

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



**«Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π. – IAS 1,7)»**

ΣΑΜΨΩΝ ΜΑΡΓΑΡΙΤΑ (Α.Μ. 11462)

ΑΝΔΡΕΑΚΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ (Α.Μ. 12101)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Κος ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	1
ΜΕΡΟΣ Α΄ «Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ».....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	20
ΜΕΡΟΣ Β΄ «Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΔΛΠ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ».....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΔΛΠ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»	38
ΜΕΡΟΣ Γ΄ «ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ».....	52
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Δ.Λ.Π. 1.....	52
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Δ.Λ.Π. 7.....	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	69

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παγκοσμιοποιημένη εποχή μας, μία εποχή απρόσκοπτης μετακίνησης των κεφαλαίων και διεθνοποίησης των αγορών χρήματος και των κεφαλαιαγορών, όλο και περισσότεροι άνθρωποι σε ολόκληρο τον κόσμο – ως μέτοχοι, διοικητικά στελέχη, μελλοντικοί επενδυτές, εργαζόμενοι κτλ. – ενδιαφέρονται να «μετρήσουν» την περιουσιακή κατάσταση και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα που αυτές είναι εγκατεστημένες. Γίνεται όλο και πιο σαφές , ότι μέσα από την εισαγωγή ενιαίων και συγκρίσιμων λογιστικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, εξασφαλίζεται ουσιαστικά η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού και των λοιπών ενδιαφερόμενων για την πορεία μιας εταιρείας, όρος απαραίτητος για τη δημιουργία και λειτουργία αποτελεσματικών αγορών.

Σε αυτό βοηθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – I.A.S.) άρχισαν να εκδίδονται από την Επιτροπή των Δ.Λ.Π. το 1973, που αποτελεί και το έτος σύστασης της Επιτροπής αυτής (International Accounting Standards Committee, I.A.S.C – Ε.Δ.Λ.Π). Το Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα πρότυπα, θα εκδίδονται από το νέο Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης , Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Standards, I.F.R.S.)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων, Κανονισμών και Διαδικασιών και Πολιτικών ώστε να βοηθήσει στη λήψη αποφάσεων. Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τη σημασία και τον σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των παραπάνω και πρότεινε όπως από το 2005 , τα Δ.Λ.Π. εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια αξιών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Μέσα από την δεσμευτική εφαρμογή ενιαίων Δ.Λ.Π. για όλες τις αναπτυγμένες χώρες περιορίζεται το εύρος και οι διαφορές που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, αφού οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή και συνεκτικότητα. Πλέον η σύνταξη τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών, μεταξύ των οποίων υπάρχει μία λογική συνέχεια και συνέπεια.

Στη χώρα μας τα Δ.Λ.Π. δεν είναι υπεράνω του Ε.Γ.Λ.Σ., παρόλο που έχει υιοθετηθεί η εφαρμογή τους με νόμο και είναι υποχρεωτικά για τις ελληνικές επιχειρήσεις που διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο καθώς και για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Είναι απαραίτητη η παράλληλη εφαρμογή των Ε.Γ.Λ.Σ. τόσο για τις εισηγμένες αφού για φορολογικούς σκοπούς τα Δ.Λ.Π. δεν έχουν εφαρμογή όσο και για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που οφείλουν να δημοσιεύουν βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. το οποίο προβλέπεται από το Νόμο 2190/20.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να εξετάσει την ερμηνεία και επίδραση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (εφεξής ΔΛΠ) στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων και συνάμα να αναλύσει διεξοδικά τη λειτουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 1 και 7. Προκειμένου να διεξαχθεί μια ορθή, και μια περισσότερο αντιπροσωπευτική ως προς το θέμα ανάλυση, η εργασία χωρίζεται σε τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος αναλύεται η παρουσίαση χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στο δεύτερο μέρος αναφέρεται η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τέλος στο τρίτο, αναπτύσσεται τη συγκριτική παρουσίαση των ΔΛΠ 1 και 7 με τα αντίστοιχα Ε.Λ.Π.

**ΜΕΡΟΣ Α΄ «Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ»**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Αποτελεί γεγονός πως ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης δεδομένη χρονική στιγμή. Ακολουθεί την απογραφή και αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας. Η κατάρτιση του Ισολογισμού είναι ο αντικειμενικός σκοπός σε όλα τα στάδια της λογιστικής εργασίας. Από τη λογιστική θεωρία προκύπτει ότι υπάρχουν δύο τύποι Ισολογισμών ο οριζόντιος και ο κάθετος. Στην ελληνική πρακτική έχει κυριαρχήσει ο οριζόντιος Ισολογισμός, ενώ ο κάθετος Ισολογισμός από τη χρήση 19 και μετά δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται (άρθρο 42γ Ν. 2190/20).

Ο οριζόντιος Ισολογισμός έχει το σχήμα λογαριασμού, στον οποίο γράφονται, αριστερά το ενεργητικό και δεξιά το παθητικό. Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος όλες οι υποχρεώσεις καθώς και τα ίδια κεφάλαια τα οποία αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης προς τους τρίτους ή τον επιχειρηματία. Ο Ισολογισμός βασίζεται στην εξίσωση:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Ίδια κεφάλαια} + \text{Υποχρεώσεις.}$$

Ενεργητικό είναι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που έχουν προσδιορισμένη τιμή και μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τη λογιστική

μονάδα, όπως και κάθε είδος κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων. Κάθε ένα από αυτά τα στοιχεία ονομάζεται στοιχείο ενεργητικού.

Ενεργητικό είναι:

- Τα υλικά οικονομικά αγαθά όπως τα κτίρια, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα, τα εμπορεύματα κ.α.
- Τα άυλα οικονομικά αγαθά, όπως τα εμπορικά σήματα, η φήμη και πελατεία κ.α.
- Οι απαιτήσεις απέναντι σε τρίτους, τα γραμμάτια προς είσπραξη, τα προπληρωθέντα έξοδα κ.α.
- Τα χρεόγραφα, δηλαδή οι μετοχές κ.α.
- Τα μετρητά των καταθέσεων και του ταμείου.

Οι Υποχρεώσεις και τα Ίδια κεφάλαια συνθέτουν το Παθητικό το οποίο υποδηλώνει τις υποχρεώσεις της λογιστικής μονάδας προς τρίτους ή τις απαιτήσεις που έχουν οι τρίτοι προς αυτήν, όπως π.χ. τα ομολογιακά δάνεια, τα δάνεια τραπεζών, οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές, οι μισθοί, τα λοιπά έξοδα πληρωτέα κ.τ.λ. ή τις υποχρεώσεις της μονάδας προς τους μετόχους.

Στοιχεία υποχρεώσεων είναι οι μακροπρόθεσμες και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Για να χαρακτηριστεί μία υποχρέωση ως στοιχείο παθητικού πρέπει να εκπληρώνει τις εξής προϋποθέσεις:

- Να αφορά τη λογιστική μονάδα και όχι τους φορείς ή τα μέλη της διοίκησης.
- Να έχει δημιουργηθεί ως αποτέλεσμα λογιστικού γεγονότος, όπως η αγορά αγαθών με πίστωση, η σύναψη δανείου κ.λπ.
- Στο μέλλον να προβλέπεται η ικανοποίησή της με χρήμα ή με κάποιο άλλο ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο, αποδεκτό από εκείνον στον οποίο υπάρχει η υποχρέωση, ή ακόμη η μετατροπή της σε τμήμα του ίδιου κεφαλαίου.
- Να μπορεί να αποδοθεί με χρηματικές μονάδες, είτε πρόκειται για υποχρέωση γνωστού ποσού από τη αρχή, όπως η οφειλή σε προμηθευτές από

αγορά εμπορευμάτων ή σε τράπεζες από σύναψη δανείου, είτε πρόκειται για υποχρέωση ποσού που δεν έχει από πριν καθορισθεί σαφώς, όπως οι υποχρεώσεις καταβολής ορισμένων φόρων.

Επομένως οι υποχρεώσεις της λογιστικής μονάδας που δεν είναι δυνατόν να αποδοθούν με χρηματικούς όρους δεν αποτελούν στοιχεία του παθητικού, όπως η σύμβαση εργασίας για την απασχόληση των εργαζομένων στην επιχείρηση.

