

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ενότητα: Προβλέψεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις (Δ.Λ.Π. 37)

Τι θα δούμε σε αυτή την ενότητα

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται πρακτικά παραδείγματα που αφορούν:

- ✓ Στην αναγνώριση των προβλέψεων,
- ✓ Στην αναστροφή προβλέψεων,
- ✓ Στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

1ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Η αεροπορική Εταιρεία ΑΙΘΕΡΕΣ Α.Ε. είναι υποχρεωμένη από τη νομοθεσία και τους διεθνείς κανονισμούς αεροπλοΐας να διενεργεί επιθεώρηση των αεροσκαφών της μια φορά σε κάθε τέσσερα χρόνια. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2021, η Εταιρεία εκτιμά ότι το κόστος της επόμενης επιθεώρησης που θα λάβει χώρα εντός της χρήσης 2022 θα ανέλθει στις 600.000 ευρώ.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί εάν με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η Εταιρεία πρέπει να αναγνωρίσει μια πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2021 έναντι του κόστους της επικείμενης επιθεώρησης των αεροσκαφών της.

Λύση

Προκειμένου να καταχωρήσει μια τέτοια πρόβλεψη η Εταιρεία, πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i) Να έχει μία παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.**
- ii) Να είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.**
- iii) Να μπορεί να έχει μία αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.**

Στην προκειμένη περίπτωση, δεν υπάρχει παρούσα δέσμευση για την οποία η Εταιρεία θα έπρεπε να αναγνωρίσει μια πρόβλεψη για το κόστος της επιθεώρησης. Η ύπαρξη της νομικής υποχρέωσης για την επιθεώρηση των αεροσκαφών δεν είναι ικανή από μόνη της να δημιουργήσει υποχρέωση για δαπάνες επιθεώρησης, αφού καμία παρούσα δέσμευση δεν υπάρχει για επιθεώρηση κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2021.

Η Εταιρεία θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αποφύγει το κόστος της επιθεώρησης κάποιου αεροσκάφους μέσω της πώλησής του. Βάσει των παραπάνω, η Εταιρεία δεν οφείλει να αναγνωρίσει καμία πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2021 έναντι του κόστους της επικείμενης επιθεώρησης των αεροσκαφών της.

2ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Θυγατρική της Εταιρείας ΕΞΟΡΥΞΗ ΥΔΡΟΓΟΝΑΝΘΡΑΚΩΝ Α.Ε. με έδρα στο εξωτερικό προκαλεί ρύπανση του περιβάλλοντος στη χώρα που λειτουργεί, στην οποία όμως δεν υφίσταται σχετική περιβαλλοντολογική νομοθεσία. Εντούτοις, η μητρική Εταιρεία έχει μία ευρέως κοινοποιημένη περιβαλλοντολογική πολιτική σύμφωνα με την οποία αναλαμβάνει να καθαρίσει πλήρως όλη τη ρύπανση που προκαλεί. Η πολιτική αυτή επιβάλλεται σε όλες της θυγατρικές της, ανεξαρτήτως του εάν οι χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται έχουν περιβαλλοντική πολιτική για το θέμα της ρύπανσης που προκαλούν ή όχι. Τέλος, η μητρική Εταιρεία και οι θυγατρικές της έχουν εφαρμόσει ένα αποτελεσματικό σύστημα εκτίμησης του κόστους για την αντιμετώπιση της ρύπανσης του περιβάλλοντος που προκαλούν.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί εάν με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η θυγατρική Εταιρεία πρέπει να αναγνωρίσει μια πρόβλεψη έναντι του κόστους που θα επωμιστεί για τον καθαρισμό του περιβάλλοντος.

Λύση

Προκειμένου να καταχωρήσει μια τέτοια πρόβλεψη, η Εταιρεία πρέπει να έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος που τη δεσμεύει. Στην περίπτωση που εξετάζουμε, το γεγονός που δεσμεύει την Εταιρεία είναι η ρύπανση του εδάφους.

