



ΠΑΠΑΡΙΣΒΑ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΕΛΕΝΗ ΑΜ: 13759

ΣΚΟΡΔΥΛΑΚΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΜΑΡΙΑ ΑΜ:13855

ΤΑ ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ. Η  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΤΟΥΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2007-  
2012.

THE TANGIBLE ASSETS OF HEALTH UNITS. THE FINANCIAL  
ANALYSIS FOR THE EVI 2007-2012.

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΡΟΔΟΣΘΕΝΟΥΣ ΜΑΡΙΑ

ΑΘΗΝΑ 2014

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1: ΚΛΑΔΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.2: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Γ.Λ.Σ ΜΕ Κ.Λ.Σ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΛΠ 16

2.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.2 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΔΛΠ 16

2.2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.2.2 ΕΜΦΑΝΙΣΗ, ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΕΛΠ-ΔΛΠ  
ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.

3.1 ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΞΕΤΑΣΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2007-2012.

4.1 ΕΞΕΤΑΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΚΤΩΝ.

4.1.1. EUROMEDICA Α.Ε

4.1.2. ΙΑΣΩ Α.Ε

4.1.3 ΙΑΤΡΙΚΟ ΑΘΗΝΩΝ Ε.Α.Ε

4.1.4 ΜΗΤΕΡΑ ΜΑΙΕΥΤΙΚΟ ΚΑΙ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ Α.Ε

4.1.5 ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ Ο ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ

4.1.6 ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΚΗΦΙΣΙΑΣ «ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ»

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ**

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1: ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.2: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Γ.Λ.Σ. ΜΕ Κ.Λ.Σ

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.1.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012.(EUROMEDICA)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.2.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012.(EUROMEDICA)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.3.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012(ΙΑΣΩ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.4.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012.(ΙΑΣΩ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.5.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012.(ΙΑΤΡΙΚΟ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.6.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012(ΙΑΤΡΙΚΟ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.7.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012. (ΜΗΤΕΡΑ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.8.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012.(ΜΗΤΕΡΑ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.9.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012.(ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.10.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012.(ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.11.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2007-2012 (ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ)

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4.12.: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ 2007-2012 (ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ)

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Κατά το πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται παρουσίαση του κλαδικού λογιστικού σχεδίου των μονάδων υγείας, η χρησιμότητα του καθώς και οι διαφορές του με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Έπειτα γίνεται αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με ιδιαίτερο προσανατολισμό σε αυτά που βρίσκονται σε ισχύ και κυρίως στο Δ.Λ.Π 16. Επίσης εκτενής είναι η αναφορά σε ό,τι σχετίζεται με την αποτίμηση, κυρίως των ενσώματων παγίων, καθώς και κάποιους ορισμούς. Μετά από αυτές τις αναφορές ακολουθεί η σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λ.Π και αναλύονται οι διαφορές τους ως προς την δημιουργία κι επεξεργασία λογιστικών ενεργειών.

Στο τελευταίο μέρος της εργασίας παρουσιάζονται, σε μορφή διαγράμματος, συγκεκριμένοι αριθμοδείκτες για ορισμένες μονάδες παροχής υπηρεσιών υγείας. Τα ποσά έχουν προέλθει από τις οικονομικές καταστάσεις κάθε εταιρείας οι οποίες παραθέτονται στα παραρτήματα. Γίνονται οι ανάλογοι σχολιασμοί ώστε να γίνει πιο κατανοητό τι δείχνει το κάθε διάγραμμα.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης είναι σημαντική. Ειδικότερα η αναβάθμιση ποιοτικά αλλά και ποσοτικά των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας. Η εξέλιξη της κοινωνίας μας αλλά και οι γρήγοροι ρυθμοί απαιτούν την αναβάθμιση του δημόσιου τομέα. Ο πολίτης επιθυμεί ένα κράτος το οποίο να του παρέχει βοήθεια και όχι να του δημιουργεί προβλήματα. Στο πλαίσιο του σκεπτικού αυτού θεσμοθετήθηκε από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ), σκοπός της οποίας είναι η καθιέρωση συγκεκριμένων διαδικασιών προς την κατεύθυνση της μεγιστοποίησης του κοινωνικού οφέλους. Το θεσμικό πλαίσιο που αφορά στην λειτουργία των οικονομικών μονάδων του δημόσιου τομέα πρέπει να στηρίζεται σε διαδικασίες που θα εξασφαλίζουν διαφάνεια και την ορθολογικότητα οποιονδήποτε πράξεων προς όφελος του κοινωνικού συνόλου.

Το όφελος του κοινωνικού συνόλου, προέρχεται και κατά ένα μέρος στις μονάδες υγείας από την ορθή και σωστή οικονομική τους διαχείριση, η οποία μπορεί να αποφέρει πολλά ποιοτικά και οικονομικά οφέλη στον πολίτη-ασθενή, ο οποίος επωφελείται των παροχών τους. Ένα εργαλείο το οποίο μπορεί να οδηγήσει προς αυτή την κατεύθυνση είναι και η αποτίμηση, η οποία είναι ο προσδιορισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του επιχειρηματία με την ίδια νομισματική μονάδα (ευρώ). Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει να γίνει μέσα στη προθεσμία σύνταξης του Ισολογισμού. Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Από το 2006 στην Ελλάδα όσες επιχειρήσεις είναι εισηγημένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών υποχρεωτικά τηρούν βιβλία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Τα Δ.Λ.Π. είναι λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Έτσι και η αποτίμηση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Ο σκοπός του Προτύπου αυτού, είναι η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού για τα ενσώματα πάγια με

τελικό σκοπό οι χρήστες των οικονομικών στοιχείων να μπορούν να δουν πληροφορίες σχετικές με την επένδυση και την πορεία στην συγκεκριμένη περίπτωση των μονάδων Υγείας, σε ενσώματα πάγια και μεταβολές των επενδύσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΚΛΑΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

#### 1.1 ΚΛΑΔΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Ένα από τα πρώτα μέτρα που υιοθετήθηκαν για την προώθηση του έργου της μεγιστοποίησης του κοινωνικού οφέλους είναι η εισαγωγή και θέσπιση του διπλογραφικού συστήματος και της λογιστικής τυποποίησης στις οικονομικές μονάδες του δημόσιου τομέα (Π.Δ. 205/98) και μεταξύ αυτών και στα δημόσια νοσοκομεία αλλά και ευρύτερα σε όλους τους φορείς παροχής υπηρεσιών υγείας. Οι δημόσιες μονάδες υγείας είναι μια επιχείρηση με σκοπό την παραγωγή Υπηρεσιών Υγείας, για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Άρα καλείται να προσφέρει κοινωνικό έργο. Ταυτόχρονα όμως είναι και ένας οικονομικός οργανισμός με παραγωγική δραστηριότητα (Αληφαντής Γ., 2008).

Καθίσταται φανερό ότι για την ορθή παρακολούθηση αυτής της δραστηριότητας απαιτείται ένα αξιόπιστο πληροφοριακό σύστημα. Οι εκροές αυτού του συστήματος θα αποτελέσουν εργαλεία στην προσπάθεια λήψης ορθολογικών αποφάσεων. Μερικές από τις πληροφορίες που θα παράγει είναι:

- Απεικόνιση κινητής και ακίνητης περιουσίας.
- Σε ποιους οφείλει και πόσα
- Ποιοι οφείλουν και πόσα.

Με την έκδοση του Π.Δ. 146/2003 καθιερώνεται το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας, με βάση το διπλογραφικό σύστημα. Μέσα από την εφαρμογή του η πολιτεία ελπίζει να επιτύχει:

- Την παρακολούθηση της περιουσίας
- Την διαφάνεια στη διαχείριση των διατεθειμένων πόρων
- Την αύξηση της αποδοτικότητας
- Μείωση των δαπανών και εξοικονόμηση πόρων
- Την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας.

Μέχρι πριν λίγο καιρό η οικονομική διαχείριση στο δημόσιο τομέα γενικά διεπόταν από το δημόσιο λογιστικό. (Ν.Δ. 496/74). Το Δημόσιο Λογιστικό είναι ένα απλογραφικό λογιστικό



σύστημα με περιορισμένες δυνατότητες. Δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις σημερινές ανάγκες διαχείρισης και λειτουργίας, ούτε μπορεί να καλύψει την ανάγκη για οικονομική πληροφόρηση.

Προτεραιότητα των Δημόσιων Μονάδων Υγείας είναι η κάλυψη των αναγκών των πολιτών. Παρέχουν κοινωνικό έργο. Είναι μια δημόσια υπηρεσία προσβάσιμη από όλο τον πληθυσμό χωρίς διακρίσεις. Από αυτή την άποψη δεν θα πρέπει να έχει πρόβλημα βιωσιμότητας εφόσον η ύπαρξη του είναι εγγυημένη από το κράτος. Η εξυπηρέτηση των πολιτών σε ένα κράτος επιτυγχάνεται με την παραγωγή και διάθεση υλικών αγαθών και υπηρεσιών μέσω οικονομικών οργανισμών. Κάθε οικονομικός οργανισμός για να εκπληρώσει τον σκοπό του συναλλάσσεται, παράγει και διαθέτει υλικά αγαθά και υπηρεσίες (Φουτούλη Α., 2009).

Οι οικονομικοί οργανισμοί ανάλογα με τον σκοπό τους διακρίνονται σε: κερδοσκοπικοί και μη κερδοσκοπικοί. Κερδοσκοπικοί είναι οι οργανισμοί που επιδιώκουν το κέρδος και ονομάζονται επιχειρήσεις. Μη κερδοσκοπικοί είναι οι οργανισμοί που έχουν ως σκοπό την μεγιστοποίηση του κοινωνικού οφέλους. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και οι φορείς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

Για την εθνική οικονομία καθώς και για την δημοσιονομική πολιτική, επιδιώκονται και έχουν επιτευχθεί:

- Η εξασφάλιση ομοιογενών, ορθών και ακριβών στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και την δραστηριότητα των κάθε είδους και φύσης οικονομικών μονάδων με την οποία καταρτίζονται αξιόπιστα δεδομένα των Εθνικών Λογαριασμών. Έτσι με βάση αυτά τα δεδομένα προγραμματίζεται και ασκείται η οικονομική πολιτική της χώρας.
- Η εξασφάλιση προσφερόντων στοιχείων, τα οποία καθορίζουν την κρατική εισοδηματική πολιτική.
- Η εξασφάλιση των αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσα από το φορολογικό και οικονομικό σύστημα της χώρας.
- Η αποτελεσματικότερη άσκηση κάθε είδους ελέγχων.
- Η ευχερέστερη συγκέντρωση πληροφοριών συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών, οι οποίοι προσδιορίζουν τη στατική και δυναμική μορφή των οικονομικών μονάδων.

- Η ευκολότερη σύνταξη οικονομικών αναλύσεων και μελετών της οικονομίας τόσο γενικά, όσο και κατά κλάδους.
- Η παροχή στοιχείων τα οποία είναι ακριβή και ομοιόμορφα και στα οποία στηρίζεται η άσκηση πιστωτικής πολιτικής από το κράτος, τις τράπεζες και τους άλλους πιστωτικούς οργανισμούς της χώρας αλλά και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Η ευκολότερη συνεννόηση των κρατικών υπηρεσιών με τις οικονομικές μονάδες, αφού εξασφαλίζεται η κοινή ορολογία και η κοινή λογιστική γλώσσα.
- Η ευκολότερη ενημέρωση του επενδυτικού κοινού .

Με το Π.Δ. 205/98 αποφασίστηκε η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος των οικονομικών σε φορείς του Δημοσίου. Με το Π.Δ. αυτό καθορίστηκε το Λογιστικό Σχέδιο και ο τρόπος τήρησης του από τα Ν.Π.Δ.Δ. τα οποία προαιρετικά μπορούν να το τηρήσουν από τη δημοσίευση του και υποχρεωτικά από 1/1/2000. Το 2003 εκπονήθηκε το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για την εφαρμογή από τις μονάδες υγείας που προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή από την 1/1/2006, με το Π.Δ. 146/2003 που ορίζει νομοθετικές λεπτομέρειες. Με την εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου και σύγχρονου λογιστικού συστήματος παρακολούθησης ενός δημόσιου οργανισμού δίνεται η δυνατότητα άντλησης πληροφοριών που αφορούν:

- Τα Πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αυτά καταγράφονται αναλυτικά στο Μητρώο Παγίων. Αναλυτικά φαίνεται το κόστος κτήσεως, η θέση εγκατάστασης και ο σκοπός απασχόλησης, οι βελτιώσεις, οι προσθήκες καθώς και ο υπολογισμός των αποσβέσεων.
- Τα Αποθέματα. Όλα τα υλικά αγαθά που αναλώνονται στο Νοσοκομείο, όπως υγειονομικό και φαρμακευτικό υλικό. Αυτά τηρούνται κατ'είδος στη Γενική Λογιστική σε μερίδες αποθήκης και κατά προορισμό στην Αναλυτική Λογιστική με σκοπό την κοστολόγηση.

