**Εγγραφές διάθεσης αποτελεσμάτων ΑΕ**

**Άσκηση**

Η ανώνυμη εταιρεία "ΑΒΓ" Α.Ε., πραγματοποίησε, στην χρήση που έληξε στις 31/12/20Χ1, κέρδη προ φόρων ύψους 120.000 € τα οποία και διαθέτει ως εξής:

- θα κάνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό το ποσό των €4.375

- θα διανείμει μέρισμα ποσού € 41.488.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- το έξοδο φόρου για την χρήση ανέρχεται σε €25.300.

Ζητείται να διενεργήσετε τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της ΑΒΓ.

**Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα**

**Πρόβλεψη** **για κινδύνους και έξοδα** είναι ένα στοιχείο του παθητικού αβέβαιης χρονολογίας ή ποσού. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μία πρόβλεψη θα αναγνωρίζεται όταν:

(α) η επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) που είναι αποτέλεσμα παλαιοτέρων γεγονότων

(β) είναι πιθανό ότι η τακτοποίηση της δέσμευσης αυτής θα προκαλέσει μία εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και

(γ) μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης μπορεί να γίνει

Στις σπάνιες περιπτώσεις που δεν είναι σαφές εάν υπάρχει παρούσα δέσμευση, ένα παρελθόν γεγονός θεωρείται να προκαλεί παρούσα δέσμευση, εφόσον, αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία, είναι πιο πιθανό ότι μία παρούσα δέσμευση *υπάρχει την ημερομηνία του ισολογισμού.*

**Νομική δέσμευση** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από: (α) ένα συμβόλαιο ή (β) τη νομοθεσία ή (γ) άλλη λειτουργία του νόμου

**Τεκμαιρόμενη δέσμευση** είναι μία δέσμευση που πηγάζει: (α) μέσα από ένα καθιερωμένο τύπο πρακτικής της επιχείρησης που ασκήθηκε στο παρελθόν, από δημοσιευμένες πολιτικές ή από πολύ σαφείς τρέχουσες δηλώσεις, η επιχείρηση έχει δείξει σε τρίτα μέρη ότι θα αναλάβει συγκεκριμένες ευθύνες και (β) σαν αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει ισχυρές προσδοκίες σε τρίτους ότι θα εκπληρώσει αυτές τις υποχρεώσεις.

**Παράδειγμα 1**

Πετρελαϊκή εταιρεία δραστηριοποιείται σε χώρα στην οποία δεν υπάρχει σχετική νομοθεσία που να απαιτεί την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου στην περίπτωση που υπάρξει μόλυνση αυτού από τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Σαν αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της μολύνεται ο περιβάλλων χώρος. Η επιχείρηση ακολουθεί μια πολιτική φιλική προς το περιβάλλον και κατά πάγια τακτική προβαίνει σε αποκατάσταση του χώρου που μολύνει, και πάντα δημοσιεύει αυτό το γεγονός.

Στη χρήση 2015 ξεκίνησε την εκμετάλλευση ενός κοιτάσματος πετρελαίου. Στις 31/12/2015 το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος εκτιμήθηκε σε € 1.000. Στις 31/12/2016 το συνολικό κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος εκτιμήθηκε σε € 4.000. Στις 31/12/2017, το συνολικό κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος εκτιμήθηκε σε € 10.000.

Πρέπει η επιχείρηση να αναγνωρίσει υποχρέωση στα έτη 2015, 2016 & 2017, δεδομένου ότι δεν έχει νομική υποχρέωση να προβεί σε αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου;

**Μέτρηση μίας Πρόβλεψης.**

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη θα πρέπει να αντιπροσωπεύει την καλύτερη δυνατή εκτίμηση της δαπάνης που θα απαιτηθεί για την τακτοποίηση της παρούσας δέσμευσης την ημέρα του ισολογισμού.