Η ρύπανση δημιουργεί μια τεκμαιρόμενη δέσμευση, λόγω του ότι η συμπεριφορά της Μητρικής Εταιρείας και των θυγατρικών της κατά το παρελθόν, ήτοι το γεγονός ότι αναλαμβάνουν να αντιμετωπίσουν τη ρύπανση του περιβάλλοντος που προκαλούν ανεξαρτήτως του εάν οι χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται έχουν σχετική περιβαλλοντική πολιτική, έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι η Εταιρεία θα καθαρίσει πλήρως τη ρύπανση.

Περαιτέρω, ο καθαρισμός της ρύπανσης θα απαιτήσει μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Λόγω του ότι η μητρική Εταιρεία και οι θυγατρικές της έχουν εφαρμόσει ένα αποτελεσματικό σύστημα εκτίμησης του κόστους για την αντιμετώπιση της ρύπανσης του περιβάλλοντος που προκαλούν, η θυγατρική Εταιρεία είναι σε θέση να εκτιμήσει αξιόπιστα το κόστος του καθαρισμού του περιβάλλοντος. Συνεπώς, βάσει των παραπάνω, η θυγατρική Εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει μια πρόβλεψη για το κόστος του μελλοντικού καθαρισμού του περιβάλλοντος στη χώρα που δραστηριοποιείται.

3ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Δημόσιο Γενικό Νοσοκομείο ετοιμάζει τις οικονομικές του καταστάσεις για τη χρήση που έληξε στις 31/12/2021. Κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, η Διοίκηση του Νοσοκομείου επισκοπεί τις ανοιχτές δικαστικές υποθέσεις κατά του Νοσοκομείου που υφίστανται κατά τις 31/12/2021. Μεταξύ αυτών, υπάρχει αγωγή συγγενών ασθενούς που χειρουργήθηκε στη διάρκεια του έτους από ιατρούς του Νοσοκομείου αλλά τελικά έχασε τη ζωή του δύο ημέρες μετά το χειρουργείο στο θάλαμο του Νοσοκομείου που ανάρρωνε. Οι συγγενείς του αποθανόντος κατηγορούν του γιατρούς του Νοσοκομείου για λανθασμένη διάγνωση και λανθασμένες ενέργειες κατά τη διάρκεια της επέμβασης, γεγονότα που συντέλεσαν στο θάνατο του ασθενούς, και ζητούν αποζημίωση για την απώλεια του συγγενούς τους και ηθική βλάβη ύψους 1.000.000 ευρώ.

Ζητείται: 1) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να εξεταστεί εάν Νοσοκομείο πρέπει να καταχωρήσει μια πρόβλεψη έναντι της παραπάνω αγωγής. 2) Εάν απαιτείται η καταχώρηση πρόβλεψης, να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή.

Λύση

1) Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2021, η Διοίκηση του Νοσοκομείου πρέπει να εκτιμήσει εάν πρέπει να καταχωρήσει μια πρόβλεψη έναντι της παραπάνω αγωγής. Προκειμένου να καταχωρήσει μια τέτοια πρόβλεψη το Νοσοκομείο, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i) Να έχει μία παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- ii) Να είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.
- iii) Να μπορεί να κάνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Στην προκειμένη περίπτωση, το γεγονός του παρελθόντος είναι η εγχείρηση του ασθενούς από ιατρούς του Νοσοκομείου και ο θάνατος του εντός του Νοσοκομείου δύο ημέρες μετά την εγχείρηση.

Προκειμένου να αξιολογηθεί εάν το Νοσοκομείο θα αναγκαστεί να υποστεί μια εκροή οικονομικών πόρων για το διακανονισμό της παραπάνω αγωγής, η Διοίκηση του Νοσοκομείου θα πρέπει να διενεργήσει την καλύτερη δυνατή εκτίμηση σχετικά με τη δικαστική εξέλιξη της αγωγής. Στη διαδικασία εκτίμησης, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τη γνώση ειδικών, όπως οι νομικοί του σύμβουλοι, οι οποίοι θα εκτιμήσουν την πιθανότητα το Νοσοκομείο να χάσει τη δικαστική διαμάχη.

