

Α.Τ.Ε.Ι ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ



**Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Cash Flow Statement)
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΑ
ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΜΙΧΑΛΗ ΜΑΡΙΝΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΦΑΤΟΥΡΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6

Α' ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ιστορική Παρουσίαση υιοθέτησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα.....	7
1.2 Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	7
1.3 Εφαρμογή Δ.Λ.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	9
1.4 Εφαρμογή Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.....	10
1.5 Στόχοι – Σκοποί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	10
1.6 Γενικές Αρχές των Δ.Λ.Π. Δ.Π.Χ.Π.....	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Οικονομικές καταστάσεις και πλαίσιο κατάρτισης αυτών σύμφωνα τα Ε.Λ.Π.....	13
2.2 Σκοπός χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ε.Λ.Π.).....	14
2.3 Βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων (Ε.Λ.Π.).....	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα (Δ.Λ.Π)	20
3.2 Γενικές αρχές και λογιστικές μέθοδοι (Δ.Λ.Π.).....	20
3.3 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π.).....	21

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Κυριότερες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π.

Ως προς τη σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων

4.1 Εισαγωγή.....	24
4.2 Ανάλυση διαφορών στις οικονομικές καταστάσεις	24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ Δ.Λ.Π. 7

5.1 Εισαγωγή.....	32
-------------------	----

5.2 Ωφέλειες από τις πληροφορίες για τις ταμειακές ροές	32
5.3 Δομή κατάστασης ταμειακών ροών	33
5.4 Προβλήματα – Βασικές δυσκολίες κατάρτισης.....	33

Β' ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Παράδειγμα κατάρτισης κατάστασης ταμειακών ροών.....	50
6.2 Σημαντικοί Χρηματοοικονομικοί Δείκτες που αφορούν στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών.....	58
Συμπεράσματα.....	59
Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.....	62
Επίλογος.....	63
Παράρτημα.....	64
Βιβλιογραφία.....	68

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές εξελίξεις, τόσο μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. όσο και παγκοσμίως, έχουν επιφέρει και επιβάλλει σημαντικά τροποποιημένους και διαφοροποιημένους κανόνες για το παγκόσμιο επιχειρηματικό γίγνεσθαι.

Ταυτόχρονα η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου, επιτρέπει πλέον σε πολλές οικονομικές οντότητες να μπορούν να δραστηριοποιηθούν παγκόσμια και να διατηρούν ταυτόχρονα σημαντικής έντασης και υπόστασης θυγατρικές, συνδεδεμένες και υποκαταστήματα σε διάφορα σημεία του πλανήτη.

Στα πλαίσια αυτά κατέστη απαραίτητη, η υιοθέτηση διεθνώς αποδεκτών κοινών κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, μέσω κοινά συμφωνημένων και αποδεκτών μεθοδολογιών αναφοράς.

Σε όλα τα παραπάνω ήρθαν να δώσουν λύσεις, στο μέτρο που αυτό είναι δυνατό, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ (International Accounting Standards – I.A.S.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Δ.Λ.Π.Χ. (International Financial Reporting Standards- I.F.R.S.).

Σκοπός τους είναι η θέσπιση ομοιόμορφων και κοινά ταχτοποιημένων κανόνων και μεθόδων αναγνώρισης, επιμέτρησης, καταχώρισης των συναλλαγών και γεγονότων, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια κάθε εταιρικής περιόδου εκάστης εταιρείας, καθώς και της παρουσίασης αυτών, μέσω των Οικονομικών Καταστάσεων, με σκοπό την έγκυρη και ομοιόμορφη ενημέρωση των επενδυτών και γενικότερα κάθε ενδιαφερομένου επί των ανωτέρω Οικονομικών Καταστάσεων.

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει και αναλύει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (για συντομία θα αναφέρεται ως Δ.Λ.Π.) και συγκεκριμένα την κατάσταση των ταμειακών ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς το σκοπό και τα οφέλη από την εφαρμογή τους από τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (για συντομία θα αναφέρεται ως ΕΕ).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές εξελίξεις, τόσο μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. όσο και παγκοσμίως, έχουν επιφέρει και επιβάλλει σημαντικά τροποποιημένους και διαφοροποιημένους κανόνες για το παγκόσμιο επιχειρηματικό γίγνεσθαι.

Ταυτόχρονα η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου, επιτρέπει πλέον σε πολλές οικονομικές οντότητες να μπορούν να δραστηριοποιηθούν παγκόσμια και να διατηρούν ταυτόχρονα σημαντικής έντασης και υπόστασης θυγατρικές, συνδεδεμένες και υποκαταστήματα σε διάφορα σημεία του πλανήτη.

Στα πλαίσια αυτά κατέστη απαραίτητη, η υιοθέτηση διεθνώς αποδεκτών κοινών κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, μέσω κοινά συμφωνημένων και αποδεκτών μεθοδολογιών αναφοράς.

Σε όλα τα παραπάνω ήρθαν να δώσουν λύσεις, στο μέτρο που αυτό είναι δυνατό, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ (International Accounting Standards – I.A.S.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Δ.Λ.Π.Χ. (International Financial Reporting Standards- I.F.R.S.).

Σκοπός τους είναι η θέσπιση ομοιόμορφων και κοινά ταχτοποιημένων κανόνων και μεθόδων αναγνώρισης, επιμέτρησης, καταχώρισης των συναλλαγών και γεγονότων, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια κάθε εταιρικής περιόδου εκάστης εταιρείας, καθώς και της παρουσίασης αυτών, μέσω των Οικονομικών Καταστάσεων, με σκοπό την έγκυρη και ομοιόμορφη ενημέρωση των επενδυτών και γενικότερα κάθε ενδιαφερόμενου επί των ανωτέρω Οικονομικών Καταστάσεων.

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει και αναλύει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (για συντομία θα αναφέρεται ως Δ.Λ.Π.) και συγκεκριμένα την κατάσταση των ταμειακών ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς το σκοπό και τα οφέλη από την εφαρμογή τους από τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (για συντομία θα αναφέρεται ως ΕΕ).

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία παρουσιάζει και αναλύει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (για συντομία θα αναφέρεται ως Δ.Λ.Π.) και συγκεκριμένα την κατάσταση των ταμειακών ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς και το σκοπό και τα οφέλη από την εφαρμογή τους από τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (για συντομία θα αναφέρεται ως ΕΕ).

Στο πρώτο μέρος της εργασίας και ειδικότερα στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις χώρες της ΕΕ και της Ελλάδα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και ο σκοπός εφαρμογής τους σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στη συνέχεια αναλύονται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς η δομή και το περιεχόμενό τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των διαφορών των οικονομικών καταστάσεων ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και στα Ε.Λ.Π.

Τέλος παρουσιάζεται η κατάσταση ταμειακών ροών (Δ.Λ.Π.7), η δομή, το περιεχόμενο και τα προβλήματα κατά την κατάρτιση τους, ενώ στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα του Δ.Λ.Π. στη σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών μιας εταιρίας.

Συγκεκριμένα, στην αρχή της παρούσας εργασίας γίνεται μία σύντομη ιστορική ανασκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όλο τον κόσμο, καθώς και της διαδικασίας που υιοθετήθηκε προκειμένου να εφαρμοστούν.

Στη συνέχεια αναφέρεται το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και αναλύονται τα βασικά σημεία του πλαισίου.

Επίσης, γίνεται μία σύντομη παράθεση των συνεπειών που θα έχουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις λογιστικές καταστάσεις και των ωφελειών που θα προκύψουν για τους χρήστες αυτών των καταστάσεων.

Στο επόμενο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται με όσο πιο κατανοητό τρόπο το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 - Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές εξελίξεις, τόσο μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. όσο και παγκοσμίως, έχουν επιφέρει και επιβάλλει σημαντικά τροποποιημένους και διαφοροποιημένους κανόνες για το παγκόσμιο επιχειρηματικό γίγνεσθαι.

Ταυτόχρονα η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου, επιτρέπει πλέον σε πολλές οικονομικές οντότητες να μπορούν να δραστηριοποιηθούν παγκόσμια και να διατηρούν ταυτόχρονα σημαντικής έντασης και υπόστασης θυγατρικές, συνδεδεμένες και υποκαταστήματα σε διάφορα σημεία του πλανήτη.

Συγχρόνως, η συνεπαγόμενη μετεξέλιξη του χρηματοπιστωτικού συστήματος και των διαδικασιών άντλησης και διακίνησης των κεφαλαίων, μέσω της προσαρμογής τους στις οικονομικές εξελίξεις, έχει μεταβάλλει ραγδαία τους κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και αναφοράς παγκοσμίως.

Στα πλαίσια αυτά κατέστη απαραίτητη, η υιοθέτηση διεθνώς αποδεκτών κοινών κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, μέσω κοινά συμφωνημένων και αποδεκτών μεθοδολογιών αναφοράς.

Τέλος, η ύπαρξη σημαντικών κρουσμάτων πτωχεύσεων εταιρειών κολοσσών τα τελευταία έτη, μέσω της χρήσης «δημιουργικής λογιστικής» (Enron, Worldcom, Adelphia) συνηγόρησε και επέτεινε τις εξελίξεις για υιοθέτηση κοινών κανόνων παγκοσμίως.

Σε όλα τα παραπάνω ήρθαν να δώσουν λύσεις, στο μέτρο που αυτό είναι δυνατό, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ (International Accounting Standards – I.A.S.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Δ.Λ.Π.Χ. (International Financial Reporting Standards- I.F.R.S.).

¹ Σκοπός τους είναι η θέσπιση ομοιόμορφων και κοινά ταχτοποιημένων κανόνων και μεθόδων αναγνώρισης, επιμέτρησης, καταχώρισης των συναλλαγών και γεγονότων, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια κάθε εταιρικής περιόδου εκάστης εταιρείας, καθώς και της παρουσίασης αυτών, μέσω των Οικονομικών Καταστάσεων, με σκοπό την έγκυρη και ομοιόμορφη ενημέρωση των επενδυτών και γενικότερα κάθε ενδιαφερόμενου επί των ανωτέρω Οικονομικών Καταστάσεων.