- Οι Απαιτήσεις και τα Χρηματικά Διαθέσιμα. Γίνεται αναλυτική παρακολούθηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, των χρεογράφων και των χρηματικών διαθεσίμων.
- Την Καθαρή περιουσία και των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων. Γίνεται ανάλυση της διάρθρωσης των ίδιων κεφαλαίων και των επιχορηγήσεων που έχουν ληφθεί για επενδύσεις.
- Τις Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η διοίκηση μπορεί να γνωρίζει σε κάθε στιγμή σε ποιους και πόσα οφείλει.
- Τα Οργανικά έξοδα κατ'είδος. Διατίθενται πληροφορίες για όλα τα είδη και το ύψος των εξόδων.
- Τα Οργανικά έσοδα κατ'είδος. Παρακολούθηση των εσόδων ανάλογα με το είδος και την πηγή προέλευσης των. Διατίθενται πληροφορίες για το ύψος των εσόδων ανά δραστηριότητα (π.χ για ένα νοσοκομείο, ανά ασφαλιστικό ταμείο προέλευσης ή όπως αλλιώς θέλει να γνωρίζει η Διοίκηση).
- Ο υπολογισμός αποτελεσμάτων. Γίνεται εφικτός ο υπολογισμός και η ανάλυση του αποτελέσματος που προκύπτει από κάθε δραστηριότητα του Δημόσιου Οργανισμού καθώς επίσης και η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.
- Δημόσιο Λογιστικό και Λογιστική παρακολούθηση. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων – εξόδων και ο απολογισμός παρακολουθείτε με την διπλογραφική μέθοδο σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα.
- Κοστολόγηση υπηρεσιών. Παρέχεται η δυνατότητα εσωλογιστικής κοστολόγησης μέσα από το σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής.

Η εφαρμογή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων στους οργανισμούς του Δημοσίου εξασφαλίζει στην Διοίκηση ένα σημαντικό εργαλείο για ορθολογική διαχείριση των διατιθέμενων πόρων, η οποία, σε συνδυασμό με την διαφάνεια, διευκολύνει την

προσπάθεια συμπίεσης του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Παρακάτω ακολουθεί το κλαδικό λογιστικό σχέδιο για τα νοσοκομεία. Επίσης θα αναφέρουμε και τις διαφορές των λογαριασμών μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ και του κλαδικού σχεδίου για τις μονάδες Υγείας.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ									
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ					ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΚΜ/ΕΩΣ		ΛΟΓ/ΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ	ΛΟΓ/ΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		οργανικά έξοδα κατ' είδος	οργανικά έσοδα κατ' είδος			
ομάδα 1	ομάδα 2	ομάδα 3	ομάδα 4	ομάδα 5	ομάδα 6	ομάδα 7	ομάδα 8	ομάδα 9	ομάδα 10(0)
10.Εδαφικές Εκτάσεις	20.Εμπορεύματα	30.Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έξοδα	40.Κεφάλαια	50.Προμηθευτές	60.Αμοιβές & έξοδα Προσωπικού	70.Πωλήσεις Αγαθών και λοιπών αποθεμάτων	80.Γενική Εκμ/ση	90.Διάμεσοι Αντικρυζόμενοι Λογ/μοί	00.....
11.Κτίρια εγκαταστ. Κτιρίων- τεχν. Έργα	21.Προϊόντα έτοιμα κ ημιτελή	31.Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις & παρεπόμενες ασχολίες	41.Αποθεματικά Διαφορές Αναπροσαρμογής	51.Γραμμάτια Πληρωτέα	61.Αμοιβές & έξοδα Τρίτων	71.Πωλήσεις Προϊόντων	81.Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	91.Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων	01.Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
12.μηχανήματα τεχν.εγκατ-λοιπος εξοπλ.	22.Υποπροϊόντα Υπολείμματα	32.Παραγγελίες εξωτερικού	42.Αποτελέσματα εις νέον	52.Τράπεζες λ/βραχυπρ. Υποχρ/σεων	62.Παροχές Τρίτων	72.....	82.Έξοδα και Έσοδα προηγ. Χρήσεων	92.Κέντρα(θέσεις) κόστους	02.Χρεωστικοί Λογ/μοί Δημ.Λογιστικού
13.Μεταφορικά μέσα	23.Παραγωγή σε εξέλιξη	33.Χρεώστες Διάφοροι	43.Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	53.Πιστωτές Διάφοροι	63.Φόροι-Τέλη	73.Έσοδα από παροχή Υγειον. Υπηρεσιών	83.Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	93.Κόστος Παραγωγής	03.Χρεωστικοί Λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ.ασφ.αμφοτ.συμ
14.Έπιπλα λοιπός εξοπλισμός	24.Πρώτες-βοηθητικές ύλες-παροχής υπηρε.υγείας	34.Χρεόγραφα	44.Προβλέψεις	54.Υποχρεώσεις από φόρους	64.Διάφορα Έξοδα	74.Έσοδα Επιχορηγήσεων	84.Έσοδα από προβλέψεις προηγ.χρήσεων	94.Αποθέματα	04.Διάφοροι Λογ/μοί πληροφοριών χρεωστικοί
15.Ακινοιοποισ. Υπό εκτέλεση-προκαταβολές	25.Αναλώσιμα Υλικά	35.Λογ/μοί Διαχειρίσεως και Προκαταβ.	45.Μακροπροθ Υποχρεώσεις	55.Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	65.Τόκοι & Συναφή έξοδα	75.Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	85.Αποσβέσεις Παγίωνμη ενσωματωμένες στη λειτουρ.κόστος	95.Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	05.Δικαιούχοι αλλότρων στοιχείων
16.Ασώματες ακινοιοπ.-έξοδα πολυετούς αποσ.	26.Ανταλλακτικά	36.Μεταβατικοί λογ/μοί Ενεργητικού	46.....	56.Μεταβ/κοί Λογ/μοί Παθητικού	66.Αποσβέσεις Παγίων	76.Έσοδα κεφαλαίων	86.Αποτελέσματα Χρήσεως	96.Εσόδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα	06.Πιστωτικοί Λογ/μοί Δημ.Λογιστικού
17.....	27.....	37.....	47.....	57.....	67.....	77.....	87.....	97.Διαφορές ενσωματώσεως	07.Πιστ.Λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ.ασφαλ/ων αμφοτ.συμβάσεων
18.τίτλοι πάγιας επένδυσης-μακροπ.απαιτήσεις	28.Είδη Συσκευασίας	38.Χρηματικά Διαθεσίμα	48/Λογ/μοί Συνδέσμου	58.Λογ/μοί περιοδικής κατανομής	68.Προβλέψεις Εκμ/σεως	78.Ιδιοπαραγωγ ή παγίων-Τεκμαρτά έσοδα	88.Αποτελέσματα προς Διάθεση	98.Αναλυτικά Αποτελέσματα	08.Διάφοροι Λογ/μοί πληροφοριών πιστωτικοί
19.πάγιο ενεργητικό άλλων κέντρων ή κλάδων	29.Αποθέματα άλλων κέντρων ή κλάδων	39.Απαιτήσεις& Διαθέσιμα άλλων κέντρων ή κλάδων	49.Προβλέψεις Μακροπροθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων	59.Βραχυπροθ. Υποχρεώσεις άλλων κέντρων ή κλάδων	69.Οργανικά έξοδα κατ' είδος άλλων κέντρων ή κλάδων	79.Οργανικά έσοδα κατ' είδος άλλων κέντρων κλάδων	89.Ισολογισμός	99.Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09.Λογ/μοί τάξεως άλλων κέντρων

Πίνακας 1.1: Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας

## 1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Γ.Λ.Σ ΜΕ Κ.Λ.Σ

Όπως φαίνεται υπάρχουν κάποιες διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Αναφορικά οι λογαριασμοί που διαφέρουν είναι οι έξης:

<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	<b>ΚΛΑΔΙΚΟ</b>
<b>24.</b> Πρώτες και βοηθητικές ύλες Υλικά Συσκευασίας	<b>24.</b> Πρώτες βοηθητικές ύλες-παροχής υπηρεσιών υγείας
<b>30.</b> Πελάτες	<b>30.</b> Απαιτήσεις από πωλήσεις, υπηρεσίες και λοιπά έσοδα
<b>31.</b> Γραμμάτια Εισπρακτέα	<b>31.</b> Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις&παρεπόμενες ασχολίες
<b>43.</b> Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων
<b>70.</b> Πωλήσεις Εμπορευμάτων	<b>70.</b> Πωλήσεις αγαθών και λοιπών αποθεμάτων
<b>72.</b> Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	<b>72.</b> .....
<b>73.</b> Πωλήσεις Υπηρεσιών	<b>73.</b> Έσοδα από παροχή Υγειονομικών Υπηρεσιών
<b>02.</b> Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων Ασφαλ.	<b>02.</b> Χρεωστικοί λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού
<b>03.</b> Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις	Χρεωστικοί λογ/μοί εγγυήσεων εμπρ.ασφαλ.αμφοτ.συμβ
<b>06.</b> Πιστωτικοί λογ/μοί εγγυήσεων και εμπραγ. Ασφαλ.	<b>06.</b> Πιστωτικοί λογ/μοί Δημ.Λογιστικού
<b>07.</b> Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις	<b>07.</b> Πιστωτικοί λογ/μοί εγγυησ.εμπρ.ασφαλ.αμφοτ.συμβ.

Πίνακας 1.2: Διαφορές Ε.Γ.Λ.Σ με Κ.Λ.Σ

Από το 2005 είναι υποχρωτικό για όλες τις επιχειρήσεις στον κλάδο της Υγείας να ακολουθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα μιλήσουμε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πια είναι πλέον σε ισχύ και τι αλλαγές έχουν γίνει μέχρι σήμερα και πιο συγκεκριμένα για το ΔΛΠ 16 και την αποτίμηση των ενσώματων παγίων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΛΠ 16

#### 2.1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και την παύση των οικονομικών συνόρων έχει ιδιαίτερη σημασία η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Η υιοθέτηση των ΔΛΠ από ολοένα και μεγαλύτερο αριθμό χωρών προκύπτει από την επιβεβλημένη ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση των δημοσιευόμενων λογιστικών καταστάσεων, μια ανάγκη που γεννάται από παράγοντες όπως:

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, που επέφερε:

- Ριζικές αλλαγές στις διεθνείς οικονομίες και επιχειρήσεις,
- Σύγκλιση διεθνών επιχειρήσεων και δημιουργία παγκόσμιων πρωταγωνιστών και
- Κεφαλαιουχικές μετακινήσεις πέραν των συννοριακών ορίων.

Οι απαιτήσεις των επενδυτών, δεδομένου ότι οι επενδυτικές αποφάσεις λαμβάνονται πλέον με γνώμονα τη δημοσίως διαθέσιμη πληροφόρηση. Ενώ αυτές ενισχύονται από τις αυξανόμενες απαιτήσεις για ύπαρξη διεθνώς αναγνωρισμένης και ποιοτικής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και την αναγκαιότητα θέσης παγκοσμίων μέτρων σύγκρισης (Τσακλαγκάνος, 2005).

Η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας, η οποία οδήγησε σε κατάρτιση των αποστάσεων (λόγω της φθηνότερης και ισχυρότερης μηχανογραφικής υποστήριξης και της σημαντικής προόδου στον τηλεπικοινωνιακό χώρο) και ενίσχυσε τις απαιτήσεις της επενδυτικής κοινότητας για άμεση, περιεκτική και αλήθους πληροφόρηση.

Επακόλουθα των παραπάνω αποτελεί η ανάγκη για ενιαία λογιστική εμφάνιση των οικονομικών μεγεθών και κατά συνέπεια εναρμόνιση και κοινή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η καθιέρωση των ΔΛΠ σκοπό έχει την δημιουργία προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και τη δικαιότερη και πιο αληθή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων αυτής. Ακόμη, αποβλέπει στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική



αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των Λογιστικών Καταστάσεων ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και ο ανταγωνισμός (Βλάχος Χ.- Λούκα Λ., 2007).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα άρχισαν να εκδίδονται από την Επιτροπή των ΔΛΠ 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. – Δ.Π.Χ.Π., καθώς και προσχέδια προτύπων. Το Συμβούλιο (I.A.S.B.) αποτελείται από 14 μέλη και σκοπό έχει την ανάπτυξη και την έκδοση των I.F.R.S. – Δ.Π.Χ.Π., καθώς και προσχέδια προτύπων (exposure drafts). Το Συμβούλιο (I.A.S.B.) υποβοηθείται στο έργο του από την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council, S.A.C.), η οποία αποτελείται από 30 μέλη και σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B. σχετικά με τρέχοντα ζητήματα και να πληροφορήσει αυτό για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες των. Επιπλέον το Συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee, I.F.R.I.C.), που αποτελείται από 12 μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα (Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π.). (Τσόλης Κ. & Φίλιος Β., 2008). Το Μάρτιο του 2002 η Επιτροπή έγινε μη κερδοσκοπικός οργανισμός, το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-ΙΕΔΛΠ (IASC Foundation). Το Ίδρυμα από το Φεβρουάριο του 2010 ανακοίνωσε αλλαγές στα ονόματα των Διεθνών Οργάνων για τα Δ.Π.Χ.Π τα οποία έχουν ως εξής:

- το IASC Foundation ονομάζεται IFRS Foundation

- η SAC ονομάζεται IFRS Advisory Council

- η IFRIC ονομάζεται IFRS Interpretations Committee ενώ το όνομα του IASB παραμένει το ίδιο.

