

**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ 2022-2023»**

**της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2022-2023  
(Β΄ΦΑΣΗ ΔΡΑΣΕΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ)»  
κωδ. ΟΠΣ 5176668**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:**

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

**ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ**

**Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:**

**Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 849**

[Πληκτρολογήστε κείμενο]

**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ 2022-2023»**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:**

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

**ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**Μέλη Ομάδας**

**Συντονιστής/στρια: Γεωργία-Ελένη Ντίνου**

**Συγγραφείς: Δημήτριος Παλιούρας  
Παναγιώτης Κανελλέας  
Χρήστος Δήμος**

**Αξιολογητές/τριες: Ειρήνη Κλουκινιώτου  
Δημήτριος Παπαδημητρίου**

## Πίνακας Περιεχομένων

Περιεχόμενα.....	σελ.3
Πίνακας πινάκων και σχημάτων.....	σελ.17
Κατάλογος κυριότερων συντομογραφιών.....	σελ.18
Μετάφραση ξενόγλωσσων όρων.....	σελ.19

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΡΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗ**

1.1 Εισαγωγή.....	σελ.20
1.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.20
1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	σελ.20
1.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.21
1.2 Έννοια και περιεχόμενο της διπλογραφικής λογιστικής.....	σελ.21
1.2.1 Ορισμός της λογιστικής.....	σελ.21
1.2.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	σελ.22
1.2.3 Διπλογραφική λογιστική και βασική λογιστική ισότητα.....	σελ.23
1.2.4 Λογιστικά γεγονότα.....	σελ.25
1.2.5 Λογαριασμοί λογιστικής.....	σελ.27
1.2.6 Μελέτη περίπτωσης – Σύσταση δημοτικής επιχείρησης.....	σελ.29
1.3 Έννοια και περιεχόμενο της δεδουλευμένης λογιστικής.....	σελ.41
1.3.1 Ορισμός της δεδουλευμένης λογιστικής.....	σελ.41
1.3.2 Έννοιες της δαπάνης, κόστους και εξόδου.....	σελ.44
1.3.3 Απαιτήσεις, υποχρεώσεις και προκαταβολές.....	σελ.47
1.3.4 Πάγια – αποσβέσεις παγίων.....	σελ.51

1.3.5 Αποθέματα – αναλώσεις αποθεμάτων .....	σελ.51
1.3.6 Συνοπτική αναφορά στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης .....	σελ.52
1.3.7 Διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης.....	σελ.54
1.4 Εισαγωγή στο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης .....	σελ.55
1.4.1 Εισαγωγή στο Π.Δ. 54/2018 και πεδίο εφαρμογής του .....	σελ.55
1.4.2 Θεωρητική βάση Π.Δ. 54/2018 και διεθνείς εξελίξεις .....	σελ.56
1.4.3 Βασικά χαρακτηριστικά λογιστικού πλαισίου.....	σελ.58
1.4.4 Λογιστικές πολιτικές.....	σελ.60
1.4.5 Χρηματοοικονομικές αναφορές Π.Δ. 54/2018 .....	σελ.61
1.4.6 Κοινό σχέδιο λογαριασμών και ταξινομήσεις .....	σελ.63
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.65

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

2.1 Εισαγωγή .....	σελ.66
2.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.66
2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα .....	σελ.66
2.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.66
2.2 Δομή του σχεδίου λογαριασμών .....	σελ.67
2.3 Κύκλωμα εσόδων.....	σελ.68
2.3.1 Φόροι και κοινωνικές εισφορές .....	σελ.68
2.3.2 Μεταβιβάσεις έσοδα.....	σελ.71
2.3.3 Πωλήσεις .....	σελ.73
2.3.4 Λοιπά έσοδα .....	σελ.76
2.4 Κύκλωμα εξόδων και δαπανών .....	σελ.77
2.4.1 Παροχές σε εργαζομένους .....	σελ.77

2.4.2 Κοινωνικές παροχές.....	σελ.81
2.4.3 Μεταβιβάσεις έξοδα και επιδοτήσεις .....	σελ.84
2.4.4 Αγορές αγαθών και υπηρεσιών.....	σελ.86
2.4.5 Λοιπές δαπάνες και έξοδα .....	σελ.87
2.5 Κύκλωμα ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων .....	σελ.87
2.5.1 Ανάλυση λογαριασμών.....	σελ.87
2.5.2 Συνδεσμολογία λογαριασμών .....	σελ.91
2.5.3 Ιδιοπαραγωγή παγίων .....	σελ.92
2.6 Κύκλωμα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και προβλέψεων .....	σελ.93
2.6.1 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	σελ.93
2.6.2 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.....	σελ.99
2.6.3 Προβλέψεις.....	σελ.105
2.7 Κύκλωμα λοιπών οικονομικών ροών .....	σελ.106
2.8 Κύκλωμα λογαριασμών καθαρής θέσης.....	σελ.110
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.111

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή .....	σελ.112
3.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας.....	σελ.112
3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα .....	σελ.112
3.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας.....	σελ.113
3.2 Βασικές αρχές του εννοιολογικού πλαισίου .....	σελ.113
3.2.1 Ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα .....	σελ.113
3.2.2 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	σελ.116
3.2.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών καταστάσεων... ..	σελ.118
3.2.4 Αρχές εφαρμογής.....	σελ.122

3.2.5 Περιορισμοί στην πληροφορία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	σελ.124
3.2.6 Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων .....	σελ.126
3.2.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση .....	σελ.129
3.3 Ορισμοί και έννοιες της οικονομικής ταξινόμησης.....	σελ.130
3.3.1 Ταξινόμηση εσόδων.....	σελ.131
3.3.2 Ταξινόμηση εξόδων και δαπανών .....	σελ.141
3.3.3 Ταξινόμηση παγίων στοιχείων και αποθεμάτων .....	σελ.154
3.3.4 Ταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.....	σελ.159
3.3.5 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών.....	σελ.164
Σύνοψη Κεφαλαίου.....	σελ.165

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

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

4.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.166
4.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.166
4.3 Κριτήρια για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	σελ.167
4.4 Ισολογισμός έναρξης .....	σελ.168
4.5 Συγκρισιμότητα.....	σελ.171
4.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση – Περιουσιακά στοιχεία .....	σελ.171
4.6.1 Ταμειακά διαθέσιμα.....	σελ.172
4.6.2 Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	σελ.175
4.6.3 Συμμετοχές και επενδύσεις.....	σελ.177
4.6.4 Απαιτήσεις .....	σελ.180
4.6.4 Ενσώματα και άυλα πάγια .....	σελ.189
4.6.5 Λοιπά περιουσιακά στοιχεία.....	σελ.192

4.7 Κρατικές χρηματοοικονομικές εγγυήσεις.....	σελ.194
4.8 Αναγνώριση και επιμέτρηση – υποχρεώσεις.....	σελ.196
4.8.1 Παροχές σε εργαζομένους .....	σελ.196
4.8.2 Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών.....	σελ.196
4.8.3 Προβλέψεις.....	σελ.197
4.9 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.198
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.203

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

5.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.204
5.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.204
5.3 Ορισμοί και βασικές έννοιες.....	σελ.205
5.3.1 Λογιστικές πολιτικές και λογιστικές εκτιμήσεις .....	σελ.205
5.3.2 Εφεξής εφαρμογή .....	σελ.205
5.3.3 Αναδρομική εφαρμογή .....	σελ.206
5.3.4 Αναδρομική αναδιατύπωση.....	σελ.206
5.3.5 Ανέφικτη εφαρμογή.....	σελ.206
5.3.6 Λάθη προγενεστέρων περιόδων .....	σελ.207
5.4 Αλλαγή σε λογιστική πολιτική .....	σελ.207
5.5 Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση .....	σελ.209
5.6 Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή.....	σελ.210
5.7 Λάθη.....	σελ.210
5.8 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.211
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.211
Μελέτη περίπτωσης .....	σελ.212

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

6.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.216
6.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.216
6.3 Ορισμοί .....	σελ.217
6.3.1 Ημερομηνίες αναφοράς και έγκρισης χρημ/κών καταστάσεων.....	σελ.217
6.3.2 Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς .....	σελ.217
6.4 Διορθωτικά γεγονότα.....	σελ.219
6.5 Μη διορθωτικά γεγονότα.....	σελ.220
6.6 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα .....	σελ.221
6.7 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.222
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.223
Μελέτη περίπτωσης .....	σελ.224

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ: ΠΑΡΑΧΩΡΗΤΗΣ

7.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.226
7.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.226
7.3 Ορισμοί.....	σελ.227
7.4 Αναγνώριση και επιμέτρηση .....	σελ.228
7.4.1 Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών .....	σελ.228
7.4.2 Υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα έσοδα .....	σελ.230
7.5 Επιμερισμός της συμφωνίας (Διευθέτησης) .....	σελ.234
7.6 Λοιπά έσοδα, υποχρεώσεις και δεσμεύσεις.....	σελ.234
7.7 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.234
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.236
Μελέτη περίπτωσης .....	σελ.237



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

8.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.247
8.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.247
8.3 Ορισμοί .....	σελ.248
8.4 Ταξινόμηση των μισθώσεων.....	σελ.252
8.4.1 Βασικά κριτήρια .....	σελ.252
8.4.2 Διάκριση χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης.....	σελ.252
8.5 Αναγνώριση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις .....	σελ.256
8.5.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μισθωτή .....	σελ.256
8.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή.....	σελ.258
8.6 Πώληση με επαναμίσθωση .....	σελ.261
8.7 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.263
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.265
Μελέτη περίπτωσης .....	σελ.266

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

9.1 Βασικές έννοιες λογιστικής παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.273
9.1.1 Ορισμός παγίων περιουσιακών στοιχείων .....	σελ.273
9.1.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων .....	σελ.274
9.1.3 Τα πάγια ως τμήμα του ισολογισμού.....	σελ.274
9.2 Μέθοδοι αποσβέσεων .....	σελ.277
9.3 Λειτουργία λογιστικού κυκλώματος παγίων .....	σελ.285
9.3.1 Μητρώο παγίων .....	σελ.285
9.3.2 Λογιστικό κύκλωμα παγίων.....	σελ.285
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.316

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

### ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

10.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.317
10.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.317
10.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.317
10.2.2 Πεδίο εφαρμογής .....	σελ.317
10.2.3 Ορισμοί.....	σελ.319
10.3 Ταξινόμηση ακινήτων.....	σελ.322
10.4 Αναγνώριση ενσωμάτων παγίων (ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων).....	σελ.323
10.5 Επιμέτρηση ενσωμάτων παγίων (ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων).....	σελ.325
10.5.1 Αρχικά κόστη.....	σελ.325
10.5.2 Μεταγενέστερα κόστη .....	σελ.326
10.5.3 Αρχική επιμέτρηση .....	σελ.327
10.5.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση .....	σελ.332
10.5.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας.....	σελ.333
10.6 Αποσβέσεις .....	σελ.335
10.6.1 Λογιστική συστατικών στοιχείων.....	σελ.336
10.6.2 Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης.....	σελ.337
10.6.3 Μέθοδοι απόσβεσης .....	σελ.338
10.7 Απομειώσεις.....	σελ.339
10.8 Αναταξινόμησης.....	σελ.339
10.9 Παύση αναγνώρισης .....	σελ.340
10.10 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.343
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.346
Μελέτη περιπτώσεων.....	σελ.346

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

### ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

11.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.351
11.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής.....	σελ.351
11.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.351
11.2.2 Πεδίο εφαρμογής.....	σελ.351
11.3 Ορισμοί.....	σελ.353
11.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς.....	σελ.354
11.5 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.355
11.5.1 Αναγνώριση κατά ορισμό.....	σελ.355
11.5.2 Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου.....	σελ.356
11.5.3 Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.....	σελ.356
11.6 Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και αρχική επιμέτρηση..	σελ.356
11.6.1 Διακριτή απόκτηση.....	σελ.360
11.6.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης.....	σελ.361
11.6.3 Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές.....	σελ.362
11.6.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.362
11.7 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία.....	σελ.363
11.8 Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	σελ.363
11.8.1 Φάση έρευνας.....	σελ.364
11.8.2 Φάση ανάπτυξης.....	σελ.364
11.8.3 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	σελ.366
11.8.4 Αναγνώριση εξόδου.....	σελ.367
11.9 Μεταγενέστερη επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.367
11.10 Ωφέλιμη ζωή άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.369
11.10.1 Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.....	σελ.372
11.10.2 Υπολειμματική αξία.....	σελ.373

11.10.3 Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης.....	σελ.373
11.10.4 Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής .....	σελ.374
11.11 Αποσύρσεις και διαθέσεις.....	σελ.374
11.12 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.375
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.378
Μελέτη περιπτώσεων.....	σελ.378

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

### ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

12.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.382
12.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.382
12.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.382
12.2.2 Πεδίο εφαρμογής .....	σελ.382
12.3 Ορισμοί.....	σελ.383
12.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές .....	σελ.384
12.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο .....	σελ.385
12.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης.....	σελ.385
12.4.2 Πηγές πληροφόρησης .....	σελ.385
12.5 Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού.....	σελ.388
12.5.1 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης .....	σελ.388
12.5.2 Προσδιορισμός αξίας χρήσης .....	σελ.389
12.5.3 Σύθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών χρηματοροών.....	σελ.390
12.5.4 Μελλοντικές χρηματοροές σε ξένο νόμισμα .....	σελ.391
12.5.5 Προεξοφλητικό επιτόκιο.....	σελ.391
12.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης .....	σελ.392
12.7 Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξία .....	σελ.392
12.7.1 Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μονάδας δημιουργίας χρηματοροών .....	σελ.394

12.7.2 Κατανομή υπεραξίας στις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών .	σελ.397
12.7.3 Έλεγχος απομείωσης για μονάδες δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία .....	σελ.397
12.7.4 Χρονοδιάγραμμα πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης .....	σελ.398
12.7.5 Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών .	σελ.399
12.8 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης .....	σελ.401
12.8.1 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων .....	σελ.403
12.8.2 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης για μονάδα δημιουργίας Χρηματοροών .....	σελ.404
12.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.404
12.10 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.404
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.410
Μελέτη περιπτώσεων.....	σελ.410

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13**

### **ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ**

13.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.414
13.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.414
13.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.414
13.2.2 Πεδίο εφαρμογής .....	σελ.414
13.3 Ορισμοί.....	σελ.414
13.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές.....	σελ.416
13.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο .....	σελ.416
13.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης.....	σελ.416
13.4.2 Πηγές πληροφόρησης .....	σελ.417
13.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης .....	σελ.419
13.6 Προσδιορισμός αξίας χρήσης .....	σελ.420
13.6.1 Αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης .....	σελ.421

13.6.2 Κόστος αποκατάστασης.....	σελ.421
13.6.3 Μονάδες υπηρεσιών .....	σελ.421
13.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομειώσης .....	σελ.423
13.8 Αναστροφή ζημιάς απομειώσης .....	σελ.423
13.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.425
13.10 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.427
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.428
Μελέτη περίπτωσης .....	σελ.428

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14**

### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

14.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.431
14.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.431
14.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.431
14.2.2 Πεδίο εφαρμογής .....	σελ.431
14.3 Ορισμοί.....	σελ.431
14.3.1 Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις .....	σελ.434
14.3.2 Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων .....	σελ.434
14.4 Αναγνώριση .....	σελ.435
14.4.1 Προβλέψεις.....	σελ.435
14.4.2 Παρούσα δέσμευση .....	σελ.435
14.4.3 Παρελθοντικό γεγονός.....	σελ.436
14.4.4 Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών .....	σελ.437
14.4.5 Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης .....	σελ.437
14.4.6 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις .....	σελ.438
14.4.7 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία .....	σελ.438
14.5 Επιμέτρηση .....	σελ.439
14.5.1 Βέλτιστη εκτίμηση.....	σελ.439

14.5.2 Κίνδυνοι και αβεβαιότητες .....	σελ.440
14.5.3 Παρούσα αξία .....	σελ.441
14.5.4 Μελλοντικά γεγονότα .....	σελ.442
14.6 Αποζημιώσεις.....	σελ.443
14.7 Μεταβολές προβλέψεων .....	σελ.443
14.8 Χρήση προβλέψεων .....	σελ.444
14.9 Εφαρμογή των κανόνων αναγνώρισης και επιμέτρησης .....	σελ.444
14.9.1 Μελλοντικές λειτουργικές ζημιές.....	σελ.444
14.9.2 Επαχθείς συμβάσεις .....	σελ.444
14.9.3 Αναδιάρθρωση.....	σελ.445
14.9.4 Πώληση ή μεταβίβαση δραστηριοτήτων .....	σελ.447
14.9.5 Προβλέψεις αναδιάρθρωσης.....	σελ.448
14.9.6 Δαπάνες συντήρησης και αποκατάστασης .....	σελ.449
14.10 Γνωστοποιήσεις .....	σελ.451
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.453
Μελέτη περιπτώσεων.....	σελ.453

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15**

### **ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

15.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής.....	σελ.458
15.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής .....	σελ.458
15.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ.458
15.2.2 Πεδίο εφαρμογής .....	σελ.458
15.3 Ορισμοί.....	σελ.458
15.4 Κριτήρια ελέγχου οντότητας .....	σελ.460
15.4.1 Έλεγχος και περίμετρος ελέγχου στο Δημόσιο .....	σελ.4461
15.5 Διαδικασίες ενοποίησης.....	σελ.464
15.6 Ημερομηνίες Αναφοράς.....	σελ.464
15.7 Στάδια κατάρτισης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων ..	σελ.464

15.8 Μέθοδοι ενοποίησης.....	σελ.467
15.8.1 Ολική ενοποίηση .....	σελ.467
15.8.2 Μέθοδος της καθαρής θέσης .....	σελ.468
15.8.3 Απάλειψη ενδοομιλικών κερδών-ζημιών .....	σελ.470
Σύνοψη κεφαλαίου.....	σελ.471
Μελέτη περιπτώσεων.....	σελ.471
Βιβλιογραφία .....	σελ.478



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

Πίνακας 1.1 - Κατηγορίες Λογαριασμών .....	σελ.28
Πίνακας 1.2 - Παράδειγμα ανάλυσης λογαριασμού .....	σελ.28
Πίνακας 1.3 - Παράδειγμα Ισολογισμού .....	σελ.32
Πίνακας 1.4 - Παράδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης .....	σελ.37
Πίνακας 1.5 - Παράδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης: .....	σελ.39
Πίνακας 1.6 - Ισολογισμός μετά τον προσδιορισμό του ελλείμματος/πλεονάσματος .....	σελ.40
Πίνακας 1.7 - Βασικές διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης .....	σελ.54
Πίνακας 1.8 - Εκδοθείσες Λογιστικές Πολιτικές .....	σελ.61
Πίνακας 2.1 - Συνδεσμολογία λογαριασμών παγίων και αποθεμάτων .....	σελ.92
Σχήμα 9.1 - Κύκλος ζωής παγίου περιουσιακού στοιχείου .....	σελ.274
Σχήμα 9.2 - Γενική σχηματική απεικόνιση Ισολογισμού Δημόσιας Οντότητας .....	σελ.275
Σχήμα 10.1 – Κριτήρια αναγνώρισης ενσώματων παγίων και επενδυτικών Ακινήτων.....	σελ.325
Σχήμα 10.2 - Αρχική επιμέτρηση ενσώματων παγίων .....	σελ.332
Σχήμα 10.3 - Μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων παγίων.....	σελ.334
Σχήμα 10.4 - Ιεραρχία προσδιορισμού εύλογης αξίας ενσώματων παγίων..	σελ.335
Σχήμα 11.1 - Αρχική επιμέτρηση και αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	σελ.359
Σχήμα 11.2 - Μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών Στοιχείων.....	σελ.369
Σχήμα 12.1 - Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου .....	σελ.387
Σχήμα 13.1 - Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου .....	σελ.418
Σχήμα 13.2 - Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δε Δημιουργούν Χρηματοροές .....	σελ.422

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Γ.Λ.Σ.	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Λ.Χ.Π.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Δ.Ν.Τ.	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Κ.Θ.Π.	Καθαρή Θέση Πολιτών
Λ.Π.Γ.Κ.	Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης
Λ.Π.Π.Ε.	Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Κ.Α.	Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
Ο.Τ.Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Α.	Παρούσα Αξία
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Γ.Σ.	Χρηματοοικονομικές Αναφορές Γενικού Σκοπού
C.O.F.O.G.	Classification of the Functions of Government
E.P.S.A.S.	European Public Sector Accounting Standards
E.S.A.	European System of Accounts
F.T.I.	First Time Implementation
G.A.S.B.	Governmental Accounting Standards Board
G.F.S.	Government Financial Statistics
G.F.S.M.	Government Financial Statistics Manual
I.A.S.	International Accounting Standards
I.F.AC.	International Federation of Accountants
I.F.R.S.	International Financial Reporting Standards
I.P.S.A.S.	International Public Sector Accounting Standards
I.P.S.A.S.B.	International Public Sector Accounting Standards Board

## ΜΕΤΑΦΡΑΣΗ ΚΥΡΙΩΝ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΩΝ ΟΡΩΝ

**Classification of the Functions of Government:** Ταξινόμηση των Λειτουργιών των Κυβερνήσεων

**European Public Sector Accounting Standards :** Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

**European System of Accounts:** Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών

**Eurostat:** Ευρωπαϊκή Στατιστική Υπηρεσία

**First Time Implementation:** Πρώτη Εφαρμογή

**Governmental Accounting Standards Board:** Κυβερνητικό Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Η.Π.Α.)

**Government Financial Statistics:** Χρηματοοικονομικά Στατιστικά των Κυβερνήσεων

**Government Financial Statistics Manual:** Εγχειρίδιο Χρηματοοικονομικών Στατιστικών των Κυβερνήσεων

**International Accounting Standards:** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

**International Federation of Accountants:** Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

**International Financial Reporting Standards:** Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

**International Public Sector Accounting Standards:** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα

**International Public Sector Accounting Standards Board:** Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗΣ ΒΑΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΡΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 1)

### 1.1 Εισαγωγή

#### 1.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η απόκτηση και η βελτίωση των γνώσεων των στελεχών των δημόσιων υπηρεσιών αναφορικά με τις βασικές έννοιες της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης και του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Με αυτόν τον τρόπο τα στελέχη που θα κληθούν να εφαρμόσουν την επερχόμενη Λογιστική Μεταρρύθμιση θα είναι σε θέση να κατανοήσουν τις βασικές αρχές, τους κανόνες και το γενικότερο εννοιολογικό πλαίσιο στο οποίο βασίζεται.

#### 1.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να κατανοήσουν τον τρόπο λειτουργίας του διπλογραφικού συστήματος λογιστικής, καθώς και τις βασικές διαφορές του σε σχέση με το απλογραφικό σύστημα
- Να εξοικειωθούν με τις βασικές έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης, καθώς και πως αυτές λειτουργούν σε σχέση με τους λογαριασμούς της διπλογραφικής λογιστικής
- Να αντιληφθούν την έννοια της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης, και τις βασικές διαφορές της από την ταμειακή και την τροποποιημένη ταμειακή λογιστική βάση
- Να αναγνωρίζουν τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της διπλογραφικής λογιστικής, όπως την κατάσταση χρηματοοικονομικής

θέσης (ισολογισμός), και την κατάσταση χρηματοοικονομική επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως)

- Να αντιλαμβάνονται και να εφαρμόζουν τη γενικότερη φιλοσοφία, τις βασικές αρχές, τους κανόνες και διαδικασίες που διέπουν τη διπλογραφική λογιστική δεδουλευμένης βάσης
- Να γνωρίζουν τις θεμελιώδεις αρχές του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και το θεωρητικό πλαίσιο στο οποίο βασίζεται
- Να εξοικειωθούν με το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο που αφορά τη λογιστική μεταρρύθμιση, όπως το Π.Δ. 54/2018 και τα κείμενα των λογιστικών πολιτικών

### **1.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας**

Το περιεχόμενο της θεματικής ενότητας θα κινηθεί γύρω από την έννοια της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης. Θα παρουσιαστούν τα βασικά σημεία και οι κανόνες που την διέπουν, ενώ ταυτόχρονα θα δοθεί έμφαση σε πρακτικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της. Στην παρούσα θεματική ενότητα γίνεται επίσης μια σύντομη εισαγωγή στο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και στο θεμελιώδες νομοθέτημα στο οποίο βασίζεται, το Π.Δ. 54/2018. Τέλος, παρουσιάζονται συνοπτικά τα σχετικά σχέδια λογαριασμών τα οποία εισάγονται με το προαναφερθέν Π.Δ., και τα οποία αναλύονται εκτενώς σε επόμενες ενότητες.

## **1.2 Έννοια και περιεχόμενο της διπλογραφικής λογιστικής**

### **1.2.1 Ορισμός της λογιστικής**

Προκειμένου να αντιληφθούμε την έννοια της διπλογραφικής λογιστικής, θα πρέπει αρχικά να ορίσουμε τη λογιστική και τη σχέση της με άλλους οικονομικούς κλάδους, καθώς και τη σχέση της με τις οικονομικές συναλλαγές μιας οντότητας.

Η λογιστική μπορεί να οριστεί ως η τεχνική που ασχολείται με την καταχώρηση, την ταξινόμηση και την περιληπτική απεικόνιση με χρηματικούς όρους των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων που αφορούν μια οικονομική οντότητα,

καθώς και την επεξήγηση των αποτελεσμάτων τους (AICPA, 1953). Ένας πιο χρήσιμος ορισμός είναι ότι η Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων, και τη διευκόλυνση των δραστηριοτήτων με οικονομική και κοινωνική σημασία. Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών προς όσους τις χρειάζονται για σκοπούς λήψης αποφάσεων.

Στην πράξη υπάρχουν πολλές ομάδες χρηστών των λογιστικών πληροφοριών για μια οικονομική οντότητα, και για αυτό το λόγο έχουν αναπτυχθεί διάφοροι κλάδοι της λογιστικής που καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης. Ο κλάδος της λογιστικής ο οποίος κυρίως αφορά το παρόν επιμορφωτικό πρόγραμμα είναι η χρηματοοικονομική λογιστική. Η χρηματοοικονομική λογιστική αφορά την παραγωγή πληροφοριών που απευθύνονται πρωτίστως σε αυτούς που βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας και συνεπώς δεν έχουν πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία (πολίτες, πιστωτές, υποψήφιοι επενδυτές, αναλυτές κ.λπ.). Οι ως άνω πληροφορίες δημοσιοποιούνται με την κατάρτιση και δημοσίευση μιας σειράς τυποποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### 1.2.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν επί της ουσίας μια σειρά τυποποιημένων εκθέσεων μέσω των οποίων γίνεται η γνωστοποίηση λογιστικών πληροφοριών σε τρίτους εκτός της οικονομικής οντότητας. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή σε χρηματικούς όρους. Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας οντότητας, οι οποίες είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις, με άλλα λόγια είναι καταστάσεις γενικού σκοπού. Επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για έναν ευρύ κύκλο χρηστών προκειμένου αυτοί να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές

καταστάσεις συμβάλλουν επίσης καθοριστικά στη λογοδοσία, καθώς δείχνουν τα αποτελέσματα, την επιμέλεια και την υπευθυνότητα της διαχείρισης που πραγματοποιείται από τη διοίκηση της οντότητας, και σε περίπτωση δημόσιων οργανισμών τη χρηστή, αποδοτική και αποτελεσματική χρήση των δημοσίων πόρων που τους εμπιστεύθηκε το δημόσιο. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις οποίες οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης οφείλουν να καταρτίζουν βάσει του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης περιγράφονται αναλυτικά στην ενότητα 1.4.5.

Συνήθως οι οργανισμοί λογιστικής τυποποίησης θεωρούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται για τους σκοπούς αυτούς ανταποκρίνονται στις κοινές ανάγκες των περισσότερων χρηστών. Όμως οι οικονομικές καταστάσεις έχουν κάποιου είδους περιορισμών από τη φύση τους. Οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν κυρίως τις οικονομικές επιπτώσεις παρελθόντων γεγονότων και συνήθως δεν παρέχουν μη οικονομικές πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της μελλοντικής πορείας της οικονομικής οντότητας, και άρα δεν παρέχουν το πλήρες σύνολο των πληροφοριών που ενδέχεται οι χρήστες να χρειάζονται για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

### **1.2.3 Διπλογραφική λογιστική και βασική λογιστική ισότητα**

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η πρωτογενής πληροφορία για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προέρχεται από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας, τα οποία θα πρέπει να ακολουθούν συγκεκριμένες μεθόδους λογιστικής καταγραφής. Μια θεμελιώδης μέθοδος λογιστικής καταγραφής που διέπει τη σύγχρονη τήρηση λογιστικών βιβλίων και τα διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι η διπλογραφική μέθοδος, ή αλλιώς διπλογραφική λογιστική.

Η διπλογραφική μέθοδος αποτελεί μέθοδο λογιστικής καταγραφής η οποία εισάγει της έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης των λογαριασμών, και κατά την οποία το κάθε λογιστικό γεγονός καταγράφεται σε δύο τουλάχιστον λογαριασμούς, εκ των οποίων ένας τουλάχιστον χρεώνεται και ένας τουλάχιστον πιστώνεται, ενώ για την κάθε εγγραφή οι συνολικές χρεώσεις θα πρέπει πάντα να ισούνται με τις συνολικές πιστώσεις.

Είναι εμφανές ότι η διπλογραφική μέθοδος έρχεται σε αντιδιαστολή με την απλογραφική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία για την καταγραφή ενός λογιστικού

γεγονότος αρκεί η εγγραφή του σε έναν μόνο λογαριασμό λογιστικής, και οι έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης δεν υφίστανται. Η απλογραφική μέθοδος συνήθως χρησιμοποιείται παράλληλα με την ταμειακή λογιστική βάση, σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν (και μόνο εφόσον) πραγματοποιείται η είσπραξη/πληρωμή χρηματικών διαθεσίμων. Η απλογραφική ταμειακή λογιστική επί της ουσίας παρακολουθεί την κίνηση των ταμειακών διαθεσίμων, και οι διάφοροι λογαριασμοί της αφορούν σε εισπράξεις και πληρωμές, με το αποτέλεσμα αυτών να αντιστοιχεί στο συνολικό ταμειακό έλλειμμα ή πλεόνασμα της χρονικής περιόδου αναφοράς. Τα στελέχη των δημοσίων υπηρεσιών τα οποία εμπλέκονται στη δημοσιονομική διαχείριση είναι κυρίως εξοικειωμένα με το απλογραφικό ταμειακό σύστημα, καθώς το εν λόγω σύστημα ακολουθείται κατά το στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της πλειοψηφίας των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Σε αντίθεση με το απλογραφικό σύστημα, η διπλογραφική μέθοδος δηλώνει ότι κάθε χρηματοοικονομική συναλλαγή έχει ίσα και αντίθετα αποτελέσματα σε τουλάχιστον δύο διαφορετικούς λογαριασμούς. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στο διπλογραφικό σύστημα οι συναλλαγές καταγράφονται στους λογαριασμούς σε όρους χρέωσης και πίστωσης. Η χρέωση σε έναν λογαριασμό θα πρέπει να αντισταθμίζεται με πίστωση σε έναν άλλο, και συνεπώς το άθροισμα όλων των χρεώσεων πρέπει να ισούται με το άθροισμα όλων των πιστώσεων. Το διπλογραφικό σύστημα τήρησης λογιστικών βιβλίων τυποποιεί τη λογιστική διαδικασία και βελτιώνει την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει η οντότητα, επιτρέποντας τον εντοπισμό σφαλμάτων με μεγαλύτερη ακρίβεια από ότι το απλογραφικό. Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις είναι θεμελιώδεις έννοιες του διπλογραφικού συστήματος. Η χρέωση αναφέρεται σε μια εγγραφή στο αριστερό σκέλος του λογαριασμού και η πίστωση αναφέρεται σε μια εγγραφή στο δεξί σκέλος του λογαριασμού. Προκειμένου να είναι σωστή η καταγραφή μιας συναλλαγής, το σύνολο των χρεώσεων και των πιστώσεων θα πρέπει να είναι ίσο.

Οι έννοιες της χρέωσης και της πίστωσης συνδέονται με τη λεγόμενη βασική ή θεμελιώδη λογιστική ισότητα, η οποία ορίζει ότι τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητάς ισούνται με το άθροισμα των υποχρεώσεων και της καθαρής της θέσης. Αποτυπώνεται ως εξής:



## ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ = ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ + ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Η καθαρή θέση ορίζεται ως το υπολειμματικό συμφέρον επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της, με άλλα λόγια αποτελεί την καθαρή περιουσία μιας οικονομικής οντότητας. Αυτή η απλή σχέση μεταξύ περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης θεωρείται ότι είναι το θεμέλιο του διπλογραφικού συστήματος. Αυτό το οποίο στην πράξη υποδεικνύει είναι ότι το κάθε ευρώ το οποίο εμφανίζεται στα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας έχει είτε χρηματοδοτηθεί με πόρους που έχουν αντληθεί από τρίτους (υποχρεώσεις), είτε προκύπτει από την καθαρή της περιουσία (καθαρή θέση).

### 1.2.4 Λογιστικά γεγονότα

Σε κάθε οικονομική οντότητα του Δημοσίου Τομέα πραγματοποιούνται καθημερινά πάρα πολλές πράξεις και γεγονότα, όπως η αγορά και παραλαβή αγαθών, οι επισκευές εξοπλισμού ή υποδομών, η είσπραξη επιχορηγήσεων, η βεβαίωση και η είσπραξη φόρων, τελών, εισφορών ή προστίμων, η καταβολή της μισθοδοσίας των υπαλλήλων κ.λπ. Από τα γεγονότα αυτά η λογιστική παρακολουθεί εκείνα που επιφέρουν μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας και τα οποία ονομάζονται **λογιστικά γεγονότα**. Για να χαρακτηριστεί ένα γεγονός ως λογιστικό γεγονός θα πρέπει να ικανοποιεί τις εξής προϋποθέσεις:

- Θα πρέπει να έχει λάβει χώρα (να είναι πραγματοποιημένο)
- Θα πρέπει να αποδεικνύεται η τέλεσή του αντικειμενικά και συνήθως με συγκεκριμένα παραστατικά
- Η ύπαρξή του να επιφέρει μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας οι οποίες να μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα σε χρηματικές μονάδες (ευρώ)

Όπως είδαμε η πραγματοποίηση των λογιστικών γεγονότων έχει ως αποτέλεσμα να μεταβάλλονται κάποια από τα στοιχεία της λογιστικής ισότητας. Αν το λογιστικό γεγονός επηρεάζει μόνο δύο στοιχεία της λογιστικής ισότητας, χαρακτηρίζεται ως απλή μεταβολή. Οι απλές μεταβολές στοιχείων της λογιστικής ισότητας είναι οι παρακάτω:

- Αύξηση και μείωση περιουσιακών στοιχείων

- Αύξηση περιουσιακών στοιχείων και αύξηση υποχρεώσεων
- Αύξηση περιουσιακών στοιχείων και αύξηση καθαρής θέσης
- Μείωση περιουσιακών στοιχείων και μείωση υποχρεώσεων
- Μείωση περιουσιακών στοιχείων και μείωση καθαρής θέσης
- Αύξηση και μείωση υποχρεώσεων
- Αύξηση υποχρεώσεων και μείωση καθαρής θέσης
- Μείωση υποχρεώσεων και αύξηση καθαρής θέσης
- Αύξηση και μείωση καθαρής θέσης

**Παράδειγμα:** Η οικονομική οντότητα αγοράζει ηλεκτρονικό υπολογιστή τοις μετρητοίς αξίας 500€. Σε ποια μεταβολή των στοιχείων της λογιστικής ισότητας από τις ανωτέρω κατηγορίες αντιστοιχεί το εν λόγω λογιστικό γεγονός?

**Απάντηση:** Η οικονομική οντότητα δαπανά χρήμα και επομένως επέρχεται μείωση του περιουσιακού στοιχείου των χρηματικών διαθεσίμων (ταμείο). Ταυτόχρονα όμως αποκτά εξοπλισμό (ηλεκτρονικό υπολογιστή), και συνεπώς αυξάνεται μια άλλη κατηγορία των περιουσιακών της στοιχείων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Επομένως η μεταβολή που επιφέρει το λογιστικό γεγονός είναι η αύξηση ενός περιουσιακού στοιχείου και η μείωση ενός άλλου.

Όπως είδαμε παραπάνω, στο διπλογραφικό σύστημα οι συναλλαγές καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία της οντότητας σε όρους χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών. Το προαναφερθέν λογιστικό γεγονός θα καταγραφεί ως εξής στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης:

## 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.2.03.01	Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	500	
4.2.1.01.01	Ταμειακά Διαθέσιμα		500
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>500</u></b>	<b><u>500</u></b>

Στην ανωτέρω εγγραφή παρατηρούμε ότι απεικονίζονται οι περιγραφές και οι Κωδικοί Αριθμοί Λογαριασμών (Κ.Α.Λ.) των λογαριασμών που κινούνται, καθώς και το ποσό με το οποίο αυτοί χρεώνονται ή πιστώνονται. Το λογιστικό βιβλίο στο οποίο

καταχωρίζεται η εγγραφή είναι το ημερολόγιο. Το ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρίζονται, με χρονολογική σειρά, οι επιδράσεις των λογιστικών γεγονότων στα στοιχεία των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης της οντότητας, με τη μορφή χρεώσεων και πιστώσεων.

### 1.2.5 Λογαριασμοί λογιστικής

Η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων γίνεται με τη χρήση των λογαριασμών, όπου λογαριασμός είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζεται συστηματικά με χρονολογική σειρά και με χρηματικούς όρους χρέωσης και πίστωσης η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Παρατηρούμε ότι στην εγγραφή του παραδείγματος της προηγούμενης ενότητας ένας λογαριασμός χρεώθηκε και ένας άλλος πιστώθηκε, και επίσης οι συνολικές χρεώσεις ισούνται με τις συνολικές πιστώσεις, δηλαδή ικανοποιούνται οι βασικές αρχές της διπλογραφικής λογιστικής.

Παρατηρούμε επίσης ότι ενώ αμφότεροι οι λογαριασμοί αποτελούν λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, ο λογαριασμός στον οποίο επήλθε αύξηση περιουσιακού στοιχείου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές) χρεώθηκε, ενώ ο λογαριασμός στον οποίο επήλθε μείωση περιουσιακού στοιχείου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές) πιστώθηκε. Η καταχώριση είτε χρέωσης είτε πίστωσης στον εκάστοτε λογαριασμό, ανάλογα με την αύξηση ή μείωση του αντίστοιχου στοιχείου που απεικονίζει, καθορίζεται από την κατηγορία στην οποία ο λογαριασμός ανήκει. Κατηγορίες λογαριασμών αποτελούν όπως είδαμε οι λογαριασμοί περιουσιακών στοιχείων, οι λογαριασμοί υποχρεώσεων, και οι λογαριασμοί καθαρής θέσης. Οι προαναφερθείσες τρεις κατηγορίες ονομάζονται επίσης και λογαριασμοί αξιών ή λογαριασμοί ισολογισμού<sup>1</sup>. Οι άλλες δύο κατηγορίες λογαριασμών είναι οι λογαριασμοί εσόδων και οι λογαριασμοί εξόδων, με τους οποίους παρακολουθούμε λογιστικά τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας, και για αυτό το λόγο ονομάζονται και λογαριασμοί αποτελεσμάτων.

Η κάθε κατηγορία λογαριασμών χρεώνεται ή πιστώνεται ανάλογα με την αύξηση ή τη μείωση του στοιχείου που απεικονίζει βάσει του παρακάτω πίνακα:

<sup>1</sup> Ο ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης αποτελεί μία από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας, η οποία περιγράφεται αργότερα στο παρόν κεφάλαιο.

**Πίνακας 1.1: Κατηγορίες Λογαριασμών**

Τύπος Λογαριασμού	Παραδείγματα	Χρέωση	Πίστωση
Περιουσιακά Στοιχεία	καταθέσεις, κτίρια, εξοπλισμός, αποθέματα, μετοχές, απαιτήσεις από φόρους/πρόστιμα	Αύξηση	Μείωση
Υποχρεώσεις	τραπεζικά δάνεια, εκδοθέντα ομόλογα, οφειλές σε προμηθευτές	Μείωση	Αύξηση
Έσοδα	Επιχορηγήσεις, φόροι, πωλήσεις	Μείωση	Αύξηση
Έξοδα	Μισθοδοσία, αγορές υπηρεσιών, αποσβέσεις, ανάλωση αποθεμάτων	Αύξηση	Μείωση
Καθαρή θέση	Κεφάλαιο, αποθεματικά	Μείωση	Αύξηση

Όπως είδαμε ο κάθε λογαριασμός μπορεί είτε να χρεώνεται είτε να πιστώνεται, ενώ ανάλογα με τη φύση του το εκάστοτε υπόλοιπο μπορεί να είναι είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό. Για την παρακολούθηση των συνολικών χρεώσεων και πιστώσεων των λογαριασμών και τον προσδιορισμό του εκάστοτε υπολοίπου χρησιμοποιείται η απεικόνιση του λογαριασμού όπου στην αριστερή του πλευρά εμφανίζεται η χρέωση και στη δεξιά η πίστωση, και η οποία μοιάζει με το γράμμα T:

**Πίνακας 1.2: Παράδειγμα ανάλυσης λογαριασμού**

Ταμειακά Διαθέσιμα	
Χρέωση	Πίστωση
1.000	800
500	
300	

Το λογιστικό βιβλίο το οποίο περιλαμβάνει τις χρεωστικές και πιστωτικές καταχωρήσεις του συνόλου των λογαριασμών της οικονομικής οντότητας ονομάζεται Γενικό Καθολικό. Στο ανωτέρω παράδειγμα παρατηρούμε ότι ο λογαριασμός «Ταμειακά Διαθέσιμα» εμφανίζει συνολικές χρεώσεις  $1.000 + 500 + 300 = 1.800$  ευρώ, ενώ οι συνολικές του πιστώσεις είναι 800 ευρώ. Το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό και ισούται με  $1.800 - 800 = 1.000$  ευρώ. Τα παραπάνω επί της ουσίας υποδεικνύουν ότι στα ταμειακά διαθέσιμα της οντότητας έχουν εισρεύσει 1.800 ευρώ (χρεώσεις), ενώ υπήρξαν εκροές 800€ (πιστώσεις), και συνεπώς αν πρόκειται π.χ. για καταθέσεις το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού είναι 1.000€.

Δεδομένου ότι ο ανωτέρω λογαριασμός «Ταμειακά Διαθέσιμα» αποτελεί λογαριασμό περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος χρεώνεται με τις αυξήσεις και πιστώνεται με τις μειώσεις, αναμένουμε το εκάστοτε υπόλοιπο του να είναι χρεωστικό. Ομοίως, σε παρόμοιους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. «Κτίρια», επίσης αναμένουμε το υπόλοιπο τους να είναι χρεωστικό. Σε περίπτωση που προέκυπτε τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό θα σήμαινε ότι τα κτίρια που κατέχει η οντότητα έχουν αρνητική αξία, κάτι που δεν έχει νόημα. Πάρα ταύτα υπάρχουν κατηγορίες λογαριασμών που ενδέχεται να έχουν είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό υπόλοιπο, όπως π.χ. οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης. Σε περίπτωση που για κάποιο λόγο οι υποχρεώσεις μιας οντότητας υπερβαίνουν τα περιουσιακά της στοιχεία (λόγω π.χ. σωρευμένων ελλειμμάτων), η οντότητα θα είχε χρεωστική και επομένως αρνητική καθαρή θέση.

### 1.2.6 Μελέτη περίπτωσης – Σύσταση δημοτικής επιχείρησης

Έστω ότι ένας Δήμος συστήνει κοινωφελή δημοτική επιχείρηση σαν ανεξάρτητο νομικό πρόσωπο, της οποίας αντικείμενο είναι η οργάνωση και διενέργεια πολιτιστικών δρώμενων και εκδηλώσεων. Για τις ανάγκες λειτουργίας της, ο Δήμος εισφέρει (μεταβιβάζει) κτίριο αξίας 100.000€, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό αξίας 15.000€, και τραπεζικές καταθέσεις αξίας 50.000€. Επισημαίνεται ότι κατά τη σύσταση της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισφέρονται αποτελούν περιουσία (αρχικό κεφάλαιο) της επιχείρησης, και συνεπώς αυξάνουν την καθαρή της θέση. Ακολουθεί η αρχική εγγραφή σύστασης της επιχείρησης:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.1.03.89	Λοιπά Κτίρια	100.000	
3.1.2.04.89	Λοιπά Έπιπλα	15.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	50.000	
8.1.1.XX.XX	Κεφάλαιο		165.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>165.000</u></b>	<b><u>165.000</u></b>

Για τις ανάγκες λειτουργίας της, η κοινοφελής επιχείρηση αγοράζει επί πιστώσει ένα μικρό λεωφορείο αξίας 40.000€. Στη συνέχεια συνάπτει με τράπεζα δάνειο αξίας 50.000€, τα οποία εκταμιεύονται στον τραπεζικό της λογαριασμό. Τα δύο αυτά λογιστικά γεγονότα καταγράφονται ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.2.02.01	Μεταφορικά Μέσα	40.000	
5.8.8.01.01	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων		40.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>40.000</u></b>	<b><u>40.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	50.000	
5.4.2.01.XX	Μακροπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια		50.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>50.000</u></b>	<b><u>50.000</u></b>

Η κοινοφελής επιχείρηση εξοφλεί το ήμισυ της οφειλής από την αγορά του λεωφορείου, δηλαδή ποσό ύψους 20.000€:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.8.01.01	Υποχρεώσεις από απόκτηση Παγίων	20.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		20.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>20.000</u></b>	<b><u>20.000</u></b>

**Ερώτηση:** Πως απεικονίζονται στο γενικό καθολικό και τι υπόλοιπο έχουν οι λογαριασμοί «Τραπεζικές Καταθέσεις» και «Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων», οι οποίοι έχουν κινηθεί πάνω από μία φορά?

**Απάντηση:** Οι εν λόγω λογαριασμοί απεικονίζονται ως εξής:

<b>Τραπεζικές Καταθέσεις</b>		<b>Υποχρεώσεις από Απόκτηση Παγίων</b>	
<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
50.000	20.000	20.000	40.000
50.000			

Παρατηρούμε ότι ο λογ/σμός «Τραπεζικές Καταθέσεις» έχει χρεωστικό υπόλοιπο  $(50.000 + 50.000) - 20.000 = 80.000$  ευρώ και ο λογ/σμός «Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων» έχει πιστωτικό υπόλοιπο  $40.000 - 20.000 = 20.000$  ευρώ.

Η απεικόνιση όλων των λογαριασμών του γενικού καθολικού είναι πλήρης με την έννοια ότι παρουσιάζει επί της ουσίας όλες τις κινήσεις των λογαριασμών, είναι όμως μακροσκελής και στερείται περιεκτικότητας. Σε περίπτωση που θα θέλαμε μια πιο συνοπτική και πιο ουσιώδη απεικόνιση, θα μπορούσαμε να παραθέσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού με τη μορφή πίνακα βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, όπου στα αριστερά του πίνακα θα έχουμε τα περιουσιακά στοιχεία, και στα δεξιά το άθροισμα των υποχρεώσεων και της καθαρής

θέσης. Για τη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης, η εν λόγω απεικόνιση θα είχε ως εξής:

**Πίνακας 1.3: Παράδειγμα Ισολογισμού**

<u>Περιουσιακά στοιχεία</u>		<u>Υποχρεώσεις</u>	
Κτίρια και συναφείς υποδομές	100.000	Μακροπρόθεσμα δάνεια	50.000
Έπιπλα	15.000	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων	20.000
Μεταφορικά μέσα	40.000		
Καταθέσεις	80.000		
		<u>Καθαρή Θέση</u>	
		Κεφάλαιο	165.000
<b>Σύνολο περιουσιακών στοιχείων</b>	<b>235.000</b>	<b>Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων</b>	<b>235.000</b>

Ο ανωτέρω πίνακας, ο οποίος στην ουσία παραθέτει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, ονομάζεται **Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης** ή αλλιώς Ισολογισμός της οικονομικής οντότητας, και αποτελεί μια από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις<sup>2</sup>. Είναι σαφές ότι απεικονίζει τη θέση της οικονομικής οντότητας σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, η οποία είναι συνήθως η τελευταία ημερομηνία της περιόδου αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

<sup>2</sup> Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται αναλυτικά στην ενότητα 1.4.5.



Συνεχίζοντας με την μελέτη περίπτωσης, έστω ότι σε συνέχεια της διενέργειας προγράμματος πολιτιστικών εκδηλώσεων η κοινωφελής επιχείρηση βεβαιώνει έσοδα από τη συμμετοχή δημοτών σε αυτές αξίας 3.000€. Οι μισές από τις εν λόγω συμμετοχές εισπράττονται άμεσα, και οι υπόλοιπες θα εισπραχθούν σε μεταγενέστερο χρόνο. Η καταγραφή του λογιστικού γεγονότος είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών	3.000	
1.4.2.09.XX	Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών		3.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>3.000</u></b>	<b><u>3.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	1.500	
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών		1.500
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.500</u></b>	<b><u>1.500</u></b>

Λόγω του πολιτιστικού χαρακτήρα της λειτουργίας της κοινωφελούς επιχείρησης, το Υπουργείο Πολιτισμού εγκρίνει αίτημα χρηματοδότησης της κοινωφελούς επιχείρησης, και αποφασίζει την καταβολή επιχορήγησης σε αυτή αξίας 12.000€. Η σχετική απόφαση υπογράφεται από το αρμόδιο όργανο του Υπουργείου και εν συνεχεία κοινοποιείται στη δημοτική επιχείρηση.

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.3.01.01	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	12.000	
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση		12.000

**ΣΥΝΟΛΑ**

**12.000**

**12.000**

Στη συνέχεια η δημοτική επιχείρηση βάσει της κατάστασης μισθοδοσίας βεβαιώνει τους μισθούς υπαλλήλων που αφορούν εργασία του προηγούμενου μήνα αξίας 10.000€. Επίσης ολοκληρώνονται οι εργασίες και παραλαμβάνεται ταυτόχρονα σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από εξωτερικό συνεργείο για παροχή υπηρεσιών καθαριότητας αξίας 1.000€. Τα εν λόγω λογιστικά γεγονότα θα καταγραφούν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000	
5.8.1.01.01	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.4.2.02.04	Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας	1.000	
5.8.4.01.01	Υποχρεώσεις από αγορές υπηρεσιών		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Το κοινό σημείο των ανωτέρω λογιστικών γεγονότων είναι ότι αφορούν έσοδα και έξοδα της οντότητας, και επομένως στις σχετικές εγγραφές κινούνται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων (με κωδικούς αριθμούς λογαριασμού 1.X.X.XX.XX) και εξόδων (με κωδικούς αριθμούς λογαριασμού 2.X.X.XX.XX). Όπως είδαμε και στον Πίνακα 1.1, με την αύξηση των εσόδων οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων πιστώνονται, ενώ με την αύξηση των εξόδων οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εξόδων χρεώνονται. Παρατηρούμε επίσης ότι τα ανωτέρω έσοδα και

34



έξοδα δεν αναγνωρίζονται κατά την είσπραξη ή καταβολή τους, αλλά σε διαφορετικό χρονικό σημείο το οποίο αφορά το χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιούνται, ή καθίστανται απαιτητά/καταβλητέα, με ταυτόχρονη κίνηση λογαριασμών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων. Το παραπάνω αποτελεί τη βασική αρχή της δεδουλευμένης λογιστικής, και περιγράφεται αναλυτικά στη θεματική ενότητα 1.3 του παρόντος κεφαλαίου.

**Ερώτηση:** Έστω ότι σε συνέχεια της βεβαίωσης εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, θέλουμε να εμφανίσουμε τον ισολογισμό της επιχείρησης. Μπορούμε να το κάνουμε, με δεδομένο ότι οι λογαριασμοί των εσόδων και των εξόδων δεν έχουν κλείσει, δηλαδή έχουν πιστωτικά και χρεωστικά υπόλοιπα αντίστοιχα?

**Απάντηση:** Στον ισολογισμό απεικονίζονται οι λογαριασμοί της βασικής λογιστικής ισότητας (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και καθαρή θέση). Για να εμφανίσουμε το αποτέλεσμα των εσόδων και των εξόδων στον ισολογισμό, θα πρέπει να τα μεταφέρουμε στην καθαρή θέση της οντότητας, και συγκεκριμένα στο έλλειμμα/πλεόνασμα. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής:

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.4.2.09.XX	Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών	3.000	
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα		3.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>3.000</u></b>	<b><u>3.000</u></b>

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από την Κεντρική Διοίκηση	12.000	
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα		12.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>12.000</u></b>	<b><u>12.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	10.000	
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	1.000	
2.4.2.02.04	Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Είναι εμφανές ότι σε συνέχεια των ανωτέρω εγγραφών οι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων της επιχείρησης έχουν κλείσει, δηλαδή έχουν μηδενικό υπόλοιπο. Επί της ουσίας, τα έσοδα/έξοδα έχουν μεταφερθεί στο λογαριασμό «Έλλειμμα/Πλεόνασμα», ο οποίος αναλύεται πλέον ως εξής:

**Σωρευμένο Έλλειμμα/ Πλεόνασμα**

<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
10.000	3.000
1.000	12.000

Παρατηρώ ότι ο λογαριασμός «Έλλειμμα/Πλεόνασμα» παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο αξίας  $(12.000 + 3.000) - (10.000 + 1.000) = 4.000\text{€}$ . Με δεδομένο ότι ο εν λόγω λογαριασμός αποτελεί λογαριασμό καθαρής θέσης στον οποίο βάσει του πίνακα 1.1 οι πιστώσεις αντιστοιχούν σε αυξήσεις, το πιστωτικό υπόλοιπο αντιστοιχεί σε **αύξηση της καθαρής θέσης** της οντότητας, και συνεπώς η οντότητα εμφανίζει

καθαρό πλεόνασμα, δηλαδή κέρδος. Το ανωτέρω είναι εμφανές αν αναλογιστούμε ότι τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης ήταν 15.000€ και τα συνολικά της έξοδα 11.000€, επομένως το κέρδος που προκύπτει είναι 4.000€. Σε περίπτωση που θα θέλαμε να παραθέσουμε έναν πίνακα στον οποίο να απεικονίζονται σε κατανοήσιμη μορφή τα έσοδα, έξοδα και το έλλειμμα/πλεόνασμα της οντότητας, αυτός θα εμφανίζονταν ως εξής:

**Πίνακας 1.4: Παράδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης**

<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης</b>	
Μεταβιβάσεις από την Κεντρική Διοίκηση	12.000
Παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών	3.000
<b>Σύνολο Εσόδων</b>	<b>15.000</b>
Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000
Έξοδα υπηρεσιών καθαριότητας	1.000
<b>Σύνολο Εξόδων</b>	<b>11.000</b>
<b>Συνολικό Πλεόνασμα (έσοδα – έξοδα)</b>	<b>4.000</b>

Ο ανωτέρω πίνακας, ο οποίος στην ουσία παραθέτει τα έσοδα, έξοδα και το αποτέλεσμα της οντότητας, ονομάζεται **Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης** ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και αποτελεί μια από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις<sup>3</sup>. Είναι σαφές ότι αναφέρεται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο η οποία είναι η περίοδος αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή αλλιώς η χρήση της οικονομικής οντότητας.

Για να ολοκληρώσουμε τη μελέτη περίπτωσης, έστω ότι βάσει προγραμματικής συμφωνίας με τον Δήμο η οντότητα οφείλει στο τέλος της κάθε χρήσης να αποδίδει/διανείμει σε αυτόν το 25% του κέρδους το οποίο επιτυγχάνει. Για τη συγκεκριμένη περίοδο, η επιχείρηση θα πρέπει να αποδώσει  $4.000 \times 25\% = 1.000\text{€}$  στον Δήμο. Οι εγγραφές είναι οι εξής:

202X

Κ.Α.Λ.

Περιγραφή Λογαριασμού

Χρέωση

Πίστωση

<sup>3</sup> Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται αναλυτικά στην ενότητα 1.4.5.

2.7.2.01.XX	Διανεμόμενο εισόδημα επιχειρήσεων	1.000	
5.8.7.01.01	Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

## 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.7.01.01	Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες	1.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

## 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
8.3.X.XX.XX	Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	1.000	
2.7.2.01.XX	Διανεμόμενο εισόδημα επιχειρήσεων		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Παρόλο που είναι εμφανές ότι η διανομή των κερδών της επιχείρησης βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας γίνεται σε βάρος του σωρευμένου πλεονάσματος και συνεπώς οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης, εντούτοις δεν αποτελεί έξοδο καθώς όπως θα δούμε στη μεταγενέστερη ενότητα 1.3.2, η απόδοση/διανομή εισοδήματος σε ιδιοκτήτες εξαιρείται ρητά από τον ορισμό του εξόδου. Συνεπώς η διανομή των κερδών προς τον Δήμο ορθώς δεν έχει απεικονιστεί στην ανωτέρω κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης (πίνακας 1.4). Επειδή όμως η διανομή των κερδών έχει οδηγήσει σε μείωση της καθαρής θέσης, ενδιαφέρει τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το ίδιο ισχύει και για λοιπά στοιχεία τα οποία μεταβάλλουν την καθαρή θέση της οντότητας, χωρίς όμως να αποτελούν έσοδα/έξοδα και χωρίς συνεπώς να περνούν από την κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης. Για αυτού του είδους τις μεταβολές συντάσσεται η

κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, που αποτελεί μία από τις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και η οποία αποτυπώνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση της οντότητας ανάμεσα στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για τη συγκεκριμένη μελέτη περίπτωσης η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης έχει ως εξής:

**Πίνακας 1.5: Παράδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης:**

	<b>Κεφάλαιο</b>	<b>Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα</b>	<b>Σύνολο</b>
<b>Υπόλοιπο Αρχής Περιόδου</b>	<b>165.000</b>	<b>0</b>	<b>165.000</b>
Πλεόνασμα/έλλειμμα περιόδου		4.000	4.000
Διανομές εισοδήματος		-1.000	-1.000
<b>Υπόλοιπο τέλους περιόδου</b>	<b>165.000</b>	<b>3.000</b>	<b>168.000</b>

Σε αυτή τη χρονική στιγμή μπορούμε επίσης να καταρτίσουμε και να παρουσιάσουμε την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό), η οποία έπεται της αναγνώρισης του σωρευμένου ελλείμματος/πλεονάσματος το οποίο μεταφέραμε στη συνέχεια της αναγνώρισης και μεταφοράς των εσόδων και εξόδων. Ο εν λόγω ισολογισμός θα έχει ως εξής:

**Πίνακας 1.6: Ισολογισμός μετά τον προσδιορισμό του ελλείμματος/πλεονάσματος**

<u>Περιουσιακά στοιχεία</u>		<u>Υποχρεώσεις</u>	
Κτίρια και συναφείς υποδομές	100.000	Μακροπρόθεσμα δάνεια	50.000
Έπιπλα	15.000	Υποχρεώσεις από απόκτηση παγίων	20.000
Μεταφορικά μέσα	40.000	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	10.000
Καταθέσεις	80.500	Υποχρεώσεις από αγορές υπηρεσιών	1.000
Απαιτήσεις από πωλήσεις υπηρεσιών	1.500		
Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	12.000		
		<b><u>Καθαρή Θέση</u></b>	
		Κεφάλαιο	165.000
		Σωρευμένο Έλλειμμα/Πλεόνασμα	3.000
<b>Σύνολο περιουσιακών στοιχείων</b>	<b>249.000</b>	<b>Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων</b>	<b>249.000</b>

Με την ολοκλήρωση της μελέτης περίπτωσης παρατηρούμε ότι παρουσιάστηκαν με πρακτικά παραδείγματα το λογιστικό κύκλωμα και η απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων σε εγγραφές με τη διπλογραφική μέθοδο. Παρουσιάστηκαν επίσης οι τρεις βασικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Η επεξήγηση της έννοιας της δεδουλευμένης λογιστικής ακολουθεί στην αμέσως επόμενη ενότητα.



## 1.3 Έννοια και περιεχόμενο της δεδουλευμένης λογιστικής

### 1.3.1 Ορισμός της δεδουλευμένης λογιστικής

Η δεδουλευμένη λογιστική ορίζεται ως η μέθοδος λογιστικής καταγραφής στην οποία οι συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται χρήματα ή άλλα ταμειακά ισοδύναμα. Συνεπώς τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία και αναγνωρίζονται στις λογιστικές καταστάσεις της περιόδου αναφοράς με τις οποίες σχετίζονται.

Η γενική έννοια της δεδουλευμένης βάσης είναι ότι οι λογιστικές εγγραφές στο ημερολόγιο γίνονται όταν π.χ. ένα αγαθό ή μια υπηρεσία παραλαμβάνονται, σε αντίθεση με τη λογιστική ταμειακής βάσης στην οποία η αναγνώριση γίνεται κατά την πληρωμή. Το παραπάνω στην πράξη σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και καταγράφονται ανεξάρτητα από τις ημερομηνίες κατά τις οποίες λαμβάνουν χώρα οι σχετικές ταμειακές ροές. Η λογιστική δεδουλευμένης βάσης έχει ως αποτέλεσμα την πιο ακριβή εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας οικονομικής οντότητας.

Για την κατανόηση της δεδουλευμένης λογιστικής είναι επίσης απαραίτητο να ορίσουμε και τις σχετικές έννοιες των εσόδων και των εξόδων. Όσον αφορά τα έσοδα, **έσοδο αποτελεί η εισροή οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, οι οποίες καταλήγουν σε αύξηση της καθαρής θέσης, με εξαίρεση τις αυξήσεις που σχετίζονται με εισφορές από τους ιδιοκτήτες.** Ακολουθούν παραδείγματα αναγνώρισης εσόδων βάσει της αρχής του δεδουλευμένου:

**Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>:** Δημόσιο νοσοκομείο παρέχει ιατρικές υπηρεσίες αξίας 1.000€ σε νοσηλεύόμενο, για τις οποίες θα αποζημιωθεί από τον ασφαλιστικό του φορέα. Βάσει του νόμου ο ασφαλιστικός φορέας υποχρεούται να καταβάλλει την αποζημίωση σε χρονικό διάστημα τριών μηνών. Πότε θα γίνει η αναγνώριση του εσόδου?

**Απάντηση:** Με την ολοκλήρωση της νοσηλείας του ασφαλισμένου είναι εμφανές ότι έχει παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία και επομένως το σχετικό έσοδο των

1.000€ θα αναγνωριστεί από το νοσοκομείο, ανεξαρτήτως του χρόνου στον οποίο θα γίνει η πληρωμή από τον ασφαλιστικό φορέα.

**Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>:** Η δημοτική αστυνομία βεβαιώνει πρόστιμο 100€ σε οδηγό για παράνομη στάθμευση στις 3/4/202X. Το πρόστιμο πληρώνεται και το σχετικό αντίτιμο εισρέει στα ταμεία του Δήμου στις 13/4/202X. Πότε θα πρέπει να αναγνωρισθεί το σχετικό έσοδο του Δήμου?

**Απάντηση:** Παρόλο που στο συγκεκριμένο παράδειγμα δεν υπάρχει παροχή αγαθού ή υπηρεσίας από κάποιο φορέα, κατά τη βεβαίωση του προστίμου υπάρχει η διοικητική πράξη από την οποία αφενός προκύπτει η υποχρέωση του οδηγού να πληρώσει το πρόστιμο στο δήμο, και αφετέρου το σχετικό ποσό προσδιορίζεται με ακρίβεια. Συνεπώς το έσοδο του δήμου από το πρόστιμο θα αναγνωρισθεί κατά τη βεβαίωση (3/4/202X), ανεξαρτήτως του πότε θα καταβληθεί από τον οδηγό.

**Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>:** Δημόσιο μουσείο καταθέτει 100.000€ σε ετήσια προθεσμιακή κατάθεση με επιτόκιο 4% την 1.10.20X0. Από τη συγκεκριμένη κατάθεση θα εισπράξει ποσό ύψους 4.000€ το οποίο είναι πληρωτέο στην λήξη της κατάθεσης, δηλαδή την 1.10..20X1. Αν υποθέσουμε ότι η χρήση του λήγει στις 31.12.20X0, τι έσοδο θα αναγνωρίσει κατά τη περίοδο 20X0?

**Απάντηση:** Παρόλο που δεν υπάρχει κάποια πληρωμή ποσού που αφορά τη συγκεκριμένη προθεσμιακή κατάθεση κατά τη χρήση 20X0, η περίοδος που τα χρήματα παραμένουν δεσμευμένα στην κατάθεση συμπεριλαμβάνει τρεις μήνες του έτους 20X0 και εννέα μήνες του έτους 20X1. Συνεπώς βάσει της αρχής του δεδουλευμένου ο τόκος ύψους 4.000€ αντιστοιχεί κατά 3/12 στη χρήση του 20X0, και συνεπώς το μουσείο θα αναγνωρίσει έσοδο ύψους  $4.000 \times (3/12) = 1.000€$  στη χρήση του 20X1.

Τα ανωτέρω παραδείγματα αφορούν όλα σε περιπτώσεις αναγνώρισης δεδουλευμένων εσόδων. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις βλέπουμε αφενός ότι το ποσό του εσόδου μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια, και αφετέρου θεωρούμε ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι το σχετικό οικονομικό όφελος πράγματι θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα.

Γενικά τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν:

1. Είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισρεύσουν στην οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας<sup>4</sup>, βάσει της παραδοχής του δουλευμένου και

2. Η αξία των μελλοντικών οφελών μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

Στην πράξη ανάλογα και την κατηγορία του σχετικού εσόδου, η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται με συγκεκριμένο τρόπο, ο οποίος περιγράφεται κατωτέρω:

α) Οι φόροι αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δουλευμένου. Όταν τα έσοδα από φόρους δεν αναγνωρίζονται, επειδή υπάρχει αβεβαιότητα στην είσπραξη, η αναγνώριση γίνεται στις περιόδους που αίρεται η εν λόγω αβεβαιότητα. Φόροι που προεισπράττονται αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα έσοδα στις περιόδους που αφορούν.

(β) Οι κοινωνικές εισφορές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που προσδιορίζεται η υποχρέωση καταβολής. Όταν τα έσοδα από κοινωνικές εισφορές δεν αναγνωρίζονται επειδή υπάρχει αβεβαιότητα στην είσπραξη, η αναγνώριση γίνεται στις περιόδους που αίρεται η εν λόγω αβεβαιότητα. Κοινωνικές εισφορές που προεισπράττονται, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα έσοδα στις περιόδους που αφορούν.

(γ) Οι μεταβιβάσεις αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που η οντότητα έχει αποδεδειγμένα συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που τις διέπουν. Συνήθως, θεωρείται ότι πληρούνται οι όροι αναγνώρισης όταν εκδίδεται η διοικητική πράξη που προβλέπει την καταβολή τους

(δ) Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται κατά το χρόνο στον οποίο:

- (i) έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους,
- (ii) τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.

<sup>4</sup> Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας, ενώ όταν χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία καθαρών χρηματοροών αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν μελλοντικό οικονομικό όφελος.

(ε) Η παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζεται ως έσοδο βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, εφόσον το στάδιο ολοκλήρωσης των υπηρεσιών μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

(στ) Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων και τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

(ζ) Οι προμήθειες αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δουλευμένου στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων.

(η) Οι διοικητικές αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει της αρχής του δεδουλευμένου στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων ή της νομοθεσίας.

(θ) Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο

(ι) Το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αναγνωρίζεται ως έσοδο του λήπτη κατά το χρόνο που εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο της διανεμούσας οντότητας.

(κ) Τα ενοίκια φυσικών πόρων αναγνωρίζονται ως έσοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων και με τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της

μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

(λ) Τα πρόστιμα και οι ποινές αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά το χρόνο που προσδιορίζεται η σχετική υποχρέωση.

### 1.3.2 Έννοιες της δαπάνης, κόστους και εξόδου

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε αντίθεση με τη λογιστική ταμειακής βάσης, στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης η πληρωμή ταμειακών διαθεσίμων δε συνεπάγεται απαραίτητα και την αναγνώριση κάποιου σχετικού εξόδου. Για την πλήρη κατανόηση του ανωτέρω απαιτείται να προσδιοριστεί η έννοια του κόστους, η οποία σχετίζεται με την πληρωμή ταμειακών διαθεσίμων ή την κατά τα άλλα επένδυση αγοραστικής δύναμης. Το κόστος ορίζεται ως το ποσό ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδύναμων που πληρώνεται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίδεται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο

της απόκτησής του ή κατασκευής του. Παρόμοια είναι η έννοια της δαπάνης, η οποία ορίζεται ως το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατίθεται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή υπηρεσίας. Λογιστικά, η διενέργεια δαπάνης δημιουργεί είτε περιουσιακό στοιχείο είτε έξοδο. **Στη δεδουλευμένη λογιστική το έξοδο ορίζεται ως η μείωση του οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς με τη μορφή εκροών ή ανάλωσης περιουσιακών στοιχείων ή ανάληψης υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μείωση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που σχετίζονται με διανομές στους ιδιοκτήτες.**

**Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>:** Δημόσιο νοσοκομείο αγοράζει μετρητοίς φαρμακευτικό υλικό αξίας 10.000€, το οποίο παραλαμβάνει και φυλάσσει στις αποθήκες του, προκειμένου αυτό να χρησιμοποιηθεί στο μέλλον κατά την παροχή των νοσοκομειακών υπηρεσιών. Αποτελεί έξοδο η ανωτέρω δαπάνη για το νοσοκομείο?

**Απάντηση:** Η ανωτέρω δαπάνη δεν αποτελεί έξοδο για το νοσοκομείο, καθώς είναι εμφανές ότι δημιουργεί ένα περιουσιακό στοιχείο του νοσοκομείου, δηλαδή το φαρμακευτικό υλικό. Το παραπάνω προκύπτει και βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, καθώς η μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου (ταμειακά διαθέσιμα) αντισταθμίζεται από ισόποση αύξηση άλλου περιουσιακού στοιχείου (φαρμακευτικό υλικό), και συνεπώς δεν προκύπτει ουδεμιά μείωση της καθαρής του θέσης.

Όπως είδαμε και ανωτέρω, τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, και όχι όταν διενεργείται η πληρωμή που σχετίζεται με αυτά.

**Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>:** Ασφαλισμένος προσκομίζει παραστατικό αγοράς γυαλιών οράσεως σε Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης. Βάσει του καταστατικού του ο εν λόγω οργανισμός οφείλει να αποζημιώσει τον ασφαλισμένο για τη συγκεκριμένη αγορά με ποσό ύψους 100€, το οποίο οφείλει να καταβάλει εντός τριών μηνών. Πότε θα αναγνωρισθεί το σχετικό έξοδο?

**Απάντηση:** Δεδομένου ότι ο Ο.Κ.Α. με την προσκόμιση του παραστατικού αγοράς οφείλει να αποζημιώσει τον ασφαλισμένο, και το σχετικό ποσό μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια, το σχετικό έξοδο προκύπτει και θεωρείται πραγματοποιηθέν για τον Ο.Κ.Α.. Συνεπώς το έξοδο αναγνωρίζεται με την προσκόμιση του παραστατικού, ανεξαρτήτως του πότε θα πληρωθεί.

**Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>:** Δήμος προσλαμβάνει συνεργείο συντήρησης για τη συντήρηση κοινόχρηστου χώρου (πάρκου). Βάσει της σύμβασης και λόγω του μεγέθους του χώρου η συντήρηση θα διαρκέσει έξι μήνες, ενώ το συνεργείο θα πληρωθεί ποσό ύψους 10.000€. Κατά τη λήξη της χρήσης του Δήμου, έχουν παρέλθει δύο μήνες από την έναρξη των εργασιών, και το συνεργείο έχει αποδεδειγμένα ολοκληρώσει το ήμισυ των σχετικών εργασιών. Τι έξοδο θα αναγνωρίσει ο Δήμος?

**Απάντηση:** Βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, τα έξοδα αναγνωρίζονται με την παροχή της υπηρεσίας. Κατά τη λήξη της χρήσης του Δήμου έχει ήδη παρασχεθεί το 50% των υπηρεσιών συνολικής αξίας 10.000€. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο δήμος θα αναγνωρίσει έξοδο παροχής υπηρεσιών  $50\% \times 10.000\text{€} = 5.000\text{€}$ .

Στην πράξη ανάλογα και την κατηγορία του σχετικού εξόδου, η αρχή του δεδουλευμένου εφαρμόζεται με συγκεκριμένο τρόπο, ο οποίος περιγράφεται κατωτέρω:

- (α) Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβανομένων των εργοδοτικών εισφορών, αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο εντός της οποίας παρέχεται η εργασία. Παροχές που αφορούν επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές που δίδονται κατά περίπτωση, αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση προς πληρωμή.
- (β) Οι κοινωνικές παροχές αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση προς πληρωμή. Εάν το δικαίωμα λήψης των εν λόγω παροχών από τους δικαιούχους, θεμελιώνεται με βάση την πάροδο του χρόνου, π.χ. σε μηνιαία βάση, η αναγνώριση των κοινωνικών παροχών ως έξοδα γίνεται με το κριτήριο αυτό.
- (γ) Οι μεταβιβάσεις, οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις, αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτει δέσμευση για την παροχή τους και η λήπτρια οντότητα έχει συμμορφωθεί πλήρως με τους όρους που διέπουν τη λήψη τους.

(δ) Οι αγορές υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν οι υπηρεσίες γίνονται αποδεκτές από την οντότητα και αναλαμβάνονται από αυτή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με τη λήψη τους. Δεδομένου ότι συνήθως η παροχή υπηρεσιών αφορά την εκτέλεση συγκεκριμένης εργασίας σε συγκεκριμένο χρόνο, οι αγορές υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως δαπάνη, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας. Η αξία των αγορών υπηρεσιών περιλαμβάνει το κόστος αγοράς μειωμένο με τυχόν εκπτώσεις επιστροφές ή άλλες μειώσεις και προσαυξάνεται με το ποσό των τυχόν μη ανακτώμενων φόρων που επιβαρύνουν την αξία τους. Η αξία υπηρεσιών που αναλώνεται για ιδιοκατασκευή προϊόντων και παγίων στοιχείων περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσης αυτών.

(ε) Οι προμήθειες αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων.

(στ) Τα μισθώματα και ενοίκια αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει των σχετικών συμβατικών όρων, με τη χρήση της σταθερής μεθόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική της ανάλωσης του μελλοντικού οικονομικού οφέλους ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών.

(ζ) Οι τόκοι αναγνωρίζονται ως έξοδα βάσει χρονικής αναλογίας με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αν η σταθερή μέθοδος δεν έχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

(η) Οι φόροι αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τον χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους.

(θ) Τα διανεμόμενα κέρδη εταιρειών και επιχειρήσεων αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά το χρόνο που η διανομή εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο της οντότητας. Για λογιστικούς σκοπούς, το εν λόγω ποσό, αναγνωρίζεται, στον ίδιο χρόνο, σε μείωση της καθαρής θέσης της οντότητας που πραγματοποιεί τη διανομή και όχι ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

(ι) Τα πρόστιμα αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά το χρόνο που προκύπτει υποχρέωση καταβολής τους.

### 1.3.3 Απαιτήσεις, υποχρεώσεις και προκαταβολές

Βάσει του ορισμού της δεδουλευμένης λογιστικής, είδαμε ότι τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται ανεξαρτήτως του πότε πραγματοποιείται η πληρωμή. Στις περιπτώσεις επομένως που αναγνωρίζουμε έσοδο ή έξοδο προτού διενεργηθεί η



πληρωμή, προκειμένου να ακολουθήσουμε τις αρχές της διπλογραφικής λογιστικής οι σχετικοί λογαριασμοί εσόδων και εξόδων αντιστοιχίζονται κατά την εγγραφή με λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων αντίστοιχα. Παραδείγματα των ανωτέρω περιπτώσεων έχουν ήδη παρουσιαστεί κατά τη μελέτη περίπτωσης της ενότητας 1.2.6.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις στις οποίες η πληρωμή λαμβάνει χώρα προτού αναγνωρισθεί το σχετικό δεδουλευμένο έσοδο ή έξοδο. Σε αυτήν την περίπτωση χρησιμοποιούνται λογαριασμοί προκαταβολών, οι οποίοι ουσιαστικά αποτελούν και αυτοί λογαριασμοί απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, ανάλογα αν αφορούν προκαταβολή που πληρώνεται σε προμηθευτή ή προκαταβολή που λαμβάνεται από πελάτη αντίστοιχα.

**Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>:** Ν.Π.Δ.Δ. προκαταβάλλει μισθούς δεκαπενθημέρου σε μονίμους υπαλλήλους του αξίας 10.000€. Θα αναγνωρίσει έξοδο κατά την πληρωμή?

**Απάντηση:** Το Ν.Π.Δ.Δ. δε θα αναγνωρίσει έξοδο, καθώς το ποσό αφορά προκαταβολή δεδομένου ότι οι υπάλληλοι δεν έχουν ακόμα παράσχει την εργασία που αντιστοιχεί στην εν λόγω μισθοδοσία. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.01	Προκαταβολές παροχών σε εργαζομένους	10.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>

Με την παροχή της μισθωτής εργασίας και τη συνεπακόλουθη αναγνώριση της μισθοδοσίας ως έξοδο, η προκαταβολή θα κλείσει με την εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	10.000	
4.9.2.01.01	Προκαταβολές παροχών σε εργαζομένους		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>



**Παράδειγμα 2ο:** Φορολογική αρχή εισπράττει φόρο επόμενης χρήσης από επιχείρηση αξίας 5.000€. Θα αναγνωρίσει έσοδο κατά την είσπραξη?

**Απάντηση:** Η φορολογική αρχή δε θα αναγνωρίσει έσοδο, καθώς ο φόρος δεν αντιστοιχεί στην τρέχουσα χρήση και συνεπώς αποτελεί προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	5.000	
5.9.1.01.XX	Προκαταβολές φορολογικών εσόδων		5.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>5.000</u></b>	<b><u>5.000</u></b>

Στην επόμενη χρήση, όταν ο φόρος προσδιορισθεί και βεβαιωθεί το αντίστοιχο έσοδο η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.1.01.XX	Προκαταβολές φορολογικών εσόδων	5.000	
1.1.5.02.XX	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από εταιρείες		5.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>5.000</u></b>	<b><u>5.000</u></b>

Βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, λογαριασμοί απαιτήσεων και υποχρεώσεων χρησιμοποιούνται σε περιπτώσεις είσπραξης ή πληρωμής ποσών για λογαριασμό άλλων οντοτήτων. Ποσά τα οποία εισπράττονται για να αποδοθούν σε τρίτη οντότητα είναι προφανές βάσει των ορισμών ότι δεν αποτελούν έσοδο για την οντότητα που εισπράττει.

