

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

«ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

➤ Περιγραφή της βάσης παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων.



Εξασφάλιση συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων:

- των προηγούμενων περιόδων της εταιρίας
- της εταιρίας με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιριών.

➤ Για την επίτευξη του σκοπού θέτει :

- ✓ Γενικές «αρχές» για την παρουσίαση
- ✓ Κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή
- ✓ Ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- **Παροχή πληροφοριών για :**
 - την οικονομική θέση
 - την επίδοση και
 - τις ταμιακές ροές της εταιρίας

- **Για την επίτευξη αυτού του σκοπού παρέχονται πληροφορίες για:**
 - Περιουσιακά στοιχεία
 - Υποχρεώσεις
 - Ίδια Κεφάλαια
 - Έσοδα και Έξοδα, Κέρδη και Ζημίες
 - Άλλες μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων
 - Ταμειακές ροές

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- ✓ Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών Εισοδημάτων (ή Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος)
- ✓ Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων στην οποία παρουσιάζονται είτε:
 - όλες οι μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων, είτε
 - οι μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την ιδιότητά τους ως μέτοχοι,
- ✓ Κατάσταση των Ταμιακών Ροών
- ✓ Σημειώσεις

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

- ✓ **Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.**
Απαιτείται:
 - πιστή απεικόνιση των επιδράσεων όλων των συναλλαγών και γεγονότων με βάση όσα ορίζονται από τα Δ.Π.Χ.Α.
 - παροχή όλων των αναγκαίων γνωστοποιήσεων
- ✓ **Συνεχιζόμενη δραστηριότητα**
Απαιτείται:
 - εκτίμηση της Διοίκησης για τη δυνατότητα της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας
 - κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- ✓ **Συμψηφισμός**
Απαιτείται:
 - ξεχωριστή απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων **εκτός** εάν ορίζεται διαφορετικά από ένα Πρότυπο ή μια Διερμηνεία.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

- ✓ **Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων**

Απαιτείται:

-κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

ΕΞΑΙΡΕΙΤΑΙ η κατάρτιση της Κατάστασης των Ταμιακών Ροών

-αναγνώριση των στοιχείων ως: Περιουσιακά στοιχεία-Υποχρεώσεις-Ίδια Κεφάλαια-Έσοδα-Δαπάνες

- ✓ **Ομοιομορφία (Συνέπεια) της παρουσίασης**

Απαιτείται:

-όμοια διατήρηση της εμφάνισης και κατάταξης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων από περίοδο σε περίοδο **ΕΚΤΟΣ** εάν:

- έχει επέλθει αλλαγή του είδους των δραστηριοτήτων της εταιρίας ή επανεξέταση των οικονομικών της καταστάσεων, με βάση κριτήρια επιλογής και εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».
- ορίζεται διαφορετικά από ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

✓ **Σημαντικότητα και συγκέντρωση (Αρχή του ουσιώδους)**

Απαιτείται:

-ξεχωριστή απεικόνιση για κάθε ουσιώδες στοιχείο.

Σε περίπτωση που ένα στοιχείο δεν είναι σημαντικό συμπεριλαμβάνεται με άλλα στοιχεία όμοιας φύσης ή λειτουργίας στις οικονομικές καταστάσεις ή σημειώσεις.

✓ **Συγκριτική πληροφόρηση**

Απαιτείται:

-συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, **εκτός** από διαφορετική απαίτηση ενός Προτύπου ή μιας Διερμηνείας

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

➤ Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

Πληροφορίες που πρέπει να εκτίθενται με εμφανή τρόπο και να επαναλαμβάνονται:

- ✓ η επωνυμία της εταιρίας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη περίοδο αναφοράς,
- ✓ αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν όμιλο εταιριών ή την εταιρία μεμονωμένα,
- ✓ την ημερομηνία της λήξης της περιόδου αναφοράς ή της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις,
- ✓ το νόμισμα παρουσίασης,
- ✓ ο βαθμός της στρογγυλοποίησης των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

➤ Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς

Ετήσια παρουσίαση

Διαφορετικά απαιτείται αιτιολόγηση και γνωστοποίηση

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

- **Διαχωρισμός κυκλοφορούντων-μη κυκλοφορούντων στοιχείων:**
 - *Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία*
 - ✓ αναμένεται να ρευστοποιηθούν ή προορίζονται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της εταιρίας,
 - ✓ κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
 - ✓ αναμένεται να ρευστοποιηθούν σε διάστημα δώδεκα μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς ή είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα
 - *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* όλα τα υπόλοιπα

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

➤ Υποχρεώσεις

• Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

- ✓ αναμένεται να διακανονιστούν κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης,
- ✓ κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- ✓ αναμένεται να διακανονιστούν σε διάστημα δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή η εταιρία δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά ημερομηνία του ισολογισμού.
- ✓ Μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις => όλες οι υπόλοιπες

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

Πληροφορίες που παρουσιάζονται:

- ✓ Ενσώματα Πάγια
- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ✓ Επενδύσεις και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- ✓ Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ Αποθέματα
- ✓ Απαιτήσεις
- ✓ Ταμειακά διαθέσιμα και Ισοδύναμα
- ✓ Εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί
- ✓ Προβλέψεις
- ✓ Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
- ✓ Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις
- ✓ Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ Μη ελέγχουσες συμμετοχές (Δικαιώματα μειοψηφίας)
- ✓ Εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά

ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ

- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- Απαιτήσεις
- Ταμειακά διαθέσιμα και Ισοδύναμα

ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ

- Εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί
- Προβλέψεις

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

- Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ή στις Σημειώσεις
 - ✓ Περαιτέρω υποκατηγορίες των προαναφερόμενων στοιχείων και ανάλυση ανάλογα με το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των εμπλεκόμενων ποσών
 - ✓ Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
 - Αριθμός εγκεκριμένων μετοχών
 - Αριθμός μετοχών που εκδόθηκαν και (δεν) έχουν εξοφληθεί
 - Αξία ανά μετοχή στο άρτιο
 - Συμφωνία αριθμού μετοχών αρχής και τέλους χρήσης
 - Δικαιώματα, προνόμια και περιορισμοί που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, που περιλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και αποπληρωμή κεφαλαίων
 - Μετοχές που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς
 - Μετοχές προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών
 - ✓ Περιγραφή είδους και σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα Ι.Κ

Υπόδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Ποσά σε χιλ. ευρώ	31/12/20X7	31/12/20X6
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Ενσώματα πάγια	X	X
Άυλα στοιχεία ενεργητικού	X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση	X	X
Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Σύνολο μη Κυκλοφορούντων Στοιχείων Ενεργητικού	X	X
Αποθέματα	X	X
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού	X	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	X	X
Σύνολο Κυκλοφορούντων Στοιχείων Ενεργητικού	X	X
Σύνολο Ενεργητικού	X	X
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	X	X
Μετοχικό κεφάλαιο	X	X
Κέρδη εις νέον	X	X
Λοιπά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων	X	X
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων Αποδιδόμενων στους Ιδιοκτήτες της Μητρικής	X	X
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	X	X
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	X	X
Μακροπρόθεσμα δάνεια	X	X
Υποχρεώσεις συνταξοδότησης του προσωπικού	X	X
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	X	X
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	X	X
Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων	X	X
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση	X	X
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	X	X
Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο Υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο Υποχρεώσεων και Ιδίων Κεφαλαίων	X	X

Υπόδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης		
Ποσά σε €	31/12/20X9	31/12/20X8
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού		
Ενσώματα πάγια	1.202.265	540.030
Υπεραξία	121.200	136.800
Άυλα στοιχεία του ενεργητικού	341.205	341.205
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες	150.225	166.155
Επενδυτικό χαρτοφυλάκιο	213.750	234.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού	2.028.645	1.418.190
Κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού		
Αποθέματα	304.267	198.750
Απαιτήσεις	206.100	166.200
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού	57.713	18.810
Χρηματικά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	702.900	484.350
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού	1.270.980	868.110
Σύνολο στοιχείων του ενεργητικού	3.299.625	2.286.300
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Ίδια κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο	1.462.500	900.000
Αποτελέσματα εις νέον	543.375	242.550
Λοιπά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων	27.450	31.800
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων αποδιδόμενων στους ιδιοκτήτες της μητρικής	2.033.325	1.174.350
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	157.612	72.900
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	2.190.937	1.247.250
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	270.000	240.000
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης	22.500	15.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	42.300	24.060
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	64.912	78.360
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	399.712	357.420

Υπόδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Προμηθευτές	258.975	281.430
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	337.500	300.000
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη διαχειριστική χρήση	22.500	30.000
Φόροι εισοδήματος πληρωτέοι	78.750	63.000
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	11.251	7.200
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	708.976	681.630
Σύνολο υποχρεώσεων	1.108.688	1.039.050
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων	3.299.625	2.286.300

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

➤ Κέρδος ή ζημία περιόδου

- Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά.

➤ Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων

- ✓ Έσοδα από πελάτες
- ✓ Χρηματοοικονομικά έξοδα
- ✓ Μερίδιο κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- ✓ Έξοδο φόρου
- ✓ ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από
 - ❖ το κέρδος μετά φόρων ή τη ζημία των διακοπείσων δραστηριοτήτων και
 - ❖ το κέρδος μετά φόρων ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε από την αποτίμηση των στοιχείων αυτής της δραστηριότητας
- ✓ κέρδος ή ζημία της περιόδου
 - ❖ που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας
 - ❖ που αναλογεί σε κατόχους μετοχών μητρικής

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις:

- ✓ οι προβλέψεις υποτίμησης αποθεμάτων ή ενσώματων παγίων και οι αναστροφές τους
- ✓ αναδιάρθρωση δραστηριοτήτων της εταιρίας και αναστροφή των προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης
- ✓ διαθέσεις ενσώματων παγίων
- ✓ διαθέσεις επενδύσεων
- ✓ διακοπείσες δραστηριότητες
- ✓ νομικοί διακανονισμοί
- ✓ άλλες αναστροφές προβλέψεων

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

ΜΟΡΦΕΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

- ✓ **Μέθοδος εξόδων κατ' είδος**
 - Τα έξοδα συγκεντρώνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους π.χ. αποσβέσεις, παροχές σε εργαζομένους κλπ και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της οικονομικής οντότητας.
 - Απλή στην εφαρμογή

- ✓ **Μέθοδος εξόδων κατά λειτουργία**
 - Τα έξοδα κατατάσσονται με βάση τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωληθέντων ή για παράδειγμα του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών.
 - Απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση του κόστους πωληθέντων από άλλα έξοδα.
 - Καλύτερη πληροφόρηση αλλά απαιτείται προσοχή στον επιμερισμό του κόστους.

Υπόδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων

	31/12/20X7	31/12/20X6
Έσοδα	X	X
Άλλα έσοδα	X	X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και στην παραγωγή σε εξέλιξη	X	X
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X	X
Έξοδα παροχών σε εργαζομένους	X	X
Έξοδα αποσβέσεων	X	X
Άλλα έξοδα (διάφορα)	X	X
Κέρδος (Ζημία) Εκμετάλλευσης	X	X
Χρηματοοικονομικά έσοδα	X	X
Χρηματοοικονομικά έξοδα	X	X
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος (Ζημία) προ Φόρων	X	X
Τρέχων φόρος εισοδήματος	X	X
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	X	X
Κέρδος (Ζημία) Χρήσεως	X	X
Αναλογία σε:	X	X
Μετόχους της μητρικής	X	X
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	X	X

Υπόδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης με Ανάλυση Εξόδων κατά Λειτουργία

	31/12/20X7	31/12/20X6
Έσοδα	X	X
Κόστος πωληθέντων	X	X
Μικτό Αποτέλεσμα (Κέρδος/Ζημία)	X	X
Άλλα έσοδα	X	X
Έξοδα διάθεσης	X	X
Έξοδα διοίκησης	X	X
Έξοδα έρευνας	X	X
Άλλα έξοδα (διάφορα)	X	X
Κέρδος (Ζημία) Εκμετάλλευσης	X	X
Χρηματοοικονομικά έσοδα	X	X
Χρηματοοικονομικά έξοδα	X	X
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος (Ζημία) προ Φόρων	X	X
Τρέχων φόρος εισοδήματος	X	X
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	X	X
Κέρδος (Ζημία) Χρήσεως	X	X
Αναλογία σε:	X	X
Μετόχους της μητρικής	X	X
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	X	X

Παράδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων κατά είδος

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων		
Ποσά σε €	01/01- 31/12/20Χ9	01/01- 31/12/20Χ8
Πωλήσεις	2.250.000	2.025.000
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	300.000	330.000
Σύνολο εσόδων	2.550.000	2.355.000
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών και ημικατεργασμένων προϊόντων	(150.000)	(135.000)
Αναλώσεις πρώτων υλών	(1.170.000)	(1.185.000)
Έξοδα μισθοδοσίας	(540.000)	(480.000)
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων του ενεργητικού	(322.500)	(330.000)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(90.000)	(60.000)
Σύνολο εξόδων	(2.272.500)	(2.190.000)
Χρηματοοικονομικά έσοδα	112.500	105.000
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(210.000)	(207.000)
Κέρδη προ φόρων	180.000	63.000
Φόροι εισοδήματος	(45.000)	(15.750)
Κέρδη χρήσης	135.000	47.250

Παράδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων κατά λειτουργία

Απόσπασμα Κατάστασης Συνολικών Εσόδων		
Ποσά σε €	01/01- 31/12/20Χ9	01/01- 31/12/20Χ8
Πωλήσεις	2.250.000	2.025.000
Κόστος πωληθέντων	(1.657.500)	(1.657.500)
Μικτό κέρδος	592.500	367.500
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	300.000	330.000
Έξοδα διάθεσης	(210.000)	(202.500)
Έξοδα διοίκησης	(262.500)	(240.000)
Έξοδα έρευνας	(52.500)	(30.000)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(90.000)	(60.000)
Χρηματοοικονομικά έσοδα	112.500	105.000
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(210.000)	(207.000)
Κέρδη προ φόρων	180.000	63.000
Φόροι εισοδήματος	(45.000)	15.750
Κέρδη χρήσης	135.000	47.250

Παράδειγμα κατάστασης συνολικών εσόδων (1)

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων - ανάλυση εξόδων ανά λειτουργία		
Ποσά σε €	01/01-31/12/20X9	01/01-31/12/20X8
Πωλήσεις	585.000	532.500
Κόστος πωληθέντων	(367.500)	(345.000)
Μικτό κέρδος	217.500	187.500
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	31.000	16.950
Έξοδα διάθεσης	(13.500)	(13.050)
Έξοδα διοίκησης	(30.000)	(31.500)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(3.150)	(1.800)
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(12.000)	(11.250)
Κέρδη από συγγενείς που έχουν ενοποιηθεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ⁶⁴	52.650	45.150
Κέρδη προ φόρων	242.500	192.000
Φόρος εισοδήματος	(60.625)	(48.000)
Κέρδη χρήσης από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	181.875	144.000
Ζημιές χρήσης από διακοπείσες δραστηριότητες		(45.750)
Κέρδη χρήσης	181.875	98.250
Λοιπά συνολικά έσοδα:		
Ποσά που δεν αναταξινομούνται στα αποτελέσματα(κέρδη ή ζημιές) σε μεταγενέστερες περιόδους:		
Κέρδη από επανεκτίμηση ακινήτων	1.399	5.050
Μεταγενέστερη αποτίμηση υποχρεώσεων παροχών προσωπικού	(1.000)	1.999
Αναβαλλόμενος φόρος επί της μεταγενέστερης αποτίμησης της υποχρέωσης παροχών προσωπικού	250	(499)
Μερίδιο στα λοιπά συνολικά έσοδα των συγγενών⁶⁵	600	(1.050)
Φόρος εισοδήματος σχετιζόμενος με τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων που δεν αναταξινομούνται ⁶⁶	(499)	(1.000)
Σύνολο ποσών που δεν αναταξινομούνται	750	4.500
Ποσά που αναταξινομούνται στα αποτελέσματα(κέρδη ή ζημιές) σε μεταγενέστερες περιόδους:		
Συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του εξωτερικού⁶⁷	8.001	16.000
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού (ΔΠΧΑ 9) / Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού που έχουν αποτιμηθεί στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων (ΔΠΧΑ 9)	(36.000)	40.000
Αντιστάθμιση ταμειακών ροών	(1.000)	(6.000)

Παράδειγμα κατάστασης συνολικών εσόδων (2)

Φόρος εισοδήματος σχετιζόμενος με τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων που αναταξινομούνται	7.249	(12.501)
Σύνολο ποσών που αναταξινομούνται	(21.750)	37.500
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης	(21.000)	42.000
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης	160.875	140.250
Κέρδη χρήσης κατανεμημένα σε:		
Ιδιοκτήτες της μητρικής		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	145.500	115.200
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(36.600)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	36.375	28.800
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(9.150)
	181.875	98.250
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης κατανεμημένα σε:		
Ιδιοκτήτες της μητρικής		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	128.700	148.800
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(36.600)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	32.175	37.200
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(9.150)
	160.875	140.250
Βασικά κέρδη ανά μετοχή (ποσά σε €)		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	0,15	0,12
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(0,03)

Παράδειγμα

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισοζυγίου της οικονομικής οντότητας «ΛΑΜΔΑ Α.Ε.» απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Ζητείται: Να συνταχθεί η Κατάσταση Συνολικών Εσόδων της διαχειριστικής χρήσης από 01/01/20Χ8 έως 31/12/20Χ8 με ανάλυση των εξόδων: (α) κατά είδος και (β) ανά λειτουργία.

Υπόλοιπα λογαριασμών ισοζυγίου την 31/12/20Χ8	Ποσά σε €
Απόθεμα αρχής (πρώτες ύλες)	300.000
Απόθεμα αρχής (ημιτελή και κατεργασμένα προϊόντα)	90.000
Απόθεμα αρχής (έτοιμα προϊόντα)	120.000
Αγορές χρήσης (πρώτες ύλες)	1.125.000
Αγορές χρήσης (ημιτελή και κατεργασμένα προϊόντα)	
Αγορές χρήσης (έτοιμα προϊόντα)	
Έσοδα από πωλήσεις	2.250.000
Έσοδα από ενοίκια	60.000
Μισθοί ημερομίσθιων	225.000
Μισθοί διοικητικού προσωπικού	135.000
Μισθοί πωλητών	27.000
Ενοίκια γραφείων	105.000
Ενοίκια αποθηκών	135.000
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	30.000
Αποσβέσεις αποθηκών	9.000
Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	3.000
Έξοδα διαφήμισης	150.000
Απόθεμα λήξης (πρώτες ύλες)	450.000
Απόθεμα λήξης (ημιτελή και κατεργασμένα προϊόντα)	60.000
Απόθεμα λήξης (έτοιμα προϊόντα)	82.500

Απάντηση

(α) Η Κατάσταση Συνολικών Εσόδων με ανάλυση των εξόδων κατά είδος έχει ως εξής:

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων - ανάλυση εξόδων κατά είδος	
Ποσά σε €	01/01-31/12/20Χ8
Πωλήσεις	2.250.000
Έσοδα παρεπόμενων δραστηριοτήτων	60.000
Σύνολο εσόδων	2.310.000
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών και ημικατεργασμένων προϊόντων ²⁴	(67.500)
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	(975.000)
Έξοδα προσωπικού	(387.000)
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων	(19.500)
Ενοίκια	(270.000)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(150.000)
Σύνολο εξόδων	(1.869.000)
Κέρδη προ φόρων	441.000
Φόρος εισοδήματος ²⁵	(97.020)
Κέρδη χρήσης	343.980

Απάντηση

(β) Η Κατάσταση Συνολικών Εσόδων με ανάλυση των εξόδων ανά λειτουργία έχει ως εξής:

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων - ανάλυση εξόδων ανά λειτουργία	
Ποσά σε €	01/01-31/12/20X8
Πωλήσεις	2.250.000
Κόστος πωληθέντων	(1.411.500)
Μικτό κέρδος	838.500
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	60.000
Έξοδα διάθεσης	(210.000)
Έξοδα διοίκησης	(247.500)
Κέρδη προ φόρων	441.000
Φόρος εισοδήματος	(97.020)
Κέρδη χρήσης	343.980

Παράδειγμα σύνταξης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων

Φόρος εισοδήματος σχετιζόμενος με τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων που αναταξινομούνται	7.249	(12.501)
Σύνολο ποσών που αναταξινομούνται	(21.750)	37.500
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης	(21.000)	42.000
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης	160.875	140.250
Κέρδη χρήσης κατανεμημένα σε:		
Ιδιοκτήτες της μητρικής		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	145.500	115.200
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(36.600)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	36.375	28.800
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(9.150)
	181.875	98.250
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης κατανεμημένα σε:		
Ιδιοκτήτες της μητρικής		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	128.700	148.800
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(36.600)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	32.175	37.200
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(9.150)
	160.875	140.250
Βασικά κέρδη ανά μετοχή (ποσά σε €)		
- από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	0,15	0,12
- από διακοπείσες δραστηριότητες	—	(0,03)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

- Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κέρδος ή ζημία περιόδου
- Όλα τα έσοδα ή έξοδα που αναγνωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση
- ✓ Συνολικά έσοδα και έξοδα της περιόδου, που δείχνουν χωριστά το σύνολο των ποσών που αναλογεί σε μετόχους της μητρικής και σε δικαιώματα μειοψηφίας.
- ✓ Η επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και των διορθώσεων λαθών που αναγνωρίστηκαν με βάση το ΔΛΠ 8, για κάθε στοιχείο των Ιδίων Κεφαλαίων.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις

- ✓ Μεταφορές κεφαλαίων από/προς τους μετόχους και διανομές μερισμάτων.
- ✓ Το υπόλοιπο τους κέρδους εις νέον στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- ✓ Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΟΜΙΛΟΥ - ΕΤΑΙΡΙΑΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	
	31/12/20X7	31/12/20X6
Ίδια Κεφάλαια έναρξης (01/01/20X7 και 01/01/20X6)	X	X
Κέρδη (ζημιές) της χρήσεως	X	X
	XX	XX
Αύξηση/(μείωση) μετοχικού εταιρικού κεφαλαίου	X	X
Διανεμηθέντα μερίσματα (κέρδη)	(X)	(X)
Καθαρά ποσά καταχωρημένα απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια	X	X
Λοιπά στοιχεία μεταβολών ιδίων κεφαλαίων	X	X
Ίδια Κεφάλαια λήξης χρήσεως (31/12/20X7 και 31/12/20X6 αντίστοιχα)	XX	XX

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ (€)	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθ/κό Μετατροπής Οικ.Κατ. Εξωτερικού	Αποπώληση ΔΠΧΜ	Αντισταθμίσεις Ταμιακών Ροών	Αποθεματικά Αναπροσαρμογής	Κέρδη εις Νέον	Σύνολα	Μη Ελέγχουσες Συμμετοχές	Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων
Υπόλοιπα 31.12.20X5	X	(X)	X	X	0	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικές προσαρμογές						X	X	X	X
Αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο	X	(X)	X	X	0	XX	XX	XX	XX
Μερίσματα χρήσης 20X6						(X)	(X)		(X)
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης 20X6		X	X	(X)	X	X	X	X	X
Υπόλοιπα 31/12/20X6	X	(X)+X	X+X	X+(X)	X	XX+(X)+X	XX+(X)+X	XX+X	XX+(X)+X
Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου	X		X				X		X
Μερίσματα χρήσης 20X6			(X)			(X)	(X)		X
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα χρήσης 20X7		X	(X)	(X)	X	X	X	X	X
Μεταφορές σε κέρδη εις νέον					(X)	X			
Υπόλοιπα 31/12/20X7	X+X	(X)+X+X	X+X+X+(X)+(X)	X+(X)+(X)	X+X+(X)	XX+(X)+X+(X)+X+X	XX+(X)+X+X+(X)+X	XX+X+X	XX+(X)+X+X+X+X

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Παράδειγμα

Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων χρήσης 20Χ9									
Ποσά σε €	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποτελέσματα εις νέον	Αποθεματικό μετατροπής επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εξωτερικού	Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού	Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών	Αποθεματικά αναπροσαρμογής	Σύνολα	Μη ελέγχουσες συμμετοχές	Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων
Δημοσιευμένο υπόλοιπο την 01/01/20Χ8	900.000	177.150	(6.000)	2.400	3.000	—	1.076.550	44.700	1.121.250
Μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές	—	600	—	—	—	—	600	150	750
Αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο την 01/01/20Χ8	900.000	177.750	(6.000)	2.400	3.000	—	1.077.150	44.850	1.122.000
Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων για τη χρήση 20Χ8:									
Μερίσματα χρήσης 20Χ7	—	(15.000)	—	—	—	—	(15.000)	—	(15.000)
Συνολικά έσοδα χρήσης 20Χ8	—	79.800	9.600	24.000	(3.600)	2.400	112.200	28.050	140.250
Υπόλοιπο την 31/12/20Χ8	900.000	242.550	3.600	26.400	(600)	2.400	1.174.350	72.900	1.247.250
Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων για τη χρήση 20Χ9:									
Εκδοση μετοχικού κεφαλαίου	75.000	—	—	—	—	—	75.000	—	75.000
Μερίσματα διαχειριστικής χρήσης 20Χ8	—	(22.500)	—	—	—	—	(22.500)	—	(22.500)
Συνολικά έσοδα χρήσης 20Χ9	—	144.900	4.800	(21.600)	(600)	1.200	128.700	32.175	160.875
Μη σε αποτελέσματα εις νέον	—	300	—	—	—	(300)	—	—	—
Υπόλοιπο την 31/12/20Χ9	975.000	365.250	8.400	4.800	(1.200)	3.300	1.355.550	105.075	1.460.625

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

- Η Κατάσταση Ταμειακών ροών απεικονίζει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα, από τις λειτουργικές ή επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.
- Παρέχεται ενημέρωση ως προς τη δυνατότητα της εταιρίας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και να εκπληρώνει τις ανάγκες της χρησιμοποιώντας αυτές τις ταμειακές ροές.

