

**ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ  
ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ»**

**ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ- ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΚΑΡΝΑΡΗΣ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ**

**ΑΛΑΜΟΠΟΥΛΟΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**Πάτρα, 2014**



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>5</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....</b>	<b>6</b>
<b>1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 «ΣΧΕΔΙΟ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ» ΤΩΝ ΔΛΠ.....</b>	<b>8</b>
<b>1.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....</b>	<b>9</b>
<b>1.5 ΙΔΡΥΜΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....</b>	<b>10</b>
<b>1.5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....</b>	<b>10</b>
<b>1.5.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....</b>	<b>11</b>
<b>1.5.3 ΤΟ ΣΔΛΠ ΔΙΑΔΟΧΟΣ ΤΟΥ ΕΔΛΠ.....</b>	<b>12</b>
<b>1.6 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....</b>	<b>13</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΣΤΑ Δ.Λ.Π.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 ΤΑ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ.....</b>	<b>15</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....</b>	<b>103</b>
<b>ΤΡΟΠΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ .....</b>	<b>103</b>
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ .....</b>	<b>103</b>
<b>3.1 Δ.Λ.Π. 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ».....</b>	<b>103</b>
<b>3.2 Δ.Λ.Π. 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».....</b>	<b>104</b>
<b>3.3 Δ.Λ.Π. 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ».....</b>	<b>104</b>
<b>3.3 Δ.Λ.Π. 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ....</b>	<b>105</b>
<b>ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ».....</b>	<b>105</b>
<b>3.4 Δ.Λ.Π. 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»</b>	<b>106</b>
<b>.....</b>	<b>106</b>
<b>3.5 Δ.Λ.Π. ΝΟ 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΈΡΓΩΝ».....</b>	<b>107</b>
<b>3.6 Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».....</b>	<b>108</b>
<b>3.7 Δ.Λ.Π. 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ» .....</b>	<b>108</b>

3.8 Δ.Α.Π. 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ».....	109
3.9 Δ.Α.Π. 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ» .....	109
3.10 Δ.Α.Π. 18 «ΈΣΟΔΑ».....	111
3.11 Δ.Α.Π. 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ».....	112
3.12 Δ.Α.Π. 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».....	113
3.13 Δ.Α.Π. 21 «ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ» .....	113
3.14 Δ.Α.Π 22 «ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ» .....	114
3.15 Δ.Α.Π. 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ».....	115
3.16 Δ.Α.Π. 24 «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ» .....	115
3.17 Δ.Α.Π. 26 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» .....	116
3.18 ΔΑΠ 27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ .....	117
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ».....	117
3.19 Δ.Α.Π 32 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ».....	117
3.20 Δ.Α.Π 36 «ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»..	118
3.21 Δ.Α.Π 37 « ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» .....	119
3.22 Δ.Α.Π 38 «ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ» .....	120
3.23 Δ.Α.Π.39 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ».....	120
3.24 Δ.Α.Π. 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ» .....	121
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	124
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	125
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ.....	126

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η διαμόρφωση της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς και η παγκοσμιοποίηση των αγορών επέβαλαν την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) ως ένα κοινό πλαίσιο κατάρτισης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που οφείλουν να παρέχουν οι επιχειρηματικές οντότητες. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ υιοθετήθηκαν την 1/1/2005 ως τα επίσημα πρότυπα κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η κίνηση αυτή αποτελεί τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα που συνέβαλλε στην ποιοτική αναβάθμιση, στην αύξηση της διαφάνειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και η Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε) ύστερα από την αποκτηθείσα εμπειρία της εφαρμογής τους σε επιχειρήσεις ξεκίνησαν διαδικασίες για την θεσμοθέτηση ενός αντίστοιχου πλαισίου για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ). Στόχος της παρούσας εργασίας είναι περιγράψει το σχέδιο του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και να παρουσιάσει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή τους στις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΛΠ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούνται «International Accounting Standards» (IAS).

Εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ ( EN ) [«International Accounting Standards Board» (IASB)] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή.

Στο μέλλον, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» - ΔΠΧΠ , [«International Financial Reporting Standards» (IFRS)].

#### **Προτεραιότητες:**

- ⊗ Δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων.
- ⊗ Ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα ΔΛΠ μέχρι το 2005 (αξιοπιστία, αξιολόγηση, ανταγωνισμός).

#### **Έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:**

Το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη και την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

#### **Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:**

- ⊗ Εξυπηρετούν την εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των συναλλασσόμενων με τις επιχειρήσεις (επενδυτών, πιστωτών, πελατών)
- ⊗ σε υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας
- ⊗ με στόχο την «προστασία των συναλλασσόμενων, την επίτευξη και ενίσχυση κλίματος εμπιστοσύνης και την προαγωγή του ευρύτερου δημοσίου συμφέροντος».

Ταυτόχρονα η ίδια η επιχείρηση εξασφαλίζει:

- ⊗ Την είσοδό της σε περιβάλλον υγιούς ανταγωνισμού, σε ισότιμη βάση, για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων και τη μείωση του κόστους κεφαλαίων (μετοχικών και δανειακών).
- ⊗ Τη δυνατότητα επαναξιολόγησης εσωτερικών δομών - λειτουργιών - διαδικασιών - συστημάτων και συνολικά της στρατηγικής και την αναβάθμιση της εταιρικής διακυβέρνησης της.
- ⊗ Την ενίσχυση της επικοινωνιακής πολιτικής.

Με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση μεταβαίνει:

- ⊗ Από την Λογιστική του Ιστορικού Κόστους και της απόδοσης α. στη Λογιστική της Εύλογης (τρέχουσας ή παρούσας αξίας) και β. των ιδίων κεφαλαίων.
- ⊗ Από την Λογιστική της Συναλλακτικής Ακρίβειας και της νομοφοροτεχνικής κατοχύρωσης α. στη λογιστική της χρηματοοικονομικής ακρίβειας και των προβλέψεων(εκτιμήσεων)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007

## **1.2 ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Είναι γνωστό ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδυτές αλλά και στους μετόχους των εταιρειών αφού δεν δείχνει την πραγματική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική. Επίσης, με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα, δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα, είτε αρνητική είτε θετική, πάντως όχι σωστή.

Με την εφαρμογή των προτύπων, όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνώσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα.

## **1.3 «ΣΧΕΔΙΟ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ» ΤΩΝ ΔΛΠ**

Κατά την ανάληψη της ευθύνης για έκδοση των ΔΛΠ το 2001, το ΣΔΛΠ εκπόνησε το «Σχέδιο Βελτίωσης» των ΔΛΠ. Οι κύριοι στόχοι του «Σχεδίου Βελτίωσης» ήταν:

- Ø η βελτίωση της ποιότητας και της συνέπειας των υφιστάμενων ΔΛΠ,
- Ø η σύγκλιση με τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ, και
- Ø η συμπερίληψη αρκετών ΜΕΕ (Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών)

Το σχέδιο βασίστηκε κυρίως στην «καλύτερη λογιστική πρακτική», όπως αυτή εφαρμόζεται σε διάφορες χώρες του κόσμου, καθώς και σε εισηγήσεις και σχόλια διαφόρων εποπτικών αρχών (π.χ. Διεθνής



Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς, επαγγελματικά σώματα λογιστών /ελεγκτών,...)

#### **1.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Για αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δε στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στη πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Ø Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.
- Ø Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Ø Το εγκριμένο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.
- Ø Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και το Σχέδιο αναθεωρείται, όπου είναι αναγκαίο.

- ⊗ Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
- ⊗ Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν οι απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.
- ⊗ Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
- ⊗ Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μία ψήφο<sup>2</sup>.

## **1.5 ΙΔΡΥΜΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

### **1.5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ**

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε το 1973 με τη συμμετοχή επαγγελματικών φορέων εννέα (9) χωρών. Αρχικός σκοπός υπήρξε η εκπόνηση προτύπων για χώρες που δεν είχαν, με την παροχή ευρέως φάσματος εναλλακτικών χειρισμών και ευχερειών. Αρχές της 10ετίας του '90 ξεκίνησε προσπάθεια αναβάθμισης των προτύπων και τυποποίησης αυτών. Το 2001 η συμμετοχή έφθασε τις 100 χώρες. Παράλληλα η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετασχηματίστηκε

---

<sup>2</sup> Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007

σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB) που:

- ❌ Επικύρωσε τα ήδη εκδοθέντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) και τις διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνέων ( ΜΕΔ).
- ❌ Μετονόμασε τα εφεξής εκδιδόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)-International Financial Reporting Standards (IFRS).

Σήμερα διεξάγεται διάλογος σύγκλισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Πρότυπα των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής (GAAP) και της Ιαπωνίας.

### **1.5.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Το ΣΔΛΠ αποτελείται από 14 μέλη προερχόμενα από 9 χώρες. Τα μέλη προέρχονται από διάφορους χώρους (π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ακαδημαϊκούς). Από τα 14 μέλη τα 12 έχουν πλήρη απασχόληση (full-time) και τα υπόλοιπα 2 μερική απασχόληση (part-time).

Οι καθορισμένοι σκοποί του ΣΔΛΠ είναι να:

- ❌ Εκπονεί, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα κοινό σύνολο παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητότητας και εφαρμοσιμότητας, τα οποία απαιτούν την παροχή πληροφοριών υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις διάφορες κεφαλαιαγορές της υφηλίου και άλλους

χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να λαμβάνουν αποφάσεις,

- ⊗ Προωθεί τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων,
- ⊗ Εργάζεται στενά με εθνικούς οργανισμούς εκπόνησης λογιστικών προτύπων για την σύγκλιση των διάφορων εθνικών λογιστικών προτύπων και των ΔΛΠ.

### **1.5.3 ΤΟ ΣΔΛΠ ΔΙΑΔΟΧΟΣ ΤΟΥ ΕΔΛΠ**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΣΔΛΠ (International Accounting Standards Board) είναι ένα ανεξάρτητο και ιδιωτικώς χρηματοδοτούμενο σώμα εκπόνησης και έκδοσης λογιστικών προτύπων που εδρεύει στο Λονδίνο. Κύριοι χορηγοί του είναι οι μεγάλες πολυεθνικές λογιστικές/ελεγκτικές εταιρείες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και επαγγελματικά σώματα.

Το ΣΔΛΠ αποτελεί το διάδοχο οργανισμό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee) η οποία ιδρύθηκε το 1973 και είχε ως μέλη τα λογιστικά σώματα πέραν των 95 χωρών.