**Παράδειγμα 3ο:** Ο.Κ.Α. ο οποίος παρέχει συντάξεις εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από ασφαλισμένους ύψους 100.000€ οι οποίες αφορούν υγειονομική περίθαλψη και τις οποίες βάσει του νόμου θα πρέπει να αποδώσει σε έτερο Ο.Κ.Α.. Θα αναγνωρίσει έσοδο κατά την εισπραξη?

**Απάντηση:** Ο Ο.Κ.Α. δε θα αναγνωρίσει έσοδο καθώς το πόσο που εισέπραξε δεν ανήκει σε αυτόν, αλλά θα πρέπει να αποδοθεί σε τρίτο φορέα. Η εγγραφή κατά την εισπραξη είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις	100.000	
5.9.3.02.01	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών		100.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>100.000</u></b>	<b><u>100.000</u></b>

Κατά την απόδοση γίνεται η αντίστροφη εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.3.02.01	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών	100.000	
4.2.2.01.XX	Τραπεζικές Καταθέσεις		100.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>100.000</u></b>	<b><u>100.000</u></b>

Παρατηρούμε ότι όπως προαναφέρθηκε δεν κινείται σε κανένα στάδιο λογαριασμός εσόδου για τα εν λόγω λογιστικά γεγονότα.

### 1.3.4 Πάγια – αποσβέσεις παγίων

Οι γενικές αρχές της λογιστικής διαχείρισης παγίων περιγράφονται αναλυτικά στο κεφάλαιο 9. Στην παρούσα ενότητα θα δοθούν κάποιο βασικοί ορισμοί και θα παρουσιαστεί ο τρόπος με τον οποίο η δαπάνη για την αγορά των παγίων μετατρέπονται σε έξοδο.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ενσώματα ή άυλα. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Όπως είδαμε και στην ενότητα 1.3.2, εφόσον τα πάγια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, η δαπάνη για την απόκτησή τους δεν αποτελεί έξοδο. Ο τρόπος με τον οποίο το κόστος αυτό μετατρέπεται σε έξοδο, με την πάροδο του χρόνου ζωής του παγίου, είναι οι αποσβέσεις.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου (ή άλλου ποσού που υποκαθιστά το κόστος) στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση ξεκινάει από την ημερομηνία που το υποκείμενο στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται. Οι αναλυτικοί ορισμοί και οι διάφορες μέθοδοι με τις οποίες διενεργούνται οι αποσβέσεις παρουσιάζονται αναλυτικά στο κεφάλαιο 9.

### 1.3.5 Αποθέματα – αναλώσεις αποθεμάτων

Όπως ισχύει και για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, η αγορά των αποθεμάτων καθαυτή δε συνιστά έξοδο καθώς η οντότητα με τη σχετική δαπάνη αποκτά περιουσιακά στοιχεία. Είναι σαφές πως βάσει της θεμελιώδους λογιστικής ισότητας, η αύξηση του περιουσιακού στοιχείου των αποθεμάτων αντισταθμίζει την όποια μείωση των ταμειακών διαθεσίμων ή την αύξηση των υποχρεώσεων, και συνεπώς δεν προκύπτει μείωση στην καθαρή θέση της οντότητάς με την αγορά αποθεμάτων. Καθώς όμως τα διάφορα αγαθά που αποτελούν απόθεμα πωλούνται, δωρίζονται ή εν γένει αναλώνονται (π.χ. στην παραγωγική διαδικασία), προκύπτει μείωση ενός περιουσιακού στοιχείου το οποίο προκαλεί μείωση στην καθαρή θέση της οντότητας,

δηλαδή υπάρχει σχετικό έξοδο. Με άλλα λόγια, στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης το έξοδο αναγνωρίζεται με την ανάλωση των αποθεμάτων.

Ο πλέον συνήθης τρόπος να προσδιοριστεί η ανάλωση των αποθεμάτων είναι με τη φυσική απογραφή η οποία προσδιορίζει το υπάρχον απόθεμα, καθώς και την αξία των αναλωθέντων αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης με συγκεκριμένες μεθόδους. Σε περίπτωση που στο σχέδιο λογαριασμών της οντότητας υπάρχουν λογαριασμοί που αφορούν αναλώσεις αποθεμάτων, το σχετικό έξοδο μπορεί να καταγραφεί απευθείας σε αυτούς. Είναι εμφανές πως με την αναγνώριση του εξόδου από την ανάλωση, καταγράφεται και η σχετική μείωση στα αποθέματα.

**Παράδειγμα:** Δημόσιο νοσοκομείο πραγματοποιεί κάθε μήνα φυσική απογραφή του φαρμακευτικού υλικού στις αποθήκες του. Από την τελευταία απογραφή προέκυψε ότι κατά τον τελευταίο μήνα υπήρξε ανάλωση φαρμακευτικού υλικού αξίας 50.000€ κατά την παροχή νοσοκομειακών υπηρεσιών. Ποια είναι η σχετική εγγραφή?

**Απάντηση:**

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.X.X.XX.XX	Αναλώσεις φαρμακευτικού υλικού	50.000	
3.2.4.02.XX	Φαρμακευτικά υλικά		50.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>50.000</u></b>	<b><u>50.000</u></b>

### 1.3.6 Συνοπτική αναφορά στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης

Το βασικό νομοθέτημα το οποίο αναφέρεται στην τροποποιημένη ταμειακή βάση για το Δημόσιο τομέα είναι το Π.Δ. 15/11 «Πέρι ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης». Όπως προκύπτει και από τον τίτλο του νομοθετήματος η λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης ακολουθεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα όπως ακριβώς και η δεδουλευμένη. Η βασική διαφοροποίησή της αφορά την λογιστική βάση, καθώς επί της ουσίας στη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης το βασικό κριτήριο αναγνώρισης των λογιστικών γεγονότων αποτελούν οι ταμειακές ροές για τα έξοδα, και οι βεβαιώσεις/εκκαθαρίσεις για τα έσοδα. Εντούτοις

οι δεδουλευμένες απαιτήσεις και υποχρεώσεις (λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι) λαμβάνονται υπόψη στο τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, πραγματοποιούνται τα εξής:

- (α) λογιστικοποιούνται οι αποκτήσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, οι επενδύσεις, οι απαιτήσεις, τα διαθέσιμα, οι συμμετοχές του Ελληνικού Δημοσίου και οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις (περιλαμβανομένου και του Δημόσιου Χρέους)
- (β) αναγνωρίζονται οι αγορές αναλωσίμων αποθεμάτων ως έξοδο της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν
- (γ) δημιουργούνται προβλέψεις για έξοδα καθώς και για προκύπτουσες από νόμο θεσμοθετημένες υποχρεωτικές αποδόσεις προς διάφορους φορείς
- (δ) λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα,
- (ε) δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις πλην εκείνων που αφορούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Ως έξοδα στη ΔΛΤΤΒ θεωρούνται α) οι δαπάνες, εκτός της αγοράς παγίων περιουσιακών στοιχείων, δαπανών επενδύσεων και πληρωμών χρεολυσίων, (β) οι δαπάνες σταθερού και διαρκούς χαρακτήρα, όπως μισθώματα και πάγια κατ' αποκοπή χορηγήματα που εξοφλούνται με χρηματικά εντάλματα ή άλλους τίτλους πληρωμής, γ) οι αγορές αποθεμάτων, και δ) ορισμένες κατηγορίες δεδουλευμένων εξόδων, όπως οι τόκοι του δημοσίου χρέους. Ως έσοδα στην ΔΛΤΤΒ θεωρούνται τα ποσά που βεβαιώνονται για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους από τις αρμόδιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο που προέρχονται και το χρόνο εισπραξής τους. Στα έσοδα περιλαμβάνεται και κάθε άλλο ποσό που γίνεται απαιτητό από το Δημόσιο, εκτός από τις εισπράξεις δανείων. Η μέθοδος αυτή επίσης στηρίζεται σε ορισμένες βασικές αρχές οι οποίες σε μεγάλο βαθμό είναι κοινές με τη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Συνοπτικά οι αρχές αυτές είναι οι εξής:

1. Η αρχή του ιστορικού κόστους
2. Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων
3. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων

4. Η αρχή της αντικειμενικότητας
5. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
6. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
7. Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης
8. Η αρχή της συντηρητικότητας

### 1.3.7 Διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης

Οι βασικές διαφορές της λογιστικής δεδουλευμένης βάσης με τη λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα:

**Πίνακας 1.7: Βασικές διαφορές δεδουλευμένης λογιστικής με λογιστική τροποποιημένης ταμειακής βάσης**

<b>Δεδουλευμένη Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης</b>	<b>Λογιστική Δεδουλευμένης Βάσης</b>
Έσοδα αναγνωρίζονται τη στιγμή της βεβαίωσης και εκκαθάρισης από τις αρμόδιες υπηρεσίες	Τα έσοδα αναγνωρίζονται στη λογιστική χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν
Ως έξοδα ορίζονται εκείνες οι δαπάνες (πλην της αγοράς παγίων στοιχείων, των δαπανών επενδύσεων και της πληρωμής των χρεολυσίων) που έφτασαν στο στάδιο “προς εντολή πληρωμής”	Ως έξοδο ορίζεται η εκροή πόρων που προκαλεί μείωση της καθαρής θέσης, εκτός των διανομών σε ιδιοκτήτες
Η αναγνώριση του εξόδου γίνεται με βασικό κριτήριο την ταμειακή εκροή	Τα έξοδα αναγνωρίζονται στη λογιστική χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν
Οι αγορές αναλωσίμων αποθεμάτων θεωρούνται έξοδα	Οι αναλώσεις και όχι οι αγορές των αποθεμάτων θεωρούνται έξοδα
Δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις εκτός των εξόδων πολυετούς απόσβεσης	Αποσβέσεις διενεργούνται για τα ενσώματα και τα άυλα πάγια

## 1.4 Εισαγωγή στο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης

### 1.4.1 Εισαγωγή στο Π.Δ. 54/2018 και πεδίο εφαρμογής του

Το Π.Δ. 54/2018 το οποίο δημοσιεύτηκε τον Ιούνιο του 2018 όρισε το περιεχόμενο και το χρόνο εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Ως χρόνος εφαρμογής του ορίζεται το αργότερο η 01.01.2025, ενώ το σχέδιο λογαριασμών που περιλαμβάνει ήταν υποχρεωτικό για τη σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού για το 2019 και εφεξής.

Με το άρθρο 1 του Π.Δ. 54/2018 ορίζεται το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης, το οποίο εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τους Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτοί καθορίζονται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ). Οι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι από άλλη νομοθεσία υποχρεούνται να εφαρμόζουν το λογιστικό πλαίσιο των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα, εφαρμόζουν εκείνο το πλαίσιο (λογιστικό πλαίσιο οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα). Παράδειγμα τέτοιων φορέων αποτελούν τα διάφορα Ν.Π.Ι.Δ. της Γενικής Κυβέρνησης τα οποία βάσει της νομοθεσίας ακολουθούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς (IFRS). Ωστόσο οι εν λόγω φορείς υποχρεούνται να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές που ορίζει το Π.Δ. 54/2018. Ανεξαρτήτως επίσης του λογιστικού πλαισίου που ακολουθούν, οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι συμμετέχουν στην ενοποίηση (κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων Γενικής Κυβέρνησης), υποχρεούνται να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για σκοπούς κατάρτισης των εν λόγω αναφορών.

### Μελέτη περίπτωσης

Η οντότητα Α ανήκει στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης καθώς συμπεριλαμβάνεται στο σχετικό μητρώο της ΕΛΣΤΑΤ. Έχει τη νομική μορφή Ανωνύμου Εταιρείας (Α.Ε.) και υποχρεούται βάσει του νόμου να ακολουθεί και καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ ή IFRS). Τι από τα παρακάτω ισχύει για την οντότητα Α?

- i. Η οντότητα Α υποχρεούται να εφαρμόζει το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης
- ii. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ
- iii. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ, υποχρεούνται όμως να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές του Π.Δ. 54/2018
- iv. Η οντότητα Α εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ, υποχρεούνται όμως να καταρτίζουν τις πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές του Π.Δ. 54/2018, καθώς και να εφαρμόζει το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης για σκοπούς κατάρτισης των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης.

### **Απάντηση**

Η σωστή απάντηση είναι το (iv), καθώς η οντότητα Α θα εφαρμόσει το λογιστικό πλαίσιο των οντοτήτων του ιδιωτικού τομέα (ΔΠΧΠ), όμως δυνάμει του άρθρου 1 παρ. 2 του Π.Δ. 54/2018 υποχρεούται να καταρτίσει τις σχετικές πρόσθετες χρηματοοικονομικές αναφορές. Επίσης, εφόσον η εν λόγω οντότητα συμπεριλαμβάνεται στην ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Γενικής Κυβέρνησης, τα στοιχεία τα οποία θα αποστέλλει για αυτό το σκοπό θα πρέπει να έχουν συνταχθεί βάσει του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής κυβέρνησης.

#### **1.4.2 Θεωρητική βάση Π.Δ. 54/2018 και διεθνείς εξελίξεις**

Θεμέλιο του Π.Δ. 54/2018 αποτελούν διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα, όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα συντάσσονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of accountants – IFAC) η οποία έχει τους εξής στόχους:

1. Τον καθορισμό και την εδραίωση υψηλής ποιότητας επαγγελματικών λογιστικών προτύπων,
2. Τη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων διεθνώς, και
3. Τη δημόσια έκφραση γνώμης για θέματα δημοσίου συμφέροντος που αφορούν τη λογιστική επιστήμη.



Ειδικότερα για το δημόσιο τομέα, υπάρχει το συμβούλιο των Διεθνών λογιστικών Προτύπων Δημοσίου τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) με στόχο την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας για δημόσιους φορείς διεθνώς για τη σύνταξη λογιστικών καταστάσεων γενικής χρήσης. Τα IPSAS δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, και έτσι βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια του κάθε κράτους η υιοθέτησή τους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα αφορούν κυρίως τη δεδουλευμένη λογιστική βάση (accrual IPSAS). Το βασικό χαρακτηριστικό τους είναι ότι συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards – IFRS) για τον ιδιωτικό τομέα, μετά από κατάλληλη προσαρμογή των τελευταίων για το δημόσιο τομέα. Ωστόσο, γίνεται ταυτόχρονα ανάπτυξη νέων προτύπων που είτε δεν καλύπτονται επαρκώς είτε δεν αντιμετωπίζονται από τα IFRS. Τα IPSAS αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού (general purpose financial statements) και αφορούν όλους τους φορείς του δημοσίου εκτός από της δημόσιες επιχειρήσεις (π.χ. δημόσιες επιχειρήσεις ηλεκτρισμού) για τις οποίες εφαρμόζονται τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα.

Καθώς όπως προαναφέρθηκε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, η Ευρωπαϊκή Ένωση βρίσκεται στο στάδιο σχεδιασμού και κατάρτισης των δικών της λογιστικών προτύπων, τα οποία ονομάζονται Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS). Τα EPSAS βασίζονται κυρίως στα IPSAS, θα έχουν όμως σημαντικές προσαρμογές για τις ευρωπαϊκές ανάγκες και ιδιαιτερότητες. Η μελλοντική εφαρμογή των EPSAS στοχεύει να αυξήσει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής λογιστικής του δημοσίου τομέα μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε., αναπτύσσοντας και εφαρμόζοντας ένα εναρμονισμένο ευρωπαϊκό λογιστικό πλαίσιο. Αυτό θα ενισχύσει τη χρηστή διακυβέρνηση, τη λήψη αποφάσεων και την ορθή διαχείριση των δημοσίων οικονομικών.

Οι πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις είναι σημαντικές για σκοπούς λογοδοσίας και τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων. Σε αντίθεση με τον ιδιωτικό τομέα, την παρούσα στιγμή δεν υπάρχουν κοινά λογιστικά πρότυπα για τη χρηματοοικονομική

πληροφόρηση για τον δημόσιο τομέα στην Ε.Ε. Η αρμόδια υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Eurostat προωθεί τις εργασίες της μέσω της Ομάδας Εργασίας για τα EPSAS, η οποία αποτελείται από εμπειρογνώμονες που εκπροσωπούν τα κράτη μέλη καθώς και άλλους βασικούς ενδιαφερομένους από την Ε.Ε. και λοιπούς διεθνείς οργανισμούς. Η Eurostat παρέχει επίσης τεχνική υποστήριξη για τις λογιστικές μεταρρυθμίσεις των κρατών μελών και σε ορισμένες περιπτώσεις τις συγχρηματοδοτεί. Η συστηματική επικοινωνία για τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα πραγματοποιείται σε συνεργασία με φορείς χάραξης πολιτικής, κυβερνήσεις, εμπειρογνώμονες, ακαδημαϊκούς και λοιπούς ενδιαφερόμενους φορείς. Η κατάρτιση των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Πρότυπων του Δημοσίου Τομέα την παρούσα στιγμή προχωρά σε δύο φάσεις:

- αύξηση της δημοσιονομικής διαφάνειας στα κράτη μέλη βραχυπρόθεσμα και μεσοπρόθεσμα, μέσω της ενθάρρυνσης και υποστήριξης των λογιστικών μεταρρυθμίσεων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, με παράλληλη ανάπτυξη του πλαισίου των EPSAS, και
- ενίσχυση της συγκρισιμότητας ανάμεσα στα λογιστικά μεγέθη των κρατών μελών μακροπρόθεσμα.

### 1.4.3 Βασικά χαρακτηριστικά λογιστικού πλαισίου

Όπως προαναφέρθηκε το λογιστικό πλαίσιο βασίζεται σε σημαντικό βαθμό στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα, και καλύπτει τις θεμελιώδεις αρχές για τα θέματα αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης επιμέτρησης και παρουσίασης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα βασικά χαρακτηριστικά του λογιστικού πλαισίου είναι:

- Η υιοθέτηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με ενιαίο τρόπο για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης,
- Κοινό σχέδιο λογαριασμών οικονομικής ταξινόμησης για τον προϋπολογισμό και τη λογιστική,
- Δυνατότητα παρακολούθησης πολλαπλών ταξινομήσεων εκ των οποίων η οικονομική, η διοικητική και η λειτουργική είναι υποχρεωτικές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η πλήρης ανάπτυξη του βασικού σχεδίου λογαριασμών του Π.Δ., το περιεχόμενο των αναλυτικών λογαριασμών, η μεταξύ τους συνδεσμολογία και οι αναλυτικές οδηγίες για την αρχική αναγνώριση, τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και την παρουσίαση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Με δεδομένο ότι το Π.Δ. 54/2018 έχει ως πεδίο εφαρμογής τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, η ορθή εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου από αυτές προϋποθέτει την τήρηση κατάλληλου λογιστικού συστήματος το οποίο θα πρέπει να:

1. παρακολουθεί τα έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημίες, λοιπά στοιχεία καθαρής θέσης, περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, προβλέψεις και λοιπές περιουσιακές ροές.
2. Τηρείται με βάση τη διπλογραφική μέθοδο
3. Συντάσσει τις απαιτούμενες χρηματοοικονομικές αναφορές.

Η διοίκηση των υπόχρεων οντοτήτων είναι υπεύθυνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος διασφαλίζεται όταν:

(α) τα λογιστικά αρχεία τηρούνται βάσει των προβλεπόμενων πολιτικών με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων,

(β) οι εφαρμοζόμενες διαδικασίες είναι ευχερώς ελέγξιμες. Οι διαδικασίες του λογιστικού συστήματος θεωρούνται ως ευχερώς ελέγξιμες, όταν:

(i) υπάρχει αμφίδρομη συσχέτιση μεταξύ:

- γεγονότων, συναλλαγών και λοιπών πράξεων,
- λογιστικών αρχείων,
- χρηματοοικονομικών αναφορών,

(ii) πρόσωπα που διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, μπορούν να αποκτούν εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι

συναλλαγές, τα γεγονότα και οι λοιπές πράξεις, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

(γ) οι συναλλαγές, τα γεγονότα, και οι λοιπές πράξεις στηρίζονται σε κατάλληλη και επαρκή τεκμηρίωση.

#### 1.4.4 Λογιστικές Πολιτικές

Οι λογιστικές πολιτικές αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης. Η εφαρμογή των εν λόγω πολιτικών είναι υποχρεωτική από τις οντότητες που εφαρμόζουν το Λογιστικό Πλαίσιο, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 1 του Π.Δ. 54/2018. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν τις Λογιστικές Πολιτικές της Γενικής Κυβέρνησης. Οι Λογιστικές Πολιτικές καταρτίζονται και δημοσιεύονται από την αρμόδια Διεύθυνση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, και όπως ακριβώς και το Π.Δ. 54/2018, βασίζονται κυρίως στα σχετικά Διεθνή Λογιστική Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS). Σε μεγάλο βαθμό οι Λογιστικές Πολιτικές αποτελούν προσαρμογή των σχετικών IPSAS στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ελληνικού δημοσίου τομέα, ενώ ιδιαίτερη μέριμνα δίνεται ώστε οι σχετικές πολιτικές να είναι εφαρμόσιμες από τους δημόσιους φορείς.

Οι λογιστικές πολιτικές αναλύονται λεπτομερώς στα προσεχή κεφάλαια του παρόντος εκπαιδευτικού υλικού. Για τους σκοπούς της παρούσης ενότητας, αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα συνοπτικά οι λογιστικές πολιτικές που έχουν εκδοθεί μέχρι και το Α' εξάμηνο του 2023, καθώς και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα IPSAS στα οποία βασίζονται:



**Πίνακας 1.8: Εκδοθείσες Λογιστικές Πολιτικές**

<b>α/α</b>	<b>Τίτλος Λογιστικής Πολιτικής</b>	<b>Σχετικό IPSAS</b>
<b>A'</b>	«Λογιστική Πολιτική για την Πρώτη Εφαρμογή του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»	-
<b>B'</b>	«Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς»	IPSAS 14
<b>Γ'</b>	«Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Εκτιμήσεων και Λάθη»	IPSAS 3
<b>Δ'</b>	«Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής»	IPSAS 32
<b>Ε'</b>	«Μισθώσεις»	IPSAS 13
<b>ΣΤ'</b>	«Ενσώματα Πάγια»	IPSAS 16 & 17
<b>Z'</b>	«Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»	IPSAS 31
<b>Η'</b>	«Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Χρηματοροές»	IPSAS 26
<b>Θ'</b>	«Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δε Δημιουργούν Χρηματοροές»	IPSAS 21
<b>Ι'</b>	«Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία»	IPSAS 19

#### **1.4.5 Χρηματοοικονομικές Αναφορές Π.Δ. 54/2018**

Οι φορείς που υπάρχουν στο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης υποχρεούνται βάσει του άρθρου 9 του Π.Δ. 54/2018 να συντάσσουν τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης – Ισολογισμός
- Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης – Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων – Προσάρτημα

Οι οικονομικές καταστάσεις (πλην της Κατάστασης Ταμειακών Ροών) συντάσσονται στη βάση της λογιστικής του δεδουλευμένου και της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας.

Πέρα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι χρηματοοικονομικές αναφορές περιλαμβάνουν επίσης την Κατάσταση Δημοσιονομικής Αναφοράς και την Κατάσταση Προϋπολογισμού/Απολογισμού. Η Κατάσταση δημοσιονομικής αναφοράς εμφανίζει τα οικονομικά μεγέθη με βάση το ευρωπαϊκό σύστημα λογαριασμών (European System of Accounts - ESA). Παρουσιάζει α) το πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου που περιλαμβάνει τα έσοδα, τα έξοδα, τις καθαρές αποκτήσεις των παγίων στοιχείων, τιμαλφών και αποθεμάτων, και β) την καθαρή χρηματοδότηση της περιόδου που περιλαμβάνει τις καθαρές αποκτήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Η κατάρτισή της γίνεται στη βάση του δεδουλευμένου. Η κατάσταση Προϋπολογισμού/Απολογισμού απεικονίζει τις πληροφορίες που αφορούν την κατάρτιση, παρακολούθηση και εκτέλεση του εγκεκριμένου προϋπολογισμού, και χρησιμοποιεί την ίδια οικονομική ταξινόμηση με τη λογιστική.

Το άρθρο 10 του Π.Δ. 54/2018 προβλέπει επίσης την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών αναφορών, οι οποίες με ευθύνη του Γενικού λογιστηρίου του Κράτους ενοποιούνται σε τέσσερα επίπεδα:

1. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της κεντρικής κυβέρνησης
2. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της τοπικής αυτοδιοίκησης
3. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές των φορέων κοινωνικής ασφάλισης
4. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές αναφορές της γενικής κυβέρνησης

Σύμφωνα με το Π.Δ. 54/2018, οι εγκεκριμένες ετήσιες χρηματοοικονομικές αναφορές, πλην εκείνων της Κεντρικής Διοίκησης, ελέγχονται εντός τριών μηνών από την ημερομηνία έγκρισής τους. Συνοδευόμενες από την έκθεση του ελέγχου υποβάλλονται στο Υπουργείο Οικονομικών και δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης οντότητας, μέσα σε 10 ημέρες από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου. Όσον αφορά την κεντρική διοίκηση ισχύει το άρθρο 167 του νόμου 4270/2014, βάσει του οποίου ο απολογισμός και οι Οικονομικές Καταστάσεις

αποστέλλονται μέχρι το τέλος Ιουνίου κάθε έτους από το υπουργείο Οικονομικών στο ελεγκτικό συνέδριο, το οποίο τις ελέγχει για ορθότητα και αξιοπιστία και τις επιστρέφει στο γενικό λογιστήριο του Κράτους εντός δύο μηνών. Ο υπουργός Οικονομικών αντιμετωπίζει εγγράφως τις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού συνεδρίου επί των Οικονομικών Καταστάσεων, όπου και επιστρέφονται μέσα σε 20 ημέρες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο στη συνέχεια συντάσσει έκθεση (Διαδήλωση) επί της ορθότητας και αξιοπιστίας του Απολογισμού και των Οικονομικών Καταστάσεων και την αποστέλλει στο Υπουργείο Οικονομικών στο τέλος Οκτωβρίου. Ο Απολογισμός, οι Οικονομικές Καταστάσεις και η διαδήλωση του ελεγκτικού Συνεδρίου προωθούνται για κύρωση στη Βουλή μέχρι το τέλος Νοεμβρίου και πριν την κατάθεση του Κρατικού Προϋπολογισμού κάθε έτους.

#### **1.4.6 Κοινό σχέδιο λογαριασμών και ταξινομήσεις**

Το άρθρο 3 του Π.Δ. 54/2018 εισάγει κοινό σχέδιο λογαριασμών για τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης, με σκοπό την ορθή καταγραφή των συναλλαγών, τη διευκόλυνση της λογοδοσίας και της διαφάνειας, και την ευχερή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών αναφορών. Το ΠΔ 54/2018 αναγνωρίζει τρεις υποχρεωτικές ταξινομήσεις και άλλες τέσσερις προαιρετικές. Οι τρεις υποχρεωτικές είναι α) η οικονομική, β) η διοικητική και γ) η λειτουργική ταξινόμηση. Οι τέσσερις επιπλέον αναφέρονται σε α) ταξινόμηση κατά πρόγραμμα, β) κατά πηγή χρηματοδότησης, γ) για κοστολογικούς σκοπούς και δ) γεωγραφική ταξινόμηση. Το σχέδιο λογαριασμών θα πρέπει να εξυπηρετεί τουλάχιστον τις διαφορετικές ταξινομήσεις που αναφέρθηκαν αρχικά και υποχρεωτικά την οικονομική, τη διοικητική και τη λειτουργική ταξινόμηση.

Η οικονομική ταξινόμηση ακολουθεί τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European System of Accounts – ESA) και συμπληρωματικά του συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Governmental Financial Statistics Manual – GFSM) και αποτελεί τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών. Οι λογαριασμοί ταξινομούνται σε οκτώ ομάδες:

**Ομάδα 1:** Έσοδα

**Ομάδα 2:** Δαπάνες

**Ομάδα 3:** Ενσώματα πάγια, Άυλα πάγια και Αποθέματα

**Ομάδα 4:** Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

**Ομάδα 5:** Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

**Ομάδα 6:** Προβλέψεις

**Ομάδα 7:** Λοιπές οικονομικές ροές

**Ομάδα 8:** Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης

Οι λογαριασμοί αναλύονται τουλάχιστον σε πέντε βαθμούς. Ο πρώτος βαθμός δηλώνει την ομάδα λογαριασμών. Ο δεύτερος αναλύει σε παραπάνω κατηγορίες (ανάλογα με τη φύση του) τον πρώτο βαθμό, και ο τρίτος βαθμός αναλύει περαιτέρω το δεύτερο βαθμό. Οι τρεις πρώτοι βαθμοί έχουν ένα ψηφίο. Ο τέταρτος αναλύει περαιτέρω τον τρίτο βαθμό και ο πέμπτος τον τέταρτο βαθμό. Οι δυο τελευταίοι αριθμοί αναπτύσσονται σε δύο ψηφία. Με βάση την οικονομική ταξινόμηση ένας λογαριασμός θα έχει την εξής μορφή: X.X.X.XX.XX

Η διοικητική ταξινόμηση αντανακλά την οργανωτική και ιεραρχική δομή των υπόχρεων οντοτήτων και καθορίζει τις διοικητικές θέσεις που είναι νομικά υπεύθυνες για τη διαχείριση των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των οντοτήτων. Για σκοπούς διοικητικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται τρία τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών. Η διοικητική ταξινόμηση αναπτύσσεται συνολικά σε δεκατέσσερα (14) ψηφία, με τη μορφή XXXX-XXX-XXXXXXXX.

Η λειτουργική ταξινόμηση καθορίζει τους τομείς ανάλωσης των δαπανών (π.χ. υγεία, εκπαίδευση, άμυνα κ.λπ.) και αναπτύσσεται βάσει των αρχών που τίθενται από τα Διεθνή Πρότυπα COFOG (Classification of the Functions of Government - Ταξινόμηση των Λειτουργιών των Κυβερνήσεων) που εκδίδονται από τα Ηνωμένα Έθνη. Για σκοπούς λειτουργικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται δύο τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών.



## Μελέτη Περίπτωσης

Πως θα χαρακτηρίζατε τις δαπάνες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας που αφορούν τακτική μισθοδοσία αξιωματικών του Πολεμικού Ναυτικού, με βάση την οικονομική, διοικητική και λειτουργική ταξινόμηση?

**Απάντηση:** Η οικονομική ταξινόμηση ως γνωστόν καθορίζεται από το είδος του εσόδου/δαπάνης, το οποίο στην προκειμένη περίπτωση αποτελεί έξοδο παροχής σε εργαζομένους, και συγκεκριμένα τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων. Η διοικητική ταξινόμηση αφορά το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, και συγκεκριμένα το Γενικό Επιτελείο Ναυτικού. Τέλος, είναι εμφανές ότι η συγκεκριμένη λειτουργία της κυβέρνησης στην οποία αποσκοπεί η συγκεκριμένη δαπάνη, βάσει της λειτουργικής ταξινόμησης, είναι η στρατιωτική άμυνα.

### 1.5 Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο αναπτύχθηκαν οι βασικές έννοιες της διπλογραφικής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, και εξηγήθηκαν οι διαφορές της σε σχέση με την ταμειακή λογιστική και την απλογραφική μέθοδο λογιστικής καταγραφής. Μέσω πρακτικών παραδειγμάτων παρουσιάστηκε ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί το διπλογραφικό σύστημα, καθώς και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Στη συνέχεια έγινε μια εισαγωγή στο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης, στα σχετικά νομοθετήματα (Π.Δ. 54/2018, Λογιστικές Πολιτικές), στις υποχρεωτικές ταξινομήσεις τις οποίες εισάγει, και στη θεωρητική βάση και τα βασικά χαρακτηριστικά του σε σχέση με τα διεθνή πρότυπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 2)

#### 2.1 Εισαγωγή

##### 2.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας

Σκοπός της παρούσης θεματικής ενότητας είναι η παρουσίαση της οικονομικής ταξινόμησης του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης. Απεικονίζεται επίσης η δομή, η συνδεσμολογία, και το βασικό λογιστικό κύκλωμα του σχεδίου λογαριασμών, μέσω πρακτικών παραδειγμάτων και μελετών περιπτώσεων που αφορούν συνήθη λογιστικά γεγονότα που αντιμετωπίζουν οι διάφοροι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

##### 2.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Σε συνέχεια της μελέτης της παρούσας θεματικής ενότητας, οι σπουδαστές θα πρέπει να είναι σε θέση να κατανοήσουν τον τρόπο που συλλειτουργούν οι λογαριασμοί και πως αυτοί συνδέονται μεταξύ τους όσον αφορά τα βασικά λογιστικά γεγονότα που αφορούν της Γενική Κυβέρνηση. Τονίζεται ότι λόγω του πολυάριθμου πλήθους των λογιστικών γεγονότων, είναι αδύνατο να γίνει εξαντλητική περιγραφή αυτών, ωστόσο με τη βασική κατανόηση που θα αποκομίσουν οι σπουδαστές, θα είναι σε θέση να αντιληφθούν τη λογική πίσω από την απεικόνιση πιο σύνθετων ή/και πιο σπάνιων λογιστικών γεγονότων.

##### 2.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Η παρούσα θεματική ενότητα περιγράφει τη δομή και τη συνδεσμολογία της οικονομικής ταξινόμησης του σχεδίου λογαριασμών. Παρουσιάζονται σε πρακτικό επίπεδο οι εγγραφές που αφορούν ορισμένα βασικά λογιστικά γεγονότα που θα αντιμετωπίσουν οι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Το παρόν κεφάλαιο διαχωρίζεται σε ενότητες όπου παρουσιάζεται το λογιστικό κύκλωμα για την εκάστοτε βασική ομάδα του σχεδίου λογαριασμών (συναλλαγές εσόδων, εξόδων, παγίων στοιχείων κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι παρόλο που η παρουσίαση του λογιστικού κυκλώματος γίνεται για την κάθε επιμέρους ομάδα, για κάποιες από αυτές δε γίνεται αναφορά στα

διάφορα λογιστικά γεγονότα για τους σκοπούς της παρούσης ενότητας, καθώς είτε αυτά απεικονίζονται με εκτενή ανάλυση σε επόμενα κεφάλαια (π.χ. ενσώματα πάγια), είτε η σχετική λογιστική πολιτική είναι ακόμα υπό διαμόρφωση (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα).

## 2.2 Δομή του Σχεδίου Λογαριασμών

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, η οικονομική ταξινόμηση του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει πέντε βαθμούς εκ των οποίων, οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος φέρουν ένα ψηφίο και οι τέταρτος και πέμπτος δύο ψηφία. Περαιτέρω ανάπτυξη του πέμπτου βαθμού της οικονομικής ταξινόμησης, μπορεί να γίνεται προαιρετικά για σκοπούς πρόσθετης πληροφόρησης από τις υπόχρεες οντότητες. Οι πρωτογενείς λογιστικές καταχωρήσεις θα γίνονται στους πεμπτοβάθμιους κωδικούς 01-89, οι οποίοι αποτελούν τη βάση άντλησης των πληροφοριών όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Οι πεμπτοβάθμιοι 90-99, στο βαθμό που έχουν εφαρμογή, χρησιμοποιούνται τουλάχιστον στο τέλος της περιόδου αναφοράς για την προσαρμογή των λογιστικών δεδομένων των λογαριασμών, στα πλαίσια των αρχών του λογιστικού πλαισίου και καλύπτουν τις απαιτήσεις προσαρμογής των λογαριασμών, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο. Δηλαδή, οι προσαρμογές που αφορούν όλους τους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς ενός τεταρτοβαθμίου, θα καταχωρούνται συνολικά σε ένα πεμπτοβάθμιο λογαριασμό (90-99) και όχι χωριστά για κάθε πεμπτοβάθμιο.

Οι πεμπτοβάθμιοι 90-99 αναλύονται ως εξής:

- (α) 90 «Λογισμός δουλευμένων», ο οποίος χρησιμοποιείται για την προσαρμογή καταχωρημένων και την αναγνώριση μη καταχωρημένων ποσών, στα πλαίσια της παραδοχής του δουλευμένου,
- (β) 91 «Αναταξινομήσεις», ο οποίος χρησιμοποιείται για τη μεταφορά κονδυλίων από λογαριασμούς σε άλλους λογαριασμούς,
- (γ) 92 «Διαφορές εύλογης αξίας», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των διαφορών εύλογης αξίας, σε σχέση με το κόστος κτήσης, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που βάσει του πλαισίου, επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους,

(δ) 93 «Διαφορές εύλογης αξίας αποσβεσθέντων», ο οποίος χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των προσαρμογών των αποσβεσθέντων που προκύπτουν από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία ενσωμάτων και αύλων παγίων, όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους,

(ε) 94 «Απομείωση», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση απομειώσεων (και αναστροφών απομειώσεων), περιουσιακών στοιχείων των οποίων η λογιστική αξία τους υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους,

(στ) 95 «Συναλλαγματικές διαφορές», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από τη μετατροπή περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, στο λειτουργικό νόμισμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

(ζ) 96 «Αποσβεσθέντα», ο οποίος χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση των σωρευμένων αποσβέσεων των ενσωμάτων και των αύλων παγίων που υπόκεινται σε απόσβεση, και

(η) 97 «Προβλέψεις», ο οποίος χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των προβλέψεων που προκύπτουν κυρίως από τις δαπάνες και τα ενσώματα και άυλα πάγια.

## 2.3 Κύκλωμα Εσόδων

### 2.3.1. Φόροι και κοινωνικές εισφορές

Οι φόροι και οι κοινωνικές εισφορές αποτελούν έσοδα των οντοτήτων του δημοσίου τομέα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές υποχρεωτικού χαρακτήρα. Η αρχική καταχώρηση των φόρων και των κοινωνικών εισφορών γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των εσόδων και των απαιτήσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των φόρων και των απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των φόρων και των κοινωνικών εισφορών. Η επιστροφή φόρων ή κοινωνικών εισφορών θεωρείται αρνητική βεβαίωση και ως εκ τούτου αντιμετωπίζεται με τρόπο αντίθετο της καταχώρησης.

Οι προσαρμογές της αξίας των φόρων και των κοινωνικών εισφορών για σκοπούς σύνταξης χρηματοοικονομικών αναφορών, αναφέρονται στην ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης και ολοκληρώνονται το αργότερο μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών. Οι εν λόγω προσαρμογές αποσκοπούν στην προσαρμογή της αξίας τους, ώστε τα ποσά των λογαριασμών να απεικονίζουν

τα ποσά που προβλέπονται βάσει της αρχής του δουλευμένου. Οι προαναφερθείσες προσαρμογές γίνονται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 90 και 91. Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 90 χρησιμοποιείται α) για την αναγνώριση εσόδων από φόρους και κοινωνικές εισφορές που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της, και β) για τη μείωση της αξίας καταχωρημένων σχετικών εσόδων, λόγω αβεβαιότητας ως προς την είσπραξη. Η εκτίμηση των ποσών των φόρων και των κοινωνικών εισφορών που δεν αναμένεται να εισπραχθούν, γίνεται είτε με στατιστικές μεθόδους, είτε βάσει των εισπραγμένων ποσών, μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών αναφορών. Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 91 χρησιμοποιείται για την μεταφορά καταχωρημένων ποσών (αναταξινομήσεις) σε άλλους λογαριασμούς.

Για την καλύτερη κατανόηση του ανωτέρω κυκλώματος, ακολουθεί αναλυτική μελέτη περίπτωσης που αφορά έσοδα από φόρους. Ανάλογη αντιμετώπιση ακολουθείται και στις περιπτώσεις των εσόδων από κοινωνικές εισφορές.

### **Μελέτη Περίπτωσης - Φόροι**

Έστω ο φόρος του λογαριασμού 1.1.1.06.XX (Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων), στον οποίο κατά τη διάρκεια της περιόδου 200X, έχουν καταχωρηθεί βεβαιωθέντα ποσά 1.000.000 ευρώ από το σχετικό υποσύστημα. Η αρχική εγγραφή είναι η εξής:

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.1.01.XX	Απαιτήσεις από φόρους	1.000.000	
1.1.1.06.XX	Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

Από το υποσύστημα επίσης προκύπτει επιστροφή φόρου σε δικαιούχους (προ της είσπραξης ποσών) αξίας 50.000€. Η εγγραφή είναι η εξής:

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.1.1.06.XX	Φόροι Ταξινόμησης Οχημάτων	50.000	
4.8.1.01.XX	Απαιτήσεις από φόρους		50.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>50.000</u></b>	<b><u>50.000</u></b>

Γνωρίζουμε ότι στον λογαριασμό δεν έχει καταχωρηθεί το ποσό του φόρου του Δεκεμβρίου 200X, το οποίο θα καταχωρηθεί αυτόματα από το υποσύστημα, στο λογαριασμό 1.1.1.06.XX, στην επόμενη περίοδο 200X+1. Το ποσό του φόρου του Δεκεμβρίου 200X, που βεβαιώνεται κατά την 31.01.200X+1, ποσού έστω 100.000, θα αναγνωρισθεί με ημερομηνία αναφοράς την 31.12.200X, στον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 1.1.X.XX.90, με την εξής εγγραφή:

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.1.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από φόρους	100.000	
1.1.1.06.90	Δουλεωμένα έσοδα από φόρους ταξινόμησης οχημάτων		100.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>100.000</u></b>	<b><u>100.000</u></b>

Βάσει στατιστικών προβλέψεων και προηγούμενης εμπειρίας μας, γνωρίζουμε επίσης ότι το 20% του ποσού της αρχικής βεβαίωσης (1.000.000 X 20% = 200.000) δεν εκτιμάται ότι θα εισπραχθεί και συνεπώς δεν πληροί τα κριτήρια της αναγνώρισης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η εγγραφή είναι η εξής:

#### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.1.1.06.90	Δουλεωμένα έσοδα από φόρους ταξινόμησης οχημάτων	200.000	
4.8.1.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από φόρους		200.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>200.000</u></b>	<b><u>200.000</u></b>

Τέλος, από το εναπομείναν ποσό της απαίτησης ύψους 850.000 € (1.000.0000 – 50.000 + 100.000 – 200.000), εισπράττεται στο σύνολό του εντός της επόμενης χρήσης. Η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	850.000	
4.8.1...	Απαιτήσεις από φόρους		850.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>850.000</u></b>	<b><u>850.000</u></b>

### 2.3.2 Μεταβιβάσεις Έσοδα

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων στους λογαριασμούς, γίνεται όταν η οντότητα πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου της μεταβίβασης, το οποίο συνήθως είναι είτε ταμιακά διαθέσιμα, είτε εισφορά είδους. Η αρχική καταχώρηση γίνεται στο ονομαστικό ποσό αν αφορά ταμιακά διαθέσιμα και στην εύλογη αξία του ληφθέντος στοιχείου αν αφορά εισφορά σε είδος. Ο συμψηφισμός μεταβιβάσεων με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τα καταχωρημένα έσοδα από μεταβιβάσεις, αλλά τις σχετικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89. Όλες οι καταχωρήσεις των μεταβιβάσεων και των σχετικών απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των μεταβιβάσεων.

#### Παράδειγμα Μεταβιβάσεων 1<sup>ο</sup>

Η οντότητα πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση εσόδου από επιχορήγηση (έκδοση οριστικής απόφασης) ύψους 1.000.000 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
---------------	------------------------------	---------------	----------------

4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	1.000.000	
1.3.1.01.XX	Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

Κατά την είσπραξη η αντίστοιχη εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	1.000.000	
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

### Παράδειγμα Μεταβιβάσεων 2<sup>ο</sup>

Δήμος μεταβιβάζει ακίνητο σε δημοτική επιχείρηση Ν.Π.Δ.Δ. Η εύλογη αξία του ακινήτου την εν λόγω ημερομηνία ανέρχεται σε 300.000 ευρώ. Με την υπογραφή της σχετικής απόφασης οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις	300.000	
1.3.4.04	Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΤΑ		300.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>300.000</u></b>	<b><u>300.000</u></b>

Με τη μεταβίβαση η εγγραφή έχει ως εξής:

202X



<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.1.03.XX	Λοιπά Κτίρια	300.000	
4.8.3.01.XX	Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις		300.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>300.000</u></b>	<b><u>300.000</u></b>

### 2.3.3 Πωλήσεις

Το έσοδο από την πώληση αγαθών αναγνωρίζεται όταν συντρέχουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- (α) ο πωλητής έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους κινδύνους και τις ανταμοιβές της ιδιοκτησίας των αγαθών,
- (β) ο πωλητής δεν αναμιγνύεται στη διαχείριση των αγαθών ούτε διατηρεί έλεγχο επί αυτών,
- (γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
- (δ) είναι σφόδρα πιθανό ότι το συμφωνηθέν τίμημα της πώλησης θα ληφθεί από τον πωλητή των αγαθών,
- (ε) το κόστος της συναλλαγής της πώλησης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Συνήθως οι εν λόγω προϋποθέσεις συντρέχουν όταν τα αγαθά παραδίδονται στον αγοραστή και ο αγοραστής έχει την δυνατότητα να τα διαχειριστεί κατά την κρίση του. Η αρχική καταχώρηση των πωλήσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89. Όλες οι καταχωρήσεις των πωλήσεων και των σχετικών απαιτήσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των απαιτήσεων και πίστωση των λογαριασμών των πωλήσεων.

### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Για πώληση αγαθών εκδίδεται τιμολόγιο αξίας 1.000,00 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
---------------	------------------------------	---------------	----------------

4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	1.000	
1.4.1.01.XX	Πωλήσεις αγαθών		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Για αρχικά καταχωρημένη πώληση αγαθών αξίας 1.000,00 ευρώ την 30.01.200X, την 15.02.200X προκύπτει επιστροφή αξίας 300,00 ευρώ που πραγματοποιείται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Η λογιστική εγγραφή για την καταχώρηση της επιστροφής έχει ως εξής:

### 202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
1.4.1.01.XX	Πωλήσεις αγαθών	300	
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		300
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>300</u></b>	<b><u>300</u></b>

Το έσοδο από την πώληση υπηρεσιών αναγνωρίζεται όταν συντρέχουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- (α) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
- (β) είναι σφόδρα πιθανό ότι το συμφωνηθέν τίμημα της πώλησης θα ληφθεί,
- (γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών αναφορών,
- (δ) το κόστος που έχει αναληφθεί για τη συναλλαγή και το απαιτούμενο για την ολοκλήρωσή της κόστος, μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Συνήθως οι εν λόγω προϋποθέσεις συντρέχουν όταν η υπηρεσία έχει παρασχεθεί και έχει γίνει αποδεκτή από τον αγοραστή, στα πλαίσια των σχετικών συμβατικών όρων.

## Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Την 31.03.200X, εισπράττεται διοικητική αμοιβή (έσοδο από υπηρεσία) 2.000,00 ευρώ με έκδοση του σχετικού προβλεπόμενου παραστατικού. Η λογιστική εγγραφή της αρχικής καταχώρησης έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.4.01.XX	Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	2.000	
1.4.5.XX.XX	Διοικητικές αμοιβές		2.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>2.000</u></b>	<b><u>2.000</u></b>

Ποσά τα οποία λαμβάνονται πριν το σχετικό έσοδο να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (π.χ. παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσίας), αποτελεί λογιστικά προκαταβολή.

## Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Πανεπιστήμιο φορέας γενικής κυβέρνησης, με την υπογραφή σύμβασης εκπόνησης μελέτης λαμβάνει προκαταβολή ύψους 200.000 €. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα	200.000	
5.9.1.XX.XX	Προκαταβολές εσόδων		200.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>200.000</u></b>	<b><u>200.000</u></b>

Με την παράδοση της υπηρεσίας το έσοδο αναγνωρίζεται ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.1.XX.XX	Προκαταβολές εσόδων	200.000	
1.4.2.XX.XX	Παροχή υπηρεσιών		200.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>200.000</u></b>	<b><u>200.000</u></b>

Τέλος, αναφορικά με την αναγνώριση των εσόδων από μισθώσεις, αυτή περιγράφεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 8 όπου παρουσιάζεται η σχετική πολιτική. Για τους σκοπούς της παρούσης θεματικής ενότητας, επισημαίνεται ότι για τις λειτουργικές μισθώσεις μη φυσικών πόρων (π.χ. κτιρίων), χρησιμοποιούνται οι λογ/σμοί της οικονομικής ταξινόμησης 1.4.3 «Μισθώματα», με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών 4.8.4.01 «Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών».

### **2.3.4 Λοιπά έσοδα**

Από την ομάδα των λοιπών εσόδων, τα πλέον συνήθη έσοδα είναι οι τόκοι (π.χ. τόκοι καταθέσεων), και τα διάφορα πρόστιμα.

Τα έσοδα από τόκους αναγνωρίζονται **με βάση το χρόνο**, εφόσον:

(α) τα ποσά τους μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και

(β) είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν.

Βάσει των προαναφερθέντων, έσοδα από τόκους που πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης στη διάρκεια της περιόδου αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί, καταχωρούνται στον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 90, ώστε οι λογαριασμοί των εσόδων από τόκους και των απαιτήσεων, να αντανakλούν τα ποσά που αφορούν την περίοδο, βάσει της αρχής του δουλευμένου. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς.

### **Παράδειγμα**

Φορέας γενικής κυβέρνησης καταθέτει 100.000 € την 1.7.202X σε τραπεζικό λογαριασμό με επιτόκιο 2%. Ο λογαριασμός πληρώνει τόκους κάθε 31/01 του κάθε έτους. Τι προσαρμογή θα γίνει την 31/12/202X για τους δεδουλευμένους τόκους της κατάθεσης?

**Απάντηση:** Ο αναλογούν τόκος την 31/01/202X είναι ο εξής:  $100.000 \times 0,02 \times (6/12) = 1.000 \text{ €}$ . Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.5.01.90	Δουλεωμένες απαιτήσεις από τόκους	1.000	
1.5.05.01.90	Δουλεωμένα έσοδα από τόκους καταθέσεων		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Όσον αφορά τα πρόστιμα, η αναγνώριση του εσόδου γίνεται συνήθως τη χρονική στιγμή της βεβαίωσης, με τη χρήση των σχετικών λογαριασμών εσόδων και απαιτήσεων.

### **Παράδειγμα**

Δημοτική υπηρεσία βεβαιώνει πρόστιμο σε δημότη αξίας 300€. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.6.01.XX	Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα	300	
1.5.09.01.XX	Λοιπά πρόστιμα		300
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>300</u></b>	<b><u>300</u></b>

## **2.4 Κύκλωμα εξόδων και δαπανών**

### **2.4.1 Παροχές σε εργαζομένους**

Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους στους λογαριασμούς, γίνεται όταν παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες και τα οφειλόμενα ποσά καθίστανται πληρωτέα. Αυτό για τις τακτικές παροχές, συνήθως γίνεται σε προκαθορισμένες ημερομηνίες, όπως στο τέλος του μήνα, στην αρχή του μήνα, ενδιάμεσα ή και σε άλλη ημερομηνία, ανάλογα με το καθιερωμένο σύστημα. Παροχές που αφορούν επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές που δίδονται κατά περίπτωση, καταχωρούνται

όταν προκύπτει η δέσμευση προς πληρωμή. Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους γίνεται στα ονομαστικά τους ποσά.

Η επιστροφή παροχών σε εργαζομένους θεωρείται αρνητική καταχώρηση. Ως επιστροφή παροχών σε εργαζομένους νοείται ποσό που έχει εισπραχθεί από εργαζομένους και για οποιοδήποτε λόγο, μεταγενέστερα επιστρέφεται στον εργοδότη.

Ο συμψηφισμός υποχρεώσεων από παροχές σε εργαζομένους με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τις καταχωρηθείσες δαπάνες από παροχές σε εργαζομένους, αλλά τις σχετικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Η αρχική καταχώρηση των παροχών σε εργαζομένους γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των σχετικών δαπανών και των υποχρεώσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των παροχών σε εργαζομένους και των υποχρεώσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των δαπανών και πίστωση των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

### **Μελέτη Περίπτωσης**

Έστω ότι Ν.Π.Δ.Δ. εκδίδει μισθοδοτική κατάσταση στο τέλος του μήνα Ιουνίου με μικτές παροχές σε εργαζομένους για το συγκεκριμένο μήνα του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ, από τις οποίες γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 100,00 ευρώ και ασφαλιστικών εισφορών 80,00 ευρώ, δηλαδή καταβλητέο στους δικαιούχους 820,00 ευρώ. Οι αναλογούσες εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές είναι 200,00 ευρώ. Οι παροχές αφορούν το λογαριασμό 2.1.X.XX.XX. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, στο τέλος του μηνός Ιουνίου 200X, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.1.2.01.XX	Τακτικές αποδοχές τακτικών υπαλλήλων	1.000	
2.1.9.02.XX	Εργοδοτικές εισφορές τακτικών υπαλλήλων	200	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		1.200
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.200</u></b>	<b><u>1.200</u></b>

78



Κατά την καταβολή των ποσών στους εργαζομένους γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	1.000	
5.9.3.01.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων		100
5.9.3.02.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών		80
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		820
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Κατά την απόδοση των εργοδοτικών εισφορών και των παρακρατηθεισών εισφορών εργαζομένων στους οικείους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	200	
5.9.3.02.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις ασφαλιστικών εισφορών	80	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		280
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>280</u></b>	<b><u>280</u></b>

Κατά την απόδοση του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε από τις αμοιβές των εργαζομένων στις φορολογικές αρχές γίνεται η εξής εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.9.3.01.XX	Υποχρεώσεις από παρακρατήσεις φόρων	100	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		100
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>100</u></b>	<b><u>100</u></b>

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, μισθοί που προκαταβάλλονται πριν παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία από τους εργαζομένους δεν θεωρούνται έξοδο αλλά προκαταβολή. Η προκαταβολή στη συνέχεια κλείνει (πιστώνεται) με τη μεταγενέστερη αναγνώριση (χρέωση) του δεδουλευμένου εξόδου της μισθοδοσίας.

**Παράδειγμα**

Έστω μικτές παροχές σε εργαζομένους που αφορούν τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.200,00 ευρώ, προκαταβάλλονται τον μήνα Μάιο του 200X. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.XX	Προκαταβολές μισθών και συντάξεων	1.200	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους		1.200
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.200</u></b>	<b><u>1.200</u></b>



202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές σε εργαζομένους	1.200	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.200
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.200</u></b>	<b><u>1.200</u></b>

Στο ανωτέρω παράδειγμα είναι προφανές ότι με την πάροδο του μηνός Ιουνίου, οπότε και η μισθοδοσία καθίσταται δεδουλευμένη, ο λογαριασμός προκαταβολών μισθών και συντάξεων θα κλείσει (πιστωθεί), με αντίστοιχη χρέωση του εξόδου των τακτικών αποδοχών σε υπαλλήλους.

#### **2.4.2 Κοινωνικές παροχές**

Η αρχική καταχώρηση των κοινωνικών παροχών στους λογαριασμούς, γίνεται όταν τα σχετικά ποσά καθίστανται πληρωτέα. Αυτό για τις συνταξιοδοτικού τύπου παροχές, συνήθως γίνεται σε προκαθορισμένες ημερομηνίες, όπως στο τέλος του μήνα, στην αρχή του μήνα, ενδιάμεσα ή και σε άλλη ημερομηνία, ανάλογα με το καθιερωμένο σύστημα. Για τις παροχές εφάπαξ γίνεται κατά το χρόνο που τα σχετικά ποσά εγκρίνονται προς καταβολή. Για τις ιατροφαρμακευτικού τύπου παροχές γίνεται κατά το χρόνο που τα υποβληθέντα παραστατικά εγκρίνονται προς καταβολή. Παροχές που δεν είναι τακτικές και επαναλαμβανόμενες καταχωρούνται όταν προκύπτει η δέσμευση προς πληρωμή.

#### **Παράδειγμα**

Έστω παροχές κύριας σύνταξης για τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ. Οι παροχές κύριας σύνταξης αφορούν το λογαριασμό 2.2.1.01.XX και η σχετική συνταξιοδοτική κατάσταση εκδίδεται στο τέλος του μήνα. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση, στο τέλος του μηνός Ιουνίου 200X, έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.1.01.XX	Παροχές κύριας σύνταξης	1.000	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, συντάξεις που προκαταβάλλονται πριν παρασχεθεί η σχετική υπηρεσία από τους εργαζομένους δεν θεωρούνται έξοδο αλλά προκαταβολή.

### **Παράδειγμα**

Έστω συντάξεις σε δικαιούχους που αφορούν τον μήνα Ιούνιο του έτους 200X, ποσού 1.000,00 ευρώ, προκαταβάλλονται τον μήνα Μάιο του 200X. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.9.2.01.XX	Προκαταβολές μισθών και συντάξεων	1.000	
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.1.01.XX	Υποχρεώσεις από παροχές κύριας σύνταξης	1.000	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Γενικά, ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 90 χρησιμοποιείται για την αναγνώριση κοινωνικών παροχών που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της.

Η περίπτωση αυτή λειτουργεί ως εξής: Κατά τη διάρκεια της περιόδου, στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89, καταχωρούνται τα ποσά των κοινωνικών παροχών, όπως προκύπτουν από τις σχετικές αναφορές που εκδίδονται από τα τηρούμενα υποσυστήματα. Στο τέλος της περιόδου τα ποσά του λογαριασμού 90 προσαρμόζονται, ώστε συνολικά οι λογαριασμοί των παροχών σε εργαζομένους να αντανακλούν τα ποσά που αφορούν την περίοδο, βάσει της αρχής του δουλευμένου. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς. Οι εν λόγω περιπτώσεις αφορούν τα ποσά των κοινωνικών παροχών που είναι δουλευμένα αλλά δεν έχουν οριστικοποιηθεί οι διαδικασίες για την καταβολή τους, όπως οι εκκρεμείς συντάξεις, τα εκκρεμή εφάπαξ και οι εκκρεμείς ιατροφαρμακευτικές δαπάνες για τα οποία έχουν υποβληθεί οι σχετικές αιτήσεις από τους δικαιούχους τους.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Έστω κοινωνικές παροχές του λογαριασμού 2.2.2.02.XX «Δαπάνες για ιατρική περίθαλψη ασφαλισμένων μέσω ιδιωτών παρόχων υγείας», ποσού 1.000,00 ευρώ για τις οποίες έχουν υποβληθεί τα σχετικά παραστατικά εντός της χρήσεως 200X και ως εκ τούτου οι σχετικές δαπάνες έχουν καταστεί δουλευμένες για το έτος 200X. Λόγω της χρονοβόρου διαδικασίας που ακολουθείται για την εκκαθάριση και καταβολή τους, οι σχετικές πληρωμές γίνονται εντός του επόμενου έτους 200X+1. Οι εν λόγω κοινωνικές παροχές θα καταχωρηθούν στις κοινωνικές παροχές του έτους 200X, μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90 με την λογιστική εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.2.02.90	Δουλευμένες δαπάνες για ιατρική περίθαλψη ασφαλισμένων μέσω ιδιωτών παρόχων υγείας	1.000	
5.8.2.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από κοινωνικές παροχές		1.000

**ΣΥΝΟΛΑ****1.000****1.000**

Ο πεμπτοβάθμιος λογαριασμός 97 των προβλέψεων, αφορά τους λογαριασμούς 2.2.1.01.XX, 2.2.1.02.XX και 2.2.1.03.XX και έχει ως αντισυμβαλλόμενο τον λογαριασμό 6.1... Προβλέψεις (Υποχρέωση). Χρησιμοποιείται σε περίπτωση που ο φορέας χρειάζεται να αποτυπώσει κάποια πρόβλεψη π.χ. για μελλοντικές συντάξεις σε υπαλλήλους ή άλλους δικαιούχους.

**Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης πρόκειται να αναγνωρίσει προβλέψεις για παροχή κύριας σύνταξης αξίας 1.000.000 €. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

**202X**

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.2.1.01.97	Προβλέψεις για παροχές κύριας σύνταξης	1.000.000	
6.1.1.XX.XX	Προβλέψεις για παροχές κύριας σύνταξης		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

**2.4.3 Μεταβιβάσεις έξοδα και επιδοτήσεις**

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων στους λογαριασμούς, γίνεται όταν τα σχετικά ποσά καθίστανται πληρωτέα. Η αρχική καταχώρηση γίνεται στο ονομαστικό ποσό αν αφορά ταμιακά διαθέσιμα και στη λογιστική αξία του δοθέντος στοιχείου αν αφορά εισφορά σε είδος.

Η επιστροφή μεταβιβάσεων θεωρείται αρνητική καταχώρηση και ως εκ τούτου αντιμετωπίζεται με τρόπο αντίθετο της καταχώρησης. Ως επιστροφή μεταβιβάσεων νοείται ποσό που έχει εισπραχθεί/ληφθεί από τους δικαιούχους και για οποιοδήποτε λόγο, μεταγενέστερα επιστρέφεται στον διενεργήσαντα την καταβολή.

Ο συμψηφισμός υποχρεώσεων από μεταβιβάσεις με λοιπά κονδύλια, δεν επηρεάζει τις καταχωρηθείσες δαπάνες από μεταβιβάσεις, αλλά τις σχετικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Η αρχική καταχώρηση των μεταβιβάσεων γίνεται στους πεμπτοβάθμιους λογαριασμούς 01-89 των σχετικών δαπανών και των υποχρεώσεων αντίστοιχα. Όλες οι καταχωρήσεις αναγνώρισης των μεταβιβάσεων και των υποχρεώσεων, γίνονται με χρέωση των λογαριασμών των δαπανών και πίστωση των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

### Παράδειγμα

Υπουργείο εκδίδει την οριστική απόφαση επιχορήγησης προς Ο.Κ.Α. ύψους 1.000.000 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή για την αρχική καταχώρηση έχει ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.3.1.05.XX	Μεταβιβάσεις σε Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (Ο.Κ.Α.)	1.000.000	
5.8.3.01.XX	Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

Κατά την εκταμίευση η εγγραφή είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.3.01.XX	Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις	1.000.000	
4.2.1...	Ταμειακά Διαθέσιμα		1.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000.000</u></b>	<b><u>1.000.000</u></b>

Για τις επιδοτήσεις έξοδα ακολουθείται ο ίδιος ακριβώς χειρισμός, με τη διαφορά ότι χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί επιδοτήσεων (2.5 - Επιδοτήσεις), και αντίστοιχα των σχετικών υποχρεώσεων (5.8.5.01 – υποχρεώσεις από επιδοτήσεις).

#### 2.4.4 Αγορές αγαθών και υπηρεσιών

Οι λογαριασμοί των αγορών αγαθών (2.4.1) δεν αποτελούν λογαριασμούς εξόδων καθώς στη δεδουλευμένη λογιστική έξοδο δεν θεωρείται η αγορά αλλά η ανάλωση του αγαθού. Οι αγορές των αγαθών κατά κύριο λόγο θεωρούνται απόκτηση αποθεμάτων, και αυτός είναι ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιούνται στην παρούσα κατάσταση, δηλαδή σαν ενδιάμεσοι των λογαριασμών αποθεμάτων (3.2). Ωστόσο επειδή οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί είναι υπό αναθεώρηση, στην παρούσα ενότητα δε θα παρουσιαστούν αναλυτικά παραδείγματα για αγορές αγαθών.

Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, το αντίστοιχο έξοδο αναγνωρίζεται με την παροχή της υπηρεσίας. Για την απεικόνιση του εξόδου χρεώνονται οι σχετικοί λογαριασμοί εξόδων (2.4.2 - Αμοιβές για υπηρεσίες) με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών υποχρεώσεων (5.8.4 - Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών).

Αναφορικά με τον πεμπτοβάθμιο λογαριασμό 90, αυτός χρησιμοποιείται για την αναγνώριση δεδουλευμένων εξόδων αγορών αγαθών και υπηρεσιών που αφορούν την κλειόμενη περίοδο αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκειά της.

#### Παράδειγμα

Έστω αγορές υπηρεσιών επικοινωνιών του λογαριασμού 2.4.2.01 ποσού 1.000,00 ευρώ οι οποίες έχουν καταστεί δουλεμένες και η σχετική δέσμευση έχει προκύψει τον Δεκέμβριο του έτους 200X, το σχετικό παραστατικό όμως λαμβάνεται τον μήνα Φεβρουάριο του 200X+1. Οι εν λόγω αγορές θα καταχωρηθούν στις αγορές υπηρεσιών επικοινωνιών του έτους 200X, μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90 με την λογιστική εγγραφή:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.4.2.01.90	Δουλεμένες αμοιβές για μεταφορές και επικοινωνίες	1.000	
5.8.4.01.90	Δουλεμένες υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

## 2.4.5 Λοιπές δαπάνες και έξοδα

Οι λοιπές δαπάνες καταχωρούνται ως έξοδα στους σχετικούς λογαριασμούς, βάσει των κατά περίπτωση παραστατικών. Ειδικότερα:

(α) οι φόροι και τα πρόστιμα καταχωρούνται όταν βεβαιώνονται. Για τα ποσά που είναι δουλευμένα σε κάθε ημερομηνία αναφοράς αλλά δεν έχουν ληφθεί τα παραστατικά, η αναγνώριση γίνεται με τη χρήση του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 90.

(β) τα ενοίκια καταχωρούνται βάσει των προβλεπομένων από τις σχετικές συμβάσεις ή από άλλα ισοδύναμα παραστατικά, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σχετική λογιστική πολιτική για τις μισθώσεις.

(γ) οι διανομές κερδών καταχωρούνται ως έξοδα με πίστωση υποχρέωσης λογαριασμός 5.8.7.. υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες, όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο. Η καταβολή γίνεται με χρέωση της υποχρέωσης και πίστωση των ταμιακών διαθεσίμων. Στο τέλος της περιόδου αναφοράς το αργότερο, το έξοδο μηδενίζεται με μεταφορά του μέσω του πεμπτοβάθμιου λογαριασμού 91 στο λογαριασμό «8.3 Σωρευμένο πλεόνασμα».

## 2.5 Κύκλωμα ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων

### 2.5.1 Ανάλυση λογαριασμών

Τα διάφορα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα πάγια και αποθέματα είναι πολυπληθή και σύνθετα, και περιγράφονται αναλυτικά στις σχετικές λογιστικές πολιτικές. Στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό τα κεφάλαια 8 έως 13 αναφέρονται εκτενώς σε θέματα παγίων στοιχείων ενεργητικού. Για τους σκοπούς της παρούσης θεματικής ενότητας, παρουσιάζεται η συνδεσμολογία και το κύκλωμα λογαριασμών όλων των λογαριασμών που αφορούν τα πάγια στοιχεία.

**Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τα πάγια και τα αποθέματα, έχουν ως εξής:**

(α) Οι λογαριασμοί των ενσώματων παγίων, άυλων παγίων και αποθεμάτων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

3 - Ενσώματα πάγια, άυλα πάγια και αποθέματα

- 3.1.1 - Κτίρια και συναφείς υποδομές
- 3.1.2 - Μηχανήματα και εξοπλισμός
- 3.1.3 - Οπλικά συστήματα
- 3.1.4 - Προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας
- 3.1.5 - Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία
- 3.1.6 - Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία
- 3.1.7 - Πάγια υπό κατασκευή
- 3.2.1 - Εμπορεύματα
- 3.2.2- Προϊόντα
- 3.2.3- Παραγωγή σε εξέλιξη
- 3.2.4 -Υλικά και εφόδια
- 3.2.5 - Αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού
- 3.3.1 - Πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμοι λίθοι
- 3.3.2 - Αντίκες και λοιπά αντικείμενα τέχνης
- 3.3.3 - Λοιπά τιμαλφή

(β) Οι λογαριασμοί των αντίστοιχων υποχρεώσεων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

5.8 - Υποχρεώσεις

5.8.8 - Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών

(γ) Οι λογαριασμοί των αντίστοιχων προβλέψεων, οι οποίοι σε δευτεροβάθμιο επίπεδο έχουν ως εξής:

6 - Προβλέψεις

6.3 - Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

(δ) Οι λογαριασμοί των ταμιακών διαθεσίμων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, έχουν ως εξής:



#### 4.2.1 - Ταμιακά διαθέσιμα

##### 4.2.1.. - Ταμιακά διαθέσιμα

##### 4.2.2.. - Μεταβιβάσιμες καταθέσεις

##### 4.2.3.. - Άλλες καταθέσεις

##### 4.2.4.. - Επιταγές εισπρακτέες/πληρωτέες

(ε) Οι λογαριασμοί των προκαταβολών (προκαταβολές για αποκτήσεις ενσωμάτων παγίων άυλων παγίων και αποθεμάτων), οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο αναλύονται ως εξής:

#### 4.9 - Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις

##### 4.9.1 - Προκαταβολές σε προμηθευτές

##### 4.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές

(στ) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των ενσωμάτων παγίων άυλων παγίων και αποθεμάτων, καθώς και των υποχρεώσεων, σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

##### 90/91/92/93/94/96/99 - Δαπάνες

##### 3.X.XX.XX.90 - Δουλεωμένα ποσά

##### 3.X.XX.XX.91 - Αναταξινομήσεις λογαριασμών

##### 3.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

##### 3.X.XX.XX.93 - Διαφορές εύλογης αξίας σωρευμένων αποσβέσεων

##### 3.X.XX.XX.94 - Απομειώσεις αξίας

##### 3.X.XX.XX.96 - Σωρευμένες αποσβέσεις

##### 2.X.XX.XX.99 - Λοιπές ροές

##### 90/95 - Υποχρεώσεις

##### 5.X.XX.XX.90 - Δουλεωμένες υποχρεώσεις

##### 5.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές υποχρεώσεων

(ζ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος ενσωμάτων παγίων και αύλων παγίων, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο, έχουν ως εξής:

7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

7.1.3.01 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων

7.1.3.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση τιμαλφών

7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας

7.2.3.01 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία

7.2.3.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή

7.4 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση

7.4.3.01 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων

7.4.3.03 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση τιμαλφών

7.5 - Καταστροφικές ζημίες

7.5.3.01 - Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων

7.5.3.02 - Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων

7.6 - Λοιπές απομειώσεις

7.6.3.01 - Απομειώσεις παγίων στοιχείων

7.6.3.02 - Απομειώσεις αποθεμάτων

7.7 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις

7.7.3.01 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

7.7.3.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις αποθεμάτων

7.7.3.03 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις τιμαλφών

7.8 - Λοιπές ροές

7.8.3.01 - Λοιπές ροές παγίων στοιχείων

7.8.3.02 - Λοιπές ροές αποθεμάτων

7.8.3.03 - Λοιπές ροές τιμαλφών

(η) Οι λογαριασμοί της ομάδας 8 «Καθαρή θέση» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των ενσωμάτων παγίων, έχουν ως εξής:

8.2 - Αποθεματικά εύλογης αξίας

8.2.3 - Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων

## **2.5.2 Συνδεσμολογία λογαριασμών**

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζεται η αντιστοίχιση των λογαριασμών ενσωμάτων παγίων, αύλων παγίων και αποθεμάτων με λογαριασμούς υποχρεώσεων / προκαταβολών / λοιπών ροών. Η σύνδεση (αντιστοίχιση) των λογαριασμών των ενσωμάτων παγίων αύλων παγίων και αποθεμάτων με τους αντιμεταβαλλόμενους λογαριασμούς τους, απεικονίζεται με σαφήνεια στον ακόλουθο πίνακα:

**Πίνακας 2.1 – Συνδεσμολογία λογαριασμών παγίων και αποθεμάτων**

3.1.X.XX.XX	Πάγια περιουσιακά στοιχεία	5.8.8.1.XX	Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.3.X.XX.XX	Τιμαλφή	5.8.8.1.XX	Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.X.X.XX.90	Δουλεωμένα στοιχεία	5.8.8.01.90	Δουλεωμένες υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών
3.X.X.XX.91	Αναταξινόμησεις στοιχείων	X.X.X.XX.XX	Κατά περίπτωση λογαριασμός
3.X.X.XX.92	Διαφορές εύλογης αξία	7.2.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία
		7.2.3.03.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή
		8.2.3.01.XX	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.93	Διαφορές εύλογης αξίας σωρευμένων αποσβέσεων	7.2.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία
		7.2.3.03.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή
		8.2.3.01.XX	Αποθεματικά εύλογης αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.94	Απομείωση αξίας	7.6.3.01.XX	Απομειώσεις παγίων στοιχείων
		7.6.3.02.XX	Απομειώσεις αποθεμάτων
		7.5.3.01.XX	Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων
		7.5.3.02.XX	Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων
3.X.X.XX.96	Σωρευμένες αποσβέσεις	2.8.1.01.XX	Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων
3.X.X.XX.97	Προβλέψεις	6.3	Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

### 2.5.3 Ιδιοπαραγωγή παγίων

Για την ιδιοπαραγωγή παγίων χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 3.1.7.. «Πάγια υπό κατασκευή», στον οποίο παρακολουθείται η συγκέντρωση του κόστους τους

μέχρις ότου καταστούν έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται, και στη συνέχεια μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς που αφορούν.

Το κόστος κατασκευής των ιδιοπαραγόμενων παγίων (ενσωμάτων και αύλων) περιλαμβάνει το σύνολο του κόστους που απαιτείται μέχρις ότου το πάγιο καταστεί έτοιμο για τη χρήση που προορίζεται, όπως κόστος μελετών, κόστος προετοιμασίας του χώρου, κατασκευαστικό κόστος, και κόστος επιθεώρησης και δοκιμών στο βαθμό που είναι απαραίτητα για να τεθεί το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται. Τα εν λόγω κόστη μπορεί να αφορούν εξωτερικές αναθέσεις ή και εσωτερικά κόστη της οντότητας που παράγει το στοιχείο. Στην περίπτωση που το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου επιβαρύνεται με εσωτερικά κόστη της οντότητας που το παράγει, χρησιμοποιείται και ο λογαριασμός των εσόδων 1.4.8.XX.XX «Ιδιοπαραγωγή παγίων».

## **2.6 Κύκλωμα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και προβλέψεων**

### **2.6.1 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

Τα διάφορα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. δάνεια, ομόλογα, μετοχές κ.λπ.) είναι ιδιαίτερα σύνθετα. Όπως έχει προαναφερθεί, η σχετική λογιστική πολιτική για τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι ακόμα υπό διαμόρφωση και ως εκ τούτου δεν συμπεριλαμβάνεται στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό, ωστόσο στην παρούσα υποενότητα γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση των σχετικών λογαριασμών και της μεταξύ τους διασύνδεσης.

**Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, έχουν ως εξής:**

(α) Οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

4.1.2 - Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

4.2.1 - Ταμιακά διαθέσιμα

4.2.2 - Μεταβιβάσιμες καταθέσεις

4.2.3 - Άλλες καταθέσεις

- 4.2.4 - Επιταγές εισπρακτέες/πληρωτέες
- 4.3.1 - Βραχυπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι
- 4.3.2 - Μακροπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι
- 4.4.1 - Βραχυπρόθεσμα Δάνεια
- 4.4.2 - Μακροπρόθεσμα Δάνεια
- 4.5.1 - Εισηγμένες μετοχές
- 4.5.3 - Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι
- 4.8.1 - Απαιτήσεις από φόρους
- 4.8.2 - Απαιτήσεις από κοινωνικές εισφορές
- 4.8.3 - Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις
- 4.8.4 - Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
- 4.8.5 - Απαιτήσεις από τόκους
- 4.8.6 - Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα
- 4.8.7 - Απαιτήσεις από πωλήσεις τιμαλφών
- 4.8.8 - Απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων
- 4.8.9 - Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 4.9.1 - Προκαταβολές σε προμηθευτές
- 4.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές
- 4.9.3 - Απαιτήσεις από εισπράξεις τρίτων
- 4.9.4 - Πληρωμές εξόδων τρίτων
- 4.9.9 - Λοιπές απαιτήσεις διάφορες

(β) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

90/92/94/95 - Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

4.X.XX.XX.90 - Δουλευμένα ποσά

4.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

4.X.XX.XX.94 - Απομειώσεις αξίας

4.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές

(γ) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι:

(γ-1) οι ίδιοι οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα η δημιουργία μιας προθεσμιακής κατάθεσης ή ενός δανείου, η καταβολή μιας προκαταβολής ή η αγορά ενός χρεωστικού τίτλου γίνονται από τα ταμιακά διαθέσιμα,

(γ-2) οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων. Γενικά, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μπορούν να αποκτηθούν με πίστωση, όπως για παράδειγμα οι συμμετοχικοί τίτλοι άλλης οντότητας αναγνωρίζονται με πίστωση υποχρέωσης, από την οποία γίνεται η εξόφληση του τιμήματος,

(γ-3) οι λογαριασμοί των εσόδων που αναγνωρίζονται πάντοτε με χρέωση απαίτησης από την οποία γίνεται η είσπραξη.

