



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΥΓΕΙΑ»

της
ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ ΠΕΤΡΟΥ του Ιωάννη

Επιβλέπων Καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Νοέμβριος 2012

Ευχαριστώ θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Χρήστο Νεγκάκη, Καθηγητή του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής.

Η επιστημονική καθοδήγηση και η ψυχολογική υποστήριξή του, τόσο κατά τη συγγραφή της παρούσας όσο και καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου, υπήρξε σημαντική.

Ευχαριστώ θερμά την αδερφή μου Κατερίνα Πέτρου που είναι πάντα δίπλα μου, και χωρίς τη βοήθειά της, δεν είμαι σίγουρη αν θα τελείωνε αυτή η εργασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία αναπτύσσεται το θέμα της εισαγωγής, νομοθέτησης και εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον τομέα της Δημόσιας Υγείας στην Ελλάδα.

Αρκετά χρόνια μετά τη θεσμοθέτησή τους, εξακολουθούν να μην εφαρμόζονται στο σύνολό τους ή μερικά.

Η παράλληλη διατήρηση του απλογραφικού λογιστικού συστήματος έχει προκαλέσει αρκετές δυσχέρειες στην εφαρμογή τόσο του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Αυτό είναι το πρόβλημα που θα αναδειχθεί στη συνέχεια.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
---------------	---

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	6
---------------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
----------------------------------	----------

1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ	8
2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΟΝΤΕΛΟ ΝΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	8
3. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	9
4. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	11
5. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	11
6. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΓΕΝΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΥΝΗΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ	14
--	-----------

1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ	14
1.ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων».....	14
2.ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»	15
3.ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών».....	17
4.ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»	19
5.ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας σύνταξης του Ισολογισμού».....	21
6.ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»	22
7.ΔΛΠ 12 «Φόρος Εισοδήματος».....	24
8.ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»	24
9.ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»	27
10.ΔΛΠ 18 « Έσοδα»	28
11.ΔΛΠ 19 «Παροχές στο Προσωπικό».....	29
12.ΔΛΠ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»	32
13.ΔΛΠ 21 «Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος».....	33
14.ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»	34
15.ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»	35
16.ΔΛΠ 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης»	35
17.ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές»	36
18.ΔΛΠ 28 «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Μονάδες»	37
19.ΔΛΠ 29 «Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωρισμένες Οικονομίες»	38
20.ΔΛΠ 31 « Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες».....	38
21.ΔΛΠ 32 « Χρηματοοικονομικά Μέσα»	38
22.ΔΛΠ 33 «Κέρδη ανά μετοχή»	39
23.ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις».....	39
24.ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»	40
25.ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις».....	42
26.ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία».....	43
27.ΔΛΠ 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση»	44
28.ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα».....	46

2.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ	48
--	-----------

1.ΔΛΠ 3 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ».....	48
---	----

<u>2.ΔΔΠ 4 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ»</u>	48
<u>3.ΔΔΠ 5 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ»</u>	48
<u>4.ΔΔΠ 6 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»</u>	48
<u>5.ΔΔΠ 9 «ΔΑΠΑΝΕΣ ΈΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ»</u>	48
<u>6.ΔΔΠ 13 «ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ»</u>	48
<u>7.ΔΔΠ 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»</u>	48
<u>8.ΔΔΠ 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»</u>	48
<u>9.ΔΔΠ 22 «ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»</u>	49
<u>10.ΔΔΠ 25 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ»</u>	49
<u>11.ΔΔΠ 30 «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ»</u>	49
<u>12.ΔΔΠ 35 «ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ»</u>	49
<u>13.ΔΔΠ 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ»</u>	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	50
<u>1.Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u>	50
<u>2.ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u>	52
<u>3.ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΕΚΥΨΑΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΔΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ</u>	53
<u>4.ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΤΥΧΟΥΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u>	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	55
<u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u>	55
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	58
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στην παρούσα εργασία αναπτύσσεται το θέμα της εισαγωγής, νομοθέτησης και εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον τομέα της Δημόσιας Υγείας στην Ελλάδα.

Η παροχή υπηρεσιών υγείας είναι δημόσιο αγαθό και κοινωνικό δικαίωμα για όλους τους πολίτες.

Η προστασία της δημόσιας υγείας κατοχυρώνεται συνταγματικά στα άρθρα: 21 παρ. 3: «Το Κράτος μεριμνά για την υγεία των πολιτών και παίρνει ειδικά μέτρα για την προστασία της νεότητας, του γήρατος, της αναπηρίας και για την περίθαλψη των απόρων» και 5 παρ. 5: «Καθένας έχει δικαίωμα στην προστασία της υγείας και της γενετικής του ταυτότητας. Νόμος ορίζει τα σχετικά με την προστασία κάθε προσώπου έναντι των βιοϊατρικών παρεμβάσεων». Βάσει του άρθρου 1 Ν.1397/83: «το κράτος έχει την ευθύνη για την παροχή υγείας στο σύνολο των πολιτών και οι υπηρεσίες υγείας παρέχονται ισότιμα σε κάθε πολίτη ανεξάρτητα από