Τέλος, θα πρέπει να υπάρξει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που θα χρειαστεί να καταβάλει το Νοσοκομείο εάν χάσει την αγωγή. Σε αυτή την εκτίμηση, η γνώμη και γνώση των νομικών συμβούλων και η εμπειρία από ανάλογες υποθέσεις στο παρελθόν θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν.

Βάσει των παραπάνω, εάν υποθέσουμε ότι η Διοίκηση καταλήγει στο ότι είναι περισσότερο πιθανό το Νοσοκομείο να χάσει τη δικαστική διαμάχη από ότι είναι να την κερδίσει (άρα πιθανότητα να χάσει μεγαλύτερη από 50%), και καταλήγει, επίσης, στο ότι το ποσό που θα κληθεί να καταβάλει θα ανέλθει στις 500.000 ευρώ, τότε θα καταχωρήσει μια πρόβλεψη για 500.000 ευρώ.

Εάν υποθέσουμε ότι η Διοίκηση καταλήγει στο ότι είναι περισσότερο πιθανό το Νοσοκομείο να κερδίσει τη δικαστική διαμάχη από ότι είναι να την χάσει (άρα πιθανότητα να κερδίσει μεγαλύτερη από 50%), τότε δεν θα καταχωρήσει μια πρόβλεψη για την παραπάνω αγωγή. Στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωση θα γνωστοποιηθεί ως ενδεχόμενη υποχρέωση, στο βαθμό που η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για την τακτοποίηση της αγωγής δεν είναι απομακρυσμένη.

Τέλος, εάν η Διοίκηση καταλήξει ότι είναι περισσότερο πιθανό το Νοσοκομείο να χάσει τη δικαστική διαμάχη από ότι είναι να την κερδίσει (άρα πιθανότητα να χάσει μεγαλύτερη από 50%), αλλά δεν μπορεί να καταλήξει σε αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που θα χρειαστεί να καταβάλλει, τότε δεν καταχωρεί πρόβλεψη, αλλά προβαίνει σε γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις για την ύπαρξη αυτής της αγωγής με τη σημείωση ότι η έκβαση της δεν μπορεί να αξιολογηθεί αξιόπιστα σε αυτό το στάδιο.

2) Εάν απαιτείται η καταχώρηση πρόβλεψης, η λογιστική εγγραφή που θα γίνει είναι η ακόλουθη:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Έξοδο για πρόβλεψη δικαστικών υποθέσεων	500.000	
Προβλέψεις για δικαστικές υποθέσεις		500.000
Αιτ.: Λογισμός πρόβλεψης για δικαστικές υποθέσεις		

4ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε. ετοιμάζει τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έληξε στις 31/12/2021 και ταυτόχρονα υποβάλλει τη φορολογική δήλωση για τα κέρδη της χρήσης αυτής από όπου προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος της χρήσης αυτής ανέρχεται σε 250.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι την Ελλάδα οι φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις δεν θεωρούνται αυτοδίκαια οριστικές και υπόκεινται σε πιθανό μελλοντικό έλεγχο από τις φορολογικές αρχές. Επιπλέον, λόγω της πολυπλοκότητας των φορολογικών νόμων στην Ελλάδα, προκειμένου να προσδιοριστεί η πρόβλεψη μιας επιχείρησης για το φόρο εισοδήματος ενός έτους απαιτείται σημαντική υποκειμενική κρίση διότι, κατά τη κανονική ροή των εργασιών μιας επιχείρησης, λαμβάνουν χώρα διάφορες συναλλαγές και υπολογισμοί για τους οποίους ο ακριβής υπολογισμός του φόρου είναι αβέβαιος. Συνεπώς, σε μελλοντικό φορολογικό έλεγχο για τα εισοδήματα μιας χρήσης, είναι πιθανόν να καταλογιστούν πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις. Για τη χρήση 2021, η Εταιρεία εκτιμά ότι σε ένα μελλοντικό φορολογικό έλεγχο, είναι περισσότερο πιθανό το ενδεχόμενο να κληθεί να καταβάλει πρόσθετους φόρους για τη χρήση αυτή από ότι είναι το ενδεχόμενο να μη κληθεί να καταβάλλει πρόσθετους φόρους. Το ύψους των πρόσθετων φόρων που εκτιμάται ότι θα καταβληθούν ανέρχονται σε 80.000 ευρώ.

4ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Ζητείται: 1) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, να εξεταστεί εάν η Εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει μια πρόβλεψη έναντι της ανέλεγκτης φορολογικά χρήσης 2021. 2) Εάν απαιτείται η καταχώρηση πρόβλεψης, να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή.

Λύση

Η Εταιρεία εκτιμά ότι, σε ένα μελλοντικό φορολογικό έλεγχο για τη χρήση 2021, είναι περισσότερο πιθανό το ενδεχόμενο να κληθεί να καταβάλει πρόσθετους φόρους για τη χρήση αυτή από ότι είναι το ενδεχόμενο να μη κληθεί να καταβάλλει πρόσθετους φόρους και, επίσης, ότι το ποσό που θα καταβάλλει ανέρχεται σε 80.000 ευρώ. Άρα, η Εταιρεία πρέπει να αναγνωρίσει μια πρόβλεψη για ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2021 για το ποσό των 80.000 ευρώ.

2) Αφού απαιτείται η καταχώρηση πρόβλεψης, η λογιστική εγγραφή που θα γίνει είναι η ακόλουθη:



Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Έξοδο για πρόβλεψη ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων	80.000	
Προβλέψεις για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις		80.000
Αιτ.: Λογισμός πρόβλεψης για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις		

5ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Την 1/1/2021, η Εταιρεία ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ Α.Ε. ενοικίασε κτήριο στο κέντρο της Αθήνας για να το λειτουργήσει ως πολυκατάστημα για 10 έτη, από 1/1/2021 μέχρι 31/12/2030. Η Εταιρεία θα κάνει διάφορες παρεμβάσεις στο κτήριο για να μπορέσει να το λειτουργήσει όπως επιθυμεί. Ως εκ τούτου, βάσει της συμφωνίας που υπέγραψε με τον ιδιοκτήτη του κτηρίου, η Εταιρεία ανέλαβε την υποχρέωση να προβεί σε αποκατάσταση του χώρου κατά τη λήξη της μίσθωσης στις 31/12/2030. Κατά την 1/1/2021, το κόστος της αποκατάστασης που θα κληθεί να καταβάλλει η επιχείρηση στο τέλος της σύμβασης (31/12/2030) εκτιμάται στα 1.000.000 €.

Ζητείται: 1) Από τα παραπάνω στοιχεία, να προσδιοριστεί εάν η Εταιρεία έχει υποχρέωση καταχώρησης μιας πρόβλεψης για το κόστος αποκατάστασης του χώρου. 2) Εάν εκτιμηθεί ότι η Εταιρεία πρέπει να διενεργήσει πρόβλεψη για το κόστος της αποκατάστασης, να σημειωθούν οι λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργήσει η επιχείρηση από 1/1/2021 μέχρι 31/12/2030 έναντι της πρόβλεψης αυτής.

Λύση

1) Η Εταιρεία έχει μία παρούσα δέσμευση (καταγεγραμμένη στη σύμβαση της μίσθωσης), για την αποκατάσταση του κτηρίου με το πέρας της μίσθωσης. Περαιτέρω, η Εταιρεία έχει μια σχετικά αξιόπιστη εκτίμηση για το κόστος της αποκατάστασης που θα επωμιστεί με το πέρας της μισθωτικής περιόδου. Συνεπώς, πρέπει να καταχωρήσει μια πρόβλεψη στα βιβλία της για το κόστος της αποκατάστασης.

2) Δεδομένου ότι ο χρόνος της αποπληρωμής του κόστους αποκατάστασης είναι αρκετά μακρύς, κατά την αναγνώριση της πρόβλεψης, πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν η χρονική αξία του χρήματος. Με άλλα λόγια, όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης. Συνεπώς, την 1/1/2021 πρέπει να αναγνωριστεί η παρούσα αξία του μελλοντικού κόστους αποκατάστασης του 1.000.000 ευρώ.

