολογικοί νόμοι) που έχουν θεσπιστεί, ή έχουν ουσιαστικά θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται.

Όταν ανακοινώσεις της Πολιτείας σχετικά με μεταβολές των φορολογικών συντελεστών (και των φορολογικών νόμων) είναι βέβαιο ότι θα υλοποιηθούν, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τους νέους φορολογικούς συντελεστές – νόμους.

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να ισχύσουν κατά τις χρήσεις που αναμένεται να αναστραφούν οι προσωρινές διαφορές.

**Καταχώρηση του
τρέχοντος και
αναβαλλόμενου φόρου**

Η λογιστική καταχώρηση του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γίνεται η καταχώρηση της συναλλαγής ή του γεγονότος από το οποίο προέκυψαν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα:

Καταχώρηση στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως, όταν προκύπτει από συναλλαγές που αφορούν έσοδα και έξοδα.

Καταχώρηση απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια-Λοιπά Συνολικά Έσοδα

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική χρήση διακριτά στα λοιπά συνολικά έσοδα π.χ.:

- Καταχώρηση της αύξησης της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή των μακροπρόθεσμων επενδύσεων λόγω αναπροσαρμογής.
- Διόρθωση του υπολοίπου κερδών εις νέο λόγω μεταβολής λογιστικής μεθόδου με αναδρομική εφαρμογή ή διόρθωσης βασικού λάθους.
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας εξωτερικού.

**Παρουσίαση (εμφάνιση)
στην κατάσταση
Οικονομικής Θέσης**

Φορολογικές Απαιτήσεις και Φορολογικές Υποχρεώσεις

Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να διακρίνονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Παράδειγμα 1

- Έστω επιχείρηση στην χρήση 2014 εκπίπτει σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο επισφάλειες ποσού € 20.000.
- Στην χρήση 2014 δεν έχει όμως πραγματικές επισφάλειες.
- Στην συνέχεια στην χρήση 2015 διαγράφει απαιτήσεις χρησιμοποιώντας την σχηματισθείσα πρόβλεψη επισφάλειας ποσού € 20.000.

2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	0	(20.000)	20.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	60.000	40.000	20.000

Κέρδος λογιστικό =	60.000	X 26% =	15.600	
Κέρδος φορολογικό =	40.000	X 26% =	10.400	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			15.600	
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)				5.200
Φόρος εισοδήματος (54)				10.400

2015	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	200.000	200.000	0
Λοιπά έξοδα	(140.000)	(140.000)	0
Προβλέψεις	(20.000)	0	20.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά / φορολογητέα)	40.000	60.000	20.000

Κέρδος λογιστικό =	40.000	X 26% =	10.400	
Κέρδος φορολογικό =	60.000	X 26% =	15.600	
			Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			10.400	
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)			5.200	
Φόρος εισοδήματος (54)				15.600

Παράδειγμα 2

- Έστω επιχείρηση με στόλο αυτοκινήτων για τους πωλητές που αποσβένεται φορολογικά με συντελεστή 20%.
- Πολιτική της επιχείρησης είναι να ανανεώνει τον στόλο ανά 3 χρόνια.
- Οι φορολογικές αποσβέσεις ανέρχονται σε € 18.000 ενώ οι λογιστικές σε € 30.000.

2014	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Έσοδα	500.000	500.000	0
Λοιπά έξοδα	(400.000)	(400.000)	0
Αποσβέσεις	(30.000)	(18.000)	12.000
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (Λογιστικά / Φορολογητέα)	70.000	82.000	12.000

Κέρδος λογιστικό =	70.000	X 26% =	18.200		
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 26% =	21.320		
				Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			18.200		
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)			3.120		
Φόρος εισοδήματος (54)					21.320

Τις επόμενες 2 χρήσεις θα έχουμε την ίδια αναβαλλόμενη φορολογία και ο λογαριασμός θα είναι:

Αναβαλλόμενη φορολογία (59)	
3.120	
3.120	
3.120	
9.360	

Στην χρήση 2017 δεν θα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις επί των αυτοκινήτων αλλά θα διενεργούνται φορολογικά (εξωλογιστικά)

Κέρδος λογιστικό =	100.000	X 26% =	26.000		
Κέρδος Φορολογικό =	82.000	X 26% =	21.320		
				Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (Αποτελέσματα)			26.000		
Αναβαλλόμενη φορολογία (59)					4.680
Φόρος εισοδήματος (54)					21.320

Στην χρήση 2018 το ίδιο οπότε και θα κλείσει ο λογαριασμός της αναβαλλόμενης φορολογίας

Αναβαλλόμενη φορολογία (59)	
3.120	
3.120	
3.120	
9.360	
	4.680
	4.680
	9.360

Δ.Λ.Π. 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Βασικές έννοιες

Τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού διακρίνονται σε διορθωτικά και μη διορθωτικά γεγονότα

- I. **Διορθωτικά** είναι τα γεγονότα που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. (Π.χ. έκβαση δικαστικών υποθέσεων, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων, τυχόν απάτη ή λάθος, πτώχευση πελάτη, θέματα συνέχισης της δραστηριότητας κλπ).
- II. **Μη διορθωτικά** είναι τα γεγονότα που είναι ενδεικτικά συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού και επιβάλλεται η γνωστοποίηση τους στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων εάν αυτά είναι σημαντικά. (Π.χ. αλλαγές στις αγορές, αποφάσεις διοικητικών συμβουλίων, φυσικές καταστροφές, συγχωνεύσεις, πτώση της αξίας των επενδύσεων, μερίσματα κλπ.)

Ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων

Πρόκειται για την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος διοίκηση παραπέμπει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και όχι στη Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Λογιστικός χειρισμός διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Η οντότητα προσαρμόζει τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων της ώστε να αντανακλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Λογιστικός χειρισμός μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις της με τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Εάν αυτά είναι σημαντικά θα πρέπει να γνωστοποιηθούν, διότι η μη γνωστοποίησή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- Τα φύση του γεγονότος
- Μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος
- Μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή

Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οντότητας είτε ότι θα παύσει να λειτουργεί ή ότι δεν έχει καμία άλλη εφικτή εναλλακτική λύση από το παραπάνω.

Αν λοιπόν προκύψουν τόσο δυσμενείς εξελίξεις στην επόμενη χρήση, και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, που να δείχνουν ότι η οντότητα δεν θα συνεχίσει τις δραστηριότητες της τουλάχιστον για τους επόμενους 12 μήνες, οι οικονομικές καταστάσεις προσαρμόζονται ανάλογα ανεξάρτητα αν το γεγονός ή η συνθήκη προϋπήρχε της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων ή όχι εφόσον δεν ισχύει πλέον η βασική υπόθεση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Ορισμοί

Μίσθωση = Μία συμφωνία κατά την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο. Επίσης μισθωτικές συμβάσεις είναι και οι συμβάσεις οι οποίες **προβλέπουν το δικαίωμα του μισθωτή** να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων.

Χρηματοδοτική μίσθωση = Είναι μία μίσθωση με την οποία **μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη** του περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη της κυριότητας.

Λειτουργική μίσθωση = Είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων = Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής υποχρεούται να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε άλλο εγγυημένο ποσό. Στην περίπτωση που ο μισθωτής έχει **το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου** και είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί (τιμή σημαντικά μικρότερη της πραγματικής) τότε το ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων αποτελείται και από το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του δικαιώματος αγοράς.

Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης = Είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο με βάση το οποίο **κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας του ελαχίστου των μισθωμάτων και της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.**

Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή = Είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε **μία όμοια μισθωτική σχέση** ή εάν αυτό δεν μπορεί να προσδιορισθεί το επιτόκιο που κατά την έναρξη της μίσθωσης θα **αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί** τα αναγκαία κεφάλαια για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Κατάταξη μισθώσεων

Οι μισθώσεις κατατάσσονται σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές.

Χρηματοδοτική μίσθωση = Είναι μία μίσθωση με την οποία **μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη** του περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη της κυριότητας. **Λειτουργική** = Όταν δεν μεταβιβάζονται κίνδυνοι και ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

Παραδείγματα κινδύνων είναι :

- Ζημιές λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης.
- Μεταβολές απόδοσης λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών.

Παραδείγματα ωφελειών ιδιοκτησίας είναι :

- Η κερδοφορία από την λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου.
- Το κέρδος από την ανατίμηση της υπολειμματικής αξίας.

Η κατάταξη μίας μίσθωσης **πρέπει να γίνεται κατά την έναρξη της**. Αν σε οιοδήποτε χρόνο ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνούν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης τότε η **αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα μίσθωση** και θα πρέπει να γίνει εκ νέου κατάταξη της.

Κατάταξη μισθώσεων

Επίσης η κατάταξη της μίσθωσης εξαρτάται από την **ουσία της συναλλαγής** και όχι από τον τύπο. Ενδείξεις ότι μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική είναι οι παρακάτω:

- Με την λήξη της μίσθωσης προβλέπεται το δικαίωμα αγοράς από τον μισθωτή του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή πολύ χαμηλότερη από την πραγματική του αξία ώστε να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.
- Η μίσθωση έως την λήξη της μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή.
- Η έκταση της διάρκειας της μίσθωσης είναι το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, αν και δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα (FASB εάν είναι ίση με το 75% της οικονομικής του ζωής).
- Κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία του ελαχίστου συνόλου των μισθωμάτων, ισούται, ουσιαστικά με την πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου (FASB τουλάχιστον το 90% της τρέχουσας αξίας των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων).
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης και μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς σοβαρές τροποποιήσεις.

Πρόσθετες ενδείξεις που χαρακτηρίζουν μία σύμβαση ως χρηματοδοτική είναι: εάν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει την σύμβαση, οι ζημιές του εκμισθωτή, καλύπτονται από τον μισθωτή ή εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει την μίσθωση με μίσθωμα ουσιωδώς χαμηλότερο από το τρέχον.

Λογιστική των μισθώσεων στις καταστάσεις των μισθωτών

Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

Η καταχώρηση γίνεται βάση της ουσίας της μίσθωσης.

Οι μισθωτές καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως **περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους με το χαμηλότερο ποσό μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας του ελαχίστου συνόλου των μισθωμάτων.**

Για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας χρησιμοποιείται ως συντελεστής προεξόφλησης το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης αν αυτό είναι εύκολο να προσδιορισθεί. Διαφορετικά χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού της επιχείρησης.

Οι αρχικές δαπάνες για την σύναψη της μίσθωσης **προσαυξάνουν** το κόστος του περιουσιακού στοιχείου στον Ισολογισμό.

Τα μισθώματα επιμερίζονται στο μέρος που αφορά χρηματοοικονομικό έξοδο και μείωση της υποχρέωσης.

Το δε χρηματοοικονομικό κόστος πρέπει να κατανέμεται σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης με τέτοιο τρόπο ώστε στο απομένον υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε χρήσης να προκύπτει ένα σταθερό επιτόκιο.

Κάθε χρήση βαρύνεται με δαπάνη απόσβεσης του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και με το χρηματοοικονομικό έξοδο.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων παγίων στοιχείων πρέπει να είναι **όμοια** με την ακολουθούμενη μέθοδο απόσβεσης των **λοιπών αποσβέσιμων στοιχείων.**

**Λογιστική των μισθώσεων
στις καταστάσεις των
μισθωτών**

Λειτουργικές Μισθώσεις

Οι πληρωμές των μισθωμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης σε όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

• **Διερμηνεία 15 (Κίνητρα)**

Τα κίνητρα που δίνονται για τη συμφωνία μιας νέας λειτουργικής μίσθωσης ή την ανανέωση μίας παλαιότερης πρέπει να καταχωρούνται **ως αναπόσπαστο μέρος της συμφωνημένης καθαρής αντιπαροχής** για την χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Για τον εκμισθωτή = Η καταχώρηση του σωρευμένου κόστους των κινήτρων ως μία έκπτωση του εσόδου των μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο.

Για τον μισθωτή = Το σωρευμένο όφελος από τα κίνητρα θα πρέπει να καταχωρείται ως μία έκπτωση των δαπανών μισθώσεως κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο.

Στην περίπτωση που η πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν επιπλέον διαφορά του εσόδου καταχωρείται ως έσοδο επομένων χρήσεων και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα σε όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

Παράδειγμα

Πώληση παγίου στοιχείου λογιστικής αξίας € 100.000 στην πραγματική του αξία € 130.000 και στην συνέχεια χρηματοδοτική επαναμίσθωση με 10 χρόνια διάρκεια όση και η ωφέλιμη του ζωή.

**Πράξεις πώλησης και
επαναμίσθωσης**

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μηχανήματα		100.000
Έσοδα επομένων χρήσεων		30.000
Ταμείο	130.000	
Μηχανήματα (leasing)	130.000	
Υποχρεώσεις		130.000
Αποσβέσεις (Αποτελέσματα)	13.000	
Αποσβεσθέντα μηχανήματα		13.000
Αποτελέσματα		3.000
Έσοδα επομένων χρήσεων	3.000	

**Πράξεις πώλησης και
επαναμίσθωσης**

Στην περίπτωση που η πράξη πώλησης **καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση** έχουμε:

- Αν τόσο τα μισθώματα όσο και η πράξη πώλησης καθορίστηκαν **σε πραγματικές αξίες**, τότε υπάρχει κανονική πώληση και το **τυχόν κέρδος ή ζημιά μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα**.
- Αν η τιμή πώλησης είναι **μικρότερη από την πραγματική αξία** τότε το **τυχόν κέρδος ή ζημιά μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα εκτός εάν η ζημιά συμψηφίζεται με διαφορά μελλοντικών μισθωμάτων**, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα στην διάρκεια της μίσθωσης.
- Αν η τιμή πώλησης είναι **μεγαλύτερη από την πραγματική αξία** τότε η επιπλέον διαφορά παραμένει **ως έσοδο επομένων χρήσεων** και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα.

Εφαρμογές

Παράδειγμα I

Στις 1.1.20XX υπογράφεται συμφωνία μίσθωσης διάρκειας 3 ετών για μηχάνημα πραγματικής αξίας € 135.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 3 χρόνια και η πληρωμή του ετήσιου μισθώματος ανέρχεται σε 50.000. Η εγγυημένη υπολειμματική αξία του ανέρχεται σε € 10.000 και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία στις 31.12.XX+2 σε € 1.000. Το οριακό επιτόκιο του μισθωτή είναι 10% (το τεκμαρτό της μίσθωσης άγνωστο).

A) Βρίσκουμε την παρούσα αξία των μισθωμάτων

$$\frac{50.000}{(1+0,10)} + \frac{50.000}{(1+0,10)^2} + \frac{50.000}{(1+0,10)^3} = \frac{50.000}{1,100} + \frac{50.000}{1,210} + \frac{50.000}{1,331} =$$
$$= 45.455 + 41.323 + 37.567 = \mathbf{124.345}$$

B) Βρίσκουμε την παρούσα αξία της εγγυημένης υπολειμματικής αξίας

$$\frac{10.000}{(1+0,10)^3} = \mathbf{7.513}$$
$$\text{Επομένως (α+β)} = \mathbf{131.858}$$

Δηλαδή η παρούσα αξία της ελάχιστης συνολικής υποχρέωσης από την μίσθωση ανέρχεται σε € 131.858 και ισούται με το 97,7% της πραγματικής αξίας του μηχανήματος.

Άρα η μίσθωση κατατάσσεται στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Επιμερισμός μισθωμάτων

Έτος	Μίσθωμα	Χρηματοοικονομικό έξοδο	Μείωση υποχρέωσης	Υπόλοιπο υποχρέωσης
20XX	50.000	13.186 (131.858X10%)	36.814 (50.000-13.186)	95.044 (131.858-36.814)
20XX+1	50.000	9.504 (95.044X10%)	40.496 (50.000-9.504)	54.548 (95.044-40.496)
20XX+2	50.000	5.452 (54.548X10%)	44.548 (50.000-5.452)	10.000 (54.548-44.548)
		28.142	121.858	

Λογιστικές εγγραφές

	Πάγια		Υποχρεώσεις		Αποτελέσματα (τόκοι)		Αποτελέσματα (αποσβέσεις)	
20XX	131.858	43.619*	36.814	131.858	13.186		43.619	
20XX+1		43.619	40.496		9.504		43.619	
20XX+2		43.619	44.548		5.452		43.619	
	1.000			10.000				

*Οι αποσβέσεις υπολογίζονται μετά την αφαίρεση της πραγματικής υπολειμματικής αξίας (€ 1.000)

Παράδειγμα II

- Η οντότητα αγοράζει ΕΙΧ αυτοκίνητο αξίας € 58.118,33 με χρηματοδοτική μίσθωση.
- Η σύμβαση προβλέπει την καταβολή 36 μισθωμάτων με μηνιαία δόση € 1.070,10 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ)
- Η αξία εξαγοράς κατά την λήξη της μίσθωσης € 14.000,00 (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ).