¹ Πηγή: Καζαντζής Παναγιώτης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. – I.A.S.) και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π. – I.F.R.S.), περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος Φεβρουαρίου 2008, σελ. 154

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ιστορική Παρουσίαση υιοθέτησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα

Ως "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα" νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-Δ.Π.Χ.Π), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ο.Δ.Λ.Π.).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών (Λογιστικών Προτύπων Ε.Δ.Λ.Π.), σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

Επ' ευκαιρία της αναδιάρθρωσης της Ε.Δ.Λ.Π. το νέο διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής αυτής, με μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1η Απριλίου 2001, μετονόμασε την Ε.Δ.Λ.Π. σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ο.Δ.Λ.Π.), και, στο μέλλον, όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα Δ.Λ.Π. μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).

Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

1.2 Κύρια Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων είναι τα παρακάτω :

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(I.A.S.C)
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C)
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(I.F.R.I.C.)
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(I.A.S.C)

²Η Επιτροπή συστάθηκε συμφωνίας το 1973 κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας της Ιρλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Αγγλίας. Η Επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων. Για την επίτευξη του σκοπού της υπήρχαν τρία μέλη μερικής απασχόλησης, τα οποία προέρχονται από ευρύ φάσμα γνωστικών αντικειμένων. Τον Μάρτιο του 2001, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C) προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της, λαμβάνοντας υπόψη τις προτάσεις μελέτης με τίτλο « Προτάσεις για τη Δόμηση της I.A.S.C προχώρησε σε αναδιοργανώσεις ήταν να συσταθεί μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία Delaware των Η.Π.Α. Αποτελεί τη μητρική εταιρεία Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C) με το Λονδίνο, της ανεξάρτητης αρχής η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B)

Το Σώμα αυτό αποτελείται από δώδεκα μέλη πλήρους απασχόλησης και δυο μέλη μερικής απασχόλησης. Τα μέλη του Σώματος επιλέγονται από την I.A.S.C.Το κριτήριο της επιλογής είναι η επένδυση μιας ομάδας ανθρώπων που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη, παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας. Το σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π., καθώς και προσχέδια Προτύπων. Πριν από την έκδοση κάθε Προτύπου, η επιτροπή θα πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και θα τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων, για σχόλια .

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)

Αποτελείται από πενήντα περίπου μέλη. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με την I.A.S.B., οι οποίες έχουν ως σκοπό:

1)Την παροχή συμβούλων προς την I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα έργα.

² Πηγή: Μακρής Νικόλαος, Πλαίσιο κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τεύχος 2005.σελ. 1091.

2)Την πληροφόρηση της I.A.S.B.για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών.

3)Την πληροφόρηση της I.A.S.B. για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών.

4)Τα μέλη της S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για χρονικό διάστημα τριών ετών.

Επιτροπή Διερευνητών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)

Αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη. Η Επιτροπή συνεδριάζει δημόσια κάθε δεύτερο μήνα και η βασική αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκυρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π.).

1.3 Εφαρμογή Δ.Λ.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα εφαρμόστηκαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση με τον κανονισμό: Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και τροποποιήθηκαν κυρίως με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 297/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Μαρτίου 2008 .

Οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή την απόφαση ήταν οι ακόλουθοι:

1)Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

2)Στις 13 Ιουνίου 2000, η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωσή της "Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε.: η μελλοντική πορεία", με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών

καταστάσεων όλων των εισηγμένων σε χρηματιστήριο εταιρειών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.).

1.4 Εφαρμογή Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

³Στην Ελλάδα, με τους Ν 3229/10.2.2004 και Ν 3301/23.12.2004 ορίστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από 1.1.2005, τόσο για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όσο και για τις ενοποιημένες (άρθρο 13 Ν 3229/2004). Περαιτέρω, με το άρθρο 12 Ν 3301/23.12.2004 τροποποιήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, ενώ παράλληλα έγιναν τροποποιήσεις στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

1.5 Στόχοι – Σκοποί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισηχθήσαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους.

Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

Στόχος τους είναι να συμβάλλουν στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν.

³ Πρωτονόλης Νικόλαος Γ. Ευρώπη και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ), περιοδικό Επιχείρηση, τεύχος Ιουνίου 2008, σελ. 755

Ενισχύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθούν τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τέλος σημαντικό για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.

1.6 Γενικές Αρχές των Δ.Λ.Π - Δ.Π.Χ.Π.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Π., είναι τα παρακάτω:

α) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση

⁴Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εξ ορισμού, επιτυγχάνεται με την πλήρη συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων. Ακόμη και αν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων υπάρχει αναφορά ότι χρησιμοποιήθηκαν διαφορετικές πολιτικές, από τις προβλεπόμενες από τα Δ.Π.Χ.Π., το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν θεραπεύεται και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες.

Σημειώνεται ότι, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον η εφαρμογή κάποιων προτύπων, για ορισμένους λόγους, οδηγεί σε στρεβλή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέπεται η παρέκκλιση στην εφαρμογή των προτύπων, με την προϋπόθεση ότι γνωστοποιούνται στις σημειώσεις οι λόγοι που οδήγησαν στην παρέκκλιση, ενώ παράλληλα πρέπει να παρουσιάζεται η επίδραση στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, από την παρέκκλιση αυτή.

β) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκουσίως ή ακουσίως.

⁴ Πηγή: Νιάρχος Βασιλείος, Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τεύχος 2005, σελ. 1194.

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων εξόδων

Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

δ) Ομοιομορφία παρουσίασης

Η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, παραμένει η ίδια από περίοδο σε περίοδο και δεν επιτρέπεται να μεταβάλλονται, εκτός ορισμένων εξαιρετικών περιπτώσεων, που επιτρέπονται αλλαγές (π.χ. αλλαγή στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας) και εφόσον οι αλλαγές αυτές οδηγούν αντικειμενικά σε ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.

ε) Σημαντικότητα

Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά, θεωρείται ότι σημαντικά είναι στοιχεία ή γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων, θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις.

στ) Συμψηφισμός

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις περιπτώσεις που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Ως εκ τούτου, στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται, σε δύο τουλάχιστον στήλες, τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Οικονομικές καταστάσεις και πλαίσιο κατάρτισης αυτών σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), «οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες, στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας». Είναι η πλέον σημαντική πηγή πληροφοριών για τη δραστηριότητα μιας επιχείρησης, γιατί εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις πηγές προέλευσης των κεφαλαίων της, καθώς και τα οικονομικά αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της. Σε προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

⁵Έτσι, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, οι οικονομικές καταστάσεις είναι:

- 1. Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης.**
- 2. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.**
- 3. Ο πίνακας διάθεσης κερδών.**
- 4. Η κατάσταση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης.**
- 5. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.**

Ο νόμος 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», επιβάλλει σε κάθε χρήση τη σύνταξη των εξής οικονομικών καταστάσεων:

- α) του Ισολογισμού (άρθρα 41-42α),
- β) του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης» (άρθρο 42β §1 και 2)
- γ) του «Πίνακα Διάθεσης Κερδών» (άρθρο 42β § 3).

⁵ Πηγή: Κάντζος Κωνσταντίνος, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 2002,σελ.30

Ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) επιβάλλει στην επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, να «συντάσσει για κάθε χρήση και να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών»:

1. Τον ισολογισμό
2. Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
3. Τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
4. Το προσάρτημα και
5. Την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., υποδείγματα του άρθρου 1, του Π.Δ. 1123/1980.

Οι υπ' αριθμό 1-4 οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., καταρτίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της οικονομικής μονάδας. Η υπ' αριθμό 5 κατάσταση, δηλαδή το προσάρτημα, καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της οικονομικής μονάδας και περιλαμβάνει τις πληροφορίες που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42ε, και 43 του Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. Από τις πιο πάνω ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, υπόκεινται σε δημοσιότητα οι υπ' αριθμό 1, 2, 3 και 5. Αντίθετα η υπ' αριθμό 4, δηλαδή η κατάσταση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης, δεν υπόκειται σε καμία δημοσιότητα. Η οικονομική μονάδα υποχρεούται μόνο να την καταχωρήσει στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

2.2 Σκοπός χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ε.Λ.Π.)

⁶Σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία, πρωταρχικός στόχος των λογιστικών καταστάσεων πρέπει να είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών στους τωρινούς και μελλοντικούς επενδυτές και πιστωτές της επιχείρησης, καθώς και σε άλλους χρήστες για τη λήψη ορθολογικών επενδυτικών, πιστωτικών και άλλων παρόμοιων αποφάσεων. Οι λογιστικές καταστάσεις (financial statements) συνιστούν τη σπουδαιότερη και γενικά αποδεκτή πηγή ιστορικής πληροφόρησης:

1)για τη χρηματοοικονομική απόδοση της επιχείρησης, επειδή συντάσσονται και ελέγχονται από το προσωπικό του λογιστηρίου σε τακτά διαστήματα, π.χ. τριμηνιαία και ετήσια.

⁶ Πηγή: Κάντζος Κωνσταντίνος, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 2002,σελ.29

2)για την αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης (τρέχουσας και μακροχρόνιας), της αποδοτικότητας και δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων για μία σειρά ενδιαφερομένων ομάδων και οργανισμών, (π.χ. μέτοχοι, διοίκηση, πιστωτές, τράπεζες, προμηθευτές, πελάτες, δημόσιο, χρηματιστήριο, επιμελητήρια, εργαζόμενοι, κ.λπ.).

- για την περιουσία και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων,
- για την εκτίμηση, τόσο του κινδύνου, όσο και της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων, για τη λήψη αποφάσεων σχετικών με την κατανομή οικονομικών πόρων.