Η Μόνιμη Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είχε την ευθύνη για την έκδοση των Δ.Λ.Π. από τον Απρίλιο του 1973 έως τον Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π. από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 34. Τα Δ.Λ.Π. 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25 έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα Δ.Λ.Π.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά πολύπλοκα, ώστε να μπορούν να εφαρμόζονται από όλες τις χώρες. Τα Δ.Λ.Π. δεν είναι υπεράνω των Εθνικών Προτύπων μιας χώρας αλλά:

- Πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. βάσει νόμου όπως πχ. η Ελλάδα.
- Σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π. υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των επαγγελματικών οργανώσεων όπως πχ. η Κύπρος.
- Ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να τα εναρμονίσουν με τα Δ.Λ.Π. όπως η Μεγάλη Βρετανία.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τη σημασία και τον σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών αρχών, κανόνων, κανονισμών και πρακτικών και πρότεινε όπως από το 2005, τα Δ.Λ.Π. να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια αξιών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες όπως οι:78/660, 83/349, 86/635 κ.λ.π., οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία και στη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Ε.Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια).

Στη χώρα μας το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και από το 1993, το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών Α.Ε. συνέβαλε στη μετάφραση και έκδοση όλων των σε ισχύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών και την ενσωμάτωση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (4<sup>η</sup>, 7<sup>η</sup>, 8<sup>η</sup> κ.λ.π.) στην ελληνική εμπορική νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/1920 κ.λ.π.), αλλά και την κατάρτιση του Ε.Γ.Λ.Σ. και των κλαδικών τοιούτων. Τελικά η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρουσιάζει πλεονεκτημάτων, από τα οποία τα σπουδαιότερα είναι:

- Οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων θα έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και θα μπορούν έτσι να παίρνουν τις σωστές οικονομικές αποφάσεις.
- Θα εξασφαλίσουν αξιοπιστία, ακρίβεια και συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχύουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

- Θα συμβάλλουν στη σωστή και αξιόπιστη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και του Κρατικού Προϋπολογισμού λόγω της ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων.
- Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δε θα χρειάζεται να ετοιμάσουν λογιστικές καταστάσεις σε κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς.
- Θα εμποδίσουν σε μεγάλη έκταση την χρησιμοποίηση της <<δημιουργικής>> λογιστικής και την ωραιοποίηση των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν την πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης, την πραγματική οικονομική απόδοση της και τις ταμιακές ροές μετά την πλήρη εφαρμογή και συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. και τις αντίστοιχες διερμηνείες.
- Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δε θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν τα δικά τους πρότυπα.
- Τα ΔΛΠ είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιρειών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Θα μπορούσαμε όμως να διαβλέψουμε ορισμένα μειονεκτήματα ή περιορισμούς με την καθιέρωση και την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. όπως:

- Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών οικονομικών και πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών.
- Θα είναι υπερβολή να επικαλούμαστε συνεχώς τα Δ.Λ.Π. για την επίλυση παντός προβλήματος και κάθε κακής καταστάσεως και ζημίας ιδιαίτερα όταν οφείλονται σε ανθρώπινα λάθη και παραλήψεις.

- Μπορεί ο σκοπός των λογιστικών καταστάσεων να είναι διαφορετικός σε κάθε χώρα. Σε ορισμένες χώρες ο κύριος σκοπός των λογιστικών καταστάσεων είναι να δώσουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος ή άλλων φόρων, ενώ σε άλλες χώρες είναι να δώσουν πληροφορίες σε διάφορες κατηγορίες χρηστών για την λήψη ορθολογικών επενδυτικών και άλλων οικονομικών καταστάσεων (Καραγιώργος Θ.-Πετρίδης Α., 2010).

Παρακάτω βλέπουμε τα ΔΛΠ που είναι σε ισχύ αλλά και τα ΔΠΧΠ που έχουν δημιουργηθεί με τον καιρό.

## Δ.Λ.Π. σε Ισχύ

Υπάρχουν σήμερα σε ισχύ σαράντα ένα Δ.Λ.Π. και δεκατρία Δ.Π.Χ.Π. ως εξής:

Δ.Λ.Π.	Τίτλος
Δ.Λ.Π. 1	Παρουσίαση των Χρημα/ών Κατα/σεων (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.2	Αποθέματα (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.7	Καταστάσεις ταμειακών ροών
Δ.Λ.Π.8	Λογιστικές Αρχές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Βασικά Λάθη
Δ.Λ.Π.10	Γεγονότα μετά την ημ/ία του Ισολογισμού (οψιγενή γεγονότα ) (αναθεωρήθηκε 12/3)
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
Δ.Λ.Π.12	Φόροι Εισοδήματος
Δ.Λ.Π.16	(αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζόμενους
Δ.Λ.Π. 20	Λογιστικός Χειρισμός Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κρατικής Υποστήριξης
Δ.Λ.Π.21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές (ξένου) Συναλλάγματος (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.22	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων (αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 3)
Δ.Λ.Π.23	Κόστος Δανεισμού
Δ.Λ.Π.24	Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών
	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις
Δ.Λ.Π.27	(συμπληρώθηκε από το ΔΠΧΠ 3)
Δ.Λ.Π.28	Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις
Δ.Λ.Π.29	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση σε Οικονομίες με Πληθωρισμό
Δ.Λ.Π.31	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες
Δ.Λ.Π.32	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π.33	Κέρδη ανά Μετοχή (αναθεωρήθηκε 12/03)
Δ.Λ.Π. 34	Ενδιάμεση οικονομική αναφορά
Δ.Λ.Π .36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
Δ.Λ.Π. 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Δ.Λ.Π. 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
Δ.Λ.Π. 41	Γεωργία
Δ.Π.Χ.Π.1	Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
Δ.Π.Χ.Π.2	Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
Δ.Π.Χ.Π.3	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
Δ.Π.Χ.Π.4	Ασφαλιστικές Συμβάσεις
Δ.Π.Χ.Π.5	Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
Δ.Π.Χ.Π.6	Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
Δ.Π.Χ.Π.7	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
Δ.Π.Χ.Π.8	Λειτουργικοί Τομείς
Δ.Π.Χ.Π.9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
Δ.Π.Χ.Π.10	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
Δ.Π.Χ.Π.11	Κοινές Ρυθμίσεις
Δ.Π.Χ.Π.12	Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
Δ.Π.Χ.Π.13	Επιμέτρηση της εύλογης αξίας

Πίνακας 2.1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ

(Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστουρης Π., 2002), ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org))

Παρακάτω θα παρακολουθήσουμε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 τον σκοπό του κάποιες έννοιες και ορισμούς, επίσης την εμφάνιση αλλά και λογιστική απεικόνιση των ενσώματων παγίων στοιχείων.

## 2.2 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Κύριος σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων στοιχείων του Ενεργητικού και να χειριστεί θέματα όπως ο καθορισμός της ημερομηνίας αναγνώρισης ενσώματων παγίων στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι αποσβέσεις και η μείωση της αξίας τους. Ορισμένα όμως πρότυπα απαιτούν την αναγνώριση ενσώματων παγίων με βάση άλλα κριτήρια, διαφορετικά αυτών που προβλέπονται από το ΔΛΠ 16.

Οι ρυθμίσεις του ΔΛΠ 16 θα πρέπει να εφαρμόζονται για όλα τα υλικά, δηλαδή με φυσική υπόσταση, στοιχεία του Ενεργητικού (ακίνητη ιδιοκτησία. Μηχανήματα και εξοπλισμός, κλπ) εκτός και αν υπάρχει επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός για συγκεκριμένα στοιχεία, ο οποίος ορίζεται από άλλο ΔΛΠ. Το ΔΛΠ 16 δεν καλύπτει ακίνητα για επένδυση (ΔΛΠ 40), βιολογικά στοιχεία του Ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ41), καθώς και δικαιώματα εξερεύνησης και εξόρυξης πετρελαίου, ορυχείων, μεταλλείων, την αναζήτηση ορυκτών την αναζήτηση φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν ανανεώνονται (Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστουρης Π., 2002).

Το ΔΛΠ 16 όμως, καλύπτει την ακίνητη ιδιοκτησία, μηχανήματα και εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή ή συντήρηση βιολογικών στοιχείων ή σε σχέση με δικαιώματα εξόρυξης ορυκτών κ.λ.π., δεδομένου ότι είναι διαχωρίσιμα από τα εν λόγω στοιχεία. Επίσης αναγνωρίζει τα στοιχεία τα οποία κατασκευάζονται ή αναπτύσσονται για μελλοντική χρήση ως ακίνητα για επένδυση, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως κατηγορία <<επενδύσεις σε ακίνητα>>, σύμφωνα με το ΔΛΠ 40. Όταν όμως ολοκληρωθεί η κατασκευή τότε το ακίνητο μεταφέρεται στις <<επενδύσεις σε ακίνητα>> και εφαρμόζεται το ΔΛΠ 40.

Επίσης θα δούμε κάποιες έννοιες και ορισμούς για την αποτίμηση των ενσώματων παγίων στοιχείων του Ενεργητικού.

- Στοιχεία του Ενεργητικού, με φυσική υπόσταση, τα οποία κατέχονται από μια επιχείρηση, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών ή για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν. Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ενσώματα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού: Είναι τα υλικά από την επιχείρηση για περισσότερο από μία χρήσεις.
- Απόσβεση: είναι η συστηματική κατανομή των αποσβέσεων ποσών ενός παγίου

στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

- Αποσβεστέο ποσό: είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού (ή άλλο ποσό το οποίο αντικαθιστά το κόστος) μείον την υπολειμματική αξία κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής.
- Κόστος ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού: είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά Ισοδύναμα για την απόκτηση του ή η εύλογη (πραγματική, δίκαιη) αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο, κατά την ημερομηνία απόκτησης ή κατασκευής του.
- Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού: είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα αποσβεστέο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση ή ο αριθμός των μονάδων παραγωγής που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.
- Υπολειμματική αξία: είναι το καθαρό ποσό που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από την εκτίμηση ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των εκτιμώμενων εξόδων διάθεσής του.
- Εύλογη αξία: (fair value, πραγματική, δίκαιη αξία) ενός στοιχείου του Ενεργητικού, είναι το ποσό με το οποίο μπορεί να ανταλλαγεί το στοιχείο μεταξύ των μερών, στα πλαίσια μιας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής που γίνεται σε καθαρά εμπορική βάση και στην οποία συμμετέχουν οικειοθελώς και έχουν πλήρη γνώση των αντικειμένων και όλων των συνθηκών.
- Λογιστική αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών, λόγω απομείωσης της αξίας του.
- Ζημιά απομείωσης: είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.



- Ανακτήσιμη αξία: είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης και της αξίας λόγω χρήσεως ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού.
- Επανεκτιμημένη αξία: ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού, είναι η εύλογη αξία του στοιχείου την ημερομηνία επανεκτίμησης του, μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις.
- Αξία χρήσεως: είναι η προεξοφλημένη παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών καθαρών ταμιακών ρών από την συνεχή χρήση και την εκποίηση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Κόστος αντικατάστασης ενός παγίου του Ενεργητικού: είναι συνήθως το τρέχον κόστος απόκτησης ενός παρόμοιου στοιχείου νέου ή μεταχειρισμένου, ή ενός στοιχείου ισοδύναμης παραγωγικής ή λειτουργικής δυναμικότητας.
- Καθαρή τιμή πώλησης: είναι το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώληση ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού σε μια αμφοτεροβαρή συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση και στην οποία τα συναλλασσόμενα μέρη προσχωρούν οικειοθελώς και έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου της συναλλαγής και όλων των συνθηκών, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες εκποίησης.
- Κόστος εκποίησης: είναι το απ αυξητικό κόστος το οποίο είναι άμεσα αποδοτέο στην εκποίηση ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού, εξαιρουμένων των φόρων και των χρηματοοικονομικών εξόδων.
- Οικονομική ζωή: είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία ένα πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού αναμένεται να είναι χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες, ή η συνολική παραγωγή των στοιχείων του Ενεργητικού για έναν ή περισσότερους χρήστες.
- Στοιχείο Ενεργητικού: είναι ένας χρήσιμος πόρος που ελέγχεται και χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, έχει οικονομική αξία ως αποτέλεσμα του παρελθόντος και η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή μελλοντικών οικονομικών

ωφελειών προς την επιχείρηση, ενώ το κόστος του μπορεί να καθοριστεί με αξιοπιστία (European Commission, 2009).