Οι σχετικοί υπολογισμοί θα διενεργηθούν ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΟΡΩΝ ΣΥΜΒΑΣΗΣ & ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ			
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΜΙΣΘΩΣΗΣ		ΙΧ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ	
ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ		58.118,33	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ		15/2/2013	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΜΗΝΕΣ	35,00	
ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΤΗ	2,92	C5/12
ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΜΗΝΑ	ΜΕ ΦΠΑ	1.070,10	
ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗ ΔΟΣΗΣ ΜΕ ΤΥΠΟ PMT		1.070,10	PMT(\$C\$12;\$C\$5;-C3;C9;1)
ΑΞΙΑ ΕΞΑΓΟΡΑΣ		14.000,00	
ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ		0,00	
ΑΥΞΗΜΕΝΟ ΠΡΩΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ		13.499,25	
ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ + ΕΞΑΓΟΡΑ	64.952,75	(+\$C\$7*\$C\$5+\$C\$9)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΜΗΝΙΑΙΟ	0,667%	RATE(\$C\$5;\$C\$7;-\$C\$3;\$C\$9;1)
ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΟ	8,01%	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		10%	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΖΩΗ ΜΙΣΘΙΟΥ		10,00	1/\$C\$14
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων)	ΜΗΝΙΑΙΟ	484,32	\$C\$3/\$C\$15/12
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (περιόδων)	ΕΤΗΣΙΟ	5.811,83	\$C\$3/\$C\$15
ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΙΟΥ		58.118,33	\$C\$3+\$C\$10
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ	11.183,44		PV(\$C\$13;\$C\$6;0;-\$C\$9)
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ	33.525,86	44.709,30	PV(\$C\$12;\$C\$5;-\$C\$7;;1)
ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ		44.709,30	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	ΜΗΝΙΑΙΟ	0,657%	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ	ΕΤΗΣΙΟ	7,89%	
<hr/>			
Αξία Αυτοκινήτου	44.709,30	100,00%	
Σύνολο	44.709,30	100,00%	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ LEASING								
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΟΣΗΣ	Μίσθωμα	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Μείωση υποχρέωσης	ΤΟΚΟΙ	ΣΥΝΟΛΟ	Υπόλοιπο υποχρέωσης
								44.709,30
	Αυξημένο πρώτο μίσθωμα	13.499,25	13.499,25	13.499,25	13.499,25		13.499,25	
15/02/13	01	1.070,10	1.070,10	781,87	781,87	288,23	1.070,10	43.927,44
15/03/13	02	1.070,10	1.070,10	787,08	787,08	283,02	1.070,10	43.140,36
15/04/13	03	1.070,10	1.070,10	792,33	792,33	277,77	1.070,10	42.348,03
15/05/13	04	1.070,10	1.070,10	797,62	797,62	272,48	1.070,10	41.550,41
15/06/13	05	1.070,10	1.070,10	802,94	802,94	267,16	1.070,10	40.747,47
15/07/13	06	1.070,10	1.070,10	808,30	808,30	261,80	1.070,10	39.939,17
15/08/13	07	1.070,10	1.070,10	813,69	813,69	256,41	1.070,10	39.125,48
15/09/13	08	1.070,10	1.070,10	819,12	819,12	250,98	1.070,10	38.306,37
15/10/13	09	1.070,10	1.070,10	824,58	824,58	245,52	1.070,10	37.481,78
15/11/13	10	1.070,10	1.070,10	830,08	830,08	240,02	1.070,10	36.651,70
15/12/13	11	1.070,10	1.070,10	835,62	835,62	234,48	1.070,10	35.816,08
15/01/14	12	1.070,10	1.070,10	841,20	841,20	228,90	1.070,10	34.974,89
15/02/14	13	1.070,10	1.070,10	846,81	846,81	223,29	1.070,10	34.128,08
15/03/14	14	1.070,10	1.070,10	852,46	852,46	217,64	1.070,10	33.275,62
15/04/14	15	1.070,10	1.070,10	858,14	858,14	211,96	1.070,10	32.417,48
15/05/14	16	1.070,10	1.070,10	863,87	863,87	206,23	1.070,10	31.553,61
15/06/14	17	1.070,10	1.070,10	869,63	869,63	200,47	1.070,10	30.683,98
15/07/14	18	1.070,10	1.070,10	875,43	875,43	194,67	1.070,10	29.808,54
15/08/14	19	1.070,10	1.070,10	881,27	881,27	188,83	1.070,10	28.927,27
15/09/14	20	1.070,10	1.070,10	887,15	887,15	182,95	1.070,10	28.040,12
15/10/14	21	1.070,10	1.070,10	893,07	893,07	177,03	1.070,10	27.147,05
15/11/14	22	1.070,10	1.070,10	899,03	899,03	171,07	1.070,10	26.248,02
15/12/14	23	1.070,10	1.070,10	905,03	905,03	165,07	1.070,10	25.342,99
15/01/15	24	1.070,10	1.070,10	911,07	911,07	159,03	1.070,10	24.431,92
15/02/15	25	1.070,10	1.070,10	917,14	917,14	152,96	1.070,10	23.514,78
15/03/15	26	1.070,10	1.070,10	923,26	923,26	146,84	1.070,10	22.591,52
15/04/15	27	1.070,10	1.070,10	929,42	929,42	140,68	1.070,10	21.662,10
15/05/15	28	1.070,10	1.070,10	935,62	935,62	134,48	1.070,10	20.726,47
15/06/15	29	1.070,10	1.070,10	941,86	941,86	128,24	1.070,10	19.784,61
15/07/15	30	1.070,10	1.070,10	948,15	948,15	121,95	1.070,10	18.836,46
15/08/15	31	1.070,10	1.070,10	954,47	954,47	115,63	1.070,10	17.881,99
15/09/15	32	1.070,10	1.070,10	960,84	960,84	109,26	1.070,10	16.921,15
15/10/15	33	1.070,10	1.070,10	967,25	967,25	102,85	1.070,10	15.953,90
15/11/15	34	1.070,10	1.070,10	973,70	973,70	96,40	1.070,10	14.980,19
15/12/15	35	1.070,10	1.070,10	980,20	980,20	89,90	1.070,10	14.000,00
	ΕΞΑΓΟΡΑ	0,00	0,00	0,00	0,00			
		50.952,75	50.952,75	44.208,56	44.208,56	6.744,19	50.952,75	
	Αξία Εξαγοράς	14.000,00	14.000,00	14.000,00	14.000,00	0,00	14.000,00	0,00
		64.952,75	64.952,75	58.208,55	58.208,55	6.744,19	64.952,75	0,00
			Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων		Σύνολο Κεφαλαίου	Σύνολο Τόκων	Σύνολο Κεφαλαίου + Τόκοι	Υπόλοιπο υποχρέωσης
			(α)		(β)	(γ) = (α)-(β)	(δ) = (β)+(γ)	
	Check Line		0,00		0,00		0,00	0,00

Δ.Λ.Π. 20 ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Κρατική επιχορήγηση

Είναι μία μορφή κρατικής υποστήριξης που περιλαμβάνει τη μεταβίβαση πόρων σε μία επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης.

Δεν περιλαμβάνονται:

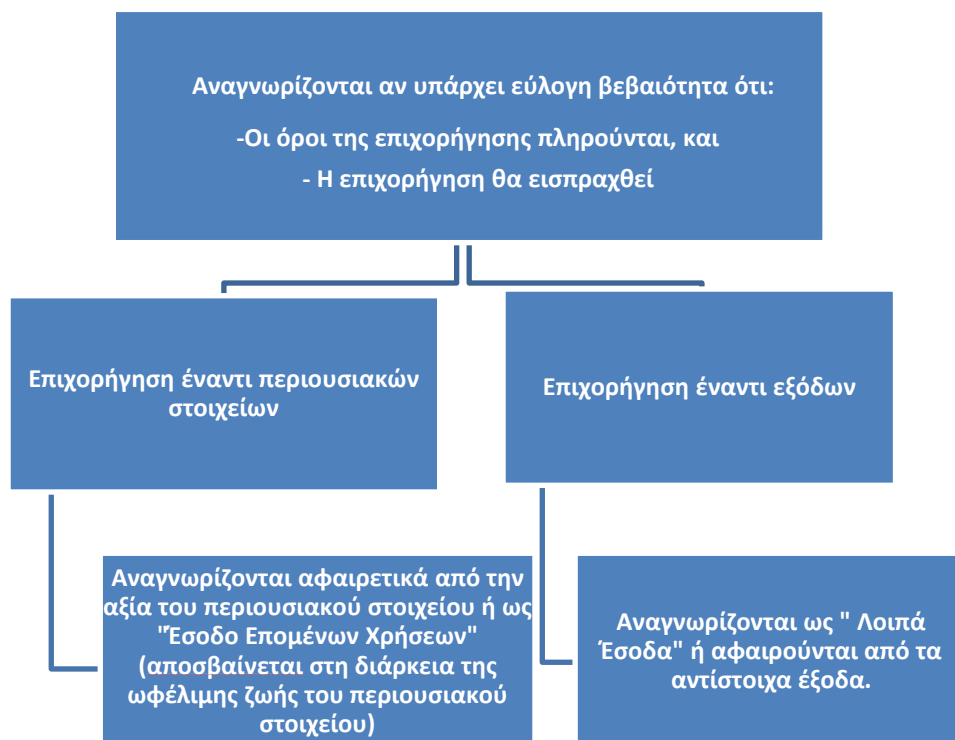
- οι κρατικές ενισχύσεις που δεν μπορούν εύκολα να επιμετρηθούν
- οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία.

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα έσοδα

Είναι επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.



Κρατικές επιχορηγήσεις

Περιλαμβάνουν:

- Επιχορηγήσεις σε μετρητά
- Μη χρηματικές επιχορηγήσεις, π.χ. γη
- Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο
- Χαριστικά δάνεια

Δεν περιλαμβάνουν :

- Υποστήριξη που δεν αφορά συγκεκριμένα την εταιρεία όπως:
 - Παροχή υποδομής σε περιοχές ανάπτυξης
 - Επιβολή εμπορικών περιορισμών στους ανταγωνιστές
- Δωρεάν τεχνικές συμβουλές ή συμβουλές μάρκετινγκ
- Παροχή εγγυήσεων
- Κίνητρα μέσω μειωμένης φορολογίας

Παρουσίαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης

Εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης με έναν από τους εξής τρόπους:

- Η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επομένων χρήσεων (αναβαλλόμενο έσοδο) το οποίο αποσβένεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- Η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (συνεπώς μειώνεται η απόσβεση)

Ουσιαστικά και οι δύο τρόποι έχουν την ίδια επίδραση στα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα.

Παρουσίαση στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος

Το πρότυπο επιτρέπει την επιλογή μεταξύ δύο παρουσιάσεων:

- Οι επιχορηγήσεις παρουσιάζονται σε πίστωση των αποτελεσμάτων είτε ξεχωριστά είτε κάτω από το γενικό τίτλο «Λοιπά Έσοδα».
- Οι επιχορηγήσεις αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.

Παρουσίαση στην κατάσταση ταμειακών ροών

Όταν οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία λαμβάνονται σε μετρητά υπάρχει μία εισροή μετρητών η οποία πρέπει να παρουσιαστεί στην ενότητα των επενδυτικών δραστηριοτήτων στην κατάσταση ταμειακών ροών. Επιπλέον, θα υπάρχει επίσης μία εκροή λόγω της αγοράς το περιουσιακού στοιχείου. **Το πρότυπο απαιτεί ρητά την παρουσίαση και των δύο κινήσεων ξεχωριστά και όχι συνδυασμένα.**

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

Όταν μία κρατική επιχορήγηση καθίσταται επιστρεπτέα λόγω μη εκπλήρωσης κάποιου όρου που συνδέεται με αυτή, θα πρέπει οι επιπτώσεις αυτής της συναλλαγής να εμφανίζονται όπως μία αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης, δηλαδή να αναγνωρίζονται κατά την τρέχουσα και τις επόμενες χρήσεις και όχι αναδρομικά.

- Η επιστροφή επιχορήγησης που η επιχείρηση επέλεξε να εμφανίζει ως αναβαλλόμενο έσοδο θα πρέπει:
 - Πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του αναβαλλόμενου εσόδου και
 - Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το πιστωτικό υπόλοιπο αναβαλλόμενου εσόδου ή στην περίπτωση που δεν ισχύει τέτοιο πιστωτικό υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.
- Η επιστροφή επιχορήγησης που η επιχείρηση επέλεξε να εμφανίζει μειωτικά της αξίας του περιουσιακού στοιχείου που αυτή αφορά θα πρέπει:
 - Να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού κατά το επιστρεπτέο ποσό και
 - Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση που επιστρέφεται, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.

Δ.Λ.Π 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Σκοπός

Περιγράφει την λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Έχει καταργηθεί η καταχώρηση του δανειακού κόστους σε βάρος των αποτελεσμάτων και προβλέπεται, ο χειρισμός, της κεφαλαιοποίησης του δανειακού κόστους, εφόσον αυτό σχετίζεται άμεσα, με την απόκτηση, κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου.

Ορισμοί

Κόστος δανεισμού = Οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Το κόστος αυτό μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τους τραπεζικούς τόκους και τα έξοδα που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου όπως περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 39.
- Την χρηματοοικονομική επιβάρυνση του Δ.Λ.Π 17.
- Τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε Ξ.Ν.

Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο = Είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που **κατά ανάγκη χρειάζεται μία σημαντική περίοδο προετοιμασίας** για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του. Παραδείγματα είναι:

- Αποθέματα για τα οποία απαιτείται σημαντικός χρόνος για να καταστούν κατάλληλα για πώληση.
- Βιομηχανοστάσια – ακίνητα.

Η σημαντική περίοδος προετοιμασίας δεν καθορίζεται από το πρότυπο αλλά δεν μπορεί να είναι σημαντικά μικρότερη από (1) χρόνο. **Η έκφραση «κατά ανάγκη» προστέθηκε στον ορισμό ώστε να μην περιληφθούν περιουσιακά στοιχεία των οποίων η περίοδος προετοιμασίας καθυστέρησε αδικαιολόγητα.**

Μεταφορά Κόστους Δανεισμού

Τις περισσότερες φορές για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιούνται κεφάλαια που προέρχονται από γενικό δανεισμό της επιχείρησης και για να εξευρεθεί το κόστος δανεισμού που θα μεταφερθεί στο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται ένα επιτόκιο κεφαλαιοποίησης.

Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης = είναι ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα αχρησιμοποιήτα δάνεια κατά τη διάρκεια της χρήσης εξαιρουμένων αυτών που αφορούν ειδικά την απόκτηση των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων.

$$(Υπόλοιπο δανείου 1 \times i) + (Υπόλοιπο δανείου 2 \times i)$$

$$\text{Υπόλοιπο δανείου 1} + \text{Υπόλοιπο δανείου 2}$$

Το ποσό του κόστους δανεισμού που μεταφέρεται στα πάγια σε δεδομένη χρήση δεν πρέπει να υπερβαίνει το κόστος του πραγματοποιημένου μέσου στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού .

Στην περίπτωση που οι δαπάνες είναι δύσκολο να αναχθούν σε συγκεκριμένες περιόδους μέσα στη χρήση το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης **εφαρμόζεται στη μέση λογιστική αξία του παγίου** αφού έχουν αφαιρεθεί τυχόν επιχορηγήσεις και υποχρεώσεις σε πιστωτές ειδικά για το πάγιο αυτό.

Όταν υπάρχει, για την απόκτηση του παγίου, **ειδικός αλλά και γενικός δανεισμός** για να εξευρεθεί το κόστος δανεισμού που θα κεφαλαιοποιηθεί **επιμερίζουμε ανά πληρωμή το ποσό της πληρωμής της προερχόμενης από το γενικό δανεισμό και το ποσό της πληρωμής της προερχόμενης από τον ειδικό δανεισμό** και υπολογίζουμε για κάθε ένα δανεισμό το κόστος του. **Όταν τα δανειακά κεφάλαια του ειδικού δανεισμού** είναι διαθέσιμα κατά τις ημερομηνίες των καταβολών προηγούνται στον **συνολικό δανεισμό**.

Παράδειγμα 1

Έστω επιχείρηση την 01.01.14 συνάπτει σύμβαση δανείου διετούς διάρκειας ύψους € 1.000.000 με επιτόκιο 6% ανατοκίζόμενο κατά τρίμηνο, εξοφλητέο την 31.12.15.

Με το δάνειο το οποίο εκταμιεύεται την 01.01.2014 κατασκευάζει βιομηχανοστάσιο κόστους € 1.000.000 και οι πληρωμές της έχουν ως εξής:

Ημ/νία	Ποσό
31.03.14	€ 300.000
30.06.14	€ 100.000
30.09.14	€ 200.000
31.12.14	€ 400.000

Το δάνειο μέχρι την πληρωμή των ποσών για το βιομηχανοστάσιο τοποθετείται σε λογαριασμό όψεως με τόκο 2%.

Το ανακτήσιμο ποσό του βιομηχανοστασίου ανέρχεται σε € 1.100.000.

Κόστος δανεισμού = Για την χρήση 2014 ετήσιο επιτόκιο 6% ανατοκίζόμενο ανά τρίμηνο σημαίνει τριμηνιαίο επιτόκιο 1,5%.

Δηλαδή $(1.000.000 \times (1+0,015)^4) - 1.000.000 = 61.364$

Το ποσό αυτό θα κεφαλαιοποιηθεί εφόσον μειωθεί με το έσοδο από την τοποθέτηση του δανείου. Δηλαδή:

Ημερομηνίες	Ποσά	Κεφάλαιο	Περίοδος	Έσοδο τόκων
31.03.14	300.000	1.000.000	3/12	5.000
30.06.14	100.000	700.000	6/12	3.500
30.09.14	200.000	600.000	9/12	3.000
31.12.14	400.000	400.000	12/12	2.000
Σύνολα	1.000.000			13.500

Δηλαδή κεφαλαιοποιείται δανειακό κόστος € 61.364 –€ 13.500= € 47.864

Το ποσό των € 1.047.864 είναι μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό και δεν προβαίνουμε σε ζημία απομείωσης.

Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση κατασκευάζει ένα ακίνητο και στην χρήση η συνολική δαπάνη είναι € 1.300.000 από τα οποία όμως οφείλονται σε πιστωτές € 100.000. Έχει δε τα εξής δάνεια:

Βραχυπρόθεσμο =	300.000	15%	=	45.000
Μακροπρόθεσμο 1 =	1.000.000	10%	=	100.000
Μακροπρόθεσμο 2 =	<u>200.000</u>	11%	=	<u>22.000</u>
	<u>1.500.000</u>			<u>167.000</u>

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:
$$\frac{(300.000 \times 15\%) + (1.000.000 \times 10\%) + (200.000 \times 11\%)}{1.500.000}$$
$$= \frac{167.000}{1.500.000} = \boxed{11,34\%}$$

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι =
$$\frac{1.300.000 - 100.000}{2} = \boxed{600.000}$$

Συνεπώς το ποσό του δανειακού κόστους που θα κεφαλαιοποιηθεί = $600.000 \times 11,34\% = \boxed{68.040}$

Έστω ότι έχουμε τα δεδομένα όπως το προηγούμενο παράδειγμα αλλά με δάνεια:

Βραχυπρόθεσμο =	300.000	15%	=	45.000
Μακροπρόθεσμο =	<u>200.000</u>	11%	=	<u>22.000</u>
	<u>500.000</u>			<u>67.000</u>

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:
$$\frac{(300.000 \times 15\%) + (200.000 \times 11\%)}{500.000}$$
$$= \frac{67.000}{500.000} = \boxed{13,40\%}$$

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι =
$$\frac{1.300.000 - 100.000}{2} = \boxed{600.000}$$

Συνεπώς το ποσό του δανειακού κόστους που θα κεφαλαιοποιηθεί = $600.000 \times 13,40\% = \boxed{80.400}$

Δεν θα κεφαλαιοποιηθεί το ποσό των € 80.400 διότι είναι μεγαλύτερο από τον συνολικό δανεισμό που ανέρχεται σε € 67.000.