Παραδείγματα τέτοιων αποφάσεων αποτελούν η επιλογή επενδύσεων, η χορήγηση πιστώσεων, η επιλογή προμηθευτών, η αμοιβή στελεχών επιχειρήσεων και εργαζομένων, κ.τ.λ..

2.3 Βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων (Ε.Λ.Π.)

Η διαδικασία της συγκέντρωσης, της αποτίμησης και της καταχώρησης των πρωτογενών λογιστικών στοιχείων πραγματοποιείται μέσα σε ένα πλαίσιο γενικά αποδεκτών και εφαρμοζόμενων αρχών και μεθόδων (μέχρι σήμερα τις αρχές της λογιστικής ιστορικού κόστους), που στοχεύουν στην, κατά το δυνατόν, αντικειμενικότερη σκιαγράφηση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων. Η επίτευξη όμως του στόχου αυτού, γίνεται όλο και πιο δύσκολη, γιατί οι προαναφερθείσες αρχές τελούν υπό καθεστώς συνεχών τροποποιήσεων, προσθηκών και εν γένει βελτιώσεων, επηρεαζόμενες, είτε από τις ραγδαίες οικονομικές εξελίξεις, είτε από εξελίξεις στο κοινωνικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Έτσι, με την πάροδο του χρόνου οι θεωρητικοί της λογιστικής, οι επαγγελματίες και οι επιστημονικές οργανώσεις, άρχισαν να ασχολούνται συστηματικά με τη βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχέση με τα αποτελέσματά τους στην εκτίμηση της παρούσας και της μελλοντικής οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Έτσι, με τη συνδρομή, σε μερικές περιπτώσεις κρατικών οργάνων, άρχισαν να υποδεικνύονται και να εφαρμόζονται, ορισμένοι λογιστικοί κανόνες. Οι λογιστικοί αυτοί κανόνες, σήμερα είναι γνωστοί με τον τίτλο «γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές» (generally accepted accounting principles). Οι λογιστικές αρχές αναφέρονται σε ένα σύνολο κανόνων, εννοιών, πρακτικών και προτύπων που αποβλέπουν στην, κατά το δυνατόν, αντικειμενικότερη πληροφόρηση της διοίκησης των επιχειρήσεων, των μετόχων, των δανειστών, της πολιτείας, των συνδικαλιστικών οργάνων και άλλων ενδιαφερομένων.

Ο στόχος τους είναι, βασικά, η ομοιομορφία της λογιστικής διαδικασίας (κυρίως για τη συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων διακλαδικά και διαχρονικά) σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

⁷Οι βασικότερες από αυτές τις αρχές, τις οποίες ο επαγγελματίας χρήστης των λογιστικών καταστάσεων θα πρέπει να γνωρίζει, είναι οι εξής:

1) Η αρχή της οικονομικής μονάδας

Βασική προϋπόθεση στον τρόπο που η Λογιστική διεκπεραιώνει το έργο της, είναι η αναφορά της στη δραστηριότητα μιας αυτοτελούς οικονομικής μονάδας. Παρ' όλα αυτά, η δυναμική παρουσία των ιδιοκτητών στο περιβάλλον της οικονομικής μονάδας είναι τόσο εμφανής, όσο και 10 προβληματική. Η μεροληπτική υπέρ των ιδιοκτητών μορφή της μέτρησης και της παρουσίασης πολλών λογιστικών μεγεθών (π.χ. η μέτρηση του κέρδους), καθώς και ο ορισμός «καθαρή θέση» έχει συχνά σημείο αναφοράς όχι την επιχείρηση, αλλά τους ιδιοκτήτες.

2) Η αρχή της συνέχειας

Η διάρκεια του χρόνου ζωής κάθε επιχείρησης θεωρείται μακρά και τουλάχιστον μεγαλύτερη από τη ζωή των περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, κατά τη λογιστική διαδικασία, η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει αρκετά μέσα στο μέλλον, ώστε τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό για τον οποίο αγοράστηκαν και όχι για μεταπώληση ή εκποίηση. Αυτό επηρεάζει τη μέθοδο αποτίμησής τους, που γίνεται στην τιμή κτήσης τους και όχι στην τιμή ρευστοποίησής τους. Επίσης, διευκολύνει τον ισχυρισμό των λογιστών ότι δεν έχει μεγάλη σημασία η αδυναμία να παρουσιάσουν την τρέχουσα αξία αυτών των στοιχείων στους ισολογισμούς, ενώ ταυτόχρονα δικαιολογεί την εμφάνισή τους στο αρχικό κόστος κτήσης και στην κατανομή του στις μελλοντικές χρήσεις. Βέβαια, εκεί που υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ότι η μονάδα έχει περιορισμένη ζωή, η λογιστική θα πρέπει να το λάβει υπόψη.

3) Η λογιστική περίοδος ή λογιστική χρήση

Η λογιστική αφ' ενός παρακολουθεί και καταγράφει τη συνεχή ροή των οικονομικών πράξεων της επιχείρησης και αφ' ετέρου πληροφορεί και ενημερώνει έγκαιρα τους ενδιαφερόμενους για τα αποτελέσματα και την πορεία της. Αυτό επιβάλλει την αρχή της λογιστικής αναφοράς κατά

⁷ Πηγή: Κάντζος Κωνσταντίνος, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 2002,σελ.49

περιόδους / χρήσεις, η οποία θα πρέπει να τηρείται με συνέπεια και ομοιομορφία (και για λόγους συγκρισιμότητας) στην ίδια τουλάχιστον επικράτεια.

Έτσι, η πολιτεία ενδιαφέρεται για τα ετήσια οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων και οι επίσημοι ισολογισμοί και λογαριασμοί αποτελεσμάτων συντάσσονται και δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο.

4) Η αρχή της συντηρητικότητας

Είναι μία από τις παλιότερες λογιστικές αρχές και σχετίζεται με το πνεύμα συντηρητικότητας που πρέπει να διέπει τον επιχειρηματία στην εκτίμηση των οικονομικών γεγονότων. Μια βασική εφαρμογή της αρχής αυτής θεωρείται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη χαμηλότερη τιμή, μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής. Η αρχή της συντηρητικότητας δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται για τη σκόπιμη υποτίμηση στοιχείων, εφόσον κάτι τέτοιο θα ήταν εξίσου επιβλαβές στη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων και παραπλανητικό στη λήψη αποφάσεων. Με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται η πιθανή υπεραξία περιουσιακών στοιχείων, παρά μόνο όταν αυτά πωληθούν. Αντίθετα, βάσει της ίδιας αρχής, ζημιές περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται αμέσως μόλις εκδηλωθούν και μπορούν να μετρηθούν, π.χ. αποθέματα προϊόντων περασμένης μόδας αποτιμώνται σε αξία χαμηλότερη του κόστους τους, ενώ η άνοδος των τιμών αποθεμάτων σε έλλειψη δεν συνεπάγεται και αναπροσαρμογή της αξίας τους.

5) Η αρχή της συνέπειας και της ομοιομορφίας των λογιστικών μεθόδων

Η αρχή της συνέπειας πηγάζει από την ανάγκη για τη συγκρισιμότητα των λογιστικών μεγεθών ανάμεσα στις διαχειριστικές χρήσεις, η οποία θα πρέπει να είναι δυνατή, τόσο μεταξύ ισολογισμών διαφορετικών περιόδων της ίδιας οικονομικής μονάδας, όσο και διαφορετικών μονάδων. Μία βασική εφαρμογή της είναι, για παράδειγμα, τα οριζόμενα στο άρθρο 43, του Ν.2190/1920, που αναφέρει ότι οι ίδιες μέθοδοι αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζονται πάγια, χωρίς να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση. Επίσης, στην ίδια αυτή αρχή εμπίπτει η ομοιόμορφη σύνταξη και εμφάνιση κάθε χρόνο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η δυνατότητα όμως να συγκρίνει κανείς τα αποτελέσματα, π.χ. από τη μία χρονιά στην άλλη, είναι βασική στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Αυτή η δυνατότητα δεν υπάρχει, αν οι αρχές, βάσει των οποίων συντάσσονται οι λογιστικές καταστάσεις, αλλάζουν από χρήση σε χρήση. Επομένως, η αρχή της συνέπειας αποκαλύπτει τις οποιεσδήποτε σημαντικές αλλαγές στις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, ως προς τις ακολουθούμενες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και πρότυπα, καθώς και τις επιπτώσεις τους επί των αποτελεσμάτων χρήσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Τέλος, η

αρχή της συνέπειας δεν αποκλείει την αλλαγή από μία αρχή ή μέθοδο λογιστικής σε άλλη, ούτε αποθαρρύνει τέτοιες αλλαγές, εκεί που αυτές αποδεικνύονται αναγκαίες ή απαραίτητες.

6) Η αρχή της σημαντικότητας

Οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζουν οικονομικές πληροφορίες, οι οποίες έχουν σκοπό να επηρεάσουν τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες τους. Αντίθετα, επικρατεί η άποψη ότι τα ποσά που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις σπάνια είναι απόλυτα ακριβή ως προς τα μεγέθη, τα οποία μετρούν. Για πολλές αποφάσεις, η ακρίβεια δεν είναι απαραίτητη. Αντίθετα, υπάρχουν περιπτώσεις, όπου η οποιαδήποτε ανακρίβεια μπορεί να στρεβλώνει την εικόνα της επιχείρησης. Προς το παρόν, δεν υπάρχουν κανόνες, οι οποίοι να βοηθούν το λογιστή να

εφαρμόσει την αρχή της σημαντικότητας. Επαφίεται στην κρίση του να αποφασίσει, εάν η οποιαδήποτε παρέκκλιση από την ακρίβεια θα επηρεάσει την απόφαση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων που αυτός επιμελείται.

