



Μάθημα

Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα Αναφοράς II Εισήγηση 10

Μανδήλας Α. Αθανάσιος
amandilas@af.duth.gr

**ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών
Επιχορηγήσεων και
Γνωστοποίηση Κρατικής
Υποστήριξης (1994)**

ΔΛΠ 20 Κρατικές Επιχορηγήσεις

Αναγνώριση μόνο όταν:
-Πληρούνται οι συνθήκες
-Η επιχορήγηση έχει ληφθεί

Επιχορηγήσεις ΣΕ

Αφαίρεση από τη λογιστική αξία του ΣΕ

ή

Εμφάνιση εσόδου επόμενων χρήσεων και κατανομή στην ωφέλιμη ζωή του ΣΕ

Επιχορηγήσεις Εξόδων

Αναγνώριση «Άλλο Εισόδημα» ή

Αφαίρεση από τη σχετική δαπάνη

Επιχορηγήσεις Εξόδων προγ. ετών

Αναγνώριση Εσόδου

Ορισμοί

Κυβερνητική Υποστήριξη	<ul style="list-style-type: none">■ Κυβερνητικά μέτρα■ Παροχή οικονομικής ωφέλειας σε μια οντότητα■ Προκρίνεται με την επίτευξη κάποιων κριτηρίων
Κυβερνητική Επιχορήγηση	<ul style="list-style-type: none">■ Κυβερνητική υποστήριξη με τη μορφή μεταβίβασης οικονομικών πόρων σε μια οντότητα■ Για την προγενέστερη ή μεταγενέστερη συμμόρφωση σε ορισμένα κριτήρια που έχουν σχέση με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οντότητας
Επιχορήγηση Στοιχείων Ενεργητικού	<ul style="list-style-type: none">■ Κυβερνητικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο την αγορά, κατασκευή ή απόκτηση ΣΕ. Δευτερεύοντες όροι μπορεί να περιλαμβάνουν το είδος, τη τοποθεσία, την περίοδο απόκτησης ή χρήσης.
Επιχορήγηση Εσόδων	<ul style="list-style-type: none">■ Επιχορηγήσεις που δεν αφορούν ΣΕ
Χαριστικά Δάνεια	<p>Είναι τα δάνεια που ο δανειστής παραιτείται από την αποπληρωμή τους υπό συγκεκριμένους λόγους</p>

Κυβερνητικές Επιχορηγήσεις και Υποστήριξη

Περιέχει	<u>Δεν</u> Περιέχει
Επιχορηγήσεις μετρητών	Μη συγκεκριμένη βοήθεια π.χ.: <ul style="list-style-type: none">■ Παροχή υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές■ Επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές
Μη επιχορηγήσεις μετρητών π.χ. γήπεδα	Επιχορηγήσεις οι οποίες δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα π.χ. δωρεάν τεχνική βοήθεια, συμβουλευτικές υπηρεσίες marketing, παροχή εγγυήσεων
Δάνεια με μηδενικό ή πολύ μικρό επιτόκιο	Συναλλαγές με την κυβέρνηση οι οποίες δεν μπορούν να διαχωριστούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας.
Χαριστικά δάνεια	

Αναγνώριση

- Κυβερνητικές επιχορηγήσεις δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται έως ότου υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:
 - Η οντότητα **συμμορφώνεται** με τα κριτήρια
 - Οι επιχορηγήσεις θα **ληφθούν**
- Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται το ίδιο ανεξαρτήτως μορφής
- Οι επιχορηγήσεις θα αναγνωρίζονται ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίες για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να **αντισταθμίσουν**.
- Η είσπραξη της επιχορήγησης **δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη** ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι που διέπουν την επιχορήγηση.