Ακόμα θα αναλύσουμε την λογιστική απεικόνιση των ενσώματων παγίων στοιχείων του Ενεργητικού, τις μεταγενέστερες δαπάνες αλλά και την αρχική αποτίμηση των ενσώματων παγίων

### **2.2.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ**

Αρκετές έρευνες και άρθρα έχουν ασχοληθεί με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα πλεονεκτήματα τους όπως και τα μειονεκτήματα τους, τις διαφορές με τα πρότυπα που ισχύουν σε κάθε χώρα, αλλά και για την εφαρμογή τους στον τομέα της υγείας όπως επίσης και για τους λόγους για τους οποίους θα ήταν συνετό να τηρούνται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η Αναστασία Φουτούλη με το άρθρο της «Το πλαίσιο της εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου στα λογιστήρια των Δήμων» στο επιστημονικό περιοδικό Επιχείρηση τεύχος 76 το 2011 πραγματεύεται τους λόγους για τους οποίους είναι ορθότερη η απεικόνιση των ισολογισμών βάση των ΔΛΠ και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια ορθότερη αποτύπωση των οικονομικών θέσεων της κάθε επιχείρησης και είναι ακόμα πιο εύκολη και αξιόπιστη η πληροφόρηση του εκάστοτε εν δυνάμει επενδυτή από το εξωτερικό.

Ο Άγγελος Τσακλαγκάνος με το βιβλίο του «Χρηματοοικονομική Λογιστική» σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εξέδωσε το 2005 αναφέρει πόσο σημαντικό είναι για μία επιχείρηση να υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα λόγω της παγκοσμιοποίησης αλλά και για την ανάπτυξη της επενδυτικής ικανότητας δίχως συννοριακά όρια. Οι Βλάχος Χρίστος και Λούκα Λουκάς με το βιβλίο τους «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007» αναφέρουν και την εξέλιξη της τεχνολογίας ως έναν από τους κύριους λόγους για την αύξηση της επενδυτικής ικανότητας ξένων επιχειρήσεων διότι είναι ευκολότερη η πρόσβαση σε πληροφορίες που σχετίζονται με τις επιχειρήσεις, όπως επίσης αναφέρουν ως συμπέρασμα ότι είναι πλέον απαραίτητη η χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για όλους τους παραπάνω λόγους που αναφέραμε.

Οι Καραγιώργος Θεοφάνης και Πετρίδης Ανδρέας με το βιβλίο τους «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία και πράξη» που εκδόθηκε το 2010 αναφέρονται στα πλεονεκτήματα που υπάρχουν όταν

χρησιμοποιούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μερικά από τα οποία είναι η ομοιομορφία των Λογιστικών Καταστάσεων, η συμβολή τους στην αξιοπιστία και ακρίβεια σε διεθνές επίπεδο, η συμβολή τους στην σωστή κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, εμποδίζουν να συμβαίνει η “δημιουργική λογιστική” , εξοικονόμηση χρόνου και εξόδων για την ετοιμασία λογιστικών καταστάσεων ξένων επιχειρήσεων βάση διεθνών δεδομένων όπως επίσης και την παρουσίαση της αληθούς θέσης της εταιρείας. Ακόμα έχουν αναφερθεί και κάποια μειονεκτήματα όπως είναι ότι κάποια πρότυπα δεν είναι εφαρμόσιμα σε όλες τις χώρες λόγω κοινωνικών πολιτισμικών ή και θρησκευτικών ακόμα διαφορών, δεν μπορούν τα ΔΛΠ να διορθώσουν την κακή εικόνα μιας εταιρείας πόσο μάλλον μιας οικονομικής δημόσιας μονάδας όπως είναι τα νοσοκομεία που οφείλονται σε λάθη και ανθρώπινες παραλήψεις ακόμα ο σκοπός των λογιστικών καταστάσεων είναι διαφορετικός σε κάθε χώρα, μπορεί σε μια χώρα ο σκοπός να είναι να δώσουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές ενώ σε κάποια άλλη σκοπός να είναι η προσέλκυσή επενδυτικού κοινού.

Οι Barth M.E., Landsman W.R. και Lang M.H., το 2008, σύμφωνα με το άρθρο τους «International Accounting Standards and Accounting Quality» του περιοδικού «Journal of Accounting Research» διαπιστώνουν ότι τα λογιστικά ποσά των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι υψηλότερης ποιότητας από των επιχειρήσεων των ΗΠΑ που δεν τα εφαρμόζουν. Σε γενικές γραμμές, διαπιστώνουν ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ εμφανίζουν μικρότερα κέρδη εξομάλυνσης, πιο έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών, και μια υψηλότερη ένωση των λογιστικών ποσών με τις τιμές των μετοχών και τις αποδόσεις.

Σύμφωνα με τους Daske H., Hail L., Leuz C. και Verdi R., το 2008, η πρόσφατη κίνηση προς τα ΔΠΧΠ σε πάνω από 100 χώρες, είναι μια από τις πιο σημαντικές ρυθμιστικές αλλαγές στην λογιστική ιστορία. Τα μαθήματα και τα πλεονεκτήματα αυτής της αλλαγής εξακολουθούν να συζητούνται και είναι ένα σημαντικό θέμα πολιτικής. Τα αποτελέσματα των ερευνών τους έδειξαν πως μετά την καθιέρωση των ΔΠΧΠ υπήρξαν σημαντικές αυξήσεις της ρευστότητας στην αγορά. Με τις βελτιώσεις της ρευστότητας παρατηρείται μια μείωση του κόστους κεφαλαίου των επιχειρήσεων.

Οι Jeanjean T. και Stolowy H. το 2008 μελέτησαν την εφαρμογή των ΔΠΧΠ στις χώρες Αυστραλία, Γαλλία και Ηνωμένο Βασίλειο. Τα αποτελέσματα των ερευνών τους έδειξαν ότι μετά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, η διεισδυτικότητα της διαχείρισης κέρδων αυξήθηκε στη Γαλλία και παρέμεινε σταθερή στο Ηνωμένο Βασίλειο και στην Αυστραλία. Στο σύνολό τους, τα ευρήματα αυτά υποδηλώνουν ότι η μετάβαση στα ΔΠΧΠ δεν ήταν ένας σημαντικός φορέας της βελτίωσης

όσον αφορά την ποιότητα της κερδοφορίας. Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ είναι πολύ πρόσφατη για να παρέχει επαρκή δεδομένα για τους ερευνητές. Επίσης, είναι πιθανό ότι τα αποτελέσματα της εφαρμογής των ΔΛΠ από την άποψη της διαχείρισης των κερδών να μην είναι άμεσα ορατά. Μπορεί να χρειαστούν αρκετά χρόνια πριν οι οικονομικοί αναλυτές και οι επενδυτές μπορούν να συγκρίνουν αποτελεσματικά τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων από διαφορετικές χώρες.

### **2.2.2 ΕΜΦΑΝΙΣΗ, ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

Ένα στοιχείο ενσώματων παγίων ακινητοποιήσεων πρέπει να αναγνωρίζεται και να καταχωρείται στο Ενεργητικό όταν :

- Αναμένονται πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του να εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα και αξιόπιστα.

Η διαβεβαίωση ότι θα υπάρξει ροή οικονομικών ωφελειών προς την επιχείρηση ικανοποιείται συνήθως μόνο όταν όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη από την χρήση του παγίου στοιχείου έχουν μεταφερθεί στη επιχείρηση. Το κόστος ενός παγίου στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν η σύμβαση ανταλλαγής που αποκτήθηκε το πάγιο στοιχείο προσδιορίζει το κόστος του. Στην περίπτωση ιδιοκατασκευής ενός παγίου στοιχείου, το κόστος του αποτελείται από το κόστος των αναλωθέντων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και ενός εύλογου ποσού γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Στην περίπτωση ανταλλακτικών σημαντικής αξίας και εφεδρικού εξοπλισμού, όπως και υλικών συντήρησης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με συγκεκριμένα ενσώματα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού, τα εν λόγω στοιχεία χαρακτηρίζονται ενσώματα πάγια, εφόσον αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες της μιας χρήσεως και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή των σχετικών παγίων στοιχείων. Συχνά κρίνεται κατάλληλο να αθροίζονται διάφορα μικρά πάγια στοιχεία, τα οποία δεν έχουν σημαντική αξία, όπως πχ. μικρά εργαλεία και βιδολόγοι, και να εφαρμόζονται τα κριτήρια στο σύνολο της αξίας τους. Πολλές φορές, τα επιμέρους στοιχεία ενός παγίου στοιχείου του Ενεργητικού, έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή με συνέπεια να απαιτείται να γίνει κατανομή της

μιας συνολικής δαπάνης στα διάφορα συνιστώσα μέρη του στοιχείου, για να γίνει διαφορετικός χειρισμός του κάθε μέρους, για την παρακολούθηση των αποσβέσεων, κλπ. Για παράδειγμα, τα αεροσκάφη και οι μηχανές τους, συνήθως θεωρούνται ως διαφορετικά στοιχεία του παγίου Ενεργητικού και αποσβένονται κατά διαφορετικές περιόδους. Εγκαταστάσεις προστασίας περιβάλλοντος και ασφάλειας χαρακτηρίζονται ως ενσώματα πάγια στοιχεία κατά την έκταση που η λογιστική τους αξία, μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία και αποκτήθηκαν, δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους. Παράδειγμα αποτελεί το κόστος ενός πυροσβεστικού σταθμού, το οποίο αν και δεν προσφέρει άμεση αξία σε ένα κτήριο, καταχωρείται σαν στοιχείο παγίου Ενεργητικού γιατί παρέχει έμμεσα οικονομικά οφέλη (πχ. μειωμένα ασφάλιστρα, μείωση ζημιών σε περίπτωση πυρκαγιάς, κλπ.).

Το κόστος της καθημερινής συντήρησης και επισκευής δεν αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου του Ενεργητικού. Το κόστος αυτό αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την χρονική στιγμή που πραγματοποιείται. Αποτελείται από το κόστος εργασίας, το κόστος των αναλώσιμων και συνήθως περιλαμβάνει και το κόστος διαφόρων μικρών ανταλλακτικών.

Μεταγενέστερες δαπάνες που γίνονται για τα ήδη καταχωρημένα ενσώματα πάγια στοιχεία πρέπει να προστίθενται στην λογιστική αξία αυτών, δηλαδή να κεφαλαιοποιούνται, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση θα υπερβαίνουν την αρχικά υπολογισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου. Τέτοιες βελτιώσεις οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη είναι οι εξής:

- Αντικατάσταση τμήματος παγίων στοιχείων σε τακτά χρονικά διαστήματα, για να επιτευχθεί βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.
- Μετατροπή μιας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της ή να αυξηθεί η παραγωγική της δυναμικότητα.
- Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών που επιτρέπουν σημαντική μείωση του κόστους λειτουργίας.
- Συχνές και ουσιώδεις επιθεωρήσεις για βλάβες, για την συνέχιση της λειτουργίας ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου, ανεξάρτητα του γεγονότος ότι μέρη του παγίου στοιχείου έχουν αντικατασταθεί.

Ενσώματα πάγια αποκτώνται πολλές φορές από μια επιχείρηση είτε για περιβαλλοντολογικούς λόγους είτε για λόγους ασφαλείας. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να μην αυξάνουν άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά μπορεί να είναι αναγκαία για να λειτουργήσει ομαλά η επιχείρηση και να προσκομίσει επιπρόσθετα μελλοντικά οφέλη από την χρήση άλλων ενσώματων παγίων στοιχείων της.

Το θέμα των μεταγενέστερων δαπανών χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή, γιατί πολύ συχνά εφαρμόζεται <<δημιουργική λογιστική>> για τον ευπρεπισμό του Ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων Χρήσεως και μεγιστοποίησης των κερδών. Το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι δαπάνες για την συντήρηση και επιδιορθώσεις των ενσώματων παγίων, οι οποίες είναι περιοδικές είναι εισοδηματικής φύσεως και θα πρέπει να βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται, ενώ οι δαπάνες βελτίωσης, επέκτασης και καλυτέρευσης, αυξάνουν την λειτουργική αποδοτικότητα του ενσώματου παγίου, είναι κεφαλαιουχικής φύσεως και θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή να καταχωρούνται στο κόστος του παγίου στοιχείου. Επειδή σε πολλές περιπτώσεις, ο διαχωρισμός των σχετικών δαπανών μεταξύ δαπανών συντήρησης και κεφαλαιουχικών δαπανών είναι υποκειμενικός, πολλές επιχειρήσεις κάνουν κατάχρηση των πιο πάνω ρυθμίσεων του ΔΛΠ 16 και κεφαλαιοποιούν σημαντικά ποσά δαπανών για σκοπούς <<δημιουργικής λογιστικής>>, ενώ στην ουσία θα έπρεπε να βαρύνουν τα έξοδα χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

Οι δαπάνες θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται όταν βελτιώνουν τη λειτουργική αποτελεσματικότητα του παγίου πέραν της αρχικά ενσωματωμένης δυνατότητας (και δεν είναι επαναλαμβανόμενες σε τακτά χρονικά διαστήματα). Αυτό θα συμβεί όταν οι δαπάνες αυξάνουν τα μελλοντικά οφέλη από την χρήση του παγίου πέραν των αρχικά εκτιμώμενων εισροών. Τέτοιες περιπτώσεις περιλαμβάνουν τις δαπάνες που αυξάνουν την ωφέλιμη οικονομική ζωή του ενσώματου παγίου στοιχείου ή δαπάνες που μειώνουν σημαντικά το λειτουργικό κόστος του παγίου ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)).

Ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο του Ενεργητικού, για να πληρεί τα στοιχεία αναγνώρισης του, θα πρέπει αρχικά να αποτιμάται στο κόστος του. Το κόστος ενός ενσώματου παγίου περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, τους δασμούς εισαγωγής, άλλους μη επιστρεπτέους φόρους και δικαιώματα (οι εκπτώσεις αγοράς αφαιρούνται) καθώς και όλες τις <<άμεσα αποδοτέες δαπάνες>> που γίνονται

στα πλαίσια των συνήθη δραστηριοτήτων της επιχείρησης για να φτάσει το στοιχείο στην παρούσα θέση και κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με την χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοιες άμεσα αποδοτέες ή επιρριπτόμενες δαπάνες είναι:

- Το κόστος ετοιμασίας και διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης.
- Το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς.
- Το κόστος συναρμολόγησης και εγκατάστασης.
- Οι επαγγελματικές αμοιβές (π.χ. αρχιτέκτονες, μηχανικοί).

Η αρχική εκτίμηση και το κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης ενός στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης, κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Το κόστος των παροχών σε εργαζόμενους (όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός παγίου στοιχείου. Το κόστος των δοκιμών προκειμένου να διαπιστωθεί αν το ενσώματο πάγιο στοιχείο λειτουργεί κανονικά και σύμφωνα με τις προδιαγραφές ασφαλείας (μετά την αφαίρεση των καθαρών εισπράξεων από τη πώληση προϊόντων τα οποία παρήχθησαν κατά τη περίοδο δοκιμών).

Έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται και επομένως δεν προστίθεται στο κόστος των ενσώματων παγίων στοιχείων είναι τα εξής:

- Διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, εκτός εάν μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του συγκεκριμένου στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας, και παύουν να το επιβαρύνουν μόλις αρχίσει η λειτουργία του.
- Έξοδα παρουσίασης ενός νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και εξόδων διαφήμισης και προώθησης).
- Έξοδα ανοίγματος μιας νέας εγκατάστασης, σε νέα περιοχή ή με μια νέα κατηγορία πελατών (περιλαμβανομένων και το εξόδων εκπαίδευσης του προσωπικού).
- Το κόστος αναδιοργάνωσης μέρους ή όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
- Οι αρχικές λειτουργικές ζημιές.

- Το κόστος που πραγματοποιείται, όταν ένα ενσώματο πάγιο λειτουργεί σε μικρότερο βαθμό από την τεχνική δυνατότητα ή δεν λειτουργεί καθόλου.

Όταν η πληρωμή για την αγορά ή κατασκευή ενός παγίου αναβάλλεται ή επεκτείνεται πέραν της κανονικής περιόδου πίστωσης, τότε το κόστος που πρέπει να αναγνωρίζεται είναι η τρέχουσα εύλογη αξία του (ή αν αυτή δεν είναι διαθέσιμη) η προεξοφλημένη παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών ή η αντίστοιχη ισοδύναμη αξία τοις μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ συνολικών πληρωμών και της εύλογης παρούσης αξίας του παγίου είναι χρηματοοικονομικό έξοδο και βαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσεως της περιόδου της πίστωσης.

Στην περίπτωση εξόδων κατεδαφίσεως μιας παλιάς μονάδας για την ανέγερση μιας νέας πτέρυγας,, τα έξοδα αυτά θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή να προστίθενται στο κόστος ανέγερσης του νέου κτηρίου, με την επιφύλαξη της μη υπέρβασης του ανακτήσιμου ποσού του νέου κτηρίου.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου ενσώματου παγίου στοιχείου προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων αρχών και μεθόδων όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, τότε το κόστος του ιδιοκατασκευασμένου παγίου στοιχείου, είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση, ενώ κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται. Ασυνήθη και μη φυσιολογικά ποσά φύρας ή αδράνειας δεν περιλαμβάνονται στο κόστος του ιδιοκατασκευασμένου στοιχείου αυτού, αλλά στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται. Οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις, θα πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, μειώνοντας το κόστος του στοιχείου, ενώ το κόστος του δανεισμού θα πρέπει να ικανοποιεί τα κριτήρια του ΔΛΠ 23, για την αναγνώριση των εξόδων τόκων στο κόστος του ιδιοκατασκευασμένου ενσώματου παγίου στοιχείου.

Ακόμα παρακάτω θα αναλύσουμε το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 αλλά και τις διαφορές που έχει με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΕΛΠ-ΔΛΠ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) θεωρούνται οι αρχές και κανόνες που τίθενται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Π.Δ. 1123/1986 (Ε.Γ.Λ.Σ.) και όχι φορολογικές και άλλες διατάξεις οι οποίες επηρεάζουν την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

#### 3.1 ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα ΔΛΠ απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement) με συγκεκριμένη δομή και ταξινόμηση πληροφοριών, κάτι το οποίο δεν προβλέπεται σαν υποχρέωση από την ελληνική νομοθεσία.

Επίσης, τα ΔΛΠ απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων ή Καθαρής Θέσης, η οποία δεν προβλέπεται από την ελληνική νομοθεσία. Μερική κάλυψη του κενού αυτού παρέχεται από τον Πίνακα της Διάθεσης Κερδών. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι υποχρεωτική ούτε η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης των αποτελεσμάτων και επομένως ο χρήστης των οικονομικών στερείται των σημαντικών αυτών πληροφοριών.

Η Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων Κεφαλαίων περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες, ώστε ο χρήστης να ενημερωθεί για τη μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της χρήσης ( αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, αναπροσαρμογές, επιχορηγήσεις κλπ.), αλλά και στο τέλος αυτής μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις ή το Προσάρτημα και το συγκεκριμένο περιεχόμενο ή πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτές με βάση τα ΔΛΠ, αποτελούν αναγκαία συμπλήρωση και το αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερα, οι γνωστοποιήσεις (notes) αποτελούν μια δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (Γιάννης Λ. Φίλος, Αποστόλου Α., 2011).

## **ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ ΚΑΙ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

### Λογιστική των αποσβέσεων

Με βάση την ελληνική νομοθεσία, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με σταθερούς συντελεστές, οι οποίοι θα πρέπει να εφαρμόζονται πάγια από κάθε επιχείρηση. Με βάση τα ΔΛΠ κάθε επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και άυλων) και μάλιστα η εκτίμηση τους πρέπει να υπόκειται σε τακτικούς ελέγχους και αν κριθεί απαραίτητο να αναπροσαρμόζεται.

### Αναπροσαρμογή ενσώματων παγίων

Με βάση την ελληνική νομοθεσία τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά σύμφωνα με το Ν. 2065/1992 κάθε 4 χρόνια και με τους συντελεστές που ο νόμος ορίζει.

Με βάση τα ΔΛΠ, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται μόνο υπό ορισμένες προϋποθέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο (αύξηση ή μείωση της αξίας κτήσης σε σχέση με την εύλογη αξία, κλπ.), ο δε προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται κατόπιν αποτιμήσεως από εξειδικευμένο επαγγελματία εκτιμητή (και όχι με σταθερούς συντελεστές).

### Έξοδα πολυετούς απόσβεσης – δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Με βάση την ελληνική νομοθεσία, ορισμένες κατηγορίες δαπανών παρουσιάζονται στο Ισολογισμό και όχι στα Αποτελέσματα Χρήσεως και αποσβένονται είτε άμεσα είτε σε 5 χρόνια.

Με βάση τα ΔΛΠ, υπάρχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις και κριτήρια που πρέπει να πληρούν οι δαπάνες για να καταχωρηθούν στον Ισολογισμό. Τα έξοδα ίδρυσης για παράδειγμα δεν καταχωρούνται στον Ισολογισμό. Οι δαπάνες έρευνας επίσης δεν καταχωρούνται στα άυλα στοιχεία του Ενεργητικού, ενώ οι δαπάνες ανάπτυξεως μπορούν να καταχωρηθούν στον Ισολογισμό, μόνο αν η επιχείρηση αποδείξει:

- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει.
- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου, ώστε να είναι διαθέσιμο για πώληση ή για χρήση.

- Τη δυνατότητα να δημιουργήσει το άυλο στοιχείο στο μέλλον οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση, από την υπάρχουσα αγορά και ζήτηση του προϊόντος του περιουσιακού στοιχείου.
- Την ύπαρξη των κατάλληλων οικονομικών, τεχνικών και άλλων πόρων, για την ολοκλήρωση της ανάπτυξης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.
- Την ικανότητα να αποτιμά αξιόπιστα τις απαιτούμενες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την περίοδο της αναπτύξεως του.

#### Χρηματοοικονομικές μισθώσεις

Με βάση την ελληνική νομοθεσία οι μισθώσεις ακινήτων (leasing), είτε πρόκειται για χρηματοοικονομικές είτε πρόκειται για λειτουργικές, δεν παρουσιάζονται στον Ισολογισμό του μισθωτή, αλλά παραμένουν και εμφανίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή. Ενώ το ετήσιο μίσθωμα θεωρείται ως δαπάνη για τον μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή.

Με βάση τα ΔΛΠ, οι μισθώσεις διακρίνονται σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές. Τα ΔΛΠ απαιτούν οι χρηματοοικονομικές μισθώσεις να καταχωρούνται, για μεν μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια στοιχεία, για δε τον εκμισθωτή ως πώληση παγίων στοιχείων ([www.fasb.org](http://www.fasb.org)).

#### Κρατικές επιχορηγήσεις

Με βάση τα ΕΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίων στοιχείων παρουσιάζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο απόσβεσης του πάγιου στοιχείου. Ενώ οι αποσβέσεις τους βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Με βάση τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις – που αποτελούν στοιχείο του Ενεργητικού – πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είτε ως έσοδο επόμενων χρήσεων (στο παθητικό) είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων (εναλλακτική μέθοδος).

Η αποτίμηση των ενσώματων παγίων στοιχείων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχει κάποιες διαφορές με τον τρόπο που γίνεται η αποτίμηση με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα δούμε αυτές τις διαφορές.

Αρχικά με βάση τα ΔΛΠ το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια. Δεν υπάγονται στο παρόν πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης, για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 40, και τα “κατεχόμενα για πώληση πάγια”. Αντιθέτως με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) εφαρμόζεται στους λογαριασμούς 10 έως 14, 15, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να διακρίνει σε : ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, ακίνητα επένδυσης κλπ, διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Επίσης οι προϋποθέσεις αρχικής καταχώρισης σύμφωνα με τα ΔΛΠ καταχωρούνται μόνο όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: να πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισχωρήσουν στην επιχείρηση, το κόστος του στοιχείου να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Με βάση τα ΕΛΠ καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων.

Με βάση τα ΔΛΠ η αξία αρχικής καταχώρισης περιλαμβάνει: την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, κλπ.) και τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου. Με βάση τα ΕΛΠ η αξία αρχικής καταχώρισης περιλαμβάνει: την συμβολαιογραφική αξία. Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμός 16.14 “Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων”) ενώ οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμός 16.18 “Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου”).

Η αξία αρχικής καταχώρισης παγίων (πλην ακινήτων) δεν έχει κάποια διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ περιλαμβάνει: τιμολογιακή αξία και τα έξοδα κτήσης.

Ακόμα δεν υπάρχει κάποια διαφορά στις μεταγενέστερες δαπάνες μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ προσαυξάνουν την αξία κτήσης, μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου στοιχείου πέραν από την αρχική απόδοση του (προσθήκες βελτιώσεις).

Η μεταγενέστερη αποτίμηση με βάση τα ΔΛΠ γίνεται με τη βασική μέθοδο δηλαδή το κόστος κτήσης του παγίου στοιχείου και με την εναλλακτική μέθοδο: της εύλογης αξίας του στοιχείου. Με βάση τα ΕΛΠ η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται με τη βασική μέθοδο το κόστος κτήσης που δηλαδή όμοια με τα ΔΛΠ αλλά μόνο για τα ακίνητα προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας τους με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (ν.2065/1992). Επιτρέπεται η αποτίμηση των ακινήτων στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η δε προκύπτουσα αξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία. Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων βάση των ΔΛΠ καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν

διανέμεται. Με βάση τα ΕΛΠ η υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων γίνεται με βάση τον ν.2065/1992 δηλαδή κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμεται δωρεάν στους μετόχους.

Όταν η αξία ενός επανεκτιμώμενου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική του αξία απαιτείται νέα επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 έως 5 έτη. Με βάση τα ΕΛΠ η αναπροσαρμογή της αξίας των μόνο ακινήτων γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια με βάση συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών. Με τη διάταξη του άρθρου 15 του ν.3229/2204 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΛΠ να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.