Οι κίνδυνοι και αβεβαιότητες που περιβάλλουν πολλά γεγονότα καθώς και οι ειδικές περιστάσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης

Οι προβλέψεις θα πρέπει να αναθεωρούνται κάθε χρόνο και να προσαρμόζονται στην καλύτερη δυνατή εκτίμηση

Μία πρόβλεψη θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες για τις οποίες αναγνωρίσθηκε.

Δεν θα αναγνωρίζονται προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

Θα αναγνωρίζονται και θα μετρώνται υποχρεώσεις από επαχθή συμβόλαια (δηλ. συμβόλαια στα οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των δεσμεύσεων που προκύπτουν από τα συμβόλαια υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που θα ληφθούν από την εκπλήρωσή τους).

**Ενδεχόμενη υποχρέωση (δεν λογιστικοποιείται)**

πιθανή δέσμευση

- εξαρτάται από ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα

- που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας

Ή

παρούσα δέσμευση από γεγονότα του παρελθόντος που δεν αναγνωρίζεται γιατί:

- είτε δεν είναι πιθανή μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της

- είτε το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα

*Π.χ. ενδεχόμενη υποχρέωση από παροχή εγγύησης υπέρ τρίτου*

**Ενδεχόμενο στοιχείο του ενεργητικού (δεν λογιστικοποιείται)**

πιθανό στοιχείο του ενεργητικού

- εξαρτάται από ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα

- που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας

* *Π.χ. αγωγή κατά προμηθευτή για αποζημίωση επειδή μας παρέδωσε ελαττωματικά προϊόντα*

**ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ**

**ΑΠΟΣΠΑΣΜΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΞΑΜΗΝΙΑΙΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ 30/6/2012**

**5.17 Προβλέψεις**

**(α) Ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις**

Η Εταιρία δεν έχει ελεγχθεί φορολογικά για τις χρήσεις 2007 έως και 2010. Το σωρευμένο ποσό της πρόβλεψης για τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις της Εταιρίας ανέρχεται σε € 1.400 χιλ. Η χρήση 2011 ελέγχθηκε βάσει της ΠΟΛ 1159 από τους τακτικούς ελεγκτές, ομοίως θα ελεγχθεί και η χρήση 2012.

**(β) Προβλέψεις συντήρησης αεροσκαφών**

Το σωρευτικό ποσό των προβλέψεων που διενήργησε η εταιρία για τη μελλοντική συντήρηση των αεροσκαφών στις 31/12/11 ανερχόταν στο ποσό των 30.383,42 χιλ ευρώ . Η καθαρή μεταβολή (αύξηση) της πρόβλεψης εντός του α εξαμήνου 2012 ανέρχεται στο ποσό των € 2.184,19 χιλ με αποτέλεσμα το ποσό της πρόβλεψης συντήρησης αεροσκαφών στις 30/06/2012 να ανέρχεται στο ποσό των € 32.567,61 χιλ.

**5.19 Λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία**

**(α) Πληροφορίες σχετικά με επίδικες ή υπό διαιτησία διαφορές**

Υπάρχουν διάφορες επίδικες ή υπό διαιτησία διαφορές δικαστικών ή διαιτητικών οργάνων και άλλα ενδεχόμενα γεγονότα τα οποία δεν έχουν μεταβληθεί σε σχέση με την 31/12/2011 και από τα οποία δεν αναμένεται να υπάρξει σημαντική επίπτωση στην οικονομική κατάσταση ή λειτουργία της εταιρίας. Για το λόγο αυτό η Εταιρία δεν έχει διενεργήσει πρόβλεψη για τις υποθέσεις αυτές.