7) Η αρχή του ιστορικού κόστους

Η απόδοση σε χρηματικές μονάδες, τόσο των στοιχείων του ενεργητικού, παθητικού και καθαρής θέσης, όσο και των εσόδων και εξόδων μιας επιχειρηματικής μονάδας απαιτεί τη χρησιμοποίηση κάποιας βάσης αποτίμησης (valuation basis). Η Χρηματοοικονομική Λογιστική δέχεται ότι το ιστορικό κόστος (historical cost principle), ή απλώς αρχή του κόστους (cost principle), αποτελεί την καταλληλότερη βάση αποτίμησης όλων αυτών των στοιχείων, όχι μόνο κατά τη στιγμή απόκτησης ή δημιουργίας τους, αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια που αυτά εξακολουθούν να αποτελούν στοιχεία της λογιστικής μονάδας. Η καθιέρωση της αρχής του κόστους οφείλεται σε ορισμένα βασικά πλεονεκτήματα που παρουσιάζει το ιστορικό κόστος σε σχέση με άλλες βάσεις αποτίμησης, όπως κόστος αντικατάστασης, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κ.λπ. Σαν κυριότερα πλεονεκτήματα του κόστους θεωρούνται τα πιο κάτω:

Το κόστος είναι καθορισμένο (definite) και αντικειμενικό (objective), αφού ο προσδιορισμός του στηρίζεται σε γεγονότα, σε συναλλαγές που έγιναν με τρίτα προς τη λογιστική μονάδα πρόσωπα. Επίσης, το κόστος είναι επαληθεύσιμο (verifiable). Η παρουσίαση στις λογιστικές καταστάσεις αντικειμενικών και επαληθεύσιμων στοιχείων προσδίδει σε αυτές μεγαλύτερη αξιοπιστία.

8) Η αρχή της αναγνώρισης εσόδων / εξόδων

Η έμφαση για την άντληση πληροφοριών που θα χρησιμεύσουν στην αξιολόγηση μιας επιχείρησης έχει μετατοπιστεί σήμερα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Στην

κατάσταση αυτή διακρίνονται βασικά δύο κατηγορίες μεγεθών, αυτή των εσόδων και αυτή των εξόδων. Η πρώτη αντιπροσωπεύει εισροές οικονομικών στοιχείων και η δεύτερη αντίστοιχες εκροές, στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων της μονάδας.

Το καθαρό εισόδημα (οικονομικό αποτέλεσμα) είναι η διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και στα έξοδα μιας διαχειριστικής περιόδου.

Ο ακριβής όμως υπολογισμός του προϋποθέτει το σωστό χρονικό συσχετισμό εσόδων και εξόδων και υλοποιείται με την καταχώρησή τους στη διαχειριστική χρήση στην οποία ανήκουν, άσχετα από τον χρόνο πραγματοποίησής τους.

Βασικά, η αναγνώριση ενός εσόδου απαιτεί να έχει ολοκληρωθεί ο κύκλος της απόκτησής του (ανάλογα με το αν πρόκειται για προϊόντα ή υπηρεσίες, ο κύκλος περιλαμβάνει, βασικά, τη μεταβίβαση της κυριότητάς τους ή τη προσφορά / διάθεσή τους στον πελάτη), ενώ τα έξοδα προσδιορίζονται από την άμεση ή την έμμεση σχέση τους με τα αντίστοιχα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

⁸ Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων είναι:

1. **Ισολογισμός**
2. **Κατάσταση Αποτελεσμάτων**
3. **Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων**
4. **Κατάσταση ταμειακών ροών**
5. **Επεξηγηματικές σημειώσεις**

3.2 Γενικές αρχές και λογιστικές μέθοδοι (Δ.Λ.Π.)

1) Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχειρήσεως.

2) Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μόνο όταν ικανοποιούνται όλες οι απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου.

Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

3) Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

4) Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων

5) Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων.

6) Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.

7) Συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και εσόδων-εξόδων δεν επιτρέπεται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Πρότυπο ή αν κέρδη και ζημίες από όμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη.

⁸ Πηγή: Νιάρχος Βασιλείος, Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τεύχος 2005, σελ. 1193.

8) Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Όταν η παρουσίαση των στοιχείων μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται με ανάλογη γνωστοποίηση.

9) Ποιοτικά χαρακτηριστικά (Σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου.)

3.3 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π.)

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως.

Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς, η επωνυμία της επιχειρήσεως, η περίοδος που καλύπτεται, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

A) Ισολογισμός

Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες(περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

- 1) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- 2) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
- 3) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ.8.
- 4) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.
- 5) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- 6) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Τα στοιχεία (4) μέχρι (6) είναι δυνατόν να μην παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αλλά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

Το ΔΛΠ.7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:

- 1) παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- 2) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- 3) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- 4) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- 5) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των

εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος και τη διάρκεια αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Κυριότερες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π - Ως προς τη σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων

4.1 Εισαγωγή

⁹Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν μια σειρά από λογιστικές αρχές και μεθόδους που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο έως σήμερα.

Αντίστοιχα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και τα λογιστικά πρότυπα που ισχύουν σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ (Γαλλία, Γερμανία) ευρίσκονται σε εναρμόνιση με σχετικές λογιστικές οδηγίες της ΕΕ διαφέρουν κατ' αρχάς προς την φιλοσοφία τους. Τα μεν πρώτα μέσω ορισμών κανόνων αποτιμήσεων (βασιζόμενα στην αρχή του ιστορικού κόστους ενδιαφέρονται κυρίως για την προστασία της βιωσιμότητας της οικονομικής μονάδας , ενώ τα δεύτερα ενδιαφέρονται για την αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηστών του Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι ουσιαστικές διαφορές των ως άνω λογιστικών πρότυπων συνοψίζονται στα ακόλουθα :

- Στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων αποτιμήσεως ορισμένων περιουσιακών στοιχείων.
- Στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις .

4.2 Ανάλυση διαφορών στις οικονομικές καταστάσεις

¹⁰Αναλυτικά οι διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις είναι οι ακόλουθες :

1)Δομή και περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. καθορίζεται η δομή των και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.

⁹Πηγή : Ράλλης Ιωάννης., Λογιστική των ΟΤΑ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2009 σελ. 623

¹⁰Πηγή: Λουμιώτης Ι. Βασίλειος, Βασικές διαφορές μεταξύ της ισχύουσας Ελληνικής νομοθεσίας και των Δ.Π.Χ.Π. στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σελ.292

Αντίθετα στα Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζεται κανένα υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων αλλά παρέχεται μόνο ο ελάχιστος αριθμός λογαριασμών που πρέπει να παρατίθεται στις καταστάσεις αυτές .

2)Λογιστικές εκτιμήσεις Διοίκησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ., η αποτίμηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με διατάξεις της νομοθεσίας και καθορισμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους.

Ενώ σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. η αποτίμηση γίνεται με βάση λογιστικές εκτιμήσεις της Διοίκησης.

3)Διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η διόρθωση σημαντικών λαθών.

Ενώ στο Δ.Λ.Π προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να προσαρμόζουν τις καταστάσεις αυτές μέσω του λογαριασμού < Αποτελέσματα εις νέον >.

4)Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (λογ.16) καταχωρούνται στον ισολογισμό και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα εντός 5 ετών.

Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα έξοδα αυτά καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσης.

5)Καταχώριση συναλλαγματικών διαφορών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ., οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των κάθε είδους απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρίζονται είτε στα έξοδα εγκατάστασης, είτε στο παθητικό, είτε στα αποτελέσματα.

Ενώ στα Δ.Π.Χ.Π .προβλέπεται ότι οι κάθε είδους συναλλαγματικές διαφορές καταχωρίζονται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσης.

6)Αποτίμηση άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία τα πάγια στοιχεία αποτιμούνται στην αξία κτήσης, αναπροσαρμόζονται κάθε 4 έτη και αποσβένονται με σταθερούς συντελεστές

απόσβεσης. Τα άυλα στοιχεία δεν αναπροσαρμόζονται και δεν αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.

Αντίθετα στα Δ.Π.Χ.Π. και τα άυλα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να αποτιμούνται στις εύλογες αξίες τους και να αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.

7)Αξία κτήσης άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων που η αξία τους διακανονίζεται στο μέλλον

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ., αξία κτήσης των άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι το τίμημα που καταβάλλεται για την απόκτηση των στοιχείων αυτών, ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής του τιμήματος.

Ενώ στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι η αξία κτήσης των άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων, που ο διακανονισμός της αξίας τους γίνεται στο μέλλον είναι η παρούσα αξία των αντίστοιχων οφειλομένων δόσεων δηλαδή δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των δόσεων.

8)Καταχώρηση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν, εφόσον αφορούν την δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Αντίθετα στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι οι δαπάνες έρευνας καταχωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα χρήσης ενώ οι δαπάνες ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται υπό ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις.

9)Αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων

Στο ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις,

Αντίθετα στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα αγροτικά προϊόντα πρέπει να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες.

10)Λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι τα ακίνητα καταχωρίζονται σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξης του μισθωτή.

Στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ακριβώς το αντίθετο.

11)Αποτίμηση Χρηματοπιστωτικών μέσων

Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας.

Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα ανωτέρω αξιόγραφα και γενικότερα τα χρηματοπιστωτικά μέσα αποτιμώνται εξής:

α) Έντονα χρηματοοικονομικά στοιχεία: δάνεια και απαιτήσεις, διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις.

Αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου.

β) Χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία:

i) Μετοχές για κερδοσκοπία.

ii) Ομόλογα για κερδοσκοπία.

iii) Παράγωγα για κερδοσκοπία.

iv) Λοιπά στοιχεία.

Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και οι διαφορές αποτίμησης καταχωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης.

γ) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία:

i) Συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες

ii) Συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες

iii) Ομόλογα

iv) Λοιπά στοιχεία

Αποτιμώνται στην εύλογη αξία, σε αντίθετη περίπτωση αποτιμώνται στο κόστος μείον τυχόν ζημίες αποζημίωσης.

Οι διαφορές αποτίμησης στην εύλογη αξία καταχωρίζονται απ' ευθείας στη Καθαρή Θέση (Δ.Λ.Π.39).