Μέθοδοι Χειρισμού των Επιχορηγήσεων

- Υπάρχουν δύο λογιστικοί χειρισμοί των επιχορηγήσεων:
 - Εισοδηματική μέθοδος: οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως **εισόδημα** στις περιόδους που είναι αναγκαίες για το συσχετισμό του κόστους
 - Κεφαλαιακή μέθοδος: οι επιχορηγήσεις πιστώνονται απευθείας στα **Ίδια Κεφάλαια**
- Το ΔΛΠ 20 υιοθετεί την **Εισοδηματική μέθοδο**

Επιχειρήματα της Εισοδηματικής vs Κεφαλαιακής Μεθόδου

Εισοδηματική Μέθοδος (Χ Ταμείο, Π Αποτελέσματα)	Κεφαλαιακή μέθοδος (Χ Ταμείο, Π Αποθεματικά)
Οι επιχορηγήσεις δεν προέρχονται από τους μετόχους και άρα δεν μπορούν να λογίζονται απευθείας στα ΙΚ.	Οι επιχορηγήσεις είναι είδος χρηματοδότησης και άρα δεν θα πρέπει να καταχωρίζονται στα Αποτελέσματα αλλά στα ΙΚ.
Οι όροι που θα πρέπει να πληρούνται συνήθως σχετίζονται με έξοδα που καταχωρίζονται στην ΚΑ.	Εφόσον δεν προβλέπεται η επιστροφή τους στην ουσία αποτελούν ΙΚ.
Οι επιχορηγήσεις, είναι προέκταση της φορολογικής πολιτικής και άρα, όπως οι φόροι, πρέπει να καταχωρίζονται στην ΚΑ	Οι επιχορηγήσεις δεν «κερδίζονται» αλλά παρέχονται από την Κυβέρνηση. Επιπλέον αποτελούν κίνητρα και όχι έσοδα

Γενικός Επιχορηγήσεων

Λογιστικός

Χειρισμός

■ Παράδειγμα 1

Την 25/12/2023 η Πα λαμβάνει κρατική επιχορήγηση 200.000 με τον όρο ότι θα προσλάβει 250 κατοίκων της κοινότητας κατά τα επόμενα 4 έτη. Βάση σχεδίου η σταδιακή πρόσληψη των κατοίκων έχει ως εξής:

Έτος 1	Πρόσληψη (Άτομα)	Κόστος
2024	20	20.000
2025	40	30.000
2026	80	40.000
2027	110	50.000
	250	140.000

Παράδειγμα 1 - Λύση

25/12/2003

Χ Ταμείο

200.000

Π Αναβαλλόμενο εισόδημα

200.000

Η επιχορήγηση ανά άτομο είναι:
 $200.000/250=800$

Έτος 1	Καταχώριση Εισοδημάτων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων
2024	20=16.000
2025	40 =32.000
2026	80 = 64.000
2027	110= 88.000

Επιχορηγήσεις για Αντισταθμισή Εξόδων

- Αναγνώριση επιχορήγησης την ίδια περίοδο που αναγνωρίζεται το σχετικό έξοδο

- Παράδειγμα 2

Το Υπουργείο Γεωργίας δίνει επιχορήγηση 50% για έξοδα συντήρησης γεωργικού εξοπλισμού 10 μήνες μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Η FRUCTA έχει δαπανήσει 100.000 για έξοδα συντήρησης του εξοπλισμού της την 30/9/2023.

Παράδειγμα 2 - Λύση

- Έτος 2023

Χ Άλλοι Χρεώστες	50.000	
Π Κατάσταση Αποτελεσμάτων		50.000

- Έτος 2024

■ Χ Ταμείο (Τράπεζα)	50.000	
■ Π Άλλοι Χρεώστες		50.000

Επιχορήγηση ως Δέσμη Ευνοϊκών Μέτρων

- Παράδειγμα 3
- Η ΠΕΤ λαμβάνει ως κυβερνητική επιχορήγηση 2 στρέμματα γης αξίας €1εκατ. με τον όρο να οικοδομήσει ένα εργοστάσιο συνολικού εμβαδού 20.000τ.μ. Καταχώριση?
- Η επιχορήγηση αντισταθμίζει το κόστος κατασκευής. Άρα η δίκαιη αξία του (€1εκατ.) θα πρέπει να καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του κτιρίου.