Οι σκοποί της ίδρυσής της ΕΔΛΠ ήταν:

- ⊗ να εκπονεί και να εκδίδει λογιστικά πρότυπα και να προωθεί την παγκόσμια εφαρμογή και αποδοχή τους,
- ⊗ να προωθεί τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανονισμών και των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών που αφορούσαν την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι ευθύνες και εργασίες της ΕΔΛΠ είχαν αυξηθεί σε τέτοιο βαθμό που ήταν πολύ δύσκολο να ανταποκριθεί στα νέα δεδομένα και ανάγκες. Ως εκ τούτου, το Μάρτιο του 2001 δημιουργήθηκε το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΙΕΔΛΠ) ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τις ΗΠΑ, για να αναλάβει τις εργασίες της ΕΔΛΠ. Το ΙΕΔΛΠ αποτελείται από 19 καταπιστευματοδόχους προερχόμενους από όλες τις ηπείρους της υφηλίου. Οι καταπιστευματοδόχοι διορίζουν το ΣΔΛΠ, την Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΕΔΧΑ) και το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (ΣΣΠ).

Το ΙΕΔΛΠ αποτελεί την ιθύνουσα οντότητα του ΣΔΛΠ το οποίο από τον Απρίλιο του 2001, ανέλαβε την ευθύνη της εκπόνησης των ΔΛΠ από την ΕΔΛΠ. Κατά την σύστασή του, το ΣΔΛΠ υιοθέτησε όλα τα ΔΛΠ που είχε εκδώσει η ΕΔΛΠ μέχρι το 2001 και τα οποία ήταν σε ισχύ τον Απρίλιο του 2001.

## **1.6 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Η Ελληνική Πολιτεία ακολουθεί με συνέπεια την πορεία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και έχει εκδώσει σχετικές κανονιστικές ρυθμίσεις, με οδηγίες και συνημμένες φόρμες πληροφοριών. Με κατάλληλες ρυθμίσεις διαφοροποιείται το λογιστικό αποτέλεσμα (ΔΛΠ) από το φορολογικό, με την υποχρέωση σχετικής σημείωσης συμφωνίας τους στις οικονομικές καταστάσεις. Βασικοί νόμοι που υπάρχουν είναι οι εξής :

Νόμος 3299/2004 (ΦΕΚ 38 Α΄/10.02.04)

Νόμος 3301/2004 (ΦΕΚ 263 Α΄/23.12.04)

### **Μηχανισμός προσαρμογής**

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (ΕΕΡΑΑΚΑ) με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- Ø ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων ΔΛΠ στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου
- Ø ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΣΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **2.1 ΤΑ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΙΣΧΥΟΥΝ**

Μέχρι σήμερα έχουν δημοσιευθεί σαράντα ένα (41) λογιστικά πρότυπα, από τα οποία έχουν καταργηθεί επτά (7), τα με αριθμό 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25. Συνεπώς, βρίσκονται σε ισχύ τριάντα τέσσερα (34) διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Εντούτοις, με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής, της 29<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2003 υιοθετήθηκαν όλα τα παραπάνω Δ.Λ.Π. και οι σχετικές Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, εκτός από τα Δ.Λ.Π. 32 και 39<sup>4</sup>. Υιοθετήθηκαν συνεπώς από την Επιτροπή, συνολικά τριάντα δύο (32) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Προκειμένου να ενισχυθεί η πρακτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, η International Accounting Standards Board (πρώην I.A.S.C.), συγκρότησε μόνιμη ειδική επιτροπή, την Standing Interpretations Committee (SIC), η οποία δημοσίευσε και επεξεργάζεται σημειώσεις διευκρινιστικές και συμπληρωματικές των Δ.Λ.Π., τις «Διερμηνείες» οι οποίες, θεωρούνται «αυθεντική» ερμηνεία των προτύπων αυτών και σύγχρονα παρέχουν οδηγίες για τη σωστή εφαρμογή τους.

Παρακάτω παραθέτουμε σε ομάδες τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που ισχύουν, με κριτήριο το πεδίο της οικονομικής ζωής της επιχείρησης στο οποίο αφορούν και καθορίζουν και κατ' επέκταση μέσα σε παρένθεση τον χαρακτηριστικό τους αριθμό τις σχετικές Διερμηνείες (SIC) που αφορούν:

---

1. Τα πρότυπα 32 και 39, εξαιρέθηκαν επειδή τότε γινόταν πλατειά αναθεώρηση τους. Όταν η αναθεώρηση ολοκληρώθηκε, με νεότερο Κανονισμό της Επιτροπής του 2005, υιοθετήθηκαν και τα πρότυπα αυτά

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στα πάγια στοιχεία της περιουσίας:**

- ⊗ ΔΛΠ Νο 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» (14,23)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 17 «Μισθώσεις» (15)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποιήσεων της κρατικής υποστήριξης» (10)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» (6)

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού:**

- ⊗ ΔΛΠ Νο 2 «Αποθέματα» (1)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα, γνωστοποίηση και παρουσίαση» (5,16)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 39 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση»

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στη κυκλοφορία:**

- ⊗ ΔΛΠ Νο 18 «Έσοδα»
- ⊗ ΔΛΠ Νο 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους»
- ⊗ ΔΛΠ Νο 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (7,11,19)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 23 «Κόστος Δανεισμού» (2)

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στο οικονομικό αποτέλεσμα:**

- ⊗ ΔΛΠ Νο 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως. Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους» (8)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού»<sup>5</sup>

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στα δημοσιευόμενα στοιχεία:**

- ⊗ ΔΛΠ Νο 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» (8,18)
- ⊗ ΔΛΠ Νο 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών»

---

2. Το Δ.Λ.Π. 10 αφορά τόσο στο οικονομικό αποτέλεσμα, όσο και στα στοιχεία που δημοσιεύονται.



- Ø ΔΛΠ Νο 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού»

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στους επιχειρηματικούς συνδυασμούς:**

- Ø ΔΛΠ Νο 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» (9,22)
- Ø ΔΛΠ Νο 24 «Γνωστοποιήσεων Συνδεόμενων Μερών»
- Ø ΔΛΠ Νο 27 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές» (12)
- Ø ΔΛΠ Νο 28 «Λογιστική επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» (3,20)

**✓ Λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται σε ειδικά αντικείμενα, είναι όλα τα λοιπά.**

- Ø ΔΛΠ Νο 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»
- Ø ΔΛΠ Νο 12 «Φόροι Εισοδήματος» (21,25)
- Ø ΔΛΠ Νο 14 «Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα»
- Ø ΔΛΠ Νο 15 «Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών»
- Ø ΔΛΠ Νο 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Πραγματικών Παροχών Αποχώρησης»
- Ø ΔΛΠ Νο 29 «Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες» (19)
- Ø ΔΛΠ Νο 30 «Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων»
- Ø ΔΛΠ Νο 31 «Χρηματοοικονομική παρουσίαση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες» (13)
- Ø ΔΛΠ Νο 33 «Κέρδη κατά μετοχή» (24)
- Ø ΔΛΠ Νο 34 «Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση»
- Ø ΔΛΠ Νο 35 «Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις»
- Ø ΔΛΠ Νο 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»

- ⊗ ΔΛΠ Νο 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»
- ⊗ ΔΛΠ Νο 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»
- ⊗ ΔΛΠ Νο 41 «Γεωργία»<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1:**  
**Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων**

**Σκοπός**

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα πρότυπα.

**Πεδίο Εφαρμογής**

Αυτό το πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημοσίου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και στο περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 « Ενδιάμεση οικονομική αναφορά».

Ωστόσο, οι παράγραφοι 13 έως 41 εφαρμόζονται σε τέτοιες χρηματοοικονομικές αναφορές. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται εξ' ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις». Αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μια επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν το πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Ομοίως, οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συλλογικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων<sup>7</sup>.

### **Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας,

---

<sup>7</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

1. τα περιουσιακά στοιχεία
2. τις υποχρεώσεις
3. τα ίδια κεφάλαια
4. τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών
5. άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και
6. τις ταμειακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών<sup>8</sup>.

### **Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις**

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

1. Ισολογισμό
2. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

---

<sup>8</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

[http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economy](http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w_articles_economy)

3. Κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, εκτός από συναλλαγές που προκύπτουν με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου.
4. Κατάσταση ταμειακών ροών και
5. Σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

### **Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων.**

Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών αρχών.

Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

### **Γενικές Αρχές Κατάρτισης οικονομικών Καταστάσεων**

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών απαιτεί:

§ Διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τα κριτήρια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τις συνιστώμενες από αυτά λογιστικές πολιτικές.

§ Εκτενή παρουσίαση παρεκκλίσεων (ή αναγκαστικής) συμμόρφωσης που δημιουργούν παραπλανητική εικόνα στις οικονομικές

καταστάσεις και πάντα σε αναφορά με τις πρακτικές συμμόρφωσης επιχειρήσεων σε παρόμοιες συνθήκες.

§ Κατάρτιση στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (εκτίμηση διοίκησης για τη βιωσιμότητα της επιχείρησης) με γνωστοποίηση αβεβαιοτήτων και κινδύνων, σε βάθος τουλάχιστον έτους.

§ Λογιστικό χειρισμό στη βάση δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων (εκτός πληροφοριών ταμειακών ροών)

§ Ομοιομορφία παρουσίασης.

§ Σημαντικές.

### **Δομή και περιεχόμενο**

Το παρόν πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο. 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης των ταμειακών ροών. Κάποιες φορές αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο “γνωστοποίηση” με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης των ταμειακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα πρότυπα και διερμηνείες επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος προτύπου ή σε άλλο πρότυπο ή σε άλλη διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης του λογαριασμού των αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμειακών ροών (αναλόγως), είτε στις

σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα

<p>Το άρθρο 42 του κώδικα Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Καταστάσεις ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.</p> <p><b>Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:</b></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Ισολογισμός</li><li>2. Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως</li><li>3. Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων</li><li>4. Προσάρτημα</li></ol>	<p>Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.</p> <p><b>Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις:</b></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Ισολογισμός</li><li>2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως</li><li>3. Κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων</li><li>4. Κατάσταση ταμειακών ροών</li><li>5. Επεξηγηματικές σημειώσεις</li></ol>
---	---

διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στο ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο.

### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

Η οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την (ή μετά την) 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνονταν, αρκεί να γνωστοποιούσε το γεγονός αυτό.

***Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (δεξιά)***



## Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2:

### Αποθέματα

#### Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

#### Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εκτός από:

1. έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών
2. χρηματοοικονομικά μέσα
3. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγικότητα τη στιγμή της συγκομιδής.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- a) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά την συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημιά κατά την λογιστική περίοδο της μεταβολής
- b) διαπραγματευτές – μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ως ζημιά κατά την περίοδο της μεταβολής.

Τα αποθέματα που αναφέρονται πιο πάνω (a) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση. Οι διαπραγματευτές - μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται πιο πάνω (b) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή - μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη αξία κατά τα

άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνο από τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου, που αφορούν στην αποτίμηση των αποθεμάτων<sup>9</sup>.