Με βάση τα ΔΛΠ η διαφορά επανεκτίμησης πραγματοποιείται με την χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου και συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεση του ή την πώληση του, οπότε από τον λογαριασμό “αποθεματικό επανεκτίμησης “ μεταφέρεται στα “αποτελέσματα εις νέον”. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία βάση των ΔΛΠ υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική αξία τους μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό. Με βάση τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 43 παράγραφος 5 του ν.2190/1920). (Τσακλαγκανος Α., 2005)

Η απόσβεση ενός ενσώματου παγίου βάση των ΔΛΠ γίνεται με βάση των ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Κάθε τμήμα στοιχείου ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό του “ενσώματου παγίου στοιχείου” ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία. Αντιθέτως με βάση τα ΕΛΠ οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές του ΠΔ299/2003, που δεν ανταποκρίνονται, κατά κανόνα, στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Η ανάλυση των σύνθετων παγίων γίνεται με οδηγό τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στη κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυση τους.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι απομειώσεις ή ζημίες ενσώματων παγίων στοιχείων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Η σχετική απαίτηση για αποζημίωση καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν εισπράττεται. Η αποκατάσταση της ζημιάς αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το

ΔΛΠ 16. Με βάση τα ΕΛΠ τα τρία γεγονότα που τα ΔΛΠ αντιμετωπίζουν χωριστά το καθένα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα αντιμετωπίζουν ως ένα ενιαίο γεγονός ([www.scribd.com](http://www.scribd.com)).

Το κόστος αντικατάστασης με βάση τα ΔΛΠ επαυξάνει τη λογιστική αξία των στοιχείων εάν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης των ενσώματων παγίων στοιχείων. Η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίσταται διαγράφεται. Με βάση τα ΕΛΠ το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης. Το αναπόσβεστο κόστος των μερών που αντικαθίσταται δεν διαγράφεται.

Με βάση τα ΔΛΠ το κόστος της επιθεώρησης (πχ αεροπλάνου) προσυξάνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου, εφόσον πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται. Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ το κόστος επιθεώρησης επιβαρύνει τα έξοδα χρήσης στη οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση χαρακτηρίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

#### **ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα καθιερώνεται με τον Ν.2992/2002. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του σχετικού νόμου προβλέπονται τα παρακάτω:

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των υπό δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ αφορά τις οικονομικές καταστάσεις (ετήσιες ή περιοδικές) που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους με υποχρεωτική έναρξη το 2005.

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιρειών, όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων εταιρειών, που καταρτίζονται με ευθύνη των μητρικών.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το υπάρχον νομικό πλαίσιο, δεν καλύπτει θέματα προσαρμογής των επιχειρήσεων στα ΔΛΠ και δεν έχουν προβλεφθεί διατάξεις που να αντιμετωπίζουν θέματα φορολογίας και λογιστικής εναρμόνισης της Ελληνικής Νομοθεσίας με τα ΔΛΠ (Γιάννης Λ. Φίλος,

Αποστόλου Α., 2011).

Τέλος θα αναφέρουμε τους Ισολογισμούς κάποιων μεγάλων οικονομικών μονάδων τι έχει συμβεί στα ενσώματα πάγια στοιχεία τους κατά τα έτη 2007-2012 αλλά και διαγράμματα με αριθμοδείκτες κάλυψης παγίων και ρευστότητας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΞΕΤΑΣΗ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2007-2012.

#### ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΚΑΛΥΨΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

Αρχικά εξετάζουμε τον αριθμοδείκτη Κάλυψης Παγίων. Ο αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων υπολογίζεται σε επιχειρήσεις εντάσεως πάγιας περιουσίας και ελέγχει τι είδους κεφάλαια χρηματοδότησαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

$$\frac{\text{ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ}}{\text{ΠΑΓΙΑ}} > 1$$

ΠΑΓΙΑ

Εάν ισχύει η παραπάνω σχέση τότε τα ίδια κεφάλαια φτάνουν για να χρηματοδοτήσουν τα πάγια.

#### ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ

Έπειτα έχουμε τον αριθμοδείκτη Γενικής Ρευστότητας . Η έννοια της ρευστότητας αναφέρεται στην δυνατότητα μιας επιχείρησης να μπορεί να ικανοποιεί τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις της χρησιμοποιώντας στοιχεία του ενεργητικού που ρευστοποιούνται εύκολα (Γκίκα Δημητρίου Χ. 2002).

Ο αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας, γνωστός και ως αριθμοδείκτης έμμεσης ή κυκλοφοριακής ρευστότητας ή κεφαλαίου κίνησης υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας} = \frac{\text{Διαθέσιμα} + \text{Απαιτήσεις} + \text{Αποθέματα}}{\text{Βραχυχρόνιες Υποχρεώσεις}}$$

Ο αριθμητής περιλαμβάνει το κυκλοφορούν ενεργητικό δηλαδή τα διαθέσιμα (μετρητά, αμέσως



ρευστοποιήσιμα χρεόγραφα), τις απαιτήσεις, τα αποθέματα αλλά και τις προκαταβολές των προμηθευτών. Ο παρανομαστής περιλαμβάνει τις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις (πιστώσεις προμηθευτών, μερίσματα πληρωτέα, φόροι πληρωτέοι, βραχυπρόθεσμα δάνεια τραπεζών) αλλά και τις προκαταβολές των πελατών (Νιάρχου Ν.Α. 1997).

Ο παραπάνω αριθμοδείκτης δείχνει εκτός από το μέτρο της ρευστότητας και το περιθώριο ασφάλειας που διατηρεί η διοίκηση της επιχείρησης για την κάλυψη των βραχυχρόνιων υποχρεώσεων σε περίπτωση που αντιμετωπίσει ανεπιθύμητη εξέλιξη στη ροή των κεφαλαίων κίνησης ή έκτακτες ανάγκες όπως απεργίες ή καταστροφές. Όσο μεγαλύτερος είναι ο δείκτης τόσο καλύτερη είναι η θέση της συγκεκριμένης επιχείρησης (Γκίκα Δημητρίου Χ. 2002). Αρκεί ο δείκτης να βρίσκεται γύρω στο 2 ώστε η επιχείρηση να θεωρείται επαρκής.

#### **4.1 ΕΞΕΤΑΣΗ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΙΚΤΩΝ.**

##### **4.1.1. EUROMEDICA A.E**

Η EUROMEDICA ιδρύθηκε το 1974, από τότε έχει εξελιχθεί σε ένα από τους σημαντικότερους ιατρικούς ομίλους της χώρας. Την 7/10/1999 εισήχθη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Δραστηριοποιείται στη παροχή ιατρικών υπηρεσιών στον πρωτοβάθμιο (διαγνωστικά κέντρα) και δευτεροβάθμιο (νοσοκομεία) τομέα.

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

## ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2008

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>31.12.2008</b>
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία	341.639,00
Επενδύσεις σε ακίνητα	1.206,00
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	99.460,00
Λοιπά μη Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	47.765,00
Αποθέματα	8.163,00
Απαιτήσεις από πελάτες	94.570,00
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	80.292,00
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>673.095,00</b>
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>	
Μετοχικό Κεφάλαιο	67.643,00
Λοιπά Στοιχεία Καθαρής Θέσης	95.382,00
Σύνολο Καθαρής Θέσης μετόχων Εταιρίας (α)	163.025,00
Δικαιώματα Μειοψηφίας (β)	42.102,00
Σύνολο Καθαρής Θέσης (γ) = (α)+(β)	205.127,00
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	256.854,00
Προβλέψεις/Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	22.650,00
Βραχυπρόθεσμες δανειακές Υποχρεώσεις	83.759,00
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	104.705,00
Υποχρεώσεις που σχετίζονται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση	0,00
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)	467.968,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)</b>	<b>673.095,00</b>

(www.ase.gr)

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

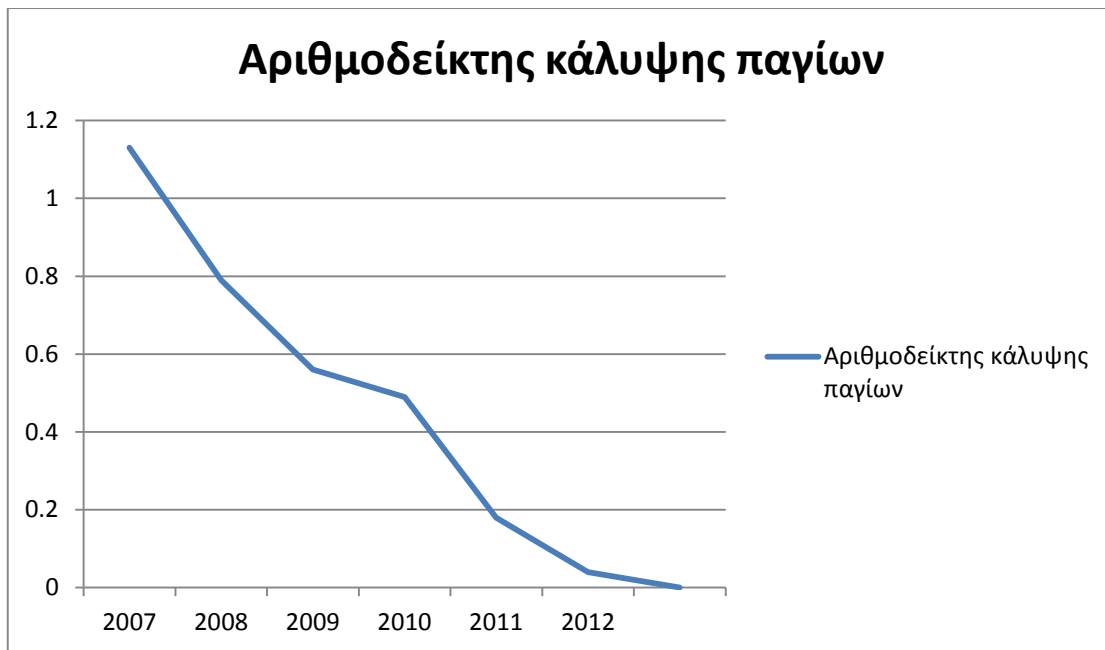
([www.ase.gr](http://www.ase.gr))

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

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

Από τις παραπάνω οικονομικές καταστάσεις παρατηρούμε ότι στο συγκεκριμένο νοσοκομείο υπάρχει μια απότομη άνοδος του ποσού των ενσώματων παγίων στοιχείων από το 2007 έως και το 2009 το οποίο συνολικά φτάνει περίπου τις 160.00, ενώ μετά υπάρχει μια σταθερή και μικρή μείωση μέχρι και το 2012 ποσό που δεν ξεπερνά τις 90.000.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.1.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012.(EUROMEDICA)

Αρχικά τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας αυτής κάλυπταν την χρηματοδότηση των παγίων, ενώ από το 2008 κι έπειτα η πτώση του δείκτη φανερώνει την αδυναμία κάλυψης των παγίων από τα ίδια κεφάλαια.



Διάγραμμα 4.2: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012. (EUROMEDICA)

Από το 2007 έως και το 2009 η επιχείρηση θεωρείται υποεπαρκής και από το 2010 έως το 2012 θεωρείται ανεπαρκής. Ο δείκτης από το 2008 έως και το 2010 φθίνει έντονα.



#### **4.1.2. ΙΑΣΩ Α.Ε.**

Το ΙΑΣΩ ιδρύθηκε το 1976, το 1999 αποκτά τον έλεγχο του μαιευτηρίου <<ΗΡΑ>> και την 09/06/2000 εισήχθη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Δραστηριοποιείται στη παροχή υπηρεσιών υγείας.

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

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

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

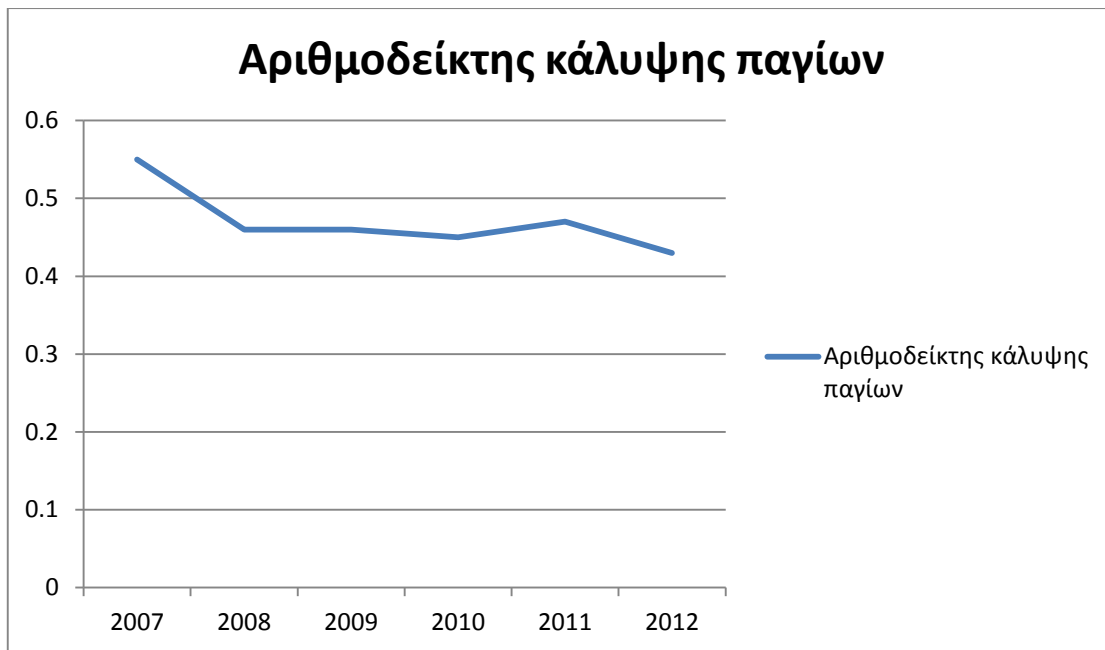
([www.ase.gr](http://www.ase.gr))

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

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

Από τις παραπάνω οικονομικές καταστάσεις παρατηρούμε ότι στη συγκεκριμένη μονάδα υπάρχει μια αυξομείωση των ενσώματων παγίων στοιχείων σε όλα τα έτη με εξαίρεση το τελευταίο έτος που υπάρχει μια απότομη μείωση των 50.000.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.3.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012(ΙΑΣΩ)

Στην συγκεκριμένη επιχείρηση τα ίδια κεφάλαια δεν καλύπτουν σε κανένα χρονικό διάστημα την χρηματοδότηση των παγίων και ο δείκτης έχει μια μικρή φθίνουσα τάση.