Παρουσίαση Επιχορηγήσεων που Αφορούν ΣΕ

2 εναλλακτικοί τρόποι παρουσίασης:

1. Αφαίρεση της επιχορήγησης από τη λογιστική αξία του ΣΕ (η απόσβεση επομένως μειώνεται)
2. Παρουσίαση ως αναβαλλόμενου εισοδήματος και αναγνώριση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ΣΕ

Η οντότητα έχει δικαίωμα επιλογής ως προς τη μέθοδο αλλά θα πρέπει να η εφαρμογή της θα πρέπει να είναι συστηματική και συνεπής

Παράδειγμα 4 Επιχορηγήσεις που Αφορούν ΣΕ

Μια οντότητα ανοίγει ένα νέο εργοστάσιο και λαμβάνει μια κυβερνητική επιχορήγηση 15.000 για εξοπλισμό αξίας 100.000. Η απόσβεση του εξοπλισμού γίνεται με την ευθεία μέθοδο και η ωφέλιμη ζωή του είναι 5 χρόνια.

(1) Αφαίρεση από τη λογιστική αξία του ΣΕ.....

	€
Εξοπλισμός (100-15)	85000
Μείον απόσβεση (85*20%)	(17000)
	68000

(2) Αναβαλλόμενο Εισόδημα.....

	€
Εξοπλισμός	100000
Μείον απόσβεση (100*20%)	(20000)
	80000

Λογ/σμός Αναβαλλόμενου Εισοδήματος

Μεταφορά ΚΑ (20%* 15000)	3000	Ταμειακή επιχορήγηση	15000
Υπόλοιπο	12000		
	<u>15000</u>		<u>15000</u>

Παράδειγμα 5

- 1/1/2024 η ΠΟΛ εγκαινιάζει ένα νέο εργοστάσιο στην Ξάνθη και λαμβάνει κυβερνητική επιχορήγηση 20.000 για αγορά ενός καινούργιου μηχανήματος που κοστίζει 100.000. Το μηχάνημα αποσβένεται με 25% το χρόνο. Τα αναμενόμενα κέρδη της ΠΟΛ για τα επόμενα 4 χρόνια είναι 50.000 το χρόνο.
- Εμφανίστε Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Ισολογισμό με βάση τις δυο μεθόδους

Παράδειγμα 5 – Λύση α

Μέθοδος Αναβαλλόμενου Εισοδήματος

ΚΑ	2024	2025	2026	2027	Σύνολο
Κέρδη προ Αποσβέσεων	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
Αποσβέσεις	(25.000)	(25.000)	(25.000)	(25.000)	(100.000)
Αναγνώριση Επιχορήγησης	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
Κέρδος	30.000	30.000	30.000	30.000	120.000

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	2024	2025	2026	2027
Μηχανήματα	100.000	100.000	100.000	100.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	(25.000)	(50.000)	(75.000)	(100.000)
ΚΛΑ	75.000	50.000	25.000	--
Αναβαλλόμενο Εισόδημα	15.000	10.000	5.000	--

Παράδειγμα 5 – Λύση β

Μέθοδος Αφαίρεσης από Λογιστική Αξία

ΚΑ	2004	2005	2006	2007	Σύνολο
Κέρδη προ Αποσβέσεων	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
Αποσβέσεις*	(20.000)	(20.000)	(20.000)	(20.000)	(80.000)
Κέρδος	30.000	30.000	30.000	30.000	120.000

* $25\% * (100.000 - 20.000) = 20.000$

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	2004	2005	2006	2007
Μηχανήματα	80.000	80.000	80.000	80.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	(20.000)	(40.000)	(60.000)	(80.000)
ΚΛΑ	60.000	40.000	20.000	--

Παρουσίαση Επιχορηγήσεων που Αφορούν Εισοδήματα

2 εναλλακτικοί τρόποι παρουσίασης :

1. Παρουσίαση κάτω από το τίτλο "Άλλο Εισόδημα" η
2. Αφαίρεση από το σχετικό έξοδο

(1) Παρουσίαση ως «Άλλο Εισόδημα»..

Πωλήσεις	X
Κόστος Πωληθέντων	X
Άλλο Εισόδημα (Σημείωση 1)	X
Σημείωση 1 Άλλο Εισόδημα περιέχει Εισπραχθείσες Κυβερνητικές επιχορηγήσεις αξίας €X.	

(2) Αφαίρεση από Έξοδα.....