## **Ορισμοί**

**Αποθέματα είναι** περιουσιακά στοιχεία:

- i) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- ii) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής . δηλαδή ημιτελή προϊόντα (προς πώληση)
- iii) έχουν την μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μια συναλλαγή, σε καθαρά εμπορική βάση.

## **Αποτίμηση αποθεμάτων**

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

---

<sup>9</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

[http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economy](http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w_articles_economy)

**Κόστος αποθεμάτων:** Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

**Κόστος αγοράς:** Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά έξοδα, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

**Κόστος μεταποίησης:** Τα κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και η συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και της διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

**Λοιπές δαπάνες:** Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

**Τεχνικές αποτίμησης του κόστους**

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών<sup>10</sup>.

### **Τύποι προσδιορισμού του κόστους**

1. Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προσδιορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους του κάθε είδους.
2. Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι κατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μια κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημιάς.
3. Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στον πρώτο (1) τύπο, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης

---

<sup>10</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

[http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economy](http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w_articles_economy)

εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και την ίδια χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος τα περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογιστεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας<sup>11</sup>.

### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

Η οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την (ή μετά την) 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρυνόταν, αρκεί να γνωστοποιούσε το γεγονός αυτό.

---

<sup>11</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

**Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων (δεξιά)**

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- § Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών,
- § Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης,
- § Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία,
- § Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριάσει για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- § Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή,
- § Η αξίας της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως , και
- § Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν την χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO, όπως αναφέρεται παραπάνω. (Last In First Out)

## **ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7:**

### **Καταστάσεις ταμιακών ροών**

#### **Σκοπός**

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης για να εκτιμούν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες<sup>12</sup>.

#### **Πεδίο εφαρμογής**

---

<sup>12</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007



1. Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και θα την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.
2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7 Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως, που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.
3. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις δεσμεύσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

#### **Ωφέλειες από τις πληροφορίες για τις ταμιακές ροές**

4. Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά

και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων οικονομικών οντοτήτων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα των παρουσιαζόμενων λειτουργικών αποτελεσμάτων για διαφορετικές μεταξύ τους οικονομικές οντότητες, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

5. Πληροφορίες για τις προηγηθείσες ταμιακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών<sup>13</sup>.

## **ΟΡΙΣΜΟΙ**

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

---

<sup>13</sup> Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007

**Ταμιακά διαθέσιμα** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

**Ταμιακά ισοδύναμα** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

**Ταμιακές ροές** νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

**Λειτουργικές δραστηριότητες** είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια οντότητα και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

**Επενδυτικές δραστηριότητες** είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

**Χρηματοδοτικές δραστηριότητες** είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της οικονομικής οντότητας.

### **Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα**

Τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό

ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάλυση).

Οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας μάλλον παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμιακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος σε ταμιακά ισοδύναμα.

### **Παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών**

Η κατάσταση ταμιακών ροών θα απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, κατά τρόπο

ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμιακές ροές που διαφέρουν στον τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως λειτουργική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοδοτική δραστηριότητα.

### **Λειτουργικές δραστηριότητες**

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης - κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της οικονομικής οντότητας, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων λειτουργικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόγνωση μελλοντικών λειτουργικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της

ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

- a) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών
- b) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα
- c) καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- d) καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους
- e) εισπράξεις και καταβολές μετρητών ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές
- f) καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες και
- g) εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση.

Μερικές συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου πάγιου, μπορεί να δημιουργήσουν ένα κέρδος ή μία ζημία, που συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Ωστόσο, οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει χρεόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικώς για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιών κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι

σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα δημιουργίας εσόδων αυτής της οικονομικής οντότητας.

### **Επενδυτικές δραστηριότητες**

Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

- a) καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια
- b) εισπράξεις από πωλήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων
- c) καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, χρεωστικών μέσων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση)
- d) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση)

- e) ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα)
- f) εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος)
- g) καταβολές μετρητών για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες και
- h) εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται ως αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσεως, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης<sup>14</sup>.

### **Χρηματοδοτικές δραστηριότητες**

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση των αξιώσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα

---

<sup>14</sup> Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007



ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι:

- a) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων
- b) καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας
- c) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- d) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων και
- e) καταβολές μετρητών του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από χρηματοδοτική μίσθωση<sup>15</sup>.

### **Εμφάνιση ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες**

Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

- a) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών
- b) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το κέρδος ή η ζημία προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμιακές ροές.

---

<sup>15</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών μπορεί να αντλούνται:

- a) είτε από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας ή
- b) με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων (των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων, προκειμένου για χρηματοπιστωτικό ίδρυμα) και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:
  - i) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς,
  - ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία και
  - iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την προσαρμογή του καθαρού κέρδους ή της ζημίας με βάση τις επιδράσεις από:

- a. τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς
- b. τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από

ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών εταιρειών και τα δικαιώματα της μειοψηφίας και

- c. όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που γνωστοποιούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις

### **Εμφάνιση ταμιακών ροών από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες**

Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, εκτός αν οι ταμιακές ροές που περιγράφονται στις δύο επόμενες παραγράφους εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

### **Εμφάνιση καθαρών ταμιακών ροών**

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

- a. εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της οικονομικής οντότητας και
- b. εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στο στοιχείο α) είναι:

- i) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας·
- ii) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια οικονομική οντότητα επενδύσεων και
- iii) μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό ιδιοκτητών ακινήτων και αποδόθηκαν σε αυτούς.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στο στοιχείο β) είναι οι προκαταβολές που δίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις και η εξόφληση τους:

- i) ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών·
- ii) αγορά και πώληση επενδύσεων και
- iii) λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τρίμηνης λήξης ή μικρότερη.

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από κάθε μία από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

- a) εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης
- b) οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων και

- c) ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων<sup>16</sup>.

### **Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα**

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα θα αναγνωρίζονται στο λειτουργικό νόμισμα της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.

Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού θα μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος. Αυτό επιτρέπει τη χρήση μιας ισοτιμίας που πλησιάζει την πραγματική. Για παράδειγμα, ο μέσος σταθμικός όρος των συναλλαγματικών ισοτιμιών μιας περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παρουσίαση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας θυγατρικής εξωτερικού. Οποσδήποτε όμως, το ΔΛΠ 21 δεν επιτρέπει χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ισχύει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όταν μετατρέπονται οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.

---

<sup>16</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, παρουσιάζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν παρουσιασθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

### **Τόκοι και μερίσματα**

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα θα κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως λειτουργικές ή επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει αναγνωριστεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με τον προβλεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό στο ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού.

Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες οικονομικές οντότητες. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν

μπορεί να καταταγούν στις λειτουργικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αντιπροσωπεύουν τα έξοδα εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να καταβάλει μερίσματα από τις λειτουργικές ταμιακές ροές.

### **Φόρος εισοδήματος**

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση ταμιακών ροών στις λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα συσχετίσιμο προς τις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατον να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Όμως,

όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, θα γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε<sup>17</sup>.

### **Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες**

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ό,τι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού

---

<sup>17</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007



ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, καθώς και τις διανομές (μερισμάτων) και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

### **Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων**

Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και από διαθέσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων θα παρουσιάζεται ξεχωριστά και θα κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

- a) το συνολικό τίμημα της αγοράς ή της διάθεσης·
- b) την αναλογία του τιμήματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·
- c) το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε και
- d) το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των επιδράσεων των ταμιακών ροών από αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με τη ξεχωριστή γνωστοποίηση

των ποσών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, βοηθά να διακρίνονται οι συγκεκριμένες αυτές ταμιακές ροές από τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από άλλες λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Τα αποτελέσματα των ταμιακών ροών από διαθέσεις δεν αφαιρούνται από εκείνα των αποκτήσεων.

Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν, ως τίμημα αγοράς ή πώλησης, παρουσιάζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

### **Μη ταμιακές συναλλαγές**

Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, θα εξαιρούνται από την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές θα γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες τις σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Πολλές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας οικονομικής οντότητας. Ο αποκλεισμός των μη ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς αυτές οι συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμιακές ροές στην τρέχουσα περίοδο. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- a) η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης
- b) η απόκτηση μιας οικονομικής οντότητας με έκδοση συμμετοχικών τίτλων και
- c) η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

### **Συνθετικά στοιχεία των ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδυνάμων**

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμιακών διαθέσιμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και θα παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.

Ενόψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμιακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλον τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμιακών διαθέσιμων και των ταμιακών ισοδυνάμων.

Το αποτέλεσμα κάθε μεταβολής της μεθόδου προσδιορισμού των στοιχείων που συνθέτουν τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα, όπως π.χ. μια μεταβολή στην κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία προηγουμένως θεωρούνταν ως μέρος του χαρτοφυλακίου επενδύσεων

της οικονομικής οντότητας, καταχωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη<sup>18</sup>.

### **Άλλες γνωστοποιήσεις**

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την οικονομική οντότητα και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχονται από θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική εταιρεία ή άλλες θυγατρικές.

Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας οικονομικής οντότητας. Συνιστάται η παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

- a) τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές λειτουργικές

---

<sup>18</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων·

- b) τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, που σχετίζονται με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης·
- c) το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα και
- d) το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες για κάθε τομέα προς αναφορά (βλ. ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς).

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέψει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η οικονομική οντότητα επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της. Μια οικονομική οντότητα που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.

Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμιακών ροών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ροών.

## Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994.

### *Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (δεξιά)*

Ελληνικό δίκαιο	ΔΛΠ7
<p>Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).</p>	<p>Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ως εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>⊖ Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.</li><li>⊖ Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ.</li></ul>

από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Ø Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).

Ø Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ.

Οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

Οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (πχ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).



## **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16:**

### **Ενσώματα Πάγια**

(Το αναθεωρημένο πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 (1998): Ενσώματες ακινητοποιήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την (ή μετά την) 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρυνόταν.

### **Σκοπός**

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

### **Πεδίο εφαρμογής**

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε:

1. ενσώματες ακινητοποιήσεις ταξινομημένες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 “Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες”.

2. βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα
3. την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση
4. μεταλλευτικά δικαιώματα και αποθέματα ορυκτών καυσίμων, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους παρόμοιους ή όμοιους ανακυκλώσιμους πόρους.

Ωστόσο, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή τη συντήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στις παραγράφους 2 και 4. Είναι πιθανό να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος προτύπου. Η οντότητα θα εφαρμόζει το πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα του ΔΛΠ 40 “Επενδύσεις σε ακίνητα”». Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα που θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος προτύπου.