Ίδια κεφάλαια ονομάζονται τα κεφάλαια που προέρχονται από εισφορές των φορέων της λογιστικής μονάδας. Το κομμάτι αυτών των κεφαλαίων προέρχεται είτε από άμεσες εισφορές σε χρήμα ή είδος είτε από έμμεσες. Τα ίδια κεφάλαια είναι ίσα με τη διαφορά μεταξύ του συνόλου των κεφαλαίων και των ξένων κεφαλαίων.

Ο τύπος του Ισολογισμού καθορίζεται από το μέγεθος της καθαρής θέσης. Αυτό γίνεται επειδή το ενεργητικό είναι πάντοτε μεγαλύτερο από το μηδέν, αφού δεν υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία και το παθητικό μεγαλύτερο ή ίσο με το μηδέν, αφού δεν υπάρχουν αρνητικές υποχρεώσεις. Η καθαρή θέση ανάλογα με τη σχέση μεταξύ του ενεργητικού με του παθητικού, μπορεί να είναι θετική, αρνητική ή ίση με το μηδέν. Έτσι ο Ισολογισμός, όταν θεωρείται ως μαθηματική ισότητα, μπορεί να είναι θετικός, αρνητικός ή ουδέτερος.

Θετικός Ισολογισμός: Το ενεργητικό είναι μεγαλύτερο από το παθητικό και συνεπώς η καθαρή θέση είναι θετική, δηλαδή $E > \Pi$ και επομένως $K\Theta > 0$. Άρα η λογιστική ισότητα μπορεί να είναι ως εξής:

$$E = \Pi + K\Theta$$

$$\text{ή } E - \Pi = K\Theta$$

$$\text{ή } E - K\Theta = \Pi$$

$$\text{ή } E - K\Theta - \Pi = 0$$

$$\text{ή } E = K\Theta$$

Αρνητικός Ισολογισμός: Σε αυτή την περίπτωση το ενεργητικό είναι μικρότερο από το παθητικό και συνεπώς η καθαρή θέση είναι αρνητική, δηλαδή $E < \Pi$ και επομένως $K\Theta > 0$. Άρα η λογιστική ισότητα μπορεί να είναι ως εξής:

$$E = \Pi - K\Theta$$

$$\text{ή } E + K\Theta = \Pi$$

$$\text{ή } E + K\Theta - \Pi = 0$$

Ουδέτερος Ισολογισμός: Εδώ το ενεργητικό είναι ίσο με το παθητικό και η καθαρή θέση είναι μηδέν, δηλαδή $E = \Pi$ και επομένως $K\Theta = 0$. Άρα η λογιστική ισότητα εμφανίζεται ως εξής:

$$E = \Pi$$

$$\text{ή } E - \Pi = 0$$

Η πιο συνηθισμένη μορφή ισολογισμού είναι η πρώτη και αφορά την πλειονότητα των επιχειρήσεων. Η δεύτερη περίπτωση αναφέρεται σε επιχειρήσεις με πολύ δυσμενή κεφαλαιακή διάρθρωση που για να επιβιώσουν χρειάζονται δραστικά μέτρα. Αυτή η περίπτωση εμφανίζεται σπανιότερα. Τέλος η τρίτη περίπτωση είναι μάλλον θεωρητική καθώς η πιθανότητα να είναι ίσο το ενεργητικό με το παθητικό είναι πάρα πολύ μικρή. Και σε αυτή την περίπτωση όμως πρόκειται για επιχειρήσεις με επίσης πολύ δυσμενή κεφαλαιακή διάρθρωση.

Ο Ισολογισμός ως λογιστική κατάσταση:

- Αποτελεί έκθεση που απεικονίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση της λογιστικής μονάδας, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού και από πού προέρχονται.

- Αποτελεί επίσης συνοπτική κατάσταση, δηλαδή κατάσταση που εμφανίζει τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης.
- Απεικονίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση της λογιστικής μονάδας σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Μετά ο Ισολογισμός σταματάει να αποδίδει την «αληθινή» εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της λογιστικής μονάδας λόγω των συναλλαγών που ακολουθούν. Άρα ο Ισολογισμός δίνει στατική εικόνα και όχι δυναμική.
- Παρουσιάζει τα στοιχεία του ενεργητικού και από πού προήλθαν με τις μονάδες του ίδιου νομίσματος, συνήθως όμως διαφορετικής χρονικής περιόδου, αναλόγως πότε αποκτήθηκαν, δημιουργήθηκαν ή αποτιμήθηκαν, και συνεπώς όχι πάντα της ίδιας αγοραστικής δύναμης, λόγω των μεταβολών του χρήματος.
- Τέλος καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Η Κατάρτιση του Ισολογισμού

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Αντίστοιχα, ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών και τους πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α΄ και Γ΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του προτύπου αυτού.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που τελούν σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Θα πρέπει να σημειωθεί επίσης πως πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη

λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού, υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή – φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 (ΦΕΚ 228 Α') με αναγραφή ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του Α.Φ.Μ., της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας.

Στην περίπτωση που ο λογιστής - φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του π.δ. 340/1998 (θέμα 26β' άρθρου 29) αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο ΑΦΜ, η αρμόδια ΔΟΥ και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου. Με το άρθρο 12 § 7 του ν. 3301/04, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. και πρέπει να υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος. Επίσης, ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. , υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπογράφεται ο «φορολογικός» ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης (φορολογικός). Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις αυτές (29 § 3 ΚΒΣ) να υπογράφεται ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός

αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με την § 8 του άρθρου 17, ορίζεται ότι οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού ολοκληρώνεται, για τις ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., κατά μετοχές Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρείες εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για παράδειγμα, η διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12, κλείσιμο Ισολογισμού 31/03, για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η ίδια προθεσμία ισχύει και για τις δημοτικές Επιχειρήσεις. Επίσης, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12, κλείσιμο Ισολογισμού 30/4.

Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου. Αντίστοιχα, οι δημόσιες δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις εντός 4 μ-λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπως ρητά ορίζεται πλέον από 01/01/2003 με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 8 περίπτωση δ (ν. 3052/02). Τέλος, οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να παραταθούν σε καμιά περίπτωση, γιατί σύμφωνα με τις νέες διατάξεις παρέχεται τέτοιο δικαίωμα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Θα πρέπει αντίστοιχα να σημειωθεί πως για τις δημοτικές επιχειρήσεις δεν οριζόταν ρητά προθεσμία κλεισίματος Ισολογισμού και δεδομένου ότι με τα άρθρα 107 § 2 και 101 § 1 του Ν. 2238/94 υποβάλλουν δήλωση μέχρι την 15η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, είχε γίνει δεκτό με το Εγγ. 1073178/45/25-6-1998 να κλείνουν Ισολογισμό στην προθεσμία των Α.Ε. και των συνεταιρισμών, δηλαδή μέχρι τον τέταρτο μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου.

Από 1/1/2003 με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 8 περ. δ ρητά πλέον ορίζεται ο ανωτέρω χρόνος κλεισίματος του ισολογισμού αυτών. Οι πράξεις που

επηρεάζουν τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου ή αναφέρονται σ' αυτή ή έχουν σχέση με τον ισολογισμό αυτής με οποιονδήποτε τρόπο, εφόσον τα αποδεικτικά και λοιπά στοιχεία για τις πράξεις αυτές περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου καταχωρούνται σε ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού.

Ως πράξεις ισολογισμού, που πρέπει να καταχωρούνται εγγραφών ισολογισμού, θεωρούνται και οι εγγραφές προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, των αποσβέσεων, της συγκέντρωσης των αποτελεσμάτων κ.λπ., όπως και οι εγγραφές κλεισίματος και ανοίγματος των λογαριασμών. Η τήρηση ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού κρίνεται απαραίτητη εκτός εάν για κάθε διαχειριστική περίοδο χρησιμοποιείται ιδιαίτερη σειρά βιβλίων, οπότε είναι δυνατή η καταχώρηση των εγγραφών ισολογισμού στα τηρούμενα ημερολόγια. Στην περίπτωση αυτή οι εγγραφές ισολογισμού καταχωρούνται στο γενικό ή σε άλλο ημερολόγιο ως συνέχεια των εγγραφών της χρήσεως.