Εάν υποθέσουμε ότι αυτή η παρούσα αξία ανέρχεται στα 900.000 ευρώ και ότι θα έχουμε σταθερή κατανομή του χρηματοοικονομικού κόστους της δαπάνης αποκατάστασης στα επόμενα 10 έτη, ήτοι $100.000/10=10.000$ χρηματοοικονομικό κόστος κάθε έτος, η πρόβλεψη για το κόστος αποκατάστασης του κτηρίου που θα αναγνωριστεί την 1/1/2021 θα ανέρχεται σε 900.000 ευρώ.

Βάσει των παραπάνω, η επιχείρηση θα κάνει την 1/1/2021 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Έξοδο για πρόβλεψη αποκατάστασης χώρου	900.000	
Λοιπές προβλέψεις		900.000
Αιτ.: Λογισμός πρόβλεψης για αποκατάσταση μισθωμένου κτηρίου		

Περαιτέρω, στις 31/12/2021, και στο τέλος κάθε έτους (ήτοι στις 31/12/22, στις 31/12/23,, 31/12/2030), η Εταιρεία θα επαναλαμβάνει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Χρεωστικοί τόκοι	10.000	
Λοιπές προβλέψεις		10.000
Αιτ.: Λογισμός χρεωστικών τόκων για την πρόβλεψη αποκατάστασης μισθωμένου κτηρίου		

Στις 31/12/2030 το υπόλοιπο της πρόβλεψης για την αποκατάσταση του χώρου θα έχει διαμορφωθεί στα 1.000.000 € (900.000 + 10*10.000).

Αφού εκτελεστούν οι εργασίες αποκατάστασης και η Εταιρεία καταβάλλει τα χρήματα (ας υποθέσουμε στις 31/12/2030), θα γίνει η ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Λοιπές προβλέψεις	1.000.000	
Χρηματικά διαθέσιμα		1.000.000
Αιτ.: Καταβολή δαπανών αποκατάστασης μισθωμένου κτηρίου		

6ο. Παράδειγμα αναγνώρισης προβλέψεων

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Α.Ε. για τα αυτοκίνητα που πουλάει προσφέρει εγγύηση, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες καλύπτονται για το κόστος επισκευών οποιωνδήποτε κατασκευαστικών ελαττωμάτων που θα εμφανιστούν εντός των επόμενων δύο ετών από την ημερομηνία αγορά τους. Η Εταιρεία εκτιμά ότι σε περίπτωση μικρών κατασκευαστικών ελαττωμάτων, το κόστος επισκευής ανέρχεται σε 1.000 ευρώ, ενώ σε περίπτωση πιο εκτεταμένων ελαττωμάτων, το κόστος επισκευής ανεβαίνει στις 4.000 ευρώ. Βάσει της εμπειρίας του παρελθόντος, η Εταιρεία εκτιμά ότι τα επόμενα δύο έτη το 60% των αυτοκινήτων δεν θα έχει κανένα ελάττωμα, το 30% θα έχουν μικρά ελαττώματα και 10% θα έχουν μεγάλα ελαττώματα. Τέλος, στη διάρκεια της χρήσης 2021, η Εταιρεία έχει πωλήσει 1.200 αυτοκίνητα.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί το ύψους της πρόβλεψης για εγγυήσεις που πρέπει να αναγνωρίσει η Εταιρεία στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2021 έναντι των πωλήσεων της χρήσης αυτής και να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή.

Λύση

Η πρόβλεψη εγγυήσεων για τα κόστη επισκευής των επόμενων δύο ετών υπολογίζεται ως ακολούθως:

$(1.200 \text{ αυτοκίνητα} * 60\% * 0) + (1.200 \text{ αυτοκίνητα} * 30\% * 1.000) + (1.200 \text{ αυτοκίνητα} * 10\% * 4.000) = 840.000$ ευρώ.