### **Ορισμοί**

**Λογιστική αξία:** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

**Κόστος:** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή σε εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

**Αποσβέσιμο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. (Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι:

- a. η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ,  
ή
- b. το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

**Ενσώματες ακινητοποιήσεις:** είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- a. κατέχονται για χρήση στην παραγωγή προϊόντων ή στην παροχή υπηρεσιών ή στην παροχή αγαθών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
- b. αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μια λογιστική περίοδο.

**Αποτίμηση του κόστους**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του

συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο χειρισμό του ΔΛΠ 23.

### **Απόσβεση**

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά. Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωριζόμενο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με την μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύναται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία.

### **Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης**

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση

σύμφωνα με τα ΔΛΠ 8 “Λογιστικές και πολιτικές μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών”. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού. Τα γήπεδα και τα κτήρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτήρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτήριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτηρίου. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, οπότε αποσβένεται κατά τον τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

### **Μέθοδος απόσβεσης**

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος

πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν:

- 1. τη σταθερή μέθοδο:** κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλλεται,
- 2. τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου:** κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου, γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- 3. τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής:** κατά τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή.

Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

*Διαφορές Ελληνικής Λογιστικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών  
Λογιστικών Προτύπων (δεξιά)*

<p>Τα Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. γήπεδα,</li><li>2. κτήρια,</li><li>3. οικόπεδα</li></ol> <p>και μόνο βάσει νόμου (2065/92). Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.</p>	<p>Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους.</p> <p>Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα, πρέπει να γίνονται αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων (ΟΛΩΝ των παγίων), έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενσώματου παγίου θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει αυτό το πάγιο.</p>
---	---

## Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18:

### Έσοδα

#### Σκοπός

Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά έσοδα και κέρδη όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται ως έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για τη εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

#### Πεδίο εφαρμογής



Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- i. πώληση αγαθών,
- ii. παροχή υπηρεσιών, και
- iii. την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

1. τόκοι - καταλογισμοί για την χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,
2. δικαιώματα εκμετάλλευσης - καταλογισμοί για την χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (π.χ. διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, ...),
3. μερίσματα - διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου,
4. μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων,
5. αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα,
6. αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής
7. εξόρυξη μεταλλευμάτων.

## **Ορισμοί**

**Έσοδο:** είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

**Εύλογη αξία:** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

### **Αποτίμηση του εσόδου**

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή των ταμειακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή των ταμειακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους τρόπους:

1. με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή
2. με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, καταχωρείται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 “Χρηματοπιστωτικά μέσα:καταχώρηση και αποτίμηση”.

### **Πώληση αγαθών**

Το έσοδο από την πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

1. η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,
2. η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,
3. το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
4. πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
5. τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

### **Παροχή υπηρεσιών**

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
2. πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,
3. το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, και
4. τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την (ή μετά από την) 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

**Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων (δεξιά)**

<p>Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων,</li><li>2. πωλήσεις υπηρεσιών,</li><li>3. επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων,</li><li>4. επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης.</li></ol> <p><b>Έσοδο:</b> είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.</p> <p>Βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία σε πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.</p>	<p>Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. πώληση αγαθών,</li><li>2. παροχή υπηρεσιών,</li><li>3. χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.</li></ol> <p><b>Έσοδο:</b> είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως και οδηγεί σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή από τους εταίρους).</p>
--	--

**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32:**

**Χρηματοοικονομικά Προϊόντα Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση**

**Σκοπός**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών

στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

### **Πεδίο εφαρμογής**

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

1. εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 “Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις”, το ΔΛΠ 28 “Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις” ή το ΔΛΠ 31 “Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες”. Ωστόσο σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39.
2. δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 “Παροχές σε Εργαζομένους”.
3. συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων.
4. ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΠ “Ασφαλιστήρια συμβόλαια”. Όμως, το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εάν το ΔΛΠ 39 απαιτεί από την οντότητα να τους επιφυλάσσει χωριστή λογιστική μεταχείριση. Επιπλέον, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε

συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΠ 4 εάν επιλέξει, βάσει της παραγράφου 4δ του ΔΠΧΠ 4, να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 4 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους.

5. χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών εξαιρείται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά των απαιτήσεων αυτού του Προτύπου, σχετικά με τη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά.
6. χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συναλλαγές για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 “Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών”, εκτός από:
  - a. συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο, οι παράγραφοι 33 και 34 του παρόντος Προτύπου, που θα εφαρμόζονται στις ίδιες
  - b. μετοχές που αγοράζονται, πωλούνται, εκδίδονται ή ακυρώνονται σε σχέση με προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, προγράμματα αγοράς μετοχών εργαζομένων και κάθε άλλη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορεί να διακανονιστούν

συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

### **Τρόποι Διακανονισμού Συμβολαίου**

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ένα συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- 1) όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων
- 2) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της)
- 3) όταν, για παρόμοιες συμβάσεις, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παραλαβή με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες



διακυμάνσεις στην τιμή ή στο περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή και

- 4) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μία σύμβαση στο οποίο εφαρμόζεται η 2 ή η 3 δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο

Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσω ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 ή 4 εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση<sup>22</sup>.

### **Ορισμοί**

**Χρηματοοικονομικό Μέσο** είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οντότητα

---

<sup>22</sup> Καββαδίας, Λεωνίδας Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

**Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο** είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- 1) ταμιακά διαθέσιμα
- 2) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας,
- 3) συμβατικό δικαίωμα:
  - a) για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα
  - b) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα
- 4) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:
  - a) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας
  - b) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

**Χρηματοοικονομική υποχρέωση** είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

1. συμβατικό δικαίωμα:
  - a) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα

- b) την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα
2. συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:
- c) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας
  - d) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

**Συμμετοχικός τίτλος** είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

**Εύλογη αξία** εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίον ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Καββαδίας, Λεωνίδας Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

## Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δε θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39, συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

### *Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (δεξιά)*

<p>Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα λογίζονται συνήθως με βάση το νομικό τους τύπο.</p> <p>Ο συμψηφισμός δεν επιτρέπεται λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.</p> <p>Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.</p> <p>Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Δεν γνωστοποιείται τίποτα σχετικό στις οικονομικές καταστάσεις.</p>	<p>Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο, είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά, είτε ως έντιμη υποχρέωση.</p> <p>Όσα προϊόντα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται και να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.</p> <p>Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού</li><li>πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση.</li></ol> <p>Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>πολιτικές διαχείρισης κινδύνου</li><li>πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων</li><li>έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο</li><li>έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο</li><li>εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών προϊόντων.</li></ol>
---	---

## Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37:

### Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

#### Εισαγωγή

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:

- a. εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστές συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής,
- b. εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές οντότητες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών και
- c. εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (περιλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 “Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση”. Για χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται καθώς παρατίθεται στην παράγραφο 2(στ) του ΔΛΠ 39<sup>24</sup>.

Το Πρότυπο ορίζει μία συμβατική δέσμευση, ως μία δέσμευση που προέρχεται από ενέργειες μιας επιχείρησης, όπου:

- a. από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και

---

<sup>24</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

- b. ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη, πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση των δαπανών που απαιτούνται για το διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, με άλλα λόγια, το ποσό που μία επιχείρηση θα πλήρωνε δικαιολογημένα, για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή για να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά αυτό το χρόνο.

### **Σκοπός**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

### **Πεδίο Εφαρμογής**

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:

- a. εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία.
- b. εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων, και
- c. εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, εξαιρούνται

- d. εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής.
2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα (συμπεριλαμβάνοντας εγγυήσεις), τα οποία δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία.
3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς<sup>25</sup>.

## **Ορισμοί**

**Πρόβλεψη** είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

**Υποχρέωση** είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την επιχείρηση, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

**Εκτελεστέες συμβάσεις** είναι συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση.

**Δεσμευτικό γεγονός** είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

**Νόμιμη δέσμευση** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από:

- a. ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),

---

<sup>25</sup> Καββαδίας, Λεωνίδα Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

- b. νομοθεσία, ή
- c. άλλη εφαρμογή του νόμου.

**Τεκμαιρόμενη δέσμευση** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου:

- a. από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και
- b. ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

**Ενδεχόμενη Υποχρέωση** είναι:

- a. μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
- b. μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί:
  - i. δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
  - ii. το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενη Απαίτηση** είναι μία πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή τη μη επέλευση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενα στον έλεγχο της επιχείρησης.



**Επαχθής σύμβαση** είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

**Αναδιάρθρωση** είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- a. το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή
- b. τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται<sup>26</sup>.

### **Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος**

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

---

<sup>26</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

**Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων (δεξιά)**

- Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις το λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους.
- Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.
- Ο 2190 ορίζει σαν αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο που δύναται να εντοπισθεί.
- Αν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

- Πρόβλεψη: υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από τα γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων.
- Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:
  - a. μια επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νομική ή ηθική) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος
  - b. είναι πιθανό ότι θα προκύψει εκροή πόρων
  - c. μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.
- Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων. Επίσης ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση.
- Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που της αφορούν.
- Επίσης επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο.
- Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί ένα πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38:**  
**Άυλα Πάγια – Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης**

**Σκοπός**

Το Πρότυπο αυτό έχει σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί όπως μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

**Πεδίο Εφαρμογής**

1. Το πρότυπο αυτό θα εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:
  - a. άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
  - b. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39 “Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση”
  - c. την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και
  - d. δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.
2. Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:
  - a. στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης

- b. στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις
- c. στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 “Μισθώσεις”
- d. στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους
- e. σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 39. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το ΔΛΠ 27 “Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις”, το ΔΛΠ 28 “Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις” και το ΔΛΠ 31 “Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες”
- f. στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων
- g. στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 “Ασφαλιστήρια Συμβόλαια”. Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία<sup>27</sup>.

### Ορισμοί

**Μία ενεργός αγορά** είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις u963 συντρέχουν:

---

<sup>27</sup> Καββαδίας, Λεωνίδας Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

- a. τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- b. πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- c. οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

**Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων** είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερα ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτή τον έλεγχο της αποκτώμενης.

### **Μεταβατικές Διατάξεις και Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος**

Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός

περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

- a. στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004 και
- b. στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- c. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

**Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων (δεξιά)**

<ul style="list-style-type: none"><li>• Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα, με ανώτατο όριο τα 5 έτη.</li><li>• Ορισμένα άυλα στοιχεία αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής τους ζωής ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.</li><li>• Τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Τα άυλα πάγια στοιχεία στη πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στη χρήση στην οποία δημιουργούνται. Κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη</li></ul>
--	---

**Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39:**

**Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου**

**Σκοπός**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΛΠ 32 “Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση”. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΠΧΠ 7 “Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις”.