Διάγραμμα 4.4.: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012.(ΙΑΣΩ)

Η εταιρεία καθ'όλα τα έτη χαρακτηρίζεται ανεπαρκής. Από το 2007 προς το 2008 η ρευστότητα μειώνεται ραγδαία ενώ μέχρι το 2010 έχει μια ήπια ανοδική πορεία. Έπειτα ξανά μειώνεται λίγο καθώς από το 2011 ακολουθεί έντονη ανοδική πορεία.

#### **4.1.3 ΙΑΤΡΙΚΟ ΑΘΗΝΩΝ Ε.Α.Ε.**

Το Ιατρικό Αθηνών ιδρύθηκε το 1983 στο Μαρούσι, την 29/08/1991 εισήχθη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Δραστηριοποιείται στη παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

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



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

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

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

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

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

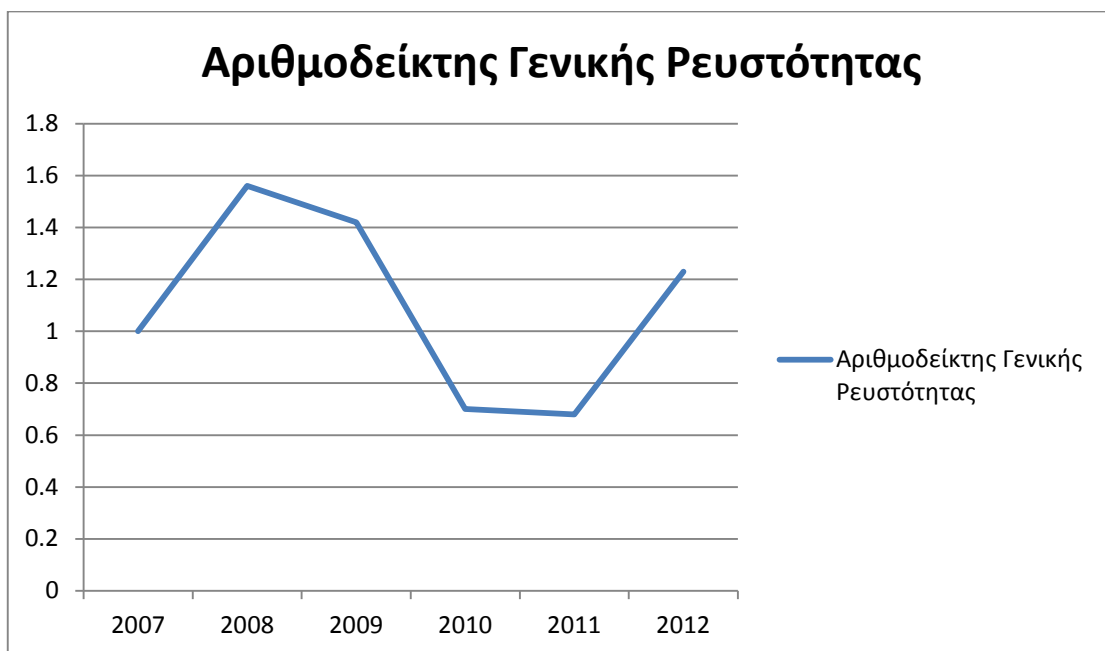
Στους παραπάνω ισολογισμούς βλέπουμε ότι στη συγκεκριμένη μονάδα τα ενσώματα πάγια στοιχεία μειώνονται συνεχώς σε όλα τα έτη.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.5.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012.(ΙΑΤΡΙΚΟ)

Η επιχείρηση δεν παρουσιάζει κάλυψη παγίων από τα ίδια κεφάλαια και γενικά παρά την αρχική ανοδική τάση του δείκτη από το 2008 έως και το 2011 έχει μόνο πτωτική τάση ενώ μετά σταθεροποιείται.



Διάγραμμα 4.6.: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012(ΙΑΤΡΙΚΟ)

Παρ'όλο που το πρώτο και το τελευταίο έτος η ρευστότητα αυξάνεται, ενδιάμεσα συνεχώς φθίνει. Η εταιρεία χαρακτηρίζεται αρχικά υποεπαρκής κ έπειτα ανεπαρκής.

#### **4.1.4 ΜΗΤΕΡΑ ΜΑΙΕΥΤΙΚΟ ΚΑΙ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ Α.Ε.**

Το ΜΗΤΕΡΑ ιδρύθηκε το 1979 μια ομάδα ιατρών, μαιευτήρων-γυναικολόγων αποτελεί μέλος του ομίλου ΥΓΕΙΑ. Το 2000 η εταιρεία εξαγόρασε το 34% των μετοχών του «ΛΗΤΩ Μαιευτικό και Χειρουργικό Κέντρο Α.Ε.» και το 2006 το ΜΗΤΕΡΑ ανακοίνωσε την εξαγορά ποσοστού άνω του 86% μετοχών με δικαίωμα ψήφου του Μαιευτικού και Χειρουργικού Κέντρου ΛΗΤΩ Α.Ε. Δραστηριοποιείται στη παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))



([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

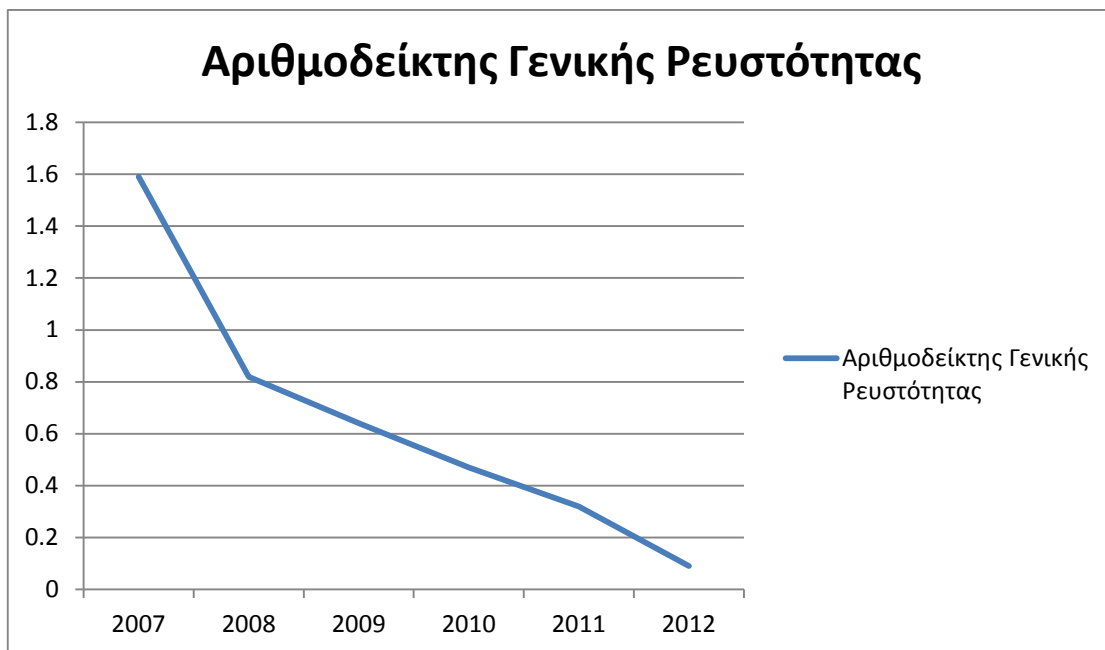
Από τα παραπάνω οικονομικά στοιχεία παρατηρούμε ότι στη συγκεκριμένη μονάδα τα ενσώματα πάγια στοιχεία κυμαίνονται γενικά σε πολύ υψηλά επίπεδα. Παρ'όλα αυτά, κατά κύριο λόγο τα ποσά αυξάνονται λίγο εξαιρώντας το 2009 κατά το οποίο υπήρξε μια κατακόρυφη πτώση κατά 40.000.000.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.7.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012. (ΜΗΤΕΡΑ)

Ο δείκτης έχει αρχικά σταθερή πορεία, το 2008 έχει μια άνοδο κι έπειτα καθοδική πορεία. Καθ'όλα τα έτη, με εξαίρεση το 2009, τα ίδια κεφάλαια δεν καλύπτουν την χρηματοδότηση των παγίων.



Διάγραμμα 4.8.: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012.(ΜΗΤΕΡΑ)

Σε αυτή την περίπτωση η ρευστότητα ακολουθεί μέχρι το 2008 μια έντονη καθοδική πορεία και έπειτα μια πιο ομαλή πάλι καθοδική πορεία. Η επιχείρηση χαρακτηρίζεται αρχικά υποεπαρκής κι έπειτα ανεπαρκής.

#### **4.1.5 ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ Ο ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ**

Ο ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ ιδρύθηκε το 1884, το 1903 λειτουργούν τα πρώτα Εξωτερικά Ιατρεία.  
Δραστηριοποιείται στη παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 1039

ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 5486

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 6850)

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 6321)

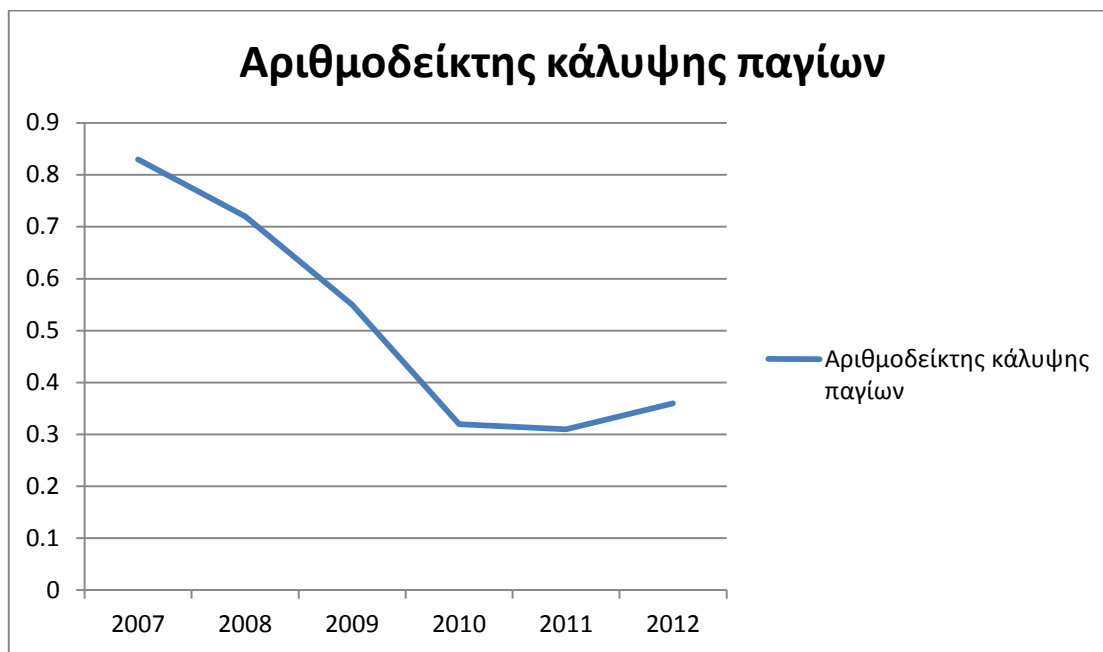
(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 5157)

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 4294)



Βάσει των στοιχείων που είδαμε συμπεραίνουμε ότι τα ενσώματα πάγια στοιχεία το 2008 έχουν αυξηθεί κατά 200.000. Από 2009 όμως και μετά αυξάνονται έως το 2011 περίπου 650.000, 320.000 και 30.000 αντίστοιχα κάθε έτος κ το 2012 μειώνονται 200.000.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.9.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012.(ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ)

Στην εταιρεία από το 2007 έως και το 2012 δεν καλύπτονται τα πάγια από τα ίδια κεφάλαια. Ο δείκτης έως το 2011 φθίνει ενώ μετά αρχίζει την αύξουσα πορεία με χαμηλό ρυθμό.



Διάγραμμα 4.10.: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012.(ΕΥΑΓΓΕΛΙΣΜΟΣ)

Η επιχείρηση θεωρείται ανεπαρκής σε όλα τα έτη και η ρευστότητα αυξάνεται με πολύ χαμηλό ρυθμό από το 2009 έως το 2010 και με πιο έντονο από το 2011 έως το 2012.