12) Καταχώριση ιδίων μετοχών

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι οι μετοχές καταχωρίζονται ως στοιχείο ενεργητικού με την αξία κτήσης τους και παράλληλα σχηματίζεται ισόποσα αποθεματικό που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια.

Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων.

13) Εμφάνιση μερισμάτων προς τους μετόχους

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. τα προτεινόμενα από το ΔΣ μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμη εγκριθούν από την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. τα μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση μόνον όταν εγκριθούν προς διανομή από το αρμόδιο όργανο της Εταιρείας.

14)Εμφάνιση επιχορηγήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται ανάλογα του χρόνου απόσβεσης των επιχορηγηθέντων.

Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι οι επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται εκτός κατηγορίας των Ίδιων Κεφαλαίων.

15) Εμφάνιση του φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Ενώ στα Δ.Α.Π.Χ. ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο επιχείρησης και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης.

16)Αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ., δεν αναμένεται η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων.

Ενώ στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται η απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις.

17)Κατάσταση του αποτελέσματος συμβάσεων κατάστασης έργων

Στο ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. δεν γίνεται ρητή αναφορά για τις συμβάσεις κατασκευής έργων.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τις συμβάσεις κατασκευής έργων πρέπει να καταχωρίζονται στα αποτελέσματα.

18) Έκτακτα αποτελέσματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν από την μη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν μόνον σε σπάνιες περιπτώσεις.

19) Εμφάνιση κερδών κατά μετοχή

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. δεν προκύπτει η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των κερδών κατά μετοχή.

Αντίθετα από το Δ.Λ.Π.33 προβλέπεται η εμφάνιση των κερδών κατά μετοχή στις οικονομικές καταστάσεις.

20) Αποπληθωρισμός οικονομικών καταστάσεων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι δεν προβλέπεται αποπληθωρισμός των οικονομικών καταστάσεων που εδρεύουν στις Υπερπληθωριστικές οικονομίες.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι η μέθοδος αποπληθωρισμού των ανωτέρω οικονομικών καταστάσεων.

21) Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ., προβλέπεται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων,

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται η κατάρτιση του Πίνακα μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

22) Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. καθορίζονται οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων.

Αντίθετα στα Δ.Π.Χ.Π. απαιτούν την γνωστοποίηση πολλών πληροφοριών που πρέπει να παρατίθενται στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων.

23) Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών Καταστάσεων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι για να υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να πληρούνται, δύο από τα τρία κατωτέρω αριθμητικά κριτήρια σε συνεχόμενες χρήσεις. Τα κριτήρια είναι το σύνολο του Ισολογισμού, ο κύκλος εργασιών και ο μέσος όρος προσωπικού.

Ενώ στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

24)Απαλλαγή θυγατρικών εταιρειών από την πλήρη Ενοποίηση

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπεται η απαλλαγή από την ολική ενοποίηση των θυγατρικών εταιρειών που παρουσιάζουν επουσιώδες ενδιαφέρον.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π προβλέπεται ότι στην ολική ενοποίηση περιλαμβάνονται όλες οι θυγατρικές εταιρείες ανεξαρτήτως δραστηριότητας και σκοπού.

25) Χρόνος ενοποίησης των επιχειρήσεων

Από τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπεται ότι η ενοποίηση των επιχειρήσεων γίνεται κατά το χρόνο της υποχρέωσης τους να περιληφθούν στη ενοποίηση.

Ενώ στα Δ.Α.Π.Χ. προβλέπεται ότι η ενοποίηση των επιχειρήσεων γίνεται κατά την ημερομηνία της αγοράς.

26)Τρόπος υπολογισμού των διαφορών ενοποίησης

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι, η διαφορά μεταξύ της συμμετοχής σε ενοποιούμενη θυγατρική εταιρεία και της αντίστοιχης λογιστικής αξίας θεωρείται ως διαφορά ενοποίησης.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης της συμμετοχής σε ενοποιούμενη θυγατρική εταιρεία και της αντίστοιχης εύλογης αξίας της συμμετοχής αυτής, που προκύπτει πάντα από την αγορά θεωρείται κατά την ενοποίηση υπεραξία.

27)Λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπεται η απόσβεση των χρεωστικών διαφορών ενοποίησης είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσης που όμως δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι η υπεραξία που προκύπτει κατά την ενοποίηση εμφανίζεται στο ενεργητικό του Ενοποιημένου Ισολογισμού και είναι μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

28)Λογιστικός χειρισμός της διαφοράς μεταξύ εύλογης και λογιστικής αξίας των αποσβέσιμων παγίων περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με το Δ.Α.Π.3, η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των αποσβέσιμων παγίων περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης μιας ενοποιούμενης εταιρείας και της αντίστοιχου λογιστικής τους αξίας αποσβένονται , κατά την ενοποίηση, με βάση την εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή των παγίων.

29) Αναλογική ενοποίηση επιχειρήσεων

Από τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επιτρέπεται η αναλογική ενοποίηση. Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπεται η αναλογική ενοποίηση των από κοινού ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων.

30) Ενοποίηση εταιρειών Οριζοντίου Ομίλου

Από τις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται η ενοποίηση εταιρειών που λειτουργούν κάτω από ενιαία Διοίκηση.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται δεν προβλέπεται η ενοποίηση τέτοιων εταιρειών.

31) Τρόπος υπολογισμού δικαιωμάτων μειοψηφίας

Στις διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται ότι τα δικαιώματα μειοψηφίας υπολογίζονται με βάση τα διαμορφωθέντα ίδια κεφάλαια στο τέλος κάθε κλειόμενης.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας γίνεται επί των Ιδίων Κεφαλαίων που προκύπτουν από τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

32) Εμφάνιση δικαιωμάτων μειοψηφίας

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία προβλέπεται ότι τα δικαιώματα μειοψηφίας εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των Ιδίων Κεφαλαίων του ενοποιημένου Ισολογισμού.

Αντίθετα στο Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα δικαιώματα μειοψηφίας στη καθαρή θέση των ενοποιούμενων θυγατρικών εταιρειών εμφανίζονται ξεχωριστά από τις Υποχρεώσεις και τα Ίδια Κεφάλαια.

33) Ενοποίηση συγγενούς επιχείρησης

Από τις διατάξεις του άρθρου 106 του ΚΝ2190/1920 προβλέπεται τα εξής:

Κατά την πρώτη ενσωμάτωση των συγγενών επιχείρησης με την μέθοδο της καθαρής θέσης, η αξία της συμμετοχής εμφανίζεται στον Ισολογισμό με την αντίστοιχη λογιστική αξία της. Αντίθετα στο Δ.Λ.Π.28 η ενοποίηση της συγγενούς επιχείρησης γίνεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ - Δ.Λ.Π. 7

5.1 Εισαγωγή

Μέχρι πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα όσες ανώνυμες εταιρείες είχαν μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ήταν υποχρεωμένες να συντάσσουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών και να την δημοσιεύουν στο Ετήσιο Δελτίο τους κάθε χρόνο σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΔΣ της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/14.11.2000 και 7/732/15.2.2006.

Κατόπιν με την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όσες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να τηρούν τα Δ.Λ.Π. πρέπει να συντάσσουν και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών_καθώς είναι μία από τις πέντε καταστάσεις που συνθέτουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Με τελευταία τροποποίηση (Ν 3487/2006) που έγινε στον ΚΝ 2190/1920, όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις καταρτίζουν, επιπροσθέτως, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και Κατάσταση Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ).

5.2 Ωφέλειες από τις πληροφορίες για τις ταμειακές ροές

Η ΚΤΡ, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις μας δίνει πληροφορίες:

- για την μεταβολή στην καθαρή περιουσία και την χρηματοοικονομική δομή μιας εταιρείας.
- για τις δυνατότητες μιας εταιρείας να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών.
- για την δυνατότητα μιας εταιρείας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και έτσι επιτρέπει στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών των διαφόρων εταιρειών.

- για την οικονομική απόδοση μιας εταιρείας απαλλαγμένη από λογιστικούς χειρισμούς (αποσβέσεις, προβλέψεις, κερδοζημίες λογιστικές) πράγμα που διευκολύνει τόσο σε διαχρονικές όσο και σε διεπιχειρησιακές αναλύσεις.
- για την σχέση μεταξύ λογιστικών αποτελεσμάτων και χρηματικών ροών. Επίσης μετατοπίζει την έμφαση από τα λογιστικά αποτελέσματα στις χρηματικές ροές.
- για τον ταμειακό κύκλο και την επίπτωση της πιστωτικής πολιτικής στην ρευστότητα μιας εταιρείας.

5.3 Δομή κατάστασης ταμειακών ροών

¹¹ Η ΚΤΡ χωρίζεται σε ταμειακές ροές από:

α) Επιχειρηματικές δραστηριότητες (ευθεία ή έμμεση μέθοδος).

Είναι οι ταμειακές ροές (εισροές και εκροές) από την κύρια - λειτουργική δραστηριότητα μιας εταιρείας.

β) Επενδυτικές δραστηριότητες.

Είναι οι ταμειακές ροές που γίνονται για επενδύσεις (εκροές) καθώς και από διάθεση αυτών (εισροές). Οι ταμειακές αυτές ροές είναι ένας δείκτης για την ικανότητα της εταιρείας να δημιουργήσει μελλοντικά ταμειακές εισροές.

γ) Χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Απεικονίζουν τις ταμειακές ροές που έχει μία εταιρεία με τους ιδιοκτήτες, τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τους μετόχους. Οι ταμειακές αυτές ροές δεν έχουν σχέση με το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρείας.

5.4 Προβλήματα - Βασικές δυσκολίες κατάρτισης

Η ΚΤΡ είναι μία κατάσταση που παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες κατά την σύνταξή της κυρίως γιατί πρόκειται για μία καινούρια κατάσταση για τον λογιστικό κόσμο.