**Πεδίο Εφαρμογής**

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

- a. εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 “Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις”, ΔΛΠ 28 “Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις” ή ΔΛΠ 31 “Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες”. Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενής εταιρία ή κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.
- b. δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17. Ωστόσο
  - i. απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν τη διαγραφή και την απομείωση του παρόντος Προτύπου
  - ii. απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν στη διαγραφή του παρόντος Προτύπου και
  - iii. παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις που υπόκεινται στις διατάξεις αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου
- c. δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 “Παροχές σε Εργαζομένους”.
- d. χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ικανοποιούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (περιλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα



εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ικανοποιούν την εξαίρεση του α πιο πάνω.

- e. δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου u963 συμβολαίου όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4. Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο συμβόλαιο.
- f. συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία.
- g. συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα<sup>29</sup>.

### **Τρόποι Διακανονισμού Συμβολαίου**

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την

---

<sup>29</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

- a. όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,
- b. όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει συναφείς συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),
- c. όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή και
- d. όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μία σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το b ή το c δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου

σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

### **Ορισμοί**

**Παράγωγο** είναι χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και έχει τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- a. η αξία του μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή ενός καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή συναφούς μεταβλητής (μερικές φορές καλούμενη το «υποκείμενο»),
- b. δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς και
- c. διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

## Κατηγορίες Χρηματοοικονομικών Μέσων

1. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη ζημία μέσω αποτελεσμάτων είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιονδήποτε εκ των δύο όρων που ακολουθούν:

a. Κατατάσσεται ως προοριζόμενο για εμπορική εκμετάλλευση. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση κατατάσσεται ως προοριζόμενη για εμπορική εκμετάλλευση αν:

- i) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον ή,
- ii) αποτελεί μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών ή
- iii) είναι παράγωγο (εκτός από παράγωγο που είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).

b. Κατά την αρχική αναγνώριση προσδιορίστηκε από την οικονομική οντότητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μία οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί τον προσδιορισμό αυτόν όταν η χρήση του προσδιορισμού καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση επειδή:

- i) απαλείφει ή μειώνει σε σημαντικό βαθμό μία ανακολουθία που αφορά στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ενίοτε

αποκαλείται και «λογιστική διαφοροποίηση») που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των σχετικών κερδών ή ζημιών σε διαφορετικές βάσεις, ή

- ii) γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο, και η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επένδυσης, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά σε αυτήν την βάση στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας, για παράδειγμα, στο Διοικητικό Συμβούλιο ή τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας.

**Ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης** είναι ένα συμβόλαιο που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.

**Ενσωματωμένο παράγωγο** είναι ένα συνθετικό στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο επηρεάζει μερικές ή όλες τις ταμιακές ροές, οι οποίες διαφορετικά με βάση το συμβόλαιο θα έπρεπε να τροποποιηθούν βασιζόμενες σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές. Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά που βάσει της σύμβασης

μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο από εκείνο το μέσο, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μόνον και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

- a. τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου
- b. ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου, και
- c. το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο). Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο, αν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και σύμφωνα με άλλα κατάλληλα ΔΛΠ, αν δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο. Το Πρότυπο αυτό δεν καλύπτει το θέμα της ιδιαίτερης παρουσίασης του ενσωματωμένου παραγώγου στην όψη των οικονομικών καταστάσεων<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

## **Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων**

Για σκοπούς αποτίμησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το παρόν Πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στις προηγούμενες τέσσερις κατηγορίες:

- a. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,
- b. επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη,
- c. δάνεια και απαιτήσεις και
- d. διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

## **Παράγοντες Που Λαμβάνονται Υπόψη Για Την Επιμέτρηση Στην Εύλογη Αξία**

Η βέλτιστη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι οι χρηματιστηριακές τιμές μιας ενεργού αγοράς. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε κατά την ημερομηνία επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες.

Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υφίστανται, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και τα μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υφίσταται τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι

παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις των τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη.

Η τεχνική αποτίμησης που θα επιλεγεί θα χρησιμοποιεί στο έπακρο δεδομένα της αγοράς και θα βασίζεται όσο το δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που αφορούν ειδικά την οικονομική οντότητα. Ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και ακολουθεί τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οικονομική οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε διαθέσιμων παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς.

Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ., μία κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι άμεσα πληρωτέο, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που θα μπορούσε να απαιτηθεί η καταβολή του ποσού αυτού.

### **Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος**

Η οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δεν θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 32. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.



*Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας (αριστερά) και Διεθνών Λογιστικών  
Προτύπων (δεξιά)*

<b>Ελληνικό Δίκαιο</b>	<b>Δ.Λ.Π. 39</b>
Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος	Τα Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος

<p>κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5 ετίας είτε εξοδοποιούνται.</p> <p>Στα ελληνικά πρότυπα, τα αντίστοιχα στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα.</p> <p>Στις ελληνικές τράπεζες η ταξινόμηση των χρεογράφων γίνεται βάσει του Κ.ΛΣΤ</p> <p>A) Επί του ενοποιημένου ισολογισμού σε:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Δεκτά για επαναχρηματοδότηση (ομόλογα που λήγουν εντός των επομένων 2,5 μηνών)</li> <li>ii) συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης</li> <li>iii) λοιπά χρεόγραφα, όπου ανήκουν όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες</li> </ul> <p>Η αποτίμηση τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας. ( Αυτό ισχύει στη πράξη, στους επιμέρους ατομικούς ισολογισμούς των ενοποιούμενων θυγατρικών).</p> <p>Αυτό γίνεται επειδή οι κανόνες αποτίμησης που τηρεί ο όμιλος (δηλαδή οι ενοποιημένες καταστάσεις) πρέπει να είναι ομοιογενείς.</p> <p>B) Το ΚΛΣΤ έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς οι οποίοι εκφράζουν το διαχωρισμό των χρεογράφων σε 2 κατηγορίες :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής (λογ/μός 17)</li> </ul>	<p>κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής.</p> <p>Η Αναγνώριση (καταχώρηση) των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος(με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό , εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.</p> <p>Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την αγορά, δύναται να είναι η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης</p> <p>Η πώληση αναγνωρίζεται μόνο κατά την ημερομηνία διακανονισμού.</p> <p>Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων.</p> <p>Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα.</p>
--	--

<p>ii) συμμετοχές η τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης (λογ/μος 34).</p> <p>Η αποτίμηση τους όμως γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.</p> <p>Επίσης, στα ομόλογα, η απόσβεση της υπέρ(υπό)αξίας αγοράς, γίνεται με το ονομαστικό επιτόκιο του τίτλου. Αυτό συνάγεται από τον 2190, ο οποίος ομιλεί περί παρούσας αξίας με βάση το επιτόκιο του τίτλου.</p> <p>Επίσης η απόσβεση αυτή λογίζεται στα έσοδα/έξοδα από χρηματοοικονομικές πράξεις και όχι στα έσοδα/έξοδα από τόκους.</p> <p>Δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging.</p> <p>Υπάρχει μόνο μία γνωμάτευση του ΕΣΥΛ για τη χρήση λογαριασμών για τα δικαιώματα προαίρεσης (options), βάσει της οποίας τα ποσά των κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως.</p>	<p>1) Εμπορικό χαρτοφυλάκιο : για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε τρέχουσες αξίες με λογισμό της υπέρ(υπό)αξίας στα αποτελέσματα χρήσης</p> <p>2) Διακριθέντα έως τη λήξη: Όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους. Αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.</p> <p>3) Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα (όχι εμπορικά): αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης μείον μειώσεις για τυχόν απώλειες αξίας από προβλήματα εισπραξιμότητας.</p> <p>4) Διαθέσιμα-πρός-πώληση: Όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπέρ(υπό)αξία δύναται να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είτε στα αποτελέσματα χρήσης.</p> <p>Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.</p> <p>Παράγωγα και Hedgin</p> <p>Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging).</p> <p>Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό.</p>
--	--

<p>Με βάση τους κανόνες αποτίμησης του 2190, οι επιμέρους υπολογισμοί τυχόν μόνιμης απαξίωσης λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της συνολικά χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους και τρέχουσας.</p> <p>Η αποτίμηση των δανείων δεν λογιστικοποιείται σε ατομική βάση. Το χαρτοφυλάκιο των δανείων εμφανίζεται στο κόστος κτήσης ενώ διενεργείται μία γενική πρόβλεψη (AN 396/68). Για να καλύψει θεωρητικά συνολικά την τυχόν απαξίωση των δανείων.</p> <p>Διαγραφέντα ολικώς ή μερικώς δάνεια τα οποία μεταγενέστερα αναβιώνουν, λογίζονται στα έκτακτα έσοδα.</p>	<p>Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα.</p> <p>Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging).</li> <li>• Δεν είναι αποδεκτό το εσωτερικό (intra-division και intra-group) hedging: (μεταξύ banking book και trading book).</li> <li>• Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.</li> <li>• Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους</li> <li>• Το hedging πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης</li> <li>• Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy).</li> <li>• Το hedging πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματικό (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση.</li> </ul> <p>Η επαρκής αποτελεσματικότητα του hedging ισχύει μόνο όταν : η μεταβολή της αγοραίας αξίας η των ταμιακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη</p>
--	---

	<p>μεταβολή της αγοραίας αξίας η των χρηματοροών της πράξης αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging).</p> <p>Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις:</p> <p>A) Hedging εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging): Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.</p> <p>B) Hedging χρηματοροών (Cash flow hedging): Δεδομένης της επαρκούς αποτελεσματικότητας του hedging, το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία, απεικονίζεται στον ισολογισμό, ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται απευθείας στην καθαρή θέση (εδώ η καλυπτόμενη συναλλαγή δεν υφίσταται μεταβολή της εύλογης αξίας της επειδή αφορά χρηματοροή).</p> <p>C) Hedging επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού: Κατά κανόνα ακολουθείται το ΔΛΠ 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.</p>
--	--

	<p>Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.</p> <p>Κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπέρ(υπό)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντιλογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.</p> <p>Επανεκτίμηση αξίας δανείων</p> <p>Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.</p>
--	---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΤΡΟΠΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ**

#### **3.1 Δ.Α.Π. 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»**

Οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτονται από το ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ». Οι πολιτικές που θα αναφέρονται εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλες τις περιόδους που θα παρουσιάζονται. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ απαιτεί τη χρήση εκτιμήσεων και κρίσης κατά την εφαρμογή των λογιστικών αρχών της Νοσηλευτικής Μονάδας.