#### 4.1.6 ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΚΗΦΙΣΙΑΣ «ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ»

Το ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΚΗΦΙΣΙΑΣ «ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ» ιδρύθηκε το 1984. Το 1987 συστήθηκε ο Οργανισμός του νοσοκομείου το οποίο μετονομάστηκε σε ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΟΓΚΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΚΗΦΙΣΙΑΣ «ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ». . Δραστηριοποιείται στη παροχή ιατρικών υπηρεσιών.

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 10640)

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 13054)

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 11798)

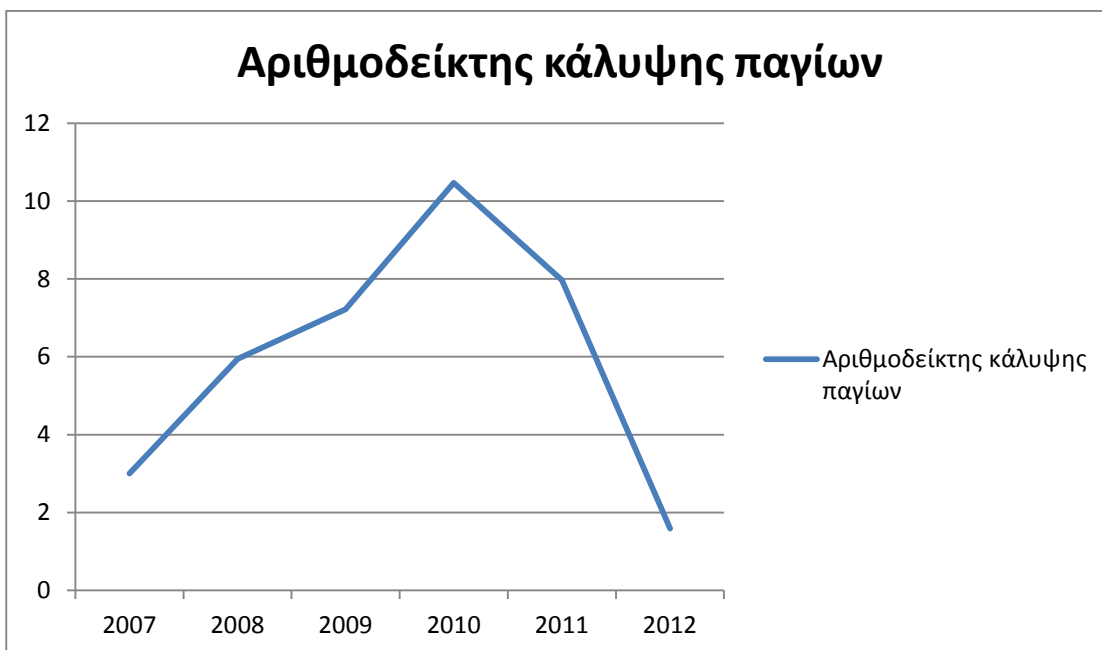
(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 13836)

(ΦΕΚ Αρ. Φύλλου 914)

<http://static.diavgeia.gov.gr>

Από τις παραπάνω οικονομικές καταστάσεις μπορούμε να δούμε ότι στη συγκεκριμένη μονάδα τα ενσώματα πάγια στοιχεία αυξομειώνονται συνεχώς σε όλα τα έτη. Το 2012 υπάρχει μια ραγδαία αύξηση.

Βάσει ποσών που έχουν παρθεί από τους ισολογισμούς παρουσιάζονται παρακάτω οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας:



Διάγραμμα 4.11.: Αριθμοδείκτης κάλυψης παγίων 2007-2012 (ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ)

Τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης σε όλα τα έτη υπερκαλύπτουν την χρηματοδότηση των παγίων. Ο δείκτης μέχρι το 2010 έχει περίπου σταθερή ανοδική πορεία κι έπειτα πιο απότομη καθοδική πορεία.



Διάγραμμα 4.12.: Αριθμοδείκτης Γενικής Ρευστότητας 2007-2012 (ΑΓΙΟΙ ΑΝΑΡΓΥΡΟΙ)

Η εταιρεία μέχρι το 2010 θεωρείται υποεπαρκής. Έπειτα όμως, με τον δείκτη να αυξάνει απότομα μέχρι το 2011 και να φθίνει λίγο μέχρι το 2012, χαρακτηρίζεται υπερεπαρκής.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ολοκληρώνοντας την παρούσα εργασία θα μπορούσαμε να εξάγουμε κάποια συμπεράσματα:

Οι εταιρείες που ανήκουν στον κλάδο της υγείας δημόσια νοσοκομεία είτε ιδιωτικά αλλά και ιατρικά κέντρα, έχουν δικό τους λογιστικό σχέδιο διότι είναι ένας εξειδικευμένος κλάδος και χρειάζεται συγκεκριμένους λογιστικούς λογαριασμούς και δεν καλύπτεται από τον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Έτσι έχουμε καλύτερη και σωστότερη πληροφόρηση μέσω των Ισολογισμών για τα νοσοκομεία.

Από το 2008 είναι υποχρεωτικό τα νοσοκομεία στην Ελλάδα να τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι είναι προτιμότερο να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία έτσι διότι, υπάρχει σωστότερη πληροφόρηση, οπότε έχουμε ακριβέστερη εικόνα της επιχείρησης. Επίσης για τα δημόσια νοσοκομεία είναι ευκολότερος ο έλεγχος κάτι που χρειάζεται να γίνεται.

Ακόμα βρίσκουμε αρκετά πλεονεκτήματα χρησιμοποιώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αρχικά για τα δημόσια νοσοκομεία έχουμε σωστότερη πληροφόρηση, γίνονται ευκολότερα οι έλεγχοι και μπορούν πιο εύκολα να διεκδικήσουν επιχορηγήσεις από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για τα ιδιωτικά νοσοκομεία έχουμε επίσης αρκετά πλεονεκτήματα όπως ότι έχουν πληρέστερη πληροφόρηση και μπορούν να προσελκύσουν επενδυτές παγκοσμίου κλίμακας. Επίσης γίνεται ευκολότερη και η σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις νοσοκομείων που βρίσκονται στο εξωτερικό.

Αναπτύξαμε και παρακολουθήσαμε επιχειρήσεις στο κλάδο της υγείας όπως νοσοκομεία και ιατρικά κέντρα από τους οποίους δημιουργήθηκαν οι αριθμοδείκτες Κάλυψης Παγίων και Γενικής Ρευστότητας. Από τα ποσά αυτά μπορούμε να καταλήξουμε σε ορισμένα συμπεράσματα για την κάθε μονάδα υγείας ξεχωριστά αλλά και για το σύνολο του κλάδου γενικότερα.

Πιο συγκεκριμένα, η κλινική Euromedica όσον αφορά τα ενσώματα πάγια της παρατηρείται μια άνοδος του ποσού από το 2007 έως και το 2009 το οποίο συνολικά φτάνει περίπου τις 160.00, ενώ μετά υπάρχει μια σταθερή και ελάχιστη μείωση μέχρι και το 2012 ποσό που δεν ξεπερνά τις 90.000. Επίσης τα Ίδια Κεφάλαια της εταιρείας μέχρι το 2008 μπορούσαν να χρηματοδοτούν τα πάγια της ενώ αργότερα υπήρξε αδυναμία κάλυψής τους. Ως εταιρεία χαρακτηρίζεται υποεπαρκής ως το 2010 και μετά ανεπαρκής.

Για το μαιευτήριο Ιασώ υπάρχει μια γενική αυξομείωση του ποσού των ενσώματων παγίων



στοιχείων και κατά το τελευταίο έτος υπάρχει μια απότομη μείωση του ποσού των 50.000. Η χρηματοδότηση των παγίων δεν καλύφθηκε καθόλου κατά την διάρκεια των 5 ετών και η μονάδα είναι ανεπαρκής επίσης σε όλα τα έτη.

Το νοσοκομείο Ιατρικό Αθηνών παρουσιάζει μια σταθερή μείωση του ποσού των ενσώματων παγίων από το 2007 έως και το 2012 και αδυναμία στην χρηματοδότηση των παγίων από τα ίδια κεφάλαια. Ως επιχείρηση θεωρείται υποεπαρκής μέχρι το 2009 κι έπειτα ανεπαρκής.

Τα ποσά του Μαιευτικού και Χειρουργικού κέντρου Μητέρα κυμαίνονται γενικά σε πολύ υψηλά επίπεδα ειδικά των ενσώματων παγίων. Υπάρχει μια σταθερή ανοδική τάση με εξαίρεση το 2009 που υπήρξε μια κατακόρυφη πτώση. Παρά τις σχετικές διακυμάνσεις τόσο στα πάγια όσο και στους αριθμοδείκτες τα ίδια κεφάλαια δεν καλύπτουν την χρηματοδότηση των παγίων κι η εταιρεία θεωρείται υποεπαρκής ως το 2008 κι έπειτα ανεπαρκής.

Το Γενικό Νοσοκομείο Αθηνών ο Ευαγγελισμός έχει μια άνοδο στα ποσά των ενσώματων παγίων τους ως το 2012 η οποία γενικά είναι έντονη. Μετά όμως υπάρχει μια πτώση των 200.000. Υπάρχει αδυναμία κάλυψης της χρηματοδότησης των παγίων και η εταιρεία χαρακτηρίζεται ανεπαρκής.

Στο Ογκολογικό Νοσοκομείο Κηφισιάς «Οι Άγιοι Ανάργυροι» τα ενσώματα πάγια στοιχεία αυξομειώνονται συνεχώς σε όλα τα έτη με μικρές αλλαγές ενώ το 2012 υπάρχει μια ραγδαία αύξηση. Τα ίδια κεφάλαια υπερκαλύπτουν την χρηματοδότηση των παγίων ενώ ως το 2010 η εταιρεία θεωρείται υποεπαρκής κι έπειτα υπερεπαρκής.

Η γενικότερη εικόνα του κλάδου της υγείας μας δείχνει πως τα ποσά των ενσώματων παγίων αυξομειώνονται χωρίς μεγάλες αποκλίσεις και οι εξαιρέσεις είναι πολύ λίγες. Τα ίδια κεφάλαια αδυνατούν να καλύψουν τη χρηματοδότηση των παγίων κι οι περισσότερες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται κατά κύριο λόγο υποεπαρκής σε μερικές περιπτώσεις ανεπαρκείς και σπανιότερα επαρκείς. Είναι ένας κλάδος ο οποίος αν και σταθερός, λόγω της αναγκαιότητας του, πολλές φορές κλονίζεται ιδιαίτερα.

Τέλος βλέπουμε με την μείωση των ενσώματων παγίων αντιλαμβανόμαστε ότι υπάρχει μείωση στην αγορά τους. Ακόμα βλέπουμε μία πτώση των ενσώματων παγίων αυξημένη με την πάροδο

των ετών.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

**Αληφαντής Γ., (2008)**, Χρηματοοικονομική Λογιστική (τόμος πρώτος), Εκδόσεις Πάμισος.

**Βλάχος Χρήστος – Λούκα Λουκάς, (2007)**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα.

**Γκίκα Δημήτριου Χ., (2002)**, Η Ανάλυση Και οι Χρήσεις Των Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα

**Γιάννης Λ. Φίλος, Αποτόλης Αποστόλου, (2011)**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Κλειδάριθμος.

**Καραγιώργος Θεοφάνης, Πετρίδης Ανδρέας, (2010)**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Μ. Αλεξόπουλος – Α. Καραγιώργος, Θεσσαλονίκη

**Νιάρχου Νικήτα Α. (1997)**, Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς

**Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π. (2002)**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, 33-40, 291-331.

**Τσακλαγκανος Α. (2005)**, Χρηματοοικονομική λογιστική σύμφωνα με τα ΔΛΠ, Εκδόσεις Κυριακίδη.

**Τσόλης Κ. & Φίλιος Β. (2008)**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική, Αθήνα.

**Φουτούλη Α., (2009)**, Το πλαίσιο της εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου στα λογιστήρια των Δήμων, Επιχείρηση 76/2011.

### ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

**Barth M.E., Landsman W.R., Lang M.H., (2008)**, International Accounting Standards and Accounting Quality., Journal of Accounting Research Volume 46, Issue 3, pages 467–498.

**Daske H., Hail L., Leuz C., Verdi R., (2008)**, Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences, Journal of Accounting Research, Volume 46, Issue 5, pages 1085–1142,

**Jeanjean T., Stolovy H., (2008)**, Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption, Journal of Accounting and Public Policy Volume 27 Issue 6, Pages 480-494.

Thornton G., (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα I.F.R.S., Αναλυτική Παρουσίαση, 9-37.

## ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Χρηματιστήριο Αθηνών ([www.ase.gr](http://www.ase.gr))

Ιστότοπος κλινικής «ΜΗΤΕΡΑ» ([www.mitera.gr](http://www.mitera.gr))

Deloitte Global Services Limited (2003), International Accounting Standards 16 (<http://www.iasplus.com>).

European Commission (2009), IAS/IFRS Standards and Interpretations (<http://ec.europa.eu>).

Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρυθμίσης και Ηλεκτρονικής Διακυβερνήσης., Σύστημα Διαύγεια.  
(<http://static.diavgeia.gov.gr>)

Financial Accounting Standards Board. ([www.fasb.org](http://www.fasb.org))

IFRS Foundation. ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org))