¹¹ Πηγή: Ζιγκερίδης Δημήτριος - Κυλώνης Νικόλαος Η κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με το ΔΛΠ 7 και η τεχνική κατάρτισής της, περιοδικό ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, τεύχος Σεπτεμβρίου 2007, σελ. 1063

Επίσης μία άλλη δυσκολία έγκειται στο γεγονός ότι η ΚΤΡ δεν προκύπτει από τα διάφορα μηχανογραφημένα διπλογραφικά συστήματα, πράγμα που κάνει ορισμένες φορές την κατάρτιση της ένα πραγματικό βάσανο για τους υπεύθυνους κατάρτισής της.

Παρακάτω παρατίθεται ολόκληρο το Δ.Λ.Π.7

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 (ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ)

ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμειακές 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 ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά 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 ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει μια κατάσταση ταμειακών 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 ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητο από το αν τα ταμειακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται ταμειακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμειακά 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 ταμειακών ροών.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

4. Η κατάσταση ταμειακών 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 ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών 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 ταμειακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμειακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται: **Ταμειακά διαθέσιμα** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα. Ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι

άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ταμειακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών 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 ταμειακά ισοδύναμα.

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

Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

7. Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμειακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμειακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμειακό 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 ταμειακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμειακά 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.

8. 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 ταμειακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).

9. Οι ταμειακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμειακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας μάλλον παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών

και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμειακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμειακού πλεονάσματος σε ταμειακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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

11. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ταμειακές 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 ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών της ισοδύναμων.

Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

12. Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμειακές ροές που διαφέρουν στον τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμειακή 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

13. Το ποσό των ταμειακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης — κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμειακές 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 ταμειακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόγνωση μελλοντικών λειτουργικών ταμειακών ροών.

14. Οι ταμειακές 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 ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

- α) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών
- β) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα
- γ) καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- δ) καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους
- ε) εισπράξεις και καταβολές μετρητών ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές
- στ) καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες και
- ζ) 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 ταμειακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

15. 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, ταμειακές ροές προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιών κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες.

Ομοίως, ταμειακές 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

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

- α) καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσώματων 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.
- β) εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

γ) 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 ταμειακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση).

δ) 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 ταμειακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση).

ε) ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα)

στ) εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).

ζ) 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

η) 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 ταμειακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμειακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

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

- α) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων
- β) καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας
- γ) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- δ) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων και
- ε) καταβολές μετρητών του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από χρηματοδοτική μίσθωση.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

18. Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

- α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών
- β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το κέρδος ή η ζημία προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής 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 ταμειακές ροές.

19. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμειακών 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:

- α) είτε από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας ή
- β) 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 ταμειακά στοιχεία και
 - iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμειακές συνέπειες συνίστανται σε ταμειακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

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

α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς

β) τα μη ταμειακά 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

γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμειακές συνέπειες συνίστανται σε ταμειακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμειακές 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

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

21. 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 ταμειακές ροές που περιγράφονται στις παραγράφους 22 και 24 εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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

α) εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμειακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της οικονομικής οντότητας και

β) εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

23. Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22^α είναι:

α) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας

β) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια οικονομική οντότητα επενδύσεων και

γ) μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό ιδιοκτητών ακινήτων και αποδόθηκαν σε αυτούς.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22 στοιχείο β) είναι οι προκαταβολές που δίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις και η εξόφληση τους:

α) ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών

β) αγορά και πώληση επενδύσεων και

γ) λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τριμήνης λήξης ή μικρότερη.

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

α) εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης

β) οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων και

γ) ταμειακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

TAMEIAKES ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

25. Οι ταμειακές 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 ταμειακής ροής.

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

27. Οι ταμειακές 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 ταμειακών 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 ταμειακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.

28. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμειακές ροές.

Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, παρουσιάζεται στην κατάσταση ταμειακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμειακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου.

Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμειακές ροές είχαν παρουσιασθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

29. [Απαλείφθηκε]

30. [Απαλείφθηκε]

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

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

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

33. Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές ταμειακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμειακών 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 ταμειακές ροές και επενδυτικές ταμειακές ροές αντίστοιχα, γιατί αντιπροσωπεύουν τα έξοδα εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

34. Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμειακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων.

Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να καταβάλει μερίσματα από τις λειτουργικές ταμειακές ροές.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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

36. Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμειακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση ταμειακών 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 ταμειακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατον να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμειακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμειακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμειακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, τότε οι ταμειακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμειακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, θα γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

37. 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 ταμειακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμειακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

38. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα (βλ. ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες) χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμειακές 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 ταμειακών ροών τις ταμειακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, καθώς και τις διανομές (μερισμάτων) και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

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

40. 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:

α) το συνολικό τίμημα της αγοράς ή της διάθεσης

β) την αναλογία του τιμήματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

γ) το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε και

δ) το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

41. Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των επιδράσεων των ταμειακών 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 ταμειακές ροές από τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από άλλες λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Τα αποτελέσματα των ταμειακών ροών από διαθέσεις δεν αφαιρούνται από εκείνα των αποκτήσεων.

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

ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

43. Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, θα εξαιρούνται από την κατάσταση ταμειακών 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.

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

Παραδείγματα μη ταμειακών συναλλαγών είναι:

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

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

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

46. Ενόψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμειακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλον τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το Δ.Λ.Π.1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.

47. Το αποτέλεσμα κάθε μεταβολής της μεθόδου προσδιορισμού των στοιχείων που συνθέτουν τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά 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.

ΆΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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

49. Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών 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.

50. 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:

α) τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων.

β) τα συνολικά ποσά των ταμειακών 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.

γ) το συνολικό ποσό των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμειακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα και

δ) το ποσό των ταμειακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες για κάθε τομέα προς αναφορά (βλ. Δ.Π.Χ.Α.8 Λειτουργικοί τομείς).

51. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα και των ταμειακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέπει 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.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

Β' ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Παράδειγμα κατάρτισης κατάστασης ταμειακών ροών

¹²Η κατάσταση ταμειακών ροών απεικονίζει τις ταμειακές ροές στη διάρκεια της χρήσης ταξινομημένες στις τρεις ενότητες που αντιστοιχούν στα τρία είδη δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, που είναι οι **επιχειρηματικές**, οι **επενδυτικές** και οι **χρηματοοικονομικές** δραστηριότητες.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες: προέρχονται από κύριες δραστηριότητες οι οποίες δημιουργούν έσοδα στην επιχείρηση καθώς και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Δηλαδή δημιουργούν έσοδα π.χ. από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών ,εισπράξεις από πελάτες κ.α. και έτσι εξοφλούνται οι εργαζόμενοι, οι φόροι, δημιουργούνται επενδύσεις κ.α. με αποτέλεσμα η επιχείρηση να καλύπτει τις υποχρεώσεις της χωρίς να χρειάζεται να πάρει κάποιο δάνειο.

Επενδυτικές δραστηριότητες: προέρχονται από μακροπρόθεσμες επενδυτικές δραστηριότητες, με τις οποίες πραγματοποιούνται δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν έσοδα και ταμειακές ροές στο μέλλον. Δηλαδή επενδυτικές δραστηριότητες μπορεί να είναι οι πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ή άυλων παγίων στοιχείων, οι εισπράξεις από εξόφληση προκαταβολών και δανείων που είχαν δοθεί σε τρίτους κ.α. Γενικά, οι αγοραπωλησίες παγίων στοιχείων και συμμετοχών θεωρούνται επενδυτικές δραστηριότητες.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες: είναι οι δραστηριότητες που στο τέλος καταλήγουν να επιφέρουν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στο δανεισμό της επιχείρησης. Παράδειγμα είναι οι εισπράξεις σε μετρητά από δάνεια βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα ή από γραμμάτια κ.α. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες θεωρούνται οι αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου, τα μερίσματα, τα δάνεια, τα χρεολύσια leasing κλπ..

Οι ταμειακές ροές μπορούν να απεικονιστούν σε κατάσταση με δυο τρόπους που είναι η άμεση ή ευθεία μέθοδος και η έμμεση μέθοδος. Με την **άμεση μέθοδο** οι κύριες

¹² Πηγή : Καραγιάννης Δ. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Παράδειγμα – Εφαρμογές , Θεσσαλονίκη 2006

κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων όπως αγορές, πωλήσεις. Ενώ με την έμμεση μέθοδο η ανάλυση των ταμειακών ροών ξεκινά από το **καθαρό κέρδος** ή από την **καθαρή ζημιά** της επιχείρησης το οποίο στην συνέχεια αλλάζει λόγω των αποσβέσεων, των προβλέψεων κ.λπ.

Οι επιχειρήσεις προτιμούν την άμεση μέθοδο γιατί δίνει πληροφορίες για μελλοντικές ταμειακές ροές σε αντίθεση με την έμμεση.

Στις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες επιτρέπεται **μόνο η άμεση ή ευθεία μέθοδος.**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Δίνεται ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων της «Εψίλον Α.Ε.» καθώς και χρήσιμα στοιχεία για την κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών για το έτος 2009 και σας δίνονται πιο κάτω.