**(β) Πληροφορίες σχετικά με ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία**

Υπάρχουν ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν έχουν μεταβληθεί σε σχέση με την 31/12/2011 και από τα οποία δεν αναμένεται να υπάρξει επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

**ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΟΜΠΙΟΥΤΕΡΣ Α.Ε.**

**ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΗΣ 31/12/2011**

**9. Ολοκλήρωση τακτικού φορολογικού ελέγχου χρήσεων 2006, 2007 και 2008**

Στις 27 Ιουλίου 2011 η Εταιρεία γνωστοποίησε στο επενδυτικό κοινό ότι ολοκληρώθηκε ο τακτικός φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2006, 2007 και 2008. Από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψαν, για τις τρεις (3) προαναφερθείσες χρήσεις καταβλητέοι πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις συνολικού ποσού 1.287 χιλ. Ευρώ, και με δεδομένο ότι είχαν σχηματισθεί προβλέψεις για τις ανωτέρω χρήσεις ύψους 844 χιλ. Ευρώ, η διαφορά ύψους 443 χιλ. Ευρώ επιβάρυνε τα αποτελέσματα του πρώτου εξαμήνου της χρήσεως 2011.

**Παράδειγμα 2**

Μία επιχείρηση εκτιμά ότι αν όλα τα πωληθέντα εμπορεύματά της παρουσιάσουν μικρά ελαττώματα το κόστος επισκευών που καλύπτεται από την εγγύηση θα ανέλθει σε 1.000 € ενώ αν όλα παρουσιάσουν σοβαρά ελαττώματα το κόστος επισκευών που καλύπτεται από την εγγύηση θα ανέλθει σε 4.000 €. Τα δεδομένα του παρελθόντος δείχνουν ότι 75% των πωληθέντων δεν θα παρουσιάσουν κανένα ελάττωμα, το 20% μικρά ελαττώματα και το 5% σοβαρά ελαττώματα.

Υπολογίστε την πρόβλεψη για το κόστος επισκευών των πωλημένων.

**Παράδειγμα 3**

Στις 15 Σεπτεμβρίου 20Χ0 ψηφίζεται νόμος που υποχρεώνει όλα τα εργοστάσια να εγκαταστήσουν φίλτρα συγκράτησης καταλοίπων μέχρι τις 30 Ιουνίου 20Χ1. Στις 31/12/20Χ1 η επιχείρηση δεν έχει εγκαταστήσει ακόμα τα φίλτρα. . Σε τι ενέργειες θα πρέπει να προβεί η διοίκηση της επιχείρησης;

**Παράδειγμα 4**

Μία επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα μισθωμένο εργοστάσιο. Τον Δεκέμβριο του 20Χ0 μεταφέρει όλη της τη δραστηριότητα σε νέο ιδιόκτητο εργοστάσιο. Το μισθωμένο εργοστάσιο εγκαταλείπεται αλλά η επιχείρηση υποχρεούται να πληρώνει, βάση σύμβασης, το ενοίκιο για δύο ακόμα χρόνια χωρίς να έχει τη δυνατότητα να το επινοικιάσει. Σε τι ενέργειες θα πρέπει να προβεί η διοίκηση της επιχείρησης;

**Παράδειγμα 5**

Η επιχείρηση Α υπογράφει ως εγγυητής των δανείων της επιχείρησης Β στη χρήση 20Χ0. Στη χρήση 20Χ1 διαπιστώνεται ότι η χρηματοοικονομική κατάσταση της Β είναι δραματική και η Β έχει υποβάλει αίτηση πτώχευσης.

**Χρηματοδοτική Μίσθωση -ΕΛΠ**

* **Μίσθωση** (leasing) είναι η συμφωνία κατά την οποία το ένα συμβαλλόμενο μέρος (εκμισθωτής) παραδίδει στο άλλο συμβαλλόμενο μέρος (μισθωτής) έναντι ενοικίου τη χρήση ενός πάγιου ενεργητικού στοιχείου (ιδιοκτησίας του εκμισθωτή) για μια προκαθορισμένη χρονική περίοδο.
* **Χρηματοδοτική μίσθωση** (financial lease)είναι η συμφωνία κατά την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή τη χρήση του παγίου στοιχείου μαζί με όλα τα συνήθη δικαιώματα και κινδύνους του ιδιοκτήτη. Συνήθως, αναλαμβάνει και την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του παγίου στον μισθωτή, με τη λήξη της σύμβασης έναντι ενός συμβολικού ποσού (ή και δωρεάν).
* **Λειτουργική μίσθωση** (operating lease) είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοοικονομική μίσθωση

*Για τον χαρακτηρισμό της μίσθωσης θα πρέπει να εξετάζεται η ουσία της σύμβασης και όχι ο νομικός της τύπος.*

*Η αξιολόγηση γίνεται στην έναρξη της σύμβασης*

**ΕΛΠ - Κριτήρια Χαρακτηρισμού Χρηματοοικονομικής Μίσθωσης**

|  |  |
| --- | --- |
| **α/α** | **Κριτήρια Χαρακτηρισμού Χρηματοοικονομικής Μίσθωσης** |
| 1. | Η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης |
| 2. | Η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας |
| 3. | Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται. |
| 4. | Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιωδώς το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. |
| 5. | Τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις |

Χρηματοδοτική Μίσθωση

* Υπάρχει μία μη ακυρώσιμη σύμβαση. Ο μισθωτής για κανένα λόγο δεν μπορεί να αρνηθεί την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την υπογραφή της σύμβασης.
* Ο μισθωτής αναγνωρίζει ένα ενσώματο στοιχείο στο πάγιο ενεργητικό με τον χαρακτηρισμό «Μισθωμένο» και μία μακροπρόθεσμη υποχρέωση η οποία θα εξοφληθεί με τοκοχρεολυτικές δόσεις
* Τιμή Κτήσης του στοιχείου είναι η παρούσα αξία όλων των πληρωμών, δηλ. αυτών που γίνονται με την υπογραφή της σύμβασης και των μελλοντικών πληρωμών
* Η μακροπρόθεσμη υποχρέωση αναγνωρίζεται στην παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών
* Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία των πληρωμών (αρχικών και μελλοντικών) της μίσθωσης με την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Το τελευταίο ποσό προσαυξάνει με κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή. Στην περίπτωση που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αυτό το επιτόκιο της σύμβασης χρησιμοποιείται ως επιτόκιο προεξόφλησης το επαυξητικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή (δηλ. το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνότανε ο μισθωτής για να δανειστεί το ποσό που θα απαιτούνταν για να αγοράσει το στοιχείο του ενεργητικού).

Χρηματοδοτική Μίσθωση - Μέτρηση μετά την αρχική αναγνώριση

1. Το μισθωμένο πάγιο αποσβένεται

Α. Εφόσον η επιχείρηση προτίθεται να αποκτήσει το πάγιο με τη λήξη της μίσθωσης, στην ωφέλιμη ζωή του

Β. Εφόσον η επιχείρηση δεν προτίθεται να αποκτήσει το πάγιο με τη λήξη της μίσθωσης, στη χρονική διάρκεια της μίσθωσης

1. Το δάνειο εξοφλείται με τοκοχρεολυτικές δόσεις
2. Τα αποτελέσματα της χρήσεως επιβαρύνονται με την ετήσια απόσβεση και το ετήσιο έξοδο από τόκους

Λειτουργική Μίσθωση

* Ο μισθωτής αναγνωρίζει κάθε πληρωμή σαν έξοδο από ενοίκια
* Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει κάθε είσπραξη σαν έσοδο από ενοίκια

**Παράδειγμα 1**

Την 1/1/20Χ0 η επιχείρηση ΑΒΓ αγοράζει και εκμισθώνει στην επιχείρηση ΧΨΖ ένα φορτηγό αυτοκίνητο για περίοδο 5 ετών. Με το τέλος της μίσθωσης το φορτηγό επιστρέφεται στην ΑΒΓ. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίζεται σε € 24.967 και είναι πληρωτέο στο τέλος κάθε έτους.

To προεξοφλητικό επιτόκιο είναι 12%.

Ζητείται ο πίνακας τοκοχρεολυτικής απόσβεσης του δανείου και οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της ΧΨΖ υποθέτοντας

α) λειτουργική μίσθωση και

β) χρηματοδοτική μίσθωση.