Η λογιστική εγγραφή για την πρόβλεψη αυτή είναι η ακόλουθη:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Έξοδο για πρόβλεψη εγγυήσεων	840.000	
Προβλέψεις για εγγυήσεις		840.000
Αιτ.: Λογισμός πρόβλεψης για εγγυήσεις		

Παράδειγμα αναστροφής προβλέψεων

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΗ Α.Ε. στις 31/12/2020 είχε σχηματίσει πρόβλεψη για την ανέλεγκτη φορολογικά χρήση 2020 ύψους 1.000.000 ευρώ. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2021, η Εταιρεία επαναξιολόγησε την παραπάνω πρόβλεψη και κατέληξε ότι η απαιτούμενη πρόβλεψη για τη χρήση 2020 είναι 700.000 ευρώ. Για τη χρήση 2021, η Εταιρεία εκτίμησε ότι δε συντρέχει λόγος σχηματισμού πρόβλεψης διότι η χρονιά ήταν σημαντικά ζημιογόνος. Τελικά, ο φορολογικός έλεγχος της χρήσης 2020 έλαβε χώρα εντός της χρήσης 2022. Από τον έλεγχο αυτό καταλογίστηκαν πρόσθετοι φόροι συνολικού ύψους 800.000 ευρώ στις 31/1/2022.

Ζητείται: Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων, δηλαδή από την αναγνώριση της πρόβλεψης για την ανέλεγκτη φορολογικά χρήση 2020 στις 31/12/2020, την αναστροφή μέρους αυτής στις 31/12/2021 και τον καταλογισμό των πρόσθετων φόρων από το φορολογικό έλεγχο στις 31/1/2022.

Λύση

Στις 31/12/2020 η Εταιρεία αναγνώρισε μια πρόβλεψη για την ανέλεγκτη φορολογικά χρήση 2020 ύψους 1.000.000 ευρώ και έκανε την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2020	Έξοδο για πρόβλεψη ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων	1.000.000	
	Προβλέψεις για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις		1.000.000
	Αιτ.: Λογισμός πρόβλεψης για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις		

Στις 31/12/2021 η Εταιρεία εκτίμησε ότι η απαιτούμενη πρόβλεψη για την χρήση 2020 ανέρχεται σε 700.000 ευρώ. Για την επανεκτίμηση αυτή, η Εταιρεία έκανε την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Προβλέψεις για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις	100.000	
	Έσοδα από προβλέψεις		100.000
	Αιτ.: Επανεκτίμηση πρόβλεψης για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις		

Λύση

Ο φορολογικός έλεγχος έλαβε τελικά χώρα τον Ιανουάριο του 2022. Από τον έλεγχο αυτό καταλογίστηκαν πρόσθετοι φόροι για την χρήση 2020 ύψους 800.000 ευρώ. Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου, ήτοι οι πρόσθετοι φόροι των 800.000 ευρώ στην προκειμένη περίπτωση, αναγνωρίζονται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά το έτος που καταλογίζονται, δηλαδή στη χρήση 2022.

Βάσει των παραπάνω, η Εταιρεία έκανε στις 31/1/2022 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/1/2022	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	800.000	
	Προβλέψεις για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις	700.000	
	Φόροι και εισφορές πληρωτέοι		800.000
	Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις		700.000
	Αιτ.: Καταλογισμός πρόσθετων φόρων από φορολογικό έλεγχο χρήσης 2020		