Σημαντικές παραδοχές από την διοίκηση της Νοσηλευτικής Μονάδας για την εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων όπου κρίνεται απαραίτητο επισημαίνονται.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Ισολογισμό
- κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων
- κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
  - α) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,
  - β) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,
- κατάσταση ταμιακών ροών &
- σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών

πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις<sup>32</sup>.

### **3.2 Δ.Α.Π. 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»**

Την ημερομηνία του ισολογισμού, τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμημένη τιμή πώλησης στην συνηθισμένη πορεία των εργασιών της Μονάδας μείον οποιαδήποτε σχετικά έξοδα πώλησης.

Το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (φάρμακα, υγειονομικό υλικό κλπ) καθορίζεται με βάση την τελευταία τιμή κτήσεως λόγω του υφιστάμενου καθεστώτος διατιμήσεως.

Το κόστος των αποθεμάτων δεν περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά έξοδα.

### **3.3 Δ.Α.Π. 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»**

Τα διαθέσιμα και ισοδύναμα διαθέσιμων περιλαμβάνουν τα μετρητά στην τράπεζα και στο ταμείο που διαθέτει η Νοσηλευτική Μονάδα, καθώς επίσης και τυχόν βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας, όπως τα προϊόντα της αγοράς χρήματος και οι τραπεζικές καταθέσεις.

Για τις ανάγκες κατάρτισης της Κατάστασης Ταμιακών Ροών οι Νοσηλευτικές Μονάδες θα πρέπει να διαχωρίσουν τις δραστηριότητες στους σε Λειτουργικές, Επενδυτικές, και Χρηματοοικονομικές.

Απαιτούμενα στοιχεία για τον προσδιορισμό των Ταμιακών Διαθεσίμων και ισοδυνάμων αυτών της Νοσηλευτική Μονάδα, είναι τα κάτωθι:

---

<sup>32</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006



Ο προσδιορισμός των προ φόρων πλεονασμάτων, αποσβέσεων, προβλέψεων, χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων, μεταβολών λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης που έχουν σχέση με λειτουργικές δραστηριότητες, μεταβολές αποθεμάτων, απαιτήσεων, βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων (πλην τραπεζών), υποχρεώσεων από φόρους, χρεωστικών τόκων και συναφών εξόδων καταβεβλημένων, πληρωθέντων φόρων, αγορών παγίων, μεταβολές μακροπροθέσμων απαιτήσεων εισπραχθέντες τόκοι, μεταβολές μακροπροθέσμων υποχρεώσεων (πλην δανείων), μεταβολές βραχυπρόθεσμων δανειακών υποχρεώσεων.

### **3.3 Δ.Α.Π. 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ»**

Οι λογιστικές Πολιτικές είναι λογιστικές μέθοδοι, βάσεις, αρχές ή πρακτικές που ακολουθεί η Νοσηλευτική Μονάδα για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Οι ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές επιβάλλεται να εφαρμόζονται με συνέπεια (consistency) για σε όλες τις περιόδους της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και αντιστοίχως να γνωστοποιούνται

Αλλαγή των λογιστικών αρχών επιτρέπεται μόνο αν αυτό επιβάλλεται από το νόμο ή αν η αλλαγή αυτή οδηγήσει σε μία καλύτερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η Νοσηλευτική Μονάδα σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών οφείλει να τις εφαρμόζει αναδρομικά - εκτός αν είναι ανέφικτο -και να γνωστοποιήσει τα ακόλουθα:

- Λόγοι της μεταβολής.
- Ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα και για τις προηγούμενες χρήσεις.

– Ποσό της προσαρμογής για τις χρήσεις πριν από αυτές τις συγκριτικής πληροφόρησης

– Γεγονός της επαναδιατύπωσης της συγκριτικής πληροφόρησης ή της αδυναμίας επαναδιατύπωσης.

Το αποτέλεσμα μίας μεταβολής στις λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή ή αν η μεταβολή αυτή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις<sup>33</sup>.

### **3.4 Δ.Α.Π. 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»**

Όταν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού είναι ουσιώδη, έτσι ώστε η μη γνωστοποίησή τους να επηρεάζει την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις, τότε η Νοσηλευτική Μονάδα γνωστοποιεί τη φύση του γεγονότος και εκτιμά το οικονομικό του αποτέλεσμα (ή αλλιώς δηλώνει δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί τέτοια εκτίμηση).

Στα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού συμπεριλαμβάνονται όλα τα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, ακόμη και αν αυτά τα γεγονότα συμβαίνουν μετά τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων ή άλλων επιλεγμένων οικονομικών πληροφοριών.

---

<sup>33</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

### 3.5 Δ.Λ.Π. ΝΟ 11 «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΈΡΓΩΝ»

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες ακολουθούν δύο μεθόδους για τη σύναψη των Συμβάσεων εκτέλεσης έργων:

- Ø Τη μέθοδο της Ανάθεσης μέσω διαγωνισμών &
- Ø Τη μέθοδο της εκτέλεσης των έργων με Αυτεπιστασία

Στην πρώτη περίπτωση το έργο εκτελείται από εργοληπτική εταιρεία, είτε με διαγωνισμό, είτε με απ' ευθείας ανάθεση - σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις- με Σύμβαση που συνάπτεται μετά από σχετική Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου και στην οποία αναφέρεται ο τρόπος εκτέλεσης του έργου.

Οι συντελεστές εκτέλεσης του έργου (εργατοτεχνικό και λοιπό προσωπικό, μηχανήματα, υλικά κατασκευής, τεχνική βοήθεια κ.λ.π.) βαρύνουν αποκλειστικά τον ανάδοχο του έργου.

Στην δεύτερη περίπτωση - εκτέλεση έργου με αυτεπιστασία – το έργο εκτελείται από τις τεχνικές υπηρεσίες των Νοσηλευτικών Μονάδων, μετά από σχετική Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, κατόπιν σύμφωνης εισήγησης του Προέδρου.

Τα μέσα παραγωγής-εκτέλεσης έργου (εργατοτεχνικό προσωπικό, υλικά κατασκευής, μηχανήματα κ.λ.π.) διατίθενται από την ίδια την Νοσηλευτική Μονάδα, η οποία διαθέτει τον απαραίτητο τεχνικό εξοπλισμό, καθώς επίσης και επαρκές μόνιμο εργατοτεχνικό προσωπικό.

Η Οικονομική Διεύθυνση της Νοσηλευτικής Μονάδας ως καθ' ύλην αρμοδία για την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, οφείλει να κατανείμει το κόστος του έργου στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αυτό εκτελείται, κυρίως στις περιπτώσεις που τα έργα ανατίθενται σε εργοληπτικές εταιρείες.

Λογιστική εικόνα παρακολούθησης προς το σκοπό αυτό, όσο αφορά την Αξία Κτήσης τους αποτελεί ο λογαριασμός 11 «Κτίρια-Εγκαταστάσεις

Κτιρίων-Τεχνικά έργα» και οι υπολογαριασμοί του. Σε ότι δε αφορά την Αξία Κόστους Κατασκευής αποτελεί ο λογαριασμός 15 «Ακινητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως ΠαγίωνΣτοιχείων» όταν φυσικά πρόκειται για ιδιοκατασκευές .

Ταυτοχρόνως διατηρείται σε πλήρη ανάπτυξη ο λογαριασμός 15, για να απεικονίζεται συγκεντρωτικά το Κόστος κάθε Επένδυσης, ώστε κατόπιν να μεταφερθεί λογιστικώς στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς, των λογαριασμών 10-14, 16 & 17 της Γενικής Λογιστικής.

Σημειώνεται πως η πλήρης εφαρμογή του κανόνα που θέτει το πρότυπο, επιτυγχάνεται, με την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.

Τα πρότυπο επηρεάζει κυρίως το λογαριασμό 73 του Ε.Γ.Λ.Σ

### **3.6 Δ.Α.Π. 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»**

Η Νοσηλευτική Μονάδα ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος για τις υπηρεσίες που παρέχει.

Συνεπώς το εν λόγω πρότυπο δεν έχει εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες.

### **3.7 Δ.Α.Π. 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»**

Πρωτεύων τομέας πληροφόρησης – επιχειρηματικοί τομείς. Η Νοσηλευτική Μονάδα δραστηριοποιείται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών υγείας (υγειονομικές υπηρεσίες, ιατρική περίθαλψη κλπ).

Δε συντρέχει λόγος διαχωρισμού των δραστηριοτήτων του Νοσοκομείου σε περισσότερους επιχειρηματικούς τομείς σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 «Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα».

Δευτερεύων τομέας πληροφόρησης - γεωγραφικοί τομείς

Η μοναδική χώρα δραστηριοποίησης του της Νοσηλευτικής Μονάδας είναι η Ελλάδα η οποία αποτελεί και το μοναδικό γεωγραφικό τομέα δραστηριοποίησης.

### **3.8 Δ.Λ.Π. 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»**

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στις αρχές της Λογιστικής και της Πληροφόρησης, που οφείλει να εφαρμόζει η Μονάδα κατά την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων<sup>34</sup>.

### **3.9 Δ.Λ.Π. 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»**

Τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στις αξίες κτήσεως τους ή στις αξίες τεκμαιρόμενου κόστους όπως αυτό προσδιορίζεται βάσει εύλογων αξιών κατά την ημερομηνίες μετάβασης, μείον, κατ' αρχήν τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και δεύτερον, τυχών απαξιώσεις των παγίων.

Το κόστος κτήσεως περιλαμβάνει όλες τις άμεσα επιρριπτές δαπάνες για την απόκτηση των στοιχείων.

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσωμάτων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο, μόνον κατά την έκταση που οι δαπάνες αυτές αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν από την χρήση του παγίου στοιχείου και το

---

<sup>34</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

[www.globaltraining.gr/nq\\_content.cfm?a-id=2280](http://www.globaltraining.gr/nq_content.cfm?a-id=2280)

κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

Οι αποσβέσεις των άλλων στοιχείων των ενσωμάτων παγίων (πλην οικοπέδων τα οποία δεν αποσβένονται) υπολογίζονται με την σταθερή μέθοδο μέσα στην ωφέλιμη ζωή τους που έχει ως εξής:

<i>Κτίρια</i>	<i>Διάρκεια ωφέλιμης ζωής- έτη</i>
<i>Μηχανολογικός Εξοπλισμός</i>	<i>Διάρκεια ωφέλιμης ζωής- έτη</i>
<i>Μεταφορικά Μέσα</i>	<i>Διάρκεια ωφέλιμης ζωής- έτη</i>
<i>Λοιπός εξοπλισμός</i>	<i>Διάρκεια ωφέλιμης ζωής- έτη</i>

Οι υπολειμματικές αξίες και οι ωφέλιμες ζωές των ενσωμάτων παγίων υπόκεινται σε επανεξέταση σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού.