Ειδικότερα, επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ο διαχωρισμός των πράξεων της νέας χρήσης από τις πράξεις της προηγούμενης και των πράξεων ισολογισμού πρέπει να εξασφαλίζεται από το λογισμικό. Το ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού, όταν τα βιβλία της τηρούνται χειρόγραφα, είναι θεωρημένο. Όταν τηρούνται μηχανογραφικά, είναι αθεώρητο από 1/9/2002.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Οι βασικές λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης αποτελούνται από μία λογιστική κατάσταση όπου παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε μία λογιστική χρήση και τον ισολογισμό. Η κατάσταση αυτή εμφανίζει το λογιστικό αποτέλεσμα και τους προσδιοριστικούς παράγοντες , δηλαδή τα έσοδα, τα έξοδα, τις μη λειτουργικές ζημιές και τα μη λειτουργικά κέρδη. Επίσης, αποτελεί συνοπτική κατάσταση, δηλαδή κατάσταση που εμφανίζει περιληπτικά τα έσοδα, τα έξοδα, τις μη λειτουργικές ζημιές και τα μη λειτουργικά κέρδη. Η Κ.Α.Χ. καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και με βάση τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις.

Η κατάσταση αυτή θεωρείται εξαιρετικά σημαντική. Η μεγάλη σημασία που αποδίδεται στη Κ.Α.Χ. οφείλεται κυρίως στους παρακάτω λόγους:

- Στα πληροφοριακά της στοιχεία, που αποτελούν τα πιο βασικά κριτήρια για να διαπιστωθεί κατά πόσο η επιχείρηση πραγματοποίησε τους αντικειμενικούς σκοπούς της και να αξιολογηθεί η διοίκησή της.
- Στη δυναμική εικόνα που παρέχει για την επιχείρηση και τις δυνατότητες της, σε αντίθεση με τον Ισολογισμό που παρέχει στατική εικόνα , μία χρονική στιγμή, το τέλος της λογιστικής χρήσης. Μετά μεταβάλλεται η χρηματοοικονομική κατάσταση από τα εξωτερικά και τα εσωτερικά λογιστικά γεγονότα που ακολουθούν και οι πληροφορίες του Ισολογισμού έχουν πλέον μικρή και ιστορική σημασία.
- Στην επέκταση του θεσμού των ανωνύμων εταιρειών και την αύξηση ενδιαφέροντος για τις επιχειρήσεις και τα αποτελέσματά τους.

Η μορφή της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι κάθετη και πολλαπλών βαθμίδων. Στην αρχή αναγράφονται τα λειτουργικά έσοδα και έπειτα τα σχετικά λειτουργικά έξοδα. Η διαφορά μεταξύ του αθροίσματος

αποτελεί το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Στο αποτέλεσμα αυτό προστίθενται τα μη λειτουργικά έσοδα και τα κέρδη (εάν υπάρχουν). Από το άθροισμα αφαιρούνται τα μη λειτουργικά έξοδα και ζημιές (εάν υπάρχουν). Το τελικό αποτέλεσμα είναι η διαφορά που προκύπτει, δηλαδή τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογαριασμός 86.99 «Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης»:

- Πιστώνεται με το τυχόν κερδοφόρο υπόλοιπο του 80.01 και με τα υπόλοιπα των 80.03, των έκτακτων και ανόργανων εσόδων (81.01), των εκτάκτων κερδών (81.03), των εσόδων προηγούμενης χρήσεως (82.01) και των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενης χρήσεως (84), ώστε αυτά να εξισωθούν.
- Χρεώνεται από τυχόν ζημιογόνο υπόλοιπο του 80.01 και με τα υπόλοιπα των 80.02, των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων (81.00), των εκτάκτων ζημιών (81.02), των εξόδων προηγούμενης χρήσεως (82.00), των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους (83) και των αποσβέσεων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (85), ώστε να εξισωθούν όλα τα παραπάνω υπόλοιπα.

Ανάλογα με τι υπόλοιπο του (πιστωτικό ή χρεωστικό) ο λογαριασμός 86.99:

- Σε περίπτωση κερδών, χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται ο 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως». Στη συνέχεια, εξισώνεται (χρεώνεται) ο 88.00 και πιστώνεται ο 88.99 « κέρδη προς διάθεση». Στο τέλος, εξισώνεται (χρεώνεται) ο 88.99 και το υπόλοιπο του κατανέμεται ανάλογα με τις νομοθετικές ρυθμίσεις και τις αποφάσεις της επιχείρησης σε πίστωση των λογαριασμών 41, 53, 33, 54, 42.00
- Σε περίπτωση ζημιών, πιστώνεται για εξισωθεί και χρεώνεται ο 88.01 «Ζημιές χρήσεως». Στη συνέχεια, εξισώνεται (πιστώνεται) ο 88.01 και χρεώνεται ο 88.08 «Ζημιές σε νέο». Στο τέλος, εξισώνεται (πιστώνεται) και ο 88.08 με χρέωση του 42.01.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Το Προσάρτημα αποτελεί πλήθος σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων, τα οποία είναι αδύνατο να καταχωρηθούν και να εμφανιστούν στις λογιστικές καταστάσεις ή κρίνεται οικονομικά ασύμφορο. Πρόκειται για τα στοιχεία που δεν υπόκεινται σε μέτρηση (π.χ. διοικητικές ικανότητες στελεχών), αφορούν αξίες (τρέχουσες τιμές αγαθών σε περιόδους πληθωρισμού), αναφέρονται σε ενδεχόμενα γεγονότα ή δεσμεύσεις.

Υπάρχουν επίσης πληροφοριακά στοιχεία που πρέπει να γνωρίζουν οι τρίτοι για να διευκολυνθεί η κατανόηση, η ερμηνεία και η διερεύνηση εκ μέρους τους των λογιστικών στοιχείων. Είναι αυτά που ακολούθησε η επιχείρηση για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων και αφορούν τις αρχές, τις μεθόδους και τους κανόνες. Η εμφάνιση αυτών των επεξηγηματικών πληροφοριών στις λογιστικές καταστάσεις είναι αδύνατη εκ των πραγμάτων.

Αυτά τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στο Προσάρτημα. Το Γ.Λ.Σ. αναφέρει γενικά τα στοιχεία για τα οποία επιβάλλεται να παρέχονται επεξηγήσεις. Τα πιο βασικά από αυτά είναι:

- Οι μέθοδοι αποτίμησης των στοιχείων του ισολογισμού.
- Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων της χρήσης.
- Οι μέθοδοι υπολογισμού της αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων.
- Οι παρεκκλίσεις από καθιερωμένες μεθόδους.
- Οι μεταβολές των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεών τους.
- Η λειτουργία και συνδεσμολογία ορισμένων λογαριασμών.
- Το περιεχόμενο των λογαριασμών των προβλέψεων, των συναλλαγματικών διαφορών, των μη λειτουργικών εξόδων και εσόδων κ.λπ.

Το προσάρτημα είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες που διευκολύνουν τους ενδιαφερόμενους στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα των επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Με σκοπό την επεξήγηση και κατανόηση της αρχής Γενικής Εκμετάλλευσης στις αρχές του Άρθρου 29 και αναφορικά με τον ισολογισμό, θα πρέπει να σημειωθεί πως αναφέρεται ο λογαριασμός 80, ο οποίος χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά. Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας). Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»). Αναγκαίο για την πραγματοποίηση των παραπάνω είναι οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις παρ. 2.2.202, 2.2.602 και 2.2.702, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.
- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28 ή των 290, 294, 295, 296 και 298, κατά περίπτωση.
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των 690-698, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Πιστώνεται:

- με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των 790-798, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση 28.
- κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημιές), σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην προηγούμενη περίπτωση.

Έπειτα από τη μεταφορά αυτή, από το λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα λειτουργίας διαθέσεως, οι διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων και οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα. Από τον ίδιο λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα.