Πωλήσεις	X
Κόστος Πωληθέντων	X
Έξοδα (Σημείωση 1)	X
Σημείωση 1 Εισπραχθείσες Κυβερνητικές επιχορηγήσεις αξίας €X αφαιρέθηκαν από τα έξοδα	

Επιστροφή Κυβερνητικής Επιχορήγησης

Οι επιχορηγήσεις που επιστρέφονται πρέπει να τύχουν χειρισμού με βάση το **ΔΛΠ 8**:

Αναθεώρηση Λογιστικής Εκτίμησης

Επιχορηγήσεις
σχετιζόμενες με ΣΕ

Χρέωση αναβαλλόμενου
εισοδήματος

ή

Αύξηση της λογιστικής αξίας του
ΣΕ και αναγνώριση σωρευμένη
απόσβεση προηγούμενων χρήσεων
στα αποτελέσματα

Επιχορηγήσεις
σχετιζόμενες με εισοδήματα

Συμφηφισμός με
Αναβαλλόμενο Εισόδημα

Αναγνώριση ως έξοδο

Παράδειγμα 6

- Η Μπε αγοράζει ένα μηχάνημα προς 1εκατ. το οποίο έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη. Η εταιρία εφαρμόζει την ευθεία μέθοδο απόσβεσης. Η εταιρία λαμβάνει κρατική επιχορήγηση 250.000 με τον όρο να προσλάβει 50 άτομα τα επόμενα 2 έτη.
 - Εμφανίστε τη επιχορήγηση με τους δύο τρόπους
- Στο τέλος του τρίτου έτους η Κυβέρνηση ζητά επιστροφή της επιχορήγησης γιατί η επιχείρηση δεν ικανοποίησε τους όρους.
 - Δείξτε το λογιστικό χειρισμό

Παράδειγμα 6 – Λύση Α Μέρος i

Μέθοδος Αναβαλλόμενου Εισοδήματος

1ο Έτος	Πίστωση: Αναβαλλόμενο Εισόδημα	250.000
	Μείον: Μεταφορά στην ΚΑ (250.000/5 έτη)	50.000
	Αναβαλλόμενο εισόδημα στο τέλος χρήσης	200.000

1ο Έτος	Κόστος μηχανήματος	1.000.000
	Απόσβεση (1.000.000/5έτη)	(200.000)
	ΚΛΑ	800.000

Έτη 2-5	Μεταφορά Αναβαλλόμενου Εισοδήματος	50.000
	Απόσβεση (1.000.000/5έτη)	(200.000)
	Καθαρή χρέωση στην ΚΑ ανά έτος (750.000/5έτη)	(150.000)

Παράδειγμα 6 – Λύση Α Μέρος ii

Μέθοδος Αφαίρεσης από τη Λογιστική Αξία

1ο Έτος	Κόστος Μηχανήματος	1.000.000
	Μείον: Επιχορήγηση	(250.000)
	Καθαρό Κόστος	750.000
	Απόσβεση (750.000/5έτη)	(150.000)
	ΚΛΑ	600.000
Έτη 2-5	Απόσβεση ανά έτος	150.000

Παράδειγμα 6 – Λύση Β Μέρος ii

Μέθοδος Αφαίρεσης από τη Λογιστική Αξία

Κόστος Μηχανήματος	1.000.000
Μείον: Επιχορήγηση	(250.000)
Καθαρό Κόστος	750.000
Απόσβεση Έτη (150.000*3)	(450.000)
ΚΛΑ 31/12 τρίτου έτους	300.000
Πλέον: επιχορήγηση επιστρεπτέα	250.000
	550.000
Μείον: Χρέωση ΚΑ για επιπρόσθετη σωρευμένη απόσβεση για τα έτη 1-3 (3*50.000)	(150.000)
ΚΛΑ	400.000

X Κόστος Μηχανήματος 250.000
Π Μετρητά 250.000

X Κατάσταση Αποτελεσμάτων 150.000
Π Σωρευμένες Αποσβέσεις 150.000

Γνωστοποιήσεις

- Λογιστική πολιτική για αναγνώριση
- Φύση και μέγεθος των επιχορηγήσεων
- Περιγραφή άλλων ειδών κυβερνητικών επιχορηγήσεων
- Ανεκπλήρωτοι όροι και ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κυβερνητική υποστήριξη που αναγνωρίστηκε