Ισολογισμός 2009 (31-12-2009)

	Σημ.	€'000	€'000
Πάγια			
Άυλα – έξοδα ανάπτυξης	2	253	135
Ενσώματα πάγια	1	<u>1,779</u>	<u>1,853</u>
		<u>2,032</u>	<u>1,988</u>
Κυκλοφορούν ενεργητικό			
Αποθέματα		412	381
Απαιτήσεις		216	213
Επενδύσεις στη δίκαιη αξία μέσω αποτελεσμάτων	3	640	512
Μετρητά και τραπεζικά υπόλοιπα		<u>218</u>	<u>86</u>
		<u>1,486</u>	<u>1,192</u>
Σύνολο ενεργητικού		<u>3,518</u>	<u>3,180</u>
Ίδια κεφάλαια και υποχρεώσεις			
Μετοχικό κεφάλαιο		1,200	1,000
Αποθεματικό υπέρ το άρτιο		410	380
Συσσωρευμένα κέρδη		<u>1,096</u>	<u>856</u>
		<u>2,706</u>	<u>2,236</u>
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια		300	220
Αναβαλλόμενη φορολογία		<u>140</u>	<u>110</u>
		<u>440</u>	<u>330</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Βραχυπρόθεσμοι φόροι		81	48
Προμηθευτές		246	253
Τραπεζική υπερανάλιψη		<u>45</u>	<u>313</u>
		<u>372</u>	<u>614</u>
Σύνολο παθητικού		<u>3,518</u>	<u>3,180</u>

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων για το έτος 2009 (31-12-2009)

	€'000	€'000
Έσοδα	4,011	3,712
Κόστος πωληθέντων	<u>(2,012)</u>	<u>(1,865)</u>
Μεικτό κέρδος	<u>1,999</u>	<u>1,847</u>
Έξοδα διοίκησης	(664)	(633)
Έξοδα διάθεσης	(413)	(398)
Κέρδος από εκποίηση πάγιων	<u>4</u>	<u>3</u>
	926	819
Έσοδα από ανατίμηση επενδύσεων	128	55
Τόκοι και συναφή έξοδα	<u>(26)</u>	<u>(24)</u>
Κέρδος πριν τη φορολογία	1,028	850
Φορολογία	<u>(297)</u>	<u>(276)</u>
Κέρδος έτους	<u>731</u>	<u>574</u>

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1.Ενσώματα Πάγια

	<i>Μηχανήματα και</i>			
	<i>Ακίνητα</i>	<i>εξοπλισμός</i>	<i>Οχήματα</i>	<i>Σύνολο</i>
	€	€	€	€
Κόστος την 01.01.2008	1,174	1,200	56	2,430
Προσθήκες	-	110	12	122
Εκποιήσεις	-	(30)	(3)	(33)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Στις 31.12.2009	1,174	1,280	65	2,519
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Αποσβέσεις				
Την 01.01.2008	116	438	23	577
Χρέωση έτους	46	128	13	187
Εκποιήσεις	-	(24)	-	(24)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	162	542	36	740
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Καθαρή λογιστική αξία	1,012	738	29	1,779
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>

ΣΈξοδα ανάπτυξης

	€
	135
Υπόλοιπο στην αρχή	
Έξοδα στη χρήση	214
Απόσβεση στη χρήση	(96)
	<hr/>
Υπόλοιπο στη λήξη	253

3.Κατά τη διάρκεια του έτους δεν έγιναν νέες επενδύσεις, ούτε και πωλήσεις επενδύσεων.

4.Κατά τη διάρκεια του έτους η εταιρεία προέβη σε πληρωμή μερίσματος.

Στη συνέχεια θα καταρτίσουμε την Κατάσταση Ταμειακών Ροών της «Εψιλον Α.Ε.» για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2009.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2009

	€	€
ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΡΟΗ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ		
Κέρδος πριν την φορολογία	1,028	
Αναπροσαρμογές για:		
Αποσβέσεις	187	
Κέρδος από πώληση πάγιων	(4)	
Έξοδα ανάπτυξης (214 – 96)	(118)	
Τόκοι και συναφή έξοδα	26	
Έσοδα από ανατίμηση επενδύσεων	<u>(128)</u>	
	991	
Μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης:		
Αύξηση στα αποθέματα	(31)	
Αύξηση στις απαιτήσεις	(3)	
Μείωση στους προμηθευτές	<u>(7)</u>	
Ταμειακή ροή από λειτουργικές δραστηριότητες	950	
Τόκοι που πληρώθηκαν	(26)	
Φόροι που πληρώθηκαν (Π1)	<u>(234)</u>	
Καθαρή ταμειακή ροή από λειτουργικές δραστηριότητες		690
ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΡΟΗ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ		
Αγορά ενσώματων πάγιων	(122)	
Είσπραξη από πώληση πάγιων (Π2)	<u>13</u>	
Καθαρή ταμειακή ροή από επενδυτικές δραστηριότητες		(109)
ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΡΟΗ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ		
Είσπραξη από έκδοση μετοχών	230	
Είσπραξη από δάνεια	80	
Μέρισμα που πληρώθηκε	<u>(491)</u>	
Καθαρή ταμειακή ροή από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		<u>(181)</u>
Καθαρή αύξηση σε μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα		400
Μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα στην έναρξη της χρήσης		<u>(227)</u>
Μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα στη λήξη της χρήσης		<u>173</u>

ΠΡΑΞΕΙΣ

1. Φόροι

	€		€
Ταμείο	234	Από μεταφορά - τρέχων	48
Σε μεταφορά - τρέχων	81	- αναβαλλόμενος	110
- αναβαλλόμενος	<u>140</u>	ΚΛΑ	<u>297</u>
	<u>455</u>		<u>455</u>

2. Εκποίηση πάγιων

	€		€
Κόστος	33	Συσσωρευμένες αποσβέσεις	24
ΚΛΑ - κέρδος	<u>4</u>	Ταμείο	<u>13</u>
	<u>37</u>		<u>37</u>

3.Μέρισμα που πληρώθηκε

	€
Συσσωρευμένα κέρδη - 01.01.2008	856
Κέρδος χρήσης	<u>731</u>
	1,587
Μέρισμα που πληρώθηκε	<u>(491)</u>
Συσσωρευμένα κέρδη - 31.12.2009	<u>1,096</u>

6.2 Σημαντικοί Χρηματοοικονομικοί Δείκτες που αφορούν στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σημαντικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες που μπορούν να εξαχθούν από την Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι:

(α) Δείκτης Ποιότητας Κερδών

Καθαρή Ροή Μετρητών από Λειτουργικές Δραστηριότητες Κέρδη από Λειτουργικές Δραστηριότητες

Μία υγιής επιχείρηση συνήθως πρέπει να έχει δείκτη «ποιότητας κερδών» κοντά στο 1. Όταν ο δείκτης είναι πιο χαμηλός από το 1 τότε σημαίνει ότι η εταιρεία έχει «λογιστικά κέρδη» τα οποία δεν μετατρέπονται σε μετρητά.

(β) Δείκτης Κάλυψης Μερισμάτων και Τόκων

Καθαρή Ροή Μετρητών από Λειτουργικές Δραστηριότητες

Μερίσματα + Τόκοι

Μία υγιής επιχείρηση συνήθως πρέπει να έχει υψηλό δείκτη «κάλυψης μερισμάτων και τόκων» (συνήθως πάνω από 3 – 4).

Όταν ο δείκτης είναι κοντά στο 1 τότε σημαίνει ότι η εταιρεία δεν παράγει αρκετά κέρδη από λειτουργικές δραστηριότητες για να αμείβει τους επενδυτές της.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

Όφελος εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Αν αναλογιστεί κανείς τις θεσμικές μεταβολές που επέρχονται με τα Δ.Λ.Π. (αποτίμηση στην εύλογη αξία, αποτελεσματικό επιτόκιο, αναλογιστικές μελέτες, παρούσα αξία κ.λπ.) θα αναρωτηθεί ποιες και πόσες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις που έχουν ουσιαστικό ενδιαφέρον, οικονομικό όφελος και τις άλλες προϋποθέσεις για να εφαρμόσουν με κάθε ευλάβεια τα Δ.Λ.Π. τηρώντας παράλληλα και δεύτερη σειρά βιβλίων για φορολογικούς σκοπούς κατά τις διατάξεις του Ν 3229/2004 (άρθρο 13).

Όμως τίθεται και ένα άλλο ερώτημα: όλοι αποβλέπουν στην ανάπτυξη δηλαδή στις νέες επενδύσεις, κυρίως ιδιωτικές, για να καταπολεμήσουν την ανεργία.

Με δεδομένο τις τεράστιες γραφειοκρατικές δυσκολίες και άλλα παρόμοια εμπόδια που βάζουμε συνήθως στους Επενδυτές προσθέσαμε ένα ακόμη, την τήρηση διπλής σειράς λογιστικών βιβλίων.

Η πράξη έδειξε ότι η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Π ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μια απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικοποίησης και παρουσίασης των οικονομικών δεδομένων, γεγονός που απαιτεί μεγάλη προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες, παρά στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Είναι αδιαμφισβήτητο ότι, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα.

Μια απλή σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταδεικνύει την ποιοτική διαφορά. Έχοντας αποκτήσει την εμπειρία εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., εύλογα, τίθενται ερωτήματα, όπως:

- Ποια τα επί μέρους πλεονεκτήματα από την υιοθέτησή των Δ.Π.Χ.Π.;
- Ποια τα προβλήματα της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.;
- Ποιοι οι παράγοντες επιτυχίας για την ομαλή μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π.;

Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. ωφελεί τόσο τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες όσο και τους επενδυτές, καθόσον αυξάνουν το επίπεδο εμπιστοσύνης τους στις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Το υψηλό επίπεδο ποιότητας των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει την ικανότητα των επενδυτών να λαμβάνουν επενδυτικές αποφάσεις, ενώ παράλληλα οι οικονομικές μονάδες έχουν αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης στις διεθνείς αγορές, με μειωμένο κόστος απόκτησης κεφαλαίων. Σε ότι έχει σχέση με τις πολυεθνικές οικονομικές μονάδες, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. μειώνει το κόστος για τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθόσον η εφαρμογή από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου ομοιόμορφων προτύπων, ανεξαρτήτως χώρας εγκατάστασης, μειώνει σημαντικά τον χρόνο σύνταξής τους. Η υιοθέτηση, τέλος, των Δ.Π.Χ.Π. συμβάλλει ουσιαστικά στην εναρμόνιση των αναγκών εσωτερικής και εξωτερικής πληροφόρησης μέσα στην ίδια την οικονομική μονάδα, καθόσον η δημιουργία ποιοτικής λογιστικής «γλώσσας», απλουστεύει τη διαδικασία παραγωγής οικονομικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα την βελτίωση των συστημάτων διοικητικής πληροφόρησης και τον περιορισμό του κόστους παραγωγής αυτών των πληροφοριών.

Προβλήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Τα Δ.Π.Χ.Π. λύνουν παλαιά προβλήματα αλλά παράλληλα δημιουργούν νέες ανάγκες, τις οποίες οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων καλούνται να αντιμετωπίσουν. Σε ότι αφορά την Ελλάδα, παρατηρήθηκαν προβλήματα κυρίως λόγω των σημαντικών διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Δ.Π.Χ.Π., οι κυριότερες των οποίων ήδη αναφέρθηκαν.

Όφελος από την κατάρτιση της κατάστασης Ταμειακών Ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

η Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι πολύ σημαντική τόσο για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και για τη διεύθυνση της οντότητας.

Οι χρήστες ενδιαφέρονται για τις ταμειακές ροές της οντότητας ούτως ώστε να μπορούν να αξιολογούν την ικανότητά της:

(α) να ρευστοποιεί τα κέρδη της

(β) να πληρώνει μερίσματα, και

(γ) να χρηματοδοτεί επενδύσεις που παράγουν επιπρόσθετες ταμειακές ροές.

Επιπρόσθετα, και η διεύθυνση της οντότητας χρειάζεται την Κατάσταση Ταμειακών Ροών ούτως ώστε να αξιολογεί την ικανότητά της:

- (α) να διακανονίζει τις υποχρεώσεις της
- (β) να συνεχίζει τις λειτουργικές της δραστηριότητες, και
- (γ) να καταβάλλει μερίσματα στους επενδυτές της.

Πλεονεκτήματα από την κατάρτιση της κατάστασης Ταμειακών Ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Οι πιο πάνω πληροφορίες είναι χρήσιμες στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς μπορούν να αξιολογήσουν:

- (α) τις μεταβολές στο ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της οντότητας
- (β) τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική της δομή (συμπεριλαμβανομένης της ρευστότητας και της φερεγγυότητας)
- (γ) την ικανότητά της να αφομοιώνει τις αλλαγές στο περιβάλλον και να εκμεταλλεύεται τις ευκαιρίες με σωστό προγραμματισμό στις εισπράξεις και τις πληρωμές
- (δ) την ικανότητά της να παράγει μετρητά και ισοδύναμα μετρητών
- (ε) τη δυνατότητά της να παράγει μελλοντικές ταμειακές ροές, και
- (στ) την πιθανότητα να αντιμετωπίσει προβλήματα ρευστότητας στο μέλλον.

Προβλήματα κατά την κατάρτιση της κατάστασης Ταμειακών Ροών σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Με την κατάσταση ταμειακών ροών η ίδια η επιχείρηση, οι επενδυτές, οι αναλυτές, οι μέτοχοι, οι δυνητικοί επενδυτές και οι δανειστές θα πρέπει να έχουν την δυνατότητα να παράγουν οικονομικές πληροφορίες και να επεξεργάζονται τις οικονομικές καταστάσεις με την βοήθεια κατευθυντήριων γραμμών οι οποίες έχουν οριστεί από τα Δ.Λ.Π. Για να επιτευχθούν τα παραπάνω θα πρέπει οι αναλυτές να αυξήσουν το επίπεδο των γνώσεων τους, πράγμα που απαιτεί χρόνο, επιπλέον γνώσεις πιο ειδικευμένες πάνω στην κατάσταση των ταμειακών ροών.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα μελέτη, επιδιώκει να παρουσιάσει την κατάσταση ταμειακών ροών (Δ.Λ.Π 7) και τις διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις μεταξύ των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται προσπάθεια να ξεπεραστούν οι θεσμικές αλλαγές που προκαλεί στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οργανισμών από την εφαρμογή και να εφευρεθούν νέες μεθόδους ώστε να εξαλειφθούν οι διαφορές ανάμεσα σε Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. . Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι οικονομικοί οργανισμοί θα βελτιώσουν την ικανότητα στο να παράγουν οικονομικές πληροφορίες και οι επενδυτές την ικανότητα τους στη λήψη επενδυτικών αποφάσεων .

Στα επόμενα χρόνια σε ότι αφορά την Ελλάδα θα πρέπει να πραγματοποιηθεί περαιτέρω έρευνα γιατί είναι μια καινούργια οικονομική κατάσταση για όλους και θα ωφελούσε στο να αναγνωρίζεται όχι μόνο από εξειδικευμένα επαγγέλματα όπως λογιστές και επενδυτές αλλά και από άλλες ομάδες ατόμων. Η σε βάθος περαιτέρω έρευνα θα βοηθούσε και στην καλύτερη επεξεργασία των οικονομικών πληροφοριών ώστε να επιτευχθούν εγκυρότερα αποτελέσματα κατά τη σύγκριση με τις διεθνείς αγορές από τους οικονομικούς οργανισμούς αλλά επίσης θα βοηθούσε τους επενδυτές να αυξήσουν την ικανότητα τους να αποκτούν κεφάλαια με μειωμένο κόστος ώστε να έχουν κέρδος. Έτσι, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών θα γίνει ευρέως γνωστή και στην Ελλάδα.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Ανεξάρτητα από το πότε θα εναρμονισθούν πλήρως τα εθνικά λογιστικά πρότυπα με αυτά των Δ.Π.Χ.Π., ένα εύλογο ερώτημα που τίθεται είναι αν, υπάρχουν σημαντικοί λόγοι που έκαναν την Ευρωπαϊκή Ένωση και κατ επέκταση την Ελλάδα, να υιοθετήσουν την εφαρμογή τους.

Οι ωφέλειες από τη χρησιμοποίηση των Δ.Π.Χ.Π. δεν αφορούν μόνο τις οικονομικές μονάδες, μεγάλου μεγέθους αλλά και αυτές που είναι μεσαίου μεγέθους, καθόσον η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεών τους με τους μετόχους και τους υποψήφιους επενδυτές, διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στη διεθνή αγορά κεφαλαίου (π.χ. εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων με ανταγωνιστικό κόστος).

Είναι συνεπώς προφανές ότι, η **εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων, σε διεθνές επίπεδο**, ήταν αναγκαία, προκειμένου να συνάδει με τις σύγχρονες συνθήκες της κεφαλαιακής αγοράς, εφόσον σε αντίθετη περίπτωση, μειώνεται η δυνατότητα των επενδυτών να μελετήσουν και να συγκρίνουν τις πληροφορίες που τους είναι αναγκαίες στη λήψη αποφάσεων, γεγονός που περιορίζει την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς κεφαλαίου. Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων ήταν χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, εφόσον οι διοικήσεις τους έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες, σε τοπικό και διεθνές επίπεδο

Σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΔΣ της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/14.11.2000 και 7/732/15.2.2006 εκτός από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., θα πρέπει να συντάσσουν και την κατάσταση των ταμειακών ροών η οποία μας δείχνει την απόδοση της επιχείρησης χωρίς τις αποσβέσεις, την μεταβολή στην καθαρή περιουσία, καθώς και την παρούσα αξία των μελλοντικών Ταμειακών Ροών. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Κανονισμοί Ευρωπαϊκής Ένωσης

- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 662/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 632/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 633/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 574/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 550/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) αριθ. 243/2010
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1293/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1171/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1142/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1164/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1165/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1136/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 839/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 824/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 636/2009
- ο ΟΔΗΓΙΑ 2009/49/ΕΚ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 18ης Ιουνίου 2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 460/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 495/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 494/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 254/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 69/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 70/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 53/2009
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1274/2008
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1261/2008
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1262/2008
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1263/2008
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1260/2008
- ο ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1126/2008

- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002

- **Διεθνή λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)**

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17
- ΔΙΕΘΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

- **Διεργηθείς Προτύπων (ΜΕΔ)**

- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-7
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-10
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-12
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-13
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-15
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-21
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-25
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-27
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-29
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-31
- ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-32

- **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) ή (ΔΠΧΠ)**

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 1
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 3
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 4
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 5
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 6
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 7
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 8

• **Διερμηνείες ΔΠΧΑ (ΕΔΠΧΑ)**

- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 19
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 17
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 18
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 15
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 16
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 12
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 13
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 14
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 1
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 2
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 4
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 5
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 6
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 7
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 8
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 9
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 10
- ο ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 11

Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ που τροποποιούνται είναι τα εξής:

ΔΛΠ 14: Πληροφόρηση κατά τομέα.

ΔΠΧΠ 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

ΔΠΧΠ 6: Εξερεύνηση και αποτίμηση μεταλλευτικών πόρων.

ΔΛΠ 2: Αποθέματα.

ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών.

ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζομένους.

ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή.

ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Καραγιάννης Δημήτριος**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Παράδειγμα – Εφαρμογές , Θεσσαλονίκη 2006
2. **Κάντζος Κωνσταντίνος**, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, εκδ σεις Interbooks, Αθήνα 2002
3. **Ράλλης Ιωάννης**, Λογιστική των ΟΤΑ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα : J09

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. **Ζιγκερίδης Δημήτριος - Κυλώνης Νικόλαος**, Η κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με το ΔΛΠ 7 και η τεχνική κατάρτισής της, περιοδικό Επιχείρηση, τεύχος Σεπτέμβριου 2007
2. **Καζαντζής Παναγιώτης**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. – I.A.S.) και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π. – I.F.R.S.), περιοδικό Επιχείρηση, τεύχος Φεβρουαρίου 2008
3. **Μακρής Νικόλαος**, Πλαίσιο κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τεύχος 2005
4. **Νιάρχος Βασίλειος**, Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τεύχος 2005
5. **Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος**, Ευρώπη και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΠ), περιοδικό Επιχείρηση, τεύχος Ιουνίου 2008

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. El.Wikipedia.org.
2. www.epixeirisi.gr
3. www.taxheanen.gr
4. www.Grant-thornton.gr