Έπειτα από τις παραπάνω μεταφορές και τις αντίστοιχες χρεοπιστώσεις του, ο λογαριασμός 80.01 με το υπόλοιπό του (χρεωστικό ή 29 πιστωτικό) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών). Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, που περιγράφονται στο πέμπτο μέρος, τελικά δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωλημένων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς της κάθε ομάδας και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» καθώς και από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ'

είδος της κάθε ομάδας και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 «έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων», 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 64.12 «διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» και 65 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα».

Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δε συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της κάθε ομάδας και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05. Τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το λογαριασμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών, από το λογαριασμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων, από το λογαριασμό 76.04 τα κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογαριασμούς 76.02-76.98, πλην 76.04, οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)

		Ποσά Κλειόμενη Χρήσεω ς 1996	Ποσά Προηγ όμενης Χρήσεω ς 1995
88.00 ή 88.01 (86.99) 88.02-04 (42.00- 02)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως (+) ή (-) :Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04) 88.07 (Υπολ/σμοί 41)	(+) ή (-) :Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (+) :Αποθεματικά προς διάθεση Σύνολο	(-XXX)	(-XXX)
88.08	1. Φόρος εισοδήματος	XXX	XXX
88.09 (63.00) 88.99	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι Κέρδη προς διάθεση ή	XXX	XXX
88.98	Ζημιές εις νέο <i>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</i>	(-XXX)	(-XXX)
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
41.09	2α. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	XXX	XXX
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.90	6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	XXX	XXX
41.91	6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	XXX	XXX
41.92	6γ. Αποθεματικά από κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XXX	XXX

**ΜΕΡΟΣ Β΄ «Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΔΛΠ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»**

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

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά. Ωστόσο, οι παράγραφοι 13-41 εφαρμόζονται σε τέτοιες χρηματοοικονομικές αναφορές. Εφαρμόζεται εξ' ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.

Αναφέρεται επίσης πως αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας επιχείρησης. Επιδίωξή τους είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- τα περιουσιακά στοιχεία,
- τις υποχρεώσεις,
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών
- άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,
- τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, περιλαμβάνει:

- ισολογισμό,
- κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:

(i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,

είτε

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους

κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,

- κατάσταση ταμιακών ροών
- σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις

Πολλές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

- των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν τη χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την

επενδυτική πολιτική της επιχείρησης για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,

- οι πηγές χρηματοδότησης της επιχείρησης και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια
- οι πόροι της επιχείρησης που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Τέλος, πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται, εκτός των οικονομικών καταστάσεων, είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

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

- **Ανέφικτος** Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη, όταν η επιχείρηση δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.
- **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)** Είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:
 - ❖ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
 - ❖ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
 - ❖ Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

- **Σημαντικός** Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές, σε περίπτωση που θα μπορούσαν μεμονωμένα ή συλλογικά να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

Επίσης, η αξιολόγηση, αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι *«οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια»*. Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Γενικές Αρχές Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α. - Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας

επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί τη διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών, σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται

Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Μία επιχείρηση της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π. ΧΑ. θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δε θα απεικονίζονται ως σύμμορφες με τα Δ.Π.ΧΑ. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

Σε όλες σχεδόν τις περιστάσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία επιχείρηση:

- επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. Το ΔΛΠ 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης, την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο
- παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση
- παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της επιχείρησης.

Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν αποκαθίστανται, είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν, είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η επιχείρηση θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 18 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.

Όταν μία επιχείρηση παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με την παράγραφο 17, θα γνωστοποιεί:

- ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα, ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης
- ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση
- τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε και
- για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί, σύμφωνα με την απαίτηση.

Όταν μία επιχείρηση έχει παρεκκλίνει από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που

αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που τίθενται στις παραγράφους 18(γ) και (δ).

Η παράγραφος 19 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μία επιχείρηση παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας περί αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την αποτίμηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική, ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η επιχείρηση στη μέγιστη δυνατή έκταση θα μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:

- τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο
- για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, που η διοίκηση έχει συμπεράνει, θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Για το σκοπό των παραγράφων 17-21, ένα στοιχείο πληροφόρησης θα αντέβαινε προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε εμφανίζεται να αντιπροσωπεύει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντιπροσωπεύει

και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση, αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική, ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται από το Πλαίσιο, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

- γιατί ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες
- πώς οι περιστάσεις της επιχείρησης διαφέρουν από εκείνες άλλων οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητό τεκμήριο, ότι η συμμόρφωση της επιχείρησης με την απαίτηση δε θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο.

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

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

Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

- είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο

κατάλληλη βάση των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 ή

- ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μία επιχείρηση αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη φθείρεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μία επιχείρηση επανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 38 και 39.

Η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Σε μερικές περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους) συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, οι λεπτομέρειες για μία δικαστική διένεξη, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν αβέβαιο κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί, γνωστοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο. Οι χρήστες ωφελούνται από τις πληροφορίες για το ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και για τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για τη λύση της αβεβαιότητας.

Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τροποποιείται, τα συγκριτικά ποσά θα επαναταξινομηθούν εκτός αν αυτό είναι ανέφικτο: Όταν επανακατατάσσονται συγκριτικά ποσά, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί:

- ❖ το είδος της επανακατάταξης,
- ❖ το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που επανακατατάσσεται
- ❖ τους λόγους της επανακατάταξης.

Όταν είναι ανέφικτο να επαναταξινομηθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η επιχείρηση θα γνωστοποιεί:

- ❖ τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η επανακατάταξη
- ❖ το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν επαναταξινομηθεί τα ποσά.

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί σε προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους) να μην έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

Το ΔΛΠ 8 αναφέρεται στις προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η επιχείρηση αλλάζει μία λογιστική πολιτική ή διορθώνει ένα λάθος.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων

συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις. Το ΔΛΠ 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών.

Κάποιες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Πρότυπου ή σε άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών (αναλόγως), είτε στις σημειώσεις.

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:

- ❖ αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης,
- ❖ κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- ❖ αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού
- ❖ είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζει το ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών), εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.

Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα.

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά

περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

Ο κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών. Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας αυτής κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

- αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης,
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού
- η επιχείρηση δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί και κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη και αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της επιχείρησης δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.

Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δε διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή διακατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς. Παραδείγματα αποτελούν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις και το βραχυπρόθεσμο τμήμα των μη βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (ήτοι δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 65 και 66

Η επιχείρηση κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και στην περίπτωση που:

- ❖ η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών

- ❖ ολοκληρώνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

Αν μία επιχείρηση αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σύμφωνα με υφιστάμενο πιστοδοτικό όριο, κατατάσσει την υποχρέωση ως μη βραχυπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της επιχείρησης (για παράδειγμα, δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης), η δυνατότητα αναχρηματοδότησης δε λαμβάνεται υπόψη και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη. Όταν μία επιχείρηση αθετεί μία δέσμευση που απορρέει από μακροπρόθεσμη συμφωνία δανεισμού ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού ώστε η υποχρέωση να καθίσταται άμεσα εξοφλήσιμη, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής έχει συμφωνήσει, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη επειδή, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.

Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μη βραχυπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος, που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δε δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.

Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα

πληρούν τις προϋποθέσεις για γνωστοποίηση ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού:

- ❖ αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση
- ❖ αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού
- ❖ η παροχή περιόδου χάριτος από δανειστή προκειμένου να διορθωθεί η αθέτηση μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η επιχείρηση θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της:

- ❖ κέρδος ή ζημία περιόδου
- ❖ κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων
- ❖ συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας
- ❖ μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά, θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων να παρουσιάζεται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και επιτρέπει επίσης οι πληροφορίες για μεταβολές στην καθαρή θέση που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους, που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (συμπεριλαμβανομένων των διαθέσεων σε κατόχους

μετοχών), να εμφανίζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις. Η επιχείρηση ακολουθεί τον ίδιο μορφότυπο στην ενδιάμεση κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, όπως στην πιο πρόσφατη ετήσια κατάστασή της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΔΛΠ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»

Το Πρότυπο Δ.Λ.Π. 7 αναφέρεται στις καταστάσεις ταμιακών ροών εντός μιας επιχείρησης. Τα κύρια χαρακτηριστικά και βασικά σημεία του συγκεκριμένου προτύπου, αναφέρονται ως εξής.