Όταν οι λογιστικές αξίες των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων υπερβαίνουν την ανακτήσιμη αξία τους, η διαφορά (απομείωση) καταχωρείται άμεσα ως έξοδο στα αποτελέσματα.

Κατά την πώληση ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα.

Οι επισκευές και συντηρήσεις καταχωρούνται στα έξοδα της περιόδου που

αφορούν<sup>35</sup>.

### **3.10 Δ.Α.Π. 18 «ΕΣΟΔΑ»**

Τα έσοδα της Νοσηλευτικής Μονάδας προέρχονται κυρίως από

- παροχή υπηρεσιών και λογίζονται την περίοδο που παρέχονται οι υπηρεσίες, με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της παρερχομένης υπηρεσίας σε σχέση με το σύνολο των παρερχομένων υπηρεσιών.

- Πιστωτικούς τόκους που αναγνωρίζονται βάσει χρονικής αναλογίας και με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου.

Όταν υπάρχει απομείωση των απαιτήσεων, η λογιστική αξία αυτών μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό τους το οποίο είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών προεξοφλουμένων με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο.

Στην συνέχεια λογίζονται τόκοι με το ίδιο επιτόκιο επί της απομειωμένης(νέας λογιστικής) αξίας.

- Λοιπά έσοδα , όπως έσοδα από ενοίκια

---

<sup>35</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα , 2002

[www.globaltraining.gr/nq\\_content.cfm?a-id=2280](http://www.globaltraining.gr/nq_content.cfm?a-id=2280)

### 3.11 Δ.Α.Π. 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ»

Βραχυπρόθεσμες παροχές

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές προς τους εργαζομένους (εκτός από παροχές λήξης της εργασιακής σχέσης) σε χρήμα και σε είδος αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν καθίστανται δεδουλευμένες.

Τα έξοδα αυτά καλύπτονται από κρατικές επιχορηγήσεις.

Τυχόν ανεξόφλητο ποσό καταχωρείται ως υποχρέωση, ενώ σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε υπερβαίνει το ποσό των παροχών, η Μονάδα αναγνωρίζει το υπερβάλλον ποσό ως στοιχείο του ενεργητικού της (προπληρωθέν έξοδο) μόνο κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή σε επιστροφή.

- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία:

Οι παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης περιλαμβάνουν συντάξεις ή άλλες παροχές (ασφάλειες ζωής και ιατρική περίθαλψη) οι οποίες δεν βαρύνουν τον προϋπολογισμό της Νοσηλευτικής Μονάδας αλλά το Ελληνικό Δημόσιο.

- Παροχές τερματισμού της απασχόλησης

Οι παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης καταβάλλονται όταν οι εργαζόμενοι αποχωρούν πριν την ημερομηνία συνταξιοδότησεως.

Οι εν λόγω παροχές δεν βαρύνουν τον προϋπολογισμό της Νοσηλευτικής Μονάδας αλλά τον Κρατικό Προϋπολογισμό<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

[http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economy](http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w_articles_economy)



### **3.12 Δ.Λ.Π. 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»**

Η Νοσηλευτική Μονάδα αναγνωρίζει τις κρατικές επιχορηγήσεις οι οποίες ικανοποιούν αθροιστικά τα εξής κριτήρια:

- Υπάρχει τεκμαιρόμενη βεβαιότητα ότι η Μονάδα έχει συμμορφωθεί ή πρόκειται να συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης &
- πιθανολογείται ότι το ποσό της επιχορήγησης θα εισπραχθεί.

Καταχωρούνται στην εύλογη αξία και αναγνωρίζονται με τρόπο συστηματικό στα έσοδα, με βάση την αρχή του συσχετισμού των επιχορηγήσεων με τα αντίστοιχα κόστη τα οποία και επιχορηγούν.

Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα, αναβάλλονται και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα έτσι ώστε να αντιστοιχίζονται με τα έξοδα που προορίζονται να αποζημιώσουν.

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνονται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως έσοδο επόμενων χρήσεων και αναγνωρίζονται συστηματικά και ορθολογικά στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου του ενεργητικού<sup>37</sup>

### **3.13 Δ.Λ.Π. 21 «ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ»**

Η εφαρμογή του προτύπου στις Νοσηλευτικές Μονάδες, περιορίζεται στην εφαρμογή των κανόνων που θέτει ο Τομέας της Λογιστικής των Συναλλαγών σε Ξένο Νόμισμα, δεδομένου ότι οι Νοσηλευτικές Μονάδες

---

<sup>37</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

της χώρας μας, δεν διαθέτουν εξ' όσον τουλάχιστον γνωρίζουμε, Εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Πριν την υιοθέτηση του Ενιαίου Νομίσματος (Ευρώ), στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως οι Νοσηλευτικές Μονάδες, όπως άλλωστε και σήμερα, συναλλάσσονταν με τις χώρες της Ε.Ε, τόσο για την εισαγωγή αγαθών (κυρίως μηχανημάτων), όσο και για τη λήψη Δανείων.

Μετά την υιοθέτηση του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Νομίσματος, οι συναλλαγές του πραγματοποιούνται σε Ευρώ και συνεπώς δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των κανόνων του προτύπου.

Με τρίτες χώρες δεν υφίστανται προς το παρόν συναλλαγές και αν ποτέ προκύψουν η αρμόδια Οικονομική Διεύθυνση της Μονάδας, θα εφαρμόσει τους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς.

Το πρότυπο Νο 21 επηρεάζει τις ομάδες 3 και 5 και το Λογαριασμό 18 του Ε.Γ.Λ.Σ<sup>38</sup>.

### **3.14 Δ.Λ.Π 22 «ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

Το πρότυπο μπορεί να εφαρμοσθεί σε Νοσηλευτικές Μονάδες που διαθέτουν θυγατρικές Μονάδες ή Οργανισμούς και στις περιπτώσεις εκείνες που απαιτείται συγχώνευση δύο ή και περισσότερων Επιχειρήσεων με παρεμφερείς σκοπούς.

Έχει παρατηρηθεί το φαινόμενο της δημιουργίας νέων Επιχειρήσεων κάθε φορά που προκύπτει η ανάγκη δραστηριοποίησης της Νοσηλευτικής

Μονάδας. σε διάφορους τομείς, με αποτέλεσμα σήμερα να παρίσταται η ανάγκη ενοποίησής τους σ' ένα Νομικό Πρόσωπο.

---

<sup>38</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

Το πρότυπο Νο 22, επηρεάζει τους Λογαριασμούς 18 και 34 του Ε.Γ.Λ.Σ

### **3.15 Δ.Λ.Π. 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ»**

Ο λογιστικός χειρισμός του Κόστους ακολουθεί τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας (Ν. 2190/20), όπου το Κόστος Δανεισμού θεωρείται Έξοδο.

Σε όσους εκ των Νοσηλευτικών Μονάδων εφαρμόζεται το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα, είναι δυνατή η εφαρμογή του προτύπου. Το κόστος μπορεί να προσαυξάνει την αξία των αγορασθέντων Παγίων Στοιχείων και να αποσβεσθεί εφ' άπαξ, ή τμηματικά στην πενταετία. Το πρότυπο Νο 23 επηρεάζει το Λογαριασμό 65 και όλα τα Πάγια & Αποθέματα<sup>39</sup>.

### **3.16 Δ.Λ.Π. 24 «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ»**

Κατά το πρότυπο, δύο μέρη θεωρούνται Συνδεόμενα, όταν το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο, ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, κατά τη λήψη Οικονομικών και Επιχειρηματικών Αποφάσεων.

Στις περιπτώσεις των Νοσηλευτικών Μονάδων που διαθέτουν Θυγατρικές Μονάδες, τα δύο μέρη δεν μπορούν να θεωρηθούν συνδεόμενα σύμφωνα με την έννοια που δίδει το πρότυπο, δεδομένου ότι ο έλεγχος ή η ουσιώδη επιρροή επί των Αποφάσεων, ασκείται από την Νοσηλευτική Μονάδα στις Θυγατρικές του Μονάδες, χωρίς να ισχύει και το αντίθετο. Οι σχέσεις αυτές

---

<sup>39</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

σύμφωνα με το πρότυπο δεν προσδίδουν τον χαρακτήρα των Συνδεδεμένων Μερών.

### **3.17 Δ.Λ.Π. 26 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»**

Στις Νοσηλευτικές Μονάδες, εφαρμόζονται τα Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές στο Ταμείο ασφάλισής τους, μαζί με τυχόν αποδόσεις της Επένδυσης αυτής.

Σύμφωνα με το πρόγραμμα Καθορισμένων Εισφορών, το ποσό των μελλοντικών Παροχών του συμμετέχοντος, προσδιορίζεται από τις εισφορές τόσο του συμμετέχοντος, όσο και του εργοδότη

Το πρότυπο Νο 26, επηρεάζει το Λογαριασμός 44 του Ε.Γ.Λ.Σ<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

### **3.18 ΔΛΠ 27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ»**

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του προτύπου των Νοσηλευτικών Μονάδων, είναι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στις Θυγατρικές Μονάδες και Οργανισμούς.

Το πρότυπο επηρεάζει τους Λογαριασμούς 18 και 34 του Ε.Γ.Λ.Σ.

### **3.19 Δ.Λ.Π 32 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ»**

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού σε μία Μονάδα μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο σε μια άλλη Μονάδα.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα της Νοσηλευτικής Μονάδας αφορούν στο σύνολο τους, απαιτήσεις οι οποίες περιλαμβάνουν μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού με σταθερές ή προσδιορισμένες πληρωμές, τα οποία δεν διαπραγματεύονται σε ενεργές αγορές.

Στην κατηγορία αυτή (Απαιτήσεις) δεν περιλαμβάνονται:

- απαιτήσεις από προκαταβολές για αγορά αγαθών ή υπηρεσιών
- απαιτήσεις που έχουν να κάνουν με δοσοληψίες φόρων, οι οποίες έχουν επιβληθεί νομοθετικά από το κράτος
- οτιδήποτε δεν καλύπτεται από σύμβαση ώστε να δίνει δικαίωμα στην επιχείρηση για λήψη μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών παγίων στοιχείων.

Οι απαιτήσεις περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, εκτός από εκείνες με λήξεις μεγαλύτερες των 12 μηνών από την ημερομηνία ισολογισμού. Τα τελευταία συμπεριλαμβάνονται στα μη κυκλοφορούντα

στοιχεία του ενεργητικού<sup>41</sup>.