(δ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι οι εξής:

7 - Λοιπές οικονομικές ροές

7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

7.1.4 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.1.4.0 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρεωστικών τίτλων

7.1.4.04 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση δανείων

7.1.4.05 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων

- 7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας
  - 7.2.3 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
  - 7.2.4 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
    - 7.2.4.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρεωστικούς τίτλους
    - 7.2.4.05 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων
    - 7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.3 - Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές
  - 7.3.4 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
    - 7.3.4.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα
    - 7.3.4.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από ταμιακά διαθέσιμα και καταθέσεις
    - 7.3.4.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους
    - 7.3.4.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
    - 7.3.4.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις
    - 7.3.4.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις
- 7.6 - Λοιπές απομειώσεις
  - 7.6.4 - Απομειώσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
    - 7.6.4.04 - Απομειώσεις δανείων
    - 7.6.4.08 - Απομειώσεις απαιτήσεων
    - 7.6.4.09 - Απομειώσεις προκαταβολών και λοιπών απαιτήσεων



## 7.7 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις

7.7.4 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

7.7.4.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις μετρητών και καταθέσεων

## 7.8 - Λοιπές ροές

7.8.4 - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

## Μελέτη Περίπτωσης

Ο Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης Α, για σκοπούς αποκόμισης βραχυπρόθεσμου κέρδους μέσω του επενδυτικού του χαρτοφυλακίου, πραγματοποιεί στις 30/06/20X3 αγορά 1.000 εισηγμένων μετοχών αξίας 10€ ανά μετοχή. Οι σχετικές εγγραφές είναι οι εξής:

### 20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.5.1.09.XX	Λοιπές εισηγμένες μετοχές	10.000	
5.8.9.01.XX	Υποχρεώσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>

### 20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.9.01.XX	Υποχρεώσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων	10.000	
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα		10.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>10.000</u></b>	<b><u>10.000</u></b>

Έστω ότι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων 31/12/20X3, η εύλογη αξία των συγκεκριμένων μετοχών (χρηματιστηριακή αξία) είναι 9 ευρώ ανά μετοχή (δηλαδή προκύπτει συνολική αρνητική διαφορά εύλογης αξίας =  $10.000 - (9 \cdot 1.000) = 1.000\text{€}$ ). Η σχετική εγγραφή είναι η εξής:

### 20X3

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
7.2.4.05.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων	1.000	
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών		1.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>1.000</u></b>	<b><u>1.000</u></b>

Έστω ότι στις 20/03/20X4 οι μετοχές πωλήθηκαν από τον Ο.Κ.Α. Α έναντι τιμήματος 12€ ανά μετοχή, δηλαδή συνολικά εισπράχθηκαν 12.000€. Οι σχετικές εγγραφές είναι οι εξής:

### 20X4

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.8.9.01.XX	Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων	12.000	
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών	1.000	
7.2.4.05.XX	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων		1.000
4.5.1.09.XX	Λοιπές εισηγμένες μετοχές		10.000
7.1.4.05	Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων		2.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>13.000</u></b>	<b><u>13.000</u></b>

20X4

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα	12.000	
4.8.9.01.XX	Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων		12.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>12.000</u></b>	<b><u>12.000</u></b>

## 2.6.2 Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι λογαριασμοί που σχετίζονται και συλλειτουργούν με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, έχουν ως εξής:

(α) Οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, οι οποίοι σε τριτοβάθμιο επίπεδο αναλύονται ως εξής:

5.1.2 - Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

5.2.1 - Υποχρεώσεις από νόμισμα σε κυκλοφορία

5.2.2 - Υποχρεώσεις από μεταβιβάσιμες καταθέσεις

5.2.3 - Υποχρεώσεις από άλλες καταθέσεις

5.3.1 - Βραχυπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι

5.3.2 - Μακροπρόθεσμοι χρεωστικοί τίτλοι

5.4.1 - Βραχυπρόθεσμα δάνεια

5.4.2 - Μακροπρόθεσμα δάνεια

5.7.1 - Χρηματοοικονομικά παράγωγα

5.8.1 - Υποχρεώσεις από παροχές προς εργαζομένους

5.8.2 - Υποχρεώσεις από κοινωνικές παροχές

5.8.3 - Υποχρεώσεις από μεταβιβάσεις

5.8.4 - Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών

5.8.5 - Υποχρεώσεις από επιδοτήσεις

5.8.6 - Υποχρεώσεις από τόκους

5.8.7 - Υποχρεώσεις από λοιπές δαπάνες

5.8.8 - Υποχρεώσεις από αγορές παγίων και τιμαλφών

5.9.1 - Προκαταβολές εσόδων

5.9.2 - Λοιπές Προκαταβολές

5.9.3 - Υποχρεώσεις από εισπράξεις υπέρ τρίτων

5.9.9 - Λοιπές υποχρεώσεις διάφορες

(β) Οι λογαριασμοί προσαρμογών 90-99 οι οποίοι χρησιμοποιούνται στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και σε πεμπτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

90/92/95 - Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

5.X.XX.XX.90 - Δουλευμένα ποσά

5.X.XX.XX.92 - Διαφορές εύλογης αξίας

5.X.XX.XX.95 - Συναλλαγματικές διαφορές

(γ) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι:

(γ-1) τα ταμιακά διαθέσιμα Κ.Α.Λ. 4.2.1 των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όσον αφορά τους λογαριασμούς των ειδικών τραβηκτικών δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων από νόμισμα και καταθέσεις, των χρεωστικών τίτλων, των δανείων, των παραγώγων και των ληφθεισών προκαταβολών,

(γ-2) οι λογαριασμοί της ομάδος 2, 3 και 4 κατά περίπτωση, όσον αφορά τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων με Κ.Α.Λ 5.8.

(δ) Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 «Λοιπές οικονομικές ροές» οι οποίοι κινούνται με τους λογαριασμούς του κυκλώματος των υποχρεώσεων και είναι:

## 7 - Λοιπές οικονομικές ροές

### 7.1 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων

#### 7.1.5 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

### 7.2 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας

#### 7.2.5 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους

### 7.3 - Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές

#### 7.3.5 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

7.3.5.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα

7.3.5.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από νομίσματα και καταθέσεις

7.3.5.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους

7.3.5.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια

7.3.5.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις

7.3.5.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές υποχρεώσεις

### 7.8 - Λοιπές ροές

#### 7.8.5 - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

## Μελέτη Περίπτωσης

Δημοτική επιχείρηση για σκοπούς αγοράς πάγιου εξοπλισμού λαμβάνει την 30.6.20X0 τοκοχρεωλυτικό τραπεζικό δάνειο αξίας 20.000€. Βάσει των όρων της σχετικής σύμβασης η δημοτική επιχείρηση οφείλει να πληρώσει πέντε ισόποσες δόσεις αξίας 4.500€ στις 30/6 για τα επόμενα πέντε έτη, αρχής γενομένης από 30.6.20X1. Να καταγραφούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το δάνειο.

**Απάντηση:** Κατά την εκταμίευση του δανείου θα γίνει η εξής εγγραφή:

20X0

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1.01.XX	Ταμειακά Διαθέσιμα	20.000	
5.4.2.01.XX	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού		20.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>20.000</u></b>	<b><u>20.000</u></b>

Εφόσον το δάνειο είναι τοκοχρεωλυτικό, με την κάθε μία από τις πέντε ισόποσες πληρωμές που καταβάλλει ο φορέας αποπληρώνει τόκο και κεφάλαιο. Για να υπολογίσουμε τον τόκο που αντιστοιχεί στην εκάστοτε δόση θα πρέπει να γνωρίζουμε το επιτόκιο που προκύπτει από τους όρους της δανειακής σύμβασης. Εν προκειμένω το επιτόκιο<sup>5</sup> το οποίο προκύπτει βάσει των καταβληθέντων ποσών ισούται με 4,06%. Μετά τον υπολογισμό του επιτοκίου θα φτιάξουμε τον αντίστοιχο τοκοχρεωλυτικό πίνακα για καθεμιά από τις δόσεις του δανείου:

Περίοδος	Κεφάλαιο	Πληρωμή - Δόση	Τόκος	Χρεολύσιο	Υπόλοιπο Κεφαλαίου
1	20.000,00 €	4.500 €	811,81 €	3.688,19 €	16.311,81 €
2	16.311,81 €	4.500 €	662,11 €	3.837,89 €	12.473,92 €
3	12.473,92 €	4.500 €	506,33 €	3.993,67 €	8.480,25 €
4	8.480,25 €	4.500 €	344,22 €	4.155,78 €	4.324,47 €
5	4.324,47 €	4.500 €	175,53 €	4.324,47 €	0,00 €

Στον ανωτέρω πίνακα ο τόκος υπολογίζεται ως το γινόμενο του εκάστοτε ανεξόφλητου κεφαλαίου επί το σταθερό επιτόκιο 4,06%, (π.χ. 20.000 X 4,06% = 811,81€) και ως εκ τούτου το ποσό του τόκου είναι μεγαλύτερο κατά τα πρώτα έτη του δανείου. Το χρεολύσιο είναι το ποσό που απομένει αν από την σταθερή πληρωμή 4.500€ αφαιρεθεί ο εκάστοτε τόκος.

<sup>5</sup> Το επιτόκιο μπορεί να υπολογιστεί μέσω της συνάρτησης RATE του Excel

Στις 31/12/20X1 θα πρέπει να λογιστούν για πρώτη φορά οι δουλευμένοι τόκοι του δανείου, οι οποίοι αντιστοιχούν σε διάστημα έξι μηνών (30.06.20X0 έως 31.12.20X0). από τον τοκοχρεωλυτικό πίνακα παρατηρώ ότι ο τόκος που αντιστοιχεί στην πρώτη περίοδο (έτος) είναι 811,81€. Συνεπώς ο τόκος που αντιστοιχεί για τους έξι μήνες ισούται με  $811,81 \times (6/12) = 405,90\text{€}$ . Επομένως η εγγραφή στις 31.12.20X0 είναι η εξής:

#### 20X0

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων	405,90	
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους		405,90
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>405,90</u></b>	<b><u>405,90</u></b>

Στις 30.06.20X1 καταβάλλεται η πρώτη δόση. Η εγγραφή, βάσει της πρώτης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα, έχει ως εξής:

#### 20X1

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.4.2.01..	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού	3.688,19	
2.6.5.01.XX	Τόκοι μακροπροθέσμων δανείων	811,81	
4.2.1.01..	Ταμιακά διαθέσιμα		4.500
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>4.500</u></b>	<b><u>4.500</u></b>

Την 31.12.20X1, θα διενεργηθεί η εγγραφή προσαρμογής των δουλευμένων τόκων της περιόδου, που βάσει της δεύτερης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα ανωτέρω, είναι για την περίοδο,  $662,11 * (6/12) = 331,06$ . Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 5.8.6.01.90 των δουλευμένων υποχρεώσεων από τόκους μεταφέρει από την προηγούμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο 405,90 ευρώ, η εγγραφή για τη διόρθωση θα είναι ( $405,90 - 331,06 = 74,84$ ):

20X1

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπρόθεσμων δανείων		74,84
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους	74,84	
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>74,84</u></b>	<b><u>74,84</u></b>

Στις 30.06.20X2 καταβάλλεται η δεύτερη δόση. Η εγγραφή, βάσει της δεύτερης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα, έχει ως εξής:

20X2

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.4.2.01..	Μακροπρόθεσμα δάνεια εσωτερικού	3.837,89	
2.6.5.01.XX	Τόκοι μακροπρόθεσμων δανείων	662,11	
4.2.1.01..	Ταμιακά διαθέσιμα		4.500
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>4.500</u></b>	<b><u>4.500</u></b>

Την 31.12.20X2, θα διενεργηθεί η εγγραφή προσαρμογής των δουλευμένων τόκων της περιόδου, που βάσει της τρίτης γραμμής του τοκοχρεωλυτικού πίνακα ανωτέρω, είναι για την περίοδο,  $506,33 * (6/12) = 253,16$ . Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 5.8.6.01.90 των δουλευμένων υποχρεώσεων από τόκους μεταφέρει από την



προηγούμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο 331,06 ευρώ, η εγγραφή για τη διόρθωση θα είναι (331,06 – 253,16 = 77,90):

20X2

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
2.6.5.01.90	Δουλευμένοι τόκοι μακροπροθέσμων δανείων		77,90
5.8.6.01.90	Δουλευμένες υποχρεώσεις από τόκους	77,90	
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>77,90</u></b>	<b><u>77,90</u></b>

Με τον ίδιο τρόπο διενεργούνται οι σχετικές λογιστικές εγγραφές και στις επόμενες περιόδους.

### **2.6.3 Προβλέψεις**

(α) Οι λογαριασμοί των προβλέψεων σε τριτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

6 - Προβλέψεις

6.1.1 - Προβλέψεις για παροχές κύριας σύνταξης

6.1.2 - Προβλέψεις για παροχές επικουρικών συντάξεων και συνταξιοδοτικών μερισμάτων

6.1.3 - Προβλέψεις για εφάπαξ συνταξιοδοτικές παροχές

6.2 - Προβλέψεις που αφορούν έξοδα

6.2.1 - Προβλέψεις για καταπτώσεις εγγυήσεων

6.2.2 - Προβλέψεις για αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων

6.2.3 - Προβλέψεις για πρόστιμα από Ε.Ε.

6.2.4 - Προβλέψεις για φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

6.2.5 - Προβλέψεις για πρόστιμα και προσαυξήσεις σε ασφαλιστικές εισφορές

6.2.6 - Προβλέψεις για λοιπά πρόστιμα

6.3 - Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία

(β) Οι αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί των προβλέψεων είναι:

(β-1) οι πεμπτοβάθμιοι 97 των λογαριασμών των δαπανών (2.2 Κοινωνικές παροχές, 2.3.9 Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις και 2.7.4 Πρόστιμα),

(β-2) οι λογαριασμοί της ομάδος 3, στην περίπτωση που αναγνωρίζονται προβλέψεις που αφορούν το κόστος αποκατάστασης κατά την απόσυρση παγίων στοιχείων.

Η αναγνώριση των προβλέψεων στους σχετικούς λογαριασμούς, περιλαμβάνει:

(α) την αρχική καταχώριση με τα ποσά που προκύπτουν από την βέλτιστη εκτίμηση για το ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους,

(β) την μεταγενέστερη επιμέτρηση, βάσει της οποίας σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι προβλέψεις αναπροσαρμόζονται ώστε τα ποσά τους να εκφράζουν την βέλτιστη εκτίμηση για τις συνθήκες που επικρατούν κατά την ημερομηνία αυτή.

Η λογιστική πολιτική που αφορά τις προβλέψεις και η αντιμετώπιση των σχετικών λογιστικών γεγονότων περιγράφεται εκτενώς στο κεφάλαιο 14 του παρόντος εκπαιδευτικού υλικού.

## **2.7 Κύκλωμα λοιπών οικονομικών ροών**

Το βασικό χαρακτηριστικό των λοιπών οικονομικών ροών είναι ότι αποτελούν συναλλαγές οι οποίες δεν επιδρούν στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει βάσει της μεθοδολογίας του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (European system of Accounts - ESA). Συνεπώς, οι εν λόγω λογαριασμοί δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση της δημοσιονομικής αναφοράς. Οι σχετικοί ορισμοί των λοιπών οικονομικών ροών δίνονται στην υποενότητα «3.3.5 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών». Οι λογαριασμοί των λοιπών οικονομικών ροών, σε τεταρτοβάθμιο επίπεδο, αναλύονται ως εξής:

7.1.3.01 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων

7.1.3.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση τιμαλφών

7.1.4.03 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση χρεωστικών τίτλων

7.1.4.04 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση δανείων

- 7.1.4.05 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση συμμετοχικών τίτλων και μεριδίων επενδυτικών κεφαλαίων
- 7.1.5.07 - Κέρδη και ζημίες από διάθεση παραγώγων και παροχών βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.2.3.01 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από πάγια περιουσιακά στοιχεία
- 7.2.3.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από τιμαλφή
- 7.2.4.03 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από χρεωστικούς τίτλους
- 7.2.4.05 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων
- 7.2.5.07 - Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από παράγωγα και παροχές βάσει αξίας τίτλων σε εργαζομένους
- 7.3.4.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα
- 7.3.4.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από ταμιακά διαθέσιμα και καταθέσεις
- 7.3.4.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους
- 7.3.4.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
- 7.3.4.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις
- 7.3.4.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις
- 7.3.5.01 - Συναλλαγματικές διαφορές από ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα
- 7.3.5.02 - Συναλλαγματικές διαφορές από νομίσματα και καταθέσεις
- 7.3.5.03 - Συναλλαγματικές διαφορές από χρεωστικούς τίτλους
- 7.3.5.04 - Συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια
- 7.3.5.08 - Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις
- 7.3.5.09 - Συναλλαγματικές διαφορές από λοιπές υποχρεώσεις
- 7.4.3.01 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 7.4.3.03 - Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση τιμαλφών

- 7.5.3.01 - Καταστροφικές ζημίες παγίων στοιχείων
- 7.5.3.02 - Καταστροφικές ζημίες αποθεμάτων
- 7.6.3.01 - Απομειώσεις παγίων στοιχείων
- 7.6.3.02 - Απομειώσεις αποθεμάτων
- 7.6.4.04 - Απομειώσεις δανείων
- 7.6.4.08 - Απομειώσεις απαιτήσεων
- 7.6.4.09 - Απομειώσεις προκαταβολών και λοιπών απαιτήσεων
- 7.7.3.01 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 7.7.3.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις αποθεμάτων
- 7.7.3.03 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις τιμαλφών
- 7.7.4.02 - Μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις μετρητών και καταθέσεων
- 7.8.3.01 - Λοιπές ροές παγίων στοιχείων
- 7.8.3.02 - Λοιπές ροές αποθεμάτων
- 7.8.3.03 - Λοιπές ροές τιμαλφών
- 7.8.4.. - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- 7.8.5.. - Λοιπές ροές χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

Ακολουθούν πρακτικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου με τον οποίο κινούνται οι σημαντικότεροι λογαριασμοί λοιπών οικονομικών ροών, αναφορικά με τα πιο συνήθη σχετικά λογιστικά γεγονότα:

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Έστω πάγιο του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 3.1.2.01 «Μηχανήματα και εξοπλισμός» αξίας κτήσεως 100.000,00 ευρώ και σωρευμένων αποσβέσεων κατά την 31.12.202X ποσού 25.000,00 ευρώ. Την 31.12.202X το πάγιο πωλείται έναντι του ποσού των 70.000,00 ευρώ μετρητοίς. Το αποτέλεσμα από την πώληση είναι 70.000,00 – (100.000,00 – 25.000,00) = -5.000,00 δηλαδή ζημία. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές κατά τη διάθεση του στοιχείου θα έχουν ως εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.2.1...	Ταμειακά διαθέσιμα	70.000	
3.1.2.01.96	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού	25.000	
7.1.3.01.XX	Κέρδη και ζημίες από διάθεση παγίων στοιχείων Μηχανήματα και εξοπλισμός	5.000	100.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>100.000</u></b>	<b><u>100.000</u></b>

### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Έστω εισηγμένες μετοχές του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 4.5.1.09 «Λοιπές εισηγμένες μετοχές» αξίας κτήσεως 1.000,00 ευρώ που αποκτήθηκαν την 30.06.202X. Η εύλογη αξία τους κατά την 31.12.202X ήταν 1.050,00 ευρώ. Με δεδομένο ότι η οντότητα αποτιμά τις εν λόγω μετοχές στην εύλογη αξία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η σχετική λογιστική εγγραφή προσαρμογής είναι η εξής:

31.12.202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
4.5.1.09.92	Διαφορές εύλογης αξίας λοιπών εισηγμένων μετοχών	50	
7.2.4.05	Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας από συμμετοχικούς τίτλους και τίτλους επενδυτικών κεφαλαίων		50
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>50</u></b>	<b><u>50</u></b>

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Έστω υποχρέωση 1.000,00 δολαρίων από αγορά παγίων του λογαριασμού με Κ.Α.Λ. 5.8.8.01 «Υποχρεώσεις από αγορές παγίων». Η υποχρέωση προέκυψε την 30.11.200X, και αναγνωρίστηκε σε ευρώ με ισοτιμία 1,10 (1 ευρώ ίσον με 1,10

109



δολάρια) Κατά την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (31.12.202X), η τρέχουσα ισοτιμία ήταν 1,15. Η σχετική λογιστική εγγραφή προσαρμογής έχει ως εξής:

31.12.202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
5.8.8.01.95	Συναλλαγματικές διαφορές υποχρεώσεων από αγορές παγίων και τιμαλφών <sup>6</sup>	39,52	
7.3.5.08	Συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις		39,52
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>39,52</u></b>	<b><u>39,52</u></b>

#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Κοίτασμα ενεργειακού ορυκτού πλούτου αξίας 50 εκ. € ανακαλύπτεται εντός της επικράτειας της χώρας. Το εν λόγω κοίτασμα ανήκει στην κεντρική διοίκηση. Η εγγραφή της αρχικής αναγνώρισης λόγω οικονομικής εμφάνισης είναι η εξής:

202X

<u>Κ.Α.Λ.</u>	<u>Περιγραφή Λογαριασμού</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
3.1.5.02.99	Λοιπές ροές ορυκτών και ενεργειακών αποθεμάτων	50.000.000	
7.4.3.01	Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση παγίων περιουσιακών στοιχείων		50.000.000
<b><u>ΣΥΝΟΛΑ</u></b>		<b><u>50.000.000</u></b>	<b><u>50.000.000</u></b>

#### 2.8 Κύκλωμα λογαριασμών καθαρής θέσης

Ο λογαριασμός του κεφαλαίου χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση που η οντότητα έχει κεφάλαιο το οποίο κατατίθεται από τους ιδιοκτήτες της. Η πίστωση του κεφαλαίου γίνεται με χρέωση των μετρητών ή των άλλων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται, αν η καταβολή είναι σε είδος. Αν το ποσό που εισφέρεται είναι

<sup>6</sup>  $1.000,00/1,10 - 1.000,00/1,15 = 39,52$

μεγαλύτερο της ονομαστικής αξίας των εκδιδόμενων τίτλων, η διαφορά αναγνωρίζεται σε λογαριασμό με τον τίτλο «Υπέρ το άρτιο».

Ο λογαριασμός των αποθεματικών εύλογης αξίας χρησιμοποιείται για την απευθείας αναγνώριση των θετικών διαφορών (κερδών) που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ενσωμάτων και των άυλων παγίων, όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους.

Στο λογαριασμό του σωρευμένου πλεονάσματος/ελλείμματος, αναγνωρίζεται το συνολικό έλλειμμα/πλεόνασμα της οντότητας που περιλαμβάνει το σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα μέχρι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης λογιστικής περιόδου, πλέον το πλεόνασμα/έλλειμμα της τρέχουσας λογιστικής περιόδου.

Το πλεόνασμα/έλλειμμα κάθε λογιστικής περιόδου, προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα των τελικών υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 1 «Έσοδα», 2 «Δαπάνες» και 7 «Λοιπές ροές».

Στο λογαριασμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας αναγνωρίζεται το μερίδιο της καθαρής θέσης οντοτήτων που διευθύνονται από την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές αναφορές, αλλά κατέχονται από άλλες εκτός της γενικής κυβέρνησης, οντότητες. Ο εν λόγω λογαριασμός εμφανίζεται μόνο όταν συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

## 2.9 Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκε η οικονομική ταξινόμηση του σχεδίου λογαριασμών της Γενικής Κυβέρνησης. Απεικονίστηκε επίσης η δομή, η συνδεσμολογία, και το βασικό λογιστικό κύκλωμα του σχεδίου λογαριασμών, μέσω πρακτικών παραδειγμάτων και μελετών περιπτώσεων που αφορούν συνήθη λογιστικά γεγονότα που αντιμετωπίζουν οι διάφοροι Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Τέλος, αναπτύχθηκε ο τρόπος με τον οποίο συλλειτουργούν οι λογαριασμοί και συνδέονται μεταξύ τους ανά βασική κατηγορία λογαριασμών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

(Κωδικός Θεματικής Ενότητας: 3)

#### 3.1 Εισαγωγή

##### 3.1.1 Σκοπός θεματικής ενότητας

Ο σκοπός της παρούσας θεματικής ενότητας είναι να παρουσιάσει τις θεμελιώδεις έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Όπως έχει αναφερθεί και στη θεματική ενότητα 1, το σχετικό θεωρητικό πλαίσιο βασίζεται σε διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα, και κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Τονίζεται ότι το θεωρητικό πλαίσιο δεν αποτελεί κάτι το ασαφές ή αφηρημένο, αλλά αντιθέτως καθορίζει με σαφήνεια τη γενικότερη φιλοσοφία των λογιστικών πολιτικών και προσφέρει βασικές κατευθύνσεις και καθοδήγηση ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων για τα οποία δεν είναι διαθέσιμες ειδικότερες οδηγίες.

##### 3.1.2 Προσδοκώμενα αποτελέσματα

Με την ολοκλήρωση της παρούσης θεματικής ενότητας οι επιμορφωνόμενοι θα είναι σε θέση:

- Να αντιληφθούν τις βασικές έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης
- Να γνωρίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και τους περιορισμούς στην πληροφορία αυτών.
- Να μπορούν να αναγνωρίσουν τα βασικά στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και τους κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης που αυτά ακολουθούν
- Να μπορούν να χρησιμοποιήσουν το εννοιολογικό πλαίσιο ως καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση των γεγονότων για τα οποία δεν υπάρχουν ειδικότερες οδηγίες.



- Να μπορούν να ταξινομούν με σωστό τρόπο τις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες της οικονομικής ταξινόμησης.

### 3.1.3 Σύντομη περιγραφή της θεματικής ενότητας

Στο πρώτο σκέλος της θεματικής ενότητας παρουσιάζονται οι βασικές αρχές του εννοιολογικού πλαισίου, κυρίως από τη σκοπιά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των συστατικών στοιχείων, ποιοτικών χαρακτηριστικών και περιορισμών που τις διέπουν. Στο δεύτερο σκέλος της θεματικής ενότητας περιγράφονται οι ορισμοί και οι έννοιες της οικονομικής ταξινόμησης. Επισημαίνεται ότι το σχέδιο λογαριασμών της οικονομικής ταξινόμησης έχει ήδη περιγραφεί στην προηγούμενη ενότητα, και συνεπώς το παρόν κεφάλαιο αφορά κυρίως την κατηγοριοποίηση και την ταξινόμηση των διαφόρων συναλλαγών στις σωστές ομάδες και είδη λογαριασμών.

## 3.2 Βασικές αρχές του εννοιολογικού πλαισίου

### 3.2.1 Ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Όπως είναι γνωστό, ο βασικός σκοπός των οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι να παρέχουν υπηρεσίες στους πολίτες, και όχι να παράγουν κέρδη ή να προσφέρουν αποδόσεις στους μετόχους ή λοιπούς ιδιοκτήτες. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα έχουν συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες οι οποίες τις διαφοροποιούν από οντότητες του ιδιωτικού τομέα, οι οποίες δραστηριοποιούνται στην αγορά και έχουν ως στόχο το κέρδος. Οι συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη διατύπωση του σχετικού εννοιολογικού λογιστικού πλαισίου, αλλά και τη γενικότερη φιλοσοφία που διέπει την αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων που τις αφορούν. Τα βασικότερα ειδικά χαρακτηριστικά των οντοτήτων του δημοσίου τομέα είναι τα εξής:

1. **Το εύρος και η σημασία των μη ανταλλακτικών συναλλαγών.** Σε μια μη ανταλλακτική συναλλαγή (non-exchange transaction), μια οικονομική οντότητα λαμβάνει αξία από τον αντισυμβαλλόμενο χωρίς να δίνει άμεσα περίπου ίση αξία ως αντάλλαγμα. Τέτοιες συναλλαγές είναι συνηθισμένες στον δημόσιο τομέα (φόροι, κοινωνικά επιδόματα, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις). Το επίπεδο και η ποιότητα των υπηρεσιών που λαμβάνει ένα

άτομο ή ομάδα ατόμων, συνήθως δεν σχετίζεται άμεσα με το επίπεδο των φόρων που υπολογίζονται.

- ii. **Η σημασία του εγκεκριμένου προϋπολογισμού.** Οι περισσότερες κυβερνήσεις και άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα καταρτίζουν προϋπολογισμούς. Στις περισσότερες χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, υπάρχει συνταγματική απαίτηση να προετοιμαστεί και να δημοσιοποιηθεί ένας προϋπολογισμός που έχει εγκριθεί από το νομοθετικό σώμα (ή ισοδύναμο). Η νομοθεσία συχνά ορίζει το περιεχόμενο αυτής της τεκμηρίωσης. Η νομοθετική εξουσία ασκεί την εποπτεία και οι ψηφοφόροι και οι εκλεγμένοι εκπρόσωποί τους θεωρούν τη διοίκηση της οντότητας υπόλογη μέσω του προϋπολογισμού και άλλων μηχανισμών. Ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός αποτελεί συχνά τη βάση για τον καθορισμό των επιπέδων φορολογίας και αποτελεί μέρος της διαδικασίας για τη λήψη νομοθετικής έγκρισης για τις δαπάνες.
- iii. **Η μακροβιότητα του δημοσίου τομέα.** Τα εθνικά κράτη έχουν γενικά πολύ μεγάλη διάρκεια ύπαρξης. Τα κράτη μπορεί να αντιμετωπίσουν σοβαρές οικονομικές δυσκολίες και ενδέχεται να αθετήσουν τις υποχρεώσεις του δημόσιου χρέους, ωστόσο συνεχίζουν να υπάρχουν. Ακόμη και εάν δημόσιες οντότητες οι οποίες είναι μικρότερες από την κεντρική διοίκηση (π.χ. ΟΤΑ ή δημόσια νοσοκομεία) αντιμετωπίζουν οικονομικές δυσκολίες, το κράτος ενδέχεται να λειτουργήσει ως χρηματοδότης μέσω επιχορηγήσεων και άλλων μεταβιβάσεων, ως δανειστής έσχατης ανάγκης ή και ως εγγυητής σε μεγάλη κλίμακα. Οι κύριες δεσμεύσεις παροχής υπηρεσιών των εν λόγω οντοτήτων ενδέχεται να συνεχίσουν να χρηματοδοτούνται από υψηλότερο κυβερνητικό επίπεδο. Για τους παραπάνω λόγους, η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) αποτελεί βασική παραδοχή για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του δημοσίου.
- iv. **Η φύση και ο σκοπός των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο Δημόσιο Τομέα.** Στο δημόσιο τομέα, ο πρωταρχικός λόγος για την κατοχή ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού και άλλων περιουσιακών στοιχείων είναι η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας και όχι η ικανότητά τους να δημιουργούν ταμειακές ροές, καθώς πρωταρχικός σκοπός των εν λόγω οντοτήτων είναι η παροχή υπηρεσιών στους πολίτες. Γενικά τα περιουσιακά

στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας. Λόγω των τύπων των παρεχόμενων υπηρεσιών, ένα σημαντικό ποσοστό των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται από οντότητες του δημόσιου τομέα είναι εξειδικευμένο - για παράδειγμα, δρόμοι και στρατιωτικός εξοπλισμός. Μπορεί να υπάρχει περιορισμένη αγορά για τέτοια περιουσιακά στοιχεία και, ακόμη και τότε, μπορεί να χρειάζονται σημαντική προσαρμογή προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από άλλους φορείς. Αυτοί οι παράγοντες έχουν επιπτώσεις στην επιμέτρηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

- v. **Ο ρυθμιστικός ρόλος του Δημόσιου Τομέα.** Τα κράτη και οι άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα έχουν ρυθμιστική εξουσία απέναντι σε οντότητες που δραστηριοποιούνται σε ορισμένους τομείς της οικονομίας. Ο σκοπός της εν λόγω εξουσίας είναι η διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος σύμφωνα με τους καθορισμένους στόχους της δημόσιας πολιτικής. Η ρυθμιστική παρέμβαση μπορεί επίσης να προκύψει όταν υπάρχουν ατέλειες της αγοράς, αδυναμία της αγοράς να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες, ή για τον μετριασμό συνεπειών οι επιπτώσεις των οποίων δεν μεταδίδονται μέσω της τιμολόγησης (π.χ. ρύπανση). Τέτοιες ρυθμιστικές δραστηριότητες πραγματοποιούνται σύμφωνα με νομικές διαδικασίες.

## Μελέτη Περίπτωσης

Ο Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης Α εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από εργαζόμενους και εργοδότες και παρέχει συντάξεις γήρατος σε εργαζόμενους που αποχωρούν από την αγορά εργασίας λόγω συμπλήρωσης του προβλεπόμενου ορίου ηλικίας. Οι συντάξεις οι οποίες παρέχονται δεν έχουν άμεση συνάφεια με τις ασφαλιστικές εισφορές που έχουν εισπραχθεί, αλλά υπολογίζονται με μαθηματικό τύπο ο οποίος εξαρτάται από τα χρόνια υπηρεσίας, τον τελευταίο μισθό και την ελάχιστη σύνταξη. Ο εν λόγω ΟΚΑ καταρτίζει προϋπολογισμό ο οποίος κατά κανόνα είναι ισοσκελισμένος και προβλέπει μηδενικό έλλειμμα/πλεόνασμα, και καμία δαπάνη δεν μπορεί να πληρωθεί αν δεν έχει εγγραφεί στον προϋπολογισμό. Η

κεντρική διοίκηση επιχορηγεί σε τακτική βάση τον ΟΚΑ Α, και υποχρεούται να καλύπτει τυχόν ελλείμματα με έκτακτες επιχορηγήσεις ώστε να πληρώνονται απρόσκοπτα οι συντάξεις. Τέλος, ο ΟΚΑ Α διαθέτει ελεγκτικούς μηχανισμούς ώστε να παρακουθεί την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών από τους εργοδότες, τις οποίες οι εργοδότες είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν (υποχρεωτικός χαρακτήρας των εισφορών). Ποια από τα προαναφερθέντα ειδικά χαρακτηριστικά των δημοσίων οντοτήτων εντοπίζονται στην παρούσα μελέτη περίπτωσης για τον ΟΚΑ Α?

### **Απάντηση:**

Ο συγκεκριμένος Ο.Κ.Α. εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές και πληρώνει συντάξεις, οι οποίες αποτελούν μη ανταλλακτικές συναλλαγές βάσει του ορισμού, καθώς δεν υπάρχει άμεση σχέση στα ποσά τα οποία εισπράττονται και τις συντάξεις που τελικά καταβάλλονται ανά ασφαλισμένο. Επίσης εισπράττει επιχορηγήσεις από το κράτος, οι οποίες είναι και αυτές μη ανταλλακτικές συναλλαγές. Είναι εμφανές ότι σκοπός του ΟΚΑ είναι να παρέχει υπηρεσίες στους πολίτες, και συγκεκριμένα το αγαθό της κοινωνικής ασφάλισης, καθώς δε λειτουργεί με όρους αγοράς (π.χ. σαν ασφαλιστική εταιρεία), και ούτε έχει ως σκοπό το κέρδος. Το κράτος υποχρεούται να καλύπτει τα τυχόν ελλείμματά του, με αποτέλεσμα να μην αντιμετωπίζει κινδύνους ρευστότητας και ως εκ τούτου προβλέπεται να εξακολουθεί να υφίσταται σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Ο προϋπολογισμός του έχει εξαιρετική σημασία, καθώς καμία δαπάνη δεν μπορεί να πληρωθεί αν δεν είναι εγγεγραμμένη σε αυτόν. Τέλος, ο συγκεκριμένος ΟΚΑ ασκεί κάποιο μικρό ρυθμιστικό ρόλο στην αγορά εργασίας, καθώς οι ασφαλιστικές εισφορές επηρεάζουν το κόστος της εργασίας στον ιδιωτικό τομέα, και επίσης διαθέτει την εξουσία να ελέγξει αν οι διατάξεις που αφορούν τις ασφαλιστικές εισφορές εφαρμόζονται από τους εργοδότες.

### **3.2.2 Σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι βασικοί στόχοι της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μέσω της κατάρτισης και δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από οντότητες του δημόσιου τομέα, είναι η παροχή πληροφορίας για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι

αυτοσκοπός. Σκοπός τους είναι να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες, πρωταρχικά λαμβάνοντας υπόψη τις ανάγκες τους σε πληροφόρηση.

Οι οντότητες του δημόσιου τομέα συγκεντρώνουν πόρους από φορολογούμενους, δανειστές και λοιπούς παρόχους, με σκοπό τη χρήση τους για παροχή υπηρεσιών σε πολίτες και άλλους αποδέκτες υπηρεσιών. Αυτές οι οντότητες είναι υπόλογες για τη διαχείριση και τη χρήση των πόρων προς τους παρόχους αλλά και σε εκείνους που εξαρτώνται από αυτές για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών (π.χ. πολίτες). Συνεπώς, οι πάροχοι των πόρων και οι λήπτες των υπηρεσιών χρειάζονται πληροφορίες για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν τυποποιημένες αναφορές με σκοπό να καλύπτουν, πρωτίστως, τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών εκείνων που δεν έχουν τη δυνατότητα ή το έννομο δικαίωμα να απαιτήσουν να τους γνωστοποιηθεί χρηματοοικονομική πληροφόρηση, προσαρμοσμένη στις εξειδικευμένες ανάγκες τους. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού συνιστούν το ελάχιστο επίπεδο πληροφόρησης που απαιτείται να παρέχεται σε όλους τους χρήστες. Αποτελούν οικονομικές αναφορές που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών που δεν είναι σε θέση να απαιτήσουν την προετοιμασία οικονομικών αναφορών προσαρμοσμένων στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησής τους. Ορισμένοι χρήστες χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν την προετοιμασία αναφορών προσαρμοσμένων στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησής τους. Παρόλο που και οι εν λόγω χρήστες μπορεί να βρουν την πληροφορία που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσιμη, τονίζεται ότι αυτές δεν έχουν αναπτυχθεί για να ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες ανάγκες τους για πληροφόρηση.

Οι πολίτες είναι αυτοί που κυρίως λαμβάνουν υπηρεσίες από τις οντότητες του δημοσίου τομέα, και παρέχουν τους σχετικούς πόρους σε αυτές (π.χ. μέσω της φορολογίας). Επομένως, οι πολίτες είναι κύριοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι ορισμένοι αποδέκτες υπηρεσιών και πάροχοι πόρων μπορεί να μην είναι πολίτες—για παράδειγμα, ξένοι υπήκοοι που πληρώνουν φόρους, ή ξένοι θεσμικοί επενδυτές οι οποίοι κατέχουν κρατικά ομόλογα. Σε κάθε περίπτωση, σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή

πληροφορίας σε όσους παρέχουν πόρους ή/και λαμβάνουν υπηρεσίες από δημόσιες οντότητες, για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

Η πρωταρχική λειτουργία των κυβερνήσεων και άλλων φορέων του δημόσιου τομέα είναι να παρέχουν υπηρεσίες που ενισχύουν την ευημερία των πολιτών ή λοιπών κατοίκων. Αυτές οι υπηρεσίες περιλαμβάνουν κοινωνική πρόνοια, αστυνόμευση, δημόσια εκπαίδευση, εθνική ασφάλεια και άμυνα. Συνήθως οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ως μη ανταλλακτικές συναλλαγές και εκτός περιβάλλοντος αγοράς.

Τα κράτη και οι λοιπές οντότητες του δημόσιου τομέα είναι υπόλογες προς αυτούς που τους παρέχουν πόρους και σε εκείνους που εξαρτώνται από αυτούς για την παροχή υπηρεσιών (λήπτες υπηρεσιών) κατά την περίοδο αναφοράς αλλά και μακροπρόθεσμα. Η υποχρέωση για λογοδοσία απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τη διαχείριση από την οικονομική οντότητα των πόρων που της έχουν ανατεθεί για την παροχή υπηρεσιών, και τη συμμόρφωσή της με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς που την αφορούν. Δεδομένου του τρόπου με τον οποίο χρηματοδοτούνται οι υπηρεσίες που παρέχονται από δημόσιους φορείς (κυρίως από φορολογικά έσοδα ή άλλες μη ανταλλακτικές συναλλαγές), η εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας απαιτεί την παροχή πληροφοριών για θέματα όπως η παροχή υπηρεσιών της οντότητας κατά την περίοδο αναφοράς, αλλά και η ικανότητά της να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες σε μελλοντικές περιόδους.

### **3.2.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και οι αρχές εφαρμογής αποτελούν τις ιδιότητες εκείνες που καθιστούν την πληροφόρηση που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρήσιμη για τους χρήστες τους και συνιστούν βάση αξιολόγησης ως προς την επίτευξη του σκοπού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του Λογιστικού Πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) απευθύνονται τόσο στους συντάκτες των Λογιστικών Προτύπων και Πολιτικών όσο και στους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ οι αρχές εφαρμογής του ΛΠΓΚ απευθύνονται κυρίως στους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αμφότερα σκοπό έχουν τη διασφάλιση παροχής ποιοτικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχοντας υπόψη ότι σε συγκεκριμένες περιπτώσεις αυτή μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς πληροφόρησης. Ωστόσο, οι περιορισμοί πληροφόρησης δεν μπορεί να ακυρώνουν ούτε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά ούτε τις αρχές εφαρμογής.

Ισχύουν τα ακόλουθα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- **Σχετικότητα (Relevance)** - Η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία είναι σχετική όταν συμβάλλει στην επίτευξη του σκοπού των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτό συμβαίνει όταν η πληροφορία έχει επιβεβαιωτική ή/και προγνωστική αξία.

- **Πιστή απεικόνιση/αξιοπιστία (Faithful representation / Reliability)**- Για να είναι αξιόπιστη, η χρηματοοικονομική και μη χρηματοοικονομική πληροφορία πρέπει να απεικονίζει πιστά την ουσία των οικονομικών φαινομένων και συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών - τα οποία επιδιώκει να παρουσιάσει. Η πιστή απεικόνιση των ανωτέρω επιτυγχάνεται όταν η παρουσίασή τους είναι πλήρης, συνετή, ουδέτερη, επαληθεύσιμη και χωρίς ουσιώδη σφάλματα. Η πληροφορία η οποία απεικονίζει πιστά τις οικονομικές συναλλαγές, ή άλλα φαινόμενα, απεικονίζει την ουσία πάνω από τον τύπο των υποκείμενων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή περιστάσεων.

- **Πληρότητα (Completeness)** - Η πληροφορία η οποία ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης οφείλει να είναι πλήρης εντός των ορίων που θέτει η εκτίμηση της ουσιαστικότητας και του κόστους-οφέλους που επιφέρει.

- **Σύνεση (Prudence)** - Σύνεση είναι η ενσωμάτωση ενός τέτοιου βαθμού προσοχής στην άσκηση των κρίσεων που είναι αναγκαίες, για την πραγματοποίηση των εκτιμήσεων που απαιτούνται υπό συνθήκες αβεβαιότητας, ώστε περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα να μην υπερεκτιμώνται και υποχρεώσεις ή έξοδα να μην υποεκτιμώνται.

- **Ουδετερότητα (Neutrality)** - Η πληροφορία είναι ουδέτερη, εάν δεν είναι μεροληπτική. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες εάν η πληροφόρηση που περιέχουν έχει επιλεγεί ή παρουσιαστεί με τρόπο σχεδιασμένο να επηρεάσει τη λήψη μιας απόφασης ή τη διαμόρφωση κρίσης, ώστε να επιφέρει ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα. Η εφαρμογή του ποιοτικού χαρακτηριστικού της



σύνεσης υπό συνθήκες αβεβαιότητας δεν συνιστά μεροληψία και δεν επηρεάζει την ουδετερότητα.

- **Επαληθευσιμότητα (Verifiability)** - Η επαληθευσιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που εγγυάται στους χρήστες ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βασίζονται σε στοιχεία που τις τεκμηριώνουν, με τρόπο ώστε να απεικονίζουν πιστά την ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων, δραστηριοτήτων ή συνθηκών που επιδιώκουν να παρουσιάσουν

- **Ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form)** - Η ουσία πάνω από τον τύπο απαιτεί ότι οι συναλλαγές, άλλα γεγονότα, δραστηριότητες ή συνθήκες λογιστικοποιούνται και παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική τους διάσταση, και όχι απλά με τον νομικό τους τύπο.

- **Κατανοητότητα (Understandability)** - Κατανοητή είναι η πληροφορία όταν αυτή παρουσιάζεται με έναν τρόπο που διευκολύνει εξειδικευμένους και μη εξειδικευμένους χρήστες να κατανοήσουν το νόημά της. Η κατανοητότητα ενισχύεται όταν η πληροφορία είναι ταξινομημένη, διατυπωμένη, και παρουσιασμένη με ευκρίνεια και περιεκτικότητα.

- **Εγκαιρότητα (Timeliness)** - Η πληροφορία είναι έγκαιρη όταν είναι διαθέσιμη στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πριν χάσει την ικανότητά της να είναι χρήσιμη για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων. Όταν η σχετική πληροφορία είναι διαθέσιμη το νωρίτερο δυνατό, μπορεί να αυξηθούν η χρησιμότητά της να συνεισφέρει στις αξιολογήσεις της λογοδοσίας και η ικανότητά της να επηρεάσει αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν.

- **Συγκρισιμότητα (Comparability)** - Η συγκρισιμότητα είναι η ποιότητα της πληροφορίας που διευκολύνει τους χρήστες να αναγνωρίσουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ δύο συνόλων φαινομένων σε διαφορετικές οντότητες αναφοράς ή σε μία οντότητα αναφοράς σε διαφορετικές χρονικές στιγμές.

## Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Οντότητα του δημοσίου τομέα σχεδιάζει να δημοσιεύσει τις οικονομικές της καταστάσεις που αφορούν το έτος 20X1 τον Ιούνιο του 20X3. Ποιο από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται?



**Απάντηση:** Το ποιοτικό χαρακτηριστικό που δεν τηρείται είναι της εγκαιρότητας, καθώς οι καταστάσεις δημοσιεύονται με σοβαρή καθυστέρηση 18 μηνών. Είναι προφανές ότι η πληροφορία που παρέχουν θα έπρεπε να είναι διαθέσιμη στους χρήστες πολύ νωρίτερα, ώστε να τους είναι χρήσιμη έγκαιρα για σκοπούς λήψης αποφάσεων. Επισημαίνεται ότι δυνάμει του άρθρου 14 του Π.Δ. 54/2018, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών αναφορών ολοκληρώνεται το αργότερο μέχρι την 30.06 του επόμενου ημερολογιακού έτους από εκείνο που αφορούν.

### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

ΟΚΑ απεικονίζει το χαρτοφυλάκιο των ομολόγων του σε ονομαστικές αξίες στον ισολογισμό του έτους 20X1, και σε τρέχουσες αξίες την προηγούμενη συγκριτική περίοδο 20X0. Ποιο από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται?

**Απάντηση:** Το ποιοτικό χαρακτηριστικό που δεν τηρείται είναι της συγκρισιμότητας, καθώς τα ποσά του χαρτοφυλακίου ομολόγων που απεικονίζονται στις καταστάσεις αποτιμώνται σε διαφορετική βάση και συνεπώς δεν είναι συγκρίσιμα, και ενδέχεται να οδηγήσουν τους χρήστες σε λανθασμένα συμπεράσματα.

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Νοσοκομείο δεν έχει απεικονίσει στις καταστάσεις δεδουλευμένα έξοδα υπηρεσιών τα οποία έχουν τιμολογηθεί, αξίας 3.000.000 €. Ποια από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρούνται?

**Απάντηση:** Το ποιοτικά χαρακτηριστικά που δεν τηρούνται είναι της πληρότητας και της πιστής απεικόνισης, καθώς τα συγκεκριμένα έξοδα αποτελούν ουσιώδη ποσά και σημαντικά λογιστικά γεγονότα τα οποία θα έπρεπε να είχαν συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### 3.2.4 Αρχές εφαρμογής

Οι αρχές εφαρμογής σχετίζονται με τις παραδοχές βάσει των οποίων συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ισχύουν οι ακόλουθες αρχές εφαρμογής:

- **Συνέχιση της δραστηριότητας (Going concern)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας, εκτός εάν υπάρχει πρόθεση ρευστοποίησης της οντότητας ή παύσης της δραστηριότητάς της, ή εάν δεν υπάρχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από τη ρευστοποίηση ή την παύση της δραστηριότητας. Τα δικαιώματα και οι δεσμεύσεις που απορρέουν από λειτουργίες δημόσιου χαρακτήρα και ανατίθενται σε οντότητες του δημοσίου τομέα μπορούν να παύσουν να υφίστανται, εν όλω ή εν μέρει, μόνο μέσω νόμου ή απόφασης της κυβέρνησης, ακόμη και όταν οντότητες του δημοσίου τομέα συγχωνεύονται, διασπώνται ή διαλύονται.
- **Συνέπεια (Consistency)** - Οι λογιστικές πολιτικές, η βάση κατάρτισης, καθώς και η παρουσίαση και ταξινόμηση των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρούνται αμετάβλητες από περίοδο σε περίοδο, εκτός εάν, μετά από μια σημαντική αλλαγή στη φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας ή την αναθεώρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μια άλλη λογιστική πολιτική, βάση κατάρτισης, παρουσίασης ή ταξινόμησης είναι καταλληλότερη. Στην περίπτωση αυτή, οι προκύπτουσες αλλαγές πρέπει να αιτιολογούνται και να γνωστοποιούνται. Η συνέπεια είναι ένα μέσο επίτευξης συγκρισιμότητας, χρησιμοποιώντας τις ίδιες λογιστικές αρχές ή πολιτικές ή/και βάση κατάρτισης, είτε από περίοδο σε περίοδο εντός μιας οντότητας αναφοράς είτε σε μία μόνο περίοδο μεταξύ περισσότερων της μιας οντοτήτων αναφοράς.
- **Συμψηφισμός/Συγκέντρωση (Offsetting/Aggregation)** - Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα δεν συμψηφίζονται εκτός εάν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από συγκεκριμένη λογιστική πολιτική. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Κάθε

ουσιαστική κατηγορία παρόμοιων στοιχείων παρουσιάζεται χωριστά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας παρουσιάζονται χωριστά, εκτός εάν είναι μη ουσιαστικά.

- **Ευαισθησία ως προς την παρουσίαση (Presentational sensitivity)** - Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δικαιολογείται κάποια ευαισθησία όσον αφορά το επίπεδο ανάλυσης στο οποίο παρουσιάζονται οι σχετικές πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα χωριστές παρουσιάσεις ή γνωστοποιήσεις σχετικά με εξατομικευμένα στοιχεία στρατιωτικής φύσης, εγγυήσεων ή νομικών υποθέσεων. Ωστόσο η ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση δεν επιτρέπεται να επιδρά στις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία.

- **Περίοδος αναφοράς (Reporting period)** - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία αναφοράς μιας οντότητας αλλάξει ή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί, εκτός από την περίοδο που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καλύπτουν, τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιεί μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδο αναφοράς και τον επακόλουθο περιορισμό στη συγκρισιμότητα.

- **Συμμόρφωση (Compliance)** - Η οντότητα αναφοράς της οποίας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή η επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι σύμφωνες με το ΛΠΓΚ κάνει μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση αυτής της συμμόρφωσης. Για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και όποιες άλλες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή επιπρόσθετη χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρουσιάζονται μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η δήλωση αυτή περιλαμβάνεται στις σημειώσεις. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με το ΛΠΓΚ, εκτός εάν είναι σύμφωνες με όλες τις απαιτήσεις του ΛΠΓΚ.

## Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Ο ΟΚΑ Α εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές από ασφαλισμένους μέσω τρίτου δημοσίου φορέα, ο οποίος παρακρατεί το 10% των εισπραττόμενων ποσών ως

προμήθεια για την υπηρεσία που παρέχει. Ο ΟΚΑ Α κάθε φορά απεικονίζει στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης το καθαρό ποσό που εισπράττει (δηλαδή έχοντας αφαιρέσει την προμήθεια) ως έσοδο από ασφαλιστικές εισφορές. Ποια από τις αρχές εφαρμογής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν τηρείται?

**Απάντηση:** Η αρχή εφαρμογής που δεν τηρείται είναι η αρχή της συγκέντρωσης/συμψηφισμού, καθώς ο ΟΚΑ Α δεν θα πρέπει να συμψηφίζει τις ασφαλιστικές εισφορές που εισπράττει με την προμήθεια του τρίτου φορέα, καθώς αποτελούν διαφορετικά έσοδα και έξοδα και συνεπώς θα πρέπει να απεικονιστούν διακριτά στις καταστάσεις. Με άλλα λόγια, ο ΟΚΑ θα πρέπει να απεικονίζει ως έσοδο το μικτό ποσό των ασφαλιστικών εισφορών, και ως έξοδο ξεχωριστά την προμήθεια.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύει η Κεντρική Διοίκηση, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται κατηγοριοποιημένα σε ιδιαίτερα αναλυτικό βαθμό. Εξαιρέση αποτελούν τα οπλικά συστήματα, τα οποία παρουσιάζονται σωρευτικά ως ένα συνολικό ποσό, χωρίς περαιτέρω ανάλυση, κατηγοριοποίηση ή ταξινόμηση. Βάσει ποιας από τις αρχές εφαρμογής προβαίνει η Κεντρική διοίκηση στη συγκεκριμένη παρουσίαση?

**Απάντηση:** Η αρχή εφαρμογής που δικαιολογεί τη συγκεκριμένη παρουσίαση είναι η αρχή της ευαισθησίας ως προς την παρουσίαση, καθώς ζητήματα που άπτονται των οπλικών συστημάτων αποτελούν ευαίσθητα δεδομένα που αφορούν την άμυνα της χώρας. Η αποφυγή της ανάλυσης σε μεγαλύτερο βαθμό δεν επιτρέπει την διαρροή πληροφορίας η οποία ενδεχομένως θα μπορούσε να διακινδυνεύσει την ασφάλεια της χώρας. Εντούτοις, η ευαισθησία ως προς την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση δεν επιτρέπεται να επιδρά στις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης που σχετίζονται με τα στοιχεία των οπλικών συστημάτων.

### **3.2.5 Περιορισμοί στην πληροφορία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Τα παρακάτω ενδέχεται να περιορίζουν την πληροφορία που περιλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές αναφορές γενικού σκοπού:



- **Ουσιαστικότητα (Materiality)** - Η πληροφορία είναι ουσιαστική αν η παράλειψή της ή η εσφαλμένη παρουσίασή της στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί για τη συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς θα μπορούσε να επηρεάσει τη λογοδοσία της οντότητας, ή τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ουσιαστικότητα εξαρτάται τόσο από τη φύση όσο και από το ποσό του συγκεκριμένου στοιχείου.
- **Κόστος/όφελος (Cost-benefit)** - Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συνεπάγεται κόστη. Τα οφέλη της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πρέπει να δικαιολογούν αυτά τα κόστη. Η αξιολόγηση ως προς το εάν τα οφέλη της παροχής πληροφόρησης δικαιολογούν τα σχετικά κόστη είναι συχνά θέμα κρίσης, επειδή πολλές φορές δεν είναι εφικτό να αναγνωρισθούν και/ή να ποσοτικοποιηθούν όλα τα κόστη και όλα τα οφέλη της πληροφορίας που περιλαμβάνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- **Ισορροπία μεταξύ επιμέρους ποιοτικών χαρακτηριστικών και αρχών εφαρμογής (Balance between the individual qualitative characteristics and application principles)** - Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά συλλειτουργούν για να συνεισφέρουν στη συνολική χρησιμότητα της πληροφόρησης. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητη η εξισορρόπηση ή ο συμβιβασμός μεταξύ επιμέρους ποιοτικών χαρακτηριστικών και αρχών εφαρμογής, προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

## Παράδειγμα

Δημόσια υπηρεσία προμηθεύεται καλάθι αγρήστων αξίας 5 €. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του είναι 5 χρόνια, και συνεπώς το κόστος κτήσης του θα πρέπει να κατανεμηθεί μέσω των αποσβέσεων σε 5 χρόνια, ήτοι απόσβεση 1€ το χρόνο. Ο λογιστής της υπηρεσίας αντιθέτως αναγνωρίζει τη συνολική δαπάνη 5 € ως έξοδο κατά το έτος απόκτησης. Βάσει ποιου από τους ανωτέρω περιορισμούς στην πληροφορία δύναται ο λογιστής να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη αντιμετώπιση?

**Απάντηση:** Η οντότητα μπορεί να επιλέξει τη συγκεκριμένη αντιμετώπιση κυρίως λόγω του περιορισμού της ουσιαστικότητας (materiality) και δευτερευόντως του περιορισμού του κόστους-οφέλους. Ο λόγος είναι ότι λόγω του ευτελούς και μη ουσιαστικού κόστους του καλαθιού αγρήστων, κανένας επενδυτής, πιστωτής ή πολίτης δεν πρόκειται να επηρεαστεί ως προς τις αποφάσεις του, αν το εν λόγω κόστος

αναλωθεί άμεσα. Επισημαίνεται ότι ειδικά όσον αφορά το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 54/2018, ο συγκεκριμένος χειρισμός προβλέπεται με την ύπαρξη λογαριασμών για αγορές υλικών άμεσης ανάλωσης (λογαριασμός 2.4.1.02)

### 3.2.6 Στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις οικονομικές επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων λογιστικών γεγονότων, ομαδοποιώντας τις σε μεγάλες κατηγορίες που έχουν κοινά οικονομικά χαρακτηριστικά. Αυτές οι ευρείες κατηγορίες ονομάζονται στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία είναι τα δομικά συστατικά από τα οποία κατασκευάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτά τα δομικά συστατικά αποτελούν το θεμέλιο για την καταγραφή, ταξινόμηση και συγκέντρωση των οικονομικών δεδομένων, με τρόπο που παρέχει στους χρήστες πληροφόρηση η οποία αποσκοπεί στην πλήρωση των στόχων και σκοπών της κατάρτισης και δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- i. **Περιουσιακά στοιχεία (assets)** – Πόροι που κατευθύνονται από την οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, από τους οποίους αναμένεται να εισρεύσουν στη οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή οι οποίοι ενσωματώνουν τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται από τις οντότητες για την επίτευξη των στόχων τους. Όταν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν άμεσα χρηματοροές, αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν δυνατότητα παροχής υπηρεσίας, ενώ όταν χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία καθαρών χρηματοροών αναφέρονται ως στοιχεία που ενσωματώνουν μελλοντικό οικονομικό όφελος. Συνεπώς, για την κάλυψη όλων των σκοπών για τους οποίους προορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία, χρησιμοποιείται ο όρος μελλοντικό οικονομικό όφελος ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας
- ii. **Υποχρεώσεις (Liabilities)** - Παρούσες δεσμεύσεις της οντότητας που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οντότητα, οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

- iii. **Έσοδα (Revenues)** - Μικτές εισροές οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, οι οποίες καταλήγουν σε αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων που σχετίζονται με εισφορές από τους ιδιοκτήτες. Εισροές σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται για λογαριασμό άλλης οντότητας, στην οποία και θα μεταβιβαστούν, δεν αποτελούν έσοδα αλλά υποχρεώσεις.
- iv. **Έξοδα (Expenses)** - Μειώσεις οικονομικού οφέλους ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου με τη μορφή εκροών ή ανάλωσης περιουσιακών στοιχείων ή ανάληψης υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων/καθαρής θέσης, εξαιρουμένων αυτών που σχετίζονται με διανομές στους ιδιοκτήτες. Εκροές που διενεργούνται για λογαριασμό άλλης οντότητας, από την οποία και θα ανακτηθούν, δεν αποτελούν έξοδα, αλλά περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις).
- v. **Εισφορές από ιδιοκτήτες (Owner contributions)** - Εισροές πόρων σε μια οικονομική οντότητα, που εισφέρονται από εξωτερικά μέρη υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, οι οποίες δημιουργούν ή αυξάνουν δικαίωμα στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας.
- vi. **Διανομές σε ιδιοκτήτες (Ownership distributions)** - Εκροές πόρων από την οικονομική οντότητα, που διανέμονται σε εξωτερικά μέρη υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, οι οποίες αποδίδουν ή μειώνουν το μερίδιο στην καθαρή οικονομική θέση της οντότητας

### Μελέτη περίπτωσης 1<sup>η</sup>

Δημόσια υπηρεσία κατά την περίοδο αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποκτά περιπολικό αυτοκίνητο μέσω αγοράς από προμηθευτή, με σκοπό να το χρησιμοποιήσει για υπηρεσίες αστυνόμευσης. Ποιο στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προκύπτει από το εν λόγω λογιστικό γεγονός?

**Απάντηση:** Το αυτοκίνητο το οποίο απέκτησε η δημόσια υπηρεσία αποτελεί περιουσιακό στοιχείο, καθώς πληροί το σχετικό ορισμό. Δηλαδή αποτελεί πόρο που ελέγχεται από την οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος (αγορά), ο οποίος ενσωματώνει δυνατότητα παροχής υπηρεσίας (η οντότητα θα τον χρησιμοποιήσει για την παροχή υπηρεσιών αστυνόμευσης στους πολίτες). Το κόστος αγοράς του δεν αποτελεί έξοδο, καθώς δεν προκύπτει μείωση της καθαρής θέσης της



οντότητας από την αγορά, αλλά αποτελεί τη βάση επιμέτρησης του αυτοκινήτου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έξοδο θα αποτελούσε μόνο η τυχόν απόσβεσή του.

### **Μελέτη περίπτωσης 2<sup>η</sup>**

ΟΚΑ παροχών συντάξεων εισπράττει ασφαλιστικές εισφορές υγείας από ασφαλισμένους, τις οποίες δυνάμει του νόμου υποχρεούται να αποδώσει σε ΟΚΑ παροχών υγείας. Οι εισπράξεις αυτές από τους ασφαλισμένους, αποτελούν έσοδο ή υποχρέωση για τον ΟΚΑ παροχών υγείας?

**Απάντηση:** Οι συγκεκριμένες εισπράξεις αποτελούν υποχρεώσεις του ΟΚΑ, και ως τέτοιες θα απεικονιστούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς η υποχρεωτική απόδοσή τους θα καταλήξει σε εκροή οικονομικών πόρων από την οντότητα. Δεν αποτελούν έσοδο καθώς από την είσπραξη τους δεν προκύπτει αύξηση της καθαρής θέσης του ΟΚΑ, αφού ταυτόχρονα με την είσπραξη εγγράφεται η αντίστοιχη υποχρέωση βάσει των κανόνων της διπλογραφικής λογιστικής.

### **Μελέτη περίπτωσης 3<sup>η</sup>**

Δημοτική επιχείρηση ύδρευσης και αποχέτευσης έχει τη μορφή ανωνύμου εταιρείας (Α.Ε.), της οποίας το 100% του μετοχικού κεφαλαίου ανήκει στον αντίστοιχο Δήμο. Η δημοτική επιχείρηση αποφασίζει την καταβολή μερίσματος στον Δήμο με τη μορφή χρηματικού πόσου ύψους 5% των κερδών χρήσης της προηγούμενης περιόδου. Τι στοιχείο των περιουσιακών καταστάσεων προκύπτει από την καταβολή του μερίσματος?

**Απάντηση:** Η καταβολή του μερίσματος αποτελεί μείωση οικονομικού οφέλους της οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου με τη μορφή ταμειακής εκροής η οποία καταλήγει σε μείωση της καθαρής θέσης της επιχείρησης. Ωστόσο δεν αποτελεί έξοδο, καθώς από τον σχετικό ορισμό ρητά εξαιρούνται οι διανομές σε ιδιοκτήτες. Το εν λόγω μέρισμα αποτελεί διανομή μεριδίου αποδόσεων/κερδών στον ιδιοκτήτη της δημοτικής επιχείρησης (δηλαδή στον Δήμο που κατέχει το μετοχικό της κεφάλαιο), και ως τέτοιο θα απεικονιστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.



### 3.2.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση

Η παρούσα υποενότητα προσδιορίζει τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται ώστε να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις βασικές αρχές που διέπουν την επιμέτρηση του εκάστοτε στοιχείου. Η αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός στοιχείου που πληροί τον ορισμό ενός στοιχείου, και μπορεί να μετρηθεί σε συμφωνία με όσα ορίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα κριτήρια αναγνώρισης ενός στοιχείου είναι τα εξής:

- Το στοιχείο θα πρέπει να πληροί τον ορισμό ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως περιγράφεται στην υποενότητα 3.2.6
- Το στοιχείο δύναται να επιμετρηθεί με τρόπο σύμφωνο με όσα ορίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Το σύνολο των στοιχείων που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης θα πρέπει να αναγνωρισθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να επιμετρηθούν, είναι αδύνατο να απεικονιστούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με άλλα λόγια, προκειμένου να αναγνωρισθεί ένα στοιχείο είναι απαραίτητο να του δοθεί μια χρηματική αξία. Αυτό συνεπάγεται την επιλογή του κατάλληλου τρόπου επιμέτρησης, ο οποίος θα πρέπει να είναι σε συμφωνία με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως η σχετικότητα και η πιστή απεικόνιση. Ο στόχος της επιμέτρησης είναι να αποδοθούν στα στοιχεία οι χρηματικές αξίες οι οποίες θα αντικατοπτρίζουν το κόστος των υπηρεσιών, καθώς και τις λειτουργικές και οικονομικές δυνατότητες της οντότητας, με τρόπο που να είναι χρήσιμος για σκοπούς λογοδοσίας και λήψης αποφάσεων.

### Μελέτη Περίπτωσης

Δημόσιος φορέας αγοράζει κτήριο στο οποίο πρόκειται να στεγάσει τις υπηρεσίες του. Οι σχετικές υπηρεσίες προβλέπεται να βρίσκονται στο συγκεκριμένο κτήριο σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα, και ο φορέας δεν προτίθεται να πωλήσει ή να μισθώσει το κτήριο στο μέλλον. Κατά τη γνώμη σας, ποια βάση επιμέτρησης του

περιουσιακού στοιχείου κτήριο ανταποκρίνεται περισσότερο στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (όπως η πιστή απεικόνιση και σχετικότητα), το κόστος αγοράς (ιστορικό κόστος), ή η τρέχουσα εμπορική αξία?

**Απάντηση:** Είναι σαφές ότι η απεικόνιση του κτηρίου στην εμπορική του αξία θα είχε νόημα αν ο φορέας σχεδίαζε να το πουλήσει ή να το μισθώσει για σκοπούς απόκτησης εισοδήματος ή ταμειακών ροών. Στο παρόν παράδειγμα ο φορέας δεν προτίθεται να κάνει κάτι τέτοιο, και συνεπώς η εμπορική αξία δεν είναι τόσο σχετική με τον σκοπό για το οποίο το κτήριο προορίζεται. Αντίθετα ο φορέας σχεδιάζει να αξιοποιήσει το κτήριο για σκοπούς παροχής υπηρεσιών, και συνεπώς είναι εύλογο το σχετικό κόστος απόκτησης να συμπεριληφθεί, σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα, στο συγκεκριμένο κόστος παροχής υπηρεσιών του φορέα. Δεδομένου ότι με τη βάση του ιστορικού κόστους, το κόστος απόκτησης κατανέμεται μέσω των αποσβέσεων σαν έξοδο καθ'όλη την ωφέλιμη ζωή του κτηρίου, η βάση επιμέτρησης του ιστορικού κόστους κρίνεται ότι πληροί σε μεγαλύτερο βαθμό τα χαρακτηριστικά της σχετικότητας και της πιστής απεικόνισης για την παρούσα περίπτωση.

### 3.3 Ορισμοί και έννοιες της οικονομικής ταξινόμησης

#### 3.3.1 Ταξινόμηση εσόδων

Όπως έχει προαναφερθεί, οι ορισμοί και η ταξινόμηση των εσόδων είναι βασισμένοι κυρίως στο Ευρωπαϊκό Σύστημα λογαριασμών (European System of Accounts – ESA), και δευτερευόντως στο σύστημα συστήματος Χρηματοοικονομικής Στατιστικής Κυβερνήσεων (Government Financial Statistics - GFS). Πέραν της ορθής αποτύπωσης των εσόδων στο λογιστικό κύκλωμα, η οποία παρουσιάστηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο 2, είναι εξαιρετικά σημαντικό για τους φορείς να μπορούν να διακρίνουν ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες των εσόδων. Οι σχετικοί ορισμοί των κατηγοριών εσόδων, σε επίπεδο τριτοβαθμίου λογαριασμού, είναι οι εξής:

**Φόροι (1.1)** - Οι φόροι είναι υποχρεωτικά μη ανταποδοτικά ποσά που εισπράττουν οντότητες της γενικής κυβέρνησης από τους υπόχρεους φορείς, βάσει νόμων ή και κανονισμών που καθιερώνονται για να παρέχουν έσοδα στην γενική κυβέρνηση. Οι φόροι ταξινομούνται κυρίως αναφορικά με τη βάση επί της οποίας επιβάλλονται. Οι φόροι δεν περιλαμβάνουν πρόστιμα ή άλλες ποινές που επιβάλλονται για παραβάσεις νόμου. Οι φόροι αποτελούν μη ανταλλακτικές

συναλλαγές (non-exchange transactions), καθώς δεν υπάρχει άμεση συσχέτιση ανάμεσα στο ποσό που κάποιος καταβάλλει για φόρους με τις υπηρεσίες που λαμβάνει από την πολιτεία.

**Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1.1.1)** - Αφορούν φόρους που είναι πληρωτέοι ανά μονάδα συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή ανταλλάσσεται, εξαιρουμένων των φόρων και δασμών επί εισαγωγών (Λογαριασμός 1.1.2). Ο φόρος μπορεί να είναι ένα συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας ή μπορεί να υπολογίζεται ως ένα συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα ή της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή ανταλλάσσονται. Τέτοιοι φόροι (που προσδιορίζονται επί ενός προϊόντος), περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία ανεξάρτητα από το ποιος τους καταβάλλει.

Μία από τις ρυθμιστικές λειτουργίες των κυβερνήσεων είναι η απαγόρευση της άσκησης ορισμένων δραστηριοτήτων, εκτός εάν δοθεί συγκεκριμένη άδεια η οποία συνήθως χορηγείται με την έκδοση πιστοποιητικού για το οποίο απαιτείται η πληρωμή κάποιου τέλους. Για να προσδιοριστεί αν το συγκεκριμένο τέλος ταξινομείται ως φόρος ή ως διοικητική αμοιβή (λογαριασμός 1.4.5), ισχύει το εξής κριτήριο: Η πληρωμή καταγράφεται ως φόρος όταν με την καταβολή του σχετικού ποσού, η άδεια χορηγείται αυτόματα από τη διοίκηση ως υποχρεωτική προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας ή την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτήν την περίπτωση η δημόσια οντότητα εκτελεί ελάχιστη ή καθόλου εργασία, εκτός από έναν ελάχιστο έλεγχο της νομικής δυνατότητας του αποκτώντος να λάβει την άδεια (π.χ. να επιβεβαιώσει ότι ο αιτών δεν έχει καταδικαστεί για κάποιο έγκλημα). Επομένως το καταβληθέν τέλος δεν είναι ανάλογο με τη λειτουργία ελέγχου που ασκεί η κυβέρνηση, και ως εκ τούτου το σχετικό τέλος ταξινομείται ως φόρος. Η πληρωμή καταγράφεται ως διοικητική αμοιβή, όταν η έκδοση της άδειας συνεπάγεται μια ουσιώδη ρυθμιστική λειτουργία της κυβέρνησης η οποία ασκείται με τον ουσιαστικό έλεγχο της ικανότητας ή των προσόντων του αιτούντος. Σε αυτή την περίπτωση η πληρωμή του τέλους θεωρείται ανάλογη με το κόστος παροχής της υπηρεσίας που επιβαρύνει τη διοίκηση, και συνεπώς το σχετικό έσοδο ταξινομείται ως διοικητική αμοιβή. Η πληρωμή καταγράφεται ως φόρος μόνο εάν είναι δυσανάλογη με το κόστος της παραγωγή των υπηρεσιών.

**Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών (1.1.2)** - Οι φόροι και δασμοί επί εισαγωγών περιλαμβάνουν υποχρεωτικές πληρωμές επιβαλλόμενες από τη γενική κυβέρνηση επί εισαγομένων αγαθών, εξαιρουμένων των φόρων τύπου προστιθέμενης αξίας, με σκοπό να επιτραπεί η ελεύθερη κυκλοφορία τους στην οικονομική επικράτεια καθώς και επί υπηρεσιών που παρέχονται σε μόνιμους κατοίκους από κατοίκους αλλοδαπής.

**Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας (1.1.3)** - Φόροι που επιβάλλονται τακτικά επί της χρήσης ή της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας η οποία περιλαμβάνει γη, κτίρια και άλλες κατασκευές. Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται επί των ιδιοκτητών, των ενοικιαστών ή και των δύο. Το ποσό των φόρων συνήθως είναι ποσοστό της εκτιμώμενης αξίας της περιουσίας που βασίζεται σε υποθετικό εισόδημα ενοικίου, τιμή πώλησης, κεφαλαιοποιημένη απόδοση, ή άλλα χαρακτηριστικά, όπως το μέγεθος και η τοποθεσία. Αντίθετα με τους τακτικούς φόρους επί του καθαρού πλούτου, υποχρεώσεις που σχετίζονται με την περιουσία, συνήθως δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό αυτών των φόρων.

Τα ακόλουθα είδη φόρων, παρόλο που έχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά με τους φόρους ακίνητης περιουσίας, εντούτοις δεν ταξινομούνται ως τέτοιοι:

- Φόροι ακίνητης περιουσίας που χρησιμοποιούν ως βάση κάποιο τεκμαρτό καθαρό εισόδημα (το οποίο τεκμαίρεται από την κατοχή περιουσίας) ταξινομούνται ως φόροι εισοδήματος (λογαριασμός 1.1.5).
- Φόροι κατασκευής, διεύρυνσης ή μετατροπής κτιρίων ταξινομούνται ως φόροι από επαγγελματικές άδειες ή άδειες νοικοκυριών, ανάλογα με την περίπτωση.
- Φόροι χρήσης ιδιόκτητης περιουσίας για ειδικούς εμπορικούς σκοπούς, όπως η πώληση αλκοόλ, καπνού, ή κρέας, ταξινομούνται ως επιχειρηματικές και επαγγελματικές άδειες (λογαριασμός 1.1.4.01).
- Φόροι επί των κερδών ή του εισοδήματος που προκύπτουν από την πώληση ή ενοικίαση ακινήτων περιλαμβάνονται στους φόρους εισοδήματος (λογαριασμός 1.1.5).

**Λοιποί φόροι επί παραγωγής (1.1.4)** - Όλοι οι φόροι που βαρύνουν τις επιχειρήσεις ως αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας, ανεξάρτητα από την

ποσότητα ή την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή πωλούνται, εξαιρουμένων των φόρων που υπολογίζονται επί της ακίνητης περιουσίας. Οι λοιποί φόροι επί της παραγωγής μπορεί να πληρώνονται επί παγίων περιουσιακών στοιχείων ή εργασίας που απασχολείται στην παραγωγική διαδικασία ή επί ορισμένων δραστηριοτήτων ή συναλλαγών.

**Φόρος εισοδήματος (1.1.5)** - Αφορά φόρους επί εισοδημάτων, κερδών και κεφαλαιακών κερδών. Επιβάλλονται επί πραγματικών ή τεκμαρτών εισοδημάτων φυσικών προσώπων, νοικοκυριών, επιχειρήσεων ή νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Συμπεριλαμβάνουν φόρους που επιβάλλονται για κατοχή ακίνητης περιουσίας, όταν αυτή η κατοχή χρησιμοποιείται ως βάση για την εκτίμηση του εισοδήματος των ιδιοκτητών.

**Φόροι κεφαλαίου (1.1.6)** - Αφορούν φόρους που επιβάλλονται σε μη τακτά και όχι συχνά διαστήματα επί αξιών περιουσιακών στοιχείων ή καθαρής περιουσίας που κατέχονται από φορολογούμενους, ή επί αξιών περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται μεταξύ φορολογούμενων ως αποτέλεσμα κληροδοτημάτων, δωρεών μεταξύ προσώπων ή παρόμοιων μεταβιβάσεων. Οι φόροι επί κεφαλαιακών κερδών δεν αναγνωρίζονται ως φόροι κεφαλαίου, αλλά ως τρέχοντες φόροι εισοδήματος «φόροι επί κερδών διακράτησης» (Λογαριασμός 1.1.5.03). Οι φόροι επί πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως «φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών» (Λογαριασμός 1.1.1.05).

**Λοιποί τρέχοντες φόροι (1.1.9)** - Αφορά όλους τους άλλους φόρους που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένη κατηγορία, όπως οι φόροι που είναι πληρωτέοι επί της ιδιοκτησίας ή της χρήσης περιουσιακών στοιχείων, εκτός της ακίνητης περιουσίας ή περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, φόρους επί δαπανών, πληρωμές από νοικοκυριά για άδειες κ.λπ.

**Κοινωνικές εισφορές (1.2)** - Οι κοινωνικές εισφορές είναι έσοδα που εισπράττουν τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, και που συνδέονται με την προσδοκία μελλοντικών πληρωμών για κοινωνικές παροχές. Τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης είναι σχήματα μέσω των οποίων οι συμμετέχοντες υποχρεώνονται (κυρίως από τον νόμο) να εξασφαλιστούν έναντι συγκεκριμένων κοινωνικών κινδύνων. Μέσω των σχημάτων αυτών, οι εργαζόμενοι και οι εργοδότες (για λογαριασμό των

εργαζομένων τους) πληρώνουν κοινωνικές εισφορές για να εξασφαλίσουν το δικαίωμα για τρέχουσες και μελλοντικές κοινωνικές παροχές προς τους εργαζόμενους και προς τα συνδεδεμένα με αυτούς μέλη της οικογένειας.

**Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (1.2.1)** - Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι έσοδα εισπρακτέα από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, που καλύπτουν όλον τον πληθυσμό ή μεγάλο μέρος αυτού, και που οργανώνονται και λειτουργούν από κυβερνητικές οντότητες, επ' ωφελεία των συνεισφερόντων στο σχήμα. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργοδότες (Λογαριασμός 1.2.1.01), εργαζόμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.02), αυτοαπασχολούμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.03), αγρότες (Λογαριασμός 1.2.1.04), άνεργοι (Λογαριασμός 1.2.1.05), κ.λπ.

**Λοιπές κοινωνικές εισφορές (1.2.2)** - Αφορούν κοινωνικές εισφορές, που εισπράττονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που λειτουργούν από εργοδότες για λογαριασμό των εργαζομένων τους. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργαζόμενοι (λογαριασμός 1.2.2.01) ή εργοδότες (λογαριασμός 1.2.2.02).

**Μεταβιβάσεις (1.3)** - Η μεταβίβαση είναι έσοδο από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα λαμβάνει αγαθό, υπηρεσία, ή περιουσιακό στοιχείο από άλλη οντότητα χωρίς να δίδει σε αυτή κάποιο αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής είναι εξ 'ορισμού μια μη ανταλλακτική συναλλαγή, ή αλλιώς μια συναλλαγή κατά την οποία λαμβάνεται κάτι χωρίς αντάλλαγμα. Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν η αξία που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντική ή είναι πολύ χαμηλότερη της αξίας του.

**Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις (1.3.1)** - Περιλαμβάνουν μεταβιβάσεις από εγχώριους φορείς, που πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα ή προορίζονται να καλύψουν τρέχουσες δαπάνες του λήπτη της μεταβίβασης εκτός μεταβιβάσεων για επενδύσεις και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων.

**Τρέχουσες μεταβιβάσεις από οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε. (1.3.2)**- Περιλαμβάνει όλες τις μεταβιβάσεις που είναι εισπρακτέες σε μετρητά ή σε είδος από κυβερνήσεις ή οργανισμούς της Ε.Ε, εκτός επιχορηγήσεις για επενδύσεις

(Λογαριασμός 1.3.5) και λοιπών κεφαλαιακών μεταβιβάσεων (Λογαριασμός 1.3.9). Η κατηγορία περιλαμβάνει περιπτώσεις, όπως εισπράξεις σε χρήμα που προορίζονται να χρηματοδοτήσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού, εισπράξεις σε είδος (π.χ. δωρεές σε τρόφιμα, στρατιωτικό εξοπλισμό, πρώτες βοήθειες μετά από φυσικές καταστροφές με τη μορφή τροφίμων, ρουχισμού φαρμάκων κ.λπ.) ή εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τρέχοντα έξοδα. Η κατηγορία περιλαμβάνει επίσης επιχορηγήσεις από οργανισμούς της Ε.Ε. που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα.