Συνεπώς θα κεφαλαιοποιηθεί το ποσό των € 67.000.

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση κατασκευάζει ακίνητο στην χρήση 2014 κόστους € 1.000.000 με ανακτήσιμη αξία € 1.010.000. Οι πληρωμές έχουν ως εξής:

01.01.14	200.000
31.03.14	100.000
30.06.14	100.000
30.09.14	200.000
31.12.14	400.000
Σύνολο	<u>1.000.000</u>

Οι δανειακές υποχρεώσεις έχουν ως εξής:

Βραχυπρόθεσμο=	400.000	5%	=	20.000
Μακροπρόθεσμο=	1.200.000	4%	=	48.000
Ομολογιακό	400.000	3,50%	=	14.000
	<u>2.000.000</u>			<u>82.000</u>

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού έχει ως εξής:
$$\frac{(400.000 \times 5\%) + (1.200.000 \times 4\%) + (400.000 \times 3,5\%)}{2.000.000}$$

$$= \frac{82.000}{2.000.000} = \boxed{4,1\%}$$

Ημερομηνίες	Καταβολές	Περίοδος	Ποσό	Τόκοι (4,1%)
01.01.14	200.000	12/12	200.000	8.200
31.03.14	100.000	9/12	75.000	3.075
30.06.14	100.000	6/12	50.000	2.050
30.09.14	200.000	3/12	50.000	2.050
31.12.14	400.000	0/12	0	0
Σύνολο	1.000.000		375.000	15.375

Το ποσό των € 15.375 θα κεφαλαιοποιηθεί ολόκληρο διότι είναι μικρότερο από το συνολικό κόστος δανεισμού.

Στην συνέχεια η επιχείρηση θα προβεί σε ζημιά απομείωσης για € 5.375

Έστω ότι έχουμε τα δεδομένα όπως το προηγούμενο παράδειγμα με τις εξής δανειακές υποχρεώσεις:

Ειδικός δανεισμός	400.000	6,1363%	=	24.545
Βραχυπρόθεσμο=	400.000	5%	=	20.000
Μακροπρόθεσμο=	1.200.000	4%	=	48.000
Ομολογιακό	400.000	3,50%	=	14.000
	<u>2.000.000</u>			<u>106.545</u>

Ανατοκιζόμενο ανά τρίμηνο σημαίνει:

$$(400.000 \times (1+0,015)^4) - 400.000 = \boxed{24.545}$$

Το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού παραμένει 4,1% διότι ο ειδικός δανεισμός δεν λαμβάνεται υπόψη.

Ημερομηνίες	Καταβολές	Ειδικός δανεισμός	Γενικός Δανεισμός	Περίοδος	Ποσό	Τόκοι (4,1%)-(6,136%)	
01.01.14	200.000	200.000	0	12/12	0	12.273	
31.03.14	100.000	100.000	0	9/12	0	6.136	
30.06.14	100.000	100.000	0	6/12	0	6.136	24.545
30.09.14	200.000	0	200.000	3/12	50.000	2.050	
31.12.14	400.000	0	400.000	0/12	0	0	
Σύνολο	1.000.000	400.000	600.000		50.000	26.595	

Ο ειδικός δανεισμός προηγείται στον συνολικό δανεισμό γιατί τα κεφάλαιά του ήταν διαθέσιμα κατά τις ημερομηνίες των καταβολών

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός των διαδικασιών που πρέπει να εφαρμόζει μια οικονομική μονάδα για να διασφαλίζει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία απεικονίζονται σε αξίες που δεν υπερβαίνουν το ανακτήσιμο ποσό τους.

Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται από τη χρήση ή την πώλησή του και το Πρότυπο αυτό απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρήσει την σχετική ζημία απομείωσης.

Ορισμοί

- **Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.
- **Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία** είναι όλα τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας εκτός της υπεραξίας της, που συμβάλλουν στη δημιουργία μελλοντικών ταμειακών ροών.

Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου πιθανόν να έχει απομειωθεί

Η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του (αυτή με την οποία απεικονίζεται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας) είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Η κάθε οικονομική μονάδα πρέπει σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού, να διενεργεί μια έρευνα για το εάν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων. Οι ενδείξεις που μπορεί να προκύπτουν είναι:

- **Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**
 - ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσεως η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σε μεγάλο βαθμό.
 - ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσεως επήλθαν ή επίκεινται σημαντικές, αρνητικές, μεταβολές (τεχνολογικές, θεσμικές, οικονομικές).
 - ✓ Τα επιτόκια της αγοράς ή άλλοι αντίστοιχοι δείκτες απόδοσης επενδύσεων αυξήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, επηρεάζοντας το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου, μειώνοντας σημαντικά το ανακτήσιμο ποσό του.
 - ✓ Η αξία του καθαρού Ενεργητικού της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την χρηματιστηριακή της αξία.
- **Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης**
 - ✓ Η ύπαρξη αποδείξεων για παρωχημένα ή κατεστραμμένα περιουσιακά στοιχεία.
 - ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσης επήλθαν ή επίκεινται σημαντικές αρνητικές, για την επιχείρηση, μεταβολές στην έκταση ή στον τρόπο με τον οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, όπως για παράδειγμα η διακοπή ή η αναδιοργάνωση της παραγωγής.
 - ✓ Η ύπαρξη αποδείξεων, από εσωτερικές πηγές (π.χ. εκθέσεις εσωτερικών ελεγκτών), που επισημαίνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή πρόκειται να καταστεί μικρότερη από ότι αναμενόταν.

Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου η αξία του οποίου πιθανόν να έχει απομειωθεί

Εκτός, όμως, από τα ανωτέρω, μια επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίσει και άλλες ενδείξεις και ορισμένες τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι:

- ✓ Η απαίτηση ιδιαίτερα υψηλών ταμειακών εκροών σε σχέση με τις προϋπολογισμένες, για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου.
- ✓ Σημαντικές αρνητικές αποκλίσεις από τις προϋπολογισμένες καθαρές ταμειακές ροές ή τα λειτουργικά αποτελέσματα που προκύπτουν από την χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Η αρχή της σπουδαιότητας εφαρμόζεται κατά τον έλεγχο που γίνεται για το αν και κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να εκμηθεί.

Έλεγχος για το αν συντρέχουν προϋποθέσεις καταχώρισης ζημιάς απομείωσης διενεργείται κάθε χρήση για τα ενσώματα πάγια στοιχεία που κατέχονται για πώληση και για τα ασώματα άυλα στοιχεία των οποίων η απόσβεση δεν έχει ακόμη ξεκινήσει διότι δεν είναι έτοιμα για χρήση ή που αποσβένονται σε περίοδο μεγαλύτερη των 20 χρόνων.

Προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Εφόσον διαπιστωθεί ότι και τα δύο αυτά μεγέθη είναι μικρότερα από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε η αποτίμηση αυτού του στοιχείου γίνεται στη μεγαλύτερη τιμή μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας χρήσης.

Υπάρχουν περιπτώσεις, στις οποίες ένα περιουσιακό στοιχείο δεν αποτελεί αντικείμενο εμπορικής συναλλαγής στην αγορά και συνεπώς είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της καθαρής τιμής πώλησής του. Σε αυτή την περίπτωση ανακτήσιμο ποσό μπορεί να θεωρείται η αξία χρήσης του.

Το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να προσδιορίζεται για κάθε περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί από μόνο του ταμειακές ροές, οπότε το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για την μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Καθαρή τιμή πώλησης

Η ακριβέστερη καθαρή τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι αυτή που ορίζεται σε μια σύμβαση πώλησης υπό αντικειμενικές συνθήκες, αφού μειωθεί με τα άμεσα έξοδα που σχετίζονται με την πώληση, όπως για παράδειγμα νομικά έξοδα, φόροι και τέλη που απαιτούνται για τη συναλλαγή, έξοδα μεταφοράς κ.λ.π.

Αξία χρήσεως

Η εκτίμηση της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου ακολουθεί δύο στάδια:

- α) την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του, και
- β) την εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις ταμειακές ροές ώστε να προσδιοριστεί η καθαρή παρούσα αξία τους.

Εκτίμηση Μελλοντικών Ταμειακών Ροών

Η εκτίμηση των μελλοντικών ροών πρέπει να βασίζεται:

- σε λογικές και βάσιμες παραδοχές της διοίκησης, οι οποίες να λαμβάνουν υπόψη το σύνολο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν στην υπόλοιπη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- στα πιο πρόσφατα προϋπολογισμένα οικονομικά στοιχεία που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση, **τα οποία καλύπτουν περίοδο όχι μεγαλύτερη των πέντε ετών,**
- όσο αφορά στις προβλέψεις ταμειακών ροών πέραν των περιόδων για τις οποίες υπάρχουν προϋπολογισμένα δεδομένα, πρέπει να γίνεται με τη **χρησιμοποίηση σταθερού ή μειούμενου ρυθμού ανάπτυξής τους,** εκτός εάν μπορεί να δικαιολογηθεί ένας αυξανόμενος ρυθμός ανάπτυξης.

Τα βασικά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνουν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών ενός περιουσιακού στοιχείου είναι:

- οι προβλεπόμενες ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση του,
- οι προβλεπόμενες ταμειακές εκροές που είναι αναγκαίες για να δημιουργήσουν τις ταμειακές εισροές για τη συνεχή χρήση του,
- οι πιθανές καθαρές ταμειακές ροές (εισροές ή εκροές) που πρόκειται να προκύψουν κατά τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

Το επιτόκιο αυτό προσεγγίζεται, είτε από το τρέχον επιτόκιο, στο οποίο συναλλάσσεται η αγορά για όμοια περιουσιακά στοιχεία, είτε από το σταθμικό μέσο κόστος κεφαλαίου μιας εισηγμένης σε χρηματιστήριο εταιρείας.

Ενδεικτικά μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως εναλλακτικά προεξοφλητικά επιτόκια:

- α) το μέσο σταθμισμένο κόστος της επιχείρησης, με τη χρήση μεθόδων όπως το Υπόδειγμα Αποτίμησης Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων (Capital Asset Pricing Model - CAPM),
- β) το επιτόκιο δανεισμού της επιχείρησης,
- γ) άλλα αγοραία επιτόκια δανεισμού.

Μέθοδος των προεξοφλημένων ταμειακών ροών

Η αξία υπολογίζεται «καθαρή» χωρίς να λαμβάνονται δηλαδή υπόψη οι δανειακές της υποχρεώσεις, οι οποίες και αφαιρούνται από την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών πλεονασμάτων που υπολογίζονται πριν από την αφαίρεση των τόκων και μετά από τους φόρους.

Χρησιμοποιώντας μαθηματικά σύμβολα η αξία της επιχείρησης (**V**) εκφράζεται ως εξής:

$$V = \sum_{t=1}^N \frac{Dt}{(1+i)^t}$$

Όπου:

i = είναι ο συντελεστής προεξόφλησης

Dt = είναι το ταμειακό πλεόνασμα, μετά από φόρους, στο χρόνο **t** (το πλεόνασμα του τελευταίου χρόνου περιλαμβάνει και την υπολειμματική αξία της επιχείρησης **CV**)

Ο υπολογισμός των ταμειακών ρών που δίδεται από την σχέση:

$$D = R_o + A$$

Όπου:

D= Ελεύθερη ταμειακή ροή της μη-μοχλευόμενης επιχείρησης

R_o = Καθαρά λειτουργικά αποτελέσματα προ τόκων και μετά φόρων

A= Αποσβέσεις χρήσεως

Καθορισμός συντελεστή προεξόφλησης

Το πλέον ενδεδειγμένο μοντέλο για τον προσδιορισμό του συντελεστή προεξόφλησης της μεθόδου των ταμειακών ρών είναι αυτό του μέσου σταθμισμένου κόστους κεφαλαίου και δίνεται από την σχέση:

$$K_e = K_f + \beta (K_m - K_f)$$

Όπου:

K_f = Το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου (risk-free rate).

K_m – K_f = Η αναμενόμενη διαφορά της απόδοσης του χαρτοφυλακίου όλης της κεφαλαιαγοράς (K_m) από το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου (K_f).

β = Ο συντελεστής βήτα της εταιρείας που εκφράζει την εξάρτηση της απόδοσης (μεταβλητότητας) της μετοχής σε σχέση με την απόδοση (μεταβλητότητα) του συνόλου της κεφαλαιαγοράς και στην ουσία μετρά τον συστηματικό κίνδυνο μιας μετοχής.

Υπολογισμός υπολειμματικής αξίας

Ο υπολογισμός της υπολειμματικής αξίας δίδεται από την παρακάτω σχέση:

$$CV = \frac{ETP (6^{ου} \text{ έτους})}{WACC-g}$$

Όπου:

ETP (6^{ου} έτους) = Η ελεύθερη ταμειακή ροή του 6ου έτους της πρόβλεψης.

WACC = Το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου που είναι και ο συντελεστής προεξόφλησης.

g = Ο ετήσιος ρυθμός αύξησης της ταμειακής ροής (μεγέθυνση).

Προσδιορισμός και λογιστικοποίηση της ζημίας απομείωσης ενός αυτοτελούς περιουσιακού στοιχείου

Όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, τότε αυτή πρέπει να μειώνεται μέχρι το ύψος του ανακτήσιμου ποσού. Αυτή η μείωση αποτελεί μια ζημία απομείωσης.

Μια ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως ορίστηκε προηγουμένως, πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εκτός εάν το περιουσιακό αυτό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με άλλο Δ.Λ.Π. (π.χ. Δ.Λ.Π. 16). Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται ως μειωτικό στοιχείο του υπολοίπου του λογαριασμού «Διαφορές Αναπροσαρμογής» που αντιστοιχεί στην προηγηθείσα αναπροσαρμογή του. Σε περίπτωση που η ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερη από το αποθεματικό, αυτό το υπερβάλλον ποσό καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

**Προσδιορισμός και
λογιστικοποίηση της
ζημίας απομείωσης της
αξίας μίας μονάδας
δημιουργίας ταμειακών
ροών**

Όταν αναφερόμαστε σε μία μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, ο προσδιορισμός και η λογιστικοποίηση της σχετικής ζημίας απομειώσεως γίνεται σε τρεις φάσεις.

- Αρχικά πρέπει να γίνει η αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας των ταμειακών ροών όπως για παράδειγμα:
 - α) Η αλυσίδα καταστημάτων λιανικής πώλησης ΑΛΦΑ Α.Ε., λειτουργεί 15 καταστήματα πώλησης ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών και συναφών αγαθών σε όλη την Ελλάδα. Στα πλαίσια του προσδιορισμού της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να λαμβάνει υπόψη της στοιχεία όπως, για παράδειγμα, εάν το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης είναι οργανωμένο ώστε να μετρά την απόδοση του κάθε καταστήματος ξεχωριστά ή εάν η κερδοφορία της δραστηριότητας μετράται ανά κατάσταση ή ανά πόλη / περιοχή. Τα καταστήματα της ΑΛΦΑ βρίσκονται σε διαφορετικές περιοχές και η πελατειακή βάση του κάθε καταστήματος είναι διαφορετική. Συνεπώς, παρόλο που τα καταστήματα διοικούνται με ενιαίο τρόπο, οι ταμειακές εισροές είναι ως επί το πλείστον ανεξάρτητες από αυτές των άλλων καταστημάτων.
 - β) Ένας εκδοτικός οίκος κατέχει 30 τίτλους περιοδικών. Οι ταμειακές εισροές από τις πωλήσεις και από τις διαφημίσεις είναι αναγνωρίσιμες για κάθε τίτλο και οι τίτλοι διοικούνται κατά κατηγορία πελατών. Συνεπώς, ο κάθε τίτλος περιοδικού δημιουργεί ταμειακές ροές που είναι ανεξάρτητες και αποτελεί μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
- Κατόπιν, θα πρέπει να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό και η λογιστική αξία της μονάδας. Δηλαδή η τιμή πώλησής της ή η αξία χρήσης της.
- Τέλος, θα πρέπει να γίνει η καταχώρηση εφόσον συντρέχει της σχετικής ζημίας απομειώσεως.

Στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο

Τα κύρια στοιχεία τα οποία πρέπει να έχει κάποιο περιουσιακό στοιχείο ώστε να χαρακτηριστεί ως άυλο εξετάζονται παρακάτω:

- **Η Αναγνωρισιμότητα**

Η αναγνωρισιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οικονομική μονάδα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει. Η εξατομίκευση επιτυγχάνεται αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να πουληθεί αυτούσιο, να εκμισθωθεί ή να ανταλλαχθεί.

- **Ο Έλεγχος**

Το δεύτερο χαρακτηριστικό είναι ο έλεγχος επί του στοιχείου, δηλαδή η οικονομική μονάδα να είναι ο καρπότης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών και η δυνατότητα να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη.

- **Η Ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών**

Το τρίτο απαραίτητο χαρακτηριστικό για τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι τα μελλοντικά έσοδα που θα προέλθουν από αυτό.

Συνοψίζοντας «**άυλο περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38 είναι το αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει φυσική υπόσταση και συγκεντρώνει τα τρία χαρακτηριστικά: είναι αναγνωρίσιμο, ελέγχεται από την οικονομική μονάδα και θα της αποφέρει μελλοντικά οφέλη**».

Παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τα λογισμικά προγράμματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών, οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κ.λ.π.

Εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο

Μια επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο που ικανοποιεί τα κριτήρια καταχώρησής του ως πάγιο, καταχωρεί τις δαπάνες δημιουργίας του σε δύο φάσεις:

α. φάση έρευνας και

β. φάση ανάπτυξης.

A. Φάση Έρευνας

Η φάση έρευνας προηγείται της φάσης ανάπτυξης και καμία δαπάνη που πραγματοποιείται στη φάση έρευνας δεν μπορεί να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο.