### **3.20 Δ.Λ.Π 36 «ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»**

Τα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται και υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης ετησίως και όταν κάποια γεγονότα καταδεικνύουν ότι η λογιστική αξία μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη.

Τα στοιχεία του ενεργητικού που αποσβένονται υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι οι λογιστική αξία τους δεν θα ανακτηθεί.

Η ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης.

Η ζημία λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού αναγνωρίζεται από την Μονάδα, όταν η λογιστική αξία των στοιχείων αυτών (ή της Μονάδας Δημιουργίας Ταμειακών Ροών) είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους.

Καθαρή αξία πώλησης θεωρείται το ποσό από την πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικού στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής στην οποία τα μέρη έχουν πλήρη γνώση και προσχωρούν οικειοθελώς, μετά από την αφαίρεση κάθε πρόσθετου άμεσου κόστους διάθεσης του στοιχείου ενεργητικού, ενώ, αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να εισρεύσουν στην Μονάδα από τη χρήση ενός στοιχείου ενεργητικού και από την διάθεση του στο

---

<sup>41</sup> Καββαδίας, Λεωνίδας Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

τέλος της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.

### **3.21 Δ.Α.Π 37 « ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»**

Τόσο οι Προβλέψεις όσο και οι ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις, είναι δυνατόν να καταχωρηθούν στις Οικονομικές Καταστάσεις των Νοσηλευτικών Μονάδων.

Προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν η Μονάδα έχει παρούσες νομικές η τεκμαιρόμενες υποχρεώσεις ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων, είναι πιθανή η εκκαθάρισή τους μέσω εκροών πόρων και η εκτίμηση του ακριβούς ποσού της υποχρέωσης μπορεί να πραγματοποιηθεί με αξιοπιστία.

Οι προβλέψεις επισκοπούνται κατά την ημερομηνία σύνταξης κάθε ισολογισμού και προσαρμόζονται προκειμένου να αντανακλούν την παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για τη διευθέτηση της υποχρέωσης.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εκτός αν η πιθανότητα εκροών πόρων οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι ελάχιστη.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται εφόσον η εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα, 2002

### **3.22 Δ.Λ.Π 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»**

Η Νομική Μορφή των Νοσηλευτικών Μονάδων ως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, δεν επιτρέπει την εμπορική εκμετάλλευση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων.

Μπορούν όμως να αποτιμηθούν και να αποτυπωθούν στις Οικονομικές τους Καταστάσεις.

Το πρότυπο Νο 38, επηρεάζει τους Λογαριασμούς της ομάδας 16 του Ε.Γ.Λ.Σ.

### **3.23 Δ.Λ.Π.39 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ»**

Η Νοσηλευτική Μονάδα σε γενικές γραμμές ακολουθεί τους βασικούς κανόνες που θέτει το πρότυπο, τόσο για την καταχώρηση όσο και την Αποτίμηση των Χρηματοπιστωτικών Μέσων.

Όσον αφορά στην πρώτη κατηγορία (Δάνεια & Εισπρακτές Αξίες) η αρχική καταχώρηση του λογαριασμού επί παραδείγματι των Χρεωστών ή των Δανείων στο Προσωπικό, γίνεται και αυτή στο Αναπόσβεστο Κόστος, λαμβανομένης υπ' όψιν τυχόν Απομείωσης κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Δεν λαμβάνεται υπ' όψιν προς το παρόν ο υπολογισμός (Αποτίμηση με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου προσαυξήσεων στην περίπτωση των Ν. Μ.)

Για τη δεύτερη κατηγορία (Κρατούμενες μέχρι τη λήξη Επενδύσεις) δεν χρειάζεται να γίνει ειδική αναφορά, διότι προς το παρόν οι Ν.Μ. δεν διαθέτουν παρόμοιες Επενδύσεις (Κρατικά Ομόλογα, Ομολογίες Εταιρειών κ.λ.π)

Για την τρίτη κατηγορία (Κατεχόμενα για Εμπορικούς Σκοπούς Χρηματοοικονομικά Στοιχεία) παράδειγμα αποτελεί ο η Νοσηλευτική



Μονάδα που έχει στην κατοχή της Μετοχές Εταιρειών εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, όχι όμως με σκοπό αποκόμισης Κέρδους από Βραχύχρονες Αυξήσεις των τιμών τους.

Σε ότι αφορά την Αποτίμησή τους ακολουθούνται οι διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, σύμφωνα με τις οποίες κάθε φύσεως Τίτλοι Χρεογράφων με χαρακτήρα Ακινήτοποιήσεων, αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή τους.

Ως Τρέχουσα Τιμή ορίζεται, ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της Χρήσης.

Για την τέταρτη κατηγορία (Διαθέσιμα προς Πώληση Στοιχεία), επίσης δεν χρειάζεται ειδική αναφορά, καθ' ότι οι Νοσηλευτικές Μονάδες δεν διαθέτουν προς το παρόν Συμμετοχικούς Τίτλους, σε οποιαδήποτε εταιρεία.

Το πρότυπο Νο 39, επηρεάζει τους Λογαριασμούς 34, 38, 18, 52 & 45 του Ε.Γ.Λ.Σ<sup>43</sup>.

### **3.24 Δ.Λ.Π. 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»**

Το πρότυπο έχει εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες που διαθέτουν Ακίνητη Περιουσία. Το μεγαλύτερο μέρος της αφορά Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ακίνητα και το υπόλοιπο, Ακίνητα Επένδυσης.

Παραδείγματα Επένδυσης σε Ακίνητα

ο Γήπεδα-Οικόπεδα, που κατέχονται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των Κεφαλαίων

Ø Γήπεδα- Οικόπεδα, που κατέχονται με σκοπό τη μελλοντική χρήση

---

<sup>43</sup> Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

Ø Κτίρια μισθωμένα, για μία ή περισσότερες Λειτουργικές Μισθώσεις.

Ø Κτίρια κενά, που προορίζονται για Μισθώσεις

#### Καταχώρηση της επένδυσης

Η Επένδυση σε Ακίνητα καταχωρείται ως Περιουσιακό Στοιχείο όταν:

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την Επένδυση, θα εισρεύσουν στην Μονάδα

$\frac{3}{4}$  Το Κόστος της Επένδυσης μπορεί να Αποτιμηθεί αξιόπιστα.

$\frac{3}{4}$  Τυχόν μεταγενέστερες Δαπάνες σε Ακίνητα Επένδυσης, προστίθενται στη λογιστική τους Αξία.

#### **Γνωστοποίηση**

Μερικές από τις Γνωστοποιήσεις που απαιτεί το πρότυπο είναι:

Ø Τα κριτήρια βάσει των οποίων διαχωρίζονται, τα Κτίρια Επένδυσης από τα Ιδιοχρησιμοποιούμενα

Ø Οι μέθοδοι προσδιορισμού της Αξίας της Επένδυσης.

Ø Τα ποσά που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και αφορούν:

- Τα Έσοδα Μισθωμάτων
- Τα Άμεσα Λειτουργικά Έξοδα
- Τις Ουσιώδεις Συμβατικές Δεσμεύσεις για την αγορά, την κατασκευή ή την αξιοποίηση της Επένδυσης σε Ακίνητα.

Όταν η Μονάδα μετά την Αρχική καταχώρηση της Επένδυσης επιλέγει τη μέθοδο της Εύλογης Αξίας, πρέπει να γνωστοποιεί επί πλέον:

Τις τυχόν προσθήκες που προέρχονται από αγορές ή από Κεφαλαιοποίηση Αγοράς ή από Κεφαλαιοποίηση Δαπανών.

Ø Τα Καθαρά Κέρδη ή τις Ζημίες από τις προσαρμογές στην Εύλογη Αξία.

Ø Τις Συναλλαγματικές Διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των νέων Καταστάσεων Αλλοδαπής Οικονομικής Μονάδας.

Ø Τις όποιες τυχόν Μεταβολές.

Βεβαίως η Νοσηλευτική Μονάδα δεν ανήκει στην κατηγορία εκείνη που έχουν σημαντικά περιθώρια περαιτέρω αξιοποίησης της Ακίνητης Περιουσίας του και δεν έχει τη δυνατότητα της σταδιακής εφαρμογής και επί μέρους κανόνων του προτύπου. Επίσης δεν έχει την ευχέρεια του διαχωρισμού των Ακινήτων Επένδυσης και Ιδιοχρησιμοποιουμένων καθώς και τη δυνατότητα Αποτίμησής τους τόσο κατά το αρχικό στάδιο, όσο και μεταγενέστερα<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα Δ.Λ.Π. ευχερώς δύνανται να εφαρμοσθούν στις Νοσηλευτικές Μονάδες που διαθέτουν πλήρη λογιστική υποδομή βασισμένη στις διατάξεις του Π.Δ. 146/2003 «περί εφαρμογής του Διπλογραφικού Λογιστικού συστήματος»

Η ύπαρξη οργανωμένου λογιστηρίου, τα ενδεδειγμένα πληροφοριακά συστήματα καθώς και το εξειδικευμένο προσωπικό αποτελούν βασικές προϋποθέσεις για την πλήρη εφαρμογή τους.

Τα Δ.Λ.Π. λύνουν παλαιά προβλήματα αλλά παράλληλα δημιουργούν νέες ανάγκες, τις οποίες οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων καλούνται να αντιμετωπίσουν.

Βασικό στοιχείο επιτυχούς εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είναι ο προσδιορισμός των αναγκών και των απαιτούμενων μεταβολών, προκειμένου να αναπτυχθεί ένα στρατηγικό πλάνο και ένας προϋπολογισμός μετάβασης.

Η προσέγγιση αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, προκειμένου να προσδιορισθούν οι ανάγκες που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., σε ότι σχετίζεται με τις αλλαγές στα συστήματα πληροφόρησης, τις θέσεις έμπειρου προσωπικού κ.λ.π.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007*, Globaltraining, Αθήνα 2007

Καββαδίας, Λεωνίδα Σπ., *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Ipirotiki publications, Αθήνα, 2003

Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2006

Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Αικατερίνη Δ., *Διεθνή λογιστικά πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη*, Αρίων, Θεσσαλονίκη, 2007

Σακέλλης, Εμμανουήλ Ι., *Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία*, Ε. Σακέλλη, Αθήνα , 2002

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

**[www.globaltraining.gr/nq\\_content.cfm?a-id=2280](http://www.globaltraining.gr/nq_content.cfm?a-id=2280)**

**[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)**

**[http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economy](http://news.kathemerini.gr/4dcgi/w_articles_economy)**

**[www.soel.gr](http://www.soel.gr)**

**[www.ase.gr](http://www.ase.gr)**

**[www.imerisia.gr](http://www.imerisia.gr)**

**[www.kerdos.gr](http://www.kerdos.gr)**

**[www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)**

**[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)**