Παράδειγμα ενδεχόμενης υποχρέωσης που γνωστοποιείται αλλά δεν λογιστικοποιείται

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΧΗΜΙΚΗ Α.Ε. δραστηριοποιείται σε διεθνές επίπεδο στο κλάδο της παραγωγής χημικών προϊόντων. Από εργοστάσιο της Εταιρείας εγκατεστημένο σε χώρα του εξωτερικού, προκλήθηκε διαρροή δηλητηριωδών υγρών αποβλήτων, η οποία προκάλεσε σοβαρή βλάβη στο κλάδο αλιείας ψαριών σε όμορη χώρα. Σημειώνεται ότι δεν υφίσταται συμφωνία μεταξύ της χώρας εγκατάστασης της Εταιρείας και της χώρας που υπέστη τη βλάβη στον κλάδο αλιείας της για την κάλυψη ζημιών σε τέτοιες περιπτώσεις. Ωστόσο, η Εταιρεία προβάλλει πάντα στις διαφημιστικές εκστρατείες της το σεβασμό της προς το περιβάλλον, πράγμα που αποδεικνύει εμπράκτως με διάφορες δράσεις της. Το μέγεθος της ζημιάς που έχει προκληθεί θεωρείται μεγάλο αλλά δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί εάν με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η Εταιρεία πρέπει να αναγνωρίσει μια πρόβλεψη έναντι του κόστους που θα επωμιστεί για την αποκατάσταση της ζημιάς που προκάλεσε στη γειτονική χώρα.

Λύση

Υπάρχει δεσμευτικό γεγονός για την Εταιρεία το οποίο αφορά στη μόλυνση του κλάδου αλιείας της γειτονικής χώρας που προκάλεσε. Λόγω της διακηρυγμένης πολιτικής της και της έμπρακτης δράσης της, η Εταιρεία αναμένεται ότι θα καλύψει τη ζημιά που προκάλεσε και συνεπώς προκύπτει μια τεκμαιρόμενη υποχρέωση. Εντούτοις, το ποσό της αποζημίωσης που θα καταβάλλει δεν δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Συνεπώς, πρόκειται για ενδεχόμενη υποχρέωση, η οποία δεν λογιστικοποιείται αλλά γνωστοποιείται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης που συνέβη η διαρροή.

Παράδειγμα ενδεχόμενης απαίτησης που γνωστοποιείται αλλά δεν λογιστικοποιείται

Δεδομένα: Η Εταιρεία ΓΕΩΡΓΙΚΗ Α.Ε. δραστηριοποιείται στην παραγωγή βιολογικών γεωργικών προϊόντων στην Πελοπόννησο. Από γειτονικό της εργοστάσιο προκλήθηκε διαρροή δηλητηριωδών υγρών αποβλήτων, η οποία προκάλεσε σοβαρή βλάβη στις καλλιέργειες της. Η Εταιρεία άσκησε αγωγή στη διαχειρίστρια εταιρεία του εργοστασίου, ζητώντας να αποζημιωθεί για τη ζημία που υπέστη με το ποσό του 1.000.000 ευρώ.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί εάν με βάση τα παραπάνω δεδομένα, η Εταιρεία πρέπει να αναγνωρίσει μια απαίτηση έναντι της αγωγής που έχει ασκήσει κατά τη διαχειρίστριας εταιρείας του εργοστασίου.

Λύση

Υπάρχει δεσμευτικό γεγονός για την Εταιρεία το οποίο αφορά στη μόλυνση του κλάδου αλιείας της γειτονικής χώρας που προκάλεσε. Λόγω της διακηρυγμένης πολιτικής της και της έμπρακτης δράσης της, η Εταιρεία αναμένεται ότι θα καλύψει τη ζημιά που προκάλεσε και συνεπώς προκύπτει μια τεκμαιρόμενη υποχρέωση. Εντούτοις, το ποσό της αποζημίωσης που θα καταβάλλει δεν δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Συνεπώς, πρόκειται για ενδεχόμενη υποχρέωση, η οποία δεν λογιστικοποιείται αλλά γνωστοποιείται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης που συνέβη η διαρροή.

Όπως και στην περίπτωση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, μια εταιρεία δεν πρέπει να καταχωρεί στις οικονομικές της καταστάσεις ενδεχόμενες απαιτήσεις από αγωγές που έχει ασκήσει έναντι τρίτων ή άλλα γεγονότα. Μια ενδεχόμενη απαίτηση θα πρέπει να γνωστοποιείται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων και θα λογιστικοποιείται μόνο όταν είναι πιθανό ότι θα συμβεί μια εισροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έναντι της απαίτησης αυτής.