Επίσης, αν μια επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος για να δημιουργήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, όλες οι δαπάνες αυτού του προγράμματος θεωρούνται δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη φάση της έρευνας και πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στην χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

B. Φάση Ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται ως τέτοιο όταν και μόνο όταν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι ισχύουν αθροιστικά όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Να υπάρχει η τεχνική δυνατότητα να ολοκληρωθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο, ώστε να είναι διαθέσιμο για να χρησιμοποιηθεί ή να πωληθεί.
- Να έχει την πρόθεση η οικονομική μονάδα να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο για να το πωλήσει ή να το χρησιμοποιήσει.
- Να έχει την ικανότητα να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Να μπορεί να αποδείξει ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά οικονομικά οφέλη. Για να αποδείξει η οικονομική μονάδα ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οφέλη η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει την αρχή των μονάδων ταμειακών ροών που αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 36.
- Να μπορεί να εξασφαλίσει τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και την πώληση ή χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να αποδεικνύεται από την ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου επιχειρηματικού σχεδίου (business plan) στο οποίο να συμπεριλαμβάνονται η τεχνογνωσία, τα μέσα οι οικονομικοί και οι λοιποί πόροι που προβλέπονται να διατεθούν, αλλά και από την ένδειξη πρόθεσης εξωτερικών δανειστών να συμμετάσχουν στην ανάπτυξη του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- **Να μπορεί να αποτιμά αξιόπιστα όλες τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για το άυλο περιουσιακό στοιχείο σε όλη τη διάρκεια ανάπτυξής του.** Τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα πρέπει να παρέχουν την δυνατότητα της αξιόπιστης παρακολούθησης του κόστους των άυλων περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. παρακολούθηση του κόστους απασχόλησης και των λοιπών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού, αδειών, ή συγγραφικών δικαιωμάτων.
- **Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικοί τίτλοι, πελατολόγια και άλλα στοιχεία όμοια σε ουσιαστικά χαρακτηριστικά δεν μπορεί να καταχωρηθούν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, γιατί είναι αδύνατον να διαχωριστεί το κόστος τους από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης.**
- Η ΜΕΕ 32 ειδικά προβλέπει ότι η ανάπτυξη ιστοσελίδας (για εσωτερική ή εξωτερική χρήση) αποτελεί **άυλο στοιχείο ενεργητικού.**
- Οι δαπάνες ανάπτυξης της ιστοσελίδας αναγνωρίζονται ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού όταν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι η ιστοσελίδα θα παράγει μελλοντικά οικονομικά οφέλη π.χ μέσω άμεσης πώλησης προϊόντων, αποδοχής παραγγελιών κλ.π. Όταν όμως παρέχονται μόνο υπηρεσίες προώθησης και διαφήμισης οι σχετικές δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα.
- Η φάση του σχεδιασμού της ιστοσελίδας είναι αντίστοιχη με την φάση της έρευνας και όλες οι δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα. Η φάση της εφαρμογής και ανάπτυξης της υποδομής, του γραφικού σχεδιασμού και της ανάπτυξης του περιεχομένου είναι παρόμοιες με την φάση της ανάπτυξης και τα ποσά καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.

**Μεταγενέστερη
αποτίμηση - Απόσβεση
άυλου περιουσιακού
στοιχείου**

Για την μεταγενέστερη αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική καταχώρησή του υπάρχουν δύο μέθοδοι:

α. η βασική μέθοδος (ισχύουν τα δεδομένα του Δ.Λ.Π. 16.)

Το βασικό μειονέκτημα για την εφαρμογή της εναλλακτικής μεθόδου από την οικονομική μονάδα είναι η δυσκολία ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς για το άυλο περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή μιας αγοράς στην οποία να υπάρχει η διαπραγμάτευση ομοιογενών (και όχι μοναδικών) άυλων περιουσιακών στοιχείων. Υπάρχουν περιπτώσεις ενεργών αγορών για άυλα περιουσιακά στοιχεία σε ορισμένες νομοθεσίες, όπως π.χ. για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες κλπ. Όμως είναι δύσκολο να βρούμε κάποια ενεργό αγορά για άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως σήματα, δικαιώματα εκδόσεως ταινιών, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών κ.λ.π.

β. η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος. (Με βάση ενεργό αγορά)

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 θεωρείται ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για τα ακόλουθα:

- Σήματα.
- Τίτλους περιοδικών και εφημερίδων.
- Δικαιώματα μουσικής και ταινιών.
- Πατέντες.

Ενεργός αγορά υπάρχει αντίθετα για:

- Άδειες ταξί.
- Άδειες ψαρέματος.

Όταν μία επιχείρηση αναπροσαρμόζει την αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει και την αξία όλων των άλλων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας κατηγορίας εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά.

**Απόσβεση άυλου
περιουσιακού στοιχείου**

Για τον προσδιορισμό της αποσβέσιμης και της υπολειμματικής αξίας του άυλου περιουσιακού παγίου είναι απαραίτητο να έχει εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή του.

Μετά την τελευταία αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 38 η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά αν υπάρχει η δυνατότητα να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Στην περίπτωση που μπορεί αυτή να προσδιοριστεί τότε η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου.

Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ότι το άυλο πάγιο δεν έχει προσδιορισμένη ωφέλιμη ζωή διότι δεν προβλέπεται χρονικός προσδιορισμός στις καθαρές ταμειακές εισροές του και υπόκειται σε έλεγχο μείωσης της αξίας του σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36.

Ορισμοί

Επένδυση σε ακίνητα = Είναι αυτή που αφορά ακίνητα τα οποία κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης για την αποκόμιση μισθωμάτων (δηλ. σκοπός είναι η απόδοση εισοδήματος) και **όχι για χρήση στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς ή για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.**

Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη = ακίνητα τα οποία κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και προορίζονται για **χρήση στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς.**

Εύλογη αξία = Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με γνώση σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Κόστος = Το ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που πληρώθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Λογιστική αξία = Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

Η επένδυση σε ακίνητα διακρίνεται από τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη (ιδιοχρησιμοποιούμενα για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 16) διότι από αυτά δημιουργούνται ταμειακές ροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές ροές που δημιουργούνται από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Ειδικότερα επένδυση σε ακίνητα είναι:

- Γήπεδα που κατέχονται για κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Η γη που κατέχεται από μία επιχείρηση χωρίς να έχει προσδιορισθεί πως θα χρησιμοποιηθεί.
- Ακίνητα που κατέχονται βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και τα οποία στην συνέχεια εκμισθώνονται βάσει σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης.
- Τα ακίνητα που είναι κενά αλλά κατέχονται για να εκμισθωθούν βάσει σύμβασης λειτουργικής μίσθωσης.

Τι δεν είναι επένδυση σε ακίνητα:

- Ακίνητα που κατέχονται ή κατασκευάζονται και βελτιώνονται με σκοπό την πώληση (Δ.Λ.Π 2). Δηλαδή αυτά που αγοράστηκαν ή επισκευάστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να πωληθούν στο εγγύς μέλλον.
- Ακίνητα τα οποία κατασκευάζονται ή βελτιώνονται-επεκτείνονται για λογαριασμό τρίτων (Δ.Λ.Π 11).
- Ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη.

Ειδικά θέματα επενδύσεων σε ακίνητα

- Σε περίπτωση που ακίνητα χρησιμοποιούνται αναλογικά ως επένδυση (μισθωμένα) και κατά μία άλλη αναλογία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς λογιστικοποιούνται χωριστά όταν τα μέρη (αναλογίες) μπορούν να πωληθούν ή να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης χωριστά. Σε διαφορετική περίπτωση το ακίνητο θεωρείται ως επένδυση μόνο όταν η αναλογία που χρησιμοποιείται για παραγωγικούς ή διοικητικούς σκοπούς είναι ασήμαντη.
- Όταν παρέχονται και υπηρεσίες στους χρήστες του ακινήτου και αυτές είναι ασήμαντες σε σχέση με την συνολική συμφωνία τότε το ακίνητο θεωρείται επένδυση. Διαφορετικά π.χ. οι υπηρεσίες ενός ξενοδοχείου ή αναρρωτηρίου που εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 16.
- Όταν μία επιχείρηση μισθώνει ένα ακίνητο σε εταιρεία του ίδιου ομίλου, το μισθωμένο ακίνητο για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θεωρείται επένδυση ενώ στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του ομίλου θεωρείται ιδιοχρησιμοποιούμενο.
- Ακίνητο το οποίο κατοικείται από εργαζόμενους της επιχείρησης θεωρείται επένδυση σε ακίνητα.

Καταχώρηση επένδυσης σε ακίνητα

Καταχωρείται όταν:

- Πιθανολογείται (με υψηλό βαθμό βεβαιότητας) ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος κτήσης της επένδυσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η επένδυση αρχικά αποτιμάται στο κόστος της. Το κόστος αγορασμένης επένδυσης συμπεριλαμβάνει την αξία αγοράς του ακινήτου προσαυξημένη με τα άμεσα έξοδα αγοράς (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, φόρο μεταβίβασης κ.λ.π.).

Μεταγενέστερες δαπάνες

Προστίθενται στην λογιστική αξία της επένδυσης εφόσον πιθανολογείται ότι από αυτές θα εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη, επί πλέον των αρχικώς εκτιμηθέντων. Όλες οι άλλες δαπάνες καταχωρούνται σαν έξοδα κατά την χρήση πραγματοποίησής τους.

Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης

Η μεταγενέστερη αποτίμηση πραγματοποιείται:

- **Με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας**
- **Με τη μέθοδο του κόστους**

Η μέθοδος που επιλέγεται θα πρέπει να εφαρμόζεται πάγια (Δ.Λ.Π 8).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 40 όλες οι επιχειρήσεις πρέπει να προσδιορίζουν την πραγματική αξία των επενδύσεων σε ακίνητα είτε για την εφαρμογή της μεθόδου της πραγματικής αξίας στην μεταγενέστερη αποτίμηση είτε για την γνωστοποίηση πληροφοριών όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους.

Μέθοδος εύλογης αξίας

Μετά την αρχική καταχώρηση η επιχείρηση αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην πραγματική αξία εκτός των περιπτώσεων που υπάρχει αποδεδειγμένα αδυναμία της εκτίμησης της πραγματικής αξίας. Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψε.

Η καλύτερη απόδειξη της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου δίδεται από τις τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο.

Αν δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές για όμοιο ακίνητο θα πρέπει να συνεκτιμώνται:

- Τρέχουσες τιμές μιας ενεργούς αγοράς για ακίνητα διαφορετικής φύσης και διαφορετικής τοποθεσίας, **αναπροσαρμοσμένες όμως**, ώστε να αντανακλούν τις πραγματικές συνθήκες που αφορούν το εκτιμώμενο ακίνητο.
- Πρόσφατες τιμές σε λιγότερο ενεργείς αγορές που με τις **κατάλληλες αναπροσαρμογές** θα αντανακλούν τις μεταβολές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών σε αυτές τις τιμές.
- Την προεξόφληση μελλοντικών προβλεπόμενων ταμειακών ροών που θα βασίζονται σε υφιστάμενα μισθωτικά συμβόλαια ή σε αγοριαία ενοίκια για όμοια ακίνητα. Το προεξοφλητικό επιτόκιο πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις συνθήκες της αγοράς.

Για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας επένδυσης σε ακίνητα λαμβάνεται υπόψη και όλα τα περιουσιακά στοιχεία (π.χ ασανσέρ, κλιματισμός κ.λ.π) τα οποία αποτιμώνται από κοινού με το ακίνητο. Επίσης στην πραγματική αξία μισθωμένου με έπιπλα ακινήτου λαμβάνεται και η αξία των επίπλων.

Συνεπώς όλα τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται και ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Μέθοδος Κόστους

Η επιχείρηση που επιλέγει να εφαρμόζει την μέθοδο του κόστους για την μεταγενέστερη αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα θα πρέπει να εφαρμόζει την **βασική μέθοδο** του Δ.Λ.Π 16. Δηλαδή κόστος – μείον σωρευμένες αποσβέσεις- μείον τυχόν σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Έχει όμως υποχρέωση να γνωστοποιεί την πραγματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα.

Παράδειγμα

Διαφορά μεθόδου κόστους και πραγματικής αξίας

- Έστω ακίνητο που αγοράζεται την 1.1.2013 έναντι € 10.000.
- Η τρέχουσα αξία στις 31.12.2013 ήταν € 12.000.
- Στις 31.12.2014 εγκαταστάθηκε δίπλα του χωματερή και η αξία του ανέρχεται σε € 7.000.
- Ωφέλιμη ζωή 20 χρόνια.

Μέθοδος κόστους (βασική Δ.Λ.Π 16)

	Ακίνητα		Διαθέσιμα	Αποτελέσματα (Αποσβέσεις)	
1.1.2013	10.000	500		500	
31.12.2013	9.500		10.000	500	
31.12.2014		500		500	
31.12.2014		2.000		2.000	Ζημιές απομείωσης
	7.000			2.500	

Στις 31.12.2013 δεν γίνεται αναπροσαρμογή διότι εφαρμόζεται υποχρεωτικά η βασική μέθοδος του Δ.Λ.Π 16

Μέθοδος Πραγματικής αξίας

	Ακίνητα		Διαθέσιμα	Αποτελέσματα (Αναπροσαρμογή)	
1.1.2013	10.000				2.000
31.12.2013	2.000		10.000		2.000
	12.000				
31.12.2014		5.000		5.000	
31.12.2014	7.000			5.000	

Μεταβολή του χαρακτήρα των ακινήτων

Μεταφορές από τις επενδύσεις σε ακίνητα στην κατηγορία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων ή στα αποθέματα και αντίστροφα **πρέπει να γίνεται μόνο όταν μεταβάλλεται η χρήση** του ακινήτου και θα πρέπει να αποδεικνύεται:

- Έναρξη της ιδιοχρησιμοποίησης για τη μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (π.χ ακίνητο που εκμισθώνεται και με τη λήξη της μίσθωσης αποφασίζεται να ιδιοχρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση).
- Έναρξη εργασιών επέκτασης βελτίωσης με σκοπό την πώληση, για την μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα εφόσον πρόκειται για επιχείρηση πώλησης ακινήτων. Για παράδειγμα ακίνητο που κατέχεται από τεχνική εταιρεία με απροσδιόριστη μελλοντική χρήση θεωρείται επένδυση σε ακίνητο. Εάν αποφασισθεί να βελτιωθεί για να πωληθεί μεταφέρεται στα αποθέματα. Αν αποφασισθεί όμως η πώληση του χωρίς η επιχείρηση να προβεί σε βελτιώσεις συνεχίζει να το μεταχειρίζεται ως ακίνητο για επένδυση και δεν μεταφέρεται στα αποθέματα.
- Τέλος της ιδιοχρησιμοποίησης για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε επενδύσεις σε ακίνητα.

**Λογιστική αντιμετώπιση
των μεταβολών**

Μέθοδος κόστους

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την μέθοδο του κόστους η λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα – ιδιοχρησιμοποιούμενου - αποθέματα **δεν μεταβάλλεται ως προς την αποτίμηση του** και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Μέθοδος εύλογης αξίας

α) Μεταφορά από ακίνητα για επένδυση σε ιδιοχρησιμοποιούμενα = Η μεταφορά γίνεται στην τρέχουσα αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (αλλαγής χρήσης). **Η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα.** Από την ημερομηνία αυτή και σε κάθε μεταγενέστερη εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 16.

β) Μεταφορά από ακίνητα για επένδυση σε αποθέματα = Η μεταφορά γίνεται στην τρέχουσα αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (αλλαγής χρήσης). Από την ημερομηνία αυτή και σε κάθε μεταγενέστερη εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 2.

γ) Μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενα σε ακίνητα για επένδυση = Κατά την ημερομηνία που ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται επενδυτικό ακίνητο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία, η επιχείρηση θα πρέπει αναγνωρίζει κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου (σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16) και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Δηλαδή, κάθε μείωση της αξίας αναγνωρίζεται στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου και κάθε αύξηση κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη ζημιά αναγνωρίζεται στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου και το τυχόν υπόλοιπο μεταφέρεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

δ) Μεταφορά από αποθέματα σε ακίνητα για επένδυση = Η μεταφορά γίνεται στην τρέχουσα αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς (αλλαγής χρήσης). Μέχρι την ημερομηνία αυτή εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 2. Κάθε διαφορά που προκύπτει μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Παράδειγμα 1

- Έστω επένδυση σε ακίνητο που την 31.12.2013 η πραγματική του αξία είναι € 1.800.000.
- Την 30.4.2014 αρχίζει να ιδιοχρησιμοποιείται και η πραγματική του αξία είναι € 2.000.000.
- Η αναλογία του οικοπέδου είναι 30% και η ωφέλιμη ζωή 40 χρόνια.

	Επενδύσεις σε Ακίνητα		Αποτελέσματα		Κτίρια		Οικόπεδα	
31.12.2013	1.800.000							
30.04.2014	200.000			200.000				
	2.000.000							
30.04.2014		2.000.000			1.400.000		600.000	
	0		23.333			23.333	600.000	
31.12.2014				176.667	1.376.667			

Παράδειγμα 2 Μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενα σε ακίνητα για επένδυση

- Έστω ακίνητο που στεγάζει τις διοικητικές υπηρεσίες της επιχείρησης από 1.1.2014 εκμισθώνεται σε τρίτους.
- Η πραγματική του αξία είναι € 5.000 και στις 31.12.2013 παρουσίαζε τις παρακάτω αξίες

	Κτίρια		Οικόπεδα		Επενδύσεις σε Ακίνητα		Διαφορές αναπροσαρμογής	
	31.12.2013	1.000	300	500				3.800
	700		500		5.000		3.800	
1.1.2014		700		500	5.000			
	0		0					

Παράδειγμα 3

- Έστω ακίνητο που αγοράζεται στις 1.1.2011 έναντι € 5.000 το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται.
- Η ωφέλιμη ζωή του είναι 20 χρόνια.
- Στις 31.12.2012 διενεργείται πρόβλεψη υποτίμησης κατά € 300 και στις 31.12.2014 νοικιάζεται σε τρίτο (επενδυτικό) και η τρέχουσα αξία του ανέρχεται σε € 5.500.

	Κτίρια		Αποτελέσματα		Επενδύσεις σε Ακίνητα	Διαφορές αναπροσαρμογής
	1.1.2011	5.000				
31.12.2011		250	250			
	4.750		250			
31.12.2012		250	250			
		300	300			
	4.200		550			
31.12.2013		233	233			
	3.967		233			
31.12.2014		233	233	266	5.500	1.500
	3.734			33		
	1.766				5.500	
	5.500	5.500				
	0					

Αν δεν γινόταν η υποτίμηση η πραγματική αξία του ακινήτου θα ήταν € 5.000 - € 1.000 = € 4.000 και όχι € 3.734

Συνεπώς στα αποτελέσματα θα καταχωρηθεί και η διαφορά μεταξύ € 4.000 - € 3.734 = € 266

Παράδειγμα 4

- Έστω ακίνητο κατασκευαστικής εταιρείας καταχωρημένο ως απόθεμα την 30.06.2012 εκμισθώνεται σε τρίτους.
- Η λογιστική του αξία στις 30.06.2012 είναι € 1.000.000 και η πραγματική εκτιμάται σε € 2.500.000.

30.06.2012	Χρέωση	Πίστωση
Επένδυση σε ακίνητα	2.500.000	
Αποθέματα		1.000.000
Αποτελέσματα χρήσης		1.500.000

Δ.Λ.Π. 32 & 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων

Παραδείγματα συμβάσεων που αποτελούν, χρηματοοικονομικά μέσα, είναι τα ακόλουθα:

- Δανειακή σύμβαση
- Χορήγηση εμπορικής πίστωσης.
- Ομόλογα
- Παράγωγα

Παραδείγματα χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού είναι:

- Ταμειακά διαθέσιμα (μετρητά),
- Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα,
- Απαιτήσεις από πελάτες εισπρακτές,
- Δάνεια εισπρακτέα,
- Κρατικά ομόλογα,
- Ομολογίες,
- Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων,
- Μετοχές σε άλλες ανώνυμες εταιρείες,
- Μερίδια συμμετοχής σε Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και λοιπές επιχειρήσεις,
- Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών

Αντίστοιχα, παραδείγματα υποχρεώσεων που εμπίπτουν στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι τα ακόλουθα:

- Τραπεζικός δανεισμός,
- Υποχρεώσεις προς προμηθευτές.

Διάκριση μεταξύ συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται για τη διάκριση ενός χρηματοοικονομικού μέσου μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και συμμετοχικού τίτλου. Ο εκδότης κάθε χρηματοοικονομικού μέσου θα πρέπει να αξιολογήσει τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου, έτσι ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης, καθώς και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Ενδεικτικό παράδειγμα ενός τέτοιου μέσου, αποτελεί ένα μετατρέψιμο ομόλογο που εκδίδεται από μία επιχείρηση και το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα να το ανταλλάξει, είτε με έναν καθορισμένο αριθμό μετοχών της επιχείρησης είτε με μετρητά.

Από την πλευρά της επιχείρησης, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη:

μία χρηματοοικονομική υποχρέωση (συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά) και

έναν συμμετοχικό τίτλο (ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που παρέχει στον κάτοχό του τη δυνατότητα, για μία καθορισμένη χρονική περίοδο, να μετατρέψει τον τίτλο σε κοινές μετοχές την επιχείρησης).

Το λογιστικό πρόβλημα που ανακύπτει στις περιπτώσεις αυτές είναι να προσδιοριστεί το ποσό της σχετικής υποχρέωσης, το ποσό που θα αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια, καθώς και το ποσό εκείνο που τελικά θα θεωρηθεί ως χρηματοοικονομικό κόστος και θα επιβαρύνει τα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου.

Ίδιες Μετοχές

Στην περίπτωση που μία επιχείρηση επαναγοράζει τους συμμετοχικούς της τίτλους (αποκτά ίδιες μετοχές), τότε οι μετοχές αυτές δεν αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού, αλλά αντίθετα παρουσιάζονται αφαιρετικά από τα ίδια κεφάλαιά της.

Κανένα κέρδος ή ζημιά δεν πρέπει να αναγνωρίζεται κατά την απόκτηση, την πώληση ή την ακύρωση αυτών των μετοχών. Οι χειρισμοί αυτοί, ισχύουν είτε η απόκτηση γίνεται από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλο μέρος του ενοποιούμενου ομίλου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση. Τα ποσά που καταβάλλονται ή εισπράττονται από συναλλαγές αυτής της μορφής, αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημιές χρηματοοικονομικών μέσων

Η αναγνώριση και η παρουσίαση στις Οικονομικές Καταστάσεις των αποτελεσμάτων από ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ακολουθεί την κατάταξη που έχει αυτό στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης. Συγκεκριμένα:

- Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημιές που αφορούν σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, αναγνωρίζονται ως έξοδα στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου.
- Μερίσματα και λοιπές διανομές από την επιχείρηση προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.
- Τα κόστη διενέργειας μίας συναλλαγής ιδίων κεφαλαίων, παρουσιάζονται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.

Η ορθή ταξινόμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημιές και τα κέρδη που αφορούν σε αυτό το μέσο αναγνωρίζονται ως έσοδα ή ως έξοδα στα αποτελέσματα της περιόδου. Έτσι η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ' ολοκλήρου στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως έξοδο με τον ίδιο τρόπο, όπως και οι τόκοι ενός ομολόγου. Ενώ οι εξοφλήσεις και οι αναχρηματοδοτήσεις των συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.

Κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

Κατηγορία Επενδύσεων	Περιγραφή	Βάση αποτίμησης	Λογιστικός χειρισμός κερδών / ζημιών αποτίμησης
Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού αποτυπωμένα στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	Κατέχονται για εμπορική εκμετάλλευση ή κατατάσσονται από επιλογή της διοίκησης σε αυτή την κατηγορία.	Εύλογη αξία	Κέρδη και ζημιές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων.
Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις	Έχουν καθορισμένη λήξη ή η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να τις διακρατήσει μέχρι τη λήξη	Αποσβεσμένο κόστος	Τα έσοδα / έξοδα με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου*, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων
Δάνεια και απαιτήσεις	Είναι απαιτήσεις ή υποχρεώσεις με σταθερές καταβολές που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά, δεν προσδιορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση και δεν ανήκουν σε κάποια άλλη κατηγορία επενδύσεων	Δάνεια και απαιτήσεις με τακτή λήξη αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Δάνεια και απαιτήσεις χωρίς τακτή λήξη αποτιμώνται στο κόστος.	Τα έσοδα / έξοδα με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου*, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων.
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού	Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που δεν εντάσσονται σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες.	Εύλογη αξία Συμμετοχικοί τίτλοι, των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, αποτιμώνται στο κόστος.	Κέρδη / ζημιές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρευτικά στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, όπου και παραμένουν μέχρι το στοιχείο να αποαναγνωριστεί. Στην τελευταία περίπτωση, το συσσωρευμένο υπόλοιπο που έχει αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια, μεταφέρεται στα αποτελέσματα, ως προσαρμογή αναταξινόμησης (βλ. Αναθεωρημένο Δ.Λ.Π.1)

*είναι το επιτόκιο που προεξοφλεί τις μελλοντικές χρηματικές ροές στην καθαρή λογιστική του αξία. Δηλαδή είναι ο εσωτερικός βαθμός απόδοσης (internal rate of return-IRR) του χρηματοοικονομικού μέσου

Λοιποί μετοχικοί τίτλοι

Ειδικότερα:

α) Αν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί με πρόθεση διαρκούς κατοχής, αλλά δεν συντρέχει και η δυνατότητα άσκησης ουσιώδους επιρροής ή ελέγχου, τότε αντιμετωπίζονται από τα ΔΛΠ 32 και 39 ως μεσομακροπρόθεσμη επένδυση.

Η αποτίμηση των τίτλων αυτών γίνεται πάντοτε στην εύλογη αξία (fair value), εκτός αν η αξία αυτή δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με τρόπο αξιόπιστο, οπότε παραμένουν στο κόστος κτήσεως.

Οι διαφορές αποτίμησης λογίζονται ανάλογα με το χαρακτηρισμό στον οποίο έχει ενταχθεί το κάθε είδος μετοχικών τίτλων, ύστερα από ελεύθερη απόφαση της διοίκησης.

- Αν έχουν ενταχθεί στο χαρακτηρισμό «available-for-sale» (προς μελλοντική πώληση), καταχωρούνται απευθείας σε ιδιαίτερο κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων π.χ. «Διαφορές εύλογης αξίας εκτός κατάστασης αποτελεσμάτων».

Αν έχουν ενταχθεί στο χαρακτηρισμό «financial assets at fair value through profit or loss» (χρηματοπιστωτικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων), τότε καταχωρούνται σε λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως π.χ. «Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων».

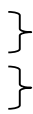
Λοιποί μετοχικοί τίτλοι

β) Όταν έχουν αποκτηθεί με βραχυπρόθεσμο ορίζοντα αντιμετωπίζονται ως βραχυπρόθεσμη επένδυση σε χρηματοπιστωτικά μέσα (held-for-trading – προς διαπραγμάτευση).

Εντάσσονται υποχρεωτικά στο χαρακτηρισμό «financial assets at fair value through profit or loss» (χρηματοπιστωτικά στοιχεία στις εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων) και, ως εκ τούτου, οι εκάστοτε διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται οπωσδήποτε σε λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ		ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ		ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	
Available for sale (προς μελλοντ. πώληση)	At fair value through profit or loss (στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων)	<u>Πάγιο</u> "Επενδύσεις και άλλες μακροπρόθ. απαιτήσεις"	<u>Κυκλοφορούν</u> "Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις"	Απευθείας σε λογαριασμό Ιδίων κεφαλαίων	Εμφάνιση στα αποτελέσματα χρήσεως

Αγορά λοιπών μετοχών ή μεριδίων με πρόθεση διαρκούς κατοχής



•

•

•

•

Αγορά μετοχών για πρόσκαιρη επένδυση (held for trading)



•

•

•

Απόφαση για εντός έτους πώληση κατεχόμενης συμμετοχής

Held for sale
(προς άμεση πώληση) ΔΠΧΑ 5

•

•

Αλλαγή προορισμού των κατεχόμενων μετοχών και συμμετοχών

α) Το ΔΛΠ 39 §50 όπως και ο Ν.4308/2014, δεν επιτρέπει την ανακατάταξη από και προς την κατηγορία «στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων».

Εκείνο που προέχει σε κάθε περίπτωση αγοράς μετοχών είναι η αρχική πρόθεση της διοίκησης της αγοράστριας οικονομικής μονάδας, ανεξάρτητα από το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που ενσωματώνονται στις αγοραζόμενες μετοχές. Έτσι, αν η αγορά ενός μικρού ποσοστού γίνεται με απώτερο σκοπό την τελική απόκτηση σημαντικής επιρροής, τότε δεν αποκλείεται η ένταξη του έστω και μικρού ποσοστού στο χαρακτηρισμό «available-for-sale» με αναγκαστική συνέπεια την απευθείας καταχώρηση των διαφορών αποτιμήσεών τους στον ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων.

β) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη» προς την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα πάψει να έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του μεταφερόμενου στοιχείου και εύλογης αξίας του κατά την ημερομηνία της μεταφοράς αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση.

**Αλλαγή προορισμού των
κατεχόμενων μετοχών και
συμμετοχών**

γ) Η μεταφορά χρηματοοικονομικών στοιχείων από την κατηγορία «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» προς την κατηγορία «Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη», επιτρέπεται μόνον όταν η οντότητα αποφασίσει ότι έχει εφεξής την πρόθεση να διακρατήσει τα στοιχεία αυτά μέχρι τη λήξη τους. Στην περίπτωση αυτή τυχόν διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης από τα εν λόγω στοιχεία αποσβένεται τμηματικά μέχρι τη λήξη τους.

Εφαρμογές

Παράδειγμα 1

Έστω επιχείρηση εκδίδει την 01/01/2015 ομολογιακό δάνειο ονομαστικής αξίας € 3.000.000 με επιτόκιο 3% στην τιμή των € 2.640.000. Τα έξοδα έκδοσης ανέρχονται σε € 10.000 και το δάνειο θα αποπληρωθεί την 31/12/2017.

Βρίσκουμε πραγματικό επιτόκιο (Excel = -2630000, 90000,90000,3090000) =7,7655%

2015	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	10.000	2.640.000	2.640.000	10.000	204.233	
	90.000	2.630.000		90.000		
		204.233				
		2.744.233				
2016	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	90.000	2.744.233		90.000	213.103	
		213.103				
		2.867.336				
2017	Ομολογιακά Δάνεια		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,7655%)	
	90.000	2.867.336		90.000	222.664	
	3.000.000	222.664		3.000.000		
		0				

Παράδειγμα 2

Έστω επιχείρηση την 01/01/2015 συνάπτει σύμβαση δανείου με τράπεζα ύψους € 1.000.000. Τα τραπεζικά έξοδα ανέρχονται σε € 50.000.

Το δάνειο είναι τριετούς διάρκειας (31/12/2017) και έχει σταθερό επιτόκιο 6%.

Βρίσκουμε πραγματικό επιτόκιο (Excel = -950000, 60000,60000,1060000) = **7,938%**

2015	Δάνεια Τραπεζών		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,938%)	
	60.000	950.000	950.000	60.000	75.411	
		75.411				
		965.411				
2016	Δάνεια Τραπεζών		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,938%)	
	60.000	965.411		60.000	76.634	
		76.634				
		982.045				
2017	Δάνεια Τραπεζών		Ταμείο		Τόκοι - έξοδα (7,938%)	
	60.000	982.045		60.000	77.955	
	1.000.000	77.955		1.000.000		
		0				

Αναβαλλόμενη Φορολογία

Χρήσεις	Φορολογική βάση	Λογιστική βάση	Διαφορά
2015	110.000	75.411	34.589
2016	60.000	76.634	(16.634)
2017	60.000	77.955	(17.955)
Σύνολα	230.000	230.000	0

		Φορολογική βάση	Λογιστική βάση		Χρέωση	Πίστωση
2015	Έσοδα	200.000	200.000	Έξοδα χρήσης (Φόρος)	32.393	
	Έξοδα	110.000	75.411	Υποχρεώσεις Φόρους		23.400
	Κέρδος	90.000	124.589	Αναβαλλόμενη Φορολογία		8.993
2016	Έσοδα	200.000	200.000	Έξοδα χρήσης (Φόρος)	32.075	
	Έξοδα	60.000	76.634	Υποχρεώσεις Φόρους		36.400
	Κέρδος	140.000	123.366	Αναβαλλόμενη Φορολογία	4.325	
2017	Έσοδα	200.000	200.000	Έξοδα χρήσης (Φόρος)	31.732	
	Έξοδα	60.000	77.955	Υποχρεώσεις Φόρους		36.400
	Κέρδος	140.000	122.045	Αναβαλλόμενη Φορολογία	4.668	

Παράδειγμα 3

Έστω επιχείρηση εκδίδει την 01/01/2015 μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο με 3.000 μετατρέψιμες ομολογίες σε κοινές μετοχές την 31/12/2017. Οι ομολογίες εκδόθηκαν στην ονομαστικά αξία των € 1.000 η κάθε μία και ο τόκος καταβάλλεται ετησίως με ποσοστό 5%. Κάθε ομολογία μπορεί σε οιαδήποτε χρονική στιγμή να μετατραπεί μέχρι τη λήξη της σε 150 κοινές μετοχές ονομαστικής αξία 1 Ευρώ ανά μετοχή. Το επιτόκιο της αγοράς αναλόγων δανείων μη μετατρέψιμων σε μετοχές ανέρχεται σε 8%.

- Πρόκειται για σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο για το οποίο θα πρέπει να διαχωριστεί ο συμμετοχικός τίτλος και η υποχρέωση
- Η υποχρέωση ανέρχεται σε € 3.000.000 και αποτιμάται στην παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών με επιτόκιο προεξόφλησης το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο προϊόν χωρίς δικαίωμα μετατροπής.

$$\begin{aligned} \text{Π.Α.Υ} &= \frac{150.000}{(1+0,08)} + \frac{150.000}{(1+0,08)^2} + \frac{150.000}{(1+0,08)^3} + \frac{3.000.000}{(1+0,08)^3} = \\ &= 138.889 + 128.601 + 119.075 + 2.381.496 = \mathbf{2.768.060} \end{aligned}$$

Άρα

$$\text{Χρηματοοικονομική υποχρέωση} = \mathbf{2.768.060}$$

$$\text{Συμμετοχικός τίτλος} = 3.000.000 - 2.768.060 = \mathbf{231.940}$$

2015	Ομολογιακά Δάνεια	Ταμείο	Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου	Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)
	150.000 2.768.060	3.000.000 150.000	231.940	221.445
	221.445			
	2.839.505			
2016	Ομολογιακά Δάνεια	Ταμείο	Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου	Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)
	150.000 2.839.505	3.000.000 150.000	231.940	227.161
	227.161			
	2.916.666			
2017	Ομολογιακά Δάνεια	Ταμείο	Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου	Τόκοι ομολογιακού δανείου (8%)
	150.000 2.916.666	3.000.000 150.000	231.940	233.334
	233.334			
	3.000.000			

Εάν οι ομολογιούχοι εξασκήσουν το δικαίωμα θα έχουμε:

Ομολογιακά Δάνεια		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Μ.Κ (3.000 X 150μτχ X 1)		Υπέρ το Άρτιο	
3.000.000	3.000.000	231.940	231.940		450.000		2.781.940

Εάν οι ομολογιούχοι δεν εξασκήσουν το δικαίωμα θα έχουμε:

Ομολογιακά Δάνεια		Αποθεματικό ομολογιακού μετατρέψιμου δανείου		Ταμείο		Κέρδη εις νέο	
3.000.000	3.000.000	231.940	231.940		3.000.000		231.940

Παράδειγμα 4

Έστω επιχείρηση την 31/12/2015 έχει απαίτηση από πελάτη Χ ποσού € 2.000 και από τον πελάτη Ψ € 3.000. Η απαίτηση από τον Χ δημιουργήθηκε στις 31/10/2015 με διάρκεια δύο μηνών και από τον Ψ στις 30/11/2015 πάντα με διάρκεια δύο μηνών. Ο Χ αδυνατεί να πληρώσει και ζητάει παράταση 1 έτους αλλά δεν θεωρείται επισφαλής ενώ ο Ψ είναι κατά 50% επισφαλής.

Πραγματικό επιτόκιο (IRR)=5%.

31/12/15	Πελάτης Χ		Πελάτης Ψ		Ζημιά απομείωσης	
	2.000	95	3.000	1.500	1.595	
	1.905		1.500			

Με την είσπραξη

Ταμείο	Πελάτης Χ		Πελάτης Ψ		Τόκοι	
2.000	1.905	2.000	1.500	1.500		95
1.500	95					

Δ.Λ.Π. 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Εννοιολογική Προσέγγιση

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων παρουσιαζόμενες ως να αφορούν μία επιχείρηση.

Έλεγχος είναι η δυνατότητα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μίας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μία επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση.

Μητρική είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μία μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές είναι το μέρος των ιδίων κεφαλαίων που δεν αναλογεί άμεσα ή έμμεσα στη μητρική επιχείρηση.

Έννοια του Ελέγχου

Έλεγχος για τους σκοπούς του ΔΛΠ 27, είναι η δυνατότητα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μίας επιχείρησης, έτσι ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν **η μητρική κατέχει (άμεσα ή έμμεσα)** περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μίας επιχείρησης.

Έλεγχος υπάρχει, ακόμα και αν η μητρική κατέχει λιγότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, στην περίπτωση που έχει:

- Δυνατότητα ελέγχου περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές.
- Δυνατότητα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης σύμφωνα με το καταστατικό ή συμβατικό όρο.
- Δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειοψηφίας των μελών του Δ.Σ.
- Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ.

Απαλλαγή παρουσίασης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θυγατρικών

Το κείμενο του ΔΛΠ 27 περιλαμβάνει τις εξής προϋποθέσεις:

Η μητρική δεν έχει υποχρέωση παρουσίασης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, υπό την αυστηρή προϋπόθεση ότι:

(α) η μητρική είναι και η ίδια θυγατρική, που είτε κατέχεται στο σύνολό της από άλλη οικονομική μονάδα είτε κατέχεται μερικώς, και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της, περιλαμβανομένων και **αυτών που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου**, έχουν ενημερωθεί σχετικά και δεν έχουν αντίρρηση στη μη παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική αυτή,

(β) οι μετοχικοί τίτλοι της μητρικής δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι, (γ) η μητρική δεν έχει υποβάλει, ούτε ενεργεί να υποβάλει, τις οικονομικές καταστάσεις της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, με σκοπό την έκδοση οποιουδήποτε είδους χρεογράφων της σε δημόσια διαπραγμάτευση, και

(δ) η επικεφαλής ή μια ενδιάμεση μητρική της απαλλασσόμενης μητρικής εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, οι οποίες είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

**Χρονική περίοδος
ενοποιημένων
οικονομικών
καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση πρέπει να αφορούν την ίδια χρονική περίοδο. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις (μητρικής - θυγατρικής) καταρτίζονται με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, τότε πρέπει να γίνουν προσαρμογές. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τρεις μήνες.

Λογιστικές πολιτικές

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με τη χρησιμοποίηση ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών για όμοιες συναλλαγές.

**Υπεραξία αρνητική που
προκύπτει
κατά την αγορά**

Αρνητική Υπεραξία

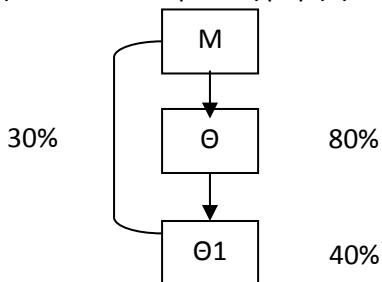
Η ύπαρξη αρνητικής υπεραξίας μπορεί να δείχνει ότι τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία έχουν υπερεκτιμηθεί και οι αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις έχουν παραληφθεί ή υποτιμηθεί. Είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι αυτό δεν συμβαίνει πριν η αρνητική υπεραξία καταχωρηθεί.

Διαδικασίες ενοποίησης

Βήμα 1^ο: Καθορισμός ενοποιημένου ποσοστού

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «Μ» κατέχει το 80% της θυγατρικής επιχείρησης «Θ», η οποία συμμετέχει με ποσοστό 40% στο κεφάλαιο της «Θ1». Η επιχείρηση «Μ» συμμετέχει, επίσης, στο κεφάλαιο της «Θ1» με ποσοστό 30%. Με βάση αυτά τα δεδομένα η μορφή του ομίλου παρουσιάζεται ως εξής:



Το ποσοστό συμμετοχής της επιχείρησης «Μ» στην επιχείρηση «Θ» είναι 80% και πρόκειται για άμεση συμμετοχή.

Το ποσοστό συμμετοχής της επιχείρησης «Μ» στην επιχείρηση «Θ1» είναι 62% ($30\% + 80 \times 40\%$) και πρόκειται για έμμεση συμμετοχή.

Βήμα 2^ο: Εξάλειψη αξίας συμμετοχής

Βήμα 3^ο: Προσδιορισμός των μη ελέγχουσων συμμετοχών κατά την ημερομηνία της αγοράς

Βήμα 4^ο: Εξάλειψη διεταιρικών συναλλαγών

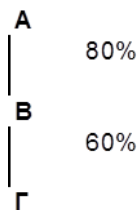
Βήμα 5^ο: Υπολογισμός μη ελέγχουσων συμμετοχών στα αποτελέσματα της χρήσης και στα ίδια κεφάλαια

Βήμα 6^ο: Αποτίμηση της υπεραξίας αγοράς

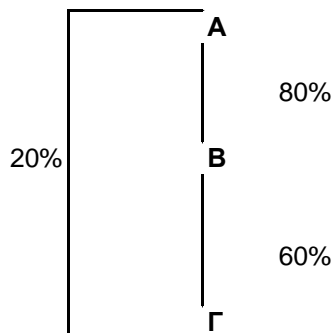
Σύνθετη δομή

Αναφέρονται δύο περιπτώσεις:

1) Όμιλοι με κάθετη δομή



2) Όμιλοι με μικτή μορφή



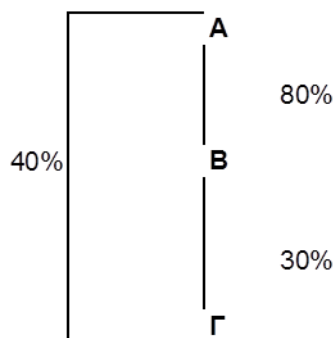
Στις περιπτώσεις των ομίλων με σύνθετη δομή θα πρέπει να διευκρινιστούν δύο (2) ποσοστά συμμετοχής το **σχετικό** και το **πραγματικό**.

Σχετικό ποσοστό = Συμπεριλαμβάνει το απευθείας ποσοστό ελέγχου της μητρικής και ολόκληρο το ποσοστό των θυγατρικών (όχι των συνδεδεμένων) και καθορίζει το ποσοστό ελέγχου στην υποθυγατρική επηρεάζοντας την ταξινόμηση της ως θυγατρική ή συγγενή.

Πραγματικό ποσοστό = Συμπεριλαμβάνει το απευθείας ποσοστό ελέγχου της μητρικής και το ωφέλιμο ποσοστό των θυγατρικών και των συνδεδεμένων και καθορίζει το ποσοστό ενοποίησης και του συμφέροντος χωρίς έλεγχο.

Παραδείγματα

α) Η (Α) συμμετέχει στην (Β) κατά ποσοστό 80% και κατά 40% στην (Γ). Η (Β) αντίστοιχα συμμετέχει κατά ποσοστό 30% στην (Γ).

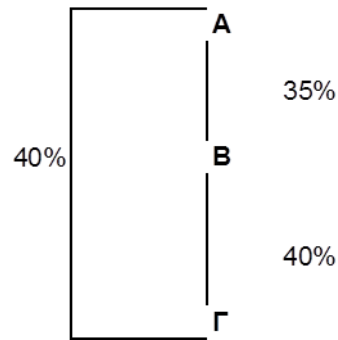


Σχετικό ποσοστό - $40\% + 30\% = 70\%$.

Πραγματικό ποσοστό - $40\% + (80\% \times 30\%) = 64\%$.

Συνεπώς η (Γ) είναι θυγατρική της (Α) κατά 70% και θα ενοποιηθεί με ποσοστό 64%.

β) Η (Α) συμμετέχει στην (Β) κατά ποσοστό 35% και κατά 40% στην (Γ). Η (Β) αντίστοιχα συμμετέχει κατά ποσοστό 40% στην (Γ).

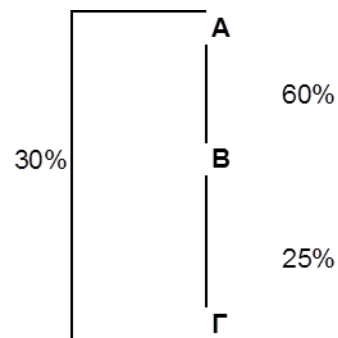


Σχετικό ποσοστό - 40%

Πραγματικό ποσοστό - $40\% + (35\% \times 40\%) = 54\%$.

Συνεπώς η (Γ) δεν είναι θυγατρική της (Α) και θα ενοποιηθεί με ποσοστό 54% με την μέθοδο της καθαρής θέσης σαν συνδεδεμένη.

γ) Η (Α) συμμετέχει στην (Β) κατά ποσοστό 60% και κατά 30% στην (Γ). Η (Β) αντίστοιχα συμμετέχει κατά ποσοστό 25% στην (Γ).



Σχετικό ποσοστό - $30\% + 25\% = 55\%$

Πραγματικό ποσοστό - $30\% + (60\% \times 25\%) = 45\%$.

Συνεπώς η (Γ) είναι θυγατρική της (Α) κατά 55% και θα ενοποιηθεί με ποσοστό 45%.

Κάθετη δομή

Παράδειγμα = Η (Α) συμμετέχει στην (Β) με ποσοστό 80% και η (Β) στην (Γ) με ποσοστό 60%

Ευθεία μέθοδος

	A	B	Γ	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποίηση
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Συμμετοχές (Β)	120.000				120.000	
Συμμετοχές (Γ)		110.000*			88.000	
					22.000	
Υπεραξία (Β)				8.000		8.000
Υπεραξία (Γ)				16.000		16.000
Λοιπά στοιχεία Ενεργητικού	185.000	195.000	240.000			620.000
Σύνολα Ενεργητικού	305.000	195.000	240.000			644.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
Μετοχικό Κεφάλαιο	80.000	100.000	100.000	80.000		80.000
				20.000		
				48.000		
				52.000		
Αποθεματικά	195.000	40.000	50.000	32.000		195.000
				8.000		
				24.000		
				26.000		
Συμφέρον άνευ ελέγχου					84.000	84.000
Λοιπά Στοιχεία Παθητικού	30.000	165.000	90.000			285.000
Σύνολα Παθητικού	305.000	305.000	240.000	314.000	314.000	644.000

* $110.000 \times 80\% = 88.000$

** Το ποσοστό με το οποίο η (Α) ενοποιεί την (Γ) είναι 48% - $(80\% \times 60\%)$

Άμεση μέθοδος

Στην περίπτωση που ενοποιείται η (Γ) στην (Β) και στην συνέχεια ο Όμιλος (Β) στην (Α) έχουμε τους παρακάτω υπολογισμούς:

Υπεραξία Ενοποίησης της (Γ) στην (Β)

Μετοχικό Κεφάλαιο	100.000
Αποθεματικά	50.000

Σύνολο Ι.Κ 150.000 X 60% = **90.000** Συμφέρον άνευ ελέγχου = **60.000**

Κόστος Συμμετοχής 110.000

Υπεραξία Ενοποίησης της (Γ) στην (Β) 20.000

Υπεραξία Ενοποίησης του ομίλου (Β) στην (Α)

Μετοχικό Κεφάλαιο	100.000
Αποθεματικά	40.000

Σύνολο Ι.Κ 140.000 X 80% = **112.000** Συμφέρον άνευ ελέγχου = **28.000**

Κόστος Συμμετοχής 120.000

Υπεραξία Ενοποίησης του ομίλου (Β) στην (Α) 8.000

πλέον **Υπεραξία Ενοποίησης του ομίλου (Β) 20.000 X 80% =** 16.000 Αναλογία (Σ.Α.Ε) στην υπεραξία = **-4.000**

Σύνολα Υπεραξίας 24.000 **Σύνολα (Σ.Α.Ε)** = **84.000**

Προνομιούχες μετοχές

Η εταιρεία (Α) αγόρασε στις 31/12/2014 το 75% των κοινών μετοχών και το 40% των προνομιούχων μετοχών της (Β) έναντι τιμήματος € 5.000.

Κατά την ημερομηνία εξαγοράς οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών είχαν ως εξής και ζητείται να γίνουν οι εγγραφές ενοποίησης.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	A	B	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποίηση
Συμμετοχές	5.000	0		5.000	0
Υπεραξία			1.225		1.225
Λοιπά στοιχεία Ενεργητικού	10.000	6.000			16.000
Σύνολα Ενεργητικού	15.000	6.000			17.225
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Μ.Κ κοινών μετοχών	12.000	3.000	2.250		12.000
			750		
Μ.Κ προνομιούχων μετοχών	0	1.000	400		0
			600		
Αποθεματικά	1.000	1.000	750		1.000
			250		
Κέρδη εις νέο	1.000	500	375		1.000
			125		
Συμφέρον άνευ ελέγχου				1.725	1.725
Λοιπά Στοιχεία Παθητικού	1.000	500			1.500
Σύνολα Παθητικού	15.000	6.000	6.725	6.725	17.225

Δηλαδή στα αποθεματικά και στα κέρδη υπολογίζεται μόνο το δικαίωμα των κοινών μετοχών.

Διαφορές Αποτίμησης της Συμμετοχής στην Θυγατρική

Σε κάθε ενοποίηση που καταρτίζεται ύστερα από εκείνη στην οποία μία θυγατρική συμπεριλήφθηκε για πρώτη φορά η υπεραξία δεν μεταβάλλεται εκτός εάν έχει επέλθει μεταβολή στο ποσοστό συμμετοχής.

Διαφορά Αποτίμησης της Συμμετοχής που επηρέασε τα αποτελέσματα της χρήσης

Έστω συμμετοχή στην (Θ) αξίας 100.000 Ευρώ που στο τέλος της χρήσης αποτιμάται σε 80.000

(Μ)	Χρέωση	Πίσωση
Συμμετοχές		20.000
Διαφορές Αποτίμησης Συμμετοχών	20.000	
Ενοποιημένος		
Συμμετοχές	20.000	
Διαφορές Αποτίμησης Συμμετοχών		20.000
Στην επόμενη χρήση		
Ενοποιημένος		
Συμμετοχές	20.000	
Αποτελέσματα εις νέο		20.000

Επίδραση αναμορφώσεων

Στην περίπτωση που κατά τις διαδικασίες ενοποίησης προκύψουν περιπτώσεις αναμορφώσεων ή απαλείψεων αποτελεσματικών κονδυλίων, οι οποίες μεταβάλλουν το καθαρό αποτέλεσμα του ομίλου, όπως αυτό προκύπτει από την αρχική, προ αναμορφώσεων συγκέντρωση των κονδυλίων, τότε και μόνο είναι επιτρεπτή η διορθωτική παρέμβαση στους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων.

Ο πλέον κατάλληλος λογαριασμός στον οποίον πρέπει να εμφανίζονται οι αναμορφώσεις είναι ο λογαριασμός «**Αποτελέσματα εις Νέο**».

Ισχύουν οι παρακάτω κανόνες:

- Όταν η απόλειψη ενός αποτελεσματικού κονδυλίου πραγματοποιείται με ισόποση μείωση ή αύξηση κάποιου άλλου αποτελεσματικού κονδυλίου τότε το καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα δεν μεταβάλλεται. (π.χ απαλείψεις διεταιρικών εσόδων και εξόδων).
- Όταν η απόλειψη ενός αποτελεσματικού κονδυλίου πραγματοποιείται με ισόποση μείωση ή αύξηση λογαριασμού ισολογισμού τότε το καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα μεταβάλλεται (π.χ κέρδη από πωλήσεις παγίων ή αποθεμάτων ή διορθώσεις αποσβέσεων).

Επίδραση στα Ενοποιημένα Ίδια Κεφάλαια

Στην περίπτωση που κατά τις διαδικασίες της ενοποίησης οι διάφορες αναμορφώσεις ή απαλείψεις αποτελεσματικών κονδυλίων με λογαριασμούς Ισολογισμού έχουν μεταβάλλει το καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα η διαφορά πρέπει να μεταφερθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα εις νέο.

Θεωρητικά η μεταφορά γίνεται με το κλείσιμο του υπολοίπου, χρεωστικού ή πιστωτικού, της ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων αλλά στην πράξη είναι δυνατή η **απλογραφική** καταχώρηση των διαφορών αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων χρήσεως στα ενοποιημένα «Αποτελέσματα εις νέο».

Κατανομή των Διαφορών Αναμόρφωσης Αποτελεσμάτων μεταξύ Μητρικής και Μειοψηφίας

Έχουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εάν η διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων προέρχεται από τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της μητρικής τότε μεταφέρεται εξ ολοκλήρου στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο».
- Εάν η διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων προέρχεται από τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της θυγατρικής τότε διαχωρίζεται σε μέρη ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής και της μειοψηφίας και μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο» και «Δικαιώματα Μειοψηφίας» αντίστοιχα.

Σενάρια εκποίησης θυγατρικών

Κατά τη διάρκεια του έτους μία επιχείρηση μπορεί να πωλήσει μέρος ή ολόκληρο το ποσοστό που κατέχει σε μία θυγατρική.

Τα πιθανά σενάρια εκποίησης είναι τα εξής:

- α) εκποίηση **ολόκληρου** του ποσοστού που κατέχει σε μία θυγατρική
- β) εκποίηση μέρους του ποσοστού που κατέχεται σε μία θυγατρική και μετά την εκποίηση να κατέχεται ακόμη ο **έλεγχος** της θυγατρικής
- γ) εκποίηση μέρους του ποσοστού που κατέχεται σε μία θυγατρική και μετά την εκποίηση η πρώην θυγατρική να έχει μετατραπεί σε **συνδεδεμένη**
- δ) εκποίηση μέρους του ποσοστού που κατέχεται σε μία θυγατρική και μετά την εκποίηση η πρώην θυγατρική να έχει μετατραπεί σε **απλή επένδυση**.

Όταν μία επιχείρηση εκποιεί μέρος ή ολόκληρο το ποσοστό της σε μία θυγατρική αυτό πρέπει να αντικατοπτρίζεται τόσο τις ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής όσο και στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής

Σε όλα τα σενάρια (α) – (δ) πιο πάνω το κέρδος ή ζημία της μητρικής στην εκποίηση της θυγατρικής υπολογίζεται ως εξής:

Αντίτιμο που εισπράττεται	X
Μείον: Λογιστική αξία (συνήθως κόστος) των μετοχών που εκποιούνται	(X)
	<hr/>
	X
Μείον: Φορολογία	(X)
	<hr/>
Καθαρό κέρδος (ζημία) για τη μητρική	<u>X</u>

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις: Εκποίηση που οδηγεί σε απώλεια του ελέγχου

Σε περίπτωση εκποίησης που οδηγεί σε απώλεια του ελέγχου, δηλαδή όταν η θυγατρική εκποιείται πλήρως ή μετατρέπεται σε συνδεδεμένη ή απλή επένδυση η μητρική:

α) Αναγνωρίζει

- i) το αντίτιμο που εισπράττεται (το προϊόν πώλησης)
- ii) οποιαδήποτε επένδυση διακρατείται στην πρώην θυγατρική επιμετρημένη στη δίκαιή της αξία κατά την ημερομηνία της εκποίησης

β) Άποαναγνωρίζει

- i) τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της εκποίησης
- ii) την υπεραξία στη θυγατρική
- iii) το συμφέρον άνευ ελέγχου κατά την ημερομηνία της εκποίησης (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε στοιχείων των Άλλων Πλήρων Εισοδημάτων που αποδίδονται σε αυτό)

γ) Αναγνωρίζει

i) το κέρδος ή τη ζημία στην εκποίηση που υπολογίζεται ως εξής:

Αντίτιμο που εισπράττεται		X	
Δίκαιη αξία του συμφέροντος που διακρατείται		X	
			<u>X</u>
Καθαρά στοιχεία ενεργητικού της θυγατρικής που ήταν αναγνωρισμένα πριν από την εκποίηση:			
(i) Καθαρά στοιχεία ενεργητικού		X	
(ii) Υπεραξία		X	
(iii) Συμφέρον άνευ ελέγχου κατά την εκποίηση		(X)	(X)
			<u>X</u>
Μείον: Φορολογία (όπως στη μητρική)			(X)
Καθαρό κέρδος (ζημία) για τον όμιλο			<u><u>X</u></u>

**Ενοποιημένες
χρηματοοικονομικές
καταστάσεις: Θυγατρική
μετατρέπεται σε
συνδεδεμένη**

Σε αυτή την περίπτωση, μετά από την εκποίηση του ποσοστού στη θυγατρική, τα εισοδήματα, τα έξοδα, τα στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις της (θυγατρικής) δεν μπορούν πλέον να ενοποιηθούν «γραμμή προς γραμμή». Αντίθετα πρέπει να λογιστικοποιηθούν με τη **μέθοδο της καθαρής θέσης** και να εμφανιστούν στην Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων / Κατάσταση Αποτελεσμάτων με ένα κεχωρισμένο ποσό για τα κέρδη της περιόδου μετά την εκποίηση και ένα κεχωρισμένο ποσό στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης για τη δίκαιη αξία της επένδυσης που διακρατείται (κατά την ημερομηνία της εκποίησης) **πλέον** το ποσοστό στα μετά την εξαγορά συσσωρευμένα κέρδη.

**Ενοποιημένες
χρηματοοικονομικές
καταστάσεις: Εκποίηση
που οδηγεί σε διακράτηση
απλής επένδυσης**

Σε αυτή την περίπτωση το ποσοστό που διακρατείται μετά την εκποίηση δεν δικαιολογεί επένδυση σε συνδεδεμένη λόγω ανυπαρξίας «σημαντικής επιρροής» και ως εκ τούτου, ταξινομείται ως απλή επένδυση και αποτιμάται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39.

Εφαρμογές

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 1

1^η χρήση κατά την αγορά ποσοστού 60% έναντι € 1.200.000

	Μητρική 60%	Θυγατρική	Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
			Χρέωση	Πίστωση	
Πάγιο Ενεργητικό					
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	200.000	100.000			300.000
Υπεραξία			120.000		120.000
Γήπεδα - Οικόπεδα	600.000	300.000			900.000
Κτίρια-Τεχνικά έργα	1.000.000	500.000			1.500.000
Μηχανήματα	400.000	300.000			700.000
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	400.000	300.000			700.000
Συμμετοχές	1.200.000	0		-1.200.000	0
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	20.000	20.000			40.000
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					
Αποθέματα	1.050.000	350.000			1.400.000
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.200.000	700.000			1.900.000
Χρεόγραφα	1.300.000	500.000			1.800.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	130.000	80.000			210.000
Σύνολο Ενεργητικού	7.500.000	3.150.000			9.570.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-2.000.000	-800.000	480.000		-2.000.000
			320.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-1.000.000	-500.000	300.000		-1.000.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-800.000	-300.000	180.000		-800.000
			120.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-500.000	-200.000	120.000		-500.000
			80.000		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-4.300.000	-1.800.000			-4.300.000
Δικαιώματα Μειοψηφίας				-720.000	-720.000
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Μακροπρόθεσμα Δάνεια	-1.000.000	-400.000			-1.400.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού	-100.000	-50.000			-150.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	-1.000.000	-450.000			-1.450.000
Βραχυπρόθεσμα Δάνεια	-600.000	-200.000			-800.000
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-300.000	-150.000			-450.000
Πιστωτές Διάφοροι	-200.000	-100.000			-300.000
Σύνολο Παθητικού	-7.500.000	-3.150.000	1.920.000	-1.920.000	-9.570.000

2^η χρήση ενοποίησης

			Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
	Μητρική 60%	Θυγατρική	Χρέωση	Πίστωση	
Πάγιο Ενεργητικό					
Ανώματες Ακίνητοποιήσεις	250.000	150.000			400.000
Υπεραξία			120.000		120.000
Γήπεδα - Οικόπεδα	500.000	300.000			800.000
Κτίρια-Τεχνικά έργα	900.000	600.000			1.500.000
Μηχανήματα	550.000	400.000			950.000
Έπιπλα και λουπτός εξοπλισμός	450.000	250.000			700.000
Συμμετοχές	1.200.000	0		-1.200.000	0
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	20.000	30.000			50.000
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					
Αποθέματα	900.000	600.000			1.500.000
Απαιτήσεις, Λουπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.200.000	800.000			2.000.000
Χρεόγραφα	1.230.000	400.000			1.630.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	100.000	70.000			170.000
Σύνολο Ενεργητικού	7.300.000	3.600.000			9.820.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-2.000.000	-800.000	480.000		-2.000.000
			320.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-1.000.000	-500.000	300.000		-1.000.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-850.000	-600.000	180.000		-1.030.000
			240.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-300.000	-350.000	120.000		-390.000
			140.000		
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-4.150.000	-2.250.000			-4.420.000
Δικαιώματα Μειοψηφίας				-900.000	-900.000
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Μακροπρόθεσμα Δάνεια	-800.000	-300.000			-1.100.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού	-100.000	-50.000			-150.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λουπές Υποχρεώσεις	-800.000	-400.000			-1.200.000
Βραχυπρόθεσμα Δάνεια	-650.000	-200.000			-850.000
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-500.000	-300.000			-800.000
Πιστωτές Διάφοροι	-300.000	-100.000			-400.000
Σύνολο Παθητικού	-7.300.000	-3.600.000	2.100.000	-2.100.000	-9.820.000

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 2

Πώληση μηχανήματος από τη (Θ) στη (Μ) αξίας € 100.000 έναντι € 140.000, ωφέλιμη ζωή 5 χρόνια.

1^η Χρήση

	Μ	Θ	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποιημένος
Ενεργητικό					
Μηχανήματα	140.000	0		-40.000	100.000
Αποσβεσθέντα Μηχανήματα	-28.000	0	8.000		-20.000
Παθητικό					
Αποτελέσματα εις νέο			19.200		19.200
Δικαιώματα Μειοψηφίας			12.800		12.800
			40.000	-40.000	
Αποτελέσματα Χρήσης					
Κόστος Πωληθέντων	28.000			-8.000	20.000
Έσοδα πωλήσεων Παγίων		-40.000	40.000		0
			40.000	-8.000	

2^η Χρήση

	Μ	Θ	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποιημένος
Ενεργητικό					
Μηχανήματα	140.00	0		-40.000	100.000
Αποσβεσθέντα Μηχανήματα	-56.000	0	16.000		-40.000
Παθητικό					
Αποτελέσματα εις νέο			24.000	-4.800	14.400
Δικαιώματα Μειοψηφίας			16.000	-3.200	9.600
				-3.200	
			56.000	-56.000	
Αποτελέσματα Χρήσης					
Κόστος Πωληθέντων	28.000			-8.000	20.000
Έσοδα πωλήσεων Παγίων					0
			0	-8.000	

5^η Χρήση

	Μ	Θ	Χρέωση	Πίστωση	Ενοποιημένος
Ενεργητικό					
Μηχανήματα	140.000	0		-40.000	100.000
Αποσβεσθέντα Μηχανήματα	-140.000	0	40.000		-100.000
Παθητικό					
Αποτελέσματα εις νέο			24.000	-19.200	0
				-4.800	
Δικαιώματα Μειοψηφίας			16.000	-12.800	0
				-3.200	
			80.000	-80.000	
Αποτελέσματα Χρήσης					
Κόστος Πωληθέντων	28.000			-8.000	20.000
Έσοδα πωλήσεων Παγίων					0
			0	-8.000	

ΕΦΑΡΜΟΓΗ 3

- Πωλήσεις αποθεμάτων με πίστωση από την (Θ) στην (Μ) 200.000 με κόστος 150.000 από τα οποία αξία 100.000 παραμένει στην απογραφή τέλους χρήσης της (Μ).
- Πώληση Μηχανήματος από την (Μ) στην (Θ) αναπόσβεστης αξίας 380.000 έναντι 500.000 αποσβένεται σε 5 χρόνια.
- Ενοίκια που εισπράττει η (Μ) από την (Θ) ποσού 50.000.

	Χρέωση	Πίστωση
Χρηματοοικονομικά έσοδα	284.800	
Αποτελέσματα εις νέο		284.800
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		284.800
Αποτελέσματα εις νέο	284.800	
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις (μερίσματα)	284.800	
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές (μερίσματα)		284.800
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	50.000	
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		50.000
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	200.000	
Κόστος Πωληθέντων		200.000
Κόστος Πωληθέντων	25.000	
Αποθέματα		25.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	6.500	
Φόροι (ΑΧ)		6.500
Απαιτήσεις		200.000
Υποχρεώσεις σε Προμηθευτές	200.000	
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		18.500
Αποτελέσματα εις νέο	18.500	
Δικαιώματα Μειοψηφίας	3.700	
Αποτελέσματα εις νέο		3.700
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	120.000	
Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις		120.000
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως		24.000
Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	24.000	
Φόροι		31.200
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	31.200	
Φόροι	6.240	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού		6.240
Δικαιώματα μειοψηφίας (ισολογισμού)		3.552
Αποτελέσματα εις νέο	3.552	
Διαφορά αναμόρφωσης αποτελεσμάτων		-71.040
Αποτελέσματα εις νέο	-71.040	

Πάγιο Ενεργητικό	Μητρική 80%	Θυγατρική	Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
			Χρέωση	Πίστωση	
Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	2.400.000	1.800.000	24.000	-120.000	4.104.000
Επενδύσεις (μακροπρόθεσμες)	2.000.000	5.000.000			7.000.000
Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	150.000	50.000	1.187.360		1.387.360
Συμμετοχές σε Εταιρείες του Ομίλου	6.000.000	0		-6.000.000	0
Συμμετοχές σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις		0			0
Λοιπές Συμμετοχές/Investment property	100.000	300.000			400.000
Μακροχρόνιες Απαιτήσεις	50.000	20.000			70.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	120.000	204.800	6.500		362.500
			31.200		0
Κυκλοφορούν Ενεργητικό					
Αποθέματα	830.000	300.000		-25.000	1.105.000
Απαιτήσεις, Λοιπές Απαιτήσεις & Προκαταβολές	1.300.000	750.000		-284.800	1.565.200
				-200.000	
Χρεόγραφα	1.360.000	1.450.000			2.810.000
Ταμειακά Διαθέσιμα	130.000	90.000			220.000
					0
Σύνολο Ενεργητικού	14.440.000	9.964.800			19.024.060
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Κεφάλαιο & Αποθεματικά					
Μετοχικό Κεφάλαιο	-8.000.000	-3.000.000	2.400.000		-8.000.000
			600.000		
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	-248.000	-1.000.000	800.000		-248.000
			200.000		
Διαφορές Αναπροσαρμογής-Αποθεματικά	-1.300.000	-1.600.000	1.088.320		-1.491.680
			320.000		
Αποτελέσματα εις νέο	-1.292.000	-802.400	524.320	-284.800	-1.320.208
			160.480	0	
			284.800	-3.700	
			18.500		
			3.552		
			71.040		
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	0	0		-1.280.480	-1.280.332
			3.700	-3.552	
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	-10.840.000	-6.402.400			
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Δάνεια	-900.000	-1.405.000			-2.305.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού	-100.000	-280.000			-380.000
Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού		-50.000			-50.000
Εσοδα Επομένων Χρήσεων - Κρατικές Επιχορηγήσεις		-90.000			-90.000
Λοιπές Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις					
Προβλέψεις Υποχρεώσεων	-200.000	0			-200.000
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις					
Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	-800.000	-667.400	284.800		-982.600
			200.000		
Υποχρεώσεις από Φόρους/Τέλη	-700.000	-500.000		-6.240	-1.206.240
Δάνεια	-900.000	-570.000			-1.470.000
Σύνολο Παθητικού	-14.440.000	-9.964.800			-19.024.060

	Μητρική 80%	Θυγατρική	Εγγραφές Ενοποίησης		Ενοποιημένος
			Χρέωση	Πίστωση	
Αποτελέσματα Χρήσης	-	-			
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	21.000.000	11.500.000	200.000		-32.300.000
Κόστος Πωληθέντων	16.000.000	7.500.000	25.000	-200.000	23.325.000
Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-5.000.000	-4.000.000			-9.000.000
Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα	-500.000	-410.000	50.000		-860.000
			120.000		120.000
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.800.000	2.000.000		-24.000	3.776.000
Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως	1.500.000	950.000		-50.000	2.400.000
Χρηματοοικονομικά έσοδα	-900.000	-520.000	284.800		-1.135.200
Χρηματοοικονομικά έξοδα	1.200.000	800.000			2.000.000
Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	-1.900.000	-1.180.000			-3.080.000
Κέρδη προ Φόρων	-1.900.000	-1.180.000			-3.080.000
Φόροι	608.000	377.600		-6.500	979.100
			6.240	-31.200	-24.960
Κέρδη/(ζημιές) μετά Φόρων	-1.292.000	-802.400			-2.094.400
Έκτακτα Αποτελέσματα					0
Μερίσματα					0
μείον Δικαιώματα Μειοψηφίας					0
Διαφορές Αναμόρφωσης				-284.800	
				-18.500	
				-71.040	
Καθαρά Κέρδη/(Ζημιές) Χρήσεως	-1.292.000	-802.400	8.894.612	-8.894.612	-1.566.976
			0	0	0

Πωλήσεις αποθεμάτων με πίστωση από την (Θ) στην (Μ) 200.000 με κόστος 150.000 από τα οποία αξία 100.000 παραμένει στην απογραφή τέλους χρήσης της (Μ)

Πώληση Μηχανήματος από την (Μ) στην (Θ) αναπόσβεστης αξίας 380.000 έναντι 500.000 αποσβένεται σε 5 χρόνια

Ενοίκια που εισπράττει η (Μ) από την (Θ) ποσού 50.000

Παραδείγματα Διεταιρικών Απαλοιφών

1. Ενοίκιο από την θυγατρική στην μητρική 5.000

	Χρέωση	Πίστωση
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	50.000	
Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας		50.000

2. Πώληση μη αποσβέσιμου παγίου

Από την θυγατρική με 80% στην (Μ) έναντι € 120.000 με αξία βιβλίων € 100.000

	Χρέωση	Πίστωση
(Θ)		
Ταμείο	120.000	
Οικόπεδα		100.000
Έκτακτα κέρδη		20.000
(Μ)		
Οικόπεδα	120.000	
Ταμείο		120.000
(Ε)		
Έκτακτα κέρδη	20.000	
Οικόπεδα		20.000

Επειδή η πώληση έγινε στην (Μ) από την θυγατρική και γίνεται απάλειψη αποτελεσματικού λογαριασμού με λογαριασμό ισολογισμού δημιουργείται χρεωστική διαφορά αναμόρφωσης που κατανέμεται στα δικαιώματα μειοψηφίας και σε χρέωση των αποτελεσμάτων εις νέο

	Χρέωση	Πίστωση
Διαφορά αναμόρφωσης		20.000
Αποτελέσματα εις νέο	16.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας	4.000	
Στις επόμενες χρήσεις		
Αποτελέσματα εις νέο	16.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας	4.000	
Οικόπεδα		20.000
Εάν το οικόπεδο πωληθεί σε τρίτο εκτός ομίλου έναντι 150.000		
(Μ)		
Ταμείο	150.000	
Οικόπεδα		120.000
Έκτακτα κέρδη		30.000
και		
(Ε)		
Αποτελέσματα εις νέο	16.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας	4.000	
Έκτακτα κέρδη		20.000

3. Πώληση αποθεμάτων

3.1 Πώληση από την (Μ) στην (Θ) αποθεμάτων κόστους 80.000 με τιμή πώλησης 100.000 που με τη σειρά τους πωλήθηκαν εξ ολοκλήρου εκτός ομίλου

	<u>(Μ)</u>	<u>(Θ)</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>	<u>(Ε)</u>
Πωλήσεις	200.000	150.000	100.000		250.000
Κόστος Πωλήσεων	150.000	120.000		100.000	270.000
Μικτό κέρδος	50.000	30.000			-20.000

Βλέπουμε ότι μειώθηκαν μόνο οι πωλήσεις χωρίς να αλλάξει το μικτό αποτέλεσμα

3.2 Πώληση από την (Μ) στην (Θ) 100.000 με κέρδος 20.000 αποθεμάτων από τα οποία τα 50.000 παραμένουν τέλος χρόνου στα αποθέματα της θυγατρικής

	<u>(Μ)</u>	<u>(Θ)</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>	<u>(Ε)</u>
Αποθέματα	0	50.000		10.000	40.000
Πωλήσεις	200.000	150.000	100.000		250.000
Κόστος Πωλήσεων	150.000	120.000		90.000	180.000
Μικτό κέρδος	50.000	30.000			70.000

Προκύπτει χρεωστική διαφορά αναμόρφωσης που καταχωρείται όλη στα αποτελέσματα εις νέο διότι η πώληση έγινε από την (Μ)

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αποτελέσματα χρήσεως		10.000
Αποτελέσματα εις νέο	10.000	

4.1 Η (Μ) δεν έχει απεικονίσει απαίτηση και έσοδο € 120.000 από την κατά 60% (Θ)

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μερίσματα πληρωτέα (Θ)	200.000	
Αποτελέσματα εις νέο		120.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		80.000

4.2 Η (Μ) έχει απεικονίσει απαίτηση και έσοδο 100.000 από την κατά 60% (Θ)

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Μερίσματα πληρωτέα (Θ)	100.000	
Απαιτήσεις (Μ)		60.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		40.000

και	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Έσοδα συμμετοχών (Μ)	60.000	
Αποτελέσματα εις νέο		60.000

4.3 Η (Μ) έχει εισπράξει τα μερίσματα από την κατά 60% (Θ)

	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
Έσοδα συμμετοχών (Μ)	60.000	
Αποτελέσματα εις νέο		60.000

5. Ενοποίηση θυγατρικής εξωτερικού με την μέθοδο των ιστορικών τιμών του Ξ.Ν

Μετρητά - Απαιτήσεις - Υποχρεώσεις της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα που καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση την τιμή fixing κατά την ημερομηνία τέλους χρήσης.

Πάγια -αποσβέσεις-χρεόγραφα μετατρέπονται με βάση την ιστοιμία της ημερομηνίας κτήσης τους ή της τελευταίας αναπροσαρμογής τους.

Τα αποτελέσματα μετατρέπονται με βάση τη μέση τιμή του συναλλάγματος κατά τη χρήση που καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Δηλαδή αθροίζονται οι μέσες τιμές αγορές-πώλησης κατά την έναρξη της χρήσης και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών προσαυξημένο κατά μία μονάδα.

Η συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται σε ιδιαίτερο κονδύλι των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με τίτλο "Συναλλαγματική διαφορά ενοποίησης θυγατρικών εξωτερικού".

6. Αύξηση του Μ.Κ θυγατρικής με άσκηση του δικαιώματος από την (Μ) και όλη την μειοψηφία

Δεν αλλάζει ο συμψηφισμός και οι διαφορές ενοποίησης.

Δ.Λ.Π. 28 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 28

Με τον όρο «συγγενής» χαρακτηρίζεται κάθε μορφής εταιρία στην οποία η συμμετέχουσα οικονομική μονάδα ασκεί «ουσιώδη επιρροή» και η οποία δεν είναι θυγατρική, ούτε κοινοπραξία, της συμμετέχουσας.

Ουσιώδης επιρροή είναι η δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και λειτουργικής πολιτικής μιας άλλης οικονομικής μονάδας, χωρίς όμως απόλυτη, ή από κοινού με άλλη οικονομική μονάδα, δυνατότητα κατεύθυνσης της πολιτικής αυτής.

Το ΔΛΠ 28 αναφέρει τις ακόλουθες περιπτώσεις, κατά τις οποίες μπορεί να αποδεικνύεται η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής:

- (α) Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο.
- (β) Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής της εταιρίας, περιλαμβανομένης και της συμμετοχής στις αποφάσεις διανομής κερδών με μορφή μερισμάτων ή με άλλο τρόπο.
- (γ) Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ της συμμετέχουσας οικονομικής μονάδας και της εταιρίας.
- (δ) Ανταλλαγές διευθυντικών στελεχών.
- (ε) Παροχή σημαντικών τεχνικών πληροφοριών.

Παρουσίαση των συμμετοχών σε συγγενείς εταιρίες

Όταν μια οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή σε συγγενή, η συμμετοχή αυτή παρακολουθείται και απεικονίζεται με τη μέθοδο κόστους κτήσεως ή της εύλογης αξίας, πρέπει απαραίτητα στις οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου να παρουσιάζεται και με την μέθοδο της καθαρής θέσης.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όλες οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες, που είναι αποτιμημένες με τη μέθοδο καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού, με κατάλληλο τίτλο, όπως π.χ. «Συμμετοχές σε συγγενείς».

Μέθοδος καθαρής θέσης

Περιγραφή και σκοπιμότητα της μεθόδου

Σύμφωνα με τη μέθοδο καθαρής θέσης, το αρχικό κόστος κτήσεως ή της προηγούμενης αποτίμησης κάθε συμμετοχής σε συγγενή εταιρία αναπροσαρμόζεται στο τέλος της κάθε παρουσιαζόμενης χρήσης (ή άλλης λογιστικής περιόδου) ανάλογα με:

- (α) τα καθαρά κέρδη ή ζημίες της κάθε συγγενούς, που προέκυψαν κατά την παρουσιαζόμενη χρήση,
- (β) τις τυχόν διαφορές αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, οι οποίες καταχωρήθηκαν απευθείας σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, και
- (γ) τα μερίσματα που εγκρίθηκαν για διανομή από κάθε συγγενή εταιρία.

**Μεταβολές του
λογαριασμού συμμετοχών
σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Δηλαδή ο λογαριασμός

Χρεώνεται:

- Με τα καθαρά, μετά από φόρους, κέρδη της συγγενούς, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής.
- Με τις απευθείας αυξήσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την αγορά πρόσθετου ποσοστού συμμετοχής σε συγγενή.

Πιστώνεται:

- Με τις καθαρές ζημίες χρήσεως της συγγενούς εταιρίας, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία αυτή.
- Με τις απευθείας μειώσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Από χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την τυχόν απομείωση της εμφανιζόμενης αξίας συμμετοχής σε συγγενή.
- Με τις συμπληρωματικές αποσβέσεις και τις συμπληρωματικές απομειώσεις, που γίνονται από τη συμμετέχουσα επί των θετικών διαφορών εύλογης αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, σε σχέση με τις λογιστικές αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης των μετοχών ή μεριδίων της.
- Με τα εισπρακτέα μερίσματα που έχουν εγκριθεί για καταβολή από τη συγγενή.

Με την πώληση σε τρίτους μέρους ή του συνόλου της συμμετοχής στη συγγενή.

**Αποτίμηση της
συμμετοχής σε ξένο
νόμισμα**

Τα κονδύλια που ενδιαφέρουν είναι:

- α) Το συνολικό ποσό του σε Ξ.Ν. κόστους κτήσεως της συμμετοχής, μετατρεπόμενο σε Ευρώ με βάση την τιμή του Ξ.Ν. κατά την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της μεθόδου καθαρής θέσης.
- β) Η αναλογία της συμμετέχουσας επί των σε Ξ.Ν. καθαρών κερδών ή ζημιών καθώς και επί των λοιπών μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Οι αυξήσεις και μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων μετατρέπονται σε Ευρώ με βάση την τιμή του Ξ.Ν. που ίσχυε κατά την ημερομηνία καταχώρησης κάθε συγκεκριμένης πράξης ή συναλλαγής, όμως τα καθαρά κέρδη ή ζημίες χρήσεως, με βάση τη μέση τιμή του Ξ.Ν.
- γ) Το σε Ξ.Ν. υπόλοιπο της αξίας συμμετοχής στο τέλος της κάθε παρουσιαζόμενης περιόδου. Το υπόλοιπο αυτό μετατρέπεται σε Ευρώ με βάση την επίσημη τιμή του Ξ.Ν.

Το ποσό που προκύπτει από την κατά τα άνω αποτίμηση, αποτελεί την αξία συμμετοχής.

Η προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά, είτε είναι θετική είτε αρνητική, καταχωρείται απευθείας και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων της συμμετέχουσας, με κατάλληλο τίτλο, όπως π.χ. «Συναλλαγματικές διαφορές επενδύσεων σε Ξ.Ν.».

**Εξαιρέσεις ή διακοπή
εφαρμογής του ΔΛΠ 28
και της μεθόδου καθαρής
θέσης**

- α) Όταν οι συμμετοχές σε συγγενείς κατέχονται από οργανισμό παροχής επιχειρηματικών κεφαλαίων, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίων κεφαλαίων και άλλες παρόμοιες οικονομικές μονάδες, τότε για τις επενδύσεις αυτές δεν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 28.

Αναγκαία προϋπόθεση είναι ότι έχουν ενταχθεί, από την αρχική καταχώρησή τους, στο χαρακτηρισμό «at fair value through profit or loss» (στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων).

- β) Όταν η συμμετέχουσα σε συγγενή εταιρία συμμετέχει ταυτόχρονα και σε θυγατρική, αλλά απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- γ) Η συμμετέχουσα σε συγγενείς δεν έχει υποβάλει, ούτε προτίθεται να υποβάλει, τις οικονομικές καταστάσεις της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς.
- δ) Όταν μια επένδυση σε άλλη οικονομική μονάδα, άσχετα αν υπερβαίνει το 20% των δικαιωμάτων ψήφου στη μονάδα αυτή, αποκτάται με αποκλειστικό σκοπό τη σύντομη, εντός ενός έτους, μεταπώλησή της.

Η εφαρμογή της μεθόδου καθαρής θέσης πρέπει να διακόπτεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) Από την ημερομηνία κατά την οποία η συμμετέχουσα παύει για οποιοδήποτε λόγο να ασκεί την ουσιώδη επιρροή.
- β) Ένας άλλος λόγος υποχρεωτικής διακοπής του ΔΛΠ 28 και της μεθόδου καθαρής θέσης προκύπτει σε περίπτωση που η ουσιώδης επιρροή αναβαθμίζεται σε δυνατότητα απόλυτου ελέγχου «θυγατρική».
- γ) Όταν η συγγενής εταιρία έχει πραγματοποιήσει ζημίες σε τέτοιο βαθμό, ώστε η αναλογία της συμμετέχουσας επί της καθαρής περιουσίας της συγγενούς εταιρίας έχει μηδενιστεί.

Παραδείγματα εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης

Παράδειγμα 1

- Έστω την 30.06.2014 αποκτήθηκε το 30% της εταιρείας (Σ) με κόστος € 180.000.
- Η λογιστική κατάσταση της (Σ) στις 30/6/2014 είχε ως εξής :

Μετοχικό Κεφάλαιο	200.000
Αποθεματικά	300.000
Κέρδη προηγούμενων χρήσεων	60.000
Κέρδη περιόδου	40.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	600.000

Γεγονότα μέχρι την 31/12/2014

1. Η Γ.Σ των μετόχων της (Σ) στις 30/09/2014 αποφάσισε την διανομή μερισμάτων από τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ποσού € 24.000 και την μεταφορά του υπολοίπου ποσού στους λογαριασμούς αποθεματικών.
2. Τα κέρδη της (Σ) στις 31/12/2014 ανέρχονται μετά από φόρους σε € 100.000.

Λογιστικές Εγγραφές στους λογαριασμούς της Συμμετέχουσας		
	Χρέωση	Πίστωση
30-Ιουν-14	Συμμετοχές	180.000
	Χρηματικά διαθέσιμα	180.000
30-Σεπ-14	Συμμετοχές *	7.200
	Χρηματικά διαθέσιμα	7.200
31-Δεκ-14	Συμμετοχές**	18.000
	Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	18.000

* Η μεταφορά στους λογαριασμούς αποθεματικών δεν μεταβάλλει το σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων

** Τα κέρδη υπολογίζονται στο Β εξάμηνο του 2014 (€100.000-€40.000=€60.000)

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός της συμμετέχουσας "Συμμετοχές σε Συγγενείς" έχει ως εξής:

	Συμμετοχές σε Συγγενείς	
30-Ιουν-14	180.000	
30-Σεπ-14		7.200
31-Δεκ-14	18.000	
Υπόλοιπο	190.800	

Στην χρήση 2015

- 1 Η (Σ) διένειμε στις 30/06/2015 συνολικά μερίσματα 24.000 Ευρώ.
- 2 Στις 31/12/2015 παρουσίασε συνολικά κέρδη μετά από φόρους 40.000 Ευρώ και σχημάτισε αποθεματικό αναπροσαρμογής αξίας των ακινήτων της ποσού 30.000 Ευρώ.

Λογιστικές Εγγραφές στους λογαριασμούς της Συμμετέχουσας		
	Χρέωση	Πίστωση
30-Ιουν-15	Συμμετοχές	7.200
	Χρηματικά διαθέσιμα	7.200
31-Δεκ-15	Συμμετοχές	9.000
	Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων	9.000
31-Δεκ-15	Συμμετοχές	12.000
	Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	12.000

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός της συμμετέχουσας "Συμμετοχές σε Συγγενείς" έχει ως εξής:

	Συμμετοχές σε Συγγενείς	
Υπόλοιπο έναρξης	190.800	
30-Ιουν-15		7.200
31-Δεκ-15	9.000	
31-Δεκ-15	12.000	
Υπόλοιπο	204.600	

Παράδειγμα 2

Έστω ότι αποκτήθηκε το 30% της εταιρείας (Σ) με κόστος 100.000 ευρώ και η λογιστική καθαρή της θέση έχει ως εξής:

Μετοχικό Κεφάλαιο	100.000
Αποθεματικά	100.000
Αποτελέσματα εις νέο	80.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	280.000

Κατά την ημερομηνία της αγοράς διαπιστώθηκε ότι η εύλογη αξία της ανέρχεται σε 300.000 ευρώ λόγω θετικής διαφοράς αποτίμησης μηχανήματος της που αποσβένεται σε δύο χρήσεις κατά το ποσό των 20.000 ευρώ.

Υπολογισμός της υπεραξίας κατά την αγορά =	Λογιστική καθαρή θέση	280.000
	Αποθεματικό αναπροσαρμογής	20.000
	Σύνολο πραγματικής καθαρής θέσης	300.000

$$\text{Υπεραξία} = 10.000 \quad (100.000 - (300.000 \times 30\%))$$

Γεγονότα

1. Η Γ.Σ των μετόχων της (Σ) στις 30/09/XX αποφάσισε την διανομή μερισμάτων από τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ποσού 30.000 Ευρώ
2. Τα κέρδη της (Σ) στις 31/12/XX ανέρχονται μετά από φόρους σε 90.000 Ευρώ.
3. Στην διάρκεια της χρήσης η συμμετέχουσα πώλησε στη (Σ) εμπορεύματα αξίας 125.000 με κόστος 100.000 Ευρώ τα οποία η (Σ) δεν είχε μεταπωλήσει.
4. Στις 31/12/XX η (Σ) προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας του οικοπέδου της κατά το ποσό των 50.000 Ευρώ
5. Η Διοίκηση της συμμετέχουσας έκρινε στις 31/12/XX ότι η υπεραξία των 10.000 Ευρώ έπρεπε να απομειωθεί κατά το ήμισυ

	Χρέωση	Πίστωση
	Συμμετοχές	100.000
	Χρηματικά διαθέσιμα	100.000
1	Συμμετοχές	9.000
	Απαιτήσεις κατά συγγενών	9.000
2	Συμμετοχές	27.000
	Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	27.000
3	Συμμετοχές	7.500
	Αποτελέσματα εις Νέο Ομίλου	7.500
	Συμμετοχές	1.950
	Αποτελέσματα εις Νεό Ομίλου	1.950
4	Συμμετοχές	15.000
	Αποθεματικά αναπροσαρμογής	15.000
	Συμμετοχές	3.900
	Αποθεματικά αναπροσαρμογής	3.900
5	Συμμετοχές	5.000
	Ζημιές συμμετοχών σε συγγενείς	5.000
6	Συμμετοχές *	3.000
	Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	3.000
	Συμμετοχές	780
	Κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς	780

* Καταχώρηση των αποσβέσεων 10.000 Ευρώ επί της εύλογης αξίας του μηχανήματος

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός της συμμετέχουσας "Συμμετοχές σε Συγγενείς" έχει ως εξής :

	Συμμετοχές σε συγγενείς	
Υπόλοιπο έναρξης	100.000	
Αναλογία κερδών χρήσης (2)	27.000	9.000 Διανομή μερισμάτων (1)
	2.400	7.500 Μη πραγματοποιηθέν κέρδος και αναβαλλόμενη φορολογία (3)
	15.000	4.800 Αποθεματικό αναπροσαρμογής και αναβαλλόμενη φορολογία (4)
		5.000 Διαγραφή μέρους υπεραξίας (5)
	960	3.000 Αποσβέσεις στην εύλογη αξία και αναβαλλόμενη φορολογία(6)
Υπόλοιπο Χρήσης	116.060	

Λογιστική Απεικόνιση Συμμετοχών

	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ		ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ		ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	
	<i>Available for sale</i> (προς μελλοντική πώληση)	<i>At fair value through profit or loss</i> (στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων)	<u>Πάγιο</u> "Επενδύσεις και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις" (3)	<u>Κυκλοφορούν</u> "Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις" (3)	Απευθείας σε λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων	Εμφάνιση στην κατάσταση συνολικών εσόδων
Αγορά συμμετοχής σε θυγατρική ή συγγενή (1)	●		●		●	
		●	●			●
Αγορά λοιπών μεριδίων με πρόθεση διαρκούς κατοχής (1)	●		●		●	
		●	●			●
Αγορά μετοχών για πρόσκαιρη επένδυση (held for trading)		●		●		●
Απόφαση για εντός έτους πώληση κατεχόμενης συμμετοχής (2)	Held for sale (προς άμεση πώληση) ΔΠΧΑ 5			●		●

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, TMS - AUDITORS, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it".

© 2015 TMS AUDITORS SA. ALL RIGHTS RESERVED.