**Τρέχουσες μεταβιβάσεις από φορείς του εξωτερικού (1.3.3)** - Περιλαμβάνονται οι τρέχουσες μεταβιβάσεις, όπως περιγράφονται στην προηγούμενη κατηγορία του λογαριασμού 1.3.2, όπου ο αντισυμβαλλόμενος είναι φορέας από χώρα εκτός Ε.Ε.

**Επιχορηγήσεις επενδύσεων (1.3.4 – 1.3.6)** - Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αφορούν κεφαλαιακές επιχορηγήσεις σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων τους. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμού μεταφορών, μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο εφάπαξ πληρωμές σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) εντός της ίδιας περιόδου, όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου. Επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από την οντότητα για κάλυψη δαπανών τόκων που σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν μια επιχορήγηση εξυπηρετεί το διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής τόκου του δανεισθέντος κεφαλαίου και δεν είναι δυνατό να γίνει διαχωρισμός αυτών των δύο στοιχείων, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται για λογιστικούς σκοπούς ως μεταβίβαση για επενδύσεις. Επιχορηγήσεις που προορίζονται για διάφορους μη καθορισμένους σκοπούς αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις έστω και εάν μέρος αυτών χρησιμοποιείται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.



**Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (1.3.9)** - Αφορούν μεταβιβάσεις άλλες εκτός των επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου, άλλου εκτός ταμιακών διαθεσίμων ή αποθεμάτων, μεταβιβάζεται από ένα μέρος σε ένα άλλο, ή που υποχρεώνει το ένα ή και τα δύο μέρη να αποκτήσουν ή διαθέσουν ένα περιουσιακό στοιχείο, άλλο εκτός από ταμιακά διαθέσιμα ή αποθέματα, ή όπου μια υποχρέωση χαρίζεται από έναν πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε ανάλογη μεταβολή της θέσης στα περιουσιακά στοιχεία, του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις συνήθως είναι ποσά μεγάλου ύψους και όχι συχνές, χωρίς το ύψος του ποσού ή η συχνότητα καταβολής να καθορίζουν το χαρακτηρισμό της μεταβίβασης.

**Πωλήσεις (1.4)** - Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, όπως περιγράφονται αναλυτικά στις παρακάτω κατηγορίες.

**Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (1.4.1 -1.4.2)** - Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, οι οποίες αποτελούν πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από οργανισμούς που λειτουργούν με όρους αγοράς, ή περιστασιακές πωλήσεις από οργανισμούς που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς. Είναι πολύ πιθανό για δημόσιους φορείς να πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι μικρότερες από το κόστος παραγωγής. Γενικά, ως παραγωγοί που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς, οι περισσότερες οντότητες της γενικής κυβέρνησης διανέμουν το προϊόν τους χωρίς χρέωση, ή σε τιμές που δεν είναι οικονομικά σημαντικές. Αυτές οι τιμές καλύπτουν κάποια από τα κόστη ή μπορεί να απαλείφουν κάποιο από το πλεόνασμα ζήτησης που θα υπήρχε διαφορετικά. Αντίθετα, οι ιδιωτικές επιχειρήσεις πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι οικονομικά σημαντικές.

**Μισθώματα (1.4.3)** - Αφορούν έσοδα βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει σε άλλη οντότητα. Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει το εισόδημα από ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους και ενοίκια άλλων φυσικών πόρων, όπως του ραδιοφάσματος. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στον Λογαριασμό 1.5.3 «Ενοίκια φυσικών πόρων».

**Προμήθειες (1.4.4)** - Αφορούν έσοδα από αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.



**Διοικητικές αμοιβές (1.4.5)** - Χρεώσεις που καλύπτουν διοικητικά έξοδα, κυρίως μέσω παραβόλων.

**Ιδιοπαραγωγή παγίων (1.4.8)** - Περιλαμβάνει τεκμαρτά έσοδα από την μεταφορά δαπανών στο κόστος ενσωμάτων παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

**Λοιπές πωλήσεις (1.4.9)** - Άλλες πωλήσεις μη κατονομαζόμενες ειδικά.

**Λοιπά τρέχοντα έσοδα (1.5)** - Αφορούν λοιπές περιπτώσεις εσόδων, όπως τόκοι, εισόδημα φυσικών πόρων κ.λπ. Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για τη διάθεσή του σε άλλη οντότητα. Το διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών αφορά εισπραττόμενα μερίσματα, τα οποία είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους. Τα ενοίκια φυσικών πόρων είναι εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων (γη, υπέδαφος κ.λπ.) για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί είναι υποχρεωτικές πληρωμές που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

**Τόκοι (1.5.1)** - Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την διάθεσή του σε άλλη οντότητα.

**Διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών (1.5.2)** - Αφορά εισπραττόμενα μερίσματα. Τα μερίσματα είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους.

**Ενοίκια φυσικών πόρων (1.5.3)** - Αφορά εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων, για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Αντίθετα με τα μισθώματα (Λογαριασμός 1.4.3) που είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν σε άλλη οντότητα, τα ενοίκια είναι πληρωμές που γίνονται βάσει σύμβασης για πρόσβαση σε φυσικό πόρο.

**Εισόδημα από άλλες επενδύσεις (1.5.4)** - Περιλαμβάνει εισοδήματα από επενδύσεις σε κεφάλαια συλλογικών επενδύσεων, περιλαμβανομένων των αμοιβαίων κεφαλαίων και των επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

**Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί (1.5.6)** - Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί, είναι υποχρεωτικές πληρωμές άλλων οντοτήτων που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

**Λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής (1.5.7)** - Οι λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής αφορούν ποσά που λαμβάνουν οι οντότητες ως συνέπεια της ενασχόλησής τους με την παραγωγή. Στις επιδοτήσεις εντάσσονται μόνο τα ποσά που λαμβάνονται από την γενική κυβέρνηση και εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς οι οποίοι εφαρμόζονται τόσο σε ιδιώτες όσο και σε δημόσιους παραγωγούς.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Σε ποια κατηγορία εσόδων ταξινομούνται οι προσαυξήσεις υπερημερίας στους φόρους και στις ασφαλιστικές εισφορές λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής?

**Απάντηση:** Οι προσαυξήσεις στους φόρους ή στις ασφαλιστικές εισφορές λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ή για λοιπούς λόγους θεωρούνται πρόστιμα, καθώς επιβάλλονται λόγω παράβασης νόμου από τον υπόχρεο. Συνεπώς ταξινομούνται διακριτά από τους φόρους ή τις ασφαλιστικές εισφορές τις οποίες προσ αυξάνουν, στην κατηγορία «Πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί» των λοιπών εσόδων.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Για την απόκτηση επαγγελματικής άδειας αλιείας, απαιτείται αίτηση στη λιμενική αρχή. Η αίτηση διεκπεραιώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα, ενώ περιλαμβάνει μόνο έναν απλό έλεγχο ποινικού μητρώου το οποίο προσκομίζεται από τον αιτούντα. Για την έκδοση της άδειας ο αιτών θα πρέπει να καταβάλλει συγκεκριμένο χρηματικό ποσό προς το κράτος. Πως ταξινομείται στα βιβλία της κεντρικής διοίκησης το έσοδο από το εν λόγω χρηματικό έσοδο?

**Απάντηση:** Δεδομένου ότι η διαδικασία έκδοσης περιλαμβάνει μια απλή εξέταση ποινικού μητρώου το οποίο ο ίδιος προσκομίζει, δε στοιχειοθετείται η παροχή υπηρεσίας προς τον αιτούντα, η οποία να είναι ανάλογη με το κόστος το οποίο αυτός επωμίζεται. Είναι επίσης σαφές ότι ο αιτών δε λαμβάνει κάποια ωφέλεια από τη διοίκηση με την καταβολή του χρηματικού ποσού. Λόγω των ανωτέρω, το ποσό αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πώληση υπηρεσίας της διοίκησης και προς τον αιτούντα,

και συνεπώς θα θεωρηθεί ως φόρος, και συγκεκριμένα ως έσοδο από επαγγελματικές άδειες.

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Πανεπιστήμιο μισθώνει κτήριο σε ιδιωτική επιχείρηση (υποθέτουμε ότι πρόκειται για λειτουργική μίσθωση). Πως ταξινομείται το σχετικό έσοδο από το ενοίκιο?

**Απάντηση:** Η μίσθωση του κτηρίου προφανώς περιλαμβάνει και το σχετικό οικοπέδο (γη/έδαφος), το οποίο αποτελεί φυσικό πόρο. Όμως είναι εύλογο να υποθέσουμε ότι η αξία του κτηρίου είναι πολύ μεγαλύτερη από την αξία του οικοπέδου, και συνεπώς αυτή επηρεάζει στο μεγαλύτερο βαθμό το ενοίκιο. Για αυτό το λόγο, το σύνολο του ενοικίου θα ταξινομηθεί στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, και συγκεκριμένα στα μισθώματα κτηρίων. Σε περίπτωση που ενοικιαζόταν αντί για κτήριο κάποιο οικοπέδο, το ενοίκιο θα ταξινομούταν στην κατηγορία ενοίκια γης των λοιπών εσόδων.

### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Κατά την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, φυσικό πρόσωπο δηλώνει μηδενικό φορολογητέο εισόδημα. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο έχει επίσης στην ιδιοκτησία του ακίνητο το οποίο χρησιμεύει ως κατοικία του, και λόγω αυτού του γεγονότος προκύπτει τεκμαρτό φορολογητέο εισόδημα, βάσει του οποίου υπολογίζεται φόρος ο οποίος οφείλεται στις φορολογικές αρχές. Πως ταξινομείται ο συγκεκριμένος φόρος?

**Απάντηση:** Παρόλο που ο συγκεκριμένος φόρος ξεκάθαρα προκύπτει λόγω της ιδιοκτησίας του ακινήτου από το φυσικό πρόσωπο, εντούτοις δεν αποτελεί φόρο ακίνητης περιουσίας, καθώς επί της ουσίας η φορολογική βάση είναι το τεκμαρτό εισόδημα. Ο τρόπος υπολογισμού του τεκμαρτού εισοδήματος (βάσει π.χ. κατοχής ακινήτων, οχημάτων, δεξαμενών κολύμβησης κ.λπ.) δεν επηρεάζει την ταξινόμηση του φόρου, η οποία στην προκειμένη περίπτωση είναι η κατηγορία του φόρου εισοδήματος.

## Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>

Δημοτική επιχείρηση έχει λάβει στο παρελθόν δάνειο από Δήμο το οποίο εξακολουθεί να οφείλει. Λόγω όμως της κακής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ο Δήμος με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου της χαρίζει το δάνειο, χωρίς να λαμβάνει κάτι ως αντάλλαγμα. Πως θα απεικονίσει η δημοτική επιχείρηση το σχετικό λογιστικό γεγονός.

**Απάντηση:** Είναι εμφανές ότι από την άφεση χρέους προκύπτει έσοδο για την δημοτική επιχείρηση, καθώς υφίσταται μείωση της υποχρέωσής της προς το Δήμο, χωρίς αυτή να δίνει κάτι σε αντάλλαγμα. Ως γνωστόν η λήψη οφέλους χωρίς αντάλλαγμα συνιστά έσοδο από μεταβιβάσεις, και στην περίπτωση άφεσης χρέους αποτελεί συγκεκριμένα έσοδο από κεφαλαιακή μεταβίβαση, βάσει του σχετικού ορισμού.

## Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>

Περιφέρεια λαμβάνει επιχορήγηση από ευρωπαϊκό ταμείο, και το σχετικό ποσό πρέπει υποχρεωτικά να διατεθεί για την απόκτηση (κατασκευή) έργου υποδομών. Πως θα ταξινομηθεί το σχετικό έσοδο?

**Απάντηση:** Δεδομένου ότι το συγκεκριμένο ποσό υποχρεωτικά προορίζεται για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου της περιφέρειας (έργο υποδομής), τότε θα πρέπει να ταξινομηθεί ως επιχορήγηση επενδύσεων. Επισημαίνεται ότι ακόμα και εάν το συγκεκριμένο έργο υποδομής εισφερόταν σε είδος (π.χ. άνηκε σε άλλη οντότητα και εν συνεχεία μεταβιβαζόταν στην περιφέρεια) και πάλι θα ταξινομούταν ως επιχορήγηση επενδύσεων.

## Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>

Ιδιοκτήτης ακινήτου το πωλεί σε αγοραστή, και από τη συγκεκριμένη συναλλαγή προκύπτει φόρος ο οποίος υπολογίζεται βάσει της τιμής πώλησης. Πως ταξινομείται ο σχετικός φόρος? Επίσης, σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης το μεταβίβαζε δωρεάν σε τρίτο (π.χ. γονική παροχή), και προέκυπτε πάλι σχετικός φόρος, τι θα άλλαζε ως προς την ταξινόμηση?

**Απάντηση:** Οι φόροι οι οποίοι καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων λόγω πώλησης ή άλλης ανταλλακτικής συναλλαγής ταξινομούνται ως φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1.1.1), και συγκεκριμένα ως φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών (1.1.1.05). Όταν όμως οι φόροι καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων λόγω δωρεάς, κληρονομιάς, γονικής παροχής, ή άλλης μη ανταλλακτικής συναλλαγής, τότε ταξινομούνται ως φόροι κεφαλαίου (1.1.6).

### 3.3.2 Ταξινόμηση εξόδων και δαπανών

Ως προς την ταξινόμηση των εξόδων και των δαπανών ισχύει αναλογικά ότι ειπώθηκε στην προηγούμενη υποενότητα για τα έσοδα. Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο τριτοβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

**Παροχές σε εργαζομένους (2.1)** – Αφορούν το σύνολο των παροχών (αποδοχών των εργαζομένων), σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλονται από τους εργοδότες στους εργαζόμενους, ως αντάλλαγμα για την εργασία που παρασχέθηκε από αυτούς κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Στις παροχές σε εργαζομένους συμπεριλαμβάνονται οι εργοδοτικές εισφορές.

**Μικτές αποδοχές (2.1.1, 2.1.2, 2.1.3)** - Οι μικτές αποδοχές περιλαμβάνουν:

- (α) τακτικές αποδοχές,
- (β) πρόσθετες αποδοχές,
- (γ) αποδοχές σε είδος.

Οι παροχές (αποδοχές) μπορεί να εκφράζονται είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Οι τακτικές και πρόσθετες παροχές σε χρήμα συμπεριλαμβάνουν τις κοινωνικές εισφορές, τους φόρους εισοδήματος και άλλες πληρωμές που γίνονται από τους εργοδότες κατευθείαν σε ασφαλιστικά σχήματα, φορολογικές αρχές, κ.λπ., για λογαριασμό των εργαζομένων. Οι παροχές σε είδος αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, ή άλλες μη ταμιακές παροχές, που δίνονται χωρίς χρέωση ή σε μειωμένες τιμές από τους εργοδότες. Οι παροχές αυτές μπορεί να χρησιμοποιούνται από τους εργαζομένους κατά τη διακριτική τους ευχέρεια, για την ικανοποίηση των αναγκών τους ή των αναγκών άλλων μελών του νοικοκυριού τους. Αυτή η αξία μειώνεται κατά

το ποσό που πληρώνεται από τους εργαζόμενους όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες δίνονται με μειωμένες τιμές και όχι δωρεάν.

Οι παροχές σε εργαζομένους σε χρήμα περιλαμβάνουν τα κατωτέρω είδη αποζημίωσης:

- (α) βασικά ημερομίσθια και μισθούς πληρωτέα σε τακτικά διαστήματα,
- (β) πρόσθετες πληρωμές όπως πληρωμές για υπερωρία, νυκτερινή εργασία, εργασία Σαββατοκύριακου, δυσάρεστες ή επικίνδυνες καταστάσεις,
- (γ) επιδόματα κόστους διαβίωσης, τοπικά επιδόματα και επιδόματα εκπατισμού,
- (δ) επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές συνδεδεμένες με τη συνολική απόδοση που γίνονται βάσει σχημάτων κινήτρων, επιδόματα βάσει παραγωγικότητας ή κερδών, επιδόματα Χριστουγέννων και νέου έτους, πληρωμές 13ου και 14ου μηνός, γνωστές ως ετήσιες συμπληρωματικές πληρωμές,
- (ε) επιδόματα για μεταφορά προς και από την εργασία, εξαιρουμένων των επιδομάτων ή αποζημιώσεων των εργαζομένων για ταξίδια, μετακόμιση και ψυχαγωγία που αναλαμβάνουν στα πλαίσια των καθηκόντων τους,
- (στ) πληρωμές διακοπών για υποχρεωτική ή ετήσια άδεια,
- (ζ) πληρωμές από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους βάσει αποταμιευτικών σχημάτων,
- (η) έκτακτες πληρωμές σε εργαζόμενους που φεύγουν από την οντότητα, οι οποίες δεν συνδέονται με συλλογική σύμβαση,
- (θ) στεγαστικά επιδόματα που πληρώνονται σε χρήμα από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους.

Παραδείγματα παροχών σε είδος είναι:

- (α) γεύματα και ποτά, εξαιρουμένων ειδικών γευμάτων ή ποτών που επιβάλλονται από εξαιρετικές συνθήκες. Μειώσεις τιμών από δωρεάν ή επιδοτούμενες καντίνες, ή με κουπόνια γευμάτων, περιλαμβάνονται στα ημερομίσθια και μισθούς σε είδος,
- (β) παροχή κατοικιών ή υπηρεσιών διαμονής, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από όλα τα μέλη του νοικοκυριού του εργαζόμενου,

- (γ) στολές ή άλλοι τύποι ειδικού ρουχισμού που οι εργαζόμενοι επιλέγουν να φορούν συχνά έξω από τον εργασιακό χώρο αλλά και κατά την εργασία,
- (δ) υπηρεσίες οχημάτων ή άλλων διαρκών αγαθών που παρέχονται για προσωπική χρήση των εργαζομένων,
- (ε) υπηρεσίες ή αγαθά που παράγονται ως προϊόντα από την παραγωγική διαδικασία του εργοδότη, όπως σιδηροδρομικά ή αεροπορικά ταξίδια χωρίς χρέωση για τους εργαζόμενους,
- (στ) παροχή άθλησης, εγκαταστάσεων αναψυχής ή διακοπών για εργαζομένους και τις οικογένειές τους,
- ζ) μεταφορά προς και από την εργασία, εκτός εάν η μεταφορά πραγματοποιείται σε χρόνο επιλογής του εργοδότη, καθώς και στάθμευση αυτοκινήτου, που διαφορετικά θα πληρωνόταν από τον εργαζόμενο,
- (η) φροντίδα για τα παιδιά των εργαζομένων,
- (θ) πληρωμές προς όφελος των εργαζομένων, που γίνονται από εργοδότες σε συμβούλια εργαζομένων ή παρόμοια σώματα,
- (ι) δάνεια σε εργαζόμενους με μειωμένα επιτόκια. Η αξία αυτής της παροχής εκτιμάται ως το ποσό που ο εργαζόμενος έπρεπε να πληρώσει εάν το επιτόκιο ήταν το ισχύον στην αγορά, μείον το ποσό του τόκου που πληρώθηκε πραγματικά.

**Εργοδοτικές εισφορές (2.1.9)** - Οι εργοδοτικές εισφορές αφορούν κοινωνικές εισφορές που πληρώνονται από τους εργοδότες σε σχήματα κοινωνικής ασφάλισης για εξασφάλιση κοινωνικών παροχών στους εργαζομένους τους.

**Κοινωνικές παροχές (2.2)** - Αφορούν μεταβιβάσεις σε νοικοκυριά, σε είδος ή σε χρήμα, που έχουν ως σκοπό την ανακούφισή τους από το χρηματοοικονομικό βάρος κινδύνων ή αναγκών, οι οποίες γίνονται μέσω συλλογικά οργανωμένων σχημάτων, ή εκτός τέτοιων σχημάτων, από οντότητες της γενικής κυβέρνησης. Οι εν λόγω μεταβιβάσεις συμπεριλαμβάνουν πληρωμές από τη γενική κυβέρνηση σε παραγωγούς οι οποίοι εν συνεχεία παρέχουν εξατομικευμένες υπηρεσίες σε νοικοκυριά στα πλαίσια κοινωνικού κινδύνου ή αναγκών. Οι κοινωνικοί κίνδυνοι ή οι ανάγκες που μπορεί να δικαιολογήσουν κοινωνικές παροχές περιλαμβάνουν:

- (α) ασθένεια
- (β) αναπηρία, ανικανότητα
- (γ) εργατικό ατύχημα ή ασθένεια
- δ) γήρας
- (ε) ζώντα προστατευόμενα μέλη
- (στ) μητρότητα
- (ζ) οικογένεια
- (η) προώθηση απασχόλησης
- (θ) ανεργία
- (ι) στέγαση
- (κ) εκπαίδευση
- (λ) γενική ανέχεια-ένδεια

**Παροχές κοινωνικής ασφάλισης σε χρήμα (2.2.1)** - Αφορούν παροχές κοινωνικής ασφάλισης που πληρώνονται σε χρήμα προς νοικοκυριά από ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

**Παροχές κοινωνικές ασφάλισης σε είδος (2.2.2)** - Τυπικά περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά σύμφωνα με τους κανόνες του σχήματος. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές ή οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, διαμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

**Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα (2.2.3)** – Αφορούν παροχές που πληρώνονται από εργοδότες στα πλαίσια άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση. Οι παροχές άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση είναι κοινωνικές παροχές σε χρήμα που πληρώνονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που διοικούνται κατευθείαν από τους εργοδότες,



για τους συνεισφέροντες στα σχήματα, τα εξαρτώμενα μέλη τους και τα επιζώντα προστατευόμενα μέλη τους.

**Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε είδος (2.2.4)** - Περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό των νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις του κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά βάσει των κανόνων του σχήματος κοινωνικής ασφάλισης που διοικείται κατευθείαν από τον εργοδότη. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές και οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, παραμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

**Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε χρήμα (2.2.5)** - Αφορούν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται σε νοικοκυριά από δημόσιες οντότητες ή μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, για την εκπλήρωση των ίδιων αναγκών που καλύπτουν οι παροχές κοινωνικής ασφάλισης, αλλά οι οποίες δεν γίνονται από σχήμα κοινωνικής ασφάλισης που απαιτεί συμμετοχή συνήθως με τη μορφή κοινωνικών εισφορών. Συνεπώς, αυτές δεν περιλαμβάνουν το σύνολο των παροχών που πληρώνονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Τέτοιες παροχές δεν περιλαμβάνουν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται για κάλυψη γεγονότων ή περιστάσεων που συνήθως δεν καλύπτονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης (π.χ. μεταβιβάσεις που γίνονται για κάλυψη φυσικών καταστροφών, που καταγράφονται ως λοιπές τρέχουσες μεταβιβάσεις ή ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις).

**Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε είδος (2.2.6)** - Αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται με αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών, καθώς και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά στα πλαίσια πολιτικής κοινωνικής πρόνοιας.

**Μεταβιβάσεις (2.3)** - Αφορούν συναλλαγές κατά τις οποίες οντότητα της γενικής κυβέρνησης παρέχει αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο σε άλλη οντότητα, χωρίς να λάβει από αυτή οποιοδήποτε αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο, ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής είναι επίσης αναφερόμενο ως χωρίς ανταπόδοση, συναλλαγή «κάτι για τίποτα». Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν το ποσό που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα

στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντικό ή είναι πολύ μικρότερο από την αξία του. Οι μεταβιβάσεις σε είδος αφορούν αγαθό ή υπηρεσία που παρέχεται χωρίς χρέωση ή την αλλαγή ιδιοκτησίας υπάρχοντος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να ληφθεί οποιαδήποτε ανάλογη αξία ως αντάλλαγμα. Αγαθά και υπηρεσίες που παρέχονται χωρίς χρέωση, ταξινομούνται ως τρέχουσες επιχορηγήσεις.

**Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις (2.3.1)** - Μεταβιβάσεις σε εγχώριες οντότητες, όπως άλλες οντότητες της γενικής κυβέρνησης, δημόσιες εταιρείες, εγχώρια ιδρύματα, ιδιωτικές οντότητες και νοικοκυριά, που καταβάλλονται σε συχνά χρονικά διαστήματα ή που προορίζονται να καλύπτουν τρέχουσες δαπάνες του αποδέκτη.

**Τρέχουσες μεταβιβάσεις προς οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε. (2.3.2)** - Τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση κάθε κράτους - μέλους σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε άλλα κράτη-μέλη.

**Τρέχουσες μεταβιβάσεις σε φορείς του εξωτερικού (2.3.3)** - Περιλαμβάνουν όλες τις μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος μεταξύ της γενικής κυβέρνησης και κυβερνήσεων ή διεθνών οργανισμών στον υπόλοιπο κόσμο (πλην Ε.Ε.), εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων.

**Επιχορηγήσεις επενδύσεων (2.3.4 και 2.3.6)** - Αφορούν κεφαλαιακές μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος που πληρώνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους που αναλήφθηκε από οντότητα για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμός μεταφορών, μηχανολογικός και άλλος εξοπλισμός. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο πληρωμές εφάπαξ συνολικών ποσών σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν το σχηματισμό κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με το σχηματισμό κεφαλαίου που έγινε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου.

**Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (2.3.9)**- Αφορούν μεταβιβάσεις, άλλες εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), αλλάζει από ένα μέρος σε άλλο, ή η οποία

δεσμεύει ένα ή δύο μέρη για την απόκτηση ή την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), ή όπου μια υποχρέωση, χαρίζεται από τον πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε σημαντική μεταβολή των περιουσιακών στοιχείων του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις τυπικά είναι μεγάλες και μη συχνές, χωρίς όμως αυτό να είναι απαραίτητο για την ταξινόμηση μιας μεταβίβασης ως κεφαλαιακής. Οι λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτές, τις κατωτέρω συναλλαγές:

(α) πληρωμές που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημίες από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λπ.),

(β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου που προορίζονται να καλύψουν ζημίες που σωρεύτηκαν επί αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημίες από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας,

(γ) κληροδοτήματα, μεγάλα δώρα και δωρεές, περιλαμβανομένων κληροδοτημάτων ή μεγάλων δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Παραδείγματα δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι δώρα σε πανεπιστήμια για την κάλυψη του κόστους ανέγερσης νέων φοιτητικών εστιών, βιβλιοθηκών, εργαστηρίων, κ.λπ.,

(δ) πληρωμές για καταπτώσεις εγγυήσεων οι οποίες απαλλάσσουν υπερήμερους οφειλέτες από τις δεσμεύσεις τους,

(ε) το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή ακύρωσης χρεών με συμφωνία μεταξύ οντοτήτων. Τέτοιες ακυρώσεις με αμοιβαία συμφωνία αντιμετωπίζονται ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις από τον πιστωτή στον χρεώστη ίσης αξίας με το ανεξόφλητο χρέος κατά το χρόνο της ακύρωσης. Ομοίως, το ποσό που προκύπτει από τη συναλλαγή ανάληψης χρέους και άλλων παρόμοιων συναλλαγών (όπως η αναδιάρθρωση χρέους όπου μέρος χρέους διαγράφεται ή μεταβιβάζεται), εντάσσεται στις λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

(στ) έκτακτες πληρωμές σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης που γίνονται από εργοδότες (περιλαμβανομένης της γενικής κυβέρνησης), ή από την κυβέρνηση

(ως μέρος της κοινωνικής λειτουργίας της) στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξάνουν τα αναλογιστικά αποθέματα αυτών των οργανισμών.

**Αγορές αγαθών και υπηρεσιών (2.4)** - Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών αφορούν εισροές που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, εξαιρουμένων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η ανάλωση των οποίων καταχωρείται ως ανάλωση παγίου κεφαλαίου, μέσω των αποσβέσεων. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες είτε μετασχηματίζονται είτε αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία.

**Αγορές αγαθών (2.4.1)** - Η κατηγορία περιλαμβάνει τις αγορές διαφόρων υλικών και αναλωσίμων, όπως φαρμακευτικά υλικά, υλικά καθαριότητας, καύσιμα, κ.λπ.

**Αμοιβές για υπηρεσίες (2.4.2)** - Η κατηγορία περιλαμβάνει πληρωμές για την λήψη υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες μεταφοράς, επικοινωνίες, ενέργεια κ.λπ.

**Προμήθειες (2.4.3)** - Πληρωμές για αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.

**Μισθώματα (2.4.4)** - Τα μισθώματα είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για χρήση παγίου στοιχείου που ανήκει σε άλλη μονάδα. Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων, όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, κ.λπ. Οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται ως «Ενοίκια φυσικών πόρων» (Λογαριασμός 2.7.3)

**Επιδοτήσεις (2.5)** - Αφορούν τρέχουσες χωρίς ανταπόδοση πληρωμές τις οποίες η γενική κυβέρνηση κάνει προς εγχώριους παραγωγούς. Τα κατωτέρω είναι παραδείγματα σκοπών για τους οποίους δίδονται επιδοτήσεις:

- (α) επηρεασμός των επιπέδων παραγωγής,
- (β) επηρεασμός των τιμών των προϊόντων, ή
- (γ) επηρεασμός της αποζημίωσης των συντελεστών παραγωγής.

Οι παραγωγοί που εντάσσονται στη γενική κυβέρνηση μπορούν να λάβουν επιδοτήσεις μόνο εάν οι πληρωμές εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς που εφαρμόζονται τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιώτες παραγωγούς.

**Επιδοτήσεις προϊόντων και υπηρεσιών (2.5.1)** - Επιδοτήσεις επί προϊόντων είναι επιδοτήσεις που πληρώνονται ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή εισάγεται. Τα ποσά επιδοτήσεων επί προϊόντων μπορούν να εξατομικεύονται με τους κατωτέρω τρόπους:

(α) συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας αγαθού ή υπηρεσίας,

(β) συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα,

(γ) η διαφορά μεταξύ συγκεκριμένης τιμής στόχου και της αγοραίας τιμής που πληρώνεται από τον αγοραστή. Η επιδότηση προϊόντος συνήθως είναι πληρωτέα όταν το αγαθό παράγεται, πωλείται ή εισάγεται, αλλά μπορεί επίσης να είναι πληρωτέα σε άλλες περιστάσεις, όπως όταν το αγαθό μεταβιβάζεται, ενοικιάζεται, διανέμεται ή χρησιμοποιείται για ίδια κατανάλωση ή για σχηματισμό ιδίου κεφαλαίου.

**Επιδοτήσεις στην παραγωγή (2.5.2)** - Οι επιδοτήσεις στην παραγωγή αφορούν επιδοτήσεις, εκτός επιδοτήσεων προϊόντων, τις οποίες οι εγχώριοι παραγωγοί μπορεί να λάβουν ως αποτέλεσμα της εμπλοκής τους στην παραγωγή.

**Τόκοι (2.6)** - Τόκοι προκύπτουν από τις ακόλουθες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις:

(α) καταθέσεις,

(β) χρεωστικοί τίτλοι,

(γ) δάνεια,

(δ) λοιπές υποχρεώσεις

**Λοιπές δαπάνες (2.7)** - Οι λοιπές δαπάνες περιλαμβάνουν τους φόρους, τις διανομές κερδών, τα ενοίκια φυσικών πόρων και τα πρόστιμα. Όπως έχει προαναφερθεί οι διανομές κερδών, όπως τα μερίσματα, δεν αποτελούν έξοδα βάσει του ορισμού της λογιστικής αλλά διανομές σε ιδιοκτήτες.

**Φόροι (2.7.1)** - Αφορά πληρωτέους φόρους από οντότητες της γενικής κυβέρνησης.

**Διανομές κερδών (2.7.2)** - Περιλαμβάνει διανομή κερδών (μερίσματα ή με οποιαδήποτε άλλη μορφή).

**Ενοίκια φυσικών πόρων (2.7.3)** - Περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, αμοιβές για την χρήση του ραδιοφάσματος, κ.λπ.

**Πρόστιμα (2.7.4)** - Είναι υποχρεωτικές πληρωμές σε άλλες οντότητες που επιβάλλονται από δικαστήρια, λοιπές κρατικές αρχές, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή λοιπούς διεθνείς οργανισμούς

**Αποσβέσεις (2.8)** - Αφορά τις αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

**Πιστώσεις υπό κατανομή (2.9)** - Αφορά πιστώσεις που κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Πως ταξινομούνται τα έξοδα ταξιδιών των υπαλλήλων τα οποία γίνονται για τις ανάγκες της δημόσιας υπηρεσίας, και για τα οποία οι εργαζόμενοι αποζημιώνονται απευθείας στο λογαριασμό της μισθοδοσίας τους?

**Απάντηση:** Το γεγονός ότι οι υπάλληλοι αποζημιώνονται απευθείας δεν επηρεάζει την ταξινόμηση του εξόδου, καθώς ενδιαφέρει η ουσία και όχι ο τύπος ή η διαδικασία της συναλλαγής. Επί της ουσίας, τα ταξίδια γίνονται για τις ανάγκες και την ωφέλεια της υπηρεσίας, και συνεπώς σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική δραστηριότητα ή τη λειτουργία της. Ωφέλεια για τον εργαζόμενο δεν προκύπτει, ή αν προκύπτει είναι δευτερεύουσα σε σχέση με την ωφέλεια της υπηρεσίας. Για τους παραπάνω λόγους, τα έξοδα ταξιδιών κατατάσσονται σαν αγορές υπηρεσιών.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Φορέας Γενικής Κυβέρνησης με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας έχει σύμβαση με ιδιωτικό παιδικό σταθμό προκειμένου να απασχολούνται κατά τις ώρες εργασίας τα παιδιά των υπαλλήλων. Πως ταξινομείται το σχετικό κόστος που καταβάλλει ο φορέας στον παιδικό σταθμό?

**Απάντηση:** Δεδομένου ότι α) το σχετικό κόστος του παιδικού σταθμού δε σχετίζεται με την παραγωγική δραστηριότητα ή τη λειτουργία του φορέα, και β) από το κόστος

αυτό προκύπτει άμεση ωφέλεια των υπαλλήλων, θα πρέπει να ταξινομηθεί ως παροχή σε εργαζομένους σε είδος.

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Υπουργείο καταβάλλει βάσει νόμου αποζημιώσεις σε σεισμοπαθή νοικοκυριά. Πως ταξινομούνται τα σχετικά έξοδα?

**Απάντηση:** Παρόλο που τα ποσά αυτά καταβάλλονται σε νοικοκυριά, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κοινωνικές παροχές, καθώς οι φυσικές καταστροφές δεν θεωρούνται ως κοινωνικός κίνδυνος (δεν συμπεριλαμβάνονται στους κοινωνικούς κινδύνους του σχετικού ορισμού). Συνεπώς οι εν λόγω αποζημιώσεις θα θεωρηθούν ως μεταβιβάσεις σε φυσικά πρόσωπα.

### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Φορέας Γενικής Κυβέρνησης αποζημιώνει μέρος του ενοικίου το οποίο πληρώνουν νοικοκυριά σε τρίτους. Τα νοικοκυριά τα οποία αποζημιώνονται επιλέγονται βάσει ενός συνδυασμού κοινωνικών και εισοδηματικών κριτηρίων. Ο σχετικός νόμος ονομάζει τη συγκεκριμένη δράση ως επιδότηση ενοικίου. Πως θα ταξινομηθεί το σχετικό έξοδο?

**Απάντηση:** Το όνομα το οποίο δίνει ο νόμος στη συγκεκριμένη συναλλαγή δεν επηρεάζει την ταξινόμηση, καθώς ισχύει η αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο (substance over form). Από το σχετικό ορισμό, παρατηρούμε ότι επιδοτήσεις αποτελούν ποσά που καταβάλλονται σε εγχώριους παραγωγούς, και όχι σε νοικοκυριά, συνεπώς το σχετικό έξοδο δεν αποτελεί επιδότηση βάσει του ορισμού. Εφόσον οι εν λόγω αποζημιώσεις δίνονται σε ευπαθή νοικοκυριά για την κάλυψη του κοινωνικού κινδύνου της στέγασης, πληρούν τον ορισμό των κοινωνικών παροχών και συνεπώς ως τέτοιες ταξινομούνται (παροχές κοινωνικής πρόνοιας).

### Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>

Ο οργανισμός κοινωνικής ασφάλισης παροχών ανεργίας Α μεταβιβάζει ποσά σε τακτική βάση στον οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης παροχών υγείας Β. Τα εν λόγω ποσά προορίζονται ώστε οι δικαιούχοι επιδομάτων ανεργίας (άνεργοι) να έχουν ασφαλιστική κάλυψη υγείας από τον ΟΚΑ παροχών υγείας Β. Η ασφαλιστική κάλυψη αφορά μόνο τους συγκεκριμένους δικαιούχους επιδομάτων ανεργίας, και



μόνο για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που τα λαμβάνουν. Πώς θα ταξινομηθεί το σχετικό έξοδο από τον ΟΚΑ παροχών ανεργίας Α, και το αντίστοιχο έσοδο του ΟΚΑ παροχών υγείας Β?

**Απάντηση:** Παρόλο που υπάρχει μεταβίβαση ποσού από τον ΟΚΑ Α στον ΟΚΑ Β, εντούτοις δεν αποτελεί μεταβίβαση διότι δεν δίνεται δίχως αντάλλαγμα. Το αντάλλαγμα που προσφέρει ο ΟΚΑ παροχών υγείας Β είναι η παροχή ασφαλιστικής κάλυψης υγείας στους ανέργους. Η ουσία της συναλλαγής είναι ότι τα ποσά που πληρώνει ο ΟΚΑ Α πληρώνονται για λογαριασμό των ανέργων, με τον ίδιο τρόπο που οι εργοδότες παρακρατούν ασφαλιστικές εισφορές εργαζομένων και τις αποδίδουν στους σχετικούς ΟΚΑ για λογαριασμό των εργαζομένων. Πράγματι, ο ΟΚΑ Α θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι παρακρατεί τα συγκεκριμένα ποσά από τα επιδόματα των ανέργων, και τα αποδίδει στον ΟΚΑ Β για λογαριασμό τους, ώστε αυτοί να έχουν ασφαλιστική κάλυψη. Συνεπώς, ο ΟΚΑ Β θα δείξει έσοδο από ασφαλιστικές εισφορές ανέργων, και ο ΟΚΑ Α έξοδο από κοινωνικές παροχές (επιδόματα ανεργίας).

### Παράδειγμα 6<sup>ο</sup>

Έχει παγιωθεί ως διαδικασία η Κεντρική Διοίκηση να πληρώνει την τακτική μισθοδοσία των καθηγητών των πανεπιστημιακών ιδρυμάτων (δηλαδή απευθείας στους δικαιούχους), οι οποίοι είναι υπάλληλοι των πανεπιστημίων. Τονίζεται ότι τα πανεπιστήμια αποτελούν διακριτές οντότητες (Ν.Π.Δ.Δ.) από την κεντρική διοίκηση. Πώς θα απεικονιστεί το συγκεκριμένο έξοδο στα λογιστικά βιβλία της Κεντρικής Διοίκησης?

**Απάντηση:** Παρόλο που εκ πρώτης όψεως το συγκεκριμένο έξοδο φαίνεται ως δαπάνη μισθοδοσίας, με προσεκτικότερη ανάλυση παρατηρούμε ότι δεν πληροί το σχετικό ορισμό, καθώς οι καθηγητές πανεπιστημίου δεν είναι υπάλληλοι της Κεντρικής Διοίκησης. Γενικά, το έξοδο μισθοδοσίας για να απεικονιστεί ως τέτοιο, θα πρέπει απαραίτητα να καταβάλλεται σε εργαζόμενους της οντότητας η οποία το αναγνωρίζει. Εφόσον το συγκεκριμένο έξοδο της Κεντρικής Διοίκησης αφορά υπαλλήλους άλλων οντοτήτων (Πανεπιστήμια), επί της ουσίας αποτελεί μια τεκμαρτή επιχορήγηση (τρέχουσα μεταβίβαση) προς αυτά, και ως τέτοιο έξοδο θα αναγνωρισθεί. Αντίστοιχα τα πανεπιστήμια θα αναγνωρίσουν μια τεκμαρτή τρέχουσα



μεταβίβαση από την κεντρική διοίκηση ως έσοδο, και ένα ισόποσο έξοδο μισθοδοσίας προς τους υπαλλήλους τους. Με αυτόν τον τρόπο, το έξοδο μισθοδοσίας ορθά θα αναγνωριστεί στις καταστάσεις των πανεπιστημίων, των οποίων οι καθηγητές είναι υπάλληλοι.

### **Παράδειγμα 7<sup>ο</sup>**

Δημοτική επιχείρηση έχει λάβει δάνειο από τράπεζα, στο οποίο είναι εγγυητής ο Δήμος στον οποίο ανήκει. Λόγω έλλειψης ρευστότητας από την πλευρά της επιχείρησης, ο Δήμος καλείται να πληρώσει το οφειλόμενο ποσό απευθείας στην τράπεζα. Τι έξοδο θα δείξει ο Δήμος, και πως θα απεικονίσει το λογιστικό γεγονός της δημοτικής επιχείρησης?

**Απάντηση:** Το αν η δημοτική επιχείρηση θα δείξει έσοδο εξαρτάται από το αν ο Δήμος θα διεκδικήσει από τη δημοτική επιχείρηση το σχετικό ποσό της εγγύησης που κατέβαλλε στην τράπεζα. Σε περίπτωση που το διεκδικήσει, η δημοτική επιχείρηση δεν δείχνει έσοδο, αλλά υποχρέωση προς τον Δήμο. Σε περίπτωση όμως που η πληρωμή της εγγύησης απαλλάσσει τη δημοτική επιχείρηση από τις δεσμεύσεις της, η κατάπτωση της εγγύησης θα αποτελεί παροχή χωρίς αντάλλαγμα, και συνεπώς αποτελεί μεταβίβαση. Συγκεκριμένα, προκύπτει κεφαλαιακή μεταβίβαση (κατάπτωση εγγύησης) προς τη δημοτική επιχείρηση. Αντίστοιχα η δημοτική επιχείρηση θα αναγνωρίσει σχετικό έσοδο από λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις, το οποίο θα αποσβέσει την υποχρέωσή της προς την τράπεζα. Παρατηρούμε ότι το γεγονός ότι ο Δήμος πληρώνει απευθείας την τράπεζα δεν επηρεάζει την ουσία της συναλλαγής, η οποία αποτελεί κεφαλαιακή μεταβίβαση από τον Δήμο προς τη Δημοτική επιχείρηση.

### **Παράδειγμα 8<sup>ο</sup>**

Νοσοκομείο απασχολεί συνεργείο καθαρισμού και απολύμανσης για παροχή σχετικών υπηρεσιών. Με την ολοκλήρωση όμως της παροχής υπηρεσιών, το νοσοκομείο αδυνατεί να καταβάλλει το συμφωνηθέν τίμημα καθώς δεν έχουν τηρηθεί ορθά οι δημοσιονομικές διαδικασίες. Κατόπιν τούτου η επιχείρηση προσφεύγει δικαστικά και δικαιώνεται από τα δικαστήρια, οπότε και το νοσοκομείο της καταβάλλει το αρχικό τίμημα. Πως θα ταξινομηθούν το σχετικά έξοδα του νοσοκομείου?

**Απάντηση:** Παρόλο που το ποσό καταβάλλεται σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, εντούτοις δεν αποτελεί αποζημίωση λόγω δικαστικών αποφάσεων. Η έννοια της αποζημίωσης αφορά ποσά τα οποία παρέχονται χωρίς αντάλλαγμα, και στην προκειμένη περίπτωση το ποσό αφορά επί της ουσίας αντίτιμο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο νοσοκομείο. Συνεπώς η το γεγονός ότι καταβλήθηκε σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης δεν επηρεάζει την ταξινόμησή του, η οποία είναι η αγορά υπηρεσιών. Σε περίπτωση που πλέον του αρχικού τιμήματος το δικαστήριο καταλόγιζε και τα δικαστικά έξοδα ή τα διαφυγόντα κέρδη, τα ποσά αυτά θα αναγνωρίζονταν ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις (αποζημιώσεις λόγω δικαστικών αποφάσεων).

### 3.3.3 Ταξινόμηση παγίων στοιχείων και αποθεμάτων

Για την ταξινόμηση των παγίων στοιχείων και αποθεμάτων σε επίπεδο τριτοβαθμίων λογαριασμών ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

**Πάγια περιουσιακά στοιχεία (3.1)** - Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ενσώματα ή άυλα. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα.

**Κτίρια και συναφείς υποδομές (3.1.1)** - Τα κτίρια και συναφείς υποδομές περιλαμβάνουν τις βελτιώσεις γης, τις κατοικίες, τα κτίρια εκτός κατοικιών, τους δρόμους, τις υποδομές των μεταφορών και τις λοιπές υποδομές. Η αξία των κτιρίων και συναφών υποδομών περιλαμβάνει τα κόστη καθαρισμού και προετοιμασίας της τοποθεσίας και την αξία όλων των εξαρτημάτων, των εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που είναι αναπόσπαστα μέρη των εν λόγω στοιχείων.

**Μηχανήματα και εξοπλισμός (3.1.2)** - Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα μηχανήματα και εργαλεία, τον μεταφορικό εξοπλισμό, τον εξοπλισμό πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, τα έπιπλα και τα μηχανήματα και τον εξοπλισμό που δεν εντάσσονται σε άλλη κατηγορία. Μηχανήματα και εξοπλισμός που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή άλλης υποδομής περιλαμβάνονται στην αξία του

κτιρίου ή της υποδομής και όχι στα μηχανήματα και τον εξοπλισμό. Φθηνά εργαλεία που αποκτώνται με σχετικά σταθερό ρυθμό, όπως τα εργαλεία χειρός, δεν θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία, εκτός εάν αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος του συνόλου των μηχανημάτων και του εξοπλισμού. Μηχανήματα και εξοπλισμός που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, εκτός από τα οπλικά συστήματα, ταξινομούνται επίσης στην κατηγορία αυτή. Τα οπλικά συστήματα αποτελούν ξεχωριστή κατηγορία (3.1.3).

**Οπλικά συστήματα (3.1.3)** - Τα οπλικά συστήματα περιλαμβάνουν εξειδικευμένα οχήματα και εξοπλισμό, όπως πολεμικά πλοία, υποβρύχια, στρατιωτικά αεροσκάφη, τανκς, φορείς πυραύλων, εκτοξευτήρες, κ.λπ. Τα οπλικά συστήματα αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε συνεχή βάση για την παροχή υπηρεσιών άμυνας, ακόμη και εάν η χρήση τους σε καιρό ειρήνης, απλώς εξασφαλίζει αποτροπή. Ως εκ τούτου, η ταξινόμηση ως πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να βασίζεται στα ίδια κριτήρια όπως και των λοιπών παγίων περιουσιακών στοιχείων που παράγονται για χρήση σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα περισσότερα όπλα μιας χρήσης, όπως πυρομαχικά, πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες, κ.λπ., αντιμετωπίζονται ως αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού (Λογαριασμός 3.2.5). Ωστόσο, ορισμένα είδη μιας χρήσης, όπως ορισμένοι τύποι βαλλιστικών πυραύλων με ιδιαίτερα καταστροφική ικανότητα, που μπορεί να παρέχουν συνεχή υπηρεσία αποτροπής κατά των εχθρών, πληρούν τα γενικά κριτήρια ταξινόμησης ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

**Προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας (3.1.4)** - Τα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας είναι αποτέλεσμα έρευνας, ανάπτυξης, διερεύνησης ή καινοτομίας, που οδηγούν σε γνώση την οποία οι ερευνητές μπορούν να εμπορευούνται ή να χρησιμοποιούν για δικό τους όφελος στην παραγωγή, δεδομένου ότι η χρήση της γνώσης περιορίζεται μέσω νομικών ή άλλων μέσων προστασίας. Η γνώση αυτή μπορεί να συνεπάγεται ένα αυτούσιο προϊόν ή να ενσωματώνεται σε άλλο προϊόν. Στη δεύτερη περίπτωση το προϊόν που ενσωματώνει τη γνώση έχει αυξημένη αξία σε σχέση με ένα παρόμοιο προϊόν χωρίς την ενσωματωμένη γνώση. Η γνώση παραμένει ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον η χρήση της μπορεί να δημιουργήσει κάποια μορφή μονοπωλιακών κερδών για τον ιδιοκτήτη της. Όταν αυτή δεν προστατεύεται

πλέον ή ξεπεραστεί από μεταγενέστερες εξελίξεις, παύει να είναι περιουσιακό στοιχείο.

**Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία (3.1.5)** - Τα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

(α) ενσώματα, φυσικά περιουσιακά στοιχεία (φυσικοί πόροι), επί των οποίων επιβάλλονται δικαιώματα ιδιοκτησίας, και

(β) άυλα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία, που είναι δημιουργήματα της κοινωνίας. Οι φυσικοί πόροι περιλαμβάνουν κυρίως γη, ορυκτά και ενεργειακούς πόρους, υδάτινους πόρους, και άλλα φυσικά στοιχεία ενεργητικού, όπως τα δάση, το ηλεκτρομαγνητικό φάσμα κ.λπ..

**Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία (3.1.6)** - Περιλαμβάνει άλλες ειδικές κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν ταξινομούνται αλλού. Αφορά κυρίως περιπτώσεις που, εάν και αναμένεται να είναι μικρής αξίας για τη γενική κυβέρνηση, είναι ξεχωριστές βάσει των διεθνών προτύπων και πρέπει να καταγράφονται ξεχωριστά για λόγους συγκρισιμότητας.

**Αποθέματα (3.2)** - Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα αγαθά που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο, και διακρατούνται για μεταπώληση ή ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία σε μελλοντικές περιόδους. Αποτελούνται από:

- α. προϊόντα στην κατοχή των οντοτήτων που τα παρήγαγαν, τα οποία δεν έχουν ακόμα επεξεργαστεί, πωληθεί, παραδοθεί σε άλλες οντότητες ή γενικότερα αναλωθεί με κάποιον άλλο τρόπο
- β. αγαθά που αποκτήθηκαν με σκοπό την ανάλωσή τους στην παραγωγική διαδικασία ή την μεταπώληση χωρίς επιπλέον επεξεργασία
- γ. στρατηγικά αποθέματα που είναι αγαθά που φυλάσσονται για περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης, αγαθά που διακρατούνται από θεσμικούς ρυθμιστές κάποιων αγορών και άλλα αγαθά με ιδιαίτερη εθνική σπουδαιότητα όπως στρατιωτικά αποθέματα, καύσιμα ή τρόφιμα.

**Εμπορεύματα (3.2.1)** – Εμπορεύματα είναι τα αγαθά που αποκτώνται με σκοπό τη μεταπώληση ή τη μεταβίβαση σε άλλες οντότητες χωρίς περαιτέρω επεξεργασία. Τα αγαθά προς μεταπώληση μπορεί να μεταφέρονται, να αποθηκεύονται, να

ταξινομούνται, να διαλέγονται, να πλένονται, ή να συσκευάζονται από τους ιδιοκτήτες τους για να τα παρουσιάσουν προς μεταπώληση με τρόπους που είναι ελκυστικοί για τους πελάτες ή τους δικαιούχους τους, αλλά δεν μετασχηματίζονται με άλλο τρόπο. Τα αγαθά που αποκτώνται από την κυβέρνηση για διανομή ως κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος, αλλά δεν έχουν ακόμη παραδοθεί, περιλαμβάνονται επίσης στα εμπορεύματα.

**Προϊόντα (3.2.2)** - Τα προϊόντα περιλαμβάνουν αγαθά που είναι αποτέλεσμα διαδικασίας παραγωγής, εξακολουθούν να κατέχονται από τον παραγωγό τους, και δεν αναμένεται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία από τον παραγωγό πριν τα διαθέσει σε άλλες οντότητες. Προϊόντα μπορεί να κρατούνται μόνο από τις οντότητες που τα παράγουν. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης θα έχουν προϊόντα μόνον εφόσον παράγουν αγαθά για πώληση ή μεταβίβαση σε άλλες οντότητες.

**Παραγωγή σε εξέλιξη (3.2.3)** - Η παραγωγή σε εξέλιξη περιλαμβάνει αγαθά και υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη επαρκώς επεξεργασθεί για να είναι σε κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλες θεσμικές οντότητες. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης που παράγουν κυρίως μη εμπορεύσιμες υπηρεσίες πιθανότατα να έχουν ελάχιστη ή καμία παραγωγή σε εξέλιξη, καθώς η παραγωγή των περισσότερων τέτοιων υπηρεσιών ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα ή συνεχώς. Η παραγωγή σε εξέλιξη πρέπει να καταγράφεται για κάθε παραγωγή που δεν έχει ολοκληρωθεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η παραγωγή σε εξέλιξη μπορεί να λάβει μια ευρεία ποικιλία διαφορετικών μορφών, που κυμαίνονται από τις καλλιέργειες ως την ανάπτυξη προγραμμάτων υπολογιστών. Αν και η παραγωγή σε εξέλιξη είναι προϊόν που δεν έχει φτάσει την κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλους, η ιδιοκτησία της μπορεί να είναι μεταβιβάσιμη.

**Υλικά και εφόδια (3.2.4)** – Τα υλικά και εφόδια περιλαμβάνουν όλα τα αγαθά που κρατούνται με την πρόθεση να χρησιμοποιηθούν ως εισροές στη διαδικασία παραγωγής. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να κρατούν μια ποικιλία αγαθών, όπως εφοδίων γραφείου, καυσίμων και τροφίμων του προσωπικού.

**Αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού (3.2.5)** - Τα αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού περιλαμβάνουν στοιχεία μιας χρήσης, όπως πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες κ.λπ., που εκτοξεύονται από όπλα ή οπλικά συστήματα. Τα οπλικά συστήματα

εντάσσονται στα πάγια στοιχεία, ενώ τα στοιχεία μιας χρήσης εντάσσονται στα αποθέματα. Ωστόσο, κάποιοι τύποι πυραύλων μεγάλης καταστροφικής ικανότητας μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγια στοιχεία.

**Τιμαλφή (3.3)** - Τιμαλφή είναι παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας που δεν χρησιμοποιούνται κυρίως για σκοπούς παραγωγής ή κατανάλωσης, αλλά τηρούνται ως αποθέματα αξίας για μεγάλη χρονική περίοδο. Αναμένεται αύξηση, ή τουλάχιστον όχι μείωση, της πραγματικής αξίας τους και υπό κανονικές συνθήκες δεν υποβαθμίζονται με την πάροδο του χρόνου.

**Πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμοι λίθοι (3.3.1)** - Περιλαμβάνει μη νομισματικό χρυσό και άλλους πολύτιμους λίθους και μέταλλα, που δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως υλικά και εφόδια στις διαδικασίες παραγωγής.

**Αντίκες και λοιπά αντικείμενα τέχνης (3.3.2)** - Περιλαμβάνει έργα ζωγραφικής, γλυπτά και άλλα αντικείμενα που αναγνωρίζονται ως έργα τέχνης ή αντίκες που κρατούνται κυρίως ως αποθέματα αξίας στην πάροδο του χρόνου.

**Λοιπά τιμαλφή (3.3.3)** - Περιλαμβάνει κοσμήματα μεγάλης αξίας κατασκευασμένα από πολύτιμους λίθους και μέταλλα, συλλογές, και διάφορα παρόμοια αντικείμενα.

Οι συναλλαγές που αφορούν τα στοιχεία της ομάδας 3 (κυρίως πάγια και τιμαλφή) παρουσιάζονται διεξοδικά σε μεταγενέστερα κεφάλαια του παρόντος εκπαιδευτικού υλικού.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Δημόσια υπηρεσία αγοράζει εξοπλισμό πληροφορικής (ηλεκτρονικούς υπολογιστές) στους οποίους είναι εγκατεστημένο το απαραίτητο λογισμικό (λειτουργικά συστήματα, υπολογιστικά φύλλα κ.λπ.), για το οποίο η υπηρεσία έχει αγοράσει τη σχετική άδεια χρήσης. Πως θα ταξινομηθούν τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία?

**Απάντηση:** Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ο εξοπλισμός πληροφορικής εν γένει, ταξινομούνται στην κατηγορία των μηχανημάτων και εξοπλισμού. Εφόσον το λογισμικό είναι διακριτό από τους υπολογιστές στοιχείο (π.χ. αναγράφεται διακριτά στο τιμολόγιο ή στη σχετική προμήθεια) τότε θα πρέπει να ταξινομηθεί σε διαφορετική κατηγορία, και συγκεκριμένα στα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας.

## Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Έστω ότι η κεντρική διοίκηση επιθυμεί να αναγνωρίσει στρατιωτικές εγκαταστάσεις, στρατιωτικό εξοπλισμό και λοιπά στρατιωτικά πάγια στις οικονομικές της καταστάσεις. Σε ποια κατηγορία θα τα εντάξει?

**Απάντηση:** Οι στρατιωτικές εγκαταστάσεις δεν αποτελούν ενιαία κατηγορία παγίων, αλλά ταξινομούνται ανάλογα με τη φύση του παγίου. Τα στρατιωτικά κτήρια ταξινομούνται ως κτήρια, με περαιτέρω βαθμό ανάλυσης εάν είναι διαθέσιμη η σχετική πληροφορία (π.χ. οι στρατώνες δύνανται να ταξινομηθούν ως κατοικίες). Μηχανήματα και εξοπλισμός που δεν αποτελούν οπλικά συστήματα επίσης ταξινομούνται στη σχετική κατηγορία (λογ/σμός 3.1.2). Όσον αφορά τα οπλικά συστήματα, αυτά αποτελούν διακριτή κατηγορία στρατιωτικών παγίων που περιλαμβάνουν εξειδικευμένα οχήματα και εξοπλισμό, όπως πολεμικά πλοία και αεροσκάφη, τανκς, φορείς πυραύλων κ.λπ. Τέλος, τα περισσότερα όπλα μιας χρήσης (π.χ. πυρομαχικά) δεν αποτελούν πάγια, αλλά λογίζονται ως αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού.

## Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Δημοτική επιχείρηση αποκτά άδεια ραδιοφωνικού σταθμού περιφερειακής εμβέλειας για 10 έτη, για την οποία καταβάλλει το σχετικό τίμημα στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή. Με την υπόθεση ότι η άδεια πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, σε ποια κατηγορία θα ταξινομηθεί?

**Απάντηση:** Οι άδειες οι οποίες δίνουν την ευχέρεια στους ιδιοκτήτες τους να συμμετάσχουν σε ειδικές δραστηριότητες, αποκλείοντας άλλες οντότητες από αυτά εάν δεν έχουν τη συγκεκριμένη άδεια, ταξινομούνται στα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία, και συγκεκριμένα στα μη παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

### 3.3.4 Ταξινόμηση χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Οι ορισμοί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι κοινοί με την έννοια ότι το κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που κατέχει η οικονομική οντότητα αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον αντισυμβαλλόμενο. Με άλλα λόγια κάποιο χρηματοοικονομικό



μέσο (π.χ. δάνειο) είναι είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, ανάλογα αν η οντότητα είναι ο δανειστής ή ο οφειλέτης. Σε κάθε περίπτωση ο ορισμός του χρηματοοικονομικού μέσου δεν αλλάζει. Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο δευτεροβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

1. **Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα** - Τα ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα είναι διεθνή περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και κατανέμονται στα κράτη-μέλη του για ενίσχυση των ήδη υπάρχοντων περιουσιακών στοιχείων τους. Ο λογαριασμός αφορά μόνο την Κεντρική Διοίκηση.

2. **Μετρητά και καταθέσεις** - Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα που βρίσκονται σε κυκλοφορία και σε καταθέσεις, σε εθνικό νόμισμα και σε ξένα νομίσματα. Οι καταθέσεις είναι αξιώσεις, αντικατοπτριζόμενες από στοιχεία κατάθεσης των πιστωτικών ιδρυμάτων που δέχονται καταθέσεις (συμπεριλαμβανομένης της κεντρικής τράπεζας). Μια κατάθεση είναι συνήθως τυποποιημένη σύμβαση, ανοικτή στο ευρύ κοινό, που επιτρέπει την τοποθέτηση μεταβλητού ποσού χρημάτων. Οι καταθέσεις ως υποχρέωση αφορούν μόνο τις έντοκες υποχρεώσεις των οντοτήτων που δέχονται αποταμιεύσεις, όπως τα πιστωτικά ιδρύματα.

3. **Χρεωστικοί τίτλοι** - Οι χρεωστικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που λειτουργούν ως στοιχεία χρέους. Οι χρεωστικοί τίτλοι έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- (α) ημερομηνία έκδοσης που είναι η ημερομηνία στην οποία ο τίτλος εκδίδεται,
- (β) τιμή έκδοσης στην οποία οι επενδυτές αγοράζουν τους τίτλους όταν εκδίδονται για πρώτη φορά,
- (γ) ημερομηνία εξαγοράς ή ημερομηνία λήξεως κατά την οποία οφείλεται η τελευταία συμβατικά προγραμματισμένη αποπληρωμή κεφαλαίου,
- (δ) τιμή εξαγοράς ή ονομαστική αξία, που είναι το ποσό που πληρώνεται από τον εκδότη στον κάτοχο κατά τη λήξη,
- (ε) αρχική διάρκεια που είναι η περίοδος από την ημερομηνία έκδοσης μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή,
- (στ) υπολειπόμενη διάρκεια που είναι η περίοδος, από την ημερομηνία αναφοράς μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή,



(ζ) τοκομερίδιο (κουπόνι απόδοσης) που ο εκδότης πληρώνει στους κατόχους των χρεωστικών τίτλων. Το τοκομερίδιο μπορεί να είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ζωής του χρεωστικού τίτλου ή να μεταβάλλεται με τον πληθωρισμό, τα επιτόκια ή τις τιμές περιουσιακών στοιχείων. Οι χρεωστικοί τίτλοι μηδενικού κουπονιού δεν προσφέρουν τοκομερίδιο,

(η) ημερομηνίες κουπονιού, κατά τις οποίες ο εκδότης πληρώνει το κουπόνι στους κατόχους των τίτλων,

(θ) τιμή έκδοσης, τιμή εξαγοράς, και απόδοση του κουπονιού που μπορεί να καθορίζονται (ή να διακανονίζονται) είτε στο εθνικό νόμισμα είτε σε ξένα νομίσματα,

(ι) πιστωτική αξιολόγηση, η οποία εκτιμά την πιστοληπτική διαβάθμιση του συγκεκριμένου χρεωστικού τίτλου. Οι κατηγορίες αξιολόγησης καθορίζονται από αναγνωρισμένους φορείς.

**4. Δάνεια** - Τα δάνεια δημιουργούνται όταν πιστωτές δανείζουν κεφάλαια σε χρεώστες. Τα δάνεια έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) οι όροι που τα διέπουν είναι, είτε τυποποιημένοι από τον χρηματοοικονομικό οργανισμό που τα χορηγεί, είτε συμφωνούνται από τον δανειστή και τον δανειζόμενο απευθείας ή μέσω μεσίτη,

(β) η πρωτοβουλία για τη λήψη δανείου συνήθως αναλαμβάνεται από τον δανειζόμενο και

(γ) το δάνειο είναι ανέκκλητο χρέος προς τον πιστωτή, φέρει επιτόκιο και πρέπει να εξοφληθεί στην λήξη.

Τα ιδρύματα που δέχονται καταθέσεις συνήθως τις καταγράφουν ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από καταθέσεις και όχι ως δάνεια.

**5. Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων** - Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ενσωματώνουν δικαίωμα επί της υπολειμματικής αξίας μιας οντότητας, αφού ικανοποιηθούν όλα τα άλλα δικαιώματα (π.χ. μετοχές). Η κυριότητα τίτλων συμμετοχής σε νομικές οντότητες τεκμηριώνεται συνήθως από μετοχές, πιστοποιητικά κατάθεσης, συμμετοχές ή παρόμοια έγγραφα.

**6. Απαιτήσεις** - Οι απαιτήσεις είναι το δικαίωμα λήψεως ταμιακών διαθεσίμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων από τον αντισυμβαλλόμενο, και μπορεί να σχετίζονται με διάφορες κατηγορίες εσόδων.

**7. Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις** - Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η λήψη αγαθών ή υπηρεσιών. Οι λοιπές απαιτήσεις αφορούν απαιτήσεις εκτός αυτών που αναφέρονται στον Λογαριασμό 4.8, όπως για παράδειγμα απαιτήσεις από εισπράξεις που διενεργούν άλλες οντότητες για λογαριασμό της οντότητας που καταρτίζει καταστάσεις.

**8. Υποχρεώσεις** - Οι λοιπές υποχρεώσεις συνήθως αφορούν διάφορα πληρωτέα ποσά προς τον αντισυμβαλλόμενο και μπορεί να σχετίζονται με διάφορες κατηγορίες εξόδων και δαπανών.

**9. Ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις** - Οι ληφθείσες προκαταβολές αφορούν την παραλαβή ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, και συνεπώς αποτελούν υποχρέωση για την οικονομική οντότητα.

**10. Χρηματοοικονομικά παράγωγα** - Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα είναι χρηματοοικονομικά μέσα που συνδέονται με ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή δείκτη ή εμπόρευμα, μέσω του οποίου είναι δυνατή η αγοραπωλησία συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών κινδύνων αυτόνομα σε χρηματοοικονομικές αγορές. Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα πληρούν τους ακόλουθους όρους:

(α) συνδέονται με συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό ή μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή δείκτη,

(β) είναι διαπραγματεύσιμα ή μπορούν να αντισταθμισθούν στην αγορά,

(γ) δεν έχει προκαταβληθεί αρχικό κεφάλαιο που πρέπει να επιστραφεί.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα χρησιμοποιούνται για διάφορους σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου, της αντιστάθμισης κινδύνου και της κερδοσκοπίας.

## Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Φορείς γενικής κυβέρνησης καταθέτουν ταμειακά διαθέσιμα σε εγχώρια τράπεζα. Η συγκεκριμένη τράπεζα επενδύει για λογαριασμό τους τα ταμειακά διαθέσιμα σε αξιόγραφα όπως ομόλογα κ.λπ., με αποτέλεσμα τα ποσά των διαθεσίμων των φορέων να διακυμαίνονται ως προς την αξία τους σε συχνή βάση (χωρίς δηλαδή να κάνουν κινήσεις οι φορείς), λόγω της μεταβολής των τιμών των υποκείμενων αξιών (ομόλογα). Οι φορείς της γενικής κυβέρνησης φέρουν όλους τους

κινδύνους άλλα και τις ανταμοιβές από τις διακυμάνσεις των αξιών των υποκείμενων στοιχείων. Σε ποια κατηγορία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ταξινομούνται τα διαθέσιμα των φορέων?

**Απάντηση:** Ο τρόπος με τον οποίο ονομάζει η τράπεζα τα συγκεκριμένα ταμειακά διαθέσιμα (π.χ. καταθέσεις) δεν ενδιαφέρει, καθώς ισχύει η αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο (substance over form). Παρατηρούμε ότι για τα συγκεκριμένα ποσά, ουσιαστικά η τράπεζα συγκεντρώνει τα ταμειακά διαθέσιμα όλων των φορέων σε ένα σύνολο περιουσίας, και τα επενδύει για λογαριασμό τους σε αξιόγραφα οι μεταβολές των οποίων επηρεάζουν άμεσα τις αξίες που έχουν οι φορείς. Με άλλα λόγια, η τράπεζα ενεργεί ως διαχειριστής ενός συνόλου περιουσίας για λογαριασμό των φορέων, και το εν λόγω σύνολο περιουσίας πληροί των ορισμό ενός επενδυτικού (αμοιβαίου) κεφαλαίου, με τα διαθέσιμα των φορέων να αποτελούν τα μερίδια του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, τα διαθέσιμα των φορέων θα ταξινομηθούν στην κατηγορία «Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων».

## Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης έχει σαν αντικείμενο την είσπραξη εισφορών και την καταβολή εφάπαξ συνταξιοδοτικών παροχών στους δικαιούχους που θεμελιώνουν συνταξιοδοτικό δικαίωμα. Ο εν λόγω ΟΚΑ δύναται επίσης να προκαταβάλλει την εφάπαξ παροχή έως και πέντε έτη πριν τη θεμελίωση του δικαιώματος. Σε περίπτωση που το εφάπαξ προκαταβληθεί, το ποσό που λαμβάνει ο δικαιούχος είναι σαφώς μικρότερο του ποσού που θα έπαιρνε τη χρονική στιγμή της θεμελίωσης του δικαιώματος, οπότε και γίνεται συμψηφισμός της προκαταβολής με το εφάπαξ από τον ΟΚΑ. Σε ποια κατηγορία θα ταξινομήσει ο ΟΚΑ τη συγκεκριμένη προκαταβολή του εφάπαξ?

**Απάντηση:** Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, είναι σαφές ότι η προκαταβολή δεν αποτελεί δεδουλευμένο έξοδο του ΟΚΑ, καθώς ο δικαιούχος δεν πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου κατά τη χρονική στιγμή καταβολής της προκαταβολής (θεμελίωση συνταξιοδοτικού δικαιώματος). Συνεπώς, η προκαταβολή του εφάπαξ στον δικαιούχο πριν αυτό καταστεί δεδουλευμένο συνιστά επί της ουσίας δάνειο που χορηγεί ο ΟΚΑ. Το εν λόγω δάνειο αποπληρώνεται (συμψηφίζεται) με το ποσό του εφάπαξ που θα λάμβανε ο δικαιούχος, τη χρονική στιγμή που αυτό

καθίσταται δεδουλευμένο. Καθώς η προκαταβολή είναι ως αξία μικρότερη από το ποσό του δεδουλευμένου εφάπαξ, το ποσό που υπολείπεται αποτελεί τον τόκο του δανείου, ο οποίος αναγνωρίζεται σταδιακά βάσει της αρχής του δεδουλευμένου με την ωρίμανση του δανείου, και τελικά αποπληρώνεται τη χρονική στιγμή του συμψηφισμού.

### 3.3.5 Ταξινόμηση λοιπών οικονομικών ροών

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο, οι λοιπές οικονομικές ροές δεν προσμετρώνται στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA). Οι σχετικοί ορισμοί, σε επίπεδο δευτεροβαθμίων λογαριασμών, είναι οι εξής:

1. **Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων** - Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Ως διάθεση νοείται η πώληση ή η κατά οιονδήποτε τρόπο απόσυρση των στοιχείων.

2. **Κέρδη και ζημίες εύλογης αξίας**- Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση των στοιχείων στην εύλογη αξία τους (π.χ. εισηγμένες μετοχές) όταν αυτό προβλέπεται από τους κανόνες επιμέτρησής τους. Ειδικότερα, το αποτέλεσμα από την επιμέτρηση στοιχείων στην εύλογη αξία τους προκύπτει από την επιμέτρησή τους σε κάθε ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και από την τακτοποίηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάθεσή τους ή τη λήξη τους.

3. **Κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές** - Περιλαμβάνουν τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από νομισματικά στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις) που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, τόσο κατά την μετατροπή τους σε ευρώ με την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όσο και κατά το διακανονισμό τους.

4. **Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση** - Αφορά την αύξηση της ποσότητας (και συνεπώς και της αξίας) παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι αποτέλεσμα παραγωγής, π.χ. ιστορικά μνημεία, τιμαλφή και πόροι υπεδάφους, όταν η αξία τους αναγνωρίζεται για πρώτη φορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι λογαριασμοί της οικονομικής εξαφάνισης (Κ.Α.Λ 7.4) αφορούν στην εξάντληση φυσικών πόρων.

5. **Καταστροφικές ζημιές** - Αφορούν μεταβολές στην ποσότητα (και συνεπώς και στην αξία), που προκύπτουν από μεγάλα και αναγνωρίσιμα γεγονότα που καταστρέφουν περιουσιακά στοιχεία, π.χ. καταστροφές από σεισμούς, πυρκαγιές, και πλημμύρες.

6. **Λοιπές απομειώσεις** - Αφορούν ζημιές στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσίας των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τη συστηματική αναγνώριση των ζημιών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας των περιουσιακών στοιχείων, μέσω της απόσβεσης. Η διαφορά μεταξύ απομείωσης και καταστροφικής ζημιάς, είναι ότι στην καταστροφική ζημία το περιουσιακό στοιχείο, ανεξαρτήτως του πως παρακολουθείται λογιστικά, παύει να υφίσταται και διαγράφεται.

7. **Μη αποζημιωμένες κατασχέσεις** - Αφορούν σε περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άλλων οντοτήτων, χωρίς πλήρη αποζημίωση, για λόγους άλλους εκτός από την πληρωμή φόρων, προστίμων ή παρόμοιων επιβαρύνσεων. Η κατάσχεση περιουσίας που σχετίζεται με εγκληματική δραστηριότητα θεωρείται πρόστιμο.

8. **Λοιπές ροές** - Αποτελούν κέρδη και ζημιές τα οποία ανήκουν στις λοιπές οικονομικές ροές (δηλαδή δεν προσμετρώνται στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα), αλλά δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

### 3.4 Σύνοψη Κεφαλαίου

Στο πρώτο σκέλος του παρόντος κεφαλαίου παρουσιάστηκαν οι θεμελιώδεις έννοιες, αρχές και κανόνες που διέπουν το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης. Επεξηγήθηκε ο σκοπός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έγινε αναφορά στα ποιοτικά χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικών καταστάσεων άλλα και στους περιορισμούς στην πληροφορία αυτών. Δόθηκαν επίσης οι ορισμοί των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και οι βασικοί κανόνες αναγνώρισης και επιμέτρησης. Στο δεύτερο σκέλος του παρόντος κεφαλαίου παρουσιάστηκαν οι ορισμοί και οι έννοιες που αφορούν την οικονομική ταξινόμηση, ώστε οι εκπαιδευόμενοι να είναι σε θέση να διακρίνουν ανάμεσα στις σχετικές κατηγορίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

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

#### 4.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

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

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

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

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

Η μεταβατική περίοδος παρέχεται προκειμένου να συλλεχθούν οι πληροφορίες, διενεργηθούν οι απογραφές και αναπτυχθούν οι διαδικασίες και τα συστήματα που απαιτούνται για την πλήρη εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου των οντοτήτων της Γενικής Κυβέρνησης.

#### 4.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

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

- α) τις διατάξεις της παρ. 4, άρθ. 156, του ν. 4270/2014, και
- β) της παρ. 2, άρθ. 15, του π.δ.54/2018, όπως αυτές ισχύουν,

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

Η παρούσα πρωτίστως απευθύνεται στην οντότητα αναφοράς «**Κεντρική Διοίκηση**»<sup>7</sup> και τις επί μέρους δομές και υπηρεσίες που την απαρτίζουν. Στο μέτρο που τις αφορά, απευθύνεται επίσης και στις οντότητες αναφοράς της Γενικής Κυβέρνησης που για πρώτη φορά θα εφαρμόσουν λογιστική δουλεμένης βάσης, ή εκείνες που ήδη εφαρμόζουν λογιστική δουλεμένης βάσης, σύμφωνα με άλλο πλαίσιο (εξαιρούνται<sup>8</sup> της υιοθέτησης του ΛΠΓΚ όλες οι οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν λογιστικό πλαίσιο του ιδιωτικού τομέα σύμφωνα με το π.δ.54/2018 άρθρο 1 παρ. 2), και καλούνται να μεταπέσουν στο λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης του π.δ.54/2018.

#### **4.3 Κριτήρια για την αναγνώριση λογιστικών γεγονότων και στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

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

##### **α) Αποτελεσματικότητα του κόστους ως προς την εύλογη απεικόνιση**

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

##### **β) Διάρκεια υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής ή χρόνου διακανονισμού περιουσιακού στοιχείου**

<sup>7</sup> «Κεντρική Διοίκηση»: Όπως ορίζεται στο άρθρο 14, ν 4270/14

<sup>8</sup> Η εξαίρεση πηγάζει από το γεγονός ότι οι εν λόγω οντότητες αναμένεται ότι εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) του ιδιωτικού τομέα (ν. 4308/14/ΦΕΚ Α'251/24.11.2014), με αποτέλεσμα να δύναται εκ μέρους τους να αποστέλλουν τα στοιχεία που θα απαιτηθούν προκειμένου να συνταχθούν μετά το 2026 οι πρώτες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Γενικής Κυβέρνησης.



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

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

Είναι πιθανό να προκύψει αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη (π.χ. άυλα πάγια) ή τον έλεγχο (η ουσία υπερισχύει του τύπου) περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή η οντότητα αναφοράς δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία, καλείται όμως να επιλύσει τα ζητήματα που τα αφορούν προ της 01.01.2025.

#### 4.4 Ισολογισμός έναρξης

Στην αρχή της πρώτης χρήσης της μεταβατικής περιόδου (01/01/2019 – 31/12/2019) η οντότητα αναφοράς<sup>9</sup> συντάσσει ισολογισμό έναρξης απογράφοντας και αναγνωρίζοντας τα περιουσιακά στοιχεία, τα ίδια κεφάλαια, όπου τέτοια απαιτούνται, και τις υποχρεώσεις της. **Το υπολειμματικό μέγεθος που προκύπτει είναι το σωρευμένο έλλειμμα ή πλεόνασμα της οντότητας.**

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

<sup>9</sup> Σχετικά με την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση» ο ενδιαφερόμενος μπορεί να μελετήσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν αναρτηθεί στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών [minfin.gr](https://www.minfin.gr) και πιο συγκεκριμένα στο link <https://www.minfin.gr/web/guest/apologismos-isologismos-kai-loipes-chrematooikonomikes-katastaseis>



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

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

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

Επομένως, εάν στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίστηκαν πριν τον Ισολογισμό Έναρξης (π.χ. για το έτος 2018 ή 2024), περιλαμβάνονται στοιχεία που, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν πρέπει να αναγνωριστούν, αυτά δεν αναγνωρίζονται και δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό έναρξης (π.χ. για το έτος 2019<sup>10</sup> ή 2025<sup>11</sup>). Ενδεικτικά παραδείγματα είναι, η μη τεκμηρίωση της ύπαρξης μιας απαίτησης ή μιας υποχρέωσης (έλλειψη επαληθευσιμότητας), ή στοιχεία που αναγνωρίζονταν με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο αλλά η αναγνώρισή τους δεν προβλέπεται από το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (π.χ. κονδύλια του λογαριασμού 16 των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, όπως έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα ερευνών, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, κ.τ.λ.) ή στοιχεία που κατά την απογραφή διαπιστώνεται ότι η αρχική αναγνώρισή τους οφείλεται σε λογιστικά λάθη.