ΔΛΠ 7 « Κατάσταση Ταμειακών Ροών »

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Λειτουργικές Ταμιακές Ροές με βάση την Άμεση Μέθοδο

Ταμιακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	31/12/20X7	31/12/20X6
Εισπράξεις από πελάτες	X	X
Πληρωμές σε προμηθευτές	(X)	(X)
Πληρωμές για αμοιβές προσωπικού	(X)	(X)
Άλλες πληρωμές	(X)	(X)
Ταμιακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	X	X
Φόροι που πληρώθηκαν	(X)	(X)
Τόκοι που πληρώθηκαν	(X)	(X)
Καθαρές Ταμιακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	X	X

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Κατάσταση Ταμιακών Ροών με βάση την Έμμεση Μέθοδο

Λειτουργικές Δραστηριότητες:	31/12/20X7	31/12/20X6
Κέρδη προ φόρων	X	X
Προσαρμογές για:		
Απόσβεση παγίων στοιχείων	X	X
Απομείωση παγίων στοιχείων	X	X
Μη ταμιακές συναλλαγές	X	X
Μεταβολές Κεφαλαίου Κίνησης		
Αύξηση / (μείωση) εισπρακτέων λογαριασμών	X	X
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων	X	X
Μείωση / (αύξηση) πληρωτέων λογαριασμών	X	X
Φόροι εισοδήματος που πληρώθηκαν	(X)	(X)
Τόκοι που πληρώθηκαν	(X)	(X)
Καθαρές Λειτουργικές Ταμιακές Ροές	X	X
Επενδυτικές Δραστηριότητες:		
Πωλήσεις (αγορές) ενσώματων παγίων	X	X
Πωλήσεις (αγορές) χρεογράφων	X	X
Καθαρές Ροές για Επενδυτικές Δραστηριότητες	X	X
Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες:		
Καταβληθέντα μερίσματα σε μετρητά	(X)	(X)
Έξοδα από έκδοση μετοχών	(X)	(X)
Χρεολύσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης	(X)	(X)
Καθαρές Ροές για Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες	X	X
Καθαρή αύξηση σε ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα ⁹⁹	X	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή του έτους ⁹⁹	X	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος του έτους ⁹⁹	X	X

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

- **Αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων**
- **Περιλαμβάνουν:**
 - ✓ Δήλωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α.
 - ✓ Περίληψη των σημαντικών ακολουθούμενων λογιστικών πολιτικών
 - ✓ Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις
 - ✓ Περαιτέρω γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις αλλά και για μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις (π.χ. στόχοι για πολιτικές και διαχείριση χρηματοοικονομικού κινδύνου)

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

➤ **Επιπλέον περιλαμβάνουν:**

- ✓ Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που δύνανται να οδηγήσουν σε σημαντικές προσαρμογές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων το επόμενο οικονομικό έτος.
- ✓ Πληροφορίες για τους στόχους, τις πολιτικές και τα στοιχεία διαχείρισης κεφαλαίου:
Γνωστοποιούνται:
 - Ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες γι' αυτά τα στοιχεία και οποιαδήποτε μεταβολή τους
 - Συμμόρφωση με κάθε έξωθεν επιβεβλημένη κεφαλαιακή απαίτηση
 - Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης απαιτείται γνωστοποίηση των συνεπειών.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο όμιλος «ΖΗΤΑ Α.Ε.» κατασκευάζει και διαθέτει χωματουργικά μηχανήματα. Υπολογίζει την διαχείριση κινδύνου με ανάλογη πρόβλεψη κεφαλαίων. Η «ΚΑΠΑ Α.Ε.» που είναι θυγατρική του ομίλου δίνει σε καλούς πελάτες προγράμματα χρηματοοικονομικής μίσθωσης, βάση του δείκτη «χρέος προς αναπροσαρμοσμένα κεφάλαια». Ο δείκτης «χρέος προς αναπροσαρμοσμένα κεφάλαια» του ομίλου «ΖΗΤΑ Α.Ε.» στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης ήταν 6:1 και 7:1, ποσοστά που εξασφάλιζαν την πιστοληπτική ικανότητα του ομίλου. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ο υπολογισμός του αριθμοδείκτη «χρέος προς αναπροσαρμοσμένα κεφάλαια» την 31/12/20X9 και την 31/12/20X8:

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Υπολογισμός δείκτη (ποσά σε €)	31/12/20X9	31/12/20X8
Σύνολο δανειακών υποχρεώσεων	1.500.000	1.650.000
Μείον: Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	(135.000)	(225.000)
Καθαρό χρέος	1.365.000	1.425.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	165.000	157.500
Πλέον: Μακροπρόθεσμα δάνεια	57.000	57.000
Μείον: Ποσά που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια και σχετίζονται με πράξεις αντιστάθμισης ταμειακών ροών	(15.000)	(7.500)
Αναπροσαρμοσμένα κεφάλαια	207.000	207.000
Δείκτης συνολικού χρέους προς αναπροσαρμοσμένα κεφάλαια	6,6	6,9

- Η μείωση του δείκτη κατά την διαχειριστική χρήση 20X9, είναι συνέπεια της αποπληρωμής χρέους λόγω πώλησης της θυγατρικής, αυξάνοντας το μέρισμα από 3.750€ το 20X8 σε 4.200€ το 20X9.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

«ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»

Καθηγητής: Θοδωρής Β. Κουναδέας

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

Απαίτηση παροχής πληροφοριών για τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας εταιρίας μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί **αναπόσπαστο τμήμα** των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας ενδιαφέρονται για

- τη δυνατότητα δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων & ισοδύναμων
- τη δυνατότητα εκπλήρωσης αναγκών της επιχείρησης
 - ✓ για να παραμείνει βιώσιμη
 - ✓ για να αποπληρώσει τα χρέη της
 - ✓ για να ικανοποιήσει τους μετόχους (μερίσματα)

Το ΔΛΠ 7 επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμειακών ροών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Ταμειακά Διαθέσιμα:** Μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης, καθώς και καταθέσεις της επιχείρησης οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα.
- **Ταμειακά Ισοδύναμα:** Βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Κατέχονται από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση των βραχυχρόνιων ταμειακών αναγκών της και όχι για επένδυση ή για άλλους σκοπούς.
- **Ταμειακές ροές:** Οι εισροές και εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Λειτουργικές δραστηριότητες:** Οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια εταιρία και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- **Επενδυτικές δραστηριότητες:** Η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- **Χρηματοδοτικές δραστηριότητες:** Οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της εταιρίας.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ

Η κατάσταση ταμειακών ροών σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρίας, παρέχει στους χρήστες αυτών πληροφορίες για:

- ✓ μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία
- ✓ τη χρηματοοικονομική δομή της, περιλαμβάνοντας τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της
- ✓ τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει σε αλλαγές των συνθηκών της αγοράς και των ευκαιριών που ανακύπτουν.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ

Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές:

- ✓ είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της εταιρίας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα
- ✓ αυξάνουν τη συγκρισιμότητα των λειτουργικών αποτελεσμάτων για διαφορετικές εταιρίες, καθώς περιορίζονται οι διαφορετικοί λογιστικοί χειρισμοί για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα

Αποτελούν ένδειξη για το ύψος, το χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών

- ✓ επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών των διαφόρων εταιριών
- ✓ διευκολύνουν τον έλεγχο της ακρίβειας των προαναφερόμενων εκτιμήσεων για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και καθαρών ταμειακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ

- **Ταμειακά Ισοδύναμα:** κατέχονται κυρίως για την αντιμετώπιση βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών και όχι για επένδυση ή για άλλους σκοπούς.

Μια επένδυση ταμειακό ισοδύναμο εφόσον:

- ✓ είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμειακών διαθεσίμων
- ✓ υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της

μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τρεις μήνες ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της

- **Αποκλείονται** συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων εταιριών, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμειακά ισοδύναμα, π.χ. προνομιούχες μετοχές που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ

- Ο τραπεζικός δανεισμός θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα.
 - Ωστόσο, σε περιπτώσεις χωρών που οι **αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί** είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, αποτελούν μέρος της ταμειακής διαχείρισης μιας εταιρίας.
 - Σε αυτούς τους τραπεζικούς διακανονισμούς, το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη). Οι **τραπεζικές υπεραναλήψεις** συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.
- Οι ταμειακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμειακά διαθέσιμα ή ισοδύναμα.*
- Ο λόγος είναι ότι τα στοιχεία αυτά αποτελούν κυρίως μέρος της ταμειακής διαχείρισης μιας εταιρίας, παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της.

↑
Περιλαμβάνει την επένδυση του ταμειακού πλεονάσματος σε ταμειακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

- Η κατάσταση ταμειακών ροών απεικονίζει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα, από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Γίνεται κατά τρόπο που αρμόζει περισσότερο με την επιχειρηματική μορφή της κάθε εταιρίας.

- Κάθε συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμειακές ροές με διαφορετικό τρόπο κατάταξης π.χ. η ταμειακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο.

αφορά λειτουργική δραστηριότητα

αφορά χρηματοδοτική
δραστηριότητα

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- Προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες της εταιρίας για τη δημιουργία εσόδων.
- Αποτελούν ένδειξη δυνατότητας παραγωγής χρηματικών διαθεσίμων για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της, την πληρωμή των υποχρεώσεών της, την καταβολή μερισμάτων και τη χρηματοδότηση επενδύσεων, χωρίς δανεισμό.

Παραδείγματα:

- ✓ Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες
- ✓ Πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών και στο προσωπικό
- ✓ Εισπράξεις και πληρωμές ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές
- ✓ Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορούν να εξατομικευτούν ειδικά ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες
- ✓ Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- Προσδιορίζουν τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες για επενδύσεις οι οποίες θα δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές εισροές.

Παραδείγματα:

- ✓ Εισπράξεις ή πληρωμές για πώληση/αγορά ενσώματων πάγιων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, συμμετοχών, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- ✓ Ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δόθηκαν σε τρίτους ή εισπράξεις από την εξόφλησή τους, εκτός από αυτά ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.
- ✓ Εισπράξεις ή πληρωμές από Συμβόλαια Μελλοντικής Εκπλήρωσης, προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός και αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις /πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- Με την ξεχωριστή εμφάνισή τους δίνεται η δυνατότητα πληροφόρησης του τρόπου χρηματοδότησης της επιχείρησης καθώς και της προεκτίμησης των απαιτήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμειακές ροές από τους χρηματοδότες της.

Παραδείγματα:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων, ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- ✓ Πληρωμές μερισμάτων κοινών και προνομιούχων μετοχών
- ✓ Πληρωμές στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης
- ✓ Πληρωμές δανείων
- ✓ Πληρωμές χρεολυσίων υπολοίπου χρηματοοικονομικής μίσθωσης

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΌ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

► Άμεση Μέθοδος (Direct method)

✓ Γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών σε μετρητά.

► Έμμεση μέθοδος (Indirect Method)

✓ Προσαρμογές κερδών/ζημιών με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσης, αναβαλλόμενων ή δεδουλευμένων λειτουργικών μελλοντικών ή παρελθοντικών εισπράξεων/πληρωμών, καθώς και των εσόδων/εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμειακές ροές.

ΑΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟ

- Προτροπή χρήσης της άμεσης μεθόδου.
- Παροχή πληροφοριών που δεν παρουσιάζονται με την έμμεση μέθοδο.
- Άντληση πληροφοριών για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων/πληρωμών από:
 - ✓ Λογιστικά βιβλία της εταιρίας
 - ✓ Αναμόρφωση πωλήσεων, κόστους πωληθέντων και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:
 - μεταβολές αποθεμάτων, λειτουργικών απαιτήσεων, πληρωτέων λογαριασμών
 - άλλα μη ταμειακά στοιχεία και άλλα στοιχεία για τα οποία το ταμειακό αποτέλεσμα συνίσταται σε ταμειακές ροές από επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΑΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟ

Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	2012	2011
Εισπράξεις από πελάτες	2100	2400
Πληρωμές σε προμηθευτές	(900)	(1100)
Πληρωμές προσωπικού	(500)	(700)
Άλλες πληρωμές	(50)	(100)
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	650	500
Τόκοι πληρωθέντες	(190)	(120)
Φόροι πληρωθέντες	(90)	(60)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	370	320

ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Προσδιορισμός καθαρών ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες με:

- προσαρμογή του καθαρού κέρδους/ζημίας βάση των επιδράσεων από:
 - ✓ μη ταμειακά στοιχεία, π.χ. αποσβέσεις, προβλέψεις, αναβαλλόμενοι φόροι, μη πραγματοποιημένα κέρδη/ζημίες από ξένα νομίσματα, αδιανέμητα κέρδη συγγενών εταιριών και δικαιώματα μειοψηφίας
 - ✓ μεταβολές σε αποθέματα, λειτουργικές απαιτήσεις και πληρωτέους λογαριασμούς
 - ✓ στοιχεία τα οποία αφορούν ροές από επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες
- ή εμφάνιση των εσόδων και εξόδων που γνωστοποιούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και οι μεταβολές στα αποθέματα και τις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, κατά τη διάρκεια της χρήσης.

ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Τα μη ταμειακά έξοδα πρέπει να προστεθούν στα καθαρά κέρδη ζημιές και τα μη ταμειακά έσοδα να αφαιρεθούν:

➤ Μεταβολές σε λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζουν τα μετρητά:

✓ Όταν αυξάνουν → αφαιρούνται

✓ Όταν μειώνονται → προστίθενται

➤ Μεταβολές σε λογαριασμούς υποχρεώσεων που επηρεάζουν τα μετρητά

✓ Όταν αυξάνουν → προστίθενται

✓ Όταν μειώνονται → αφαιρούνται

ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	2024	2023
Κέρδη προ φόρων	220	240
Προσαρμογές για:		
-Αποσβέσεις	90	110
-Προβλέψεις	80	40
-Μη ταμειακές συναλλαγές	70	90
	460	480
Μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης		
(Αύξηση)/μείωση απαιτήσεων	130	50
Αύξηση/(μείωση) υποχρεώσεων(πλην δανειακών)	(30)	40
(Αύξηση)/μείωση αποθεμάτων	90	(70)
Τόκοι πληρωθέντες	(190)	(120)
Φόροι πληρωθέντες	(90)	(60)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	370	320

ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

► Ο τρόπος παρουσίασης είναι ίδιος ανεξάρτητα από το εάν οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες παρουσιάζονται με την άμεση ή την έμμεση μέθοδο.

Άρα, απαιτείται ξεχωριστή εμφάνιση των βασικών κατηγοριών ακαθάριστων εισπράξεων / πληρωμών, από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες εκτός εάν ορισμένες ταμειακές ροές εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

↑
αναλυτική παρουσίαση
παρακάτω

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΚΑΘΑΡΗ ΒΑΣΗ

- Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών
 - ✓ αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας
 - ✓ κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια επιχείρηση επενδύσεων
 - ✓ μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό εκμισθωτών και αποδόθηκαν σε αυτούς
- Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία με μεγάλη ταχύτητα, υψηλά ποσά και σύντομη λήξη
 - ✓ προκαταβολές που δίδονται σε παρακάτω περιπτώσεις και η εξόφληση τους:
 - ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών
 - αγορά και πώληση επενδύσεων
 - λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, π.χ. με τρίμηνη ή μικρότερη λήξη

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΚΑΘΑΡΗ ΒΑΣΗ

► Για τα πιστωτικά ιδρύματα:

- ✓ εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και επιστροφή καταθέσεων με συγκεκριμένη ημερομηνία λήξης,
- ✓ προκαταβολές και δάνεια σε πελάτες, καθώς και η επιστροφή τους,
- ✓ ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

- ✓ Εμφανίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης με την ισοτιμία της ημερομηνίας πραγματοποίησης της ταμειακής ροής
- ✓ Όταν αφορούν θυγατρικές εξωτερικού, μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμειακών ροών.
- ✓ Παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος»
Χρησιμοποιείται μια ισοτιμία που τείνει στην πραγματική.
Για τη μετατροπή ταμειακών ροών θυγατρικής εξωτερικού, δεν επιτρέπεται χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

- ✓ Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν αποτελούν ταμειακές ροές. π.χ. συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης
- ✓ Ωστόσο, η επίδραση των μεταβολών αυτών στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες στην κατάσταση ταμειακών ροών, για λόγους συμφωνίας των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων αρχής και τέλους περιόδου.

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

- ✓ Ξεχωριστή απεικόνιση εισπραχθέντων και πληρωθέντων
- ✓ Ελεύθερη κατάταξη σε μία από τις τρεις κατηγορίες
- ✓ Οι τόκοι-έξοδα πρέπει να εμφανίζονται στο σύνολό τους στην κατάσταση ταμειακών ροών ανεξάρτητα εάν:
 - επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης
 - Κεφαλαιοποιούνται (εναλλακτικός χειρισμός ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού»)
- ✓ Για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πρέπει να κατατάσσονται στις λειτουργικές δραστηριότητες
- ✓ Για τις λοιπές επιχειρήσεις δεν υπάρχει συμφωνία στην κατάταξη των τόκων και των μερισμάτων που καταβλήθηκαν και εισπράχθηκαν

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- ✓ Παρουσιάζονται ως ξεχωριστό κονδύλι
- ✓ Κατάταξη στις λειτουργικές δραστηριότητες, χωρίς να αποκλείεται η κατάταξη σε περισσότερες από μία κατηγορίες
- ✓ Συχνά πρακτικά αδύνατος ο διαχωρισμός, καθώς υπάρχει πιθανότητα να προκύψει σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμειακών ροών της βασικής συναλλαγής
 - συνήθης κατάταξη στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες
- ✓ Με την κατανομή των ταμειακών ροών για φόρους σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, απαιτείται γνωστοποίηση του συνολικού ποσού του φόρου που καταβλήθηκε

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

- Όταν η επένδυση σε συγγενή ή θυγατρική εμφανίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή του κόστους,
- η επενδύτρια εταιρία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές που αφορούν μόνο τις ροές μεταξύ αυτής και της συγγενούς ή θυγατρικής.
- Όταν η συμμετοχή της σε μία από κοινού ελεγχόμενη εταιρία γίνεται μέσω:
 - αναλογικής ενοποίησης
 - μεθόδου καθαρής θέσης

Συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών, το αναλογικό μερίδιό της στις ταμειακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμειακών ροών τις ταμειακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, τις διανομές μερισμάτων και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης εταιρίας.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

- Παρουσιάζονται ξεχωριστά στις επενδυτικές δραστηριότητες.
- Δεν επιτρέπεται εμφάνιση συμψηφισμένων ταμειακών ροών από αγορές και πωλήσεις.
- Οι συνολικές ταμειακές ροές που αφορούν εισπράξεις ή πληρωμές, εμφανίζονται καθαρές μετά την αφαίρεση των αντίστοιχων ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδύναμων της θυγατρικής.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

- Υποχρέωση γνωστοποίησης συνολικών ποσών για:
 - ✓ Συνολικό αντίτιμο αγοράς ή διάθεσης
 - ✓ Αναλογία του αντιτίμου που καλύπτεται από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα
 - ✓ Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα της επιχείρησης που αποκτήθηκε ή διατέθηκε
 - ✓ Στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποκτήθηκε ή διατέθηκε εκτός των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων
- Η ξεχωριστή παρουσίαση βοηθά στη διάκριση των συγκεκριμένων αυτών ταμειακών ροών από αυτές που προκύπτουν από άλλες δραστηριότητες.

ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

- Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, εξαιρούνται από την κατάσταση ταμειακών ροών.
- Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, εξαιρούνται από την κατάσταση ταμειακών ροών.
- Γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων για την παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών.
- Παραδείγματα:
 - ✓ απόκτηση περιουσιακών στοιχείων με ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων ή μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης
 - ✓ απόκτηση μιας εταιρίας με έκδοση συμμετοχικών τίτλων
 - ✓ μετατροπή δανειακών υποχρεώσεων σε κεφάλαιο

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ & ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

Η οικονομική οντότητα:

- ✓ Γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων
- ✓ γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων
- ✓ παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμειακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού
- ✓ γνωστοποιεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, που δεν είναι ελεύθερα διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

► Τα ποσά των :

- ✓ εγκεκριμένων και μη αναληφθέντων δανείων και οι τυχόν περιορισμοί της χρήσης τους
- ✓ ταμειακών ροών από κάθε είδους δραστηριότητα (λειτουργική, επενδυτική και χρηματοδοτική) για Κοινοπραξίες που ενοποιήθηκαν με την αναλογική μέθοδο
- ✓ ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις της δυναμικότητας ξεχωριστά από εκείνες που αφορούν τη διατήρησή της
- ✓ ταμειακών ροών από κάθε δραστηριότητα για κάθε τομέα αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α. 8)

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ - ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ε.Λ.Π.

- ✓ Υποχρεωτική κατάρτιση μόνο από Μεγάλες Επιχειρήσεις (βάση του Ν. 4308/14)
- ✓ Χρήση έμμεσης μεθόδου παρουσίασης (καθαρές ροές από εισπράξεις και πληρωμές)

Δ.Λ.Π.

- ✓ Κατάρτιση από όλες τις επιχειρήσεις άσχετα με κύρια δραστηριότητα
- ✓ Δυνατότητα επιλογής μεταξύ άμεσης και έμμεσης μεθόδου παρουσίασης

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

- ✓ Οι Οικονομικές Καταστάσεις της «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.» για τις διαχειριστικές χρήσεις 20Χ7 έως 20Χ9:

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης			
Ποσά σε €	20Χ9	20Χ8	20Χ7
Στοιχεία του ενεργητικού			
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού	18.000.000	13.500.000	15.000.000
Κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού	23.250.000	24.000.000	22.500.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	12.615.000	8.670.000	3.000.000
Σύνολο στοιχείων του ενεργητικού	53.865.000	46.170.000	40.500.000
Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια			
Ίδια κεφάλαια	23.865.000	23.670.000	22.500.000
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	2.370.000	6.300.000	3.000.000
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	27.630.000	16.200.000	15.000.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων	53.865.000	46.170.000	40.500.000

Απόσπασμα από την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ¹⁰⁴			
Ποσά σε €	20Χ9	20Χ8	20Χ7
Κέρδη προ φόρων	195.000	1.170.000	1.500.000
Φόρος εισοδήματος	48.750	292.500	375.000
Αποσβέσεις	1.800.000	1.350.000	1.500.000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Το πιστωτικό υπόλοιπο του αλληλόχρεου λογαριασμού που είναι 4.500.000€ στις 31/12/20X8, εμφανιζόταν στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ενώ στις 31/12/20X9 το αντίστοιχο υπόλοιπο ήταν 10.500.000€, και στις 31/12/20X7 είχε μηδενικό υπόλοιπο.

Στη διαχειριστική χρήση 20X8 πωλήθηκαν ενσώματα πάγια 150.000€ και στη διαχειριστική χρήση 20X9 αποκτήθηκαν ενσώματα παγία περιουσιακά στοιχεία 6.300.000€. Ζητείται: Να συνταχθεί η Κατάσταση Ταμιακών Ροών για τις διαχειριστικές χρήσεις 20X8 και 20X9, λαμβάνοντας υπόψη το υπόλοιπο του αλληλόχρεου λογαριασμού ως:

- (α) χρηματοοικονομική δραστηριότητα και
- (β) ταμιακά ισοδύναμα.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Η κίνηση του τραπεζικού αλληλόχρεου λογαριασμού περιλαμβάνεται στις ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ		
Ποσά σε €	20X9	20X8
Κέρδη προ φόρων	195.000	1.170.000
Προσαρμογές για αποσβέσεις	1.800.000	1.350.000
Μεταβολή κυκλοφορούντος ενεργητικού	750.000	(1.500.000)
Μεταβολή βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	5.430.000	(3.300.000)
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	8.175.000	(2.280.000)
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων παγίων	(6.300.000)	-
Πωλήσεις ενσώματες παγίων	-	150.000
Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες		
(Αποπληρωμές) / Αναλήψεις δανειακών υποχρεώσεων ¹⁰⁵	2.070.000	7.800.000
Μεταβολή ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων	3.945.000	5.670.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα έναρξης περιόδου	8.670.000	3.000.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα λήξης περιόδου	12.615.000	8.670.000

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(β) Οι αλληλόχρεοι λογαριασμοί είναι στοιχείο των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων. Στην περίπτωση αυτή, η Κατάσταση Ταμιακών Ροών έχει ως εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ		
Ποσά σε €	20X9	20X8
Κέρδη προ φόρων	195.000	1.170.000
Προσαρμογές για αποσβέσεις	1.800.000	1.350.000
Μεταβολή κυκλοφορούντος ενεργητικού	750.000	(1.500.000)
Μεταβολή βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	5.430.000	(3.300.000)
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	8.175.000	(2.280.000)
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων παγίων	(6.300.000)	-
Πωλήσεις ενσώματες παγίων	-	150.000
Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες		
(Αποπληρωμές) / Αναλήψεις δανειακών υποχρεώσεων ¹⁰⁶	(3.930.000)	3.300.000
Μεταβολή ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων	(2.055.000)	1.170.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα έναρξης περιόδου	8.670.000	3.000.000
Καθαρά ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα λήξης περιόδου	6.615.000	4.170.000
Μεταβολή τραπεζικών αλληλόχρεων λογαριασμών (υπεραναλήψεις) ¹⁰⁷	(6.000.000)	(4.500.000)
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα λήξης περιόδου	12.615.000	8.670.000
Καθαρά ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα λήξης περιόδου ¹⁰⁵	6.615.000	4.170.000

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

✓ Ταμειακές ροές που προέρχονται από αγορά και πώληση χρεογράφων καθώς και δανείων για εμπορικούς σκοπούς ταξινομούνται ως λειτουργικές δραστηριότητες διότι έχουν σχέση με την κύρια δραστηριότητα.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Ο συγκριτικός ισολογισμός της «ΑΛΦΑ Α.Ε.» περιέχει δεδομένα σε € για το 20Χ1 και 20Χ2. Τα δεδομένα έχουν ως εξής:

Συγκριτικός Ισολογισμός της «ΑΛΦΑ Α.Ε.»					
Ενεργητικό	20Χ2	20Χ1	Υποχρεώσεις & Ίδια Κεφάλαια	20Χ2	20Χ1
<i>Μη κυκλοφορούν ενεργητικό:</i>			<i>Ίδια Κεφάλαια:</i>		
Ενσώματα πάγια	2.700.000 ¹⁴⁶	2.300.000 ¹⁴⁷	Μετοχικό Κεφάλαιο - Κοινές μετοχές	700.000	800.000
			Τακτικό Αποθεματικό	200.700	150.000
			Κέρδη εις νέο	1.761.900	900.000
Μακροπρόθεσμες Επενδύσεις	170.000	210.000	Σύνολο	2.662.600	1.850.000
Σύνολο Μη-Κυκλ. Ενεργητικού	2.870.000	2.510.000	<i>Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις:</i>		
<i>Κυκλοφορούν ενεργητικό:</i>			Μακροχρόνιο Δάνειο	1.600.000	1.090.000
Αποθέματα	580.000	410.000	Σύνολο Μακρ. Υποχρ.	1.600.000	1.090.000
Λογαριασμοί εισπρακτέοι	470.000	480.000	<i>Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις:</i>		
Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο	350.000	350.000	Λογαριασμοί πληρωτέοι	180.000	240.000
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	608.600	100.000	Γραμμάτια πληρωτέα	60.000	160.000
Σύνολο Κυκλ. Ενεργητικού	2.008.600	1.340.000	Εσοδα Επ. Χρήσεων	40.000	80.000
			Φόροι πληρωτέοι	286.000	400.000
			Μισθοί πληρωτέοι	20.000	10.000
			Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	30.000	20.000
			Σύνολο βραχ. υποχρεώσεων	616.000	910.000
			Σύνολο	2.216.000	2.000.000
Σύνολο Ενεργητικού	4.878.600	3.850.000	Σύνολο υποχρεώσεων & ιδίων κεφαλαίων	4.878.600	3.850.000

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης της «ΑΛΦΑ» για το 20Χ2 έχει ως εξής:

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης «ΑΛΦΑ» 20Χ2	
Πωλήσεις	12.000.000
Κόστος πωληθέντων	(9.000.000)
Μικτό Αποτέλεσμα	<u>3.000.000</u>
Έξοδα πώλησης και διοίκησης	(1.100.000)
Μισθοί	(100.000)
Αποσβέσεις	(200.000)
Κέρδη προ τόκων και φόρων	<u>1.600.000</u>
Τόκοι έξοδα	(300.000)
Κέρδη Προ Φόρων	<u>1.300.000</u>
Φόροι	(286.000)
Καθαρό αποτέλεσμα	<u>1.014.000</u>

Ζητείται: α) Να ετοιμάσετε την κατάσταση ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας την έμμεση μέθοδο. Θεωρείστε ότι η «ΑΛΦΑ» έχει επαναγοράσει τις μετοχές και έχει μειώσει αντίστοιχα το μετοχικό κεφάλαιο, β) Ποιος είναι ο δείκτης μερίσματος (μέρισμα/καθαρό αποτέλεσμα) της «ΑΛΦΑ Α.Ε.» για το έτος 20Χ2 με την προϋπόθεση ότι η εταιρία αποφάσισε να διανείμει ως μερίσματα το 10% του καθαρού αποτελέσματος; Αν η «ΑΛΦΑ Α.Ε.» αυξήσει το δείκτη μερίσματος κατά 10%, πώς θα επηρεαστούν τα κέρδη εις νέο; γ) Αποτελεί η αύξηση του δείκτη μερίσματος θετικό σήμα για τις αγορές και ποιο είναι το αντίκτυπο στις καθαρές ταμειακές ροές; δ) Τι πιστεύετε ότι ένας αναλυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του όταν μια εταιρία αυξάνει το δείκτη μερίσματος και ποια είναι τα συμπεράσματά σας από την ανάλυση των ταμειακών ροών της «ΑΛΦΑ»;

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

α) Η κατάσταση ταμιακών ροών με βάση την έμμεση μέθοδο παρουσιάζεται παρακάτω:

- Πιο συγκεκριμένα, οι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες έχουν ως εξής:

Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	
Καθαρό αποτέλεσμα	1.014.000 ¹⁴⁸
(+) αποσβέσεις	200.000
Μείωση σε Λογαριασμοί εισπρακτέοι	10.000
Αύξηση σε Αποθέματα	(170.000)
Μείωση σε λογαριασμοί πληρωτέοι	(60.000)
Αύξηση μισθών πληρωτέων	10.000
Μείωση γραμματίων πληρωτέων	(100.000)
Μείωση εσόδων επ. χρήσεων	(40.000)
Μείωση φόρων πληρωτέων	(114.000)
Αύξηση άλλων βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	10.000
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	760.000

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- Τα παραπάνω δεδομένα προκύπτουν από τους ακόλουθους υπολογισμούς:
- Αποσβέσεις 20X2 – Αποσβέσεις 20X1 = 1.100.000€ – 900.000€ = 200.000€. Επομένως, οι ετήσιες αποσβέσεις διαμορφώνονται στις 200.000€. Από τη στιγμή που οι ετήσιες αποσβέσεις δεν είναι ταμιακό έξοδο προστίθενται στο καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός της μείωσης κατά 10.000€ των λογαριασμών εισπρακτέων προκύπτει ως εξής: Λογαριασμοί εισπρακτέοι 20X2 - Λογαριασμοί εισπρακτέοι 2021 = 470.000€ - 480.000€ = -10.000€. Επειδή οι λογαριασμοί εισπρακτέοι είναι στοιχείο του ενεργητικού και έχουμε μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει προστεθεί στο αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός των 170.000€ (αύξηση του λογαριασμού των αποθεμάτων) προκύπτει ως εξής: Αποθέματα 20X2 - Αποθέματα 20X1 = 580.000€ - 410.000€ = 170.000€. Επειδή οι λογαριασμοί των αποθεμάτων είναι στοιχείο του ενεργητικού και έχουμε αύξηση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός της μείωσης των 60.000€ των λογαριασμών πληρωτέων προκύπτει ως εξής: Λογαριασμοί Πληρωτέοι 20X2 - Λογαριασμοί Πληρωτέοι 20X1 = 180.000€ - 240.000€ = -60.000€. Επειδή οι λογαριασμοί πληρωτέοι είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και έχουμε μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός των 10.000€ (αύξηση του λογαριασμού μισθοί πληρωτέοι) προκύπτει ως εξής: Μισθοί πληρωτέοι 20X2 - Μισθοί Πληρωτέοι 20X1 = 20.000€ - 10.000€ = 10.000€. Επειδή οι λογαριασμοί πληρωτέοι είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και έχουμε μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- Ο υπολογισμός της μείωσης των 100.000€ του λογαριασμού γραμμάτια πληρωτέα προκύπτει ως εξής: Γραμμάτια Πληρωτέα 20X2 - Γραμμάτια πληρωτέα 2021 = 60.000€ - 160.000 = -100.000€. Επειδή ο λογαριασμός γραμμάτια πληρωτέα είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και έχουμε μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα
- Ο υπολογισμός της μείωσης των 40.000€ του λογαριασμού Έσοδα Επομένων Χρήσεων προκύπτει ως εξής: Έσοδα Επομένων Χρήσεων 20X2 - Έσοδα Επομένων Χρήσεων 20X1 = 80.000€ - 40.000€ = 40.000€. Επειδή ο λογαριασμός Έσοδα Επομένων Χρήσεων είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και υπάρχει μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός της μείωσης των 114.000€ του λογαριασμού των φόρων πληρωτέων προκύπτει ως εξής: Φόροι πληρωτέοι 20X2 - Φόροι Πληρωτέοι 20X1 = 286.000€ - 400.000€ = 114.000€. Επειδή ο λογαριασμός φόροι πληρωτέοι είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και έχουμε αύξηση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να προστεθεί στο αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός των 10.000€ (αύξηση του λογαριασμού των άλλων βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων) προκύπτει ως εξής: Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις 20X2 - Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις 20X1 = 30.000€ - 20.000€ = 10.000€. Επειδή ο λογαριασμός άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι στοιχείο των υποχρεώσεων και έχουμε αύξηση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να προστεθεί στο αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Το σύνολο των παραπάνω μεταβολών δημιουργεί μια ταμιακή ροή από λειτουργικές δραστηριότητες 760.000€.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- Οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες έχουν ως εξής:

Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	
Μείωση επενδύσεων	40.000
Αύξηση σε ενσώματα πάγια	(600.000)
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(560.000)

- Ο υπολογισμός της μείωσης των 40.000€ των επενδύσεων προκύπτει ως εξής:
Μακροπρόθεσμες επενδύσεις 20X2 – Μακροπρόθεσμες επενδύσεις 20X1 = 170.000€ - 210.000€ = -40.000€. Επειδή ο λογαριασμός «Μακροπρόθεσμες επενδύσεις» είναι στοιχείο του ενεργητικού και έχουμε μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να προστεθεί στο αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός των 600.000€ (αύξηση σε ενσώματα πάγια) προκύπτει ως εξής: Ενσώματα πάγια 20X2 – Ενσώματα πάγια 20X1 = 3.800.000€ - 3.200.000€ = 600.000€. Επειδή ο λογαριασμός «Ενσώματα πάγια» είναι στοιχείο του ενεργητικού και έχουμε αύξηση του λογαριασμού, τότε η μεταβολή πρέπει να αφαιρεθεί από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Οι ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες έχουν ως εξής:

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	
Αύξηση μακροχρόνιου δανείου	510.000
Μείωση μετοχικού κεφαλαίου	(100.000)
Πληρωμές μερισμάτων	(101.400) ¹⁴⁹
Καθαρές ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	308.600
Καθαρή αύξηση (μείωση) σε ταμιακές ροές	508.600
Ταμιακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα, 31/12/2021	100.000
Ταμιακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα, 31/12/2022	608.600

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- Ο υπολογισμός των 510.000€ (αύξηση μακροχρόνιου δανείου) προκύπτει ως εξής: Μακροχρόνιο Δάνειο 20Χ2 - Μακροχρόνιο Δάνειο 20Χ1 = 1.600.000€ - 1.090.000€ = 510.000€. Επειδή ο λογαριασμός «Μακροχρόνιο Δάνειο» είναι στοιχείο του παθητικού και έχουμε αύξηση του λογαριασμού, τότε τη μεταβολή πρέπει να την προσθέσουμε στο αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.
- Ο υπολογισμός της μείωσης των 100.000€ του μετοχικού κεφαλαίου προκύπτει ως εξής: Κοινές Μετοχές 20Χ2 - Κοινές Μετοχές 20Χ1 = 700.000€ - 800.000€ = -100.000€. Επειδή ο λογαριασμός «Μετοχικό κεφάλαιο» είναι στοιχείο των Ιδίων Κεφαλαίων και υπάρχει μείωση του λογαριασμού, η μεταβολή πρέπει να την αφαιρέσουμε από το αρχικό καθαρό αποτέλεσμα.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- β) Ο δείκτης πληρωμής μερίσματος ισούται με: $\text{μερίσματα} / \text{καθαρό εισόδημα} = 101.400\text{€} / 1.014.000\text{€} = 0,10$ ή 10%.
- Εάν ο δείκτης πληρωμής μερίσματος αυξηθεί κατά 10% θα πρέπει να είναι: $0,10 \times 1,1 = 0,11$ ή 11%.
- Ως εκ τούτου, το μέρισμα που καταβάλλεται είναι $0,11 \times 1.014.000\text{€} = 111.540\text{€}$.
- Αυτή η αύξηση των μερισμάτων κατά 10.140€ θα μειώσει τα κέρδη εις νέον κατά το ίδιο ποσό. Έτσι, τα αδιανέμητα κέρδη θα μειωθούν στο επίπεδο των $1.014.000 - 10.140\text{€} = 1.003.860\text{€}$.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- γ) Η αύξηση των μερισμάτων μπορεί να είναι δυνητικά ένα καλό μήνυμα για την μελλοντική απόδοση μιας επιχείρησης. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα εάν λάβουμε υπόψη ότι τα μερίσματα αποτελούν ένα μήνυμα για τις μελλοντικές προοπτικές μιας επιχείρησης με βάση τις εσωτερικές πληροφορίες που έχει η διοίκηση της οικονομικής οντότητας. Αυτή η άποψη βασίζεται στην υπόθεση σύμφωνα με την οποία μια αύξηση στα μερίσματα σηματοδοτεί θετικές προβλέψεις για τα κέρδη της διοίκησης και θα πρέπει να αναμένεται αύξηση στην τιμή της μετοχής.
- Επιπλέον, οι εταιρείες διανέμοντας υψηλότερα μερίσματα μειώνουν τις Καθαρές Ταμιακές Ροές τους και κατά συνέπεια το κόστος αντιπροσώπευσης, καθώς οι διαχειριστές δεν θα έχουν την ευκαιρία ή τον πειρασμό να κάνουν κατάχρηση των πόρων της εταιρείας για να χρηματοδοτήσουν τα έργα τους και να εξασφαλίσουν ιδιωτικά οφέλη για τους εαυτούς τους. Ωστόσο, υπάρχει ένα πιθανό μειονέκτημα.
- Για εταιρείες με ανεπτυγμένη εταιρική διακυβέρνηση και χαμηλά κόστη πρακτορείας, τα εξαιρετικά υψηλά μερίσματα υποδηλώνουν ότι αυτές οι εταιρείες παραιτούνται από πιθανές ευκαιρίες επένδυσης/ανάπτυξης, κάτι που μπορεί να καταστήσει τους μετόχους σε καλύτερη κατάσταση στο μέλλον. Συμπερασματικά, η αύξηση των μερισμάτων δεν είναι απαραίτητως καλό μήνυμα εξ αρχής, καθώς θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλοι παράγοντες. Μια βέλτιστη μερισματική πολιτική θα πρέπει να διασφαλίζει ότι υπάρχει ισορροπία μεταξύ των τρεχόντων μερισμάτων και των μελλοντικών ευκαιριών ανάπτυξης, διασφαλίζοντας την υψηλότερη δυνατή αξία της οικονομικής οντότητας.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- δ) Τα συμπεράσματα από την ανάλυση των ταμειακών ροών περιλαμβάνουν:
- Πού δέσμευσε η οικονομική οντότητα τους πόρους της;

Η κύρια πηγή μετρητών της «ΑΛΦΑ» είναι από τις λειτουργικές της δραστηριότητες και δεύτερον από την αύξηση των Μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων. Ειδικότερα, τα καθαρά διαθέσιμα από λειτουργικές δραστηριότητες είναι 760.000€. Οι δύο κύριες δεσμεύσεις μετρητών είναι: Αύξηση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού 600.000€ και καταβολή μερισμάτων 101.400.