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

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

Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

Η οικονομική επιχείρηση θα καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και θα την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής επιχείρησης και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις δεσμεύσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

Οι ωφέλειες του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διάφορων 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.

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

Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής επιχείρησης και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.
- Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.
- Λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια επιχείρηση και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.
- Χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της οικονομικής επιχείρησης.

Τα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρονται στα ακόλουθα στοιχεία.

Τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

- Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι, όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).
- Οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής επιχείρησης μάλλον, παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμιακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος σε ταμιακά ισοδύναμα.

Η παρουσίαση της κατάστασης των ταμιακών ροών του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

Μια οικονομική επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της οικονομικής επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

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

Οι λειτουργικές δραστηριότητες του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρονται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόγνωση μελλοντικών λειτουργικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οικονομικής επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

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

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

Μια οικονομική επιχείρηση μπορεί να κατέχει χρεόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικώς για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές

προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιών κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα δημιουργίας εσόδων αυτής της οικονομικής επιχείρησης.

Οι ταμιακές ροές του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία. Η οικονομική επιχείρηση θα εμφανίζει τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

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

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

- ❖ είτε από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής επιχείρησης· ή
- ❖ 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:

1. τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς,
2. άλλα μη ταμιακά στοιχεία και
3. άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

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

- ❖ τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς
- ❖ τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών εταιρειών και τα δικαιώματα της μειοψηφίας και
- ❖ όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

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

Όσον αφορά τις Ταμιακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες:

Οι επενδυτικές δραστηριότητες και ο αντίκτυπος τους στην ρευστότητα αλλά και στην αποδοτικότητα της επιχείρησης αποτελούν σπουδαία πληροφορία όχι μόνο για το εσωτερικό περιβάλλον αλλά και για το εξωτερικό κυρίως τους επενδυτές

που ενδιαφέρονται για μελλοντικά κέρδη και ζημιές. Τα κυριότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται στην κατάσταση ταμιακών ροών από επενδυτικές δραστηριότητες είναι ενδεχόμενες αγορές παγίων στοιχείων του ενεργητικού, επιχειρήσεων, μετοχών ή άλλων ή και αντίστροφες ροές, όπως πωλήσεις επενδυτικών στοιχείων.

Οι ταμιακές επενδυτικές εκροές δίνουν πληροφορίες για τη δυνατότητα επέκτασης και οι εισροές για το βαθμό συρρίκνωσης μίας επιχείρησης. Μία επιχείρηση μπορεί να επεκταθεί με αγορές παγίων ή με αγορές επιχειρήσεων. Ωστόσο, δεν μπορούν να μας δώσουν ξεκάθαρη εικόνα για την επιχείρηση αν δεν συγκριθούν με τους ρυθμούς αύξησης επενδύσεων των ανταγωνιστών, αφού ληφθούν υπόψη ο ρυθμός ανάπτυξης της επιχείρησης, οι τρέχουσες τεχνολογικές εξελίξεις, τα πάγια που διαθέτει και οι πρόσφατες επενδύσεις που έχει κάνει η επιχείρηση. Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις θα πρέπει να μπουν στο μικροσκόπιο και να δικαιολογηθούν γιατί πολλές φορές κρύβουν μεγάλο κόστος λόγω διοικητικών αλλαγών και άλλες φορές να αποκρύπτουν την αδυναμία της επένδυσης σε πρόγραμμα με υψηλότερες αποδόσεις.

Πολλές φορές η ρευστοποίηση παγίων μέσω πωλήσεων τους μπορούν να συγκαλύπτουν προβλήματα ρευστότητας. Μικρότερο ενεργητικό συνεπάγεται συρρίκνωση των δραστηριοτήτων και χαμηλότερα μελλοντικά κέρδη, ενώ η ρευστοποίηση συμμετοχών και χρεογράφων μπορεί να γίνεται προκειμένου να χρηματοδοτηθεί κάποιο ευρύτερο επενδυτικό πρόγραμμα από το οποίο αναμένονται υψηλότερες αποδόσεις.

Όσον αφορά τις Ταμιακές Ροές από Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες:

Οι περισσότερες επιχειρήσεις χρηματοδοτούν τις δραστηριότητες τους με κεφάλαια τα οποία προέρχονται από τη λειτουργία τους, δηλαδή κεφάλαια τα οποία δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση, (καθώς και τα κεφάλαια τα οποία δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση), καθώς και κεφάλαια τα οποία προέρχονται από την έκδοση μετοχών και από δανεισμό. Οι εισροές από

δανεισμό και από έκδοση μετοχών καθώς και οι εκροές για την αγορά των μετοχών της ίδιας επιχείρησης και την εξόφληση δανείων εμφανίζονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες των ταμιακών ροών.

Ο δανεισμός ξένων κεφαλαίων προσφέρει στους μετόχους μιας επιχείρησης το όφελος της χρηματοοικονομικής μόχλευσης και το όφελος από τη φορολογική έκπτωση των φόρων. Αυξάνει όμως τον κίνδυνο χρεοκοπίας της επιχείρησης και την πιθανότητα μελλοντικών απολειών για τους μετόχους. Υπάρχει επομένως για κάθε επιχείρηση ένα επίπεδο ξένων κεφαλαίων τέτοιο ώστε αυξήσεις των ξένων κεφαλαίων μέχρι αυτό να θεωρούνται ευνοϊκές για τους μετόχους, ενώ αυξήσεις πέραν αυτού να θεωρούνται δυσμενείς. Εάν υπάρχει μελλοντική δυνατότητα εξυπηρέτησης των ξένων κεφαλαίων, τότε ο δανεισμός μπορεί να θεωρηθεί επωφελής για τους μετόχους και τη επιχείρηση.

Οι εκδόσεις νέων μετοχών θα πρέπει να εξετάζονται κάτω από το πρίσμα της μεταβολής που επιφέρουν στη σχέση των ξένων προς τα ίδια κεφάλαια. Με την έκδοση αυτών των μετοχών βελτιώνεται η σχέση των ξένων προς τα ίδια κεφάλαια, μειώνεται η πιθανότητα χρεοκοπίας και παρέχουν μία θετική εικόνα για το μέλλον της επιχείρησης. Ταυτόχρονα όμως, θεωρείται ότι μεταφέρεται πλούτος από τους παλιούς στους νέους μετόχους.

Τέλος οι αυξήσεις και οι μειώσεις των μερισμάτων αποτελούν μία σπουδαία πηγή πληροφόρησης των μετόχων για την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει κέρδη στο μέλλον. Οι αυξήσεις των μερισμάτων επισημαίνουν ότι αναμένονται υψηλότερα κέρδη, ενώ οι μειώσεις οτί τα μελλοντικά κέρδη θα είναι χαμηλότερα.

Το πεδίο εφαρμογής της εμφάνισης καθαρών ταμιακών ροών του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

- ❖ εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη και
- ❖ εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών είναι:

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

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

- ❖ εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης·
- ❖ οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων και
- ❖ ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

Το πεδίο εφαρμογής του φόρου εισοδήματος του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

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

Το πεδίο εφαρμογής των αποκτήσεων και διαθέσεων θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

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

- ❖ το συνολικό τίμημα της αγοράς ή της διάθεσης·
- ❖ την αναλογία του τιμήματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·

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

Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των επιδράσεων των ταμιακών ροών από αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με τη ξεχωριστή γνωστοποίηση των ποσών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, βοηθά να διακρίνονται οι συγκεκριμένες αυτές ταμιακές ροές από τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από άλλες λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Τα αποτελέσματα των ταμιακών ροών από διαθέσεις δεν αφαιρούνται από εκείνα των αποκτήσεων. Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν, ως τίμημα αγοράς ή πώλησης, παρουσιάζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

Το πεδίο εφαρμογής των μη ταμιακών συναλλαγών του προτύπου ΔΛΠ 7 αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

Πολλές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας οικονομικής επιχείρησης. Ο αποκλεισμός των μη

ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς αυτές οι συναλλαγές δε συνεπάγονται ταμιακές ροές στην τρέχουσα περίοδο. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- ❖ η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης
- ❖ η απόκτηση μιας οικονομικής επιχείρησης με έκδοση συμμετοχικών τίτλων
- ❖ η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

Το πεδίο εφαρμογής των συνθετικών στοιχείων των ταμιακών διαθεσίμων και ισοδύναμων του προτύπου ΔΛΠ 7, αναφέρεται στα ακόλουθα στοιχεία.