<sup>10</sup> 2019: Πρώτη περίοδος εφαρμογής του ΛΠΓΚ για την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση»

<sup>11</sup> 2025: Πρώτη περίοδος εφαρμογής του ΛΠΓΚ για τις λοιπές οντότητες αναφοράς (πλην Κεντρικής Διοίκησης και λοιπών εξαιρουμένων οντοτήτων που ακολουθούν Λογιστικό Πλαίσιο του Ιδιωτικού τομέα) της Γενικής Κυβέρνησης

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

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

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

Προκειμένου η πλήρης εφαρμογή να είναι εφικτή την 1.1.2025, θα πρέπει η Κεντρική Διοίκηση<sup>12</sup> να προβεί στις κάτωθι ενέργειες το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου:

α) να έχει ήδη απογράψει το σύνολο των υφιστάμενων, κατά την ημερομηνία αυτή, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και

---

<sup>12</sup> Η Κεντρική Διοίκηση προκειμένου να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις εφαρμογής του ΛΠΓΚ έχει προβεί στην υπογραφή συμφωνίας-πλαίσιο για το νέο ERP σύστημα πληροφορικής τον 05/2022. Παραδοτέο κατά την πρώτη φάση του Έργου είναι επτά (7) επιχειρησιακές μελέτες σύμφωνα με τις οποίες θα περιγράφεται: α) η υφιστάμενη κατάσταση (as is) και β) προτάσεις και εναλλακτικές για την προτεινόμενη κατάσταση (to be) με περίοδο ολοκλήρωσης το 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2023. Η 4<sup>η</sup> μελέτη αφορά την εφαρμογή του πδ54/18 στην Κεντρική Διοίκηση, ενώ η 5<sup>η</sup> μελέτη αφορά στο σχεδιασμό για τη συλλογή των απαραίτητων στοιχείων από τις οντότητες (φορείς) της Γενικής Κυβέρνησης προκειμένου να συνταχθούν οι πρώτες ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το έργο χρηματοδοτείται από το Ταμείο Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας (Ελλάδα 2.0) με περίοδο ολοκλήρωσης την αναμενόμενη ζωή του ΤΑΑ (2025).

β) να έχει δημιουργήσει και να τηρεί τα λογιστικά μητρώα και αρχεία που απαιτούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,

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

#### **4.5 Συγκρισιμότητα**

Για τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τη μεταβατική περίοδο, και εφόσον αυτή δεν είναι εφικτή, δε γίνεται η, κατά τα άλλα επιβεβλημένη, αναδιατύπωση των ποσών της συγκριτικής περιόδου, όταν η οντότητα αναφοράς μεταβαίνει από λογιστικές πολιτικές που προβλέπονταν από προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο στην οικεία Λογιστική Πολιτική ή σε Λογιστική Πολιτική που εμπεριέχεται στο π.δ.54/2018 ή εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 156 του ν. 4270/2014, και παρ. 4 του άρθρου 9 του π.δ.54/2018.

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

#### **4.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση – Περιουσιακά στοιχεία**

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

#### **4.6.1 Ταμειακά διαθέσιμα**

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

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

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

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

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

α) Νομική ιδιοκτησία

β) Πρόσβαση στους πόρους, ή δυνατότητα να αρνείται ή να περιορίζει την πρόσβαση τρίτων σε αυτούς

γ) Τα μέσα να εξασφαλίζει το ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των σκοπών της οντότητας

δ) Εκτελεστά δικαιώματα στη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τους πόρους.

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

Εντός<sup>13</sup> της μεταβατικής περιόδου, ήδη είναι σε εξέλιξη οι απαραίτητες προσαρμογές στο λογιστικό σύστημά της Κεντρικής Διοίκησης, τόσο από πλευράς διαδικασιών όσο και πληροφοριακού συστήματος, ώστε να αναγνωρίζονται, επιμετρούνται, παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της, όχι μόνον τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα που θα απογραφούν ως ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της Κεντρικής Διοίκησης, αλλά και όλα τα λογιστικά γεγονότα και στοιχεία (περιουσιακά στοιχεία, έξοδα, υποχρεώσεις, έσοδα, καθαρή θέση) που προκύπτουν από τη διαχείρισή τους.

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

<sup>13</sup> Η κάτωθι ανάλυση της ενότητας «4.6.1 Ταμειακά Διαθέσιμα» αναφέρεται μόνο στην οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση».

υποχρεώσεων, σε δεδουλευμένη βάση σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.

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

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

*Η Κεντρική Διοίκηση μέχρι να πραγματοποιηθούν οι προσαρμογές των προηγούμενων παραγράφων, αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που δεν παρακολουθείται στο λογιστικό της σύστημα, ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα). Κατά την επόμενη ημερομηνία αναφοράς αναγνωρίζεται η μεταβολή των ταμειακών διαθεσίμων που εξακολουθούν να μην παρακολουθούνται, βαρύνοντας ή ωφελώντας απευθείας την καθαρή θέση (σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα).*

#### **Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):**

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

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

#### 4.6.2 Λοιπά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους.

Όταν η μεταγενέστερη επιμέτρησή τους:

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

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

#### Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Τα **λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία**, αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

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

Στα λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίστηκε το ανακτήσιμο μέρος της επιστρεπτέας προκαταβολής που χορηγήθηκε σε επιχειρήσεις που επλήγησαν



οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού Covid-19, σύμφωνα με τα ακόλουθα :

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

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

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

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

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

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

Από το συνολικό ποσό του δανείου 8,26 δισ. €, ποσό 3,8 δισ. € θεωρείται ότι δεν θα επιστραφεί από τις επιχειρήσεις που θα πληρούν τις προβλεπόμενες στο σχετικό



θεσμικό πλαίσιο προϋποθέσεις για τη μη επιστροφή της προκαταβολής και ως εκ τούτου εξοδοποιήθηκε μέσω του λογαριασμού επιχορηγήσεων.

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

#### **4.6.3 Συμμετοχές και επενδύσεις**

##### **Συμμετοχές:**

**Οι συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες επιμετρώνται:**

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

##### **Επενδύσεις:**

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

- **μεταγενέστερα στην εύλογη αξία τους**, και
- εφόσον αυτή **δεν μπορεί** να επιμετρηθεί αξιόπιστα, **στο κόστος κτήσης μείον ζημίες απομείωσης**.
- Όταν η εύλογη αξία τους κατά την 31.12.2018 **μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα**, επιμετρώνται στον **ισολογισμό έναρξης** στην εύλογη αξία. Αν αυτή **δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα**, τότε στον **ισολογισμό έναρξης** αναγνωρίζονται

και επιμετρώνται στο **τεκμαρτό κόστος** όπως αυτό υπολογίζεται στην προηγούμενη παράγραφο.

### **Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):**

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

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

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

Οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, συγγενείς και κοινοπραξίες **αναγνωρίζονται αρχικά** στην εύλογη αξία τους προσαυξημένη με τα κόστη συναλλαγής (παρ. 15 της ΛΠΠΕ). **Επιμετρώνται μεταγενέστερα** στο κόστος κτήσης

μείον ζημίες απομείωσης. Κατά την ημερομηνία αναφοράς το ύψος των επενδύσεων σε ελεγχόμενες και συγγενείς οντότητες ανέρχεται σε 23,4 εκ. € έναντι 23,7 εκ. € του προηγούμενου έτους. Αναλυτικά :

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

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

Η αξία των επενδύσεων ύψους 21,8 εκ. € κατά την ημερομηνία αναφοράς σε ελεγχόμενες οντότητες και συγγενείς, μη εισηγμένες, όπως διαμορφώθηκε μετά τις προσθήκες-αυξήσεις και διαγραφές-μειώσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζεται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα και αναλυτικά στο παράρτημα (βλέπε πίνακα 1):

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

Κατά το έτος 2021, σημειώθηκαν οι ακόλουθες μεταβολές:

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

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

#### 4.6.4 Απαιτήσεις

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

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά μέσα-απαιτήσεις που έχουν αποκτηθεί **πριν την έναρξη** της μεταβατικής περιόδου, και οι πληροφορίες που απαιτούνται για τον υπολογισμό του αποσβέσιμου κόστους δεν είναι δυνατό να ανακτηθούν, η οντότητα θα τα επιμετρά στην αξία χρήσης, δηλαδή στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών, και για όσο χρονικό διάστημα αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις.

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

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

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

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

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

Για τις περιπτώσεις που, είτε επειδή δεν υποβλήθηκε δήλωση πριν την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας αναφοράς, είτε επειδή το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης αμφισβητείται από τον φορολογούμενο, είτε επειδή γίνεται έλεγχος από τη φορολογική αρχή και, σε

κάθε περίπτωση θα υπάρξει εκκαθάριση του φόρου (από τη φορολογική αρχή ή δικαστήριο) μετά την έγκριση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της περιόδου αναφοράς, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το χρηματοοικονομικό αυτό κίνδυνο, κατά την ημερομηνία αναφοράς, εφόσον αναμένεται εκροή πόρων σε επόμενη περίοδο αναφοράς.

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

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

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

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

### **Μελέτη Περίπτωσης:**

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

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

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

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

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

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

Εγγραφή (2) με 31/12/2021:

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

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

Εγγραφή (3) με 31/3/2022:

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

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

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

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



### Μελέτη Περίπτωσης (Κεντρική Διοίκηση 31.12.2021):

Κατά την ημερομηνία αναφοράς οι απαιτήσεις επιμετρήθηκαν στο χρηματοοικονομικά ανακτήσιμο ποσό τους. Ο υπολογισμός των απομειώσεων πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του Μέσου Όρου των συντελεστών εισπραξιμότητας για τις περιόδους 2017-2021. Οι σχετικοί συντελεστές παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα :

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

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

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

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

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

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

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

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

- **υποχρέωση**, όταν οι όροι της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου της επιβάλλουν τη δέσμευση να προβεί σε **συγκεκριμένες μελλοντικές ενέργειες ή δράσεις (performance obligations)**, η μη εκπλήρωση των οποίων δίνει το δικαίωμα στην οντότητα-πάροχο να απαιτήσει το περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε, και

ταυτόχρονα η οντότητα-πάροχος έχει τα μέσα να επιβάλλει την ανάκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή της εύλογης αξίας του. Η υποχρέωση μεταγενέστερα αποσβένεται στα έσοδα ανάλογα με το βαθμό εκπλήρωσης των όρων

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

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

### **Μελέτη Περίπτωσης:**

**Παράδειγμα 2:** Απομείωση Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου

Αξία προ απογραφής 1.000 ευρώ

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

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

Είσπραξη 850 ευρώ κατά την 29/2/2021

Εγγραφή αναστροφής με 29/2/2021:

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

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

10. Τα μερίσματα που καταβάλλει η οντότητα στους ιδιοκτήτες της αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων της, κατά το χρόνο που η διανομή τους εγκρίνεται από το αρμόδιο όργανο.

#### 4.6.4 Ενσώματα και άυλα πάγια<sup>14</sup>

1. Τα ενσώματα και άυλα πάγια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου αλλά πριν να καταστεί εφικτή η τήρηση των απαραίτητων, για την αναγνώριση και επιμέτρησή τους, λογιστικών μητρώων και αρχείων,<sup>15</sup> καταχωρούνται μεν στους προβλεπόμενους λογαριασμούς αλλά μεταφέρονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της περιόδου αναφοράς που πραγματοποιήθηκαν, **ως έξοδα**, δηλαδή καθίστανται πλήρως αποσβεσμένα στη χρήση απόκτησής τους. Εφόσον δεν τηρούνταν τα απαραίτητα για την αναγνώριση και επιμέτρηση των παγίων λογιστικά μητρώα και αρχεία και κατά τις προγενέστερες, της μεταβατικής περιόδου, περιόδους αναφοράς, ποσά που έχουν ήδη καταχωρηθεί σε λογαριασμούς παγίων πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου, δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό έναρξης, βαρύνοντας το σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα.

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

<sup>14</sup> Πλην της Λογιστικής Πολιτικής Πρώτης Εφαρμογής, μεγαλύτερη ανάλυση για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία συναντάται στα επόμενα κεφάλαια 9-13.

<sup>15</sup> Στο πλαίσιο της ανάπτυξης κι εφαρμογής του νέου ERP συστήματος, προβλέπεται δράση σταδιακής δημιουργίας Μητρώου Παγίων για την οντότητα αναφοράς «Κεντρική Διοίκηση».

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

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

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

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

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

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

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

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

**Όταν πάγιο πωλείται**, ή η οντότητα παύει να έχει τον έλεγχο του με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. μεταβίβαση με ή χωρίς αντάλλαγμα σε άλλη οντότητα ή καταστροφή) παύει να αναγνωρίζεται. Το προκύπτον κέρδος ή η ζημιά από τη συναλλαγή ή το γεγονός που οδηγεί σε παύση της αναγνώρισής του, **αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα**. Εφόσον η οντότητα παύει να έχει τον έλεγχο παγίου που δεν έχει ήδη αναγνωριστεί, τότε πρέπει πρώτα να απογραφεί και αναγνωριστεί στην εύλογη αξία του.

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



Η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναστροφή δε μπορεί να υπερβαίνει αυτή που θα είχε το πάγιο αν δεν είχε λογιστεί απομείωση.

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

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

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

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

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

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

#### 4.6.5 Λοιπά περιουσιακά στοιχεία

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



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

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

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

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

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται:

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

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

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

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

#### 4.7 Κρατικές χρηματοοικονομικές εγγυήσεις

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

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

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

**Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου** και μέχρι να καταστεί εφικτή η λειτουργία του μητρώου εγγυήσεων, οι εγγυήσεις που έχουν παρασχεθεί πριν την έναρξη της μεταβατικής περιόδου **αναγνωρίζονται με την κατάπτωση**. Με την κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει άμεσα έξοδο και υποχρέωση στο ύψος της εκάστοτε καταπίπτουσας εγγύησης. Όταν οι καταπτώσεις μιας χρηματοοικονομικής εγγύησης μπορεί να είναι τμηματικές

(π.χ. ανά δόση ενός δανείου), με την τρίτη κατάπτωση η οντότητα αναγνωρίζει έξοδο και πρόβλεψη που την επιμετρά στο ύψος της παρούσας αξίας της συνολικής καθαρής αναμενόμενης πιστωτικής ζημίας από την αθέτηση εκ μέρους του χρεώστη.

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.8 Αναγνώριση και επιμέτρηση – υποχρεώσεις**

##### **4.8.1 Παροχές σε εργαζομένους**

1. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, οι υποχρεώσεις από **παροχές σε εργαζομένους** και **κοινωνικές παροχές** αναγνωρίζονται, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επόμενη καταβολή. Οι δουλευμένες υποχρεώσεις, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση άμεσης καταβολής (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών) μπορούν να μην αναγνωρίζονται, εφόσον οι αναγκαίοι υπολογισμοί (π.χ. αναλογιστικές μελέτες) δεν είναι ακόμα διαθέσιμοι ή αξιόπιστοι. Οι ανωτέρω χειρισμοί ισχύουν και πέραν της μεταβατικής περιόδου, μέχρι την έκδοση Λογιστικής Πολιτικής που θα αφορά τις **παροχές σε εργαζομένους** ή/και τις **κοινωνικές παροχές**.

##### **4.8.2 Υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών**

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

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

#### **4.8.3 Προβλέψεις**

1. Σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης η οντότητα αναγνωρίζει **προβλέψεις**, τόσο για βραχυπρόθεσμες όσο και για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, από συναλλαγές, γεγονότα ή άλλες συνθήκες, που προκύπτουν ή προέκυψαν πριν την ημερομηνία έναρξης της πρώτης χρήσης της μεταβατικής περιόδου. Οι προβλέψεις για υποχρεώσεις που αφορούν την περίοδο αναφοράς βαρύνουν τα αποτελέσματα. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα περί απογραφής οριζόμενα στις παρ. 5-7, καταχωρούνται στο σωρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα οι προβλέψεις που προκύπτουν από απογραφή και, ενώ θα έπρεπε, δεν έχουν αναγνωρισθεί. Πρόκειται δηλαδή για προβλέψεις, ο οποίες οφείλονται σε δεδομένα (συναλλαγές ή γεγονότα ή άλλες συνθήκες) προηγούμενων περιόδων αναφοράς, που ήταν ή οφείλαν να είναι γνωστά στην οντότητα, και για τα οποία θα ήταν εύλογο, η οντότητα να έχει αποκτήσει τη σχετική πληροφορία. Εάν η πρόβλεψη αφορά σε υποχρέωση που αναλαμβάνεται σε σχέση με την αναγνώριση συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πρόβλεψη για κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντα χώρου ή κόστος αποσυναρμολόγησης), τότε το κόστος της επίσης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος κτήσης ή στην τρέχουσα λογιστική αξία του. Σε κάθε περίπτωση, το αργότερο με τη λήξη της μεταβατικής περιόδου, η οντότητα πρέπει να έχει αναγνωρίσει όλες τις δέουσες προβλέψεις. Όταν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, η οντότητα καταβάλλει πόρους για την εκπλήρωση υποχρέωσης, για την οποία δεν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη, βαρύνονται άμεσα τα αποτελέσματα. Τα ποσά των προβλέψεων επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα στην παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών, που εκτιμάται, ότι θα απαιτηθούν για το διακανονισμό της υποχρέωσης.

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

#### **4.9 Γνωστοποιήσεις**

1. Οι οντότητες αναφοράς οφείλουν να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις / σημειώσεις
2. Οι οντότητες αναφοράς που εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική συντάσσουν τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 9 του π.δ. 54/2018, μέρος των οποίων είναι οι Σημειώσεις. Οι Σημειώσεις παρέχουν τις γνωστοποιήσεις εκείνες που κρίνονται απαραίτητες για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της οντότητας από τους ενδιαφερόμενους.
3. Οι Σημειώσεις εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Παρέχουν περιγραφές, επεξηγήσεις ή αναλύσεις των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.
4. Η οντότητα αναφοράς η οποία συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της σε συμφωνία με τις διατάξεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, προβαίνει στις Σημειώσεις των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σε μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση της συμφωνίας αυτής και της κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μη πλήρους συμμόρφωσης με τη λογιστική δουλευμένης βάσης του π.δ. 54/2018.
5. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να συμπεριλάβει σημειώσεις, και με την ακόλουθη σειρά, που αφορούν:
  - τη βάση κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων,

- την εφαρμογή των επιμέρους προβλέψεων της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, καθώς και
  - κάθε πρόσθετη πληροφόρηση, η οποία κρίνεται σημαντική για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
6. Κάθε στοιχείο της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης, της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία παρέχεται στις Σημειώσεις για το στοιχείο αυτό και να αναφέρεται στις Σημειώσεις με τη σειρά που παρουσιάζεται στις καταστάσεις αυτές.
  7. Η οντότητα αναφοράς στην παρουσίαση των πληροφοριών για τις λογιστικές πολιτικές που εφάρμοσε (είτε την παρούσα είτε αυτές όπως ίσχυαν την 31.12.2018), γνωστοποιεί τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.
  8. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις επιμέτρησης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε βάση επιμέτρησης.
  9. Η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τις κρίσεις, εκτός αυτών που σχετίζονται με εκτιμήσεις, στις οποίες έχει προβεί και οι οποίες έχουν σημαντική επίδραση επί των ποσών που παρουσιάζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οντότητα αναφοράς προβαίνει σε κρίσεις για να προσδιορίσει εάν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας αναφοράς και άλλων οντοτήτων υποδεικνύει ότι οι τελευταίες ελέγχονται από την οντότητα αναφοράς, ή εάν περιουσιακά στοιχεία πρέπει να ταξινομηθούν ως επενδυτικά και όχι ως ιδιοχρησιμοποιούμενα.



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

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

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

11. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας κύριας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, οι εκβάσεις εντός της επόμενης περιόδου αναφοράς να διαφέρουν από τις παραδοχές, και να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου



περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί τη φύση και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάζεται από την παραδοχή.

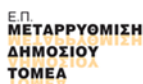
12. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την οικεία Λογιστική Πολιτική γνωστοποιεί:

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

13. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης της προηγούμενης παραγράφου θα βοηθήσουν τους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να εντοπίσουν την πρόοδο που η οντότητα έχει κάνει για να προσαρμοστεί στις απαιτήσεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής κατά τη μεταβατική περίοδο.

14. Η οντότητα αναφοράς που εφαρμόζει την οικεία Λογιστική Πολιτική παρουσιάζει στις Σημειώσεις της μια συμφωνία των στοιχείων του υπολοίπου της καθαρής θέσης, σύμφωνα με προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, με τα

201



στοιχεία του υπολοίπου της καθαρής θέσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης.

15. Για τη συμφωνία της προηγούμενης παραγράφου πρέπει να παρέχονται επαρκή στοιχεία, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά, έτσι ώστε να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες οι σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό έναρξης. Όταν απαραίτητες επεξηγήσεις περιλαμβάνονται σε άλλα έγγραφα, αυτά μπορούν αν αποτελούν μέρος των Σημειώσεων.
16. Εάν η οντότητα αναφοράς εντοπίσει λάθη που έγιναν υπό προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, για τις συμφωνίες που προβλέπονται στη παράγραφο 47, πρέπει να διακρίνονται τα ποσά που σχετίζονται με διορθώσεις αυτών των λαθών από τα ποσά που σχετίζονται με την εφαρμογή της οικείας Λογιστικής Πολιτικής (αρχική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, επιμέτρηση υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων).
17. Η οντότητα αναφοράς πρέπει να παρουσιάζει, ως μέρος των γνωστοποιήσεων, μια συμφωνία των στοιχείων που έχουν αναγνωριστεί και/ή επιμετρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, όταν αυτά τα στοιχεία δεν συμπεριλαμβάνονταν στις προηγούμενες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Η συμφωνία αυτή πρέπει να παρουσιάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς όταν νέα στοιχεία αναγνωρίζονται και/ή επιμετρώνται βάσει της οικείας Λογιστικής Πολιτικής. Εφόσον είναι ανέφικτη η συμφωνία αυτή τότε, σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 12 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής η οντότητα αναφοράς γνωστοποιεί ότι τα ποσά των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου αναφοράς δεν είναι συγκρίσιμα και επεξηγεί τους λόγους της μη συγκρισιμότητας.
18. Στις περιπτώσεις όπου η οντότητα αναφοράς χρησιμοποιεί εύλογες αξίες ως τεκμαρτό κόστος για την αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων κατά τη μεταβατική περίοδο, τότε γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ομοειδών περιουσιακών στοιχείων: α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών που λήφθηκαν υπόψη για το προσδιορισμό του τεκμαρτού κόστους, β) τη

συνολική προσαρμογή των λογιστικών αξιών που είχαν αναγνωρισθεί βάσει του προηγούμενου λογιστικού πλαισίου, και γ) τη μέθοδο με την οποία έγιναν οι εκτιμήσεις αυτές.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

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

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

#### 5.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

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

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

σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ).

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

#### 5.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά

ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα.

### 5.3 Ορισμοί και βασικές έννοιες

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

#### 5.3.1 Λογιστικές πολιτικές και λογιστικές εκτιμήσεις

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

Λογιστικές πολιτικές, είτε εκδίδονται ως μέρος του ΛΠΓΚ και ισχύουν για όλες τις οντότητες αναφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, είτε διατυπώνονται από την οντότητα αναφοράς όταν συγκεκριμένα θέματα που προκύπτουν κατά τη κατάρτιση και παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της δεν αντιμετωπίζονται από τις λογιστικές πολιτικές του ΛΠΓΚ ή από σχετική οδηγία.

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

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

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

#### 5.3.2 Εφεξής εφαρμογή

Η *εφεξής εφαρμογή (Prospective application)*

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

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

### **5.3.3 Αναδρομική εφαρμογή**

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

### **5.3.4 Αναδρομική αναδιατύπωση**

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

### **5.3.5 Ανέφικτη εφαρμογή**

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

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

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

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

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

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

### **5.3.6 Λάθη προγενέστερων περιόδων**

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

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

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

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

### **5.4 Αλλαγή σε λογιστική πολιτική**

#### **➤ Εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών**

Εν απουσία λογιστικής πολιτικής του ΛΠΓΚ ή σχετικής οδηγίας που να έχουν εφαρμογή σε μια συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή συνθήκη, η οντότητα αναπτύσσει και εφαρμόζει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική για το λογιστικό χειρισμό τους, σε συμφωνία με το Εννοιολογικό Πλαίσιο του ΛΠΓΚ.

Για την ανάπτυξη και εφαρμογή της λογιστικής πολιτικής της παραγράφου 4, η οντότητα πρέπει ενδεχομένως να εξετάσει και την εφαρμοσιμότητα των ακόλουθων πηγών κατά την εξής σειρά:

(α) τις απαιτήσεις των λογιστικών πολιτικών του ΛΠΓΚ, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα,

(β) διεθνώς αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα για το δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα, και

(γ) τα ΕΛΠ για τον ιδιωτικό τομέα.

➤ **Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές**

Αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές προκύπτουν μόνον εφόσον:

- (α) η αλλαγή απαιτείται από το ΛΠΓΚ ή,
- (β) πρόκειται για λογιστικές πολιτικές της παραγράφου 4 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, και η αλλαγή επιφέρει, υπό την έννοια του Εννοιολογικού Πλαισίου του ΛΠΓΚ, σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

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

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

➤ **Εφαρμογή των αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές**

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

- (α) είτε σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, της εν λόγω λογιστικής πολιτικής,
- (β) είτε αναδρομικά, σε περίπτωση που αυτή δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν τη μεταβολή που επιφέρει.

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



## 5.5 Μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση

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

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

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

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

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

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

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

## 5.6 Περιορισμοί κατά την αναδρομική εφαρμογή

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

Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι μεταβολές που προέρχονται από αλλαγή σε λογιστική πολιτική για μία ή περισσότερες συγκριτικές περιόδους που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αναφοράς, η οντότητα εφαρμόζει την αλλαγή στην εν λόγω λογιστική πολιτική κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία καθίσταται για πρώτη φορά εφικτή η παρουσίαση της **αναδρομικής εφαρμογής**, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος, και προσαρμόζει τις λογιστικές αξίες των σχετικών στοιχείων.

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

## 5.7 Λάθη

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

Η διόρθωση ουσιαστικών λαθών προγενέστερων περιόδων γίνεται με **αναδρομική αναδιατύπωση** των συγκριτικών ποσών που παρουσιάζονται, κατ' αναλογία των

όσων προβλέπονται στις παραγράφους 10 ως 14 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής για την αναδρομική εφαρμογή αλλαγών σε λογιστικές πολιτικές. Η διόρθωση λάθους, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα της περιόδου που το λάθος ανακαλύπτεται.

## **5.8 Γνωστοποιήσεις**

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

- (α) τα αίτια που καθιστούν αναγκαία την προσαρμογή ή την αναδιατύπωση,
- (β) τα ποσά της προσαρμογής ή της αναδιατύπωσης, για κάθε στοιχείο που επηρεάζεται, για τις περιόδους που παρουσιάζονται, και κάθε μελλοντική περίοδο που ενδέχεται να επηρεαστεί,
- (γ) τους λόγους για τους οποίους ενδεχομένως δεν κατέστη εφικτή, εφόσον προβλεπόταν, η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδιατύπωση,
- (δ) το κατά πόσο η εφαρμογή αλλαγής σε λογιστική πολιτική της παραγράφου 4 της οικείας Λογιστικής Πολιτικής συνιστά σαφή βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται από της χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΛΠΓΚ.

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

## **Σύνοψη κεφαλαίου**

Ο σκοπός αυτής της Λογιστικής Πολιτικής είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Επίσης, η Λογιστική Πολιτική επιδιώκει να ενισχύσει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας αναφοράς και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων αναφοράς.

## Μελέτη περίπτωσης

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1:

Στις 02/01/2001 η ΒΗΤΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΒΗΤΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20X5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του.

Η ΒΗΤΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20X4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20X4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20X4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Οι τελευταίες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες του έτους 20X4. Στις καταστάσεις αυτές οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ήταν  $10.000 * 0,05 * 4 = 2.000$  ευρώ, ενώ το πάγιο θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί κατά 4.000 ευρώ ( $10.000 * 10\% * 4$ ). Για να διορθωθεί το λάθος, η ΑΛΦΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 20X4 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20X4

### ΛΥΣΗ ΘΕΜΑΤΟΣ:

Δημοσιευμένες Καταστάσεις 2004 – Υφιστάμενη Κατάσταση (Εσφαλμένη)

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

#### Δημοσιευμένες Καταστάσεις

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

212



2005 Αποκάλυψη Σφάλματος

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

α) Η πρώτη είναι στις 01/01/2004 και

β) η δεύτερη στις 31.12.2004.

Πιο αναλυτικά:

α) 01/01/2004:

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

Αποσβέσεις	500,00	
	+500	+1500
Κέρδη	1.800,00	

**β)**

31/12/2004

**Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ) 31.12.2004**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Αξία Κτήσης	Χρήση 2004		Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004			Κέρδη εις νέο	Χρήση 2004	Υπόλοιπο έναρξης 01/01/2004
	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία	Αξία Κτήσης	Απόσβεση	Αναπόσβεστη Αξία			
10.000,00	4.000,00	6.000,00	10.000,00	3.000,00	7.000,00	4.800,00	4.600,00	
	+2000			+1500		-2.000,00	-1.500,00	
						2.800,00	3.100,00	

**Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (κατάσταση αποτελεσμάτων)**

Αποσβέσεις	1.000,00
Κέρδη	1.300,00

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

Αυτό θα γίνει με τις κάτωθι εγγραφές:

**Εγγραφές**

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

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

**Διόρθωση 31/12/2004 (τρέχουσα)**

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

#### 6.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

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

(α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς,

(β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν και σχετικά με γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία αναφοράς, και

(γ) πότε η οντότητα δεν καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή εφαρμογής της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern).

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

#### 6.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό και γνωστοποίηση γεγονότων που λαμβάνουν χώρα



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

### 6.3 Ορισμοί

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

#### 6.3.1 Ημερομηνίες αναφοράς και έγκρισης χρημ/κών καταστάσεων

##### **Ημερομηνία έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

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

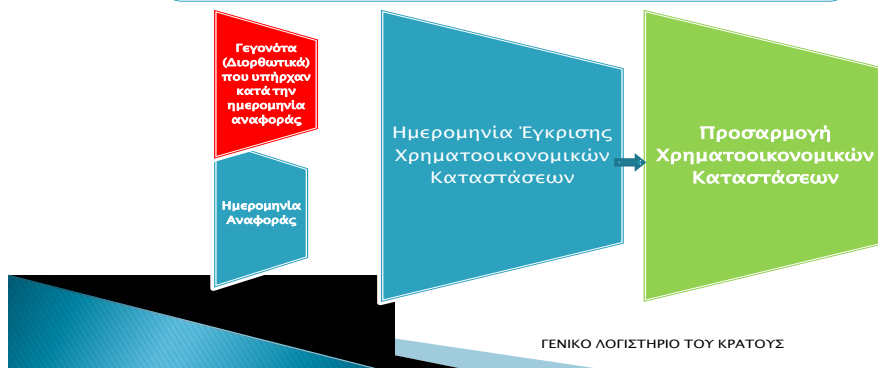
#### 6.3.2 Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς

**Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς** (*Events after the reporting date*) είναι εκείνα τα **γεγονότα**, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται. Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων. Εκείνα που τεκμηριώνουν συνθήκες που:

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

### 5.1 Διακρίνονται δύο τύποι γεγονότων. Εκείνα που τεκμηριώνουν συνθήκες που:

(1) υπήρχαν κατά την ημερομηνία αναφοράς (γεγονότα για τα οποία οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να προσαρμόζονται – **διορθωτικά γεγονότα**)



6

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

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

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



7

218

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

#### 6.4 Διορθωτικά γεγονότα

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

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

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

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

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

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

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

(δ) Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία αναφοράς του ποσού που αναλογεί στην οντότητα επί εισπραχθέντων, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,

εσόδων τα οποία, βάσει υφιστάμενης κατά την περίοδο αναφοράς συμφωνίας, επιμερίζονται μεταξύ οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα.

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

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

### **6.5 Μη διορθωτικά γεγονότα**

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

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων:

(α) μείωση στην εύλογη αξία των παγίων μετά την ημερομηνία αναφοράς, όταν η οντότητα επιμετρά τα πάγια στην εύλογη αξία. Στη περίπτωση αυτή, η πτώση της εύλογης αξίας δεν σχετίζεται με την κατάσταση των παγίων κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά αντικατοπτρίζει συνθήκες οι οποίες αφορούν την επόμενη περίοδο.

(β) απόφαση μετά τη ημερομηνία αναφοράς για παροχή επιπλέον παροχών, άμεσα ή έμμεσα, προς τους συμμετέχοντες σε συγκεκριμένα προγράμματα κοινωνικών υπηρεσιών, όταν η οντότητα έχει επιφορτιστεί με την λειτουργία τέτοιων προγραμμάτων. Η απόφαση αυτή αντικατοπτρίζει συνθήκες που αφορούν την επόμενη περίοδο αναφοράς.

(γ) εάν το αρμόδιο όργανο μιας οντότητας εγκρίνει τη καταβολή μερισμάτων ή παρόμοιων διανομών μετά την ημερομηνία αναφοράς, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς διότι καμία δέσμευση δεν υφίσταται κατά την ημερομηνία αυτή. Αντίθετα, τέτοιες διανομές, γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

(δ) πώληση μιας σημαντικής ελεγχόμενης οντότητας, ή εξωτερική ανάθεση δραστηριοτήτων που ως τώρα είχε αναλάβει η οντότητα, μετά την ημερομηνία αναφοράς.

(ε) η καταστροφή από πυρκαγιά, ή άλλη αιτία, ενός κτιρίου, μετά την ημερομηνία αναφοράς.

## 6.6 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

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

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

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

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

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

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

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

## 6.7 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα γνωστοποιεί εάν:

(α) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

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

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

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

## **Ημερομηνία έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

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

## **Επικαιροποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία αναφοράς**

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

## **Μη διορθωτικά γεγονότα**

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

- (α) τη φύση του γεγονότος, και
- (β) μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

## **Σύνοψη κεφαλαίου**

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν: α) εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά

γεγονότα) και β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα).

## Μελέτη περίπτωσης

### ΠΡΟΒΛΗΜΑ 1

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

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

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

Τι θα πρέπει να κάνει η Α?

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ 1

Βάσει της δικαστικής απόφασης, η Α θα αναγνωρίσει στις οικονομικές καταστάσεις κατά την 31/12/20X0, απομείωση απαιτήσεων αξίας 5.000 ευρώ (10.000-5.000).<sup>16</sup>

### ΠΡΟΒΛΗΜΑ 2

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

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

<sup>16</sup> Γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) 1125/2017



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

Τι θα πρέπει να κάνει η ΑΒΓ ΙΚΕ?

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ 2

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

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



Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ  
ΥΠΟΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ

#### ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ: ΠΑΡΑΧΩΡΗΤΗΣ

##### 7.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

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

##### 7.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

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

Το πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής περιλαμβάνει Διευθετήσεις με αντισυμβαλλόμενο Φορέα Εκμετάλλευσης, ο οποίος παρέχει εκ

μέρους του Παραχωρητή δημόσιες υπηρεσίες που σχετίζονται με το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών<sup>17</sup>.

### 7.3 Ορισμοί

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

- **Δεσμευτική Διευθέτηση (binding arrangement)** είναι μία διευθέτηση, που, ακόμα και αν δεν έχει τη μορφή σύμβασης, θεμελιώνει για τα μέρη της με δεσμευτικό τρόπο ανάλογα δικαιώματα και υποχρεώσεις, όπως και στην περίπτωση που αυτή θα είχε τη μορφή σύμβασης.
- **Παραχωρητής (Grantor)** είναι η οντότητα του Δημόσιου Τομέα που παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών στο Φορέα Εκμετάλλευσης.
- **Φορέας Εκμετάλλευσης (Διαχειριστής) (Operator)** είναι η οντότητα του Δημόσιου ή Ιδιωτικού Τομέα που χρησιμοποιεί το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υποκείμενες στον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου από τον Παραχωρητή.
- **Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession arrangement)** είναι μια Δεσμευτική Διευθέτηση μεταξύ ενός Παραχωρητή και ενός Φορέα Εκμετάλλευσης στην οποία:
  - i. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών για να παρέχει μια δημόσια υπηρεσία, εκ μέρους του Παραχωρητή, για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, και
  - ii. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών.
- **Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession asset)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, ελεγχόμενο από τον Παραχωρητή,

---

<sup>17</sup> Το πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής δεν περιλαμβάνει Διευθετήσεις που δεν αφορούν στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών ούτε και Διευθετήσεις που εμπεριέχουν στοιχεία διαχείρισης και παροχής δημόσιων υπηρεσιών αλλά το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από τον Παραχωρητή (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβόλαια παροχής υπηρεσιών, ή ιδιωτικοποιήσεις).

που χρησιμοποιείται για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες σε μια Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών και:

- i. Παρέχεται από το Φορέα Εκμετάλλευσης, το οποίο:
  - ο Φορέας Εκμετάλλευσης κατασκευάζει, αναπτύσσει, ή αποκτά από έναν τρίτο, ή
  - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Φορέα Εκμετάλλευσης, ή
- ii. Παρέχεται από τον Παραχωρητή, το οποίο:
  - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή, ή
  - συνιστά μια αναβάθμιση σε ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του Παραχωρητή.

#### **7.4 Αναγνώριση και επιμέτρηση**

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

##### **7.4.1 Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών**

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

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

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

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

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

Ο Παραχωρητής δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωτικό έλεγχο της τιμής στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αρκεί η τιμή να ρυθμίζεται, για παράδειγμα μέσω ανώτατου ορίου, από τον Παραχωρητή, τη Δεσμευτική Διευθέτηση, ή τρίτο μέρος για λογαριασμό του Παραχωρητή. Για να αξιολογηθεί αν πληρούται το κριτήριο λαμβάνεται υπόψη η ουσία της Διευθέτησης. Μη ουσιαστικοί όροι και δεδομένα, όπως ανώτατο όριο τιμής το οποίο όμως θα έχει εφαρμογή μόνο σε εξαιρετικά απίθανες συνθήκες, δε λαμβάνονται υπόψη. Αντίστροφα, αν, για παράδειγμα, μια Διευθέτηση δίνει στο Φορέα Εκμετάλλευσης την ελευθερία να ορίζει την τιμή, αλλά το υπερβάλλον κέρδος του επιστρέφεται στον Παραχωρητή, τότε η απόδοση του Φορέα Εκμετάλλευσης έχει ανώτατο όριο και η προϋπόθεση του ελέγχου επί της τιμής πληρούται.

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

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

Κατά την αρχική αναγνώριση ή αναταξινόμηση, τα Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών, υπό το καθεστώς Διευθετήσεων Παραχώρησης Υπηρεσιών παρόμοιας φύσης, ταξινομούνται σε διακριτή υποκατηγορία της σχετικής κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που προβλέπεται από το ΛΠΓΚ για ανάλογα περιουσιακά στοιχεία.<sup>18</sup>

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

#### **7.4.2 Υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα έσοδα**

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

#### **Το μοντέλο της «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»**

Σε αντάλλαγμα για το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών ο Παραχωρητής μπορεί να αποζημιώνει το Φορέα Εκμετάλλευσης

---

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

πραγματοποιώντας πληρωμές στο Φορέα Εκμετάλλευσης (μοντέλο «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»).

Ο Παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα, αν έχει εγγυηθεί να πληρώσει στο Φορέα Εκμετάλλευσης:

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

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

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

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

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

- v. μείωση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει σύμφωνα με την παρούσα αναγνωρίσει,
- vi. έξοδο από χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκος),

vii. έξοδο από χρέωση για υπηρεσίες που παρέχει ο Φορέας Εκμετάλλευσης.

Ο τόκος, και η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καθορίζονται βάσει του κόστους κεφαλαίου του Φορέα Εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών. Δεδομένης της εύλογης αξίας του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, ο τόκος καθορίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου. Εφόσον η εύλογη αξία του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών δεν είναι εφικτό να επιμετρηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7, τότε αυτή επιμετράται ως η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στον υπολογισμό αυτό λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που αφορούν στο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών και μόνο. Αν το κόστος κεφαλαίου του Φορέα Εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών είναι ανέφικτο να καθοριστεί, χρησιμοποιείται εναλλακτικά το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του Παραχωρητή, ή άλλο επιτόκιο που κρίνεται κατάλληλο σύμφωνα με τους όρους και τα δεδομένα της Διευθέτησης.

Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών μιας Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών είναι διακριτές, τότε οι πληρωμές επιμερίζονται αντιστοίχως σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 16. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών δεν είναι διακριτές, η κατανομή αυτή πραγματοποιείται με τη χρήση τεχνικών εκτίμησης.

### **Το μοντέλο της «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης»**

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



- παραχωρώντας στο Φορέα Εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών, ή
- παραχωρώντας στο Φορέα Εκμετάλλευσης δικαίωμα πρόσβασης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, προκειμένου να το εκμεταλλευτεί.<sup>19</sup>

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

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

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

---

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

## 7.5 Επιμερισμός της συμφωνίας (Διευθέτησης)

### **Επιμερισμός της Διευθέτησης**

Εάν ο Παραχωρητής πληρώνει για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών εν μέρει αναλαμβάνοντας μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και εν μέρει παραχωρώντας ένα δικαίωμα στο Φορέα Εκμετάλλευσης, είναι απαραίτητο να λογιστικοποιεί χωριστά και σύμφωνα με την οικονομική ουσία του κάθε μέρος της συνολικής Διευθέτησης σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική.

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

## 7.6 Λοιπά έσοδα, υποχρεώσεις και δεσμεύσεις

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

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

## 7.7 Γνωστοποιήσεις

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

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

- viii. Μια περιληπτική περιγραφή της Διευθέτησης,
- ix. Σημαντικούς όρους της Διευθέτησης που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες

ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η αναδιαπραγμάτευση),

χ. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):

- Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
- Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το Φορέα Εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των Περιουσιακών Στοιχείων Παραχώρησης Υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της Διευθέτησης, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν:
  - κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
  - μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και
  - μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της Διευθέτησης Παραχώρησης Υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,

- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο Φορέα Εκμετάλλευσης σε Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και

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

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

### **Σύννοση κεφαλαίου**

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάσαμε τις Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών βάσει των οποίων μια οντότητα δημόσιου τομέα, ο Παραχωρητής, χορηγεί σε έναν ιδιωτικό φορέα, τον φορέα εκμετάλλευσης, το δικαίωμα εκμετάλλευσης των περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή. Σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών, ο φορέας εκμετάλλευσης συμφωνεί να διατηρεί και λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο παρέχοντας μια δημόσια υπηρεσία για μια προκαθορισμένη χρονική περίοδο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο Παραχωρητής μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει τον φορέα εκμετάλλευσης για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών ή μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης ένα προκαθορισμένο ποσό κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, ή ο Παραχωρητής μπορεί να δώσει το δικαίωμα στο φορέα εκμετάλλευσης να χρεώσει τους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου, με ένα ελάχιστο εγγυημένο τέλος (όπως ελάχιστα τέλη που θα χρεώνονται στους οδηγούς για τη χρήση του οδικού δικτύου). Αυτά τα

περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών αναφέρονται κυρίως σε έργα υποδομής όπως αεροδρόμια, έργα υποδομής σε διόδια, γέφυρες, νοσοκομεία, φυλακές, μονάδες αφαλάτωσης κ.λπ. και άλλα πάγια ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για διοικητικούς σκοπούς για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών, τα οποία ενδέχεται να υπάρχουν ήδη, ή να κατασκευαστούν ή ακόμη έργα αναβάθμισης υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων από τον φορέα εκμετάλλευσης.

## **Μελέτη περίπτωσης**

### **Παραδείγματα εφαρμογής**

Μια Διευθέτηση Παραχώρησης Υπηρεσιών προβλέπει τα εξής:

1. Κατασκευή μιας γέφυρας με διόδια από τον Φορέα Εκμετάλλευσης, η οποία θα ολοκληρωθεί σε 3 έτη.
2. Τη συντήρηση και τη λειτουργία της γέφυρας μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής, σύμφωνα με συγκεκριμένες προδιαγραφές, για 9 έτη.
3. Ο Φορέας Εκμετάλλευσης απαιτείται να επιστρέψει εκ νέου το οδόστρωμα όταν η κατάσταση του αρχικού οδοστρώματος βρεθεί κάτω από ένα καθορισμένο επίπεδο. Εκτιμάται ότι η νέα επίστρωση θα λάβει χώρα στο τέλος του 8ου έτους στην εύλογη αξία των 100 εκ. Ευρώ. Η αμοιβή προς τον Φορέα Εκμετάλλευσης για την εκ νέου επίστρωση περιλαμβάνεται:
  - στην προκαθορισμένη σειρά πληρωμών (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) και/ή
  - στα έσοδα που ο Φορέας Εκμετάλλευσης έχει δικαίωμα να αποκομίζει από το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης).

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

4. Η γέφυρα καθίσταται έτοιμη για χρήση στο τέλος του 3ου έτους.

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

### **Ζητείται:**

**Ποιες θα είναι οι επιπτώσεις σε:**

- α) Ταμειακές ροές,**
- β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,**
- γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις), και**
- δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση**

### 1<sup>ο</sup> παράδειγμα- Μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

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

Οι πληρωμές αυτές καλύπτουν την αμοιβή του Φορέα Εκμετάλλευσης για:

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

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

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

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

#### α) Ταμειακές ροές,

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

## β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

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

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

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

## δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

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



## 2<sup>ο</sup> παράδειγμα- Μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης

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

Τα ποσά αυτά καλύπτουν την αμοιβή του Φορέα Εκμετάλλευσης για

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

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

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

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

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

**α) Ταμειακές ροές,**

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

**β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,**

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

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

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

**δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στον Αναβαλλόμενο Έσοδο**

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

### 3<sup>ο</sup> παράδειγμα- Συνδυασμός μοντέλων παραχώρησης δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

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

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

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

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

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 4,453%. Το αποτελεσματικό επιτόκιο προκύπτει από την εξίσωση του μέρους της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με το μέρος των πληρωμών που αποζημιώνουν το κόστος απόκτησης για τον Παραχωρητή

(δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποζημιώνεται με το μοντέλο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

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

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

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

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

### α) Ταμειακές ροές,

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

## β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,

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

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

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

## δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

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

ε) Ποιες είναι οι αλλαγές στον Αναβαλλόμενο Έσοδο

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

#### 8.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

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

#### 8.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

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

Η παρούσα εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις εκτός από:

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

Η παρούσα εφαρμόζεται και σε μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού

στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβάσεις ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

### **8.3 Ορισμοί**

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

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

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

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

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

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

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

**Έναρξη της μισθωτικής περιόδου (commencement of the lease term)** είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να χρησιμοποιεί το μισθωμένο



περιουσιακό στοιχείο. Είναι η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (δηλαδή της αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδου, εξόδων, που απορρέουν από τη μίσθωση).

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

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

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

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

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

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

**Εγγυημένη υπολειμματική αξία (Guaranteed residual value)** είναι:

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

**Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία (Unguaranteed residual value)** είναι το μέρος αυτό της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η

ρευστοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη, ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

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

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

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

**Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (Lessee's incremental borrowing rate of interest)** είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

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

- (α) για το μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή, ή
- (β) για τον εκμισθωτή, κάθε εγγυημένη υπολειμματική αξία στον εκμισθωτή από:
  - (i) το μισθωτή,
  - (ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή

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

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

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

- (α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου, μη πιθανού, γεγονότος,
- (β) με την έγκριση του εκμισθωτή,
- (γ) εάν ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή
- (δ) εάν ο μισθωτής καταβάλει ένα πρόσθετο ποσό, τέτοιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, η συνέχιση της μίσθωσης είναι εύλογη.

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

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

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

#### **8.4 Ταξινόμηση των μισθώσεων**

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

##### **8.4.1 Βασικά κριτήρια**

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

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

##### **8.4.2 Διάκριση χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης**

Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τον τύπο της σύμβασης. Παρότι τα ακόλουθα είναι παραδείγματα κριτηρίων, που μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, κατά κανόνα οδηγούν

στην ταξινόμηση μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, η μίσθωση δε χρειάζεται να πληροί όλα αυτά τα ενδεικτικά κριτήρια προκειμένου να ταξινομηθεί ως χρηματοδοτική:

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

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

- (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,
- (β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης), και
- (γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα ουσιωδώς χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

Τα κριτήρια και οι ενδείξεις των ανωτέρω παραγράφων δεν είναι πάντα καθοριστικοί παράγοντες για την ταξινόμηση της μίσθωσης. Εάν είναι ξεκάθαρο από άλλα

χαρακτηριστικά ότι η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία, η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλες τις ανταμοιβές ή όλους τους κινδύνους.

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

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

Όποτε απαιτείται για την ταξινόμηση και το λογιστικό χειρισμό μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στη γη και τα κτίρια ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της γης και των κτιρίων κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά συγκεκριμένα στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση ταξινομείται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι ξεκάθαρο ότι αμφότερα τα στοιχεία τελούν υπό λειτουργική

μίσθωση, στην οποία περίπτωση η μίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

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

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

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

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



## **Μισθώσεις και άλλες συμφωνίες**

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

---

## **8.5 Αναγνώριση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

### **8.5.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μισθωτή**

#### **Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

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



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

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

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

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

### **Λειτουργικές μισθώσεις**

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

αυτή της ευθείας μεθόδου, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.

### **8.5.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκμισθωτή**

#### **Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

Οι εκμισθωτές αναγνωρίζουν τις εισπρακτέες καταβολές μισθωμάτων βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ως περιουσιακό στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Αυτό το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

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

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

στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

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

Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

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

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

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

- (α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εμπορικές ή κλιμακωτές

εκπτώσεις που εφαρμόζει η οντότητα ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας και

(β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ'όλη τη μισθωτική περίοδο.

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

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

### **Λειτουργικές μισθώσεις**

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

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

Κόστη, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου της μίσθωσης αναγνωρίζονται στα έξοδα. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία

μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

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

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

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

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

## **8.6 Πώληση με επαναμίσθωση**

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

Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε **χρηματοδοτική μίσθωση**, οποιαδήποτε θετική διαφορά του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου

αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, θα εμφανιστεί ως αναβαλλόμενο έσοδο και θα αποσβένεται καθ'όλη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου.

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

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

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

Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση.

## **8.7 Γνωστοποιήσεις**

**Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**

(α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς,

(β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας τους,

(γ) επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,

(ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη, και

(iii) μετά από 5 έτη,

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

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

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

(i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

Οι μισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

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

(i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,

(ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη,  
και

(iii) μετά από 5 έτη,

(β) το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί

βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία αναφοράς,

(γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της

περιόδου αναφοράς, με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, των

ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων,

(δ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει,

μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(i) τη βάση προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης, και

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν επιστροφή πλεονάσματος, διανομές στους ιδιοκτήτες (επιστροφή κεφαλαίου, μερίσματα, κτλ.), επιπρόσθετο χρέος και επέκταση μισθώσεων.

**Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**

(α) συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία αναφοράς, και της παρούσας αξίας των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς,

(β) επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των εισπρακτέων ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία αναφοράς, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,



- (ii) μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη,  
και
  - (iii) μετά από 5 έτη,
- (γ) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο,  
(δ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής,  
(ε) τη συνυπολογιζόμενη απώλεια για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από τις ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων,  
(στ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, και  
(ζ) μία γενική περιγραφή των ουσιωδών συμφωνιών μίσθωσης του εκμισθωτή.

Οι εκμισθωτές γνωστοποιούν τα ακόλουθα για τις λειτουργικές μισθώσεις:

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

### **Σύννοση κεφαλαίου**

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

υποχρέωσης καταβολής μισθωμάτων. Στη συνέχεια τα μισθώματα που καταβάλλονται αντιμετωπίζονται σε πληρωμές τόκων και κεφαλαίου.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι έχει εκδοθεί νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS 43) για τις μισθώσεις σε αντιστοιχία του IAS 16 που αντικατέστησε το IAS 17. Στο νέο πρότυπο το πάγιο περιουσιακό στοιχείο της μίσθωσης αναγνωρίζεται και από τα δύο αντισυμβαλλόμενα μέρη ενδεχομένως όμως όχι με την ίδια αξία επιμέτρησης. Το IPSAS 43 θα ισχύσει από 01/01/2025. Υπάρχει έντονος σκεπτικισμός όμως, διότι η υιοθέτηση του εν λόγω προτύπου στην περίπτωση της Ελλάδος θα δημιουργήσει μεγάλο πρόβλημα στη σύνταξη των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Ανάλογος σκεπτικισμός υπάρχει και σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ.

### Μελέτη περίπτωσης

#### Λειτουργική Μίσθωση Αρχική Αναγνώριση



1

### **Παραδείγματα εφαρμογής**

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

### ΑΣΚΗΣΗ

#### Χρηματοδοτική Μίσθωση – Λογιστική αντιμετώπιση – Πρακτική εφαρμογή

Οντότητα με δραστηριότητα πώληση μηχανημάτων, εμπορεύεται το μηχάνημα «Μ» με κόστος κτήσης €1.000 και τιμή χονδρικής πώλησης €1.300, εκμισθώνει ένα

μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα €420 (συνολικά €1.680 μισθώματα).

**Ζητούνται:**

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

## ΛΥΣΗ:

α) κατάρτιση του πίνακα χρηματοδοτικής μίσθωσης:

Κεφάλαιο	1300
Έξοδα	0
<b>Υπόλοιπο Κεφαλαίου</b>	<b>1300</b>

### Πραγματικό επιτόκιο

Διάρκεια Δανείου 4

<b>Υπόλοιπο κεφαλαίου</b>	<b>-1300</b>	
Τοκοχρεολύσιο 1	420	
Τοκοχρεολύσιο 2	420	
Τοκοχρεολύσιο 3	420	
Τοκοχρεολύσιο 4	420	1680

Πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει ως εξής:

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

IRR = 11,11%

Αποδίδει τον εσωτερικό ρυθμό απόδοσης μιας σειράς ταμειακών ροών

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

Αποδίδει τον εσωτερικό ρυθμό απόδοσης μιας σειράς ταμειακών ροών

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

**Προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία του Εκμισθωτή**

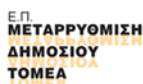
	1	X	Π
.....01.01.20X0.....			
20 Εμπορεύματα			
20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης			
<b>20.02.00 Μηχάνημα...</b>		<b>1.000</b>	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα			
<b>38.02 Καταθέσεις</b>			
όψεως			<b>1.000</b>
<b>Απόκτηση μηχανήματος ως τ/γιο No...</b>			

	2		
.....01.01.20X0.....			
33 Λοιπές απαιτήσεις			
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες			
<b>33.03.03 Απαιτήσεις leasing</b>		<b>1.300</b>	
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών			
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες			
<b>70.01.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες</b>			<b>1.300</b>
<b>Ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης No...</b>			

	3		
.....01.01.20X0.....			
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών			
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες			
<b>70.01.99 Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων</b>		<b>1.000</b>	
20 Εμπορεύματα			
20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης			
<b>20.02.00 Μηχάνημα...</b>			<b>1.000</b>
<b>Μεταβίβαση μηχανήματος ως τ/γιο No...</b>			

	4		
.....31.12.20X0.....			1η
δοση			
30 Πελάτες leasing			
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες			
30.01.02 Πελάτης «Π»		<b>420</b>	
33 Λοιπές απαιτήσεις			
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες			
<b>33.03.03 Απαιτήσεις leasing</b>			<b>276</b>

269



72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων		
<b>72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing</b>		<b>144</b>
Έκδοση τ/γιου μας Νο 1... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X0		

5

.....31.12.20X0.....		
1η δοση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		<b>420</b>
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		<b>420</b>
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 1... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X0		

6

.....31.12.20X1.....		2η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	<b>420</b>	
<b>33.03.03 Απαιτήσεις leasing</b>		<b>306</b>
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
<b>72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing</b>		<b>114</b>
Έκδοση τ/γιου μας Νο 2... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X1		

7

.....31.12.20X1.....		
2η δοση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως		<b>420</b>
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		<b>420</b>
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 2... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X1		

8

.....31.12.20X2.....		3η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	<b>420</b>	
<b>33.03.03 Απαιτήσεις leasing</b>		<b>340</b>
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
<b>72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing</b>		<b>80</b>
Έκδοση τ/γιου μας Νο 3... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X2		

9

.....31.12.20X2.....		
3η δοση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		

270



38.02 Καταθέσεις όψεως	420	
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		420
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 3... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X2		

10

.....31.12.20X3.....		4η
δοση		
30.01.02 Πελάτης «Π»	420	
<b>33.03.03 Απαιτήσεις leasing</b>		<b>378</b>
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
<b>72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing</b>		<b>42</b>
Έκδοση τ/γιου μας Νο 4... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X3		

11

.....31.12.20X3.....		
4η δωση		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις		
όψεως	420	
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		420
Εξόφληση τ/γιου μας Νο 4... για τοκοχρεωλυτική δόση (ενοίκιο) έτους 20X3		

20 - (ΠΔ54 - 32)

Εμπορεύματα	
1	3
1.000	1.000
<hr/>	
1.000	1.000
<hr/>	

38 (ΠΔ54 - 42)

Ταμειακά Διαθέσιμα	
5	1
7	420
9	420
11	420
<hr/>	
1.680	1.000
<hr/>	
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>680</b>

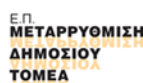
33 (ΠΔ54 - 48)

Απαιτήσεις  
Leasing

70 (ΠΔ54 - 14)

Πωλήσεις αγαθών & υπηρεσιών

271



<b>2</b>	1.300	276	<b>4</b>
		306	<b>6</b>
		340	<b>8</b>
		378	<b>10</b>
	<b>1.300</b>	<b>1.300</b>	

<b>3</b>	1.000	1.300	<b>2</b>
	<b>1.000</b>	<b>1.300</b>	
		<b>300</b>	<b>Υπόλοιπο</b>

30 (ΠΔ54 - 48)

<u>Πελάτες Leasing</u>			
<b>4</b>	420	420	<b>5</b>
<b>6</b>	420	420	<b>7</b>
<b>8</b>	420	420	<b>9</b>
<b>10</b>	420	420	<b>11</b>
	<b>1.680</b>	<b>1.680</b>	

72 (ΠΔ54 - 15)

<u>Πιστωτικοί Τόκοι</u>			
	144		<b>4</b>
	114		<b>6</b>
	80		<b>8</b>
	42		<b>10</b>
	<b>380</b>	<b>Υπόλοιπο</b>	



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

#### 9.1 Βασικές έννοιες λογιστικής παγίων περιουσιακών στοιχείων

##### 9.1.1 Ορισμός παγίων περιουσιακών στοιχείων

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

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

Πρέπει να διευκρινισθεί εδώ ότι βασικό κριτήριο αναγνώρισης των παγίων στοιχείων είναι ο προορισμός τους και όχι η φύση τους. Έτσι, για μια επιχείρηση εμπορίας επίπλων, τα έπιπλα γραφείου μπορεί να είναι είτε στοιχεία του πάγιου ενεργητικού της, εάν προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες του προσωπικού της είτε

στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού (εμπορεύματα) εάν προορίζονται για πώληση. Στην πρώτη περίπτωση, αναμένονται οφέλη από τη χρήση των επίπλων για μεγάλο χρονικό διάστημα, ενώ, στη δεύτερη, από την πραγματοποίηση της πώλησής τους στο άμεσο μέλλον.

### 9.1.2 Κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων

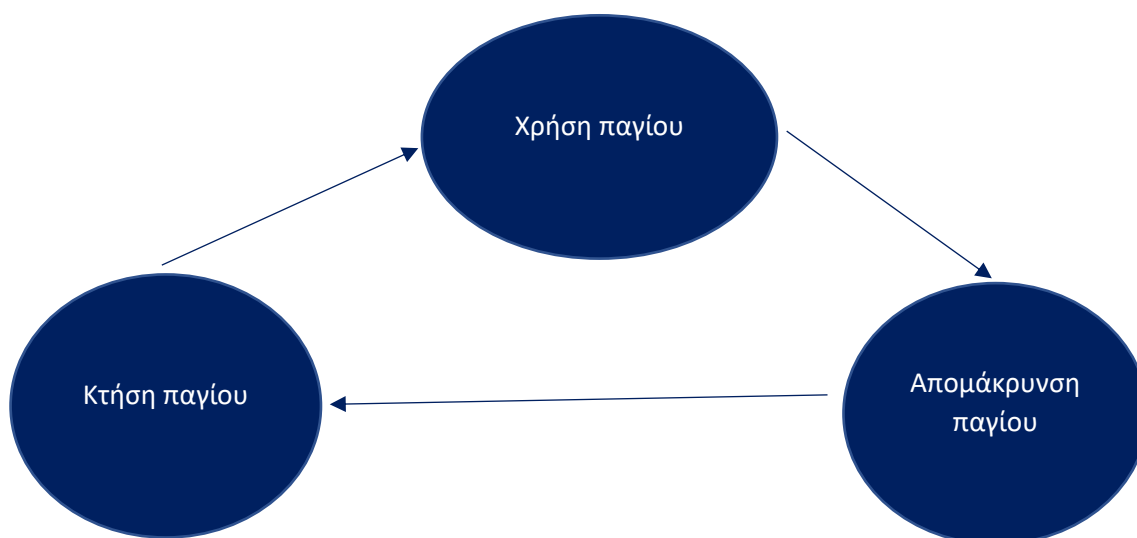
Τα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία μίας οντότητας είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που θα χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για την επίτευξη των στόχων της για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μία λογιστική χρήση.

Διάκριση παγίων περιουσιακών στοιχείων:

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

### Σχήμα 9.1

#### Κύκλος ζωής παγίου περιουσιακού στοιχείου



### 9.1.3 Τα πάγια ως τμήμα του ισολογισμού

#### Λογιστικές ισότητες

Ενεργητικό = Σύνολο Παθητικού

Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό + Καθαρή Θέση

Εάν Ενεργητικό = Πραγματικό Παθητικό τότε ΚΘ=0 Ουδέτερη ΚΘ

Εάν Ενεργητικό > Πραγματικό Παθητικό τότε ΚΘ>0 Θετική ΚΘ

Εάν Ενεργητικό < Πραγματικό Παθητικό τότε ΚΘ<0 Αρνητική ΚΘ

Έσοδα – Έξοδα = Κέρδος ή Ζημιά

Στο τέλος της χρήσης: Ε – Σύνολο Παθητικού + Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)=0

## Σχήμα 9.2

### Γενική σχηματική απεικόνιση Ισολογισμού Δημόσιας Οντότητας:

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

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

Τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού απεικονίζονται σε δύο υποκατηγορίες:

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

Το Πάγιο Ενεργητικό διακρίνεται σε:

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

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

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

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

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

Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε:

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

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

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

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

## 9.2 Μέθοδοι αποσβέσεων

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

### Μέθοδος της Σταθερής (Γραμμικής) Απόσβεσης

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

- α. Η μείωση της χρησιμότητας των παγίων είναι γραμμική συνάρτηση του χρόνου λειτουργίας τους, δηλαδή η κατανομή της αποσβεστέας αξίας γίνεται με βάση μόνο το χρόνο λειτουργίας των παγίων,
- β. Τα έξοδα συντήρησης των παγίων δεν μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου,
- γ. Το ύψος των ετήσιων εσόδων από τα πάγια παραμένει σταθερό για όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

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

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

$$\text{ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ} = \text{ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ} / \text{ΕΤΗ (ΩΔΖ)} = \text{ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ} - \text{ΥΠΟΛ. ΑΞΙΑ} / \text{ΕΤΗ (ΩΔΖ)}$$

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

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

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

### Δεδομένα παραδείγματος:

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

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

ΕΤΟΣ	ΑΠΟΣΒ.ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤ.ΑΠΟΣΒ.	ΕΤΗΣ.ΑΠΟΣΒ	ΣΥΣ.ΑΠΟΣΒ	ΑΝ.ΥΠΟΛ.
1	36.000	33%	12.000	12.000	25.400
2	36.000	33%	12.000	24.000	13.400
3	36.000	33%	12.000	36.000	1.400

### Δεδομένα παραδείγματος:

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

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

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

### Ανάπτυξη του παραδείγματος

Η αποσβεστέα αξία του παγίου είναι € 900.000.

€ 900.000

Ετήσια απόσβεση = ----- = € 180.000

5 χρόνια

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

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

Η αναπόσβεστη αξία είναι η αποσβεστέα αξία μειωμένη με το σύνολο των αποσβέσεων (συσσωρευμένες αποσβέσεις) του παγίου. Υποδηλώνει την αξία των υπηρεσιών που μπορεί να προσφέρει ακόμη το πάγιο. Μηδενίζεται δε, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

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

#### Μέθοδος της Μειούμενης ή Φθίνουσας Ετήσιας Απόσβεσης

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

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

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

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

Στο ακόλουθο παράδειγμα παρουσιάζεται η διαδικασία εφαρμογής της συγκεκριμένης μεθόδου.

#### **Δεδομένα παραδείγματος:**

α. Στοιχεία του παγίου:

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

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

#### **Ανάπτυξη του παραδείγματος**

- α. Οι αριθμοί των ετών της ωφέλιμης ζωής είναι 1, 2, 3, 4, 5.
- β. Το άθροισμα των αριθμών των ετών είναι 15 και αποτελεί τον παρονομαστή του συντελεστή.
- γ. Στο τέλος του πρώτου χρόνου της λειτουργίας του παγίου, τα υπόλοιπα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του είναι 4 και προσαυξάνονται κατά 1 και γίνονται 5. Ο αριθμός αυτός είναι ο αριθμητής του συντελεστή της απόσβεσης για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του παγίου. Ο αριθμός 4 θα είναι ο αριθμητής του συντελεστή για το δεύτερο χρόνο κ.ο.κ.



Με την εφαρμογή του μειούμενου ετήσιου συντελεστή στην αποσβεστέα αξία

(€ 900.00),

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

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

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

#### Μέθοδος της Παραγωγής

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

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

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

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

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

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

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

#### Δεδομένα παραδείγματος:

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

#### Ανάπτυξη του παραδείγματος:

Συντελεστής απόσβεσης : αποσβεστέα αξία /συνολική παραγωγική δυναμικότητα

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

$$= € 20 /\text{τεμάχιο}.$$

Απόσβεση για τη χρήση 20X1 :

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

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

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

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

#### Δεδομένα παραδείγματος:

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

ZT, τα σχετικά στοιχεία του οποίου είναι:

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

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

Ανάπτυξη του παραδείγματος:

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

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

Αποσβέσεις μηχανημάτων	300
Αποσβεσμένα μηχανήματα	300

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

-----  
-----

Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.300	
Μηχανήματα		3.300

-----  
-----

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

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

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

Μηχανήματα	100	
Ταμείο		100

-----  
-----

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

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

Ταμείο	2.000	
12.00 Μηχανήματα		2.000

-----  
-----

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

Μηχανήματα	200	
Έκτακτα κέρδη		200

-----  
-----

#### ΜΗΧΑΝΗΜΑ ΖΤ

5000	3000
100	300
	2000

## 9.3 Λειτουργία λογιστικού κυκλώματος παγίων

### 9.3.1 Μητρώο παγίων

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

1. Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
2. Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας)
3. Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
4. Τον τόπο εγκαταστάσεως ή τον τρίτο στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται το πάγιο στοιχείο.
5. Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
6. Την τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό)
7. Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
8. Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσό) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογιζόμενες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πώλησεως ή καταστροφής.
9. Τον συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.
10. Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή.

### 9.3.2 Λογιστικό κύκλωμα παγίων

**Επισημάνση:** Τα κάτωθι παραδείγματα έχουν ως εκπαιδευτικό στόχο την πρακτική κατανόηση της διαχείρισης του λογιστικού κυκλώματος των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η οποία έχει τις ίδιες γενικές αρχές κίνησης λογαριασμών, ανεξαρτήτως

λογιστικού σχεδίου. Κατά συνέπεια η όποια αναφορά σε κωδικό λογαριασμού λογιστικού σχεδίου (Π.Δ 54/2018 Ενιαίο Σχέδιο Λογαριασμών, ΕΓΛΣ, κλαδικό λογιστικό σχέδιο ΟΤΑ κ.λπ.), δεν επηρεάζει τις γενικές αρχές λογιστικής παγίων, είναι εντελώς ενδεικτική και γίνεται μόνο για λόγους πληρέστερης κατανόησης.

### **Παράδειγμα 1ο**

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

### **Ερώτημα 1ο**

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

### **Ερώτημα 2ο**

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

<b>Επίλυση ερωτήματος 1ου</b>	<b>X</b>	<b>Π</b>
<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>		
Μηχανήματα		
Μηχάνημα «χ»	100.000	
<b>ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ</b>		
Παραγγελίες παγίων στοιχείων		100.000
Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό		
<b>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</b>		
Ταμείο	40.000	

## ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

Επιχορήγηση μηχανήματος 40.000

Επιχορήγηση μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο

X

Π

## ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (100.000x15%) 15.000

### ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο μηχάνημα 15.000

Απόσβεση μηχανήματος

## ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

Επιχορήγηση μηχανήματος (20.000X15%) 3.000

### ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις

παγίων επενδύσεων 3.000

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

## Επίλυση ερωτήματος 2

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

Επιχορήγηση μηχανήματος 37.000 (40.000-3000)

### ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο μηχάνημα 15.000

## ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ

Έκτακτες ζημιές

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

### ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Μηχανήματα

Μηχάνημα 100.000

Καταστροφή μηχανήματος

---

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

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

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

### Παράδειγμα 2ο

Η οντότητα «Ο» την 1/1/20χ0 πραγματοποίησε μία εισαγωγή μηχανολογικού εξοπλισμού από τη Γερμανία αξίας 100.000€, η ωφέλιμη ζωή του οποίου εκτιμήθηκε σε 5 έτη. Το κόστος κτήσεως του παγίου μέχρι την εισαγωγή του στην οντότητα παρακολουθούνταν σε οικείο λογαριασμό « Παραγγελίες στο εξωτερικό». Για το πάγιο αυτό η οντότητα πληροί τις προϋποθέσεις και στις 31/12/20χ0, λαμβάνει από το Ελληνικό Δημόσιο επιχορήγηση ίση με το 40% της αξίας κτήσεως του παγίου. Στις 20/1/20χ0 εισέπραξε από το Ελληνικό Δημόσιο το ποσό της επιχορήγησης.

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

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



## Επίλυση

### α) χειρισμός της επιχορήγησης ως εσόδου επομένων χρήσεων

	1/1/20χ0	X	Π
Μηχανήματα			
Μηχάνημα		100.000	
100.000	Παραγγελίες παγίων		στοιχείων
	Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό		
	31/12/20χ0		
<b>ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ</b>			
Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις		40.000	
<b>ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>			
40.000	Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		σε €

Π

X

	31/12/20χ0	
<b>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</b>		
Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξ.κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5)	20.000	
<b>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</b>		
Αποσβεσμένα μηχανήματα		
20.000	Αποσβεσμένο	μηχάνημα
	Απόσβεση μηχανήματος	
	31/12/20χ0	
<b>ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>		
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €	8.000	
<b>ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</b>		

289



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

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

20/1/20x0

#### ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Ταμείο 40.000

#### ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις  
40.000

Είσπραξη επιχορήγησης μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο

31/12/20x1

#### ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

#### ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο μηχανήματα  
20.000

Απόσβεση μηχανήματος

X

Π

31/12/20x1

#### ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

#### ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

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

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20χ2

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο 20.000 μηχανήματα

Απόσβεση μηχανήματος

31/12/20χ2

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

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

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20χ3

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Αποσβεσμένα μηχανήματα

Αποσβεσμένο 20.000 μηχανήματα

Απόσβεση μηχανήματος

31/12/20χ3

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε € 8.000

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

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

Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση

31/12/20χ4

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αποσβέσεις μηχανημάτων (Αξία κτήσης/ωφ.ζωή100.000/5)	20.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
Αποσβεσμένα μηχανήματα		
Αποσβεσμένο		μηχάνημα
20.000		
Απόσβεση μηχανήματος		

31/12/20χ4

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €	8.000	
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		
Επιχορηγήσεις–Ελληνικό Δημόσιο(επιχορ./ωφέλ. ζωή	40.000/5)	
8.000		
Αναλογούσα στη χρήση επιχορήγηση		

**β) Χειρισμός της επιχορήγησης ως στοιχείου μειωτικού του κόστους**

1/1/20χ0

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ

Μηχανήματα		
Μηχάνημα «χ»	100.000	
ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		
Παραγγελίες	παγίων	στοιχείων
100.000		
Απόκτηση μηχανήματος από το εξωτερικό		

31/12/20χ0

ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Ελληνικό Δημόσιο – λοιπές απαιτήσεις	40.000	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
Μηχανήματα		

40.000	Μηχάνημα		«χ»
--------	----------	--	-----

Αναγνώριση απαίτησης από επιχορήγηση από Ελλ. Δημόσιο

		<b>X</b>	<b>Π</b>
	31/12/20χ0		

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

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

**ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ**

Αποσβεσμένα μηχανήματα

12.000	Αποσβεσμένο	μηχάνημα	«χ»
--------	-------------	----------	-----

Απόσβεση μηχανήματος

	20/1/20χ1		
--	-----------	--	--

**ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**

Ταμείο		40.000	
--------	--	--------	--

**ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ**

40.000	Ελληνικό Δημόσιο	–	λοιπές απαιτήσεις
--------	------------------	---	-------------------

Είσπραξη επιχορήγησης μηχανήματος από Ελληνικό Δημόσιο

	31/12/20χ1		
--	------------	--	--

**ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

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

**ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ**

Αποσβεσμένα μηχανήματα

12.000	Αποσβεσμένο	μηχάνημα	«χ»
--------	-------------	----------	-----

Απόσβεση μηχανήματος

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> (Κατασκευή κτιριακού έργου)

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

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

#### Πηγές χρηματοδότησης

Ελληνικό Δημόσιο	(παραμεθόριο πρόγραμμα ενίσχυσης)
ευρώ 60	
Ίδια συμμετοχή	(ΝΠΔΔ"Χ") ευρώ
40	
Σύνολο	ευρώ
100	

Το κόστος του έργου αναλύεται ως εξής :

--Τιμολόγιο μετρητοίς εργολάβου (αμοιβή εργασίας)	ευρώ
85	
-- Ίδια μέσα: Κόστος υλικών που δεν πληρώθηκαν μέσα στη χρήση:	ευρώ 10
Κόστος εργατικών & διάφορα έξοδα περαίωσης του έργου	ευρώ 5
15	

(πληρωμένα μέσα στη χρήση)

#### Σύνολο

**100**

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

Ήτοι :-- Εγγραφές λογισμού & είσπραξης της επιχορήγησης

-- Εγγραφές ολοκλήρωσης του κόστους κατασκευής του κτιριακού έργου

-- Εγγραφές παράδοσης του κτιρίου σε τρίτο ανεξάρτητο ΝΠΔΔ

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

### Λογιστικές Εγγραφές

		X	Π
30.10	Απαιτήσεις από Ελλ. Δημόσιο	60	
43.19	Επιχ/σεις (ενισχύσεις) από πρόγραμμα παραμεθορίων περιοχών		60
Λογισμός επιχορήγησης (συντάσσεται απόφαση ένταξης επιλεγμένου έργου, γίνεται αναμόρφωση Π/Υ και καταχωρείται στα έσοδα και στον Π/Υ δαπανών)			
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες	60	
30.10	Απαιτήσεις από Ελλ. Δημόσιο		60
	Είσπραξη επιχορήγησης (Γ.Ε)		
		X	Π
15.01.01	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο	60	
15.01.03	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους	40	
78.00.11	Ιδιοκατασκευή		κτιρίων
15(1)			
38.03	Καταθέσεις στις τράπεζες		85
	Ολοκλήρωση κόστους κατασκευής κτιριακού έργου		
67.31	Αξία επιχορηγημένων παγίων (χωρίς αντάλλαγμα)	40	
43.19	Επιχορηγήσεις (ενισχύσεις) επενδύσεων από πρόγραμμα παραμεθορίων περιοχών	60	
15.01.01	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο		60
15.01.03	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους		40
			295



Παράδοση σε τρίτο ανεξάρτητο ΝΠΔΔ του ολοκληρωθέντος κτιρίου

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

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

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

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



#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup> (Επιχορήγηση για αγορά παγίου)

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

Με βάση τα ανωτέρω ζητείται :

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

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

α) Αποτέλεσμα διπλογραφικού συστήματος

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

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

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

Μείον : Έσοδο αναλογίας αποσβέσεων στην αποσβέσιμη αξία του

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

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

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

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

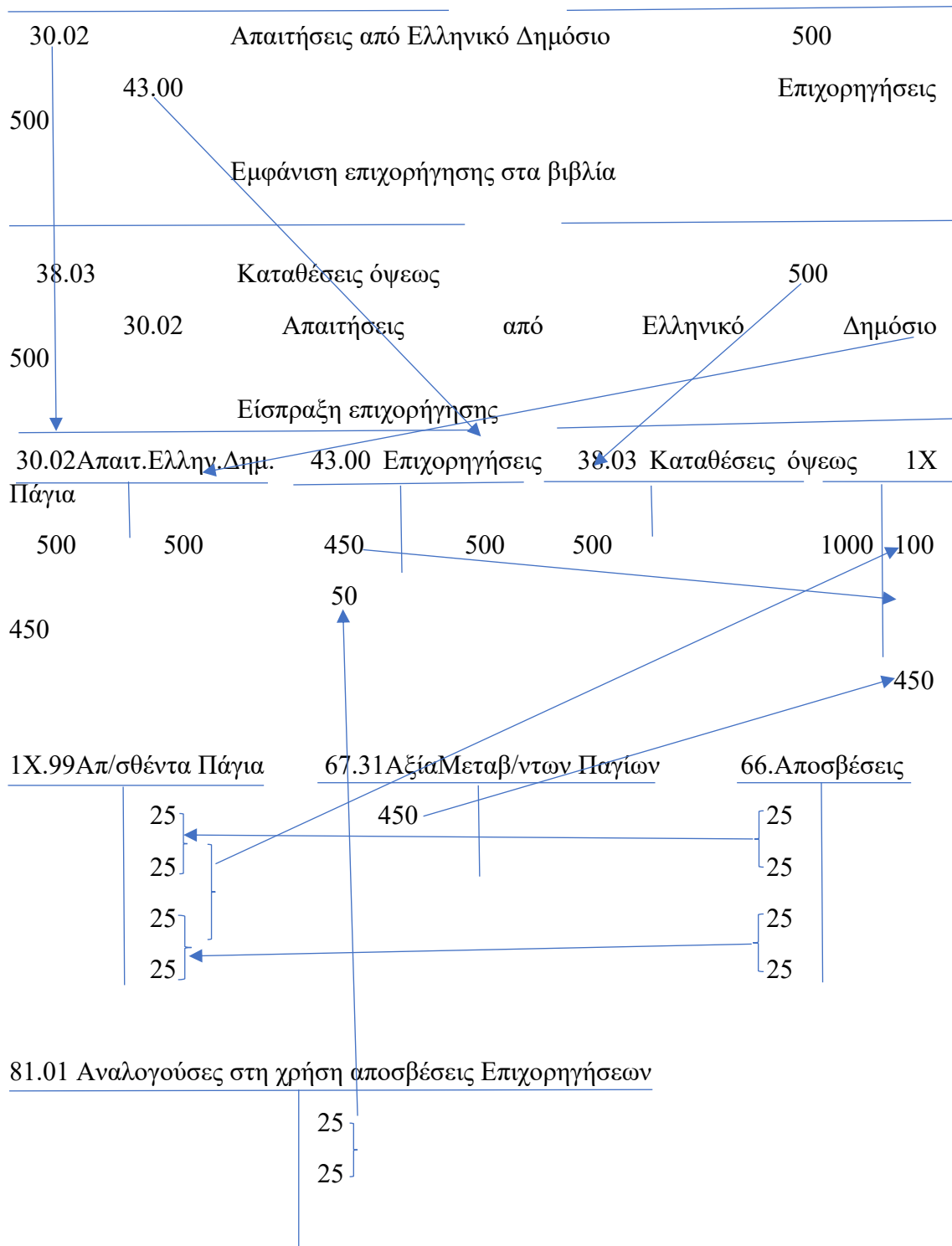
Πάγια	της	οντότητας	(αξία	κτήσης	€	1.000)
1.000						
Αποσβεσθέντα	(€	1.000	x	5%	x	2 έτη
100						
Επιχορηγήσεις παγίων					500	

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

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

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

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



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

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

### Παράδειγμα 5<sup>ο</sup> (Επιχορήγηση για κατασκευή παγίου)

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

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

43.00	Επιχορηγήσεις			100.000
100.000	15.11	Κτίρια	υπό	εκτέλεση

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

### Παράδειγμα 6<sup>ο</sup> (Επιχορήγηση και ιδιοπαραγωγή (ίδιοι πόροι) παγίου)

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

		X	Π
30.02	Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	70.000	
70.000	43.00		Επιχορηγήσεις

Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου

38.03	Καταθέσεις όψεως	70.000	
70.000	30.02	Απαιτήσεις	από Ελληνικό Δημόσιο

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

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

Καταχωρείται το τιμολόγιο του προμηθευτή και το κόστος σε ιδίους πόρους

50.00	Προμηθευτές	100.000	
100.000	38.03	Καταθέσεις	όψεως

Έκδοση χρηματικού εντάλματος

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

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

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

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

### Παράδειγμα 7<sup>ο</sup> (Πάγια υπό εκτέλεση)

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

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

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

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

## Παράδειγμα 8<sup>ο</sup> (Ιδιοπαγωγής παγίου και μεταβίβασης)

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

	X	Π
31/12/15		
11.00 Κτίρια	100.000	
15.11.00 Κτίρια υπό εκτέλεση		
100.000		
31/12/16		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων (4%)	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια		4.000
	X	Π
31/12/17		
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων (4%)	4.000	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια		4.000
1/1/18		
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	8.000	
11.00 Κτίρια		
8.000		
1/1/18		
67.31 Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	92.000	
11.00 Κτίρια		
92.000		
30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο	100.000	

**Αν η κατασκευή του παγίου είναι 100% επιχορηγούμενη πραγματοποιώ αποσβέσεις στην επιχορήγηση**

43.00 Επιχορηγήσεις  
100.000

Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου

38.03 Καταθέσεις όψεως 100.000

30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο  
100.000

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

έως 30/12/15

15.11 Κτίρια υπό εκτέλεση 100.000

50.00 Προμηθευτές  
100.000

Καταχωρείται το τιμολόγιο του προμηθευτή

X Π  
έως 30/12/15

50.00 Προμηθευτές 100.000

38.03 Καταθέσεις όψεως 100.000

Έκδοση χρηματικού εντάλματος

31/12/15

11.00 Κτίρια 100.000

15.11.00 Κτίρια υπό εκτέλεση  
100.000

31/12/16

43.00 Επιχορηγήσεις 4.000

81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων 4.000

31/12/16

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων 4.000

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων 4.000

31/12/17

304





43.00 Επιχορηγήσεις 4.000  
 81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων  
 4.000

31/12/17

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων 4.000  
 11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων  
 4.000

31/12/17

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια 8.000  
 11.00 Κτίρια  
 8.000

Μεταφορά αποσβεσμένου υπολοίπου μεταβιβαζόμενου παγίου

1/1/18

43.00 Επιχορηγήσεις 92.000  
 11.00 Κτίρια  
 92.000

Εγγραφή μεταβίβασης επιχορηγημένου παγίου

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

X Π

30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο 70.000  
 43.00 Επιχορηγήσεις  
 70.000

Βεβαίωση απαίτησης με την απόφαση ένταξης επιλέξιμου έργου

38.03 Καταθέσεις όψεως 70.000  
 30.02 Απαιτήσεις από Ελληνικό Δημόσιο  
 70.000

305



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

15.01.01 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ.Δημόσιο	70.000
15.01.03 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους	30.000
50	Προμηθευτές
100.000	
50.00 Προμηθευτές	100.000
38.03Καταθέσειςόψεως	
100.000	

Έκδοση χρηματικού εντάλματος

11.00 Κτίρια	100.000
15.01.01 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από Ελλ. Δημόσιο	70.000
15.01.03 Κτίρια-Εγκ/σεις κτιρίων από ίδιους πόρους	30.000

Ολοκλήρωση κατασκευής κτιρίου

31/12/2016	
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000
31/12/2016	

43.00 Επιχορηγήσεις	2.800
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	2.800
31/12/2017	

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικών έργων	4.000
X Π	
31/12/2017	

43.00 Επιχορηγήσεις	2.800
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	2.800
2/1/2018	

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	8.000	
11.00		Κτίρια
8.000		
2/1/2018		
43.00 Επιχορηγήσεις	64.400	
67.31 Αξία μεταβιβασθέντων δωρεάν παγίων	27.600	
11.00		Κτίρια
92.000		
Εγγραφή μεταβίβασης επιχορηγημένου παγίου		

### Ανταλλαγή παγίων

Σε περίπτωση ανταλλαγής παγίων τα ανταλλασσόμενα πάγια (χορηγούμενα και λαμβανόμενα) αποτιμώνται από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Η διαφορά της αξίας των ανταλλασσόμενων παγίων, λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Λογιστικού Σχεδίου ως έκτακτο κέρδος ή ζημία.

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

### Παράδειγμα 9<sup>ο</sup> (Ανταλλαγή παγίων)

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

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :	X	Π
	1	
10-17 Πάγια (120.000-100.000)	20.000	
40.00		Καθαρή Θέση
20.000		
(διαφορά αξίας)		

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

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

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

Έργα αυτεπιστασίας είναι αυτά που συμμετέχει μία Δημόσια οντότητα με αγορά υλικών και αμοιβές προσωπικού. Αυτοί οι μισθοί ουσιαστικά δίνουν αξία στο πάγιο.

Ένας υπάλληλος Δήμου προσφέρει εργασία στην κατασκευή ενός κτιρίου. Η ορθή λογιστική αποτύπωση είναι να προσαυξηθεί με τη μισθοδοσία του η αξία του παγίου για όσο χρόνο εργάζεται για την κατασκευή του και να μην επιβαρυνθεί η μισθοδοσία του Δήμου.

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

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

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

Το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής (Accrual Basis of Accounting) αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται. Αυτή άλλωστε είναι και η διαφορετική βάση λειτουργίας των δύο συστημάτων. Το απλογραφικό είναι ταμειακής βάσης, ενώ το διπλογραφικό βασίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου (δεδουλευμένης βάσης).

### **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup> Δωρεά παγίου (διαφορές Δημοσίου & Ιδιωτικού Τομέα, IPSAS vs ΕΛΠ)**

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

---

1/1/2020

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	
10.00 Γήπεδα Οικόπεδα	
10.00.00 Γήπεδο .....	70.000
11 ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	
11.00 Κτίρια – Εγκατ/σεις Κτιρίων	

11.00.00 Κτίριο .....	50.000
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	
41.12 Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν	120.000

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

31 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
315 Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία	
31501 Γη	
3150100 .....	70.000
311 Κτίρια και συναφείς υποδομές	
311....	50.000
13 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ	
139 Λοιπές κεφαλαιουχικές μεταβιβάσεις	
13904 Έσοδα από δωρεές	
120.000	

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

### Παράδειγμα 11<sup>ο</sup> Πώληση παγίου

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

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα :

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

β) Να ενημερώσετε τα σχετικά καθολικά των λογαριασμών.

α) Λογιστικές Εγγραφές :

	X	Π
_____ 1 _____		
13.99.02 Αποσβεσθέντα φορτηγά αυτοκίνητα	12.000	
13.02 αυτοκίνητα	12.000	Φορτηγά
Μεταφορά λογαριασμού		
_____ 2 _____		
70.94 Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων	28.000	
13.02 28.000	Φορτηγά	αυτοκίνητα
Μεταφορά λογαριασμού		
_____ 3 _____	X	Π
38.03 Καταθέσεις στις τράπεζες	20.000	
70.94 20.000	Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων	
Ως τίμημα πώλησης		
_____ 4 _____		
64.98 Διάφορα έξοδα	1.000	
38.03 1.000	Καταθέσεις στις τράπεζες	
Έξοδα πώλησης		
_____ 5 _____		
70.94 Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων	1.000	
64.98 1.000	Διάφορα	έξοδα
Μεταφορά λογαριασμού		
_____ 6 _____		
81.02 Έκτακτες ζημιές	9.000	
70.94 Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων παγίων		9.000

13.02 Φορτηγά αυτ/τα όψεως	13.99.02 Αποσβ. Φορτηγά αυτοκ.	38.03 Καταθέσεις
40.000 Φ 1.000	(1) 12.000	12.000 Φ
	(1) 12.000	(3) 20.000
	(2) 28.000	(4)

81.02 Έκτακτες ζημιές έξοδα	70.94 Διάμεσος λογ. πωλήσεων παγίων	64.98 Διάφορα
(6) 9.000 1.000	(2) 28.000	(3) 20.000
	(4) 1.000	(5)
	(5) 1.000	

### Πώληση παγίων

Με την πώληση ενός παγίου εκτός από την εγγραφή του εσόδου, εξισώνεται ο λογαριασμός κτήσης του, ο λογαριασμός αποσβέσεων και οι συναφείς λογαριασμοί που εμπλέκονται με το πωλούμενο πάγιο (προβλέψεις υποτίμησης, έξοδα πώλησης). Το σχέδιο χρησιμοποιεί το λογαριασμό ΚΑ 70.94 «Ενδιάμεσος λογαριασμός πώλησης παγίων».

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

### Παράδειγμα 12<sup>ο</sup> Εκποίηση παγίου

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

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

Π



1/1/20χ0

Μηχανήματα 100.000

Ταμείο  
100.000

Αγορά μηχανήματος τοις μετρητοίς

31/12/20χ0

Αποσβέσεις 10.000

Αποσβ/να μηχανήματα  
10.000

Αποσβέσεις έτους 20χ0 (100.000/10)

31/12/ 20χ1

Αποσβέσεις 10.000

Αποσβ/να μηχανήματα  
10.000

Αποσβέσεις έτους 20χ1 (100.000/10)

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

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

Αναπόσβεστη αξία	80.000	70.000	150.000
------------------	--------	--------	---------

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

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

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

Αποσβέσεις		18.750	
------------	--	--------	--

Αποσβεσμένα μηχανήματα

18.750

Αποθεματικό αναπροσαρμογής 8.750

Κέρδη

8.750

Διενέργεια αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος ως εξής:

(150.000/8) και μεταφορά αναλογίας αποθεματικού αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000/8)

31/12/20χ4

Αποσβέσεις 18.750

Αποσβεσμένα

μηχανήματα

18.750

Αποθεματικό αναπροσαρμογής 8.750

Κέρδη

8.750

Διενέργεια αποσβέσεων βάσει της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος (150.000/8) και μεταφορά αναλογίας αποθεματικού αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000/8)

31/12/20χ4

Ταμείο 160.000

Αποσβεσμένα μηχανήματα 93.750

Μηχανήματα

187.500

Κέρδος

από

πώληση

μηχανήματος

66.250

Αναγνώριση πώλησης μηχανήματος. Κέρδος (93.750 - 66.250)

31/12/20χ4

Αποθεματικό αναπροσαρμογής 43.750

Κέρδη

43.750

Μεταφορά υπολοίπου του λογαριασμού Αποθεματικό αναπροσαρμογής στα κέρδη (70.000-8.750\*3)

315



## Σύνοψη κεφαλαίου

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



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

## ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

### 10.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα ενσώματα πάγια στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα επενδυτικά και ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

### 10.2 Νομοθετικό πλαίσιο, πεδίο εφαρμογής και ορισμοί

#### 10.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση των IPSAS 16 και 17 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, των IAS 16 και 40 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

#### 10.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, εκτός από την αναγνώριση και αρχική επιμέτρησή τους, η οποία γίνεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής»,
- β) ενσώματα πάγια που προκύπτουν από χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπως αυτές ορίζονται στη λογιστική πολιτική «Μισθώσεις», μόνο ως προς συγκεκριμένες προβλέψεις της οικείας Λογιστικής Πολιτικής, όπως οι αποσβέσεις,
- γ) έργα υποδομής όπως δίκτυα αυτοκινητοδρόμων, αποχετευτικά συστήματα, δίκτυα παροχής ύδρευσης και ενέργειας και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα καθώς πληρούν τον ορισμό του ενσώματος παγίου. Τα έργα υποδομής, συνήθως παρουσιάζουν κάποια ή όλα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:
  - i) είναι μέρος ενός συστήματος ή δικτύου,
  - ii) η φύση τους είναι εξειδικευμένη και δεν έχουν εναλλακτική χρήση,

- iii) είναι σταθερά/αμετακίνητα,
  - iv) μπορεί να υπόκεινται σε περιορισμούς για τη διάθεσή τους,
- δ) οπλικά συστήματα ακόμα και αν η χρήση τους αφορά μόνο λόγους αποτροπής και
- ε) πολιτιστικά, περιβαλλοντικά, ή ιστορικά στοιχεία κληρονομιάς εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς (περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς), δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών).

Επίσης, η οικεία Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται :

- α) σε επενδυτικά ακίνητα συμπεριλαμβανομένης της επιμέτρησης δικαιωμάτων, σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του μισθωτή, επί της επιμέτρησης επενδυτικών ακινήτων που παρέχονται σε μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις του εκμισθωτή και
- β) όταν υπάρχει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση και το ακίνητο πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου ( βλ. παράγραφο 18 της λογιστικής πολιτικής «Μισθώσεις»).

Ιστορικά κτίρια και μνημεία, αρχαιολογικοί χώροι, προστατευόμενες περιοχές, φυσικά καταφύγια, αλλά και έργα τέχνης, χαρακτηρίζονται από την ιδιαίτερη πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους και για τον λόγο αυτό αναφέρονται ως στοιχεία κληρονομιάς. Τα στοιχεία αυτά συχνά παρουσιάζουν κάποια συγκεκριμένα κοινά χαρακτηριστικά που μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

- α) Νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις που μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς ως προς τη χρήση τους ή τη διάθεσή τους, π.χ. μέσω πώλησης.
- β) Είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει.

γ) Δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δε συνιστούν πόρους, ήτοι δε συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών.

δ) Η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική, ή ιστορική αξία τους.

ε) Η ωφέλιμη ζωή τους μπορεί να είναι δύσκολο να εκτιμηθεί, ειδικά σε ορισμένες περιπτώσεις που μπορεί να καθίσταται απεριόριστη.

### 10.2.3 Ορισμοί

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

**Απομείωση (Impairment)** είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου μέσω της απόσβεσης.

**Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount)** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset)** είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset)** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Απόσβεση (Depreciation)** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Αποσβέσιμο ποσό (Depreciable amount)** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική του αξία.

**Ενσώματα πάγια (Fixed assets)** είναι στοιχεία που έχουν φυσική μορφή τα οποία:

- (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή, την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (ιδιοχρησιμοποιούμενα) ή και για ενοικίαση σε άλλους (επενδυτικά) και
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων αναφοράς. Είναι ακριβώς αυτό που φανερώνει η ετυμολογία των δύο όρων. Έχουν δηλαδή φυσική υπόσταση και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν πέραν της μίας χρήσης. Το διακριτικό γνώρισμα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ότι είναι διαρκή εκ φύσεως, αλλά ότι μπορούν να χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση στην παραγωγή για χρονικό διάστημα πέραν της μίας χρήσης. Κάποια αγαθά όπως ο γαιάνθρακας που χρησιμοποιείται ως ορυκτό καύσιμο, μπορεί εκ φύσεως να έχει μεγάλη διάρκεια, δεν είναι όμως πάγιο περιουσιακό στοιχείο διότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο μία φορά. Δηλαδή πάγιο είναι το ορυχείο από το οποίο εξορύσσεται ο γαιάνθρακας.

**Επενδυτικά ακίνητα (Investment property)** είναι ακίνητα (γη ή κτίριο/μέρος κτιρίου ή και τα δύο), που κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο, και όχι για:

- (α) χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- (β) πώληση στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων.

Είναι επί της ουσίας τα ακίνητα που παράγουν εισόδημα για την οντότητα είτε από την είσπραξη μισθώματος από την ενοικίαση του ακινήτου (εκμίσθωση), είτε πουλώντας αυτό και αποκομίζοντας κέρδος. Όμως τα ακίνητα πρέπει να διακρατούνται μόνο γι' αυτό τον λόγο. Αν μια οντότητα π.χ. έχει ως κύρια δραστηριότητα την πώληση ακινήτων, τότε τα ακίνητα που κατέχει προς πώληση στη συνήθη δραστηριότητά της πρέπει να καταχωρηθούν ως αποθέματα και όχι ως επενδυτικά ακίνητα. Τα διακρατούμενα προς πώληση επιμετρώνται στη μικρότερη τιμή μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης μείον το κόστος πώλησης.

**Εύλογη αξία (Fair value)** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.



**Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (Owner-occupied property)** είναι ακίνητα που ελέγχονται (π.χ. κατά κυριότητα ή με χρηματοδοτική μίσθωση), για διοικητικούς σκοπούς ή για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Είναι επί της ουσίας είναι τα ακίνητα που κατέχονται από την οντότητα με την ιδιότητα του ιδιοκτήτη ή μισθωτή στη περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης για να χρησιμοποιηθούν για τους λειτουργικούς σκοπούς της οντότητας (παραγωγή, η παροχή διοικητικών υπηρεσιών).

**Κατηγορία ενσώματων παγίων (Class of assets)** είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης ή λειτουργίας στις δραστηριότητες μιας οντότητας, η οποία εμφανίζεται ως ενιαίο στοιχείο για τους σκοπούς της γνωστοποίησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Κόστος δανεισμού (Borrowing costs)** τόκοι και άλλα έξοδα που προκύπτουν για την οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων. Είναι ουσιαστικά το ποσό που θα πληρώσει η οντότητα στους δανειστές της για το κεφάλαιο που δανείστηκε.

**Λογιστική αξία (Carrying value)** είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Συγκεκριμένα, για τα ενσώματα πάγια το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένων των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

**Οικονομική ζωή (Economic life)** είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αποφέρει οικονομικά οφέλη ή να προσφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών σε έναν ή περισσότερους χρήστες είτε

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

**Υπολειμματική αξία (Residual value)** είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης (πώλησης), εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στη ηλικία και στις συνθήκες που θα αναμένονταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Αν έχει εξαντληθεί η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός παγίου, δηλαδή έχει φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του, και

υπάρχει κάποιος στην αγορά που είναι διατεθειμένος να αγοράσει αυτό το πάγιο στην κατάσταση που βρίσκεται σε μία αξία  $A$ , τότε η υπολειμματική αξία είναι η αξία  $A$  μείον τα όποια κόστη πώλησης, αν αυτά υπάρχουν.

**Ωφέλιμη ζωή (Useful life)** είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Η διαφορά με την οικονομική ζωή είναι ότι η ωφέλιμη ζωή αφορά τη διάρκεια χρήσης του παγίου από την οντότητα.

### 10.3 Ταξινόμηση ακινήτων

Τα επενδυτικά ακίνητα διαφοροποιούνται από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα επειδή κατέχονται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και επομένως οι αναμενόμενες χρηματοροές είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών και υπηρεσιών μπορεί επίσης να δημιουργεί χρηματοροές. Ωστόσο στη περίπτωση της χρήσης ενός ακινήτου για το σκοπό αυτό, οι χρηματοροές αποδίδονται όχι μόνο στο συγκεκριμένο ακίνητο αλλά γενικότερα στα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής των συγκεκριμένων αγαθών και υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μια οντότητα κατέχει ακίνητα που περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για εκμίσθωση ή για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους ή και για τα δύο και ένα τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης), η οντότητα τα ταξινομεί χωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν χωριστά, το ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό ακίνητο μόνο αν ένα μη ουσιώδες τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Η οντότητα αναπτύσσει κριτήρια, προκειμένου να ασκήσει επαγγελματική κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου, για να προσδιορίσει πότε ακίνητο ταξινομείται ως επενδυτικό. Στις

περιπτώσεις όπου η οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται και χρησιμοποιείται από ελεγχόμενη οντότητα, το ακίνητο ταξινομείται στις ατομικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της οντότητας που μισθώνει το ακίνητο ως επενδυτικό, εφόσον πληροί τον ορισμό του επενδυτικού ακινήτου και ως ιδιοχρησιμοποιούμενο στις ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της ελέγχουσας οικονομικής οντότητας. Ουσιαστικά τα επενδυτικά ακίνητα δημιουργούν χρηματοροές από την εκμίσθωση και όχι από τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ενώ τα ιδιοχρησιμοποιούμενα χρησιμοποιούνται για την συνήθη δραστηριότητα της οντότητας.

#### **Παραδείγματα επενδυτικών ακινήτων είναι:**

- α) γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας της παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της οντότητας,
- β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που προς το παρόν δεν έχει προσδιοριστεί,
- γ) κτήριο που κατέχεται κατά κυριότητα ή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκμισθώνεται βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους,
- δ) κενό/διαθέσιμο κτήριο που κατέχεται όμως για να εκμισθωθεί βάσει μιας ή περισσότερων λειτουργικών μισθώσεων σε εμπορική βάση σε τρίτους και
- ε) ακίνητο που κατασκευάζεται ή αναπτύσσεται για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο.

#### **10.4 Αναγνώριση ενσώματων παγίων (ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών ακινήτων)**

Ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία όταν και μόνο όταν:

- (α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που συνδέονται με αυτά θα εισρεύσουν στην οντότητα και

(β) το κόστος τους ή η εύλογη αξία τους μπορούν να επιμετρηθούν με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης<sup>20</sup>.

Τα ενσώματα και επενδυτικά ακίνητα αναγνωρίζονται όταν είτε θα παράξουν οικονομικά οφέλη για την οντότητα είτε θα χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για να παραχθούν υπηρεσίες και όταν το κόστος της απόκτησής τους ή η εύλογη αξία τους να μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Τα ενσώματα πάγια μπορεί να αποκτηθούν μέσω αγοράς, χρηματοδοτικής μίσθωσης, ιδιοπαραγωγής, μεταβίβασης από άλλες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων της δωρεάς και της κληρονομιάς, συμβάσεων παραχώρησης ή κατάσχεσης.

Ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης, από τη στιγμή που πληρούν τον ορισμό του ενσώματος παγίου αναγνωρίζονται, αλλιώς ταξινομούνται ως αποθέματα. Ποιος είναι ο ορισμός; Να αναμένεται να χρησιμοποιηθούν πέραν της μιας χρήσης και να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη των λειτουργικών σκοπών της οντότητας. Από την στιγμή που πληρούν τον ορισμό για να αναγνωριστούν ως περιουσιακά στοιχεία (στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) θα πρέπει να μπορούν να αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την οντότητα ή αν μπορούν να δίνουν στην οντότητα τη δυνατότητα να παράξει υπηρεσίες και το κόστος και η εύλογη αξία τους να μπορεί να προσδιοριστεί.

Δεν σημαίνει ότι κάθε περιουσιακό στοιχείο είναι και μια μονάδα αναγνώρισης. Απαιτείται η κρίση της οντότητας για το ποιο πάγιο θα αναγνωριστεί μεμονωμένα. Ενδέχεται μεμονωμένα μη σημαντικά στοιχεία όπως περιφερειακά η/υ και μικρά στοιχεία εξοπλισμού να πρέπει να αθροιστούν και να αναγνωρίζονται στην συνολική τους αξία ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

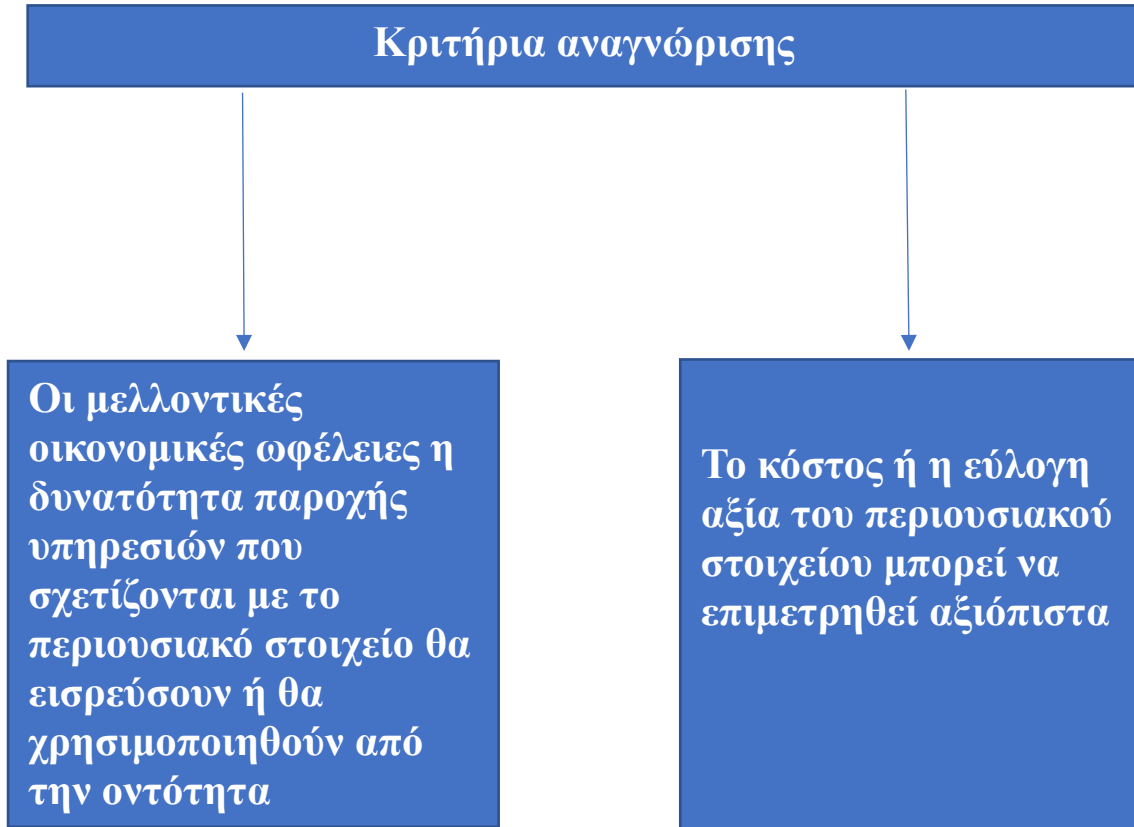
Τα κόστη των ενσώματων παγίων αποτιμώνται όταν πραγματοποιούνται. Στα κόστη περιλαμβάνονται τόσο αυτά που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή τη κατασκευή ενός στοιχείου των ενσώματων, όσο και τα κόστη που πραγματοποιούνται μεταγενέστερα για την προσθήκη, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου αυτών.

---

<sup>20</sup> Άρθρο 13 του π.δ. 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

## Σχήμα 10.1

Τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων παρουσιάζονται διαγραμματικά στο Σχήμα 1 που ακολουθεί:



(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

### 10.5 Επιμέτρηση ενσώματων παγίων και επενδυτικών ακινήτων

#### 10.5.1 Αρχικά κόστη

Η απόκτηση ορισμένων ενσώματων παγίων που απαιτούνται για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντικούς λόγους, παρόλο που δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών οποιουδήποτε συγκεκριμένου υπάρχοντος ενσώματου παγίου, μπορεί να είναι απαραίτητη προκειμένου η οντότητα να λάβει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της. Τα εν λόγω στοιχεία των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία διότι παρέχουν τη δυνατότητα στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από συναφή περιουσιακά στοιχεία πέραν αυτών που θα μπορούσε να

αποκομίσει εάν αυτά τα ενσώματα πάγια δεν είχαν αποκτηθεί. Για παράδειγμα, οι κανονισμοί για την πυρασφάλεια ενδέχεται να απαιτούν από ένα νοσοκομείο να εγκαταστήσει νέο σύστημα καταιονισμού. Αυτές οι βελτιώσεις αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο, διότι χωρίς αυτές, η οντότητα δεν είναι σε θέση να λειτουργήσει το νοσοκομείο σύμφωνα με τους κανονισμούς. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και των συναφών περιουσιακών στοιχείων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική, "Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές".

### 10.5.2 Μεταγενέστερα κόστη

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης, η οντότητα δεν αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος της τακτικής συντήρησης του στοιχείου. Αντίθετα, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν αυτά πραγματοποιούνται. Τα κόστη τακτικής συντήρησης είναι κυρίως το κόστος εργασίας και αναλώσιμων και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος ανταλλακτικών. Ο σκοπός του κόστους αυτού, περιγράφεται συχνά ως «επισκευές και συντήρηση» στοιχείων των ενσώματων παγίων. Μέρη ορισμένων στοιχείων ενσώματων παγίων μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση σε τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας δρόμος ίσως χρειάζεται επανεπίστρωση κάθε λίγα χρόνια, ή οι εσωτερικοί χώροι των αεροσκαφών, όπως καθίσματα, μπορεί να απαιτούν αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να απαιτούνται προκειμένου για επιτευχθεί μια λιγότερο συχνά επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση ή μια μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση, όπως π.χ. η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου.

Σύμφωνα με τα κριτήρια αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης μέρους αυτού του στοιχείου όταν το κόστος αυτό πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης.

Μια προϋπόθεση για τη συνέχιση της λειτουργίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (π.χ. αεροσκάφους) μπορεί να είναι η διεξαγωγή τακτικών μειζόνων επιθεωρήσεων για τον εντοπισμό ελαττωμάτων ανεξάρτητα από το εάν αντικαθίστανται τμήματα του στοιχείου. Για κάθε μείζονα επιθεώρηση που

εκτελείται, το κόστος της αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του εν λόγω στοιχείου ως αντικατάσταση, εφ' όσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η όποια υπολειπόμενη λογιστική αξία προηγούμενης επιθεώρησης παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα από το αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης αναγνωρίστηκε κατά τη συναλλαγή με την οποία το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Εάν κριθεί απαραίτητο, το εκτιμώμενο κόστος μιας μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υφιστάμενου συστατικού στοιχείου επιθεώρησης κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του ενσώματου παγίου.

### 10.5.3 Αρχική επιμέτρηση

Κατά την αρχική αναγνώριση, τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε κόστος που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση για την επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής. Ελλείπει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης τα ενσώματα πάγια επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, εξειδικευμένων ακινήτων και άλλων παρόμοιων δομών η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση δύναται να πραγματοποιείται στην αξία χρήσης και ελλείπει αυτής στην αξία ασφάλισής τους.

Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός ενσώματου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο ή επενδυτικό ακίνητο αποκτάται μέσω συναλλαγής μη ανταλλαγής, το κόστος του επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων, ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία



του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία επειδή (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δε μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, επιμετρώνται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου ενσώματου παγίου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο.

### **Στοιχεία κόστους**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:

- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών,
- (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, και
- (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί.

Η προσαύξηση της αξίας του ενσώματου παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετρώνται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

### **Παραδείγματα κόστους ενσώματων παγίων που κεφαλαιοποιείται είναι:**

- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους που προκύπτει άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων,
- (β) το κόστος της προετοιμασίας του χώρου,
- (γ) το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς,
- (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,



(ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού),

(στ) οι επαγγελματικές αμοιβές και

(ζ) την τιμή αγοράς του και κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος, όπως για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόροι μεταβίβασης ακινήτων και άλλα κόστη συναλλαγής.

### Στοιχεία κόστους:

Το κόστος ενσώματου στοιχείου περιλαμβάνει:

α) Την τιμή τη αγοράς του συν τυχόν εισαγωγικούς δασμούς και των μη επιστρεπτέων φόρων αναφοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.

Δηλ. αν ένα μηχάνημα έχει:

κόστος αγοράς: 1.000

δασμούς εισαγωγής: 200

φόρους: 100

έκπτωση λόγω π.χ. -50

έγκαιρης εξόφλησης \_\_\_\_\_

1250 θα είναι το κόστος κτήσης του παγίου.

β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε πλήρη λειτουργική χρήση:

Άρα αν απαιτούνται έξοδα συναρμολόγησης 100 τότε το κόστος κτήσης θα ανέβει στα 1.350.

γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου που έχει τοποθετηθεί. Αυτό το κόστος πρέπει να προκύπτει από μια συμβατική δέσμευση που έχει αναλάβει η οντότητα και δεν σχετίζεται με το ύψος παραγωγής. Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης ή και αποκατάστασης του περιβάλλοντος χώρου σχετίζεται με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών, δηλαδή συναρτάται με το ύψος παραγωγής, το σχετικό κόστος δεν προσαυξάνει την αξία του ενσώματου παγίου

κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό του κόστους που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής.

Στην αξία κτήσης του παγίου προστίθεται η παρούσα αξία (Π.Α) του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση του παγίου ή αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου. Π.χ. σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος χώρου, συναρτάται με τη ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης ζωής της, δεν συναρτάται με ο βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο για λόγους παραγωγής ενέργειας και κατά συνέπεια επιβαρύνει το κόστος κτήσης της κατά την αρχική αναγνώριση.

#### **Παραδείγματα κόστους ενσώματων παγίων που δεν κεφαλαιοποιούνται είναι:**

- (α) το κόστος για την παροχή νέου προϊόντος ή υπηρεσίας,
- (β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- (γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού),
- (δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη,
- (ε) φύρα υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή του ενσώματου παγίου πέραν του κανονικού,
- στ) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει) και
- ζ) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας.

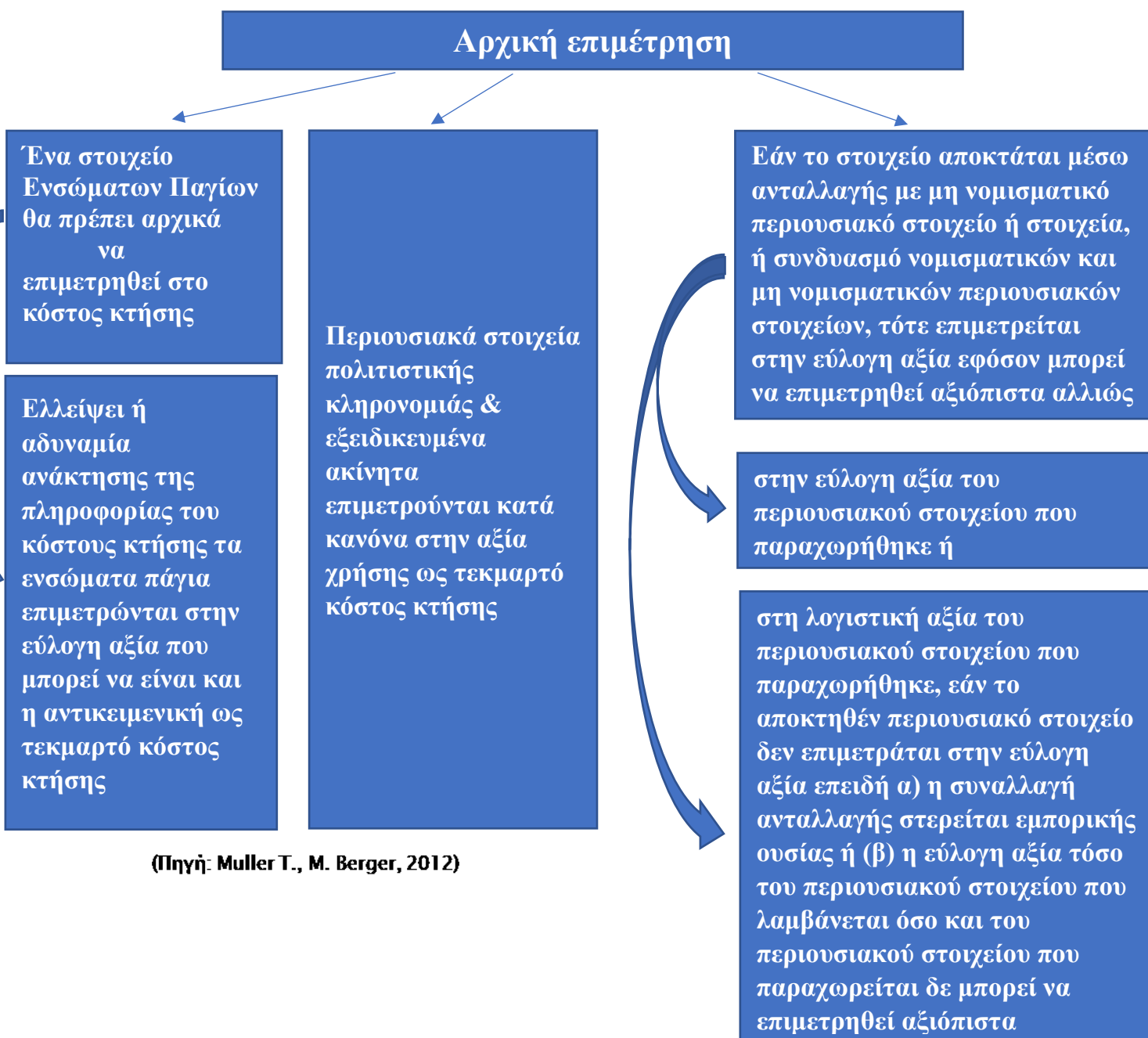
**Η κεφαλαιοποίηση κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου.**

Το κόστος δανεισμού (borrowing cost), όταν αφορά την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ενσώματου παγίου ή επενδυτικού ακινήτου, δεν κεφαλαιοποιείται, αλλά αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται.

Π.χ. κόστη που δεν κεφαλαιοποιούνται στην αξία του παγίου είναι:

- α) κόστη που πραγματοποιούνται ενώ το πάγιο είναι σε κατάσταση πλήρους λειτουργικής χρήσης, δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή υπολειτουργεί (δηλαδή από τη στιγμή που είναι σε πλήρως λειτουργική κατάσταση το πάγιο λειτουργεί δεν λειτουργεί, κανένα κόστος που γίνεται δεν κεφαλαιοποιείται εκτός του κόστους βασικών ανταλλακτικών).
- β) αρχικές λειτουργικές ζημιές όταν ξεκινάει να μπαίνει το πάγιο σε εντατική παραγωγική λειτουργία (π.χ. παράγοντας ένα νέο προϊόν).
- γ) κόστη μετεγκατάστασης κάποιων παγίων σε μια νέα τοποθεσία για να εξυπηρετήσουν κάποιες νέες ανάγκες παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών.

Σχήμα 10.2 Αρχική επιμέτρηση ενσώματων παγίων



#### 10.5.4 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Ύστερα από την αρχική αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης

κατά την αρχική αναγνώριση δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

### 10.5.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας

Για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των ενσωμάτων παγίων, χρησιμοποιείται η ακόλουθη ιεραρχία αρχής γενομένης από την επιλογή α) για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ή επενδυτικά **ακίνητα**, ενώ για τα υπόλοιπα ενσώματα πάγια (μηχανήματα, έπιπλα, ηλεκτρονικούς υπολογιστές κ.λ.π), ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας άρχεται από την επιλογή β):

α) για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός ιδιοχρησιμοποιούμενου ή επενδυτικού ακινήτου, η αντικειμενική αξία όπως αυτή υπολογίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και ένα σύνολο άλλων συντελεστών και παραγόντων που εξαρτώνται από τα χαρακτηριστικά του εκάστοτε ακινήτου.

β) ένδειξη εύλογης αξίας είναι συνήθως οι τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για ένα παρόμοιο πάγιο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και αν είναι υποκείμενο, σε παρόμοια μίσθωση ή άλλες συμφωνίες.

γ) εάν δεν υπάρχουν τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά, η οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες από διάφορες πηγές:

i) τρέχουσες τιμές σε μια ενεργή αγορά για πάγια διαφορετικής φύσης, τοποθεσίας, ή κατάστασης, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν αυτές τις διαφορές,

ii) πρόσφατες τιμές για παρόμοια πάγια σε λιγότερο ενεργές αγορές, προσαρμοσμένες για να αντικατοπτρίζουν οποιεσδήποτε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία αυτών των συναλλαγών

δ) η αξία χρήσης παγίων που δημιουργούν χρηματοροές βασισμένη σε εύλογες εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών, υποστηριζόμενες από τους όρους οποιασδήποτε υπάρχουσας μίσθωσης και άλλων συμφωνιών και από εξωτερικές ενδείξεις, όπως τρέχοντα μισθώματα για παρόμοια ακίνητα σε παρόμοια τοποθεσία και κατάσταση, και χρησιμοποιώντας επιτόκια προεξόφλησης που αντικατοπτρίζουν τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς

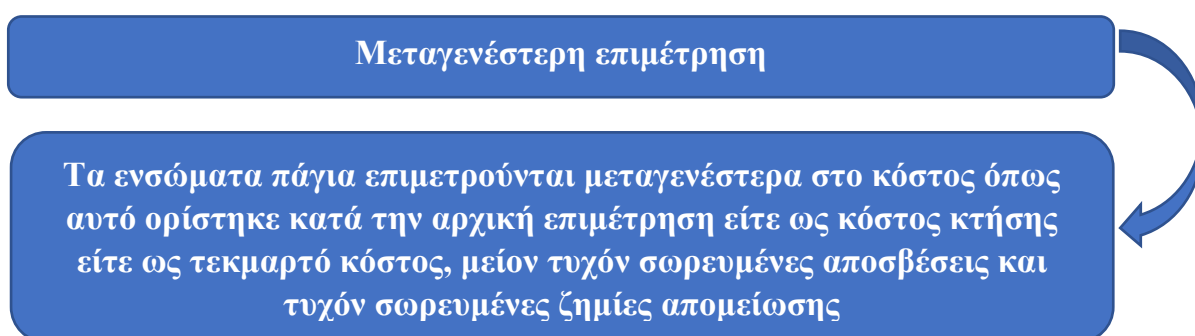
ε) η αξία χρήσης για πάγια που δεν δημιουργούν χρηματοροές (σύμφωνα με τη ΛΠ περί απομείωσης στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές).

Όταν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας, η εύλογη αξία δύναται να προσδιορίζεται από επαγγελματία εκτιμητή ή

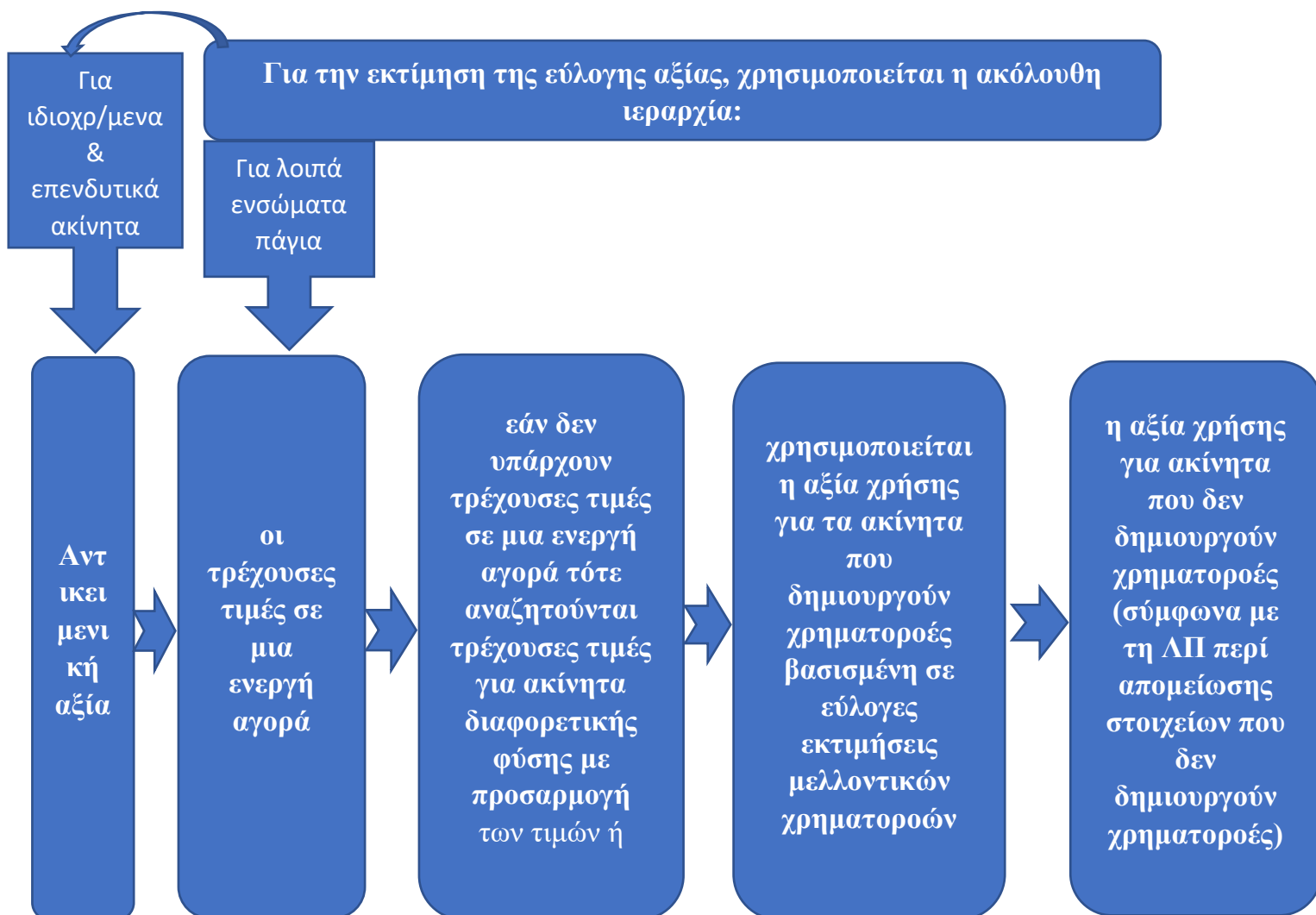
α) όταν η οντότητα απασχολεί προσωπικό επαρκώς έμπειρο στην πραγματοποίηση εκτιμήσεων, από αυτό το προσωπικό, εφόσον ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υπόκειται σε ανεξάρτητο έλεγχο ή

β) από την οντότητα, όταν υπάρχει ενεργός αγορά ή άμεσα διαθέσιμοι δείκτες αγοράς που τεκμηριώνουν την εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου με αξιοπιστία.

### Σχήμα 10.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση ενσώματων παγίων



**Σχήμα 10.4** Ιεραρχία προσδιορισμού εύλογης αξίας ενσώματων παγίων



## 10.6 Αποσβέσεις

Σύμφωνα με τη Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (First Time Implementation – FTI), τόσο τα ενσώματα όσο και τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου (1/1/2019 – 31/12/2024) και πριν γίνει εφικτή η τήρηση Μητρώου Παγίων, καταχωρούνται στους προβλεπόμενους λογαριασμούς παγίων, αλλά μεταφέρονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της χρήσης που αποκτήθηκαν, ως έξοδα. Όταν όμως γίνει εφικτή η τήρηση του μητρώου παγίων, ανεξάρτητα από τον τρόπο και το χρόνο που έχουν αποκτηθεί, αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό στους οικείους λογαριασμούς παγίων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον η ωφέλιμη ζωή τους ξεπερνάει την ημερομηνία ολοκλήρωσης της μεταβατικής περιόδου. Κατά την αρχική απογραφή τα απογεγραμμένα πάγια

επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις όποιες σωρευμένες ζημιές απομείωσης, με την προϋπόθεση ότι η πληροφορία αυτή υπάρχει. Αν δεν υπάρχει, αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Για τα Επενδυτικά Ακίνητα η Λογιστική Πολιτική Πρώτης Εφαρμογής (FTI), αναφέρει ότι επιμετρώνται αρχικά όπως και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Η διαφορά με τη νέα Λογιστική Πολιτική των Ενσώματων Περιουσιακών Στοιχείων είναι ότι ενώ το FTI αναφέρει ότι κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση τα επενδυτικά ακίνητα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και συνεπώς δεν αποσβένονται, στη νέα Λογιστική Πολιτική κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση, συνεχίζουν να επιμετρώνται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε ως τεκμαρτό κόστος κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις όποιες σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Ειδικά για τα ακίνητα (ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά) της Κεντρικής Διοίκησης, και μόνο για τις ανάγκες της πρώτης (εναρκτήριας) απογραφής, επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους με πρώτη επιλογή την αντικειμενική αξία και μόνο αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της, ακολουθείται η ιεραρχία επιλογής μεθόδων επιμέτρησης όπως αυτή περιγράφεται στην υποπαράγραφο 10.5.5 «Προσδιορισμός εύλογης αξίας».

### **10.6.1 Λογιστική συστατικών στοιχείων**

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνει επιμέρους συστατικά στοιχεία που αποτελούν πόρους με διαφορετικές ωφέλιμες ζωές ή τρόπους ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατοτήτων παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνουν. Στην περίπτωση αυτή, και υπό την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης, κάθε τέτοιο συστατικό στοιχείο αποσβένεται διακριτά, έστω και εάν είναι το σύνολο των επιμέρους συστατικών στοιχείων που αναγνωρίζεται λειτουργικά ως ενιαίο πάγιο.

Σε κάποιες περιπτώσεις, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσίας που ενσωματώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων.



## 10.6.2 Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά στη συνολική διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ετήσια ημερομηνία αναφοράς και εάν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η όποια αλλαγή λογίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

Η επισκευή και η συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του. Αντιστρόφως, ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να μη συντηρούνται επαρκώς ή η συντήρησή τους να αναβληθεί επ' αόριστόν λόγω οικονομικών περιορισμών. Όταν οι πολιτικές διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων επιδεινώνουν τη φθορά ενός περιουσιακού στοιχείου, η ωφέλιμη ζωή του πρέπει να επανεκτιμηθεί και να προσαρμοστεί αναλόγως.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να διαμορφωθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός αν και έως ότου, η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό χαμηλότερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου σταματάει με την παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση ή διακρατείται για πώληση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, σύμφωνα με την μέθοδο απόσβεσης βάσει των παραγόμενων μονάδων, η απόσβεση μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κατά κύριο λόγο δια της χρήσης του. Ωστόσο, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή

εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

- α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται με βάση την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου,
- β) αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου όσο είναι σε αδράνεια,
- γ) τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- δ) νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η λήξη της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

### 10.6.3 Μέθοδοι απόσβεσης

Η μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει τον τρόπο με τον οποίο αναμένεται να αναλωθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από την οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στον τρόπο της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο σχήμα. Τέτοια μεταβολή θα λογίζεται ως μεταβολή λογιστική εκτίμησης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική "Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη".

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της συνολικής ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη

σταθερή μέθοδο<sup>21</sup>, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου<sup>2</sup> και τη μέθοδο της μονάδων παραγωγής<sup>2</sup>. Η χρήση της σταθερής μεθόδου, συνεπάγεται την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται. Η χρήση της μεθόδου του φθίνοντος υπολοίπου συνεπάγεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Η χρήση της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων συνεπάγεται την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο αναφοράς σε περίοδο αναφοράς, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας.

### 10.7 Απομειώσεις

Τα στοιχεία των ενσώματων παγίων υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.

Οι αποζημιώσεις από τρίτους για τα στοιχεία των ενσώματων παγίων που έχουν υποστεί απομείωση, απωλέστηκαν ή εγκαταλείφθηκαν περιλαμβάνονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης όταν η αποζημίωση καθίσταται απαιτητή.

### 10.8 Αναταξινόμησης

Η οντότητα αναταξινόμει ένα περιουσιακό στοιχείο από επενδυτικό σε ιδιοχρησιμοποιούμενο και το αντίστροφο, από επενδυτικό σε αποθέματα και το αντίστροφο και από ιδιοχρησιμοποιούμενο σε απόθεμα και το αντίστροφο όταν και μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στη χρήση του. Παραδείγματα ενδείξεων αλλαγής χρήσης είναι:

<sup>21</sup> Οι μέθοδοι απόσβεσης αναλύθηκαν στο κεφάλαιο Γενικές Αρχές Λογιστικής Διαχείρισης Παγίων

- α) έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου ή έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση,
- β) έναρξη ανάπτυξης/αξιοποίησης του ακινήτου με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,
- γ) λήξη ιδιοχρησιμοποίησης όταν πρόκειται για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- δ) έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε εμπορική βάση όταν πρόκειται για μεταφορά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα,
- ε) οντότητα που έχει ως λειτουργικό αντικείμενο την πώληση ακινήτων αποφασίζει την αξιοποίηση ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου του με σκοπό την πώληση.

Όταν η οντότητα αποφασίζει να διαθέσει ένα επενδυτικό ακίνητο, χωρίς την περαιτέρω ανάπτυξη/αξιοποίηση του, συνεχίζει να ταξινομεί το ακίνητο ως επενδυτικό μέχρι τη

παύση αναγνώρισής του. Παρομοίως, εάν η οντότητα αρχίζει να ανακατασκευάζει ένα υπάρχων επενδυτικό ακίνητο, για μελλοντική χρήση ως επενδυτικό, το ακίνητο συνεχίζει να ταξινομείται ως επενδυτικό.

### 10.9 Παύση αναγνώρισης

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων ή ενός επενδυτικού ακινήτου παύει να αναγνωρίζεται:

- (α) κατά τη διάθεση ή
- (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσίας από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων ή επενδυτικού ακινήτου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

Αν η οντότητα έχει αντικαταστήσει ένα τμήμα του ενσώματου παγίου και κατά συνέπεια έχει αναγνωρίσει στη λογιστική αξία του παγίου το κόστος αντικατάστασης του τμήματος, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το τμήμα που αντικαταστάθηκε έχει αποσβεστεί χωριστά.

## **Παράδειγμα 10<sup>ο</sup> Απόσβεση ενσώματου παγίου με κεφαλαιοποίηση κόστους αποσυναρμολόγησης**

Η οντότητα Ο την 01/01/2020 αποκτά μέσω αγοράς ένα εργοστάσιο παραγωγής χημικών προϊόντων. Η τιμή μετρητοίς για την αγορά του εργοστασίου ανέρχεται σε 10.000.000 ευρώ. Σύμφωνα με τους περιβαλλοντικούς κανονισμούς που ισχύουν, η οντότητα σε 10 έτη οφείλει να αποσυναρμολογήσει τον εξοπλισμό του εργοστασίου και να αποκαταστήσει το χώρο όπου έχει τοποθετηθεί. Η οντότητα εκτιμά ότι το κόστος αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης που θα απαιτεί σε 10 έτη ανέρχεται σε 2.000.000 ευρώ. Επίσης, η οντότητα προσδιορίζει το επιτόκιο προεξόφλησης σε 11%. Η ωφέλιμη ζωή του εργοστασίου εκτιμάται σε 10 έτη.

Το κόστος του εργοστασίου περιλαμβάνει την τιμή μετρητοίς και την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης του και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί. Η προσαύξηση της αξίας του εργοστασίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά για το σκοπό αυτό και στο οποίο επιμετράται και η αντίστοιχη πρόβλεψη που αναγνωρίζεται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η παρούσα αξία του κόστους αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης καθώς και οι τόκοι έξοδα (χρηματοοικονομικό κόστος) για κάθε περίοδο αναφοράς:

<b>Ημερομηνία</b>	<b>Παρούσα αξία πρόβλεψης</b>	<b>Τόκοι-έξοδα</b>	<b>Πρόβλεψη 31/12/XX</b>
1/1/2020	<b>704.368,96 €</b>		
31/12/2020	704.368,96 €	77.480,59 €	781.849,54 €
31/12/2021	781.849,54 €	86.003,45 €	867.852,99 €
31/12/2022	867.852,99 €	95.463,83 €	963.316,82 €
31/12/2023	963.316,82 €	105.964,85 €	1.069.281,67 €
31/12/2024	1.069.281,67 €	117.620,98 €	1.186.902,66 €
31/12/2025	1.186.902,66 €	130.559,29 €	1.317.461,95 €
31/12/2026	1.317.461,95 €	144.920,81 €	1.462.382,76 €
31/12/2027	1.462.382,76 €	160.862,10 €	1.623.244,87 €
31/12/2028	1.623.244,87 €	178.556,94 €	1.801.801,80 €
31/12/2029	1.801.801,80 €	198.198,20 €	2.000.000,00 €

Την 01/01/2020 η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο περιουσιακό στοιχείο ως εξής:

Ενσώματο Πάγιο	10.704.368,96 €	
Ταμείο		10.000.000,00 €
Πρόβλεψη		704.368,96 €

Την 31/12/2020 η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τόσο το έξοδο αποσβέσεων όσο και το χρηματοοικονομικό κόστος της ανέλιξης του ποσού της πρόβλεψης.

Αποσβέσεις	1.070.436,90 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.070.436,90 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	77.480,59 €	
Πρόβλεψη		77.480,59 €

Εφόσον δεν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στην εκτίμηση του απαιτούμενου κόστους αποσυνημολόγησης και απομάκρυνσης, στο χρονικό σημείο πραγματοποίησης αυτών, στο επιτόκιο προεξόφλησης και στην ωφέλιμη ζωή του παγίου, τότε η οντότητα την 31/12/2029 θα προχωρήσει στις κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

Αποσβέσεις	1.070.436,90 €	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		1.070.436,90 €
Χρηματοοικονομικά έξοδα	198.198,20 €	
Πρόβλεψη		198.198,20 €

Επομένως, το πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα έχει αποσβεστεί πλήρως και η αξία της πρόβλεψης θα έχει ανέλθει στο ποσό των 2.000.000€, όσο ήταν δηλαδή η αρχική εκτίμηση.

## 10.10 Γνωστοποιήσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

- τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου αναφοράς και
- μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας,

- i) προσθήκες,
- ii) διαθέσεις,
- iii) ζημιές απομείωσης αναγνωρισμένες στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,
- iv) ζημιές απομείωσης που αντιστρέφονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές», ή τη λογιστική πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως,
- v) αποσβέσεις,
- vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετάφρασης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας και
- vii) άλλες αλλαγές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

- α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους ιδιοκτησίας και τα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για την εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- β) το ποσό του κόστους που αναγνωρίστηκε στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
- γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση ενσώματων παγίων και
- δ) αν δεν παρουσιάζεται χωριστά στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, απωλέσθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων επαφίεται της κρίσης της οντότητας. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των επιλεγμένων μεθόδων απόσβεσης και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν



τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Η οντότητα επίσης γνωστοποιεί:

- α) την απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
- β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα:

α) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας βασίστηκε σε ενδείξεις της αγοράς ή περισσότερο σε άλλους παράγοντες λόγω της φύσης του ακινήτου ή έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς,

β) τον τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας, γ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα αναφορικά με:

- i) έσοδα μισθωμάτων από επενδυτικά ακίνητα,
- ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δημιούργησαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου και
- iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν για επενδυτικά ακίνητα που δε δημιούργησαν έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου,

δ) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στη ρευστοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης,

ε) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση των επενδυτικών ακινήτων ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για τα επενδυτικά ακίνητα μια συμφωνία της λογιστικής αξίας τους στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς, που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

- α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερα κόστη που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- β) διαθέσεις,

γ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας,

δ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και ε) άλλες μεταβολές.

Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων ενσώματων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι έννοιες και ορισμοί των ενσώματων παγίων, τα κριτήρια αναγνώρισης και οι μέθοδοι επιμέτρησής τους, έγινε αναφορά σε ειδικές κατηγορίες παγίων, στον τρόπο καθορισμού της ωφέλιμης ζωής τους, στις μεθόδους απόσβεσής τους, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### **Μελέτη περιπτώσεων**

#### **Άσκηση 1**

Μία οντότητα δημόσιου τομέα, εκτελεί έργο ανέγερσης ενός σχολικού κτηρίου για εξυπηρέτηση μαθητών πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης. Για τον σκοπό αυτό, τον Ιούνιο του 2015 εκπονήθηκαν μελέτες σκοπιμότητας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είναι σκόπιμο να αναγερθεί το σχολικό κτήριο ή να ενοικιασθεί το κτήριο από έναν οργανισμό ιδιωτικής εκπαίδευσης. Το Σεπτέμβριο 2015, αποφασίζει να προχωρήσει σε διαγωνισμό για την εξεύρεση τεχνικής εταιρείας η οποία θα σχεδιάσει και θα ανεγείρει το σχολικό κτήριο.

## **Ζητείται**

Να εξηγηθεί εάν πρέπει η οντότητα να αναγνωρίσει στα πάγια, ως μέρος του σχολικού κτηρίου, τα κόστη της μελέτης σκοπιμότητας σύμφωνα με τη παρούσα.

## **Απάντηση**

Σύμφωνα με τη παρούσα, οι δαπάνες κεφαλαιοποιούνται όταν είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα εισρεύσουν στην οντότητα του δημόσιου τομέα από τις δαπάνες αυτές και το ύψος των δαπανών αυτών μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί κρίση.

Αν η μελέτη σκοπιμότητας που εκτέλεσε η οντότητα ήταν απλώς μια τυπική προϋπόθεση σε μια ήδη ειλημμένη απόφαση ανέγερσης του σχολικού κτηρίου, ενδέχεται να υπάρχουν αρκετά τεκμήρια σχετικά με το ότι όντως προκύπτουν μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες για την οντότητα του δημόσιου τομέα ώστε οι δαπάνες αυτές να μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Ωστόσο, αν η μελέτη σκοπιμότητας δεν ήταν απλώς μια τυπική διαδικασία (π.χ. αν η οντότητα δεν είναι σίγουρη και απλώς διερευνά π.χ. διάφοροι χώροι όπου θα μπορούσε να ανεγείρει το σχολικό κτήριο ή δεν έχει ακόμα αποφασίσει αν και που αυτό θα ανεγερθεί), είναι μάλλον απίθανο να μπορεί η οντότητα να κεφαλαιοποιήσει τη σχετική δαπάνη στηριζόμενη στην πιθανότητα ότι θα υπάρχουν μελλοντικές ταμειακές ροές σχετιζόμενες με τη δαπάνη αυτή. Συνεπώς, στη δεύτερη αυτή περίπτωση οι δαπάνες θα αναγνωρίζονται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν.

## **Άσκηση 2**

Η κρατική πυροσβεστική υπηρεσία ως οντότητα του δημόσιου τομέα μίας χώρας παραγγέλλει σε κατασκευαστή στην Αμερική, πυροσβεστικά οχήματα τα οποία χρησιμοποιούν ειδικά καύσιμα και υλικό απόσβεσης πυρκαγιών. Για την χρήση των οχημάτων απαιτείται η τροποποίηση της υφιστάμενης εγκατάστασης για την παροχή καυσίμων και υλικών πυρόσβεσης. Η επί του τιμολογίου αξία είναι CIF (κόστος, ασφάλιση και μεταφορικά) παραδοτέο σε λιμάνι της χώρας. Η οντότητα προβαίνει στις εξής δαπάνες πλέον του τιμολογιακού κόστους:

Εκτελώνει τα οχήματα και πληρώνει δασμούς, εκμισθώνει μεταφορικά μέσα για να φέρει τα μηχανήματα στους κεντρικούς χώρους στάθμευσης της έδρας της, ενοικιάζει

ειδικά οχήματα - μηχανήματα για να ξεφορτώσει τα μέρη της εγκατάστασης, διαμορφώνει το βιομηχανικό της δάπεδο για να τα υποδεχθεί, δημιουργεί νέες παροχές καυσίμων και υλικών απόσβεσης, κατασκευάζει πίνακα ηλεκτρικού ρεύματος ειδικά για τη γραμμή εξυπηρέτησης των οχημάτων, ενώ τεχνικοί από την Αμερική δοκιμάζουν τις εγκαταστάσεις για να μοντάρουν στα οχήματα τον ειδικό εξοπλισμό προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σύμφωνα με τις ανάγκες της χώρας.

Οι τελευταίοι έχουν δαπάνες που αφορούν σε αμοιβές τους, δαπάνες που αφορούν στη φιλοξενία τους στη χώρα που αποκτά τα οχήματα πυρόσβεσης, όσο και δαπάνες για αγορά ειδικών καυσίμων και υλικών απόσβεσης, προκειμένου να γίνουν δοκιμές ως προς το ότι εγκαταστάθηκε σωστά, στις οποίες δοκιμές τα καύσιμα αναλώνονται.

### **Ζητείται**

Να εξηγηθεί ποιες από τις δαπάνες αυτές θα αποτελέσουν μέρος του κόστους του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια της παρούσης.

### **Απάντηση**

Όλες οι παραπάνω δαπάνες κεφαλαιοποιούνται καθώς απαιτούνται προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να βρεθεί στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για την προοριζόμενη από την οικονομική οντότητα χρήση του. Συγκεκριμένα όλα τα κόστη μέχρι τα οχήματα να μπορούν να εφοδιαστούν με τα ειδικά καύσιμα και τα υλικά πυρόσβεσης στον κεντρικό χώρο στάθμευσης της υπηρεσίας (θέση) αλλά και όλα τα κόστη μέχρι να μπορέσουν τα οχήματα να προσφέρουν υπηρεσίες πυρόσβεσης όπως απαιτούνται από τις συνθήκες (κατάσταση) και άρα να μονταριστεί ο ειδικός εξοπλισμός και να διασυνδεθούν προκειμένου να εφοδιάζονται.

### **Άσκηση 3**

Ένας δήμος έχει διαμορφώσει ένα ιδιόκτητο ακίνητο ως χώρο φιλοξενίας ηλικιωμένων. Ο χώρος εξυπηρετεί δημότες άνω των 65 ετών, έναντι χαμηλού μηνιαίου τιμήματος. Ο δημόσιος ξενώνας φιλοξενίας ηλικιωμένων αποφασίζει να προχωρήσει σε σημαντική ανακαίνιση στα πλαίσια της οποίας θα αλλάξει μοκέτες, φωτιστικά, θα αλλάξει η διαρρύθμιση ορισμένων χώρων εστιατορίων και μπαρ και ως αποτέλεσμα αυτών το δημοτικό συμβούλιο αναμένει ότι θα πετύχει να αυξήσει τη δυνατότητα της παροχής της υπηρεσίας κατά 10% καθώς θα μπορέσει να

προσελκύσει και δημότες που εξυπηρετούνται από έναν αντίστοιχο ιδιωτικό ξενώνα και χωρίς να αυξηθεί το μηνιαίο τίμημα τα δημοτικά έσοδα θα αυξηθούν λόγω της αύξησης των δημοτών που θα φιλοξενοούνται.

### **Ζητείται**

Να εξηγηθεί εάν θα κεφαλαιοποιησει ο δήμος τις δαπάνες αυτές.

### **Απάντηση**

Η δαπάνη της ανακαίνισης είναι πιθανό βάσει των σχεδίων του δημοτικού συμβουλίου ότι θα φέρει αυξημένες ταμειακές ροές ύψους 10% σε σχέση με παλιότερα, άρα η δαπάνη της ανακαίνισης θα παράγει χρηματικές ροές (συγκεκριμένα θα βοηθήσει την υφιστάμενη εγκατάσταση να αυξήσει τις ροές της), ενώ προφανώς μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Επομένως, θα πρέπει να κεφαλαιοποιήσει το σχετικό κόστος.

### **Άσκηση 4**

Ένα κρατικό νοσοκομείο προχωρά σε συμφωνία με ειδική μονάδα συντήρησης ασθενοφόρων, για να αναλάβει την τακτική (κάθε πέντε χρόνια) επιθεώρηση του στόλου της, προκειμένου να ανανεωθεί το πιστοποιητικό χρήσης των οχημάτων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία για τα ασθενοφόρα. Για το σκοπό αυτό τα υπό εξέταση οχήματα θα τοποθετηθούν σε ειδικό χώρο στάθμευσης, όπου θα επιθεωρηθούν και θα γίνουν όποιες εργασίες συντήρησης και επισκευών κριθούν και από τα δύο μέρη ως απαραίτητες.

### **Ζητείται**

Να εξηγηθεί εάν θα κεφαλαιοποιηθούν από το κρατικό νοσοκομείο τα σχετικά κόστη

### **Απάντηση**

Σύμφωνα με την οικεία Λογιστική Πολιτική, θα αναγνωριστεί το κόστος που σχετίζεται με την επιθεώρηση ως ένα ξεχωριστό επιμέρους περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα πρέπει να αποσβεστεί στη χρονική διάρκεια που η πιστοποίηση της επιθεώρησης ισχύει. Το κόστος της τρέχουσας επιθεώρησης θα κεφαλαιοποιηθεί, ενώ

τυχόν άλλα αναγνωρισμένα κόστη παλαιότερης επιθεώρησης (αν αυτά δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί) θα πρέπει να διαγραφούν κατά την αναγνώριση του κόστους της τρέχουσας επιθεώρησης καθώς η ωφέλιμη ζωή τους έχει παρέλθει (η άδεια θα ανανεωθεί μέσω νέας επιθεώρησης η οποία καταργεί την παλαιά).

Τα λοιπά κόστη τα οποία αφορούν σε αντικαταστάσεις, συντήρηση και επισκευές θα αναγνωριστούν στα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εφόσον πληρούνται τα δύο κριτήρια, δηλαδή:

- α) το κόστος τους να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και
- β) είναι πιθανό, ήτοι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα του δημόσιου τομέα.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

## ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

### 11.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

### 11.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

#### 11.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 31 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 38 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

#### 11.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:

- α) χρηματοοικονομικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν αντικείμενο άλλων Λογιστικών Πολιτικών,
- β) την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση,
- γ) δαπάνες για την ανάπτυξη της εξόρυξης και την εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
- δ) εξουσίες και δικαιώματα που παρέχονται βάσει νόμων, από το σύνταγμα ή από παρόμοια ισοδύναμα μέσα,
- ε) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από συμβατικά δικαιώματα ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων σχετικών εθνικών ή διεθνών προτύπων λογιστικής,
- στ) αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση,

ζ) μη κυκλοφορόντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα (διακρατούμενα) προς πώληση (ή περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης περιουσιακών στοιχείων που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση).

Κάποια είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας όπως: άυλα περιουσιακά στοιχεία προορισμένα από την οντότητα για πώληση, μισθώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών και υπεραξία.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να εμπεριέχονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, όπως ένας ψηφιακός δίσκος (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας ή φιλμ/ταινία). Κατά τον προσδιορισμό αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική περί ενσώματων παγίων ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή όταν αποκτάται μαζί με το μηχάνημα, συνήθως είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του και αναγνωρίζεται συνολικά ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αναγνωρίζεται ως ένα διακριτό άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, νεοφυών δραστηριοτήτων, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με την παρούσα. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα,



ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά/πνευματικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οικείας Λογιστικής Πολιτικής.

### 11.3 Ορισμοί

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

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο (intangible asset)** είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό/χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Τυπικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων στον δημόσιο τομέα είναι το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα κ.λπ.

**Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου (amortization)** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Απομείωση (Impairment)** είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

**Αποσβέσιμο ποσό (Depreciable amount)** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μείον την υπολειμματική του αξία.

**Υπολειμματική αξία (Residual value)** είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στις συνθήκες που αναμένονται κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Ωφέλιμη ζωή (Useful life)** ενός περιουσιακού στοιχείου είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

**Λογιστική αξία (Carrying value)** Το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Είναι το

ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένης κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

**Εύλογη αξία (Fair value)** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

**Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount)** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset)** είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset)** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Έρευνα (research)** είναι η πρωτότυπη και σχεδιασμένη διερεύνηση που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

**Ανάπτυξη (development)** είναι η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, μηχανημάτων, μηχανισμών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων, ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους.

#### 11.4 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς

Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς, δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών), ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών), χαρακτηρίζονται ως άυλα

περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς λόγω της πολιτιστικής, περιβαλλοντικής ή και ιστορικής σημασίας τους. Παραδείγματα τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η καταγραφή σημαντικών ιστορικών γεγονότων, το δικαίωμα χρήσης του ομοιώματος ενός σημαντικού δημόσιου προσώπου (π.χ. σε γραμματόσημα ή συλλεκτικά νομίσματα). Τα χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

- α) νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς στη διάθεσή τους π. χ μέσω πώλησης,
- β) είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή και ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει, γ) δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δεν συνιστούν πόρους, ήτοι δεν συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών,
- δ) μπορεί να είναι δύσκολο να υπολογισθεί η ωφέλιμη ζωή τους, που σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι και εκατοντάδες χρόνια,
- ε) η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται, στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική ή ιστορική αξία τους.

## 11.5 Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

### 11.5.1 Αναγνώριση κατά ορισμό

Ένα άυλο πληροί τον ορισμό και προσδιορίζεται ως άυλο εφόσον:

- α. είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε με σχετικό συμβόλαιο, προσδιορισμένο/αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οντότητα προτίθεται να το πράξει ή
- β. προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

### **11.5.2 Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου**

Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την εξουσία να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να περιορίζει την πρόσβαση άλλων στα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαίτερω, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

- α. την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- β. κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

### **11.5.3 Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών**

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προκύπτουν για την οντότητα από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η χρήση πνευματικής ιδιοκτησίας στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής υπηρεσίας, μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του μελλοντικού κόστους παραγωγής ή κόστους παροχής υπηρεσίας ή να βελτιώσει την παροχή της υπηρεσίας, παρά να αυξήσει τα έσοδα. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση της ανάπτυξης ενός διαδικτυακού (online) συστήματος ανανέωσης των διπλωμάτων οδήγησης που έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό του κόστους σε ανθρώπινο δυναμικό που εμπλέκεται στη διαδικασία ενώ συγχρόνως μπορεί να αυξήσει την ταχύτητα ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

### **11.6 Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και αρχική επιμέτρηση**

Για να αναγνωρισθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο πρέπει να πληροί:

- α. τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και

β. τα κριτήρια αναγνώρισης όπως ορίζονται στην παράγραφο 11.5.1.

Περαιτέρω ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο πληροί τα κάτωθι κριτήρια:

α. είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και

β. το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να επιμετρηθεί με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης<sup>22</sup>.

Ελλείπει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση γίνεται κατά κανόνα στην αξία χρήσης. Η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση στο τεκμαρτό κόστος κτήσης δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια, που σε αρκετές περιπτώσεις δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις των τμημάτων του. Ως

εκ τούτου, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά να πληρούν καθαυτές τον ορισμό του άυλου και τα προαναφερθέντα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Επιπλέον, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες, απευθείας σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο παρά στην οντότητα ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπάνια οι μεταγενέστερες δαπάνες, εκείνες δηλαδή που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια, και παρόμοια στοιχεία (είτε έχουν αποκτηθεί εξωτερικώς είτε έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά)

<sup>22</sup> Άρθρο 13 του π. δ 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

αναγνωρίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της οντότητας.



Σχήμα 11.1

Αρχική επιμέτρηση και αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Α. Ορισμός: Αναγνωρισμένα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, χωρίς υλική υπόσταση Ένα στοιχείο θεωρείται αναγνωρισμένο εάν είτε: α) είναι διαχωρισμένο ή β) προκύπτει από δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων από συμβόλαια ή άλλα νομικά δικαιώματα).

2. Έλεγχος περιουσιακού στοιχείου:

Μια οντότητα του Δημοσίου Τομέα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν απολαμβάνει το μελλοντικό οικονομικό όφελος από αυτό ή την υπηρεσία που απορρέει από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο και μπορεί να απαγορεύσει την πρόσβαση των άλλων στα οφέλη αυτά

Β. Στοιχεία αναγνώρισης: Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωρισθεί εάν και μόνο εάν: α) είναι πιθανό μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το στοιχείο να εισρεύσουν στην οντότητα, β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου να μπορεί να μετρηθούν αξιόπιστα

Άυλο περιουσιακό στοιχείο πολιτιστικής κληρονομιάς

Αναγνωρίζονται εφόσον αποτελούν πόρο ικανό να χρησιμοποιηθεί για την επίτευξη των σκοπών της οντότητας και το κόστος ή η εύλογη αξία του να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

Επιμετρούνται κατά κανόνα στην αξία χρήσης λόγω ιδιαίτερης φύσης αν το κόστος ή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί

Αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο

Αποκτηθέν μέσω συναλλαγής, ανταλλαγής

Αποτίμηση στο κόστος

Αποκτηθέν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών

Αποτίμηση σε εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης ως τεκμαρτό κόστος

Εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο

Κόστος Έρευνας

Πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο όταν πραγματοποιείται

Κόστος Ανάπτυξης

Πρέπει να αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο

(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

### 11.6.1 Διακριτή απόκτηση

Κατά κανόνα, το αντίτιμο που καταβάλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αντικατοπτρίζει τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η οντότητα προσδοκά εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, ακόμη και εάν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο ή το ποσό της εισροής.

Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαιτέρως, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

- α. την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- β. κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους:

- α. το κόστος των παροχών προς του εργαζόμενους που συνδέεται άμεσα με την θέση του περιουσιακού στοιχείου στη λειτουργική του κατάσταση,
- β. οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο στη λειτουργική του κατάσταση και
- γ. το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
- β. το επιχειρησιακό κόστος σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους εκπαίδευσης του προσωπικού) και



γ. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει, όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Συνεπώς, το κόστος της χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

α. τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση και δε χρησιμοποιείται ακόμη και

β. οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ανάγκη για την παραγωγική λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου.

Ορισμένες δραστηριότητες που σχετίζονται με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να μην απαιτούνται για να έρθει το στοιχείο στη θέση και την κατάσταση που χρειάζεται για τη λειτουργία του με το τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Οι παρεμπιπτούσες αυτές δραστηριότητες μπορεί να λάβουν χώρα πριν ή κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος των παρεμπιπτούσων αυτών δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα.

Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός άυλου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

### **11.6.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης**

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συγχώνευσης οντοτήτων, το κόστος αυτού θα είναι η εύλογη αξία του, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συγχώνευσης.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων είναι διαχωρίσιμο ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, η εύλογη αξία του θα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα λόγω της ύπαρξης επαρκούς πληροφόρησης.

Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, δύναται να αναγνωρίσει μία ομάδα σχετικών μεταξύ τους άυλων περιουσιακών στοιχείων σαν ένα στοιχείο, με την προϋπόθεση ότι τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

### **11.6.3 Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές**

Σε ορισμένες περιπτώσεις άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μια οντότητα μεταβιβάζει μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής σε μία άλλη οντότητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως π.χ. δικαιώματα προσγείωσης, ραδιοτηλεοπτικά δικαιώματα και δικαιώματα μετάδοσης τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών εκπομπών, δικαιώματα ποσόστωσης εισαγωγών ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους πόρους περιορισμένης πρόσβασης.

Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε. Η επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, δε συνεπάγεται τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

### **11.6.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων**

Όταν ένα άυλο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή:

(α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή

(β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

### 11.7 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες με σκοπό τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Τέτοιου είδους δαπάνες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν αποτελεί ταυτοποιήσιμο πόρο (δηλαδή δε διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

Η διαφορά ανάμεσα στην αγοραία αξία μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της, δύναται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή να εκφράσει ένα εύρος παραγόντων που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Εντούτοις η διαφορά αυτή, **δεν αντιπροσωπεύει το κόστος δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου** που ελέγχεται από την οντότητα.

### 11.8 Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δύσκολο να εκτιμηθεί το εάν το κόστος ενός εν δυνάμει εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις προϋποθέσεις λόγω προβλημάτων στο:

- α. να διαπιστωθεί αν και πότε υφίσταται ένας ταυτοποιήσιμος πόρος, που αναμένεται ότι θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών,
- β. να προσδιορίσει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος διατήρησης ή αύξησης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των καθημερινών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

Προκειμένου η οντότητα να εκτιμήσει, εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

- α. φάση έρευνας και
- β. φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται στους Γενικούς Ορισμούς Λογιστικής του Εννοιολογικού Πλαισίου, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια. Έτσι η φάση ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνει και δραστηριότητες που από τη φύση τους θα χαρακτηριζόντουσαν μεν ερευνητικές αλλά που είναι πλήρως στοχευμένες στην ανάπτυξη συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου και επομένως εντάσσονται στη φάση ανάπτυξης του στοιχείου αυτού. Εάν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα χειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

### 11.8.1 Φάση έρευνας

Κατά τη φάση αυτή η οντότητα δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος), προκύπτει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Επομένως, από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) ουδέν περιουσιακό στοιχείο προκύπτει και ουδέν αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή κατά τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν καθίστανται δεδουλευμένες.

Ενδεικτικές περιπτώσεις ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- α. δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
- β. η αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
- γ. η αναζήτηση εναλλακτικών λύσεων, σχετικά με υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- δ. η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

### 11.8.2 Φάση ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζεται μόνο εφόσον η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα ακόλουθα:

- α. την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση,
- β. την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει,
- γ. την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο,
- δ. πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να υποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο ή αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- ε. τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και
- στ. την ικανότητά της να επιμετρά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος η οντότητα μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, να ταυτοποιήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να στοιχειοθετήσει ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Αυτό γιατί η φάση της ανάπτυξης ενός προγράμματος, είναι προηγμένη σε σχέση με τη φάση της έρευνας.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης μπορεί να είναι:

- α. ο σχεδιασμός, κατασκευή και η προ-παραγωγής ή προ-χρήσης δοκιμή πρωτοτύπων και προτύπων,
- β. ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και μητρών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,
- γ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μίας πιλοτικής εγκατάστασης ή επιχειρησιακής λειτουργίας σε κλίμακα που δεν είναι οικονομικώς ικανή για εμπορική παραγωγή ή παροχή υπηρεσιών,
- δ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και

ε. κόστη ανάπτυξης ιστοσελίδων και κόστη ανάπτυξης λογισμικού.

Περαιτέρω, προκειμένου η οντότητα να στοιχειοθετήσει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πιθανώς να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο, βάσει των λογιστικών πολιτικών «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές» ή «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» (βλέπε επόμενα δύο κεφάλαια του εκπαιδευτικού υλικού).

Η διαθεσιμότητα των πόρων για ολοκλήρωση και χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και αποκόμιση οφελών από αυτό, μπορεί να προκύπτει για παράδειγμα από ένα επιχειρησιακό σχέδιο που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να διασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα εξωτερικής χρηματοδότησης, με την παροχή ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοια ουσίας στοιχεία, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία γιατί δε δύναται να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της οντότητας.

### **11.8.3 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου**

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά τα κριτήρια αναγνώρισης.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε κόστος που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του στοιχείου αυτού, προκειμένου να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Παραδείγματα κόστους που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι:

α. το κόστος των υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

- β. το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους, που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,
- γ. οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και
- δ. η απόσβεση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Τα κατωτέρω δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α. έξοδα πώλησης, διοίκησης και λοιπά γενικά έξοδα, εκτός εάν αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία ενός περιουσιακού στοιχείου για χρήση,
- β. καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικά λειτουργικά ελλείματα, που πραγματοποιούνται προτού επιτευχθεί η αναμενόμενη επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου και
- γ. δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να χειριστούν το περιουσιακό στοιχείο.

#### **11.8.4 Αναγνώριση εξόδου**

Οι δαπάνες σχετικά με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές καθίστανται δεδουλευμένες, εκτός:

- α. εάν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή
- β. εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω μιας εξαγοράς και δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Στην περίπτωση αυτή αποτελεί μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

Οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά αναγνωρίστηκαν ως έξοδα σύμφωνα με την παρούσα, δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

#### **11.9 Μεταγενέστερη επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων**

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο κόστος κτήσης όπως αυτό ορίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Περαιτέρω, η οντότητα οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει

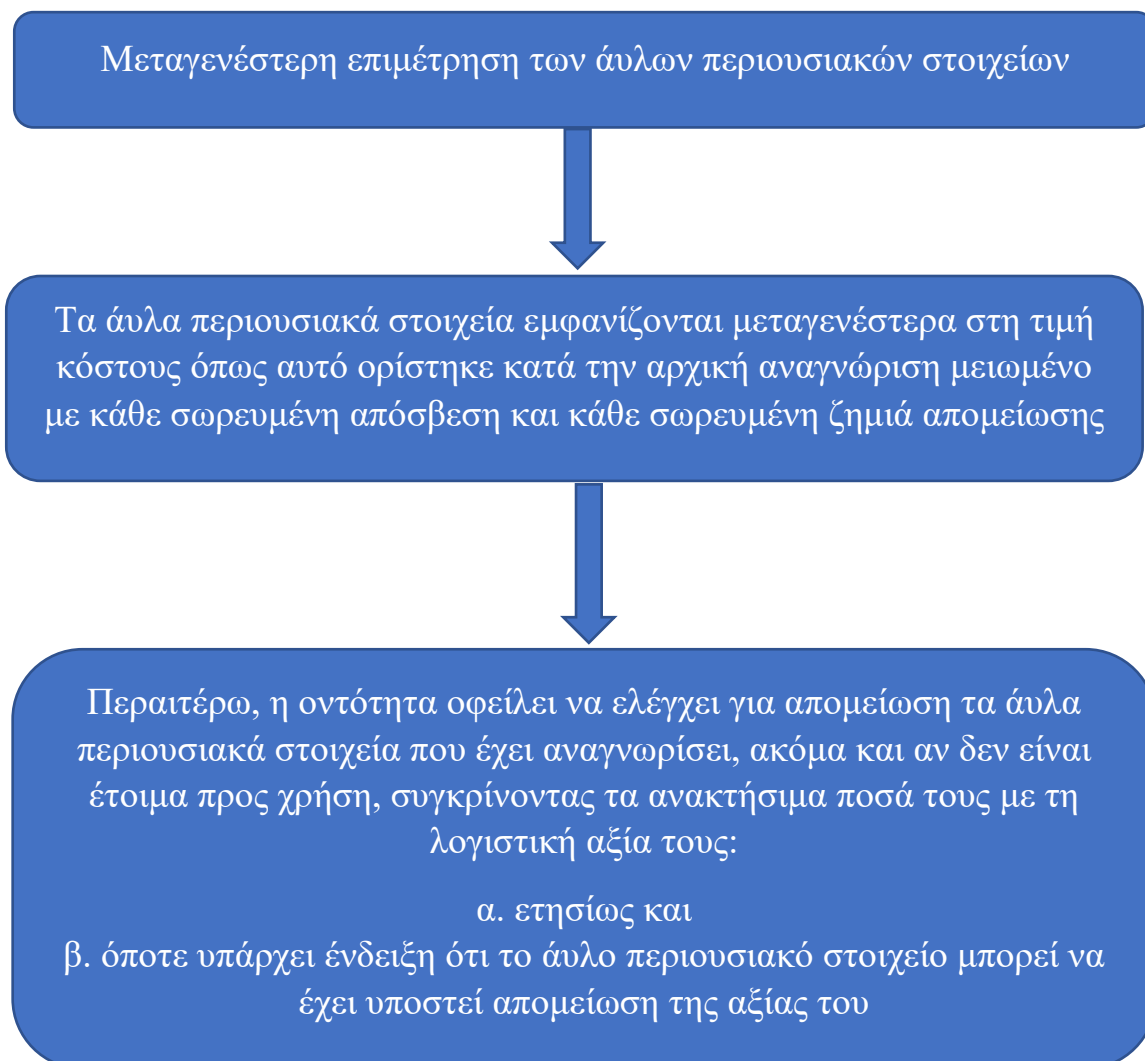
αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:

α. ετησίως και

β. όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές».



Σχήμα 11.2



### 11.10 Ωφέλιμη ζωή άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η οντότητα εκτιμά εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή απεριόριστη και εάν είναι περιορισμένη, η διάρκεια ή ο αριθμός των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων ορίζουν την ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται από την οντότητα ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όταν βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές ή να παρέχει υπηρεσίες για την οντότητα.

Ο λογιστικός χειρισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

- α. της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα,
- β. των συνηθισμένων κύκλων ζωής για το περιουσιακό στοιχείο, βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
- γ. της τεχνικής, τεχνολογικής, εμπορικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
- δ. της σταθερότητας του παραγωγικού κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο,
- ε. των αναμενόμενων ενεργειών των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
- στ. του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτείται για να διασφαλιστούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για την οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο και την πρόθεση και ικανότητα της οντότητας να ικανοποιήσει την απαίτηση αυτή,
- ζ. της περιόδου που η οντότητα εξασκεί έλεγχο επί του περιουσιακού στοιχείου και τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς επί της χρήσης του, όπως και οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- η. του εάν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ο όρος «απεριόριστη» δε σημαίνει «άπειρη». Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά:

- α. το επίπεδο δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το περιουσιακό στοιχείο στο κανονικό επίπεδο επίδοσης όπως αυτό ορίστηκε τη χρονική στιγμή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και
- β. την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να συντηρήσει το περιουσιακό στοιχείο στο επίπεδο αυτό.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στα λογισμικά κλπ., τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευάλωτα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, σε αρκετές περιπτώσεις η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και απεριόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής

ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δε δικαιολογεί την επιλογή μιας ωφέλιμης ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από δεσμευτική συμφωνία (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων), δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο που ισχύει η συμφωνία αυτή, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για δεσμευτικές συμφωνίες περιορισμένης χρονικής διάρκειας που είναι δυνατό να ανανεωθούν, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την περίοδο ή τις περιόδους ανανέωσης εφόσον μπορεί να στοιχειοθετηθεί η πρόθεση ανανέωσής τους από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

Η ωφέλιμη ζωή:

- α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που παραχωρήθηκε από μια συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή
- β. ενός επανακτημένου δικαιώματος, αναγνωρισμένου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποκτηθέντος κατά την εξαγορά μιας οντότητας, είναι η υπολειπόμενη περίοδος της δεσμευτικής συμφωνίας (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) κατά την οποία, το δικαίωμα παραχωρήθηκε χωρίς να περιλαμβάνονται χρονικές περίοδοι ανανέωσης της συμφωνίας αυτής.

Μπορεί να υπάρχουν οικονομικοί, πολιτικοί, κοινωνικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζονται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων υποδεικνύει ότι μια οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τις δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) χωρίς σημαντικό κόστος εάν:

- α. υπάρχουν ενδείξεις, πιθανώς εμπειρικές, ότι οι δεσμευτικές συμφωνίες θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η ένδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναინέσει,
- β. υπάρχουν ενδείξεις ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

γ. το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης», αντιπροσωπεύει στην ουσία το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

### **11.10.1 Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή**

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Στη περίπτωση κατά την οποία ένας κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θέτει ανώτατο όριο εσόδων, τότε το όριο αυτό μπορεί να αποτελέσει κατάλληλη βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Για παράδειγμα το δικαίωμα λειτουργίας διοδίων, μπορεί να βασίζεται σε ένα προκαθορισμένο ύψος συνολικών εσόδων που θα προέλθουν από την είσπραξη τέλους διοδίων.

Η απόσβεση κατά κανόνα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους αυτών των περιουσιακών στοιχείων και περιλαμβάνεται στη λογιστική τους

αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια διαδικασία παραγωγής, περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

### 11.10.2 Υπολειμματική αξία

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θεωρείται ότι είναι μηδενική εκτός εάν:

- α. υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- β. υπάρχει ενεργή αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και
  - β1. η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιορισθεί αναφορικά με αυτή την αγορά και
  - β2. είναι πιθανό ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία διάφορη του μηδενός, υποδηλώνει ότι η οντότητα προτίθεται να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

### 11.10.3 Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης

Η περίοδος και η μέθοδος απόσβεσης για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Εάν έχει υπάρξει μία σημαντική μεταβολή στο προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Οι μεταβολές αυτές αντιμετωπίζονται ως μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί εμφανές, ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι εύλογη. Για παράδειγμα, η

αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δεικνύει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

Συν τω χρόνω, ο ρυθμός των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να προκύψουν για την οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι καταλληλότερη από τη σταθερή μέθοδο. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που εκπορεύονται από μια άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων του στρατηγικού σχεδιασμού της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην παρασχεθούν παρά μόνο μέχρι σε μεταγενέστερες περιόδους.

#### **11.10.4 Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής**

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται, επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς για να προσδιορισθεί εάν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν ότι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει απεριόριστη. Εάν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από απεριόριστη σε περιορισμένη, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με την πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

#### **11.11 Αποσύρσεις και διαθέσεις**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται:

- α. κατά τη διάθεση (συμπεριλαμβανομένης και της διάθεσης μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής) ή
- β. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη χρήση ή την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης εάν υπάρχει και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν άλλη Λογιστική Πολιτική ορίζει διαφορετικά).

Όταν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το κόστος αντικατάστασης τμήματος του περιουσιακού στοιχείου, διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αυτό αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

Στην περίπτωση:

- α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που είχε παραχωρηθεί από μία συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή
- β. ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την εξαγορά μιας οντότητας, που επανεκδίδεται (πωλείται) σε τρίτο, η λογιστική του αξία αν υπάρχει, θα χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ζημιά από την επανέκδοση (πώληση).

Το αντάλλαγμα από τη διάθεση ενός στοιχείου των άυλων παγίων αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του εισπρακτέου ανταλλάγματος και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, κατά το χρονικό διάστημα της πίστωσης.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη αποσβεστεί πλήρως.

## 11.12 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργουμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων τα εξής:

- α. εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή απεριόριστες και εάν είναι περιορισμένες τη διάρκειά τους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν στην περίπτωση αυτή,
- β. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,



γ. τη μικτή λογιστική αξία και τις όποιες σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένες με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς,

δ. κάθε στοιχείο της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου,

ε. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας:

i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικώς, εκείνα που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και αυτά που αποκτήθηκαν κατόπιν εξαγορών,

ii. περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, σύμφωνα με τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει η οντότητα,

iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που προκύπτουν από αναπροσαρμογές,

iv. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές (εάν υπάρχουν),

v. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές κατά περίπτωση (εάν υπάρχουν),

vi. αποσβέσεις που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς,

vii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας αναφοράς και

viii. λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς.

Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στην επιχειρησιακή λειτουργία μιας οντότητας. Παραδείγματα τέτοιων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

α) εμπορικά σήματα,



- β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεων, γ) λογισμικό,
- δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανική ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι ανωτέρω κατηγορίες διαχωρίζονται σε μικρότερες ή συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο συναφή πληροφόρηση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στη λογιστική εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- β) στη μέθοδο απόσβεσης ή
- γ) στην υπολειμματική αξία

Επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

- α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της ωφέλιμης ζωής του ως απεριόριστης,
- β) μία περιγραφή της λογιστικής αξίας και της υπολειπόμενης περιόδου απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας,
- γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών και έχουν αναγνωριστεί αρχικά στην εύλογη αξία τους:

- i. την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
- ii. τη λογιστική τους αξία,

- δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων και

ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

### **Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης**

Η οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της δαπάνης των φάσεων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς.

### **Λοιπή πληροφόρηση**

Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων άυλων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και
- β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι έννοιες και ορισμοί των άυλων παγίων, τα κριτήρια αναγνώρισης και οι μέθοδοι επιμέτρησής τους, έγινε αναφορά σε ειδικές κατηγορίες παγίων, στον τρόπο καθορισμού της ωφέλιμης ζωής τους, στις μεθόδους απόσβεσής τους, στις ιδιαιτερότητες της λογιστικής διαχείρισής τους και στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, για την επεξήγηση και υποστήριξη της αποτύπωσής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### **Μελέτη περιπτώσεων**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>. Αναγνώριση εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.**

Η οντότητα Ο την 01/01/20X1 αποφασίζει ότι χρειάζεται ένα νέο πληροφοριακό σύστημα, για τον αποτελεσματικότερο προγραμματισμό των δικαστικών υποθέσεων που θα οδηγήσει τελικά σε αύξηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς 01/01/20X1 έως 31/12/20X1, αναζητά και αξιολογεί όλες τις

εναλλακτικές λύσεις και η τελική επιλογή της είναι ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα αναπτυχθεί εσωτερικώς από την οντότητα. Την 01/01/20X2 ξεκινά η ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος. Την ημερομηνία αυτή η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το σύστημα και να το χρησιμοποιήσει, την ικανότητά της να το χρησιμοποιήσει, πώς το σύστημα θα δημιουργήσει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών καθώς και τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει το σύστημα.

Ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου οφείλει να παρουσιάζει αναφορά προόδου του έργου στη διοίκηση της οντότητας, την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα. Μεταξύ αυτών που πρέπει να περιλαμβάνει η αναφορά του, είναι η τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του πληροφοριακού συστήματος προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση, η διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών πόρων για την ολοκλήρωση της ανάπτυξης καθώς και τις πραγματοποιούμενες δαπάνες για την ανάπτυξη του συστήματος. Στην μηνιαία αναφορά της 30ης /11/20X2 ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου, στοιχειοθετεί για πρώτη φορά ότι το σύστημα μπορεί τεχνικά να ολοκληρωθεί την 31η/12/20X3 και ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα την ημερομηνία αυτή. Την περίοδο 01/01/20X1-31/12/20X1, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 100 €. Την περίοδο 01/01/20X2-31/12/20X2, σύμφωνα με την μηνιαία αναφορά του υπεύθυνου του έργου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1.000 € εκ των οποίων 900 € είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την 1η/12/20X2 και 100 € πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20X2 και 31 Δεκεμβρίου 20X2. Την περίοδο 01/01/20X3-31/12/20X3 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 2.000 €. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι επειδή η οντότητα μέχρι της 31/12/20X1 βρισκόταν σε αναζήτηση, αξιολόγηση και διαδικασία επιλογής (φάση έρευνας), δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από τις δαπάνες που πραγματοποίησε μέχρι τότε ήτοι 100€, θα προκύψει περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς θα τις αναγνωρίσει ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Επίσης, οι δαπάνες που πραγματοποίησε από 1/1/20X2 μέχρι 30/11/20X2 ήτοι 900€ παρότι αφορούσαν την ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος, επειδή δεν πληρείται το κριτήριο της τεχνικής δυνατότητας ολοκλήρωσης του συστήματος καθώς και η στοιχειοθέτηση ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για

να ολοκληρωθεί το σύστημα, θα τις αναγνωρίσει και αυτές ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες.

Από την 1η/12/20X2 που η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα κριτήρια της (δεδομένης και της από 30/11/20X2 αναφοράς του τεχνικού υπευθύνου του έργου) και μέχρι την 31η/12/20X3, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήτοι 2.100€ (100€ από 1/12/20X2 – 31/12/20X2 και 2.000€ του έτους 20X3), κεφαλαιοποιούνται και αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή**

Η οντότητα τοπικής αυτοδιοίκησης Α αποκτά μία ευρεσιτεχνία επί του τύπου ενός συστήματος ανακύκλωσης απορριμμάτων από την οντότητα Β, προκειμένου να διασφαλιστεί η δυνατότητα της οντότητας Α να ανακυκλώνει τα απορρίμματα πιο αποτελεσματικά. Η ευρεσιτεχνία η οποία προστατεύεται με κατοχύρωσή της σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, αναμένεται να έχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών τουλάχιστον 15 έτη. Η οντότητα Α η οποία έχει τη βούληση να πουλήσει την ευρεσιτεχνία, έχει τη δέσμευση της δημοτικής οντότητας Γ να αγοράσει την ευρεσιτεχνία σε 5 έτη προς 60% της εύλογης αξίας της ευρεσιτεχνίας κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε από την οντότητα Α. Η ευρεσιτεχνία θα αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια 5 ετών που είναι η ωφέλιμη ζωή της για την οντότητα Α, με υπολειμματική αξία ίση με το 60% της εύλογης αξίας που είχε κατά την ημερομηνία απόκτησής της. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται και για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή**

Εάν υποθέσουμε ότι μία ευρεσιτεχνία, μπορεί να παράγει φιλική προς το περιβάλλον ανακύκλωση απορριμμάτων επ' αόριστο και η οντότητα έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα δικαιώματα της ευρεσιτεχνίας χρησιμοποιώντας αυτή χωρίς διαφαινόμενο χρονικό όριο, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θεωρείται απεριόριστη. Στη περίπτωση αυτή η ευρεσιτεχνία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση, εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή της είναι περιορισμένη. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται για

ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δεν δημιουργούν χρηματοροές.

#### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>. Αποκτηθέν δικαίωμα για διενέργεια δημοτικών δρομολογίων μεταξύ όμορων Δήμων**

Η δημοτική οντότητα Α αποκτά από την δημοτική οντότητα Β, το δικαίωμα να διενεργεί συγκοινωνιακά δρομολόγια μεταξύ των δύο όμορων δήμων. Η άδεια διενέργειας δρομολογίων που δόθηκε από την οντότητα Β στην οντότητα Α θα ανανεώνεται κάθε 5 έτη με ελάχιστο κόστος για την οντότητα Α. Η οντότητα Β έχει δεσμευτεί να ανανεώνει ανά 5 έτη την άδεια, από την στιγμή που η οντότητα Α τηρεί τους όρους της συμφωνίας παρέχοντας συνεπή συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση στους δημότες. Επειδή οι συνθήκες και τα δεδομένα που προκύπτουν από τη συμφωνία, δημιουργούν εύλογες ενδείξεις ότι η συγκοινωνιακή γραμμή θα αποφέρει ταμειακές εισροές για την οντότητα Α σε χρονική διάρκεια που δεν μπορεί να καθοριστεί, η εν λόγω άδεια θα αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή από τη οντότητα Α. Στη περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι περιορισμένη. Επίσης θα εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

#### **Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>. Αποκτηθέντα συγγραφικά δικαιώματα**

Ανατίθεται από δημόσια οντότητα σε ομάδα φιλολόγων – ιστορικών η συγγραφή τρίτομου ιστορικού έργου, με τη σύμβαση η οποία υπογράφεται από τους αντισυμβαλλόμενους να προβλέπει την κτήση των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας) του έργου από την οντότητα. Πρόθεση της οντότητας, είναι η διάθεση αντιτύπων του τρίτομου ιστορικού έργου μέσω του Μουσείου Νεότερης Ιστορίας στο κοινό έναντι αντιτίμου, για χρονικό διάστημα μέχρι τα έσοδα από τη διάθεση των αντιτύπων να φθάσουν σε ύψος τη δαπάνη κτήσης των συγγραφικών δικαιωμάτων. Το κόστος εξαγοράς των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας), δύναται να αναγνωριστεί από την οντότητα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, ανάλογη της χρονικής διάρκειας διάθεσης του έργου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

### ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ

#### 12.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, ορίζει πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

#### 12.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

##### 12.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 26 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 36 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

##### 12.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:

- α) αποθέματα,
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,
- γ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές,
- δ) περιουσιακά στοιχεία από παροχές εργαζομένων και
- στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

### 12.3 Ορισμοί

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

**Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount)** ενός περιουσιακού στοιχείου δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset)** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Απομείωση (Impairment)** είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

**Ενεργός αγορά (active market)** είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

**Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (fair value less cost to sell)** είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

**Κόστη διάθεσης (costs of disposal)** είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

**Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (cash-generating unit)** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης που δημιουργούν ταμειακές εισροές, από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.



**Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (cash-generating assets)** είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

**Υπεραξία (Goodwill)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

**Ωφέλιμη ζωή (Useful life)** είναι είτε:

- (α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή
- (β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

### 12.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές

Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που ενδέχεται να μην ικανοποιεί το σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.

Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την οικεία λογιστική πολιτική. Εάν, το μέρος που δημιουργεί χρηματοροές είναι ουσιαστικότερο από το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε εφαρμόζεται η παρούσα.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.



Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές. Επειδή η υπεραξία δε δημιουργεί οικονομικά οφέλη ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία, ελέγχεται για απομείωση ως μέρος μιας ή περισσότερων δημιουργίας ταμειακών ροών.

#### **12.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο**

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

##### **12.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης**

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση:

- α) άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση
- β) την υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

##### **12.4.2 Πηγές πληροφόρησης**

Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

##### **Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**

- (α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η εμπορική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης,
- (β) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ενταγμένο, και

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

### **Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης**

(α) διαθέσιμες ενδείξεις για απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,

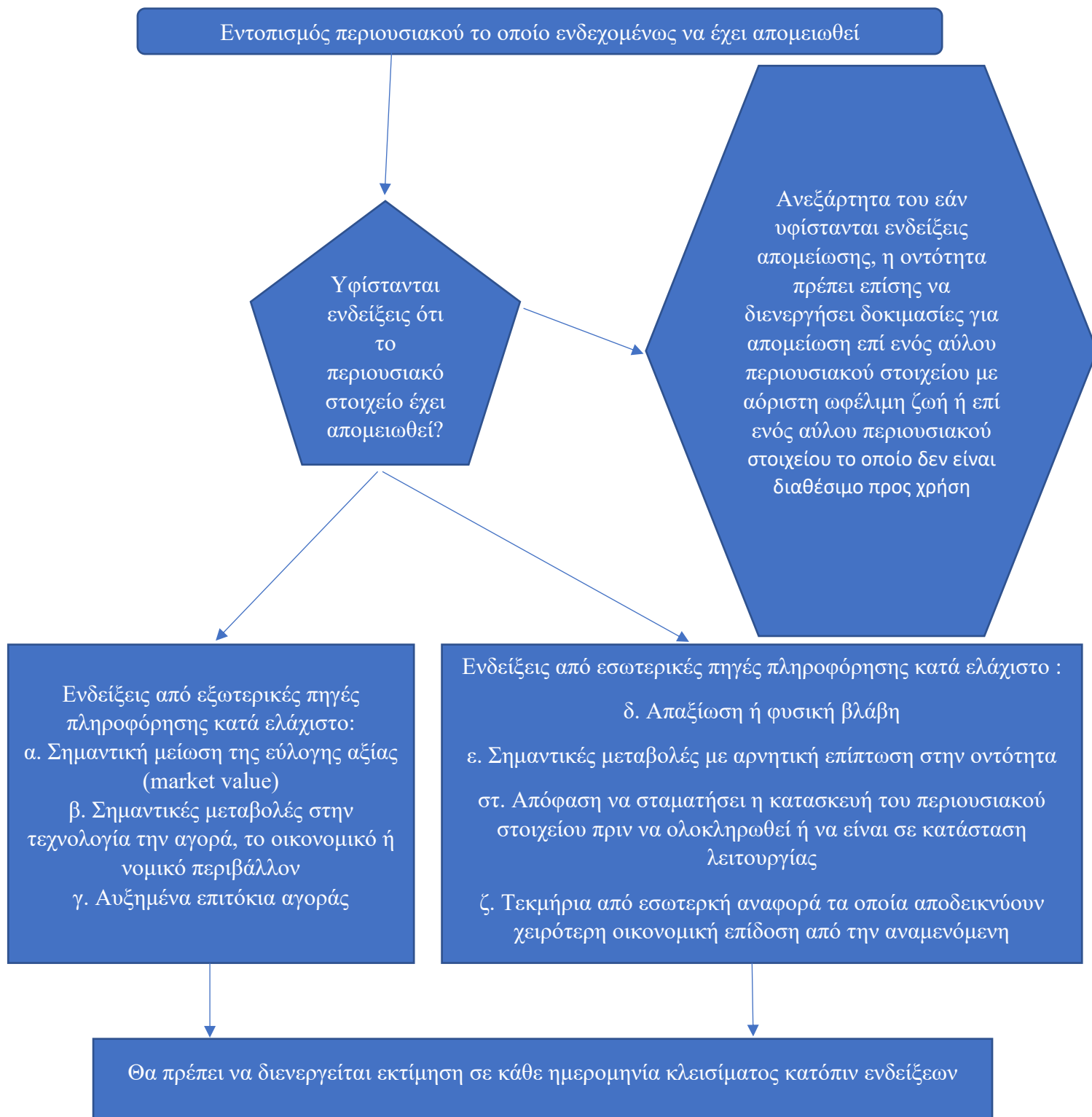
(β) σημαντικές αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστης,

(γ) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερη από την αναμενόμενη και

(δ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί.

## Σχήμα 12.1 Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου



(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

## 12.5 Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού

Για τους σκοπούς της επιμέτρησης του ανακτήσιμου ποσού ο όρος “περιουσιακό στοιχείο” χρησιμοποιείται τόσο για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο όσο και για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών. Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Στη περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί χρηματοροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, εκτός εάν:

- (α) η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του ή
- (β) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμηθεί ότι δε διαφέρει από την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και η τελευταία μπορεί να προσδιοριστεί.

### 12.5.1 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της

ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανάκλα μια αναγκαστική πώληση. Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

### 12.5.2 Προσδιορισμός αξίας χρήσης

Τα ακόλουθα στοιχεία αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) μια εκτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
- (β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος των μελλοντικών χρηματοροών,
- (γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο της αγοράς,
- (δ) το κόστος ανάληψης της αβεβαιότητας που είναι εγγενής στο περιουσιακό στοιχείο και

(ε) άλλοι παράγοντες, όπως η έλλειψη ρευστότητας, που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στην αποτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

(α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από τη τελική διάθεσή του και

(β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές χρηματοροές.

### Παρούσα αξία μιας σειράς ταμειακών ροών

Οι ταμειακές ροές προκύπτουν από την είσπραξη ή καταβολή ενός χρηματικού ποσού στο τέλος μιας περιόδου. Συνήθως, οι εισροές έχουν θετικό πρόσημο (το σύνολο των μετρητών αυξήθηκε) και οι εκροές έχουν αρνητικό (το σύνολο των μετρητών μειώθηκε). Οι ταμειακές ροές μιας περιόδου αντιπροσωπεύουν την καθαρή μεταβολή των μετρητών της ίδιας περιόδου. Για να υπολογίσουμε την καθαρή παρούσα αξία (Π.Α) μιας σειράς ταμειακών ροών, βρίσκουμε την παρούσα αξία των ταμειακών ροών και τις προσθέτουμε.

Για παράδειγμα, αν μια σειρά ταμειακών ροών αποτελείται από +100 € στο τέλος της 1ης περιόδου, -50 € στο τέλος της 2ης περιόδου και +35 € στο τέλος της 3ης περιόδου και το επιτόκιο ανά περίοδο ανατοκισμού είναι 5 % (0,05), τότε η παρούσα αξία αυτών των τριών ταμειακών ροών είναι:

$$\text{Τύπος Παρούσας Αξίας: } \text{Π.Α} = \sum_{t=1}^{\text{έως } N} \frac{\text{Ταμειακή Ροή}}{(1+r)^t}$$

$$\text{Π.Α} = \text{ΠΑ}_1 + \text{ΠΑ}_2 + \text{ΠΑ}_3 = 100/(1,05)^1 - 50/(1,05)^2 + 35/(1,05)^3 = 95,24 - 45,35 + 30,23 = 80,12$$

### 12.5.3 Σύνοψη των εκτιμήσεων των μελλοντικών χρηματοροών

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών χρηματοροών περιλαμβάνουν:

(α) προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,

(β) προβλέψεις ταμειακών εκροών που είναι απαραίτητες προκειμένου να δημιουργούνται ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων ταμειακών εκροών για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μια εύλογη και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο και

(γ) καθαρές χρηματοροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) από (ή για) τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Στις προβλέψεις των ταμειακών εκροών περιλαμβάνονται τα έξοδα τακτικής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμειακές εκροές που πρέπει να πραγματοποιηθούν, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών περιλαμβάνει μια εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμειακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, η περίπτωση αυτή αφορά ένα κτήριο υπό κατασκευή που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Η εκτίμηση των καθαρών χρηματοροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), από (ή για) τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με παρόμοιο τρόπο με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου.

#### **12.5.4 Μελλοντικές χρηματοροές σε ξένο νόμισμα**

Οι μελλοντικές χρηματοροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο για αυτό το νόμισμα. Η οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας χρήσης.

#### **12.5.5 Προεξοφλητικό επιτόκιο**

Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:

(α) τη διαχρονική αξία του χρήματος, που αντιπροσωπεύεται από το τρέχον ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο και

(β) τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις χρηματοροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο, είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν επρόκειτο να διαλέξουν μια επένδυση που θα δημιουργούσε χρηματοροές ποσού, διάρκειας και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμες με αυτές που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

## **12.6 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιάς απομείωσης**

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.

Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

## **12.7 Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και υπεραξία**

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ενδέχεται να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται γι' αυτό το μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του, η



οντότητα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί εάν:

(α) η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (π.χ. όταν οι μελλοντικές χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι είναι αμελητέες) και

(β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από αυτές άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αξία χρήσης, και επομένως το ανακτήσιμο ποσό, προσδιορίζεται μόνο για την μονάδα δημιουργίας χρηματοροών η οποία περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο.

Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο, και δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Για να διαπιστώσει η οντότητα αν οι ταμειακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνει υπόψη της διάφορους παράγοντες περιλαμβανομένων, τον τρόπο που η διοίκηση της οντότητας παρακολουθεί τις λειτουργίες της οντότητας ή τον τρόπο που η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων και των λειτουργιών της.

### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup> Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών**

Μία οντότητα λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με ένα Δήμο, η οποία απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμειακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή η οντότητα δεν έχει την επιλογή (λόγω συμβατικής δέσμευσης) να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup> Μονάδα δημιουργίας χρηματοροών**

Σε μια οντότητα του δημόσιου τομέα με δραστηριότητα εξορύξεων ανήκει ένας σιδηρόδρομος που υποστηρίζει τις δραστηριότητες εξόρυξης από τα ορυχεία. Ο συγκεκριμένος σιδηρόδρομος:

- α) δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κανένα άλλο σκοπό,
- β) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι περιουσιακό στοιχείο μη δημιουργίας ταμιακών ροών και
- γ) θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως μέταλλο (scrap) και δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία των μεταλλείων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ιδιωτικού σιδηρόδρομου, γιατί η αξία λόγω χρήσης του δεν μπορεί να προσδιοριστεί και είναι πιθανώς σημαντικά διαφορετική από την εύλογη αξία του η οποία προσεγγίζει την υπολειματική και η οποία είναι αμελητέα.

Συνεπώς, η οντότητα του δημόσιου τομέα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει ο συγκεκριμένος σιδηρόδρομος, δηλαδή, είναι το μεταλλείο ως ένα σύνολο.

#### **12.7.1 Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μονάδας δημιουργίας χρηματοροών**

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται με συνέπεια ως προς τον τρόπο που προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό της.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

- α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που δύναται να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν σε μια εύλογη και συνεπή βάση στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών και θα δημιουργούν τις μελλοντικές

ταμειακές εισροές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και

β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, εάν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης (ή η εκτιμώμενη χρηματοροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και των υποχρεώσεων μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών όσο και της λογιστικής αξίας της.

Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση:

α) των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (για παράδειγμα, απαιτήσεις ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή

β) υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις και άλλες προβλέψεις).

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Για να πραγματοποιηθεί μια ουσιαστική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό τόσο της αξίας χρήσης της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών όσο και της λογιστικής αξίας της.

Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση α) των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (για παράδειγμα, απαιτήσεις ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή β) υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωρισθεί (για παράδειγμα, υποχρεώσεις προς προμηθευτές, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> Ανακτήσιμο ποσό μονάδας δημιουργίας χρηματοροών**

Μία εταιρία λειτουργεί ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Η λογιστική αξία της πρόβλεψης για τις δαπάνες αποκατάστασης είναι 500€, ποσό το οποίο είναι ίσο με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οντότητα εξετάζει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου 800€. Η τιμή αυτή αντανakλά το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την υποχρέωση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Το κόστος διάθεσης για το μεταλλείο είναι αμελητέο. Η αξία λόγω χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου 1.200€ χωρίς να συμπεριλαμβάνει τα κόστη αποκατάστασης. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι 1.000€.

Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 800€. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται κόστη αποκατάστασης που έχουν ήδη προβλεφθεί. Ως μία συνέπεια, η αξία λόγω χρήσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη του κόστους αποκατάστασης και εκτιμάται να είναι 700€ (1.200 μείον 500). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 500€, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1.000), μείον τη λογιστική αξία της πρόβλεψης του κόστους αποκατάστασης (500). Συνεπώς, ως ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ εύλογης και αξίας χρήσης που είναι η εύλογη δηλαδή 800€.

### 12.7.2 Κατανομή υπεραξίας στις μονάδες δημιουργίας χρηματοροών

Για τους σκοπούς ελέγχου της απομείωσης, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οντότητας επιμερίζεται, από την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών του αποκτώντος, που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε αυτές τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Σε κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία, πρέπει:

- α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και
- β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος ένα τομέα δραστηριότητας.

Η υπεραξία δε δημιουργεί χρηματοροές, ή μειώσεις στις καθαρές ταμειακές εκροές, ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις χρηματοροές πολλαπλών μονάδων χρηματοροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Επομένως, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης κάποιες φορές συνιστάται σε έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί.

### 12.7.3 Έλεγχος απομείωσης για μονάδες δημιουργίας χρηματοροών με υπεραξία

Όταν, η υπεραξία συσχετίζεται με μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της.

Αν η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, που περιγράφηκε στην παράγραφο περιλαμβάνει στη λογιστική αξία της άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση και αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πρέπει να ελέγχεται και η μονάδα για απομείωση σε ετήσια βάση.

Μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ελέγχεται για απομείωση ετησίως οποτεδήποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί

να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα αυτή θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οντότητα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης.

#### **12.7.4 Χρονοδιάγραμμα πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης**

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία δύναται να πραγματοποιηθεί οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποιείται την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς.

Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, ενδέχεται να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών που περιέχει υπεραξία.

Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο απομείωσης της μονάδας στη τρέχουσα περίοδο αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποτελούν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί ουσιωδώς από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο, και
- (γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι αμυδρή.

### 12.7.5 Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών

Μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (την μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων). Η ζημία απομείωσης επιμερίζεται για να μειώσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:

- (α) πρώτα, τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) και
- (β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ' αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων).

Αυτές οι μειώσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης στα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία.

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

- (α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (αν είναι προσδιορίσιμη),
- (β) της αξίας χρήσης του (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- (γ) του μηδενός

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας.

Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορισθεί:

- (α) μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται παραπάνω, και
- (β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας χρηματοροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει



ακόμη και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

#### **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup> Έλεγχος απομείωσης περιουσιακού στοιχείου ως μέρους μονάδας δημιουργίας χρηματοροών**

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

**Παραδοχή 1η:** Προϋπολογισμοί/Προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση, δεν αντανakλούν καμία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μόνο του δεν μπορεί να εκτιμηθεί, αφού η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος:

(α) μπορεί να διαφέρει από την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

και

(β) μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρόλα αυτά, η οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μία βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μία ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανakλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη αναλώνονται από την οντότητα.



**Παραδοχή 2η:** προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση αντανakλούν μία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεση του εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (ήτοι, τη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το μηχάνημα.

## 12.8 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης

Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς εάν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

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

(β) σημαντικές αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, και

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

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το

περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,

(ε) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και

(στ) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθούν.

Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός υπεραξίας, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Σε αυτή τη περίπτωση, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η οντότητα απαιτείται να προσδιορίσει τη μεταβολή στις εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα μεταβολών στις εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

(α) μια μεταβολή στη βάση εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ή στην αξία χρήσης),

(β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία χρήσης, μια μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή

(γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

### **12.8.1 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων**

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Όταν, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου συμψηφίζει κατ' αρχάς παρελθούσα ζημία απομείωσης που έχει προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται εν συνεχεία στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής της περιόδου που προκύπτει, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει.

Μετά την αναγνώριση αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά τη τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

### **12.8.2 Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μονάδα δημιουργίας Χρηματοροών**

Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, κατ' αναλογία προς τις λογιστικές αξίες τους. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Κανένα μέρος του ποσού της αναστροφής δε κατανέμεται σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, το οποίο συνεισφέρει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:

- (α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιορίσιμη) και
- (β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

**Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους αναφοράς.**

### **12.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων**

Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές, και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

### **12.10 Γνωστοποιήσεις**

Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων<sup>(1)</sup>:

- α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση

χρηματοοικονομικής επίδοσης στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται,

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε,

γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

(i) τη φύση του και

(ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,

δ) για μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών:

(i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών (π.χ. αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας),

(ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τότε και κατά τομέα και

(iii) αν ο τρόπος ομαδοποίησης για τη σύσταση μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, μια περιγραφή του τρέχοντα

και του προηγούμενου τρόπου ομαδοποίησης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο προσδιορίστηκε η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στη τυχόν προηγούμενη εκτίμηση της αξίας χρήσης.

Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες:

α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης και

β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

Αν, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) κατά την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

Γνωστοποίηση εκτιμήσεων για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας χρηματοροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

Η οντότητα γνωστοποιεί τις εξής πληροφορίες, για κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική

λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας:

α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων),

β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων),

γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (αξία χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης),

δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία χρήσης:

(i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις χρηματοροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία,

(ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες (οι αξίες) αυτή αντανακλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

(iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει χρηματοροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που έχει ήδη εγκρίνει η διοίκηση και, όταν, για μονάδα δημιουργίας χρηματοροών (ομάδα μονάδων), χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών, μια επεξήγηση γιατί δικαιολογείται αυτή η μεγαλύτερη περίοδος,

(iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προέκταση των προβλεπόμενων χρηματοροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και επεξήγηση για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται και



- (v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις χρηματοροών,
- ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Αν η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης τιμής στην αγορά για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:
- (i) μια περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Βασικές παραδοχές είναι εκείνες ως προς τις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) παρουσιάζει μεγαλύτερη ευαισθησία.
  - (ii) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδεται σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
  - (iii) την περίοδο για την οποία η διοίκηση έχει προβλέψει τις χρηματοροές,
  - (iv) το συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την προβολή των χρηματοροών και
  - (v) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε,
- στ) αν μια εύλογα πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:
- (i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) θα μπορούσε να υπερβαίνει τη λογιστική αξία της,
  - (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και
  - (iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να μεταβληθεί, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για



την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλές μονάδες δημιουργίας χρηματοροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) αυτών βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή της οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

- α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων),
- γ) μια περιγραφή των βασικών παραδοχών,
- δ) μια περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από εμπειρία του παρελθόντος ή εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
- ε) αν μια λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:
  - (i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους,
  - (ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή και

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο, τα κριτήρια απομείωσης, οι μέθοδοι υπολογισμού και ο τρόπος με τον οποίο οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, περιγράφηκε πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και ποιες είναι οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

### **Μελέτη περιπτώσεων**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup> Αναγνώριση μονάδας δημιουργίας χρηματοροών**

α) Ένας δήμος κατέχει μια μονάδα διάθεσης απορριμμάτων, η οποία μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιεί και μια εγκατάσταση σύνθλιψης που υποστηρίζει τις δραστηριότητες της διάθεσης απορριμμάτων. Η εγκατάσταση σύνθλιψης θα μπορούσε να πωληθεί μόνο για υπολείμματα (scrap) και δε δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών των άλλων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας διάθεσης απορριμμάτων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό της εγκατάστασης σύνθλιψης, γιατί η αξία χρήσης της δεν μπορεί να προσδιοριστεί και πιθανώς διαφέρει από την αξία της ως υπόλειμμα (scrap). Επομένως, ο δήμος εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει η εγκατάσταση σύνθλιψης, δηλαδή τη μονάδα διάθεσης απορριμμάτων ως σύνολο.

β) Η οντότητα Μ είναι μια εταιρεία παραγωγής ενέργειας. Διαθέτει ένα κτίριο όπου στεγάζονται τα κεντρικά γραφεία της, το οποίο χρησιμοποιείται πλήρως για το σκοπό αυτό. Μετά από μια σημαντική αναδιάρθρωση του διοικητικού προσωπικού, πλέον,

το ήμισυ του κτιρίου ιδιοχρησιμοποιείται και το υπόλοιπο ήμισυ ενοικιάζεται σε τρίτο μέρος. Η σύμβαση μίσθωσης με τον ενοικιαστή είναι για πέντε χρόνια.

Ο πρωταρχικός σκοπός του κτιρίου είναι να χρησιμεύσει ως περιουσιακό στοιχείο, υποστηρικτικό στις παραγωγικές δραστηριότητες της Μ στο σύνολό της, και άρα πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές. Για το λόγο αυτό, οι ταμειακές εισροές από την ενοικίαση του κτιρίου δεν μπορεί να θεωρούνται σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές της οντότητας ως σύνολο. Έτσι, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το κτίριο ανήκει είναι η οντότητα Μ ως σύνολο.

## **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup> Περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές το οποίο συνεισφέρει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών**

Ένα δημόσιο νοσοκομείο κατέχει και λειτουργεί ένα μαγνητικό τομογράφο ο οποίος χρησιμοποιείται κυρίως από ασθενείς που δεν πληρώνουν αμοιβή. Ωστόσο, το 20% της χρήσης του προορίζεται για ασθενείς που πληρώνουν αμοιβή. Οι ασθενείς αυτοί, νοσηλεύονται σε ξεχωριστό κτίριο που περιλαμβάνει θαλάμους, ένα χειρουργείο και διάφορα στοιχεία κεφαλαιουχικού εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για ασθενείς που καταβάλλουν αμοιβή. Στην πράξη, θεωρείται ότι ο τομογράφος συνεισφέρει στη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών αλλά δε δημιουργεί ανεξάρτητες χρηματοροές.

Στις 31 Δεκεμβρίου 2021, η λογιστική αξία του κτιρίου και του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού είναι 3.000.000 ευρώ. Δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του κτιρίου και των στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού μεμονωμένα. Ως εκ τούτου, το κτίριο και ο κεφαλαιουχικός εξοπλισμός θεωρούνται ως μονάδα δημιουργίας χρηματοροών.

Την 1η Ιανουαρίου 2021, ο μαγνητικός τομογράφος είχε λογιστική αξία 300.000 ευρώ. Αναγνωρίστηκε έξοδο απόσβεσης 60.000 ευρώ για το μαγνητικό τομογράφο στις 31 Δεκεμβρίου 2021.

Επειδή υπάρχει σημαντική τεχνολογική πρόοδος στον συγκεκριμένο τομέα, ο μαγνητικός τομογράφος ελέγχεται για απομείωση στις 31 Δεκεμβρίου 2021 και αναγνωρίστηκε ζημιά απομείωσης 40.000 ευρώ και επομένως η λογιστική αξία του μαγνητικού τομογράφου στις 31 Δεκεμβρίου 2021 είναι 200.000 ευρώ.

Κατά τη διάρκεια του έτους 2021 έχει σημειωθεί σημαντική μείωση στον αριθμό των ασθενών με αμοιβή στο νοσοκομείο. Επομένως, η μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ελέγχεται για απομείωση. Το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, με βάση την αξία χρήσης της, εκτιμάται σε 2.740.000 ευρώ.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές συνεισφέρει σε μια μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλογία της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές αντικατοπτρίζει τυχόν ζημίες απομείωσης, κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Επομένως, το 20% της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του μαγνητικού τομογράφου (40.000 ευρώ) κατανέμεται στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών, πριν από τον προσδιορισμό της ζημιάς απομείωσης. Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών ανέρχεται σε 3.040.000 ευρώ και η ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται είναι 300.000 ευρώ. Η ζημία απομείωσης κατανέμεται στο κτίριο και στον κεφαλαιουχικό εξοπλισμό κατ' αναλογία των λογιστικών τους αξιών.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> Λογιστική αντιμετώπιση μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου το οποίο ανήκει σε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών, αναλόγως εάν το ανακτήσιμο ποσό του είναι προσδιορίσιμο**

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσική ζημιά, αλλά ακόμη λειτουργεί, όχι όμως όπως πριν από τη φυσική ζημιά. Η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δε δημιουργεί ανεξάρτητες ταμειακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών άλλων περιουσιακών στοιχείων, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής στο σύνολό της δεν είναι απομειωμένη.

**Παραδοχή 1:** Η διοίκηση, δεν προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος δεν είναι προσδιορίσιμο, διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος ενδέχεται να αποκλίνει από την εύλογη αξία μείον το

κόστος διάθεσης και μπορεί να προσδιοριστεί μόνο για τη μονάδα δημιουργίας χρηματοροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρ' όλα αυτά, η οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μια βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μια ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.

**Παραδοχή 2:** Η διοίκηση προτίθεται να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Οι χρηματοροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεσή του, εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος είναι προσδιορίσιμο διότι η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμηθεί ότι συγκλίνει στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης. Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος μείον το κόστος διάθεσης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13**

### **ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ**

#### **13.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής**

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο και να εξασφαλίσει ότι οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, ορίζει πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και περιγράφει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

#### **13.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής**

##### **13.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο**

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 21 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στην πηγή αυτή.

##### **13.2.2 Πεδίο εφαρμογής**

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές, εκτός από:

- α) αποθέματα,
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από κατασκευαστικά συμβόλαια,
- γ) χρηματοοικονομικά και άλλα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων οι απαιτήσεις για απομείωση περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

#### **13.3 Ορισμοί**

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

**Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount)** ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

**Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash- generating asset)** είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

**Απομείωση (Impairment)** είναι απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

**Ενεργός αγορά (Active market)** είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω συνθήκες υφίστανται:

- (α) τα στοιχεία που εμπορεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή,
- (β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί υπό κανονικές συνθήκες να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

**Εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης (Fair value less cost to sell)** είναι το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, μείον τα κόστη διάθεσης.

**Κόστη διάθεσης (Costs of disposal)** είναι επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του εξόδου για φόρο εισοδήματος.

**Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν χρηματοροές (Cash-generating assets)** είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης. Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.

**Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές (Non-cash-generating assets)** είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός αυτών που δημιουργούν χρηματοροές.

### **13.3.1 Περιουσιακά στοιχεία που δε δημιουργούν χρηματοροές**

Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να κατέχεται με πρωτεύοντα σκοπό τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης παρόλο που δεν ικανοποιεί τον σκοπό αυτό σε μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς. Αντιστρόφως, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.

Σε άλλες περιπτώσεις, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί χρηματοροές και επίσης να χρησιμοποιείται για σκοπούς που δε δημιουργούν χρηματοροές. Ο βαθμός στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό την παροχή υπηρεσιών σε εμπορική βάση χρειάζεται να αξιολογηθεί για να προσδιοριστεί εάν η οντότητα πρέπει να εφαρμόσει την οικεία λογιστική πολιτική. Εάν το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών, τότε δεν εφαρμόζεται η παρούσα.

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές εάν ο σκοπός του περιουσιακού στοιχείου είναι να δημιουργεί ή όχι χρηματοροές, απαιτείται κρίση από την οντότητα, αναπτύσσοντας κριτήρια που θα εφαρμόζονται με συνέπεια, σύμφωνα και με τους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ή δε δημιουργούν χρηματοροές.

Για τους σκοπούς της απομείωσης, η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές και ισχύουν οι προβλέψεις της Λογιστικής Πολιτικής «Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Χρηματοροές».

### **13.4 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που ενδέχεται να είναι απομειωμένο**

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

#### **13.4.1 Έλεγχος και ενδείξεις απομείωσης**

Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, η οντότητα επίσης ελέγχει ετησίως για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι



ακόμα διαθέσιμα προς χρήση. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια χρονική στιγμή σε κάθε περίοδο αναφοράς. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία δύναται να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικές στιγμές. Όμως, αν άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας περιόδου αναφοράς.

### **13.4.2 Πηγές πληροφόρησης**

Κατά την εκτίμηση εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

#### **Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**

- α) παύση, ή αναμενόμενη παύση, της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο και
- β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

#### **Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης**

- α) διαθέσιμες ενδείξεις για φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου,
- β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με αρνητική επίδραση για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, πλάνα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της λειτουργίας στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή πλάνα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί ως απεριόριστης,
- γ) διαθέσιμες ενδείξεις από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι σημαντικά χειρότερα από την αναμενόμενη και

δ) απόφαση για διακοπή της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου πριν αυτό είναι έτοιμο ή σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοσθεί σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για αυτό.

### Σχήμα 13.1 Κριτήρια ελέγχου απομείωσης περιουσιακού στοιχείου

Εντοπισμός περιουσιακού το οποίο ενδεχομένως να έχει απομειωθεί

Υφίστανται ενδείξεις ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει απομειωθεί?

Ανεξάρτητα του εάν υφίστανται ενδείξεις απομείωσης, η οντότητα πρέπει επίσης να διενεργήσει δοκιμασίες για απομείωση επί ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή επί ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο δεν είναι διαθέσιμο προς χρήση

(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

Ενδείξεις από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης κατά ελάχιστο:

- α. Σημαντική μείωση της εύλογης αξίας (market value)
- β. Σημαντικές μεταβολές στην τεχνολογία την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον
- γ. Αυξημένα επιτόκια αγοράς

Ενδείξεις από εσωτερικές πηγές πληροφόρησης κατά ελάχιστο :

- δ. Απαξίωση ή φυσική βλάβη
- ε. Σημαντικές μεταβολές με αρνητική επίπτωση στην οντότητα
- στ. Απόφαση να σταματήσει η κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου πριν να ολοκληρωθεί ή να είναι σε κατάσταση λειτουργίας
- ζ. Τεκμήρια από εσωτερική αναφορά τα οποία αποδεικνύουν χειρότερη οικονομική επίδοση από την αναμενόμενη

Θα πρέπει να διενεργείται εκτίμηση σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος κατόπιν ενδείξεων

### **Επιμέτρηση ανακτήσιμου ποσού**

Για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης. Εάν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο.

Η οντότητα, για τον έλεγχο απομείωσης άυλων περιουσιακών στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, δύναται να χρησιμοποιήσει για τη τρέχουσα περίοδο αναφοράς, τον πιο πρόσφατο λεπτομερή υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου αναφοράς, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- (α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν παρέχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη συνεχή χρήση του που να είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως μέρος της μονάδας δημιουργίας χρηματοροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν τη μονάδα αυτή δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,
- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό περιθώριο και
- (γ) βάσει ανάλυσης γεγονότων που έχουν συμβεί και συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι αμυδρή.

### **13.5 Προσδιορισμός εύλογης αξίας μείον κόστος πώλησης**

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, προσαρμοσμένη με τα επαυξητικά κόστη που αποδίδονται ευθέως στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία

πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης είναι η τιμή αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη τιμή αγοράς είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε κάποια σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία αναφοράς, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μια συναλλαγή μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία βούλησης κατά τη συναλλαγή, αφαιρώντας το κόστος διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης δεν αντανάκλα μια αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται σε άμεση πώληση.

Κόστη διάθεσης, εκτός από εκείνα που έχουν αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, αφαιρούνται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και συναφείς φόροι συναλλαγών, έξοδα απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα επαυξητικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση προς πώληση. Δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

### 13.6 Προσδιορισμός αξίας χρήσης

Η αξία χρήσης, δηλαδή η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται βάσει μιας από τις παρακάτω προσεγγίσεις, αναλόγως της διαθεσιμότητας των απαιτούμενων στοιχείων και της φύσης της απομείωσης.

### 13.6.1 Αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης

Δηλαδή το κόστος για την αντικατάσταση της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, αποσβεσμένο για να αντικατοπτρίζει το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση χρήσης του. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αντικατασταθεί είτε μέσω αναπαραγωγής του υπάρχοντος περιουσιακού στοιχείου είτε μέσω αντικατάστασης της μικτής δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του. Το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασης επιμετράται στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ κόστους αναπαραγωγής ή αντικατάστασης, μείον τη σωρευμένη απόσβεση υπολογισμένη βάσει του κόστους αυτού, για να αντικατοπτρίζει την ήδη αναλωμένη ή λήξασα δυνατότητα παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου.

### 13.6.2 Κόστος αποκατάστασης

Δηλαδή το κόστος για την αποκατάσταση της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου στο προ απομείωσης επίπεδο της. Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται αφαιρώντας το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης από το τρέχον κόστος αντικατάστασης της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση.

### 13.6.3 Μονάδες υπηρεσιών

Η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μειώνοντας το τρέχον κόστος της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσιών πριν την απομείωση ώστε να συμφωνεί με το μειωμένο αριθμό μονάδων υπηρεσιών που αναμένονται από το περιουσιακό στοιχείο στην απομειωμένη κατάστασή του.

**Σχήμα 13.2 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δε Δημιουργούν Χρηματοροές**  
(Πηγή: Muller T., M. Berger, 2012)

Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι μονάδες ταμειακών ροών

Λογιστικό υπόλοιπο >  
Ανακτήσιμη αξία χρήσης

Λογιστικό Υπόλοιπο: είναι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την αναγνώριση και αφού έχουν αφαιρεθεί οι σωρευμένες αποσβέσεις και οι σωρευμένες ζημιές απομείωσης

Ανακτήσιμο ποσό ή Ανακτήσιμη Αξία Χρήσης : είναι η υψηλότερη μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μειωμένης με τα κόστη πώλησης και της αξίας χρήσης του

Εύλογη Αξία: το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διευθετηθεί μεταξύ των μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση

Αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι μονάδα ταμειακών ροών: είναι η παρούσα αξία της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου

### 13.7 Αναγνώριση και επιμέτρηση ζημίας απομείωσης

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.

Η ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα. Όταν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται βάσει της μεθόδου της αναπροσαρμογής, σύμφωνα με άλλη λογιστική πολιτική, κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνει κατ' αρχάς τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, για το περιουσιακό στοιχείο ή την ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία αυτό ανήκει. Το τυχόν υπερβάλλον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από άλλη λογιστική πολιτική. Εάν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη σε άλλη λογιστική πολιτική, τότε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μηδενίζεται.

Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, το ποσό της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για τις μελλοντικές περιόδους αναφοράς, έτσι ώστε να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την τυχόν υπολειμματική αξία του, σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

### 13.8 Αναστροφή ζημίας απομείωσης

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

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

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

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

### **Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης**

- (α) τόνωση της ζήτησης ή της ανάγκης για υπηρεσίες που παρέχονται από το περιουσιακό στοιχείο, και
- (β) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, νομικό ή πολιτικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.

### **Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης**

- (α) σημαντικές μακροπρόθεσμες αλλαγές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς προκειμένου να βελτιωθεί ή ενισχυθεί η επίδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο,
- (β) ενδείξεις διαθέσιμες από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι η επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σημαντικά καλύτερη από την αναμενόμενη και
- (γ) απόφαση για συνέχιση της κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, που προηγουμένως είχε σταματήσει πριν αυτό καταστεί έτοιμο ή περιέλθει σε κατάσταση που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί.



Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωρισθεί.

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που αυτό θα είχε, αν δεν είχε αναγνωρισθεί καμία ζημία απομείωσης, σε προγενέστερες περιόδους αναφοράς.

### **13.9 Αναταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων**

Η αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου από περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές σε περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές και το αντίστροφο, συμβαίνει μόνο όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι μια τέτοια αναταξινόμηση είναι εύλογη. Η αναταξινόμηση, από μόνη της, δεν προκαλεί απαραίτητα έναν έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης. Αντίθετα, η ένδειξη για έλεγχο απομείωσης ή αναστροφή ζημίας απομείωσης προέρχεται, κατ' ελάχιστον, από τις συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο ενδείξεις μετά την αναταξινόμησή του.

Η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί εμπορικές αποδόσεις προσδιορίζει ότι η οντότητα προσβλέπει στη δημιουργία θετικών ταμειακών ροών από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο (ή από τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών της οποίας το περιουσιακό στοιχείο είναι μέρος) και αποκομίζει μία εμπορική απόδοση, ακόμη και όταν δεν επιτυγχάνει το στόχο αυτό εντός μίας περιόδου αναφοράς. Είναι αρκετές οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μία οντότητα του δημόσιου τομέα κατέχει ορισμένα περιουσιακά στοιχεία κυρίως για τη δημιουργία εμπορικών αποδόσεων, αν και η πλειονότητα των περιουσιακών στοιχείων δεν κατέχονται για το σκοπό αυτό. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση ενός δημόσιου νοσοκομείου το οποίο στεγάζεται σε μία κτηριακή εγκατάσταση και εξυπηρετεί ασθενείς με αμοιβή. Επίσης, τα περιουσιακά στοιχεία δημιουργίας ταμειακών ροών μίας οντότητας του δημόσιου τομέα μπορεί να λειτουργούν ανεξάρτητα από τα περιουσιακά στοιχεία που δεν δημιουργούν ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, ένα γραφείο κτηματολογίου μπορεί να λαμβάνει αμοιβές εγγραφής στο κτηματολόγιο ανεξάρτητα από τμήμα υποθέσεων

του κτηματολογίου. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί ταμειακές ροές ακόμη και εάν κατέχεται κυρίως για την παροχή υπηρεσιών. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση μίας μονάδας διαχείρισης αποβλήτων, η οποία λειτουργεί με σκοπό τη διασφάλιση την ασφαλή διαχείριση των ιατρικών αποβλήτων που παράγονται από τα δημόσια νοσοκομεία, ωστόσο η μονάδα διαχειρίζεται και ένα μικρό ποσό ιατρικών αποβλήτων από άλλα ιδιωτικά νοσοκομεία, σε μία εμπορική βάση. Η διαχείριση των ιατρικών αποβλήτων από ιδιωτικά νοσοκομεία είναι περιορισμένη στο σύνολο των δραστηριοτήτων της μονάδας, και τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές ροές δεν μπορούν να διαχωρισθούν από τα περιουσιακά στοιχεία μη δημιουργίας ταμειακών ροών.

Σε άλλες περιπτώσεις ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργεί ταμειακές ροές και ταυτόχρονα να χρησιμοποιείται για σκοπούς μη δημιουργίας ταμειακών ροών. Για παράδειγμα ένα δημόσιο νοσοκομείο διαθέτει δέκα θαλάμους, εκ των οποίων οι εννέα χρησιμοποιούνται για την περίθαλψη ασθενών που καταβάλουν αμοιβή σε μία εμπορική βάση και ο ένας θάλαμος χρησιμοποιείται για ασθενείς που δεν καταβάλλουν αμοιβή. Οι ασθενείς του συνόλου των θαλάμων χρησιμοποιούν από κοινού τις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου. Στην έκταση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο έχει σκοπό την παροχή εμπορικής απόδοσης, χρειάζεται να εξεταστεί εάν η οντότητα του δημόσιου τομέα οφείλει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της Πολιτικής περί Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων που δε Δημιουργούν Χρηματοροές ή της Πολιτικής περί Απομείωσης Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Χρηματοροές. Εάν όπως συμβαίνει και στο συγκεκριμένο παράδειγμα, το μέρος που δεν δημιουργεί ταμειακές ροές δεν είναι σημαντικό μέρος της συνολικής διευθέτησης, τότε η οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες της τελευταίας Λογιστικής Πολιτικής.

Στις περιπτώσεις που σκοπός της κατοχής του περιουσιακού στοιχείου είναι η δημιουργία ταμειακών ροών, είναι απαραίτητο να αξιολογείται η σημαντικότητα των ταμειακών ροών. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η εξάσκηση κρίσης προκειμένου να αποφασισθεί ποιο πρότυπο θα εφαρμοστεί. Μία οντότητα του δημόσιου τομέα οφείλει να υιοθετήσει κριτήρια ώστε να μπορεί να εξασκηθεί κρίση με συνέπεια σύμφωνα με τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών.

Ωστόσο, επισημαίνεται ότι δεδομένου του συνολικού σκοπού των περισσότερων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, που δεν είναι Οντότητες Κρατικής Επιχειρηματικής

Δραστηριότητας, τεκμαίρεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ταμειακές ροές και ως εκ τούτου εφαρμόζονται οι οδηγίες της παρούσης.

### 13.10 Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα γνωστοποιεί τα κριτήρια που ανέπτυξε για το διαχωρισμό περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές και περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται,

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στο πλεόνασμα/έλλειμμα της περιόδου αναφοράς και το συγκεκριμένο στοιχείο ή στοιχεία στην κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης στο/α οποίο/α αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται,

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στο αποθεματικό αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιώδη ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης,

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε, γ) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου,

γ) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα δραστηριότητας, τον τομέα στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο,

δ) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή η αξία χρήσης του,

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε βάσει της ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς) και

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσης, την προσέγγιση που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό της.

Η οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και για τις οποίες δε γνωστοποιούνται πληροφορίες:

α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης,

β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες που μια οντότητα εφαρμόζει για να προσδιορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές είναι απομειωμένο, τα κριτήρια απομείωσης, οι μέθοδοι υπολογισμού και ο τρόπος με τον οποίο οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται. Επίσης, περιγράφηκε πότε μια οντότητα αναστρέφει μια ζημιά απομείωσης και ποιες είναι οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

### **Μελέτη περιπτώσεων**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup> Αναστροφή των ζημιών απομείωσης**

Οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση παύουν να υφίστανται. Η αναστροφή απομείωσης στο τέλος της χρήσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο.

Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημιάς απομείωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει την λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν έχει αναγνωρισθεί ζημιά απομείωσης

Έτος 2018

Αρχική Αξία Χρήσης	1.000.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	(500.000)
Ανακτήσιμο ποσό 31/12/18	<u>300.000</u>
Απομείωση	(200.000)

Λογιστικό Υπόλοιπο 500.000 – Απομείωση 200.000 = 300.000 Ανακτήσιμο Ποσό

Αν όμως το έτος 2019 η Εύλογη Αξία του είναι 400.000 πρέπει να προχωρήσεις σε αναστροφή απομείωσης κατά 100.000 και να παρουσιάσεις λογιστικό υπόλοιπο 400.000

Αν είχα ποσό αναστροφής απομείωσης 300.000 θα μπορούσα να αναστρέψω την απομείωση μόνο κατά 200.000, όσο δηλαδή ήταν το λογιστικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης χωρίς την απομείωση.

## **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup> Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές παρόλο που κατέχεται πρωτίστως για σκοπούς παροχής υπηρεσιών**

Η οντότητα Ο1 κατέχει μια εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων, η οποία λειτουργεί για να διασφαλίσει την ασφαλή διάθεση νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από κρατικά νοσοκομεία. Ωστόσο, η εγκατάσταση επίσης διαχειρίζεται, σε εμπορική βάση, μια μικρή ποσότητα νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία.

Η οντότητα Ο1 κατέχει την εγκατάσταση διάθεσης αποβλήτων με πρωτεύοντα σκοπό την παροχή υπηρεσιών, σε μη εμπορική βάση, δηλαδή την ασφαλή διάθεση των νοσοκομειακών αποβλήτων των κρατικών νοσοκομείων. Η διαχείριση των νοσοκομειακών αποβλήτων που δημιουργούνται από ιδιωτικά νοσοκομεία δημιουργεί χρηματοροές αλλά είναι δευτερεύουσας σημασίας για τις δραστηριότητες της εγκατάστασης. Εφόσον, το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές δε μπορεί να διαχωριστεί από το περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές,

τότε η οντότητα το κατατάσσει ως περιουσιακό στοιχείο που δε δημιουργεί χρηματοροές.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> Περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές.**

Ένα κρατικό νοσοκομείο έχει δέκα θαλάμους, εννιά από τους οποίους χρησιμοποιούνται με χρέωση των νοσηλευομένων, και ένας χρησιμοποιείται χωρίς χρέωση των νοσηλευομένων. Οι ασθενείς όλων των θαλάμων χρησιμοποιούν άλλες κοινές υπηρεσίες του νοσοκομείου.

Το κρατικό νοσοκομείο θα πρέπει να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο κατέχεται με σκοπό τη παροχή υπηρεσιών για τη δημιουργία εμπορικής απόδοσης, προκειμένου να προσδιοριστεί εάν το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί χρηματοροές ή όχι. Εάν η οντότητα βάσει της αξιολόγησής της, κρίνει ότι το μέρος που δε δημιουργεί χρηματοροές (1 θάλαμος νοσηλείας) είναι μη ουσιαστικό στο σύνολο των υπηρεσιών του νοσοκομείου, τότε δεν εφαρμόζεται η λογιστική πολιτική για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές αλλά η λογιστική πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14**

### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

#### **14.1 Σκοπός της λογιστικής πολιτικής**

Ο σκοπός της οικείας Λογιστικής Πολιτικής είναι να εντοπίσει τις συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, τους κανόνες επιμέτρησής τους και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Η Λογιστική Πολιτική επίσης απαιτεί συγκεκριμένες πληροφορίες να γνωστοποιούνται για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους.

#### **14.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής**

##### **14.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο**

Η οικεία Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 19 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 37 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

##### **14.2.2 Πεδίο εφαρμογής**

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις:

- α) εκτελεστέων συμβάσεων, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής και
- β) απαιτήσεων για προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε άλλες Λογιστικές Πολιτικές.

#### **14.3 Ορισμοί**

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στη Λογιστική Πολιτική με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Αναδιάρθρωση (restructuring):** ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και αλλάζει ουσιαστικά είτε:

- (α) το πεδίο δραστηριοτήτων της οντότητας ή
- (β) τον τρόπο με τον οποίο αυτές οι δραστηριότητες διεξάγονται.

**Δεσμευτικό γεγονός (Obligating event):** γεγονός ή συνθήκη που δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση.

**Εκτελεστέες συμβάσεις (executory contracts):** συμβάσεις κάτω από τις οποίες κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν έχει διευθετήσει καμία από τις δεσμεύσεις τους ή και τα δύο μέρη έχουν εν μέρει, διευθετήσει τις δεσμεύσεις τους στον ίδιο βαθμό.

**Ενδεχόμενη υποχρέωση (Contingent liability)** είναι:

- (α) μια δυνητική δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβεί ή δε συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας ή
- (β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:
  - (i) δεν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης ή
  - (ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (Contingent asset):** ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί μόνο από το εάν συμβούν ή δε συμβούν ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας.

**Επαχθής σύμβαση (onerous contract):** μια σύμβαση για την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να ληφθούν βάσει αυτής.



**Μεμονωμένες υπηρεσίες (individual services):** αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε μεμονωμένους δικαιούχους ή/και νοικοκυριά από οντότητα του δημοσίου τομέα που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

**Νομική δέσμευση (Legal obligation):** μια δέσμευση που προέρχεται από:

- (α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),
- (β) νομοθεσία ή
- (γ) άλλη εφαρμοστική δράση.

**Πρόβλεψη (Provision):** μια υποχρέωση, σαφώς καθορισμένη φύσης, η οποία κατά την ημερομηνία σύνταξης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων είναι περισσότερο πιθανό να έχει καταστεί δεδουλευμένη από το να μην έχει καταστεί δεδουλευμένη, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ύψος ή/και το χρόνο της εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της.

**Συλλογικές υπηρεσίες (collective services):** υπηρεσίες που παρέχονται από μια οντότητα του δημοσίου τομέα, ταυτόχρονα σε όλα τα μέλη της κοινωνίας που σκοπεύουν να αντιμετωπίσουν ανάγκες της κοινωνίας ως σύνολο.

**Τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation):** δέσμευση που προέρχεται από ενέργειες της οντότητας, όπου:

- (α) μέσω καθιερωμένων πρακτικών του παρελθόντος, δημοσιευμένων πολιτικών ή μέσω επαρκώς εξειδικευμένης τρέχουσας δήλωσης, η οντότητα έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αναλάβει συγκεκριμένες ευθύνες και
- (β) ως αποτέλεσμα, η οντότητα έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτά τα άλλα μέρη ότι θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές τις ευθύνες.

**Υποχρέωση (Liability):** μια παρούσα δέσμευση της οντότητας που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα ή συναλλαγές, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οντότητα. Η παρούσα δέσμευση μπορεί να είναι νομικά δεσμευτική και κατά συνέπεια ο τρίτος προς τον οποίο υφίσταται η δέσμευση να μπορεί να προβεί σε νομικές (ή ισοδύναμες) ενέργειες, ή να μην είναι νομικά δεσμευτική. Σε κάθε περίπτωση όμως η οντότητα έχει μικρή ή καμία ρεαλιστική πιθανότητα να την αποφύγει.

### 14.3.1 Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις

Οι προβλέψεις διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, όπως οι πληρωτές και οι δεδουλευμένες, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρόνο ή/και το ύψος της μελλοντικής εκροής πόρων που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό.

Αντίθετα:

(α) πληρωτές είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή και

(β) δεδουλευμένες είναι οι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων ποσών οφειλόμενων σε εργαζόμενους. Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ύψος ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα που τα διακρίνει είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

### 14.3.2 Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

Υπό ευρεία έννοια, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες ως προς το χρόνο ή/και το ύψος τους. Ωστόσο, στην οικεία λογιστική πολιτική, ο όρος «ενδεχόμενος» χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται, γιατί η ύπαρξη τους επιβεβαιώνεται μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας. Γενικότερα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

Η οικεία λογιστική πολιτική κάνει τη διάκριση μεταξύ:

α) προβλέψεων – οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μια αξιόπιστη εκτίμηση είναι εφικτή), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και είναι πιθανόν ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό τους και

β) ενδεχομένων υποχρεώσεων – που δεν αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

(i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, είτε

(ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για το για διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν είναι εφικτή.

## 14.4 Αναγνώριση

### 14.4.1 Προβλέψεις

Μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται όταν:

- α) η οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος,
- β) είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση και
- γ) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Εάν δεν πληρείται κάποιο από τα ανωτέρω κριτήρια, τότε δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

### 14.4.2 Παρούσα δέσμευση

Στις περιπτώσεις όπου δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μια παρούσα δέσμευση, τότε ένα παρελθοντικό γεγονός θεωρείται ότι οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση, αν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Στις περιπτώσεις όπου μπορεί να αμφισβητείται αν συγκεκριμένα γεγονότα έχουν συμβεί, ή αν αυτά τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μια παρούσα δέσμευση, τότε η οντότητα καθορίζει αν μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις, συμπεριλαμβάνοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη εμπειρογνομόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη ενδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς. Βάσει των διαθέσιμων ενδείξεων και των πρόσθετων ενδείξεων που παρέχονται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς :

α) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι μια παρούσα δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης) και

β) όπου είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, κρίνεται απομακρυσμένο.

#### 14.4.3 Παρελθοντικό γεγονός

Ένα παρελθοντικό γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση είναι ένα δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι δεσμευτικό, πρέπει η οντότητα να μην έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:

α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί νομικά ή

β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μια ενέργεια της οντότητας), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε άλλα μέρη ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τη δέσμευση.

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αφορούν τη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας στο τέλος της περιόδου αναφοράς και όχι τη πιθανή θέση της στο μέλλον. Δεν υφίσταται πρόβλεψη για κόστη που απαιτείται να πραγματοποιηθούν (μεμονωμένες και συλλογικές υπηρεσίες) για να συνεχιστούν οι τρέχουσες δραστηριότητες της στο μέλλον. Οι μόνες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της οντότητας, είναι εκείνες που υφίστανται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η απόφαση της διοίκησης, του διοικητικού συμβουλίου ή της ελέγχουσας οντότητας δε συνεπάγεται μια τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η απόφαση έχει κοινοποιηθεί πριν από την ημερομηνία αναφοράς, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή, με ένα επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο, που να έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα εκπληρώσει τις ευθύνες της.

Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μια δέσμευση προκύπτει μόνον όταν ο νόμος είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι πρόκειται να θεσπιστεί όπως έχει σχεδιαστεί. Για το σκοπό της παρούσας, μια τέτοια δέσμευση θεωρείται νομική δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που περιβάλλουν τη θέσπιση κάνουν συχνά αδύνατο να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός, που θα καθιστούσε τη θέσπιση ενός νόμου κατ' ουσία βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις είναι αδύνατο να θεωρηθεί κατ' ουσία βέβαιη η θέσπιση ενός σχεδίου νόμου όπως έχει σχεδιαστεί μέχρις ότου θεσπιστεί.

#### **14.4.4 Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών**

Προκειμένου μια υποχρέωση να πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης, δεν αρκεί να υπάρχει μόνο μια παρούσα δέσμευση, αλλά πρέπει επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για το διακανονισμό της δέσμευσης. Για το σκοπό της παρούσας, μια εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρούνται πιθανά, αν το γεγονός αυτό είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί, δηλαδή όταν η πιθανότητα ότι θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι υφίσταται μια παρούσα δέσμευση, η οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.

Όταν υπάρχει πλήθος παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα, ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε μια δέσμευση χωριστά μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να είναι λίαν πιθανό, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η κατηγορία των δεσμεύσεων στο σύνολό της. Αν αυτό συμβαίνει, αναγνωρίζεται πρόβλεψη (εφόσον και τα άλλα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνται).

#### **14.4.5 Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης**

Η χρήση εκτιμήσεων είναι απαραίτητη για τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων χωρίς να θέτει σε αμφιβολία την αξιοπιστία τους. Αυτό ισχύει

ιδιαιτέρως κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίσει ένα εύρος πιθανών εκβάσεων και μπορεί συνεπώς να προβεί σε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, η υπάρχουσα υποχρέωση δεν μπορεί να αναγνωριστεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

#### **14.4.6 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις**

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Μια ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, εκτός αν το ενδεχόμενο μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κρίνεται απομακρυσμένο.

Όταν η οντότητα ευθύνεται αλληλέγγυα, από κοινού και εις όλον για μια δέσμευση, αναγνωρίζει πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης που της αναλογεί, εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή, και ενδεχόμενη υποχρέωση για το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από άλλα μέρη.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις εξετάζονται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών έχει καταστεί πιθανή. Αν, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ενδεχόμενη υποχρέωση, έχει καταστεί πιθανό ότι θα απαιτηθεί μια εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, τότε αναγνωρίζεται πρόβλεψη στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της περιόδου αναφοράς, στην οποία διαπιστώθηκε η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός από τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν είναι εφικτή).

#### **14.4.7 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία**

Η οντότητα δεν αναγνωρίζει ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δε βρίσκονται πλήρως υπό τον έλεγχο της

οντότητας και δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών στην οντότητα.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Ωστόσο, όταν η πραγματοποίηση των εσόδων είναι κατ' ουσία βέβαιη, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ενδεχόμενο και η αναγνώριση του είναι ορθή.

## 14.5 Επιμέτρηση

### 14.5.1 Βέλτιστη εκτίμηση

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη, είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που η οντότητα εύλογα θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς ή για να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος την ίδια χρονική στιγμή.

Οι εκτιμήσεις της έκβασης και της χρηματοοικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, που συμπληρώνεται από την εμπειρία παρόμοιων συναλλαγών και σε μερικές περιπτώσεις, αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων. Οι ενδείξεις που λαμβάνονται υπόψη, περιλαμβάνουν κάθε πρόσθετη ένδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς.

Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλες τις δυνατές εκβάσεις με τις αντίστοιχες πιθανότητες τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».

Όταν επιμετράται μια μόνο δέσμευση, η πιο πιθανή μεμονωμένη έκβαση, μπορεί να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα λαμβάνει υπόψη άλλες πιθανές εκβάσεις. Όταν αυτές είναι ως επί το πλείστον υψηλότερες, είτε ως επί το πλείστον χαμηλότερες από την πιο πιθανή έκβαση, η βέλτιστη εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό, αντίστοιχα.



### 14.5.2 Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και συνθήκες λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρηση της βέλτιστης εκτίμησης μιας πρόβλεψης.

Ο κίνδυνος περιγράφει τη μεταβλητότητα της έκβασης. Σύνεση απαιτείται από την οντότητα κατά την άσκηση κρίσης κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμώνται περιουσιακά στοιχεία ή έσοδα και να μην υποτιμώνται υποχρεώσεις ή έξοδα. Η αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μια σκόπιμη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων.

Οι αβεβαιότητες τυγχάνουν χειρισμού ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις π.χ. Όταν η πρόβλεψη αφορά σε μεγάλο αριθμό στοιχείων εκτιμάται με τη μέθοδο της «αναμενόμενης αξίας» (expected value). (Παράδειγμα «Αφροδίτη»).

Όταν γίνεται εκτίμηση ενός συγκεκριμένου/μεμονωμένου γεγονότος η πρόβλεψη θα λάβει υπόψη την αρχή της συντηρικότητας (Prudency).

Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος του «πιο πιθανού αποτελέσματος» (most probable outcome). (Παράδειγμα «Ηρακλής»).

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΦΡΟΔΙΤΗ

Η Αφροδίτη Α.Ε δίνει εγγυήσεις (δηλαδή γραπτή νομική δέσμευση) στους αγοραστές των προϊόντων της, που καλύπτουν επιδιορθώσεις για ελαττωματικά προϊόντα που ανακαλύπτονται μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία πώλησης.

Εάν προκύψει ανάγκη για μικροεπιδιορθώσεις για όλα τα προϊόντα, το σχετικό κόστος είναι 100.000€ ενώ για σημαντικές επιδιορθώσεις το σχετικό κόστος είναι 400.000€.

Με βάση την εμπειρία του αρμοδίου τμήματος, υπολογίζεται ότι για το τρεχούμενο έτος υπάρχει 75% πιθανότητα να μην υπάρχουν επιδιορθώσεις, 20% πιθανότητα για μικροεπιδιορθώσεις και 5% πιθανότητα για σημαντικές επιδιορθώσεις.

**Ερώτηση:** Επιμετρήστε την πρόβλεψη που πρέπει να καταχωριστεί για επιδιορθώσεις.

**Απάντηση:** Για να αναγνωριστεί μία πρόβλεψη θα πρέπει: α) η οντότητα να έχει μία παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός παρελθόντος γεγονότος, β) να είναι πιθανό (κατ' εκτίμηση άνω του 50%) ότι μία εκροή πόρων θα



απαιτηθεί για να διακανονισθεί ή δέσμευση και γ) να μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Η πρόβλεψη θα υπολογιστεί με τη μέθοδο της αναμενόμενης αξίας.

$(75\% \times 0\text{€}) + (20\% \times 100.000\text{€}) + (5\% \times 400.000\text{€}) = 40.000\text{€}$ .

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΗΡΑΚΛΗΣ**

Η Ηρακλής Α.Ε έχει πωλήσει ένα συγκεκριμένο μηχάνημα προς 50.000.000€. Η οντότητα εκτιμά ότι υπάρχει 90% πιθανότητα να υπάρξει ανάγκη για δωρεάν συντήρηση και επιδιόρθωση που θα κοστίσει 1.000.000€ και 10% πιθανότητα να μην υπάρχει τέτοια ανάγκη.

**Ερώτηση:** Επιμετρήστε την πρόβλεψη που πρέπει να καταχωριστεί για συντήρηση και επιδιόρθωση.

**Απάντηση:** Με δεδομένη την εκτίμηση της οντότητας ότι υπάρχει 90% πιθανότητα να υπάρξει ανάγκη για δωρεάν συντήρηση και επιδιόρθωση που θα κοστίσει 1.000.000€, άρα είναι σφόδρα πιθανό ότι μία εκροή πόρων θα απαιτηθεί για να διακανονισθεί ή δέσμευση, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, η πρόβλεψη θα υπολογιστεί με τη μέθοδο του πιο πιθανού αποτελέσματος δηλαδή 1.000.000€.

Η επιμέτρηση των προβλέψεων θα πρέπει να γίνεται με προσοχή για να μην υπάρξει υποτίμηση εξόδων ή υποχρεώσεων.

### **14.5.3 Παρούσα αξία**

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

Το επιτόκιο προεξόφλησης είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο δεν επιτρέπεται να αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις μελλοντικών χρηματοροών έχουν προσαρμοστεί ήδη.

#### 14.5.4 Μελλοντικά γεγονότα

Μελλοντικά γεγονότα, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για το διακανονισμό μιας δέσμευσης, λαμβάνονται υπόψη στο ποσό της πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι θα προκύψουν.

Η επίδραση πιθανής νέας νομοθεσίας, που δύναται να επηρεάσει το ποσό μιας υπάρχουσας δέσμευσης της οντότητας, λαμβάνεται υπόψη για την επιμέτρηση της δέσμευσης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική ένδειξη ότι η νομοθεσία είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι θα θεσπιστεί. Το πλήθος των συνθηκών που ανακύπτουν στην πράξη κάνει αδύνατο να καθοριστεί ένα μεμονωμένο γεγονός που θα παρέχει επαρκή αντικειμενική ένδειξη σε κάθε περίπτωση. Ένδειξη απαιτείται τόσο για το τι η νομοθεσία θα ορίζει όσο και για το πότε είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι θεσπίζεται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική ένδειξη δε θα υπάρχει μέχρις ότου η νέα νομοθεσία ενεργοποιηθεί.

Μελλοντικά γεγονότα τα οποία μπορεί να επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για τη διευθέτηση μιας υποχρέωσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια ότι θα λάβουν χώρα. (Παράδειγμα «Ερμής»)

Επίσης:

- α) Επικείμενες αλλαγές στη νομοθεσία,
- β) αναμενόμενες αλλαγές στη τεχνολογία.

Προσοχή: Στην επιμέτρηση των προβλέψεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κέρδη από αναμενόμενες πωλήσεις στοιχείων ενεργητικού.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΡΜΗΣ

Ένας υπάλληλος της οντότητας Ερμής έχει προσφύγει με αγωγή εναντίον της οντότητας για σοβαρό τραυματισμό του κατά την ώρα εργασίας λόγω πτώσης ελαττωματικού μηχανήματος από την οροφή του κτιρίου. Οι νομικοί σύμβουλοι της οντότητας, πιστεύουν ότι υπάρχει 80% πιθανότητα η οντότητα να καταστεί ένοχη για αμέλεια και να κληθεί να πληρώσει 4.000.000€ αποζημίωση και 20% πιθανότητα να μην καταδικαστεί. Τα σχετικά δικηγορικά έξοδα, αναμένονται να είναι γύρω στις 500.000€. Η οντότητα σκοπεύει να πουλήσει το ελαττωματικό μηχάνημα με κέρδος 100.000€.

**Ερώτηση:** Ποιος θα πρέπει να είναι ο λογιστικός χειρισμός των πιο πάνω δεδομένων;

**Απάντηση:** Λόγω του ότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να πληρωθεί η αποζημίωση και λόγω της αρχής της συντηρητικότητας, θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη για ολόκληρο το ποσό των 4.000.000€ καθώς και για τα σχετικά έξοδα 500.000€. Το αναμενόμενο κέρδος από την εκποίηση του στοιχείου του ενεργητικού δεν λαμβάνεται υπόψη.

#### 14.6 Αποζημιώσεις

Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από άλλο μέρος, για παράδειγμα μέσω ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών, η ανάκτηση αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα αποζημιωθεί, όταν η οντότητα διακανονίσει τη δέσμευση. Η απαίτηση από αποζημίωση αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Το ποσό που αναγνωρίζεται ως αποζημίωση δε θα υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

Στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.

Συχνά η οντότητα προσβλέπει σε άλλο μέρος ή άλλη οντότητα να αναλάβει μερικά ή ολικά, τη δαπάνη που απαιτείται για τον διακανονισμό της πρόβλεψης. Στις περισσότερες περιπτώσεις όμως, η οντότητα παραμένει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, και η οντότητα πρέπει να διακανονίσει το συνολικό ποσό, όταν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτήν την περίπτωση, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το συνολικό ποσό της υποχρέωσης και ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη ανάκτηση, όταν είναι κατ' ουσία βέβαιο ότι η δαπάνη θα ανακτηθεί αν η οντότητα διακανονίσει την υποχρέωση.

Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η οντότητα δεν έχει υποχρέωση για αυτά τα κόστη και αυτά δε συμπεριλαμβάνονται στην πρόβλεψη.

#### 14.7 Μεταβολές προβλέψεων

Οι προβλέψεις επανεξετάζονται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και αναπροσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Αν δεν είναι πλέον πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή

δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη αναστρέφεται.

#### **14.8 Χρήση προβλέψεων**

Μια πρόβλεψη χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη αρχικώς αναγνωρίστηκε. Μόνο δαπάνες που αφορούν την αρχική πρόβλεψη επιτρέπεται να αναγνωρίζονται έναντι αυτής. Καταχωρίζοντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε αναγνωριστεί για ένα άλλο σκοπό θα αποκλυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

#### **14.9 Εφαρμογή των κανόνων αναγνώρισης και επιμέτρησης**

##### **14.9.1 Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες**

Δεν αποτελούν υποχρεώσεις σύμφωνα με τον ορισμό. Δηλαδή δεν πληρούν τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης.

Προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες, καθώς δεν πληρούν τον ορισμό της υποχρέωσης και τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για τις προβλέψεις. Η προσδοκία για καθαρές ζημίες από μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες είναι μια ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας που χρησιμοποιούνται σε αυτές τις δραστηριότητες ενδέχεται να είναι απομειωμένα. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή με τη Λογιστική Πολιτική «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές», αναλόγως.

##### **14.9.2 Επαχθείς συμβάσεις**

Αν η οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση βάσει της σύμβασης (αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών), αναγνωρίζεται και επιμετράται ως πρόβλεψη.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η παρούσα δέσμευση, αφαιρουμένων των ανακτήσιμων ποσών. Τα αναπόφευκτα κόστη βάσει σύμβασης αντικατοπτρίζουν το ελάχιστο καθαρό κόστος εξόδου από τη σύμβαση, το οποίο είναι το μικρότερο

ποσό μεταξύ του κόστους εκπλήρωσης αυτής και κάθε αποζημίωσης ή προστίμων που προκύπτουν από την αδυναμία εκπλήρωσής της.

Προτού αναγνωριστεί ξεχωριστή πρόβλεψη για μια επαχθή σύμβαση, η οντότητα αναγνωρίζει πρώτα τυχόν ζημία απομείωσης η οποία έχει προκύψει από περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την εκτέλεση της σύμβασης.

### 14.9.3 Αναδιάρθρωση

Μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν η οντότητα:

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

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

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

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:

Αλλαγές στη διοικητική δομή

- α) πώληση ή τερματισμός μιας δραστηριότητας ή υπηρεσίας,
- β) το κλείσιμο ενός υποκαταστήματος ή ο τερματισμός δραστηριοτήτων μιας κυβερνητικής δομής σε μια συγκεκριμένη περιοχή ή μετεγκατάσταση των δραστηριοτήτων από μια περιοχή σε μια άλλη,
- γ) μεταβολές στη δομή της διοίκησης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διοίκησης και
- δ) θεμελιώδεις αναδιοργανώσεις που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στη φύση και το σκοπό των δραστηριοτήτων της οντότητας
- ε) μεταφορά εγκαταστάσεων από μια περιοχή σε άλλη

Πρόβλεψη για τα κόστη αναδιάρθρωσης αναγνωρίζεται μόνον όταν πληρούνται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για προβλέψεις.

Ένδειξη ότι η οντότητα έχει αρχίσει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, παρέχεται για παράδειγμα, με δημόσια ανακοίνωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος, την πώληση ή μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, γνωστοποίηση της πρόθεσης για ακύρωση μισθώσεων ή την εγκαθίδρυση εναλλακτικών συμφωνιών για πελάτες ή λήπτες υπηρεσιών. Μια δημόσια ανακοίνωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, μόνον αν γίνεται με ένα τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, εκθέτοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος) που δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, τέτοιους όπως λήπτες υπηρεσιών, προμηθευτές και εργαζόμενους (ή στους αντιπροσώπους των), ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Για να είναι ένα πρόγραμμα ικανό να δημιουργήσει μια τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, θα πρέπει η έναρξη της εφαρμογής του να επίκειται το συντομότερο δυνατό και να είναι προγραμματισμένο να ολοκληρωθεί σε χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές σε αυτό. Αν αναμένεται ότι θα υπάρξει μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί αδικαιολόγητα βάθος χρόνου, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει βάσιμη προσδοκία σε άλλα μέρη ότι το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης δεσμεύει ήδη την οντότητα, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει δυνατότητες στην οντότητα να αλλάξει τα σχέδιά της.

Μια απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία αναφοράς, δεν καταλήγει σε μια τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία αναφοράς, εκτός αν η οντότητα έχει ήδη:

- α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή
- β) ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, με επαρκώς εξειδικευμένο τρόπο ώστε να δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν η οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό

μετά την ημερομηνία αναφοράς, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς», εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΑΘΗΝΑ**

Στις 25/12/2015 η Διοίκηση της οντότητας Αθηνά αποφάσισε τον τερματισμό των εργασιών του τομέα Α. Μέχρι το τέλος του έτους (31/12/2015), η απόφαση δεν έχει κοινοποιηθεί στους επηρεαζόμενους και δεν έχουν παρθεί οποιαδήποτε μέτρα εφαρμογής του σχεδίου τερματισμού των εργασιών. Το αναμενόμενο κόστος τερματισμού των εργασιών υπολογίστηκε στις 500.000€.

#### **Ερώτηση:**

- α) εξηγήστε αν πρέπει να καταχωρηθεί η πρόβλεψη
- β) εξηγήστε τη διαφορά στο λογιστικό χειρισμό εάν την 29/12/2015 η Διοίκηση είχε εγκρίνει λεπτομερές σχέδιο τερματισμού των εργασιών και είχε αποστείλει σχετικές επιστολές στους επηρεαζόμενους υπαλλήλους και πελάτες.

#### **Απάντηση:**

Παρούσα υποχρέωση ως αποτέλεσμα δεσμευτικού γεγονότος του παρελθόντος.

Συμπέρασμα:

- α) δεν πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη
- β) δεσμευτικό γεγονός. Υπάρχει δεσμευτικό γεγονός που είναι η κοινοποίηση στους υπαλλήλους, γεγονός που δημιουργεί τεκμαιρόμενη υποχρέωση.

Συμπέρασμα: Θα πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη γιατί υπάρχει σχέδιο και κοινοποιήθηκε στους ενδιαφερόμενους (έλαβαν γνώση).

Επίσης αν συσταθεί ένας νέος φορέας και υπάρχει με νομοθετική διάταξη, μπορεί να γίνει πρόβλεψη υποχρέωσης η οποία θα «αποσβένεται» σιγά σιγά με τη σύσταση του φορέα.

#### **14.9.4 Πώληση ή μεταβίβαση δραστηριοτήτων**

Καμία δέσμευση δεν προκύπτει ως συνέπεια πώλησης ή μεταβίβασης δραστηριότητας μέχρις ότου η οντότητα δεσμευτεί για την πώληση ή μεταβίβαση, μέχρι δηλαδή να υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία.



Όταν μια πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μια τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα υπόλοιπα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

Αναδιάρθρωση στο δημόσιο τομέα συχνά περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων από μια ελεγχόμενη οντότητα σε άλλη και μπορεί να περιλαμβάνει τη μεταβίβαση δραστηριοτήτων χωρίς ή με συμβολικό αντάλλαγμα. Τέτοιες μεταβιβάσεις συχνά γίνονται με κυβερνητική πράξη ή απόφαση και δεν περιλαμβάνουν δεσμευτικές συμφωνίες. Μια δέσμευση υπάρχει μόνο όταν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία για μεταβίβαση. Ακόμα και όπου οι προτεινόμενες μεταβιβάσεις δεν οδηγούν σε αναγνώριση πρόβλεψης, μια προγραμματισμένη συναλλαγή μπορεί να απαιτεί γνωστοποίηση σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική «Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς» ή με άλλες λογιστικές πολιτικές.

#### **14.9.5 Προβλέψεις αναδιάρθρωσης**

Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

- α) υποχρεωτικά προέρχονται από την αναδιάρθρωση και
- β) δε συνδέονται με συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οντότητας.

Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει κόστη, όπως:

- α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού,
- β) μάρκετινγκ ή
- γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική διεξαγωγή μιας δραστηριότητας και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία αναφοράς. Τέτοιες δαπάνες αναγνωρίζονται στην ίδια βάση που θα αναγνωρίζονταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μια αναδιάρθρωση.

#### **Τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση**

Δημιουργείται όταν:

Η οντότητα έχει καταστρώσει επίσημο λεπτομερές σχέδιο για την αναδιάρθρωση που περιλαμβάνει:

Τον τομέα εργασιών που θα επηρεαστεί.

Την τοποθεσία των εγκαταστάσεων που θα επηρεαστούν.



Τις λειτουργίες, τον τόπο εργασίας και τον αριθμό των υπαλλήλων που θα επηρεαστούν.

Τα έξοδα που θα αναληφθούν για τη διεκπεραίωση της αναδιάρθρωσης.

Το χρόνο εφαρμογής του σχεδίου αναδιοργάνωσης.

Η επιχείρηση έχει δώσει βάσιμες ενδείξεις στους επηρεαζόμενους ότι θα προχωρήσει στην αναδιάρθρωση είτε θέτοντας σε εφαρμογή το σχέδιο είτε ανακοινώνοντας τα κύρια στοιχεία του στους εργαζόμενους.

Η απόφαση της διοίκησης για αναδιοργάνωση δεν αποτελεί τεκμαιρόμενη δέσμευση όταν:

- α) έχει αρχίσει η εφαρμογή του σχεδίου
- β) έχουν ανακοινωθεί τα κύρια στοιχεία της αναδιάρθρωσης στους επηρεαζόμενους.

Η πρόβλεψη για αναδιάρθρωση περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα τα οποία είναι άμεσα αποδοτέα και πηγάζουν από την αναδιάρθρωση δηλαδή:

- α) είναι αναγκαία για την αναδιάρθρωση
- β) να μην συνδέονται με τις συνεχιζόμενες εργασίες της επιχείρησης.

Η πρόβλεψη δεν πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) έξοδα επανεκπαίδευσης προσωπικού
- β) έξοδα προώθησης
- γ) δαπάνες για αγορά νέων συστημάτων.

#### **14.9.6 Δαπάνες συντήρησης και αποκατάστασης**

Υπάρχει ενδεχόμενο οι εν λόγω δαπάνες να είναι υποχρεωτικές ή να είναι προαιρετικές. Εάν δεν είναι υποχρεωτικές από τη νομοθεσία, τότε θα πρέπει να εξετασθεί αν υπάρχει υποχρέωση που προκύπτει από δεσμευτικό γεγονός του παρελθόντος και ύπαρξη εκροής οικονομικών πόρων. Εάν αυτό δε συμβαίνει, τότε δεν κάνουμε πρόβλεψη. (Παράδειγμα «Κρόνος»).

Εάν είναι υποχρεωτικές από τη νομοθεσία, τότε θα πρέπει να εξετασθεί εάν υπάρχει α) υποχρέωση που προκύπτει από δεσμευτικό γεγονός του παρελθόντος και β) σημαντική πιθανότητα εκροής οικονομικών πόρων. (Κάνουμε πρόβλεψη μόνο όταν ικανοποιούνται και οι δύο συνθήκες). (Παράδειγμα Άρτεμις και Αχιλλέας).

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΡΟΝΟΣ

Η οντότητα Κρόνος είθισται να αλλάζει τις μηχανές των αεροπλάνων της κάθε τρία έτη. Την ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού, οι μηχανές ενός αεροπλάνου ήταν ήδη σε χρήση για δύο έτη.

Ερώτηση: Εξηγήστε εάν πρέπει να γίνει καταχώριση για πρόβλεψη του κόστους αντικατάστασης των μηχανών του εν λόγω αεροσκάφους.

Απάντηση: Δεν υπάρχει παρούσα έστω και τεκμαιρόμενη δέσμευση για αλλαγή των μηχανών, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες της εταιρείας π.χ. μπορεί να αποφασιστεί το συγκεκριμένο αεροπλάνο να αποσυρθεί από την ενεργό χρήση. Παρούσα υποχρέωση υπάρχει, όταν ένα παρελθοντικό γεγονός θεωρείται ότι οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση όταν λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις είναι περισσότερο πιθανό παρά όχι ότι μια δέσμευση υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς.

Συμπέρασμα: Δεν καταχωρείται πρόβλεψη.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΡΤΕΜΙΣ

Η παραγωγική μονάδα Άρτεμις έχει εξοπλισμό που βάσει νομοθεσίας, θα πρέπει να αντικαθίσταται κάθε τρία έτη. Την 31/12/2014 ο υφιστάμενος εξοπλισμός ήταν σε χρήση για δύο έτη.

Ερώτηση: Εξηγήστε εάν πρέπει να γίνει καταχώριση για πρόβλεψη του κόστους αντικατάστασης.

Απάντηση: Όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα δεν υπάρχει παρούσα υποχρέωση για αντικατάσταση του εξοπλισμού ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες της οντότητας π.χ. μπορεί να αποφασιστεί η πώληση της παραγωγικής μονάδας.

Συμπέρασμα: Δεν καταχωρείται πρόβλεψη.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΧΙΛΛΕΑΣ

Η Διοίκηση της Αχιλλέας έχει αποφασίσει το λογιστικό χειρισμό των πιο κάτω γεγονότων:

- α) στις 7/9/2014 η Διοίκηση αποφάσισε να τερματίσει τις εργασίες μιας μονάδας παραγωγής στη Καλαμάτα, αλλά η απόφαση αυτή δεν έχει ακόμη κοινοποιηθεί σε κανένα επηρεαζόμενο

β) στις 15/8/2014 η Διοίκηση αποφάσισε το τερματισμό των εργασιών της παραγωγικής μονάδας στη Μεγαλόπολη. Η απόφαση αυτή και το σχέδιο αναδιάρθρωσης, κοινοποιήθηκε στους επηρεαζόμενους στις 2/9/2014

γ) η οντότητα είναι αναγκασμένη να καταβάλει πρόστιμο 1.000.000€ για περιβαλλοντικές ρυπάνσεις που δημιούργησε η παραγωγική μονάδα στη Πτολεμαΐδα

δ) η εταιρεία σχεδιάζει μέσα στο 2015 να ξοδέψει 2.000.000€ για έρευνα αγοράς.

Απάντηση:

α) Δεν υπάρχει παρούσα υποχρέωση λόγω της μη κοινοποίησης αλλά και του γεγονότος ότι δεν έχουν ξεκινήσει ενέργειες για την υλοποίηση της απόφασης. Δεν καταχωρίζεται πρόβλεψη.

β) Το δεσμευτικό γεγονός από το οποίο προκύπτει παρούσα υποχρέωση, είναι η κοινοποίηση της απόφασης στους επηρεαζόμενους (πελάτες και προσωπικό). Το δεσμευτικό αυτό γεγονός δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση. Η εκροή οικονομικών πόρων είναι οι αποζημιώσεις προς το προσωπικό και τους πελάτες και μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού. Συνεπώς πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη.

γ) Το δεσμευτικό γεγονός είναι η περιβαλλοντική ρύπανση και η υποχρέωση της οντότητας για αποκατάσταση της. Η μελλοντική εκροή οικονομικών πόρων είναι η καταβολή του προστίμου (1εκατ.). Πρέπει να καταχωρηθεί πρόβλεψη.

δ) δεν υπάρχει παρελθοντικό δεσμευτικό γεγονός που να δημιουργεί παρούσα υποχρέωση για μελλοντική εκροή οικονομικών πόρων. Δεν καταχωρίζεται πρόβλεψη.

#### 14.10 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία προβλέψεων, η οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου αναφοράς,

β) πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υφιστάμενων προβλέψεων,

γ) ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς,

δ) αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και

ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται.

Η οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία προβλέψεων:

α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών,

β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχεται επαρκής πληροφόρηση, η οντότητα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα και

γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης ανάκτησης δαπανών, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί για αυτή την αναμενόμενη ανάκτηση.

Εκτός από την περίπτωση που το ενδεχόμενο κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένο, η οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να αθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων παρουσιάζει επαρκή ομοιότητα έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά. Έτσι, μπορεί να είναι σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε έναν τύπο δέσμευσης, αλλά δε θα ήταν σκόπιμο να αντιμετωπίζονται ως μια κατηγορία όλα τα κόστη περιβαλλοντικής αποκατάστασης και τα ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σύνολο συνθηκών, η οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Όταν μια εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών είναι πιθανή, η οντότητα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αναφοράς.

## Σύνοψη κεφαλαίου

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι διαδικασίες και οι συνθήκες βάσει των οποίων αναγνωρίζονται προβλέψεις, οι κανόνες επιμέτρησής τους και οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Επίσης έγινε εκτενής αναφορά σε συγκεκριμένες πληροφορίες που γνωστοποιούνται για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, έτσι ώστε οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ύψος τους.

## Μελέτη περιπτώσεων

### Παράδειγμα 1ο – Παρελθοντικό γεγονός και μελλοντικές ενέργειες της οντότητας

Μόνον εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας (δηλαδή, τη μελλοντική διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της), αναγνωρίζονται ως προβλέψεις.

Παραδείγματα αναγνώρισης πρόβλεψης

Χρηματικές ποινές ή κόστη καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντική ζημία, οι οποίες επιβάλλονται βάσει νόμου σε οντότητα του δημοσίου τομέα.

Κόστη απενεργοποίησης εξοπλισμού αμυντικής θωράκισης ή ενός σταθμού ηλεκτρικής ενέργειας κατά την έκταση που η οντότητα είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε.

Οι ανωτέρω δεσμεύσεις θα οδηγούσαν σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών κατά τον διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οντότητας.

Παραδείγματα μη αναγνώρισης πρόβλεψης

Νομοθεσία υποχρεώνει την οντότητα να εγκαταστήσει φίλτρα εκπομπών ρύπων σε κάποια από τα οχήματα της σε 2 έτη από σήμερα (T+2).

Το εργαστήριο μιας οντότητας αποφασίζει να εγκαταστήσει ειδικά φίλτρα για τη προστασία των εργαζομένων από βλαβερές χημικές ουσίες σε 3 έτη από σήμερα (T+2).

Επειδή οι οντότητες μπορούν να αποφύγουν τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες τους, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας τους, δεν

έχουν καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται.

### **Παράδειγμα 2ο – Μη δεσμευτικό και δεσμευτικό γεγονός**

Η οντότητα λόγω των δραστηριοτήτων της προξενεί περιβαλλοντική ζημία. Οι προβλέψεις του υφιστάμενου νόμου δεν οδηγούν σε δέσμευση (νομική δέσμευση) για αποκατάσταση των συνεπειών και επομένως η οντότητα δεν αναγνωρίζει πρόβλεψη.

Λόγω ψήφισης νέου περιβαλλοντικού νόμου (νομική δέσμευση) ή λόγω δημόσιας αποδοχής ευθύνης από την οντότητα για αποκατάσταση της ζημίας που προκάλεσε (τεκμαιρόμενη δέσμευση), η πρόκληση ζημιών γίνεται δεσμευτικό γεγονός και η οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση.

### **Παράδειγμα 3ο – Επιμέτρηση μεμονωμένης δέσμευσης**

Η οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μηχάνημα που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη. Το μεμονωμένο πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι να επιτύχει την επισκευή με την πρώτη προσπάθεια στο κόστος των 10.000 ευρώ. Επειδή, όμως υπάρχει σημαντική πιθανότητα ότι περαιτέρω προσπάθειες θα είναι αναγκαίες, μια πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό από αυτό των 10.000 ευρώ αναγνωρίζεται.

### **Παράδειγμα 4ο – Μελλοντικά γεγονότα**

Η οντότητα δημοσίου τομέα πιστεύει ότι το κόστος καθαρισμού από πίσσα, τέφρα και άλλους ρύπους που σχετίζονται με εργοστάσιο παραγωγής αερίου, στο τέλος της ζωής του, θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών.

Επομένως, το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη, αντανακλά την προσδοκία των εμπειρογνομόνων, οι οποίοι θα λάβουν υπόψη όλες τις διαθέσιμες ενδείξεις σχετικά με την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει, για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μια ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη δραστηριότητα καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, η οντότητα δε λαμβάνει υπόψη για την επιμέτρηση της πρόβλεψης

την ανάπτυξη μιας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική ένδειξη.

### **Παράδειγμα 5ο – Αναμενόμενη αξία**

Ένα δημόσιο ιατρικό εργαστήριο παρέχει διαγνωστικούς σαρωτές υπερήχων σε δημόσια και ιδιωτικά ιατρικά κέντρα και νοσοκομεία με πλήρη ανάκτηση του κόστους. Ο εξοπλισμός παρέχεται με εγγύηση προϊόντος σύμφωνα με την οποία τα ιατρικά κέντρα και τα νοσοκομεία καλύπτονται για το κόστος επισκευής τυχόν ελαττωμάτων που γίνονται εμφανή μέσα στους πρώτους έξι μήνες μετά την αγορά. Εάν εντοπιστούν μικρές βλάβες σε όλο τον παρεχόμενο εξοπλισμό, θα προκύψει κόστος επισκευής 1.000.000 ευρώ. Εάν εντοπιστούν σοβαρά ελαττώματα σε όλο τον εξοπλισμό που παρέχεται, θα προκύψει κόστος επισκευής 4.000.000 εκατομμυρίων ευρώ. Η προηγούμενη εμπειρία του εργαστηρίου και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι, για το επόμενο έτος, το 75% του εξοπλισμού δε θα έχει ελαττώματα, το 20% του εξοπλισμού θα έχει μικρές βλάβες και το 5% του εξοπλισμού θα έχει σοβαρά ελαττώματα.

Το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο εξετάζει αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης. Πρώτον, υπάρχει παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθοντικού δεσμευτικού γεγονότος, καθώς το δεσμευτικό γεγονός είναι η πώληση διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων με εγγύηση (νομική δέσμευση). Δεύτερον, είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για τον διακανονισμό των εγγυήσεων, ως σύνολο (κόστος επισκευής). Τρίτον, μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Καθώς πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης πρόβλεψης, το δημόσιο ιατρικό εργαστήριο αναγνωρίζει πρόβλεψη για τη βέλτιστη εκτίμηση του κόστους επισκευής, των διαγνωστικών σαρωτών υπερήχων που πωλήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία αναφοράς.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 15 «όταν υπάρχει ένας αριθμός παρόμοιων δεσμεύσεων, η πιθανότητα ότι μια εκροή θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο.». Επομένως, το εργαστήριο αξιολογεί την πιθανότητα εκροής για τις δεσμεύσεις εγγύησης προϊόντος στο σύνολό της.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 29 «Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται, περιλαμβάνει μια μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα με τις αντίστοιχες πιθανότητες τους, εκτιμώντας δηλαδή την «αναμενόμενη αξία».

Η αναμενόμενη αξία του κόστους επισκευής είναι:  $(75\% * 0) + (20\% * 1.000.000) + (5\% * 4.000.000) = 400.000$  ευρώ. Επειδή, η επίδραση της προεξόφλησης είναι μη ουσιώδης, η οντότητα αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία αναφοράς στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης πρόβλεψη ποσού 400.000 ευρώ.

### Παράδειγμα 6ο – Παρούσα αξία πρόβλεψης

Μια πρόβλεψη για αποκατάσταση ενός χώρου που μολύνθηκε από υπαιτιότητα της οντότητας Ο ύψους 2.000 ευρώ αναμένεται να διακανονιστεί σε πέντε έτη, στο τέλος του πέμπτου έτους (31/12/2025). Το προεξοφλητικό επιτόκιο, αφότου λήφθηκαν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τις χρηματοροές, καθορίστηκε στο 12%.

Η παρούσα αξία της πρόβλεψης υπολογίζεται ως εξής:  $€2.000 * \text{συντελεστή προεξόφλησης παρούσας αξίας (5 έτη, 12\%)}$ , ήτοι  $2.000 \text{ ευρώ} * 0,5674 = 1.134,85$  ευρώ.

Η οντότητα Ο αναγνωρίζει πρόβλεψη ύψους 1.134,85 ευρώ στην ημερομηνία αναφοράς 31/12/2000.

Η αξία της πρόβλεψης θα μεταβάλλεται κάθε έτος ως εξής:

	Αρχικό υπόλοιπο	Τόκος (επιτόκιο 12%)	Τελικό υπόλοιπο
Έτος 1ο	1.134,85	136,18	1.271,04
Έτος 2ο	1.271,04	152,52	1.423,56
Έτος 3ο	1.423,56	170,83	1.594,39
Έτος 4ο	1.594,39	191,33	1.785,71
Έτος 5ο	1.785,71	214,29	2.000,00



**Λογιστικές Εγγραφές**

**31/12/2020**

**Έξοδα 1.134,85**

**Πρόβλεψη 1.134,85**

**31/12/2021**

**Έξοδα τόκων 136,18**

**Πρόβλεψη 136,18**

**31/12/2022**

**Έξοδα τόκων 152,52**

**Πρόβλεψη 152,52**

**31/12/2023**

**Έξοδα τόκων 170,83**

**Πρόβλεψη 170,83**

**31/12/2024**

**Έξοδα τόκων 191,33**

**Πρόβλεψη 191,33**

**31/12/2025**

**Έξοδα τόκων 214,29**

**Πρόβλεψη 214,29**

**Η οντότητα στις 31/12/2025 διακανονίζει την  
υποχρέωση της για αποκατάσταση  
του χώρου και καταχωρεί την εξής εγγραφή:  
Πρόβλεψη 2.000**

**Ταμειακά διαθέσιμα 2.000**



**Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ**



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

## ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

### 15.1 Σκοπός

Ο σκοπός της υπό έκδοσης λογιστικής πολιτικής είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την ετοιμασία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες οντότητες.

### 15.2 Νομοθετικό πλαίσιο και πεδίο εφαρμογής

#### 15.2.1 Νομοθετικό πλαίσιο

Η οικεία (υπό έκδοση) Λογιστική Πολιτική λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα IPSAS 35, 36, 37, 38, 40.

#### 15.2.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που εντάσσονται στη περίμετρο της Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτή οριοθετείται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, καταρτίζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) και εφαρμόζουν την οικεία Λογιστική Πολιτική με στόχο την παροχή των απαραίτητων στοιχείων, για την σύνταξη (από την Κεντρική Διοίκηση) Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.

### 15.3 Ορισμοί

**Οφέλη (benefits)** είναι τα πλεονεκτήματα που αποκομίζει μια οικονομική οντότητα από τη συμμετοχή της σε άλλες οντότητες. Τα οφέλη μπορεί να είναι οικονομικά ή μη οικονομικά. Οι επιπτώσεις της συμμετοχής μιας οντότητας σε μια άλλη οντότητα μπορεί να είναι θετικές ή και αρνητικές.

**Δεσμευτική συμφωνία (binding arrangement)** είναι μια συμφωνία που παρέχει εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις στα συμβαλλόμενα μέρη σαν να είχε τη μορφή σύμβασης. Περιλαμβάνει δικαιώματα από συμβάσεις ή άλλα νομικά δικαιώματα. Νομοθετικές πράξεις μπορούν επίσης να δημιουργήσουν εκτελεστές

ρυθμίσεις παρόμοιες ή και πιο ισχυρές από τις συμβατικές, είτε μόνες τους είτε σε συνδυασμό με συμβατικές συμφωνίες.

**Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (consolidated financial statements)** είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας αναφοράς, στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές τόσο της ελέγχουσας οντότητας όσο και των ελεγχόμενων οντοτήτων, παρουσιάζονται ως μίας ενιαίας οντότητας.

**Έλεγχος (control)** υπάρχει όταν μία οντότητα αναφοράς εκτίθεται ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητά οφέλη από τη συμμετοχή της σε μια άλλη οντότητα και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό αυτών των οφελών μέσω της εξουσίας της επί της άλλης οντότητας.

**Ελεγχόμενη οντότητα (controlled entity)** είναι μια οντότητα που ελέγχεται από άλλη οντότητα.

**Ελέγχουσα οντότητα (controlling entity)** είναι μια οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες οντότητες.

**Κοινό σχήμα (joint arrangement)** είναι μια συμφωνία της οποίας δύο ή περισσότερα μέρη έχουν από κοινού έλεγχο.

**Κοινός έλεγχος (joint control)** είναι η συμφωνημένη κατανομή του ελέγχου επί ενός σχήματος μέσω μιας δεσμευτικής συμφωνίας, η οποία υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις που αφορούν τις σχετικές δραστηριότητες, απαιτούν ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο.

**Κοινή επιχείρηση (joint operation)** είναι μια συμφωνία στην οποία τα μέρη τα οποία έχουν τον από κοινού έλεγχο της συμφωνίας, διατηρούν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τις οφειλές που σχετίζονται με τη συμφωνία.

**Κοινοπραξία (joint venture)** είναι μια συμφωνία της οποίας τα μέρη που έχουν από κοινού έλεγχο, διατηρούν δικαιώματα επί της καθαρής θέσης της συμφωνίας.

**Επενδυτική οντότητα (investment entity)** είναι μια οντότητα που:

- α) Λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό να τους παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων
- β) Έχει σκοπό να επενδύσει κεφάλαια αποκλειστικά για αποδόσεις από διαχείριση κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο και
- γ) Επιμετρά την απόδοση όλων των επενδύσεών της στην εύλογη αξία τους.

**Μη ελεγχόμενη συμμετοχή (non-controlling interest)** είναι η καθαρή θέση μιας ελεγχόμενης οντότητας όταν αυτή ή ένα σημαντικό μέρος αυτής δεν είχε καταβληθεί άμεσα ή έμμεσα από την ελέγχουσα οντότητα.

**Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount)** ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

#### 15.4 Κριτήρια ελέγχου οντότητας

Σχέση μητρικής οντότητας προς θυγατρική υπάρχει όταν η μητρική:

1. έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (51%) μιας άλλης (θυγατρικής) οντότητας, έστω κι αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της,
2. ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) οντότητας ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της οντότητας αυτής,
3. συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης οντότητας και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε έμμεσα, είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή παύει την πλειοψηφία των μελών του ΔΣ ή των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής,
4. ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη οντότητα (θυγατρική).

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της οντότητας αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυρίαρχη επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Για την εφαρμογή των παραπάνω περιπτώσεων ορίζεται ότι:

α) στα ποσοστά συμμετοχής ή στα δικαιώματα ψήφου, καθώς και στα δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης που έχει η μητρική οντότητα, πρέπει να προστίθενται τα ποσοστά συμμετοχής και τα δικαιώματα κάθε άλλης οντότητας που είναι θυγατρική της ή θυγατρική θυγατρικής της.

β) Από τα αναφερόμενα ποσοστά συμμετοχής ή δικαιώματα ψήφου πρέπει να αφαιρούνται εκείνα που απορρέουν από:

- μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου εκτός του Ομίλου,
- μετοχές που κατέχονται για εγγύηση,

γ) από το σύνολο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αφαιρούνται τα ποσοστά κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου από μετοχές που κατέχονται από την ίδια την επιχείρηση ή από θυγατρικές της.

#### **15.4.1 Έλεγχος και περίμετρος ελέγχου στο Δημόσιο**

Το πρώτο πρόβλημα που πρέπει να λυθεί για την ενοποίηση, είναι ποιες οντότητες θα ενοποιηθούν και πως στοιχειοθετείται η έννοια του ελέγχου..

Αυτό σημαίνει ότι με δεδομένη τη «μητέρα οντότητα» (reporting entity), η απόφαση για την περίμετρο της ενοποίησης βασίζεται στην οικονομική σχέση που έχει η ενοποιούσα οντότητα (η υπεύθυνη δηλαδή οντότητα που είναι επιφορτισμένη να παράγει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις), με τις ενοποιούμενες (ελεγχόμενες). Στη περίπτωση του Δημόσιου Τομέα η παραπάνω σχέση και κατ' επέκταση οι λόγοι για τους οποίους ορίζεται η περίμετρος ενοποίησης διαφοροποιούνται σημαντικά από τον Ιδιωτικό Τομέα.

Υπάρχουν τουλάχιστον δύο κατευθύνσεις στοιχειοθέτησης της επιλογής των ενοποιούμενων οντοτήτων. Η πρώτη αφορά την ύπαρξη ελέγχου όταν η ελέγχουσα οντότητα έχει αμέσως ή εμμέσως τη δύναμη να επηρεάζει τις αποφάσεις για την λειτουργία την ελεγχόμενης οντότητας, δηλαδή να κατευθύνει τις δραστηριότητες της οντότητας αποδεικνύοντας έτσι εξουσία επί αυτής. Ωστόσο η εξουσία δεν είναι επαρκής χωρίς τα οφέλη. Έτσι η ελέγχουσα οντότητα εκτός το να διαθέτει εξουσία επί της ελεγχόμενης, θα πρέπει και να εκτίθεται ή να έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενα οφέλη από τη συμμετοχή της στην οντότητα που αξιολογείται για έλεγχο. Τα οφέλη αυτά μπορεί να είναι οικονομικά ή και μη οικονομικά. Ανά χρήση η συμμετοχή της ελέγχουσας οντότητας στην αξιολογούμενη προς έλεγχο οντότητα, μπορεί να έχει είτε θετική είτε αρνητική ή και μικτή επίπτωση. Η έννοια του ελέγχου βασισμένη στη

άσκηση σημαντικής επιρροής στις αποφάσεις και τη λειτουργία της ελέγχουσας οντότητας, είναι δύσκολο να οριστεί στο Δημόσιο Τομέα.

Το βασικό θέμα εφαρμογής που υπάρχει στο σχετικό IPSAS 35, είναι ότι η προσέγγιση του προσομοιάζει αρκετά με αυτή των IAS/IFRS. Τα κριτήρια ελέγχου στο Δημόσιο Τομέα δεν συνίστανται πάντα (ή συνίσταται σπάνια) σε κατοχή πλειοψηφικού πακέτου μετοχών ή πλειοψηφίας ψήφων σε διοικητικά συμβούλια.

Η δεύτερη κατεύθυνση αφορά στην έννοια της λογοδοσίας. Δηλαδή οντότητες οι οποίες λαμβάνουν σημαντική οικονομική υποστήριξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και τον οποίων η συνέχιση της δραστηριότητας και η επιτέλεση των σκοπών τους καθώς και η επίτευξη των στόχων τους, εξαρτάται από την δημοσιονομική σχέση τους με το Κράτος, εμπεριέχονται στην περίμετρο ενοποίησης. Με άλλα λόγια πρόκειται για μία προσέγγιση ενοποίησης χρηματοδοτικής φύσεως.

Σύμφωνα με το Government Accounting Standards Board (GASB)<sup>23</sup> όλες οι οντότητες που λαμβάνουν σημαντική οικονομική στήριξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και των οποίων η οικονομική επιβίωση εξαρτάται από αυτή την στήριξη, εντάσσονται στη περίμετρο ενοποίησης.

Σε ορισμένες χώρες (ομοσπονδιακού τύπου και όχι μόνο) όπως η Ελβετία, λήφθηκαν υπόψη και οι συνταγματικοί περιορισμοί αναφορικά με τις οντότητες τοπικής αυτοδιοίκησης που θεωρούνται συνταγματικά αυτοδιοίκητες οντότητες.

Η προσέγγιση ακολουθεί δύο βασικά βήματα. Το πρώτο βήμα είναι ο καθορισμός της περιμέτρου ενοποίησης και το δεύτερο βήμα αφορά τον καθορισμό των μεθόδων ενοποίησης.

Σχετικά με το πρώτο βήμα η Ελβετία έθεσε την περίμετρο ενοποίησης ως εξής:

Η Κεντρική Ομοσπονδιακή Διοίκηση ως ελέγχουσα (μητρική οντότητα) ενοποιεί τις Αποκεντρωμένες Ομοσπονδιακές Οντότητες και τις οντότητες οι οποίες είναι υποχρεωμένες να συντάξουν ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά με το δεύτερο βήμα (επιλογή των μεθόδων ενοποίησης), όλες η «ελεγχόμενες» οντότητες ενοποιούνται με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης βάσει της οποίας τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα

---

1. <sup>23</sup> The GASB develops and establishes accounting and financial reporting standards for U.S. state and local governments, that follow Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

ενοποιούνται και οι ενδοσυναλλαγές απαλείφονται. Οι οντότητες χωρίς μετοχικό κεφάλαιο ενοποιούνται πλήρως.

Για την ενοποίηση κάποιων οντοτήτων χρησιμοποιείται η μέθοδος της Καθαρής Θέσης.

Σύμφωνα με το IPSAS 35 τα οφέλη στα οποία συμμετέχει μια ελέγχουσα οντότητα από τη «συμμετοχή της» στην ελεγχόμενη οντότητα μπορεί να είναι οικονομικά, μη οικονομικά ή και συνδυασμός των δύο. Μη οικονομικά οφέλη προκύπτουν όταν οι δραστηριότητες μιας οντότητας είναι εναρμονισμένες (συμβατές) με τους στόχους μιας άλλης οντότητας και υποστηρίζουν την επίτευξη κοινού σκοπού. Η έννοια των συμβατών δραστηριοτήτων και σκοπών μεταξύ οντοτήτων του Δημοσίου, είναι προφανής και συνάδουν με την έννοια των μη οικονομικών οφελών στα οποία συμμετέχει η ελέγχουσα οντότητα, όταν για παράδειγμα η ελεγχόμενη οντότητα παρέχει υπηρεσίες, τις οποίες σε διαφορετική περίπτωση θα έπρεπε να παράσχει η ελέγχουσα οντότητα.

Ως προς την έννοια του ελέγχου, όταν μια οντότητα χρηματοδοτεί ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων μιας άλλης οντότητας με συνέπεια η δεύτερη οντότητα να εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη χρηματοδότηση αυτή για να επιτελέσει τους σκοπούς της, τότε η εξάρτηση αυτή μπορεί να θεωρηθεί ως μία μείζονος σημασίας ένδειξη ελέγχου. Μία οντότητα όπως περιγράφεται στο σχετικό πρότυπο, μπορεί να ελέγχει μία άλλη οντότητα ακόμα και αν δεν έχει την αρμοδιότητα της λήψης αποφάσεων επί των τρεχουσών λειτουργιών της άλλης οντότητας ή επί του τρόπου που διεκπεραιώνονται καθημερινά αυτές οι λειτουργίες. Η νομοθεσία μπορεί να θεσπίζει την ανεξαρτησία κάποιων οντοτήτων τόσο σε διοικητικό όσο και σε οικονομικό επίπεδο, ωστόσο οι οντότητες αυτές θα πρέπει να ακολουθούν και να εφαρμόζουν τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τη γενικότερη νομοθεσία που στοχεύει στην προάσπιση του Δημοσίου Συμφέροντος.

Τα ανωτέρω στοιχειοθετούν την έννοια του ελέγχου και την συμμετοχή σε οφέλη μιας οντότητας αναφοράς επί μίας άλλης οντότητας αναφοράς (π. χ Κεντρική Διοίκηση επί των ΟΤΑ), δεδομένης της σημαντικής οικονομικής εξάρτησης από τη Κεντρική Διοίκηση των οντοτήτων αυτών καθώς και τους κοινούς και αλληλοσυμπληρωμένους σκοπούς που συνοψίζονται στο κοινό σκοπό της εξυπηρέτησης του Δημοσίου Συμφέροντος.

Ως εκ τούτου ως περίμετρος κατάρτισης Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων ορίζεται η Γενική Κυβέρνηση όπως αυτή οριοθετείται από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

### 15.5 Διαδικασίες ενοποίησης

Στις ενοποιημένες καταστάσεις πραγματοποιείται:

(α) Ενοποίηση παρόμοιων στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, εσόδων, εξόδων και ταμειακών ροών της ελέγχουσας οντότητας με εκείνα των ελεγχόμενων οντοτήτων της.

(β) Συμψηφισμός (εξάλειψη) της λογιστικής αξίας της επένδυσης της ελέγχουσας οντότητας σε κάθε ελεγχόμενη οντότητα και του τμήματος της ελέγχουσας οντότητας επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων κάθε ελεγχόμενης οντότητας.

(γ) Εξάλειψη των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρών περιουσιακών

στοιχείων / ιδίων κεφαλαίων, εσόδων, εξόδων και ταμειακών ροών που σχετίζονται

με συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων της οντότητας.

### 15.6 Ημερομηνίες Αναφοράς

Οι οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας και των ελεγχόμενων οντοτήτων της που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να καταρτίζονται κατά την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν το τέλος της περιόδου αναφοράς της ελέγχουσας οντότητας είναι διαφορετικό από εκείνο μιας ελεγχόμενης οντότητας, η ελέγχουσα οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας, προσαρμοσμένες, για τις επιπτώσεις σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας αυτών των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

### 15.7 Στάδια κατάρτισης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

#### A . Συγκέντρωση και καταγραφή πληροφοριών της δομής του Ομίλου

Στο στάδιο αυτό συγκεντρώνονται οι απαραίτητες πληροφορίες για τη δομή του



Ομίλου (περιμέτρου ενοποίησης), με σκοπό την σκιαγράφηση της δομής του ομίλου:

- Επωνυμία, έδρα, αντικείμενο δραστηριότητας όλων των εταιριών
- Ποσοστά συμμετοχής που κατέχονται (άμεσα μητρικής ή έμμεσα από θυγατρικές)
- Επωνυμία, έδρα, δραστηριότητες, ποσοστά συμμετοχής όλων των συγγενών οντοτήτων.

Καταγραφή των μεταβολών που έχουν επέλθει κατά τη διάρκεια της χρήσης ειδικότερα δε :

- των οντοτήτων που περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση,
- των οντοτήτων που έπαψαν να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση
- των μεταβολών στα ποσοστά συμμετοχής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

#### **Β. Τήρηση αρχείου με τις λογιστικές αξίες των συμμετοχών σε οντότητες**

Στο εν λόγω αρχείο καταγράφονται οι λογιστικές αξίες ( κτήσεως ή τελευταίας αποτίμησης ) των συμμετοχών:

- κατά την ημερομηνία της πρώτης ενοποίησης, η οποία έχει πραγματοποιηθεί είτε με τη μέθοδο της πλήρους ενοποίησης, είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσης για την οποία θα καταρτιστεί η ενοποίηση,
- οι αναμορφωμένες αξίες συμμετοχών σε συγγενείς οντότητες όπως είχαν περιληφθεί στην ενοποίηση της προηγούμενης χρήσης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- η ανάλυση των ιδίων κεφαλαίων της κάθε οντότητας πλην της μητρικής κατά την πρώτη ενοποίηση καθώς και τυχόν έκτακτων μεταβολών των παραπάνω ιδίων κεφαλαίων μετά την πρώτη ενοποίηση.

#### **Γ. Συγκέντρωση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων οντοτήτων**

- Λαμβάνονται οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών και συγγενών οντοτήτων (συμπεριλαμβανόμενης της έκθεσης διαχείρισης και του πιστοποιητικού ελέγχου).

Αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων οντοτήτων πρέπει :

- να έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις βασικές λογιστικές αρχές που εφαρμόζει η μητρική,
- να είναι να εκφρασμένες στο ίδιο νόμισμα,
- να αφορούν το ίδιο χρονικό διάστημα χρήσης με την μητρική,
- να αναφέρουν τις μεθόδους αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, τις μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων που εφαρμόστηκαν, καθώς και τις τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις και έκτακτες προβλέψεις που διενεργήθηκαν για φορολογικούς λόγους.

#### **Δ. Καταγραφή Διαιτηρικών Σχέσεων**

- Για κάθε οντότητα του Ομίλου καθώς και κάθε συγγενή οντότητα να παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες για τις διαιτηρικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις και τις διαιτηρικές συναλλαγές.
- Επιπλέον θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τα αποθέματα εμπορευμάτων ή προϊόντων που απέκτησαν από διαιτηρικές συναλλαγές, τα τυχόν αποκτηθέντα με διαιτηρικές συναλλαγές πάγια και το ύψος των διενεργηθέντων αποσβέσεων τους.

#### **Ε. Σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων**

Η σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γίνεται ως ακολούθως:

- Άνοιγμα των λογαριασμών ενοποίησης σε μηχανογραφική εφαρμογή ή σε πίνακα ενοποίησης.
- Μετατροπή ισολογισμών σε Ξένο Νόμισμα στο νόμισμα της οντότητας
- Προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής και των θυγατρικών της στην ίδια ημερομηνία αναφοράς.
- Προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιούμενων οντοτήτων στις λογιστικές πολιτικές της μητρικής χρησιμοποιώντας

ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε όμοιες συνθήκες.

- Συνένωση των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής και της θυγατρικής ( εάν έχουμε πλήρη ενοποίηση) γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια τα έσοδα και τις δαπάνες.

## **ΣΤ. Διαδικασίες**

- απαλείφονται πλήρως τα ενδοομιλικά (ενδοκυβερνητικά) υπόλοιπα, συναλλαγές έσοδα, δαπάνες, μερίσματα.
- απαλείφονται πλήρως κέρδη και ζημιές από ενδοομιλικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία όπως αποθέματα και πάγια.
- τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης
- τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια παρουσιάζονται ξεχωριστά από τα δικαιώματα των μετόχων επί των ιδίων κεφαλαίων και των αποτελεσμάτων αντίστοιχα.

## **15.8 Μέθοδοι ενοποίησης**

### **15.8.1 Ολική ενοποίηση**

Ο έλεγχος της μητρικής (ελέγχουσας) οντότητας επί των θυγατρικών (ελεγχόμενων οντοτήτων), εμφανίζεται στα οικονομικά τους μεγέθη ως μείζονος – ζωτικής σημασίας για την λειτουργία τους, μεταφορά οικονομικών πόρων.<sup>24</sup>

Με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης:

1. Κατά την ενοποίηση τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων οντοτήτων περιλαμβάνονται συνολικά στον ενοποιημένο ισολογισμό.
2. Επίσης γίνεται πλήρης ενοποίηση των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

<sup>24</sup> Οικονομικοί πόροι θεωρούνται κάθε είδους περιουσιακά στοιχεία όπως πάγια, ταμειακά διαθέσιμα υπό τη μορφή επένδυσης ή επιχορήγησης κ.λ.π

3. Αντιστοίχως ενοποιούνται πλήρως και τα στοιχεία στις λοιπές χρηματοοικονομικές καταστάσεις την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και την κατάσταση ταμιακών ροών.

### 15.8.2 Μέθοδος της καθαρής θέσης

Η μέθοδος της καθαρής θέσης αναφέρεται στις περιπτώσεις συμμετοχών σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες και κατά το χρόνο απόκτησής της καταχωρείται στο κόστος κτήσης της. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσεως όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση συμμετέχει σε συγγενή ή κοινοπραξία, τότε αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσεως ακολουθούνται τα κατωτέρω βήματα:

1. Από το κόστος κτήσεως αφαιρείται το ποσό που αναλογεί στην καθαρή θέση της συγγενούς ή της κοινοπραξίας.

2. Η διαφορά αντιμετωπίζεται ως κατωτέρω:

α) Η θετική διαφορά, θεωρείται ως «υπεραξία» και επιμερίζεται στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας χρηματοροών (ή ομάδας μονάδων).

Υπεραξία είναι ένα μη διακριτό-ταυτοποιήσιμο περιουσιακό στοιχείο, που αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την απόκτηση μιας οντότητας.

Επιμερίζεται, από την ημερομηνία της απόκτησης, σε κάθε μονάδα δημιουργίας χρηματοροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας χρηματοροών της αποκτούσας οντότητας, που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις της αποκτώμενης οντότητας, αντιστοιχίζονται σε αυτές τις μονάδες ή ομάδες μονάδων.

Σε κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται η υπεραξία, πρέπει:

- α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και
- β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος ένα τομέα δραστηριότητας.

Η υπεραξία δε δημιουργεί χρηματοροές, ή μειώσεις στις καθарές ταμειακές εκροές, ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις χρηματοροές πολλαπλών μονάδων χρηματοροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας χρηματοροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας χρηματοροών. Επομένως, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης κάποιες φορές συνιστάται σε έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας χρηματοροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί.<sup>25</sup>

Δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, αλλά ελέγχεται ετήσια για τυχόν απομείωση της αξίας της.

β) Η αρνητική διαφορά στο βαθμό που δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, πρέπει να αντιμετωπιστεί ως κέρδος (από αγορά ευκαιρίας) και να μεταφερθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της περιόδου.

3. Το ποσό της αρνητικής διαφοράς που δεν μπορεί να συσχετιστεί, το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσεως της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσεως της που προκύπτει τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και θα πρέπει να μειωθεί με το ποσό των μερισμάτων που εισπράττονται και αναλογούν στα συγκεκριμένα συμμετοχικά δικαιώματα.

4. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

5. Στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επαληθευτούν, τότε στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται οι παρακάτω απαλοιφές σε:

- Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.

<sup>25</sup> Βλέπε υποπαραγράφους 12.7.2 έως 12.7.5 της Λογιστικής Πολιτικής «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΕΣ»

- Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

### 15.8.3 Απάλειψη ενδοομιλικών κερδών-ζημιών

Τα κέρδη ή οι ζημιές (από στοιχεία του ενεργητικού των οντοτήτων) που προέρχονται από ενδοσυναλλαγές, απαλείφονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν μεταβιβαστεί εκτός του ομίλου και παραμένουν στην κατοχή της οντότητας εντός του ομίλου που έγινε η μεταβίβαση. Από αυτές τις συναλλαγές μπορούν να προκύψουν τέσσερις υποπεριπτώσεις μεταβίβασης:

1. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους. Σε αυτή την περίπτωση το κέρδος ή η ζημιά από την ενδοομιλική πώληση είναι οριστικό και βέβαιο για τον όμιλο και το αποτέλεσμα κατανέμεται και στη μειοψηφία της θυγατρικής. Το ενδοομιλικό έσοδο/έξοδο της συναλλαγής μεταξύ των οντοτήτων του ομίλου αντिलογίζεται.
2. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη μητρική. Σε αυτή την περίπτωση αντिलογίζεται το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ισολογισμό στην αρχική του αξία (πριν τη συναλλαγή). Επίσης το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) δεν κατανέμεται στην μειοψηφία της θυγατρικής ενώ αν το περιουσιακό στοιχείο τις επόμενες χρήσεις πωληθεί από τη μητρική, σε οντότητα εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) θεωρείται οριστικό για τον όμιλο και κατ' επέκταση για τη θυγατρική.
3. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους. Όταν πωλείται περιουσιακό στοιχείο από τη μητρική σε θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πωλείται σε τρίτο, εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) είναι οριστικό και βέβαιο για τον

όμιλο και το ενδοομιλικό έσοδο/έξοδο από τη συγκεκριμένη συναλλαγή αντιλογίζεται.

4. Πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη θυγατρική. Όταν το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική παραμένει στην κατοχή της θυγατρικής έως το τέλος της χρήσης που έγινε η μεταβίβαση, τότε αντιλογίζεται το ενδοομιλικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στην αρχική του αξία (αξία πριν τη συναλλαγή). Αν τις επόμενες χρήσεις το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί από τη θυγατρική σε άλλη εταιρεία (εκτός του ομίλου), τότε το αποτέλεσμα είναι οριστικό για τον όμιλο και για τη μητρική.

### **Σύνοψη κεφαλαίου**

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύθηκαν οι μέθοδοι και οι διαδικασίες ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του Δημοσίου Τομέα, και καθορίστηκαν η περίμετρος ενοποίησης και τα κριτήρια ελέγχου.

### **Μελέτη περιπτώσεων**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Η εταιρία Μ έχει κάνει πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους € 600.000 και κόστους € 500.000 προς την κατά 100% ελεγχόμενη της εταιρία Θ, η οποία στο τέλος της χρήσης διατηρεί τα εν λόγω εμπορεύματα ως αποθέματα.

#### **Ανάλυση**

Στις ατομικές οικονομικές τους καταστάσεις η εταιρία Μ έχει απεικονίσει κέρδη από την ανωτέρω συναλλαγή € 100.000 (€ 600.000 - € 500.000 κόστος πωλήσεων), ενώ η εταιρία Θ έχει απεικονίσει αποθέματα € 600.000 και αντίστοιχου ύψους υποχρεώσεις. Αν οι ανωτέρω δύο εταιρίες θεωρηθούν ως ενιαίο σύνολο συμφερόντων γίνεται αντιληπτό, ότι ο κύκλος εργασιών των δύο εταιριών θα πρέπει να μειωθεί κατά € 600.000 και τα κέρδη τους κατά ποσό ύψους € 100.000 διότι οι πωλήσεις και τα κέρδη που έχει καταγράψει η Μ από τις συναλλαγές της με την Θ δεν μπορούν να

θεωρήσουν ως πραγματοποιηθέντα μέχρι της πώλησης των εμπορευμάτων σε τρίτους.

### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup> Εμπορικό κέντρο από κοινού ελεγχόμενο**

Δύο εταιρείες ακινήτων (τα μέρη) δημιούργησαν ένα ξεχωριστό όχημα (οντότητα X) με σκοπό την απόκτηση και τη λειτουργία ενός εμπορικού κέντρου. Η συμβατική συμφωνία μεταξύ των μερών καθιερώνει από κοινού έλεγχο των δραστηριοτήτων που διεξάγονται στην οντότητα X. Το κύριο χαρακτηριστικό της νομικής μορφής της οντότητας X είναι ότι η οικονομική οντότητα, όχι τα μέρη, έχει δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν την ενοικίαση μονάδων λιανικής, τη διαχείριση του χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, τη συντήρηση του κέντρου και του εξοπλισμού του, όπως ανελκυστήρες, και την οικοδόμηση της φήμης και της πελατειακής βάσης για το κέντρο συνολικά.

Οι όροι της συμβατικής – δεσμευτικής συμφωνίας είναι τέτοιοι ώστε:

- (α) η οντότητα X κατέχει το εμπορικό κέντρο. Η συμβατική ρύθμιση δεν διευκρινίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στο εμπορικό κέντρο.
- (β) τα μέρη δεν ευθύνονται για τα χρέη, τις υποχρεώσεις ή τις υποχρεώσεις της οντότητας X. Εάν η οικονομική οντότητα X δεν είναι σε θέση να πληρώσει κάποια από τα χρέη ή άλλες υποχρεώσεις της ή να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τρίτους, η ευθύνη κάθε μέρους προς οποιοσδήποτε τρίτος θα περιοριστεί στο μη καταβληθέν ποσό της κεφαλαιακής εισφοράς αυτού του μέρους.
- (γ) τα μέρη έχουν το δικαίωμα να πουλήσουν ή να ενεχυριάσουν τα συμφέροντά τους στην οντότητα X.
- (δ) κάθε συμβαλλόμενο μέρος λαμβάνει ένα μερίδιο του εισοδήματος από τη λειτουργία του εμπορικού κέντρου (το οποίο είναι το εισόδημα από ενοίκια καθαρό από τα λειτουργικά έξοδα) σύμφωνα με το συμφέρον του στην οντότητα X.

### **Ανάλυση**

Η κοινή συμφωνία πραγματοποιείται μέσω ενός χωριστού φορέα του οποίου η νομική μορφή κάνει το ξεχωριστό όχημα να λαμβάνεται υπόψη από μόνο του (δηλ. τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που κατέχονται στο ξεχωριστό όχημα είναι



τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του ξεχωριστού οχήματος και όχι τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις των μερών). Επιπλέον, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δεν διευκρινίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεις για τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τη συμφωνία. Αντίθετα, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης ορίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία (καθαρή θέση) της οικονομικής οντότητας X.

Με βάση την παραπάνω περιγραφή, δεν υπάρχουν άλλα γεγονότα και περιστάσεις που να υποδεικνύουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα σε ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη των περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη συμφωνία και ότι τα μέρη έχουν υποχρέωση για τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με συμφωνία. Η κοινή συμφωνία είναι κοινοπραξία.

Τα μέρη αναγνωρίζουν τα δικαιώματά τους στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας X ως επενδύσεις και τα αντιμετωπίζουν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

### **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες**

Αν η μητρική εταιρεία Μ ΑΕ απέκτησε με μετρητά το 35% των μετοχών της συγγενούς εταιρείας Σ ΑΕ και κατά την ημερομηνία απόκτησης η λογιστική αξία και η εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Σ ΑΕ ήταν σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα που ακολουθεί, τότε η υπεραξία είναι:

επίπεδο	Λογιστική αξία στοιχείων Σ ΑΕ	Εύλογη αξία στοιχείων Σ ΑΕ	Διαφορές προς τακτοποίηση σε ενοποίησης
Εδαφικές εκτάσεις	1200	1100	-100
Κτίρια	600	800	200
Αποθέματα	200	200	0
Απαιτήσεις	400	400	0
Ταμειακά Διαθέσιμα	200	200	0
Προβλέψεις	0	-100	-100
Υποχρεώσεις	-1000	-1000	0
	1600	1500	

Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία  $1500 * 35\% = 525$

Τίμημα για την απόκτηση	600
Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία	525
Υπεραξία	75

Όταν αποκτάται η αναλογία της Σ ΑΕ η λογιστική εγγραφή από τη Μ ΑΕ είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς	600	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		600

Η λογιστική αξία της αναλογίας της καθαρής θέσης της συμμετοχής σε μια συγγενή οντότητα ή κοινοπραξία, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί αντίστοιχα με τη μεταβολή που υπάρχει στην καθαρή θέση και αντιπροσωπεύει το συμμετοχικό δικαίωμα, ενώ μείωση υπάρχει από την είσπραξη του αναλογούντος μερίσματος στο συγκεκριμένο συμμετοχικό δικαίωμα. Στα ενοποιημένα αποτελέσματα, η αναλογία από τα αποτελέσματα των συγγενών οντοτήτων και κοινοπραξιών που αντιστοιχεί στο συμμετοχικό δικαίωμα θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Αν υποθεθεί ότι η Σ ΑΕ αποκτήθηκε την 30/6/20X0, το διάστημα μετά την απόκτηση της συγγενούς (01.07.20X0 – 31.12.20X0) έστω ότι το αποτέλεσμα της μετά από φόρο εισοδήματος είναι 100€, η Μ ΑΕ δικαιούται το 35%, δηλαδή 35€, ποσό το οποίο θα πρέπει να εμφανιστεί ξεχωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επίσης, για τη διαφορά της λογιστικής και εύλογης αξίας των κτιρίων της συγγενούς επιχείρησης θα πρέπει να υπολογιστούν επιπρόσθετες αποσβέσεις στο ποσό των 200€ (800€ - 600€) δεδομένου ότι η Σ ΑΕ διενεργεί αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας των κτιρίων (600€). Αν υποθεθεί ότι η ωφέλιμη ζωή των κτιρίων που απομένει εξακολουθεί να είναι 15 έτη, η Μ ΑΕ θα πρέπει να αποσβέσει αξία  $200/15*35%*6/12=2,33\text{€}$ . Αν δεν υπάρχουν άλλες μεταβολές στα στοιχεία της Σ ΑΕ και η Μ ΑΕ θα αποσβέσει την υπεραξία των 75€ σε 10 έτη, τότε θα πρέπει να διενεργηθούν αποσβέσεις  $75/10 * 6 / 12 = 3,75\text{€}$ . Για τα 97 παραπάνω η λογιστική εγγραφή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μ ΑΕ κατά την 31.12.20X0 είναι:

Πίστωση	Χρέωση
Συμμετοχές σε συγγενείς (35€-2,33€-3,75€)	28,92
Αποτελέσματα από συγγενείς	28,92

Αν την επόμενη χρονιά (έστω 30/4/20X1) η Σ ΑΕ διανέμει μέρισμα, κατά αναλογία στην Μ ΑΕ ίσο με 10€, η λογιστική εγγραφή για την είσπραξη του μερίσματος θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Ταμειακά διαθέσιμα	10	
Συμμετοχές σε συγγενείς		10

#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup> Απαλοιφή απαιτήσεων της Μ με υποχρεώσεις της Θ

Δεδομένου ότι η Μ είναι η ελέγχουσα-μητρική οντότητα που θα παραγάγει τον ενοποιημένο ισολογισμό, και η Θ είναι η θυγατρική-ελεγχόμενη οντότητα, πρέπει να εντοπισθούν οι συναλλαγές που σε επίπεδο ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων ορθώς καταχωρήθηκαν αλλά σε επίπεδο ενοποιημένων πρέπει να απαλειφθούν.

Υποθέτουμε ότι μεταξύ των δύο οντοτήτων υπάρχει η μία συναλλαγή η οποία είναι απαίτηση της Μ από τη Θ ύψους 20 νομισματικών μονάδων και αντιστοίχως μία υποχρέωση της Θ προς τη Μ ίδιου ποσού.

Στο πληροφοριακό σύστημα της Μ ανοίγεται μία νέα λογιστική οντότητα και καταχωρούνται εκεί τα λογιστικά μεγέθη ενεργητικού και του παθητικού των δύο ισολογισμών των οντοτήτων Μ και Θ και στη συνέχεια αθροίζονται στη τρίτη στήλη σαν συνολικά ποσά πριν τις εγγραφές ενοποίησης.

Η αρμόδια διεύθυνση της Μ έχει την ευθύνη για την ορθή σύνταξη των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενώ η αρμόδια υπηρεσία της Θ

έχει την ευθύνη να συμπληρώσει σωστά τους σχετικούς πίνακες (templates) στους οποίους δηλώνει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, δηλαδή τις συναλλαγές που διενέργησε με τη Μ, προκειμένου αυτές να απαλειφθούν.

Η εγγραφή της Μ ως συντάκτριας του ενοποιημένου ισολογισμού στην εξωλογιστική (εικονική) λογιστική οντότητα που έχει ανοιχτεί στο πληροφοριακό της σύστημα, μόνο για τις ανάγκες της ενοποίησης, για τις 20 νομισματικές μονάδες της αμοιβαίας απαίτησης – υποχρέωσης που είναι η μοναδική ενδοσυναλλαγή θα είναι:

		X	Π
Απαιτήσεις			20
Υποχρεώσεις		20	

ΕΝΟΠΙΗΣΗ					
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	Μ	Θ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΠΙΗΣΗΣ ΠΡΙΝ ΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΝΟΠΙΗΣΗΣ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΝΟΠΙΗΣΗΣ	ΕΝΟΠΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
ΠΑΓΙΑ	100	50	150		150
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	50	-	50		50
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	70	100	170		170
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	80	50	130		110
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300	200	500		480
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	100	50	150		150
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	200	150	350	20	330
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	300	200	500		480

Παρατηρούμε ότι στη στήλη «Εγγραφές ενοποίησης» έχει καταχωρηθεί το ανωτέρω λογιστικό άρθρο που αντιλογίζει στην ουσία τις εγγραφές που είχαν καταχωρηθεί στις

ατομικές καταστάσεις της Μ και Θ όπου είχαν χρεωθεί οι απαιτήσεις και είχαν πιστωθεί οι υποχρεώσεις αντίστοιχα.

Οι εγγραφές ενοποίησης είναι οι απαλοιφές (διορθωτικές εγγραφές) των ενδοσυναλλαγών με τη μορφή αντιλογιστικών – διορθωτικών άρθρων που καταχωρούνται στην ενοποιημένη (εικονική) λογιστική οντότητα προκειμένου να προκύψει ο ενοποιημένος ισολογισμός.



## Βιβλιογραφία

- Γενικό λογιστήριο της Δημοκρατίας, Κύπρος,  
Ανάκτηση από (<http://www.treasury.gov.cy/treasury>)
- Επαμεινώνδας Μπατσινίλας, Κυριάκος Παταβούκας (2017), Σύγχρονη Λογιστική, Τόμοι Α΄ & Β΄, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε ISBN 978-960-618-000
- Κοέν Σ. και Καρατζήμας Σ. (2020), Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, ISBN 978-618-83313-5-8
- Μπάλας Απόστολος, Χέβας Δημοσθένης (2016), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου, ISBN13 978-960-35912-7-6
- Centre for Financial Reporting Reform (CFRR), Governance Global Practice, Europe and Central Asia Region, The World Bank, The Public Sector Accounting and Reporting Program. (2022). *Benefits of Accrual Accounting in the Public Sector*. Washington, DC: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.  
Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)
- European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), delegates of the meeting of the Expert Group on EPSAS (Papers for discussion)
- Eurostat – European Commission (2013), European System of Accounts, Publications Office of the European Union, ISBN 978-92-79-31242-7
- International Monetary Fund (2014), Government Financial Statistics Manual, ISBN: 978-1-49834-376-3
- IPSASB, Ανάκτηση από <https://www.ipsasb.org/publications>
  - IPSAS 3, ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS
  - IPSAS 13, LEASES
  - IPSAS 14, EVENTS AFTER THE REPORTING DATE
  - IPSAS 16, IAS 40, INVESTMENT PROPERTY
  - IPSAS 17, 45, PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT
  - IPSAS 19, PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS
  - IPSAS 21, IMPAIRMENT OF NON-CASH-GENERATING ASSETS
  - IPSAS 26, IMPAIRMENT OF CASH-GENERATING ASSETS
  - IPSAS 31, INTANGIBLE ASSETS
  - IPSAS 32, SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR
  - IPSAS 33, FIRST-TIME ADOPTION OF ACCRUAL BASIS IPSASs
  - IPSAS 35, CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

- IPSAS 36, INVESTMENTS IN ASSOCIATES AND JOINT VENTURES
- IPSAS 37, JOINT ARRANGEMENTS
- IPSAS 38, DISCLOSURE OF INTERESTS IN OTHER ENTITIES
- IPSAS 40, PUBLIC SECTOR COMBINATIONS
- IPSAS 43, LEASES (effective date of *January 1, 2025*)
- IAS 16, PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT
- IAS 38, INTANGIBLE ASSETS
- IAS 36, IMPAIRMENT OF ASSETS
- IAS 37, PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS

Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)

- Kirchmann, U. (Ιούλιος 2021). *Ελλάδα Οδικός Χάρτης για την Εφαρμογή της Λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση*. ΔΝΤ.

Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)

- OECD. (2022). *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*. (J. Chan, & C. Xiaoyue, Επιμ.) *OECD Journal on Budgeting, Volume 2 / Supplement 1*.

Ανάκτηση από <https://www.oecd.org/gov/budgeting/33684121.pdf>

- Renteria C., Sage De Clerck, Roehler C., Chevauchez B., Goubert L., (March 2019). *Greece Rollout of the Unified Chart of Accounts, a Milestone of the Public Financial Management Reform Agenda*, IMF.

Ανάκτηση από (<https://www.minfin.gr/web/31331/tmema-c-logistikou-plaisiou-gen.-kyberneses>)

- Sagé de Clerck, E. B. (August 2021). *Greece Public Financial Management – Unified Chart of Accounts and Accounting Reforms – Project Closing*. IMF.