- Πού μείωσε τις επενδύσεις;

Όχι οι επενδύσεις δεν μειώθηκαν. Το συνολικό πάγιο ενεργητικό της έχει αυξηθεί. Ειδικότερα, τα Ακίνητα, Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμός έχουν αυξηθεί κατά 600.000€ και είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τη μείωση κατά 40.000€ σε άλλες μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

- Από πού προήλθαν πρόσθετα μετρητά;

Παρατηρούμε σημαντική αύξηση του Μακροπρόθεσμου χρέους ύψους 510.000€.

- Πού μειώθηκαν οι υποχρεώσεις της εταιρείας;

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αυξήθηκαν κατά 510.000€.

Οι πληρωτέοι φόροι μειώθηκαν κατά 114.000€, ενώ οι πληρωτέοι μισθοί και οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις έχουν επίσης αυξηθεί κατά 10.000€ αντίστοιχα

Λογαριασμοί πληρωτέοι, Γραμμάτια πληρωτέα, και Έσοδα Επομένων Χρήσεων έχουν μειωθεί συνολικά κατά 200.000€.

Συνολικά, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρείας έχουν αυξηθεί κατά 294.000€.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- δ) Τα συμπεράσματα από την ανάλυση των ταμειακών ροών περιλαμβάνουν:
- Το μέγεθος, η σύνθεση, το πρότυπο και η σταθερότητα των λειτουργικών ταμιακών ροών Δεν μπορούμε να αξιολογήσουμε το τη σταθερότητα των λειτουργικών ταμιακών ροών καθώς χρειαζόμαστε περισσότερα ιστορικά δεδομένα. Παρατηρούμε ότι η «ΑΛΦΑ» επιδιώκει να διανέμει τα κέρδη της είτε μέσω επαναγορών μετοχών είτε μέσω μερισμάτων (επαναγορά μετοχών + μερίσματα = 100.000€ + 101.400€ = 201.400€). Αυτό δεν επιτρέπει στην «ΑΛΦΑ» να χρηματοδοτήσει το επενδυτικό της πρόγραμμα από τις δραστηριότητές της χωρίς σημαντική εξωτερική χρηματοδότηση. Έτσι, παρατηρούμε σημαντικές αυξήσεις τόσο για Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμό (600.000€) όσο και για Μακροπρόθεσμο χρέος (510.000€). Αυτή η στρατηγική αυξάνει τον κίνδυνο. Η εταιρεία μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει τη μείωση των μερισμάτων και να χρησιμοποιήσει εσωτερική χρηματοδότηση αντί για μακροπρόθεσμο χρέος μετά την εκτίμησή της για το κόστος των ιδίων κεφαλαίων και το κόστος του χρέους. Από τις πληροφορίες που έχουμε, δαπάνη τόκων (300.000€) για συνολικό μακροπρόθεσμο χρέος 1.600.000€ υποδηλώνει σχετικά υψηλό κόστος χρέους, υποδηλώνοντας προτίμηση έναντι του μετοχικού κεφαλαίου.

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- δ) Τα συμπεράσματα από την ανάλυση των ταμειακών ροών περιλαμβάνουν:
- Το μέγεθος, η σύνθεση, το πρότυπο και η σταθερότητα των λειτουργικών ταμιακών ροών Δεν μπορούμε να αξιολογήσουμε το τη σταθερότητα των λειτουργικών ταμιακών ροών καθώς χρειαζόμαστε περισσότερα ιστορικά δεδομένα. Παρατηρούμε ότι η «ΑΛΦΑ» επιδιώκει να διανέμει τα κέρδη της είτε μέσω επαναγορών μετοχών είτε μέσω μερισμάτων (επαναγορά μετοχών + μερίσματα = 100.000€ + 101.400€ = 201.400€). Αυτό δεν επιτρέπει στην «ΑΛΦΑ» να χρηματοδοτήσει το επενδυτικό της πρόγραμμα από τις δραστηριότητές της χωρίς σημαντική εξωτερική χρηματοδότηση. Έτσι, παρατηρούμε σημαντικές αυξήσεις τόσο για Εγκαταστάσεις & Εξοπλισμό (600.000€) όσο και για Μακροπρόθεσμο χρέος (510.000€). Αυτή η στρατηγική αυξάνει τον κίνδυνο. Η εταιρεία μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει τη μείωση των μερισμάτων και να χρησιμοποιήσει εσωτερική χρηματοδότηση αντί για μακροπρόθεσμο χρέος μετά την εκτίμησή της για το κόστος των ιδίων κεφαλαίων και το κόστος του χρέους. Από τις πληροφορίες που έχουμε, δαπάνη τόκων (300.000€) για συνολικό μακροπρόθεσμο χρέος 1.600.000€ υποδηλώνει σχετικά υψηλό κόστος χρέους, υποδηλώνοντας προτίμηση έναντι του μετοχικού κεφαλαίου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

«ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ»

Καθηγητής: Θοδωρής Β. Κουναδέας

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

- Προδιαγραφή των κριτηρίων για επιλογή και μεταβολή των λογιστικών πολιτικών
- Λογιστικός χειρισμός και γνωστοποίηση μεταβολής σε:
 - ✓ λογιστικές πολιτικές
 - ✓ λογιστικές εκτιμήσεις
 - ✓ διορθώσεις λαθών
- Για τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ⇒ ενίσχυση:
 - ✓ σχετικότητας
 - ✓ αξιοπιστίας
 - ✓ συγκρισιμότητας

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:
 - ✓ επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών
 - ✓ τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβολών σε λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και διορθώσεις λαθών προηγούμενων περιόδων
 - ✓ Οι φορολογικές επιδράσεις αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Λογιστικές Πολιτικές:** Οι εφαρμόσιμες από την εταιρία αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές για την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- **Μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης:**
 - Προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού ή υποχρέωσης
 - Προσαρμογή του ποσού της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης ή των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων σχετικά με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Για την καλύτερη κατανόηση της διαφοράς μεταξύ των προηγούμενων όρων αναφέρονται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Στοιχεία Οικονομικών Καταστάσεων	Λογιστική εκτίμηση	Λογιστική πολιτική
Πάγια στοιχεία ενεργητικού	Εκτίμηση ωφέλιμης ζωής και υπολειμματικής αξίας παγίου (π.χ. 20 χρόνια με υπολειμματική αξία 5.000 €)	Επιλογή της μεθόδου απόσβεσης (π.χ. σταθερή μέθοδος 5% ή φθίνουσας)
Αποθέματα	Εκτίμηση του ύψους των απαξιωμένων αποθεμάτων	Επιλογή της μεθόδου αποτίμησης (F.I.F.O. ή Μέσου Σταθμικού Όρου)

ΟΡΙΣΜΟΙ

► Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.):

Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.).

Περιλαμβάνουν:

- ✓ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- ✓ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και
- ✓ Διερμηνείες από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

► Σημαντικότητα παραλείψεων και ανακριβών στοιχείων:

Εξαρτάται από το βαθμό επιρροής τους, μεμονωμένα ή συλλογικά, στις ληφθείσες αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Λάθη** αποτέλεσμα :
 - ✓ μαθηματικών σφαλμάτων
 - ✓ κακής εφαρμογής λογιστικών πρακτικών
 - ✓ παραλείψεις
 - ✓ εσφαλμένη ερμηνεία γεγονότων
 - ✓ απάτη
- **Λάθη προγενέστερων περιόδων:** παραλείψεις λόγω ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας για μία ή περισσότερες περιόδους, προερχόμενες από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:
 - ✓ ήταν διαθέσιμες για εκείνες τις περιόδους όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση και
 - ✓ θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων

ΟΡΙΣΜΟΙ

- Αναδρομική εφαρμογή: Η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής στις διάφορες συναλλαγές σαν ήταν πάντα σε ισχύ.
- Αναδρομική επαναδιατύπωση: Η διόρθωση της αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, σαν να μην είχε πραγματοποιηθεί ποτέ το λάθος.
- Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αναγνώριση της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης:
 - ✓ η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής στις συναλλαγές μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής
 - ✓ η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα περίοδο της μεταβολής και σε μελλοντικές χρήσεις

ΟΡΙΣΜΟΙ

- **Ανέφικτη εφαρμογή:** Παρά τις εύλογες προσπάθειες δεν κατέστη δυνατή η εφαρμογή μιας απαίτησης. Συγκεκριμένα εάν:
- ✓ οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή επαναδιατύπωσης δεν μπορούν να προσδιοριστούν
 - ✓ η αναδρομική εφαρμογή ή επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο ή
 - ✓ απαιτεί αξιόλογες εκτιμήσεις ποσών και παράλληλα δεν είναι δυνατή η αντικειμενική πληροφόρηση για αυτές τις εκτιμήσεις:
 - που να παρέχει ενδείξεις για τις υπάρχουσες συνθήκες κατά την ημερομηνία αναγνώρισης, επιμέτρησης ή γνωστοποίησης των ποσών
 - και που θα έπρεπε να είναι διαθέσιμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση.

ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

- Η λογιστική πολιτική προσδιορίζεται με:
 - ✓ εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας
 - ✓ εξέταση κάθε σχετικής οδηγίας εκδόσεως από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

- Λόγω απουσίας Προτύπου ή Διερμηνείας:
 - ✓ Η διοίκηση θα πρέπει να χρησιμοποιήσει την κρίση της έτσι ώστε να εφαρμόσει λογιστικές πολιτικές από τις οποίες θα προκύπτουν πληροφορίες:
 - σχετικές με τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων
 - αξιόπιστες
 - πιστή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης, της επίδοσης και των ταμειακών ροών της εταιρίας,
 - έμφαση στην οικονομική ουσία και όχι μόνο στο νομικό τύπο,
 - πληροφορίες αμερόληπτες, συντηρητικές και πλήρεις
 - ✓ Η διοίκηση επιλέγει τις αντίστοιχες πολιτικές βάσει ανάλογων σχετικών ρυθμίσεων των Προτύπων και Διερμηνειών (παρόμοια οικονομικά γεγονότα), αλλά και των κριτηρίων όπως αυτά περιγράφονται στο “Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών καταστάσεων”.

ΣΥΝΕΠΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

- Απαιτείται συνεπής επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών για παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται η ειδική κατηγοριοποίηση των στοιχείων, για τα οποία μπορούν να εφαρμοστούν διαφορετικές πολιτικές.
- ✓ Συνεπώς, επιτυγχάνεται συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που είναι αναγκαία για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

- Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν μεταβολές λογιστικής πολιτικής αν απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία ή αν βελτιώνεται η αξιοπιστία και σχετικότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης.
 - ✓ Αν υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις του Προτύπου ή της Διερμηνείας, λογιστικοποιείται η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής από την αρχική εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας.
 - ✓ Αν δεν υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις, εφαρμόζεται αναδρομικά η μεταβολή του.
- Αν και η αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής, θεωρείται αναπροσαρμογή σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.16 και Δ.Λ.Π. 38.
- Δεν αποτελούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές :
 - ✓ Η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές και γεγονότα που προϋπήρχαν αλλά διαφοροποιήθηκαν σημαντικά.
 - ✓ Η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής, για καινούρια γεγονότα και συναλλαγές που δεν συνέβαιναν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

- **Με την αναδρομική εφαρμογή μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική:** Αναπροσαρμογή των υπολοίπων έναρξης όλων των στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων για τη νωρίτερη περίοδο που παρουσιάζονται οι λογιστικές πληροφορίες και όλων των συγκρίσιμων μεγεθών στις οικονομικές καταστάσεις σαν να εφαρμοζόταν πάντα η νέα πολιτική.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

➤ Περιορισμοί:

- Μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική, δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά όταν είναι ανέφικτος ο προσδιορισμός των:
- ✓ επιδράσεων που αφορούν ειδικά τη συγκεκριμένη περίοδο

Η εταιρία εφαρμόζει τη νέα πολιτική στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την πρωτύτερη περίοδο (μπορεί να αφορά την τρέχουσα περίοδο) για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή και κάνει την αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής θέσης για εκείνη την περίοδο.