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

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

Το αποτέλεσμα κάθε μεταβολής της μεθόδου προσδιορισμού των στοιχείων που συνθέτουν τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα, όπως π.χ. μια μεταβολή στην κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία προηγουμένως θεωρούνταν ως μέρος του χαρτοφυλακίου επενδύσεων της οικονομικής επιχείρησης, καταχωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

ΜΕΡΟΣ Γ΄ «ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Δ.Λ.Π. 1

Το Δ.Λ.Π. 1 ορίζει ότι απαραίτητα συστατικά των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως ονομάζονται πλέον τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, που είναι υποχρεωτικά, είναι τα εξής:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης – Κατάσταση Αναγνωρισμένων Εσόδων – Εξόδων
- Κατάσταση Μεταβολών ίδιων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών και
- Οι επεξηγηματικές σημειώσεις – ετήσια έκθεση

Σύμφωνα με τα Ελληνικά δεδομένα οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Πίνακα Διάθεσης
- Προσάρτημα

Ο Ισολογισμός

Παρατηρώντας τον Ισολογισμό εντοπίζουμε τις υποχρεωτικές πληροφορίες που πρέπει να αναγράφονται στον πίνακα, τόσο σύμφωνα με τα ΔΛΠ όσο και με την ελληνική νομοθεσία, και οι οποίες είναι:

- Η επωνυμία της επιχείρησης
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα , ή όμιλο επιχειρήσεων
- Η ημερομηνία του Ισολογισμού
- Το τηρούμενο νόμισμα

Ο Ισολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις εξής θέσεις στοιχείων:

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις.
- Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
- Συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία.
- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Αποθέματα.
- Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
- Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά.
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
- Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.
- Προβλέψεις.
- Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Βάση των Δ.Λ.Π. ο Ισολογισμός μπορεί να συνταχθεί κατά διάφορους τρόπους ή τύπους, αρκεί να παρουσιάζει τις πληροφορίες κατά τρόπο πλήρη και ακριβή, να μπορεί να διαβαστεί εύκολα και να γίνεται εύκολα κατανοητός αναφέροντας και

αποκαλύπτοντας όλα τα σημαντικότερα γεγονότα που επηρεάζουν την περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως (charity, readability, disclosure) .

Οι βασικές κατηγορίες παρουσιάσεως του Ισολογισμού είναι:

- Με τη μορφή του λογαριασμού , οριζόντια παρουσίαση (Report form – horizontal arrangement).
- Με τη μορφή της καταστάσεως, κάθετη παρουσίαση (Report form – vertical arrangement).
- Με τη μορφή του κεφαλαίου κίνησης και της οικονομικής κατάστασης (Financial Position format).

Βάση των Ε.Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετηθεί η οριζοντίου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες. Αντίθετα σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως ή ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών. Με τον ίδιο τρόπο παρουσιάζεται ο Ισολογισμός και στα Δ.Λ.Π.

Ορισμένα γεγονότα του Ισολογισμού απαιτούν διαφορετικό λογιστικό χειρισμό βάσει των διεθνών και βάσει των ελληνικών Προτύπων. Οι αποσβέσεις, η αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι χρηματοοικονομικές μισθώσεις, οι επιχορηγήσεις, η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι μερικά ενδεικτικά παραδείγματα.

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης – Κατάσταση Εσόδων-Εξόδων

Αφορά την ικανότητα της επιχείρησης να δημιουργεί έσοδα και κέρδη. Η Κ.Α.Χ. είναι βασική οικονομική κατάσταση και στα Ελληνικά και στα Διεθνή πρότυπα, με μικρές διαφοροποιήσεις. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., η παρουσίαση της Κ.Α.Χ. γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία. Η ίδια μέθοδος προβλέπεται και από τα Δ.Λ.Π. ωστόσο δίνεται η δυνατότητα επιλογής

ανάμεσα στη μέθοδο των κατά είδος δαπανών ή με την μέθοδο κατά λειτουργία , ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχείρησης και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση. Στα Δ.Λ.Π. η Κατάσταση Αναγνωρισμένων Εσόδων – Εξόδων έπεται της Κ.Α.Χ. και αφορά έσοδα – έξοδα – κέρδη – ζημιές που αναγνωρίζονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Η ανάλυση των εξόδων κατά λειτουργία , κατατάσσει τα έξοδα ανάλογα με τη λειτουργία τους, δηλαδή κατατάσσονται ως μέρος του κόστους των πωλήσεων, των εξόδων διοίκησης, των εξόδων πωλήσεων ή διάθεσης κ.λπ. Η ανάλυση των εξόδων κατά είδος εμφανίζει τα διάφορα έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως ανάλογα με το είδος τους π.χ. δαπάνες προσωπικού, αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών, έξοδα διαφήμισης, αποσβέσεις, ενοίκια κ.λπ. ανεξάρτητα από τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία για την οποία πραγματοποιείται το κάθε έξοδο.

Απαραίτητα στην Κ.Α.Χ. είτε με τα Δ.Λ.Π. είτε με το Ε.Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω κονδύλια:

- Έσοδα από την πώληση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών μείον τις εκπτώσεις και επιστροφές αυτών. Θα πρέπει να περιληφθούν εδώ και τα έσοδα της επιχείρησης από παρεπόμενες δραστηριότητες.
- Έξοδα αγορών (κόστος πωλήσεων) και κόστος παραχθέντων προϊόντων.
- Χρηματοοικονομικά έξοδα π.χ. τόκοι δανείων, τόκοι χρηματοοικονομικών μισθώσεων, πιστωτικοί τόκοι καταθέσεων κ.λπ.
- Μερίδιο κερδών (ή ζημιών) από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Κέρδη (ή ζημιές) πριν από τους φόρους που αναγνωρίζονται από τη διάθεση στοιχείων του ενεργητικού ή την διευθέτηση υποχρεώσεων που αναφέρονται σε διακοπτόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες.

- Φορολογία εισοδήματος (δαπάνη) που επιβάλλεται στο συγκεκριμένο ποσό που αναφέρεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους (ή ζημιάς) της χρήσεως και περιλαμβάνει τον τρέχοντα αλλά και τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος.
- Κέρδος (ή ζημιά) από τη συνήθη δραστηριότητα, το οποίο είναι το αλγεβρικό άθροισμα των εσόδων και εξόδων.
- Κέρδος (ή ζημιά) για τα δικαιώματα μειοψηφίας.
- Κέρδος (ή ζημιά) που διανέμεται για τη χρήση και αποδίδεται στους μετόχους της μητρικής επιχείρησης.
- Τα κέρδη ανά μετοχή και τα προτεινόμενα μερίσματα ανά μετοχή.
- Αναλύσεις των εξόδων, ταξινομημένων κατά λειτουργία ή κατά είδος. Στην ανάλυση κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούνται επιπρόσθετες πληροφορίες για τη φύση των εξόδων περιλαμβανομένων των αποσβέσεων, των χρεολυσίων και των εξόδων προσωπικού.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, επιπρόσθετα της Κ.Α.Χ. (όπως είναι γνωστή από το Ε.Γ.Λ.Σ.) πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστό κομμάτι κάθε έσοδα ή έξοδα που επηρεάζουν απευθείας τα ίδια Κεφάλαια, το σύνολο εσόδων-εξόδων με διαχωρισμό των ποσών που αποδίδονται στους μετόχους της μητρικής και σε δικαίωμα μειοψηφίας. Αυτή η «εμπλουτισμένη» Κ.Α.Χ. ονομάζεται Κατάσταση Εσόδων-Εξόδων και δεν έχει εφαρμογή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατάσταση Μεταβολών ίδιων Κεφαλαίων – Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσης

Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ ωστόσο αντίστοιχη κατάσταση δεν προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Ίδια κεφάλαια ή Καθαρή Θέση είναι η διαφορά μεταξύ ενεργητικού και παθητικού ή η αξία που προκύπτει αν ρευστοποιηθούν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις. Τα ίδια κεφάλαια αποτελούνται από τους εξής επιμέρους λογαριασμούς:

- Μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών
- Μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών
- Διαφορά από την έκδοση μετοχών (κοινών και προνομιούχων) υπέρ το άρτιο
- Διάφορα αποθεματικά (τακτικό, έκτακτο, αφορολόγητα, ειδικά αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, αποθεματικά ειδικών σκοπών κ.λ.π.)
- Διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού
- Συναλλαγματικές διαφορές από συγχωνεύσεις θυγατρικών επιχειρήσεων εξωτερικού.
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Μετοχές θησαυροφυλακίου (εξαγορά ιδίων μετοχών) (αρνητικό)
- Υπόλοιπα αποτελεσμάτων εις νέο (συσσωρευμένα κέρδη/ζημιές)
- Διανομές μερισμάτων
- Αύξηση ή μείωση κεφαλαίων

Στην ελληνική νομοθεσία καταρτίζεται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων όπου από τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης αφαιρείται ή προσθέτεται το υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων, μετά αφαιρούνται ή προσθέτονται οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενης χρήσης και προσθέτονται αν υπάρχουν τα αποθεματικά προς διάθεση. Αφαιρώντας το φόρο εισοδήματος και τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους, το αποτέλεσμα είναι ή κέρδη προς διάθεση ή ζημιές εις νέο. Εφόσον προκύπτει κέρδος στη συνέχεια γίνεται η διανομή του στους μετόχους, η κράτηση για τακτικό αποθεματικό(εφόσον απαιτείται), οι κρατήσεις για τα λοιπά αποθεματικά και το υπόλοιπο αποτελεί το υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Σημειώσεις – Προσάρτημα

Το προσάρτημα (σημειώσεις) των οικονομικών καταστάσεων είναι αναπόσπαστο κομμάτι τόσο των Δ.Λ.Π. όσο και των Ε.Γ.Λ.Σ. Το προσάρτημα έχει σκοπό να διευκολύνει όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές). Τα ΔΛΠ ωστόσο είναι αρκετά πιο απαιτητικά ως προς τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Στις σημειώσεις πρέπει:

- Να παρουσιάζεται πληροφόρηση για τις βάσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες οικονομικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν
- Να γνωστοποιείται η πληροφόρηση που απαιτείται από τα Δ.Π.Χ.Π. που δεν παρουσιάζεται κάπου αλλού
- Να παρέχεται πληροφόρηση που δεν παρουσιάζεται κάπου αλλού στις οικονομικές καταστάσεις αλλά είναι σχετική στην κατανόηση οποιασδήποτε από αυτές

Μία επιχείρηση πρέπει στο βαθμό που είναι κατορθωτό να παρουσιάζει σημειώσεις με ένα συστηματικό τρόπο. Πρέπει να διασταυρώνεται κάθε κονδύλι χρηματοοικονομικής θέσης και του συνολικού εισοδήματος, της ξεχωριστής κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών της καθαρής θέσης και των ταμειακών ροών με οποιαδήποτε σχετική πληροφόρηση των σημειώσεων.

Η επιχείρηση παρουσιάζει τις σημειώσεις της με την ακόλουθη σειρά για να βοηθήσει τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να τις συγκρίνουν με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων:

- Μία δήλωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Π. ή το Ε.Γ.Λ.Σ. κατά περίπτωση

- Μία περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν
- Υποβοηθητική πληροφόρηση για τα κονδύλια που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τη σειρά που κάθε οικονομική κατάσταση και κάθε γραμμή κονδυλίου παρουσιάζεται
- Άλλες γνωστοποιήσεις περιλαμβανομένων:
 - Των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των συμβατικών υποχρεώσεων που δεν έχουν αναγνωριστεί και
 - Των μη οικονομικών γνωστοποιήσεων για παράδειγμα τα αντικείμενα και τις πολιτικές διαχείρισης του οικονομικού κινδύνου.

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Δ.Λ.Π. 7

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρέχει πληροφορίες για μία σειρά θεμελιωδών θεμάτων και προβλημάτων (ρευστότητα, χρηματοοικονομική ευκαμψία, ποιότητα των κερδών και τη δυνατότητα πρόβλεψης μελλοντικών κερδών και ταμειακών ροών). Αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., ωστόσο δεν προβλέπεται για δημοσίευση από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών αναφέρεται στη δυνατότητα της επιχείρησης να ικανοποιεί τις βραχυχρόνιες κυρίως υποχρεώσεις της και υποδηλώνει την ικανότητα μετατροπής των στοιχείων του ενεργητικού σε διαθέσιμα.

Οι Ταμειακές Ροές διακρίνονται στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, από επενδυτικές δραστηριότητες και από χρηματοοικονομικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται από δραστηριότητες οι οποίες συντελούν στη δημιουργία εσόδων και είναι καθοριστικές των κατεξοχήν λειτουργικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Ενδεικτικά παραδείγματα ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι τα ακόλουθα γεγονότα:

Εισροές:

- Εισπράξεις από πελάτες
- Εισπράξεις τόκων
- Εισπράξεις μερισμάτων
- Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.

Εκροές:

- Πληρωμές προμηθευτών
- Πληρωμές εργαζομένων
- Πληρωμές τόκων

- Πληρωμές φόρων
- Διάφορες πληρωμές για δραστηριότητες που σχετίζονται με το λειτουργικό αποτέλεσμα
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Αντίστοιχα οι ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν αγορές και πωλήσεις παγίων και επενδύσεων. Ενδεικτικά παραδείγματα ταμειακών ροών από επενδυτικές δραστηριότητες είναι τα ακόλουθα γεγονότα:

Εισροές:

- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπροθέσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (εξαιρούνται οι εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).
- Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (εξαιρούνται οι προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος), από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Εκροές:

- Πληρωμές για αγορές παγίων
- Πληρωμές για αγορές επενδύσεων
- Χορηγήσεις δανείων

- Προκαταβολές για αγορές παγίων
- Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπροθέσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με παγιωμένες δαπάνες ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις.
- Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση).
- Προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, ή οι πληρωμές τους μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες εμφανίζουν κεφάλαια τα οποία προέρχονται από μετόχους και μακροπρόθεσμους δανειστές, επιστροφές και πληρωμές αποδόσεων επί των κεφαλαίων τα οποία έχουν παρασχεθεί στην επιχείρηση.

Παραδείγματα ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες αποτελούν ενδεικτικά τα ακόλουθα γεγονότα:

Εισροές:

- Εισροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

Εκροές:

- Εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες
- Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.
- Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Το αποτέλεσμα της Κατάστασης Ταμειακών Ροών αποτελεί το άθροισμα από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και ισούται με τη μεταβολή των διαθεσίμων.