- ✓ σωρευτικών επιδράσεων της μεταβολής

Η εταιρία εφαρμόζει τη νέα πολιτική μελλοντικά από την αρχή της παλαιότερης περιόδου που αυτό είναι δυνατό.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

➤ Όταν η εταιρία εφαρμόζει για πρώτη φορά Πρότυπο ή Διερμηνεία, απαιτείται γνωστοποίηση για:

- ✓ τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας
- ✓ τη μεταβολή της λογιστικής πολιτικής, αν κρίνεται αναγκαία, βάση των μεταβατικών διατάξεων
- ✓ το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής
- ✓ τις μεταβατικές διατάξεις, αν απαιτείται
- ✓ το ποσό της αναπροσαρμογής για κάθε επηρεαζόμενο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων και για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, αν εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά μετοχή»
- ✓ το ποσό της προσαρμογής για περιόδους προγενέστερων των παρουσιαζομένων
- ✓ τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του τρόπου και χρόνου μεταβολής της λογιστικής πολιτικής, σε περίπτωση που η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ

Όταν η εταιρία, παρά την έκδοση Προτύπου ή Διερμηνείας, δεν το εφαρμόζει γνωστοποιούνται :

- ✓ το γεγονός της μη εφαρμογής
- ✓ πληροφορίες για την εκτίμηση της επίδρασης του νέου Προτύπου στις οικονομικές καταστάσεις κατά την πρώτη εφαρμογή

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

- Η επιμέτρηση ορισμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις δεν μπορεί να γίνει με απόλυτη ακρίβεια αλλά κατά προσέγγιση.
- **Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων:**
 - ✓ επισφαλείς απαιτήσεις
 - ✓ απαξιωμένα αποθέματα
 - ✓ εύλογη αξία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων
 - ✓ ωφέλιμη ζωή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών
 - ✓ δεσμεύσεις εγγύησης

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Μία λογιστική εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί όταν υπάρχουν:

- ✓ μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση
- ✓ νέες πληροφορίες

Προσοχή ! π.χ. η αλλαγή της βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι λογιστικής εκτίμησης.



- Σε περίπτωση δυσκολίας διαχωρισμού λογιστική εκτίμηση

- Μπορεί να επηρεάζει μόνο το αποτέλεσμα της τρέχουσας περιόδου ή της τρέχουσας και των μελλοντικών περιόδων.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

- Για μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, απαιτείται γνωστοποίηση του είδους και του ποσού της μεταβολής.
- Σε περίπτωση αδυναμίας εκτίμησης του ποσού της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό.

ΛΑΘΗ

- Πραγματοποίηση λαθών σε θέματα:
 - ✓ αναγνώρισης
 - ✓ επιμέτρησης
 - ✓ παρουσίασης
 - ✓ γνωστοποίησης στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- Διαπίστωση λαθών τρέχουσας περιόδου
Διόρθωση πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση.
- Διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων αναδρομικά:
 - ✓ Επαναδιατύπωση συγκριτικών ποσών για προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο στην οποία έγινε το λάθος.
 - ✓ Επαναδιατύπωση των υπολοίπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων, αν η πραγματοποίηση του λάθους έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο.

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

- Σε περίπτωση ανέφικτου προσδιορισμού των επιδράσεων που αφορούν ειδικά την περίοδο λάθους:

Επαναδιατύπωση των υπολοίπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων, αν η πραγματοποίηση του λάθους έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο.

- Σε περίπτωση ανέφικτου προσδιορισμού της σωρευτικής επίδρασης λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο:

Συγκριτική πληροφόρηση, ώστε να διορθωθεί το λάθος μελλοντικά

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΛΑΘΩΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

➤ **Η εταιρία πρέπει να γνωστοποιεί :**

- ✓ τη φύση του λάθους
- ✓ το ποσό της διόρθωσης
- ✓ τα υπόλοιπα έναρξης της πρώτης συγκρίσιμης χρήσης που διορθώνεται, αν είναι δυνατό
- ✓ τις συνθήκες που οδήγησαν σε τυχόν αδυναμία αναδρομικής επαναδιατύπωσης για κάποια συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο και περιγραφή του τρόπου και χρόνου διόρθωσης του λάθους
- ✓ τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή των συγκρίσιμων χρήσεων που μεταβάλλονται

- Οι γνωστοποιήσεις αυτές, που αφορούν διόρθωση λάθους, δεν επαναλαμβάνονται σε μεταγενέστερες περιόδους.

ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

- Απαιτείται διαχωρισμός για πληροφορίες:
 - ✓ που παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία πραγματοποίησης της συναλλαγής
 - ✓ διαθέσιμες, όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση από άλλες πληροφορίες.
- Η μεταγενέστερη αποκτηθείσα γνώση, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για αναδρομικές διορθώσεις.

ΚΥΡΙΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟ Δ.Λ.Π. 8

- ✓ Προβλέπεται πλέον η επαναδιατύπωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ Παρέχεται μεγαλύτερη δυνατότητα εφαρμογής εκούσιων πολιτικών από την εταιρία.
- ✓ Οι λογιστικές πολιτικές καθορίζονται πλέον από τα Δ.Λ.Π. και τις Διερμηνείες τους.
- ✓ Μεγάλος όγκος γνωστοποιήσεων μεταβολών λογιστικών πολιτικών, λαθών και εκτιμήσεων της Διοίκησης.

ΑΣΚΗΣΗ 1

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» την 3-1-2005 αγόρασε μηχάνημα αξίας 150.000 €. Η Διοίκηση της εταιρίας εκτίμησε ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 25 χρόνια και η υπολειμματική του αξία μηδέν. Η «ΑΛΦΑ» για την απόσβεση των ενσωμάτων παγίων χρησιμοποίησε τη σταθερή μέθοδο. Στις αρχές του 2011 η Διοίκηση της επιχείρησης εκτιμώντας νέα δεδομένα, αναθεώρησε την ωφέλιμη ζωή του παγίου σε 15 χρόνια και την υπολειμματική του αξία σε 30.000 €.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 1

Αξία κτήσης	150.000
<u>Μείον:</u> Συσσωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την 31-12-2010 (150.000/25)*6	<u>36.000</u>
Λογιστική αξία την 31-12-2010	114.000

Οι αποσβέσεις από το 2011 και μετά υπολογίζονται ως εξής:
(Λογιστική αξία την 31-12-2010-Υπολειμματική αξία) / Υπόλοιπο
ωφέλιμης ζωής=114.000-30.000/15=5.600

ΑΣΚΗΣΗ 2

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» αποτιμά τα αποθέματά της χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Την 1-1-2013 αποφασίζει να αλλάξει την μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιώντας στο εξής τη μέθοδο F.I.F.O. Η επιχείρηση φορολογείται με συντελεστή 25%.

Η Διοίκηση της επιχείρησης κάνοντας τους αντίστοιχους υπολογισμούς εκτίμησε ότι εάν η μέθοδος F.I.F.O. χρησιμοποιούνταν πάντα τότε το κόστος πωληθέντων για τις χρήσεις πριν το 2012 θα ήταν μικρότερο κατά το ποσό των 300.000 ευρώ, άρα και ο φόρος μεγαλύτερος κατά 75.000 ευρώ.

Για τη χρήση 2012 εκτιμήθηκε ότι το κόστος πωληθέντων θα ήταν μικρότερο κατά 30.000 ευρώ και ο φόρος αντίστοιχα μεγαλύτερος κατά 7.500 ευρώ.

ΛΥΣΗ ΑΣΚΗΣΗ 2

ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		
ΠΟΣΑ σε ΕΥΡΩ	2013	2012
Πωλήσεις	1.200.000	1.000.000
Κόστος Πωληθέντων	(400.000)	(300.000)
Μικτό Αποτέλεσμα	800.000	700.000
Φόρος	(200.000)	(175.000)
Καθαρά κέρδη	600.000	525.000

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		
ΠΟΣΑ σε ΕΥΡΩ	2013	2012
Υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων εις νέο	6.525.000	6.000.000
Κέρδη χρήσης	600.000	525.000
Κέρδη εις νέον	7.125.000	6.525.000

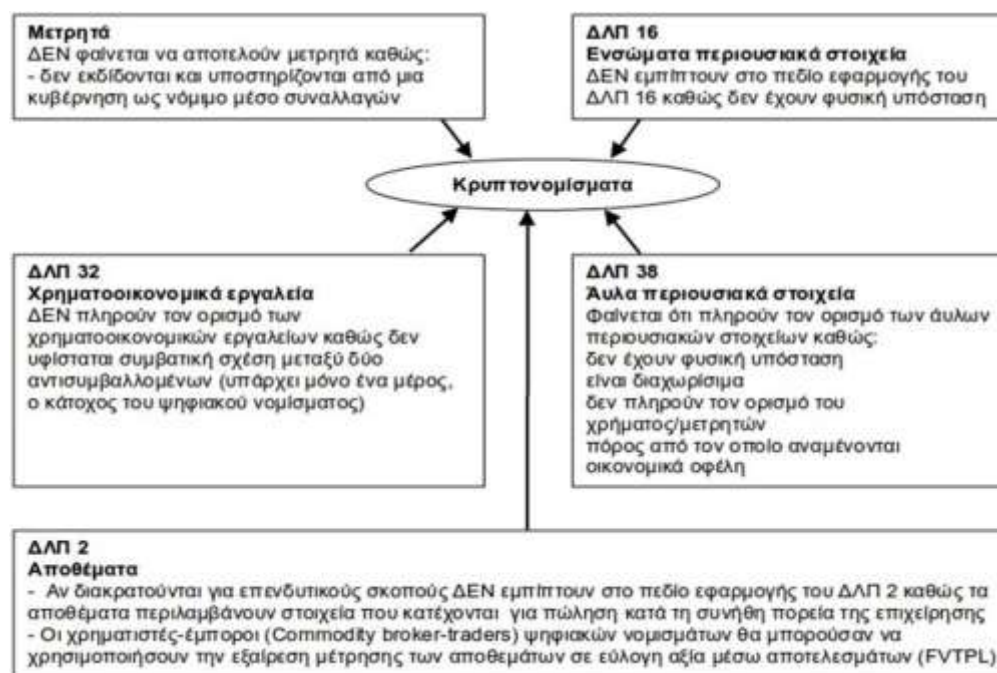
ΑΣΚΗΣΗ 2

ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		
ΠΟΣΑ σε ΕΥΡΩ	2013	2012
Πωλήσεις	1.200.000	1.000.000
Κόστος Πωληθέντων	(400.000)	(270.000)
Μικτό Αποτέλεσμα	800.000	730.000
Φόρος	(200.000)	(182.500)
Καθαρά κέρδη	600.000	547.500

ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ		
ΠΟΣΑ σε ΕΥΡΩ	2013	2012
Υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων εις νέο	6.525.000	6.000.000
Αναπροσαρμογές λόγω αλλαγής λογιστικής πολιτικής	247.500	225.000
Αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων εις νεό	6.772.500	6.225.000
Κέρδη χρήσης	600.000	547.500
Κέρδη εις νέον	7.372.500	6.772.500

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

- Η εταιρεία Α διαθέτει κάποια κρυπτονομίσματα στην κατοχή της. Δεδομένου, ότι τα ΔΠΧΑ δεν περιλαμβάνουν κάποια συγκεκριμένη οδηγία για το λογιστικό χειρισμό, **Ζητείται:** Να συμβουλευέστε την εταιρεία ως προς το λογιστικό χειρισμό τους
- Θα εξετάσουμε αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής υπάρχων προτύπων



ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Συνεπώς τα κρυπτονομίσματα μπορούν να αντιμετωπιστούν λογιστικά:

Πρότυπο	Αρχική αναγνώριση	Μεταγενέστερη επιμέτρηση	Μεταβολή στη λογιστική αξία
ΔΛΠ 2 – συνήθη δραστηριότητα	Κόστος	Χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	Αξία μεγαλύτερη του κόστους - τίποτα Αξία χαμηλότερη του κόστους - αναγνώριση στα Α/Χ
ΔΛΠ 2 – χρηματιστές έμπορα	Κόστος	Εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης	Αναγνώριση στα Α/Χ
ΔΛΠ 38 – μέθοδος κόστους	Κόστος	Κόστος μείον σωρευμένη απομείωση – δεν αναμένονται αποσβέσεις	Αξία μεγαλύτερη του κόστους - τίποτα Αξία χαμηλότερη του κόστους - αναγνώριση στα Α/Χ
ΔΛΠ 38 – μέθοδος αναπροσαρμογής (θα πρέπει να υπάρχει ενεργός αγορά)	Κόστος	Κόστος μείον σωρευμένη απομείωση – δεν αναμένονται αποσβέσεις	Αξία μεγαλύτερη του κόστους – αναγνώριση στα λοιπά συνολικά έσοδα Αξία χαμηλότερη του κόστους - αναγνώριση στα Α/Χ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

«ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΤΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ»