Η κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσεται με δύο μεθόδους: με την έμμεση και την άμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο και για κάθε μία από τις τρεις κατηγορίες ταμειακών ροών εντοπίζεται η ταμειακή εισροή και εκροή από κάθε λογιστικό γεγονός. Η πιο συνηθισμένη είναι η έμμεση μέθοδος. Η έμμεση μέθοδος στηρίζεται στο αποτέλεσμα της κατάστασης αποτελεσμάτων στο οποίο πραγματοποιούνται όλες οι προσαρμογές για τα μη ταμειακά γεγονότα αλλά και για την ανακατανομή των κονδυλίων στις τρεις κατηγορίες λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	ΔΛΠ 1
<p>Το άρθρο 42α του κωδ.Ν. 2190/1920 ορίζει τα περι οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις.</p> <p>Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.</p> <p>Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:</p> <p>Ισολογισμός Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων Προσάρτημα</p> <p>Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.</p> <p>Άρθρο 42α, παρ. 2, Ν.2190/1920:</p> <p>Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.</p> <p>Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιολογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.</p> <p>Οι γενικές αρχές του ν.2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ</p>	<p>Το Πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχείρησης. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.</p> <p>Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:</p> <p>A) Ισολογισμός B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ίδιων Κεφαλαίων Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών E) Επεξηγηματικές σημειώσεις</p> <p>Γενικές Αρχές και Λογιστικές μεθόδου:</p> <p>1) Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.</p> <p>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.</p> <p>3) Κατάρτηση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.</p> <p>4) Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων.</p> <p>5) Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων.</p> <p>6) Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.</p> <p>7) Συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και εσόδων-εξόδων δεν επιτρέπεται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Πρότυπο ή αν κέρδη και ζημιές από όμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη.</p> <p>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.</p> <p>9) Ποιοτικά χαρακτηριστικά (Σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου.)</p>

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	
ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
ΔΛΠ 1	
<p>Εχει υιοθετηθεί η οριζόντιο τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες.</p> <p>Αντίθετα σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως η ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών.</p> <p>Η παρούσα των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ 1.</p>	<p>Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων:</p> <p>Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξαιτομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως.</p> <p>Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς η επωνυμία της επιχείρησης, η περίοδος που καλύπτεται, το τρωμένο νόμισμα, ο βαθμός ακριβείας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.</p> <p>Α) Ισολογισμός</p> <p>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 τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες (περίοδου καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).</p> <p>Β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων</p> <p>Η παρούσα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του "κόστους πωλησεων", ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχείρησης και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβόδικαια παρουσίαση.</p> <p>Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων</p> <p>Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Το καθαρό κέρδος ή 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 λαθιών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 <p>Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων 5) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως. 6) Σύμφωνα μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	ΔΛΠ 1
<p>Δεν προβλέπεται η σύνταξη καταστάσεως Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.</p> <p>Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσου μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.</p>	<p>Τα στοιχεία (4) μέχρι (6) είναι δυνατόν να μην παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αλλά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.</p> <p>Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών</p> <p>Το ΔΛΠ 7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.</p> <p>Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων</p> <p>Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επλέγησαν 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 ακριβοδικαία παρουσίαση. 4) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν. 5) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. <p>Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.</p> <p>Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μία 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 κατά τη διάρκεια αυτής.</p>
<p>Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43α).</p>	<p>Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.</p> <p>Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μία 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 κατά τη διάρκεια αυτής.</p>
<p>Φορολογικά σχόλια</p>	<p>Τα ΔΛΠ εισάγουν νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων (π.χ. πίνακας ταμειακών ροών, πίνακας κίνησης καθαρής θέσης), ενώ παράλληλα αγνοούν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.</p> <p>Το άρθρο 29 παρ. 1 του ΚΒΣ ορίζει ότι στο Βιβλίο Απογραφών εγγράφονται , στις σχετικές προθεσμίες, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η εισαγωγή νέων μορφών οικονομικών καταστάσεων (στο επίπεδο της κάθε εταιρείας) θα επηρεάσει τη μορφή και το περιεχόμενο του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού.</p>

ΔΛΠ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	ΔΛΠ 7
<p>Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρείες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).</p>	<p>Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ως εξής:</p> <p>1) Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.</p> <p>2) Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημιά της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εσόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.</p> <p>3) Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).</p> <p>4) Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ίδιων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ.</p> <p>Οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.</p>

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	ΔΛΠ 7
	<p>ΔΛΠ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</p> <p>Οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (πχ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυναμίων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (πχ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).</p>
<p>Φορολογικές σφύλιες</p>	<p>Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχύουσων φορολογικών διατάξεων.</p>

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Αγιομυργιανάκης Γ. , Βλάσσης Μ. , Thomson Η. , «Διεθνείς οικονομικές σχέσεις», Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2006
- ❖ Αντωνόπουλος Δ. , Κατούδης Η., «Φορολογία Εισοδήματος», Αθήνα 2002 (Δ' Έκδοση)
- ❖ Βάμβουκας Γ., «Διεθνείς οικονομικές σχέσεις» , Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2004
- ❖ Βασιλάτου – Θανοπούλου Ε. , «Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική», τεύχος Β' «Θεμελιώδεις Λογιστικές Έννοιες», Εκδόσεις Μπένου , Αθήνα 2001
- ❖ Γκίκας, Δ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS», Εκδόσεις Μπένου Γ., Αθήνα 2008
- ❖ Γρηγοράκος Θ., «Γενικές Αρχές Ελεγκτικής», Επανέκδοση ΙΕΣΟΕΛ 2006
- ❖ Γρηγοράκος Θ., «Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου» , Εκδόσεις Σάκκουλας Αντ., Αθήνα 2008
- ❖ Θεοχαρόπουλος Λ. , Φινοκαλιώτης Κ. ,Μπάρμπας Ν. , «Συλλογή Νομοθεσίας Φορολογικού Δικαίου», Θεσσαλονίκη 2006
- ❖ Καραντώνης Ηλ., «Διεθνείς Οικονομικές σχέσεις», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Αθήνα 2000
- ❖ Καραγιώργος Θ. & Πετρίδης Ανδ. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη 2010
- ❖ Κόγκας, Δ., «Στρατηγικό Επιχειρησιακό Περιβάλλον-Στρατηγική Διοίκηση», Έκδοση Γ. Μπένου, Αθήνα 2007
- ❖ Κράτσης Αγαπ. , «Φορολογία Κεφαλαίο», Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα 2002
- ❖ Μπατσινίλας Επ. & Πατατούκας Κυρ., «Σύγχρονη Λογιστική» Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης, Αθήνα 2010
- ❖ Παπάς Αντ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική» Τόμος Α', Εκδόσεις Μπένου Αθήνα 2006
- ❖ Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, «Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση», Εκδόσεις Π.Παπαδέας , Αθήνα 2010

- ❖ Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, «*Τραπεζικές Εργασίες & Παράγωγα*», Εκδόσεις Π.Παπαδέας, Αθήνα 2007
- ❖ Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, «*Κ.Β.Σ. με ΦΠΑ & Ε.Γ.Λ.Σ.*», Εκδόσεις Π.Παπαδέας, Αθήνα 2011
- ❖ Πουρναράκης Ευθ. , «*Διεθνής Οικονομική*», Εκδόσεις Πουρναράκης, Αθήνα 2010
- ❖ Πρωτοψάλτης Ν. , «*Σύστημα Οργανώσεων Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων* » , Αθήνα 2007
- ❖ Σακέλλης Εμμ. «*Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*», Εκδόσεις Βρυκούς, Αθήνα 2005
- ❖ Σπηλιωτόπουλος Επ. , «*Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιου*» Εκδόσεις Σάκκουλας Αντ. , Αθήνα 2008
- ❖ Τσακλαγκάνος Αγγ. , «*Χρηματοοικονομική Λογιστική (σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.)*» Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε. , Θεσσαλονίκη 2009
- ❖ Τζωρτζάκης Κ. & Τζωρτζάκη Α., «*Οργάνωση & Διοίκηση: Το Μανατζμεντ της Νέας Εποχής*», Έκδοσεις Τζωρτζάκη Μ. & ΣΙΑ Ε.Ε., Αθήνα 2007
- ❖ Φάκος Δ., «*Ο Εσωτερικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων*», Αθήνα 2004
- ❖ Φινοκαλιώτης Κ., «*Φορολογικό Δίκαιο*» , Εκδόσεις Σάκκουλας Αντ., Θεσσαλονίκη 2007 (Β Έκδοση)
- ❖ Χολέβας Γ., «*Διεθνείς Εμπορικές σχέσεις – Διεθνές Εμπόριο*», Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 1997
- ❖ Χολέβας Γ., «*Οργάνωση και Διοίκηση*», εκδόσεις Interbooks, Αθήνα 1995

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

- ❖ www.taxheaven.gr, Παρουσίαση και Ανάλυση Στοιχείων ΔΛΠ 1, 2012
- ❖ www.taxheaven.gr, Παρουσίαση και Ανάλυση Στοιχείων ΔΛΠ 7, 2012