Καθηγητής: Θοδωρής Β. Κουναδέας

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

- Να προσδιορίσει το πότε οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας πρέπει να προσαρμόζονται λόγω γεγονότων που πραγματοποιήθηκαν μετά την περίοδο αναφοράς
- Να προδιαγράψει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που η οντότητα οφείλει να αναφέρει.
- Το Πρότυπο προβλέπει ότι αν υπάρχουν γεγονότα, μετά την περίοδο αναφοράς, τα οποία οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή
- Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις ακολουθώντας αυτή την αρχή (going concern).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Να οριστεί η ημερομηνία έγκρισης για έκδοση των Οικονομικών Καταστάσεων στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις. Στη πρώτη περίπτωση οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας «ΖΗΤΑ Α.Ε.» που αφορούν την διαχειριστική χρήση 31/12/Χ7, ολοκληρώθηκαν 10/02/20Χ8. Οι οικονομικές Καταστάσεις στις 20/02/Χ8 εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της οντότητας, με γνωστοποίηση στους ενδιαφερόμενους (χρήστες, επενδυτές, κοινό κ.λπ.). Το ετήσιο δελτίο απολογισμού της οικονομικής οντότητας «ΖΗΤΑ Α.Ε.» δόθηκε στους μετόχους στις 20/05/Χ8 και η ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων έγινε στις 30/06/20Χ8.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Στη δεύτερη περίπτωση, η διοίκηση της οικονομικής οντότητας «ΚΑΠΑ Α.Ε.» εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 22/03/20Χ8 για υποβολή στο εποπτικό συμβούλιο στο οποίο συμμετέχουν μη εκτελεστικά όργανα και εκπρόσωποι των εργαζομένων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 30/03/20Χ8 και στις 01/04/20Χ8 ενημερώνονται οι μέτοχοι της οικονομικής οντότητας και εγκρίνονται από την ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση στις 30/05/20Χ8 και στη συνέχεια κατατίθενται στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Στη πρώτη περίπτωση είναι η ημέρα που εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της οικονομικής οντότητας οι οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, στις 20/02/20Χ8) και στη δεύτερη περίπτωση είναι η ημερομηνία 22/03/20Χ8 που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο και υποβλήθηκαν στο εποπτικό συμβούλιο.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ - ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

- Γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας λήξης της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση
 - 1. Είναι σημαντικός ο προσδιορισμός της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση καθώς, γεγονότα που έλαβαν χώρα μεταγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 10
 - 2. Η διαδικασία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων θα διαφοροποιείται ανάλογα με τη δομή της διοίκησης και τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις
 - 3. Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ - ΟΡΙΣΜΟΙ

- Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
- Προσαρμογή ποσών που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις
- Αναγνώριση στοιχείων που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί

Διορθωτικά γεγονότα

Γεγονότα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ - ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

Μη διορθωτικά γεγονότα

Γεγονότα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την περίοδο αναφοράς

- Δεν προσαρμόζονται ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις
- Σε περίπτωση που το γεγονός κρίνεται ως σημαντικό η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί:
 - τη φύση του γεγονότος
 - εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων

Διορθωτικά γεγονότα

- Παραδείγματα:
 - Ρύθμιση δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
 - Ενδείξεις απομείωσης περιουσιακών στοιχείων και πληροφόρηση για την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
 - Προσδιορισμός ανταλλάγματος για αγορές ή πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που έλαβαν χώρα πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού
 - Προσδιορισμός του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους
 - Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών

Μη Διορθωτικά γεγονότα

- Παραδείγματα:
 - Πτώση στην τρέχουσα αξία επενδύσεων
 - Ζημίες σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία λόγω φυσικών καταστροφών όπως μια πυρκαγιά
 - Ανακοίνωση σχεδίου για διακοπή λειτουργίας μια δραστηριότητας
 - Πραγματοποίηση σημαντικών αγορών περιουσιακών στοιχείων
 - Ανακοίνωση σχεδίου αναδιάρθρωσης

Μεταγενέστερα γεγονότα

- Μερίσματα:

Τα μερίσματα αναγνωρίζονται όταν ανακοινώνονται



- ✓ Ανακοινώνονται σημαίνει:
 - ❖ Έχουν εγκριθεί δεόντως
 - ❖ Νομικώς δεσμευτική υποχρέωση και
 - ❖ Δεν είναι στη διακριτική ευχέρεια της εταιρείας
- ✓ Η ανακοίνωση μερισμάτων μετά την ημερομηνία της περιόδου αναφοράς αποτελεί μη διορθωτικό γεγονός

Μη Διορθωτικά γεγονότα

- Συνεχιζόμενη δραστηριότητα:
- Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις βασιζόμενη στην αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας αν προσδιοριστεί ότι μετά την περίοδο αναφοράς:
 - ✓ πρόκειται να προβεί σε εκκαθάριση ή
 - ✓ δεν έχει άλλη επιλογή παρά να διακόψει τη δραστηριότητά της

Παράδειγμα 1

Η οικονομική οντότητα «ΚΑΠΑ Α.Ε.» έχει σε ισχύ στις 31/12/20X8 σύμβαση κατασκευής εργοστασίου. Στις 05/01/20X8, ψηφίζεται νόμος που προβλέπει επιπλέον μέτρα ασφαλείας τα οποία ανεβάζουν το κόστος σε 450.000€, πάραυτα η σύμβαση είναι κερδοφόρα. Οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας θα εγκριθούν στις 30/01/20X9. **Ζητείται:** Θα αναμορφωθεί το κέρδος από κατασκευαστικές συμβάσεις.

Παράδειγμα 1

Απάντηση

- Στη διαχειριστική χρήση, το κέρδος υπολογίζεται από τις συμβάσεις κατασκευής έργων σε εξέλιξη, εκτιμώντας προϋπολογιστικά το συνολικό κέρδος. Η αύξηση του κόστους θα ληφθεί υπόψη στις Οικονομικές Καταστάσεις στις 31/12/20X8 διενεργώντας αντίστοιχες εγγραφές προσαρμογής.
- Η διαφορά μεταξύ ενός διορθωτικού γεγονότος που συμβαίνει μετά την διαχειριστική χρήση και λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 και μιας πρόβλεψης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, είναι ότι το διορθωμένο ποσό υπολογίζεται με μεγαλύτερη ακρίβεια και προσαρμόζεται οι λογαριασμοί / ποσά των οικονομικών καταστάσεων, ενώ οι προβλέψεις είναι δεσμεύσεις, που θα διακανονιστούν στο μέλλον και σε χρόνο ή ποσό το οποίο είναι αβέβαιο. Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα γεγονός μεταγενέστερο της εξεταζόμενης περιόδου, παρέχει πληροφορία για το ποσό ή τον χρόνο διακανονισμού μίας υποχρέωσης που υπήρχε κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Παράδειγμα 2

Στην οικονομική οντότητα «ΑΛΦΑ Α.Ε.» στις 20/07/20Χ8 κοινοποιείται αγωγή από καταναλωτή, ο οποίος ζητά να του επιδικαστεί αποζημίωση συνολικού ποσού 15.000€. Οι νομικοί σύμβουλοι της οικονομικής οντότητας «ΑΛΦΑ Α.Ε.» εκτιμούν ότι θα καταβληθεί αποζημίωση συνολικού ποσού 7.500€. και για τον λόγο αυτό αναγνωρίζεται στις 31/12/20Χ8 σχετική πρόβλεψη ύψους 7.500€. Την 30/03/20Χ9, το δικαστήριο επιδίκασε αποζημίωση συνολικού ποσού 6.000€. **Ζητείται:** Να υποδειχθεί ο λογιστικός χειρισμός όταν οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για δημοσίευση: (α) την 31/03/20Χ9 ή (β) την 28/02/20Χ9.

Παράδειγμα 2

Την 31/12/20X8, θα διενεργηθεί η παρακάτω ημερολογιακή λογιστική εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Πρόβλεψη για επίδικες υποθέσεις (αποτελέσματα)	7.500	
Προβλέψεις		7.500
<i>Αναγνώριση πρόβλεψης για καταβολή αποζημίωσης την 31/12/20X8</i>		
(α) Οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση την 31/03/20X9		
Η ημερομηνία που εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις είναι μετά από την ημερομηνία που εκδόθηκε η απόφαση του δικαστηρίου (δηλαδή, στις 30/03/20X9) και θα γίνουν οι ακόλουθες ημερολογιακές λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της οικονομικής οντότητας:		
Προβλέψεις	1.500	
Πρόβλεψη για επίδικες υποθέσεις (αποτελέσματα)		1.500
<i>Αντιλογισμός μέρους σχηματισθείσας πρόβλεψης την 31/12/20X8</i>		

Παράδειγμα 2

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για δημοσίευση την 28/02/20X9

Επειδή η υπόθεση δικάστηκε μετά την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων δεν αναπροσαρμόζεται (διότι δεν αποτελεί λάθος προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης, αλλά αλλαγή λογιστικής εκτίμησης) η ημερολογιακή λογιστική εγγραφή της αρχικής πρόβλεψης ύψους 7.500€. Τα αποτελέσματα της διαχειριστικής χρήσης για το έτος 20X9 θα έχουν όφελος 1.500 € (7.500€ - 6.000€). Στη διαχειριστική χρήση του έτους 20X9, θα διενεργηθεί η ακόλουθη ημερολογιακή λογιστική εγγραφή στα λογιστικά αρχεία της οικονομικής οντότητας:

	Χρέωση	Πίστωση
Προβλέψεις	7.500	
Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις		1.500
Υποχρεώσεις		6.000

Λογιστική αναγνώριση εκδικασθείσας αγωγής κατά την 23/03/20X9

Παράδειγμα 3

Το Διοικητικό Συμβούλιο την 15/02/20X9 ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.». Η αποτίμηση αποθεμάτων στις 31/12/20X8 ανέρχονταν στο ποσό των 450.000€. Στις 25/01/20X9, η οικονομική οντότητα είχε πωλήσει μέρος των αποθεμάτων, συνολικής αξίας 225.000€ έναντι χρηματικού ποσού 300.000€. Κατά την ίδια ημερομηνία, εκδόθηκε νόμος, με αναδρομική ισχύ από την 01/01/20X9 και τα αποθέματα της οντότητας δεν είχαν αξία. **Ζητείται:** Χρειάζεται να γίνει υποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων στις 31/12/20X8.

Παράδειγμα 3

Απάντηση:

Οι πωλήσεις αποθεμάτων μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, θεωρούνται διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς. Η τιμή που πουλήθηκαν τα αποθέματα της οικονομικής οντότητας μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, δείχνουν κέρδος από τη συναλλαγή. Η ψήφιση του νέου νόμου είχε ως αποτέλεσμα τα αποθέματα της οικονομικής οντότητας που δεν πουλήθηκαν (25/01/20X9), να έχουν πλέον μηδενική αξία. Η απαξίωση των αποθεμάτων της οντότητας προήλθε για αυτόν τον λόγο και η ζημιά που προκύπτει θα πρέπει να αναγνωριστεί στις επόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Δεν προβλέπεται να διενεργηθούν ημερολογιακές εγγραφές προσαρμογής στην αξία των αποθεμάτων, διότι θεωρείται μη διορθωτικό γεγονός και πρέπει να γίνει σχετική γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει και καταρτίζει η οικονομική οντότητα.

Παράδειγμα 4

Η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της οικονομικής οντότητας «ΒΗΤΑ Α.Ε.», ενέκρινε τη διανομή μερίσματος συνολικού ποσού 150.000€ για τη διαχειριστική χρήση 20X8 από τα κέρδη της χρήσης που ήταν 180.000€. Την ίδια διαχειριστική χρήση, οι μέτοχοι της οικονομικής οντότητας εισέπραξαν μέρισμα από κέρδη προηγούμενης οικονομικής χρήσης συνολικού ποσού 120.000€.

Ίδια κεφάλαια την 31/12/20X7	Ποσά σε €
Μετοχικό κεφάλαιο	300.000
Αποτελέσματα εις νέον	30.000
Προτεινόμενα μερίσματα	120.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	450.000

Ζητείται: Να απεικονιστούν τα μερίσματα των διαχειριστικών χρήσεων των ετών 20X7 και 20X8 στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας με ημερομηνία 31/12/20X8.

Παράδειγμα 4

- Τα μερίσματα από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης του έτους 20X8, θα απεικονιστούν στα ίδια κεφάλαια της οντότητας στον λογαριασμό «Αποτελέσματα εις Νέον» και στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα γνωστοποιηθούν τα μερίσματα προς διανομή. Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας, αφαιρετικά του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις Νέον», θα απεικονιστούν τα μερίσματα που πληρώθηκαν το έτος 20X8 και αφορούσαν προηγούμενη διαχειριστική χρήση (20X7). Αναλυτικά,

Απόσπασμα από την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων			
Ποσά σε €	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποτελέσματα εις νέον	Ίδια Κεφάλαια
Υπόλοιπα 01/01/20X8	300.000	150.000	450.000
Διανομή μερισμάτων από κέρδη χρήσης 20X7	-	(120.000)	(120.000)
Κέρδη Χρήσης 20X8	-	180.000	180.000
Υπόλοιπα 31/12/20X8	300.000	210.000	510.000

Παράδειγμα 3

Στα κέρδη της χρήσης 180.000€ του έτους 20X8, τα 150.000€ αφορούν μερίσματα πληρωτέα το έτος 20X9. Με δύο τρόπους γίνεται η απεικόνιση των παραπάνω γεγονότων στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας:

Απόσπασμα από την Κατάσταση Οικονομικής Θέσης		
Ποσά σε €	31/12/20X8	31/12/20X8
Ίδια Κεφάλαια	α' τρόπος	β' τρόπος ¹⁹⁹
Μετοχικό Κεφάλαιο	300.000	300.000
Αποτελέσματα εις νέον	60.000	210.000
Προτεινόμενα μερίσματα	150.000	-
Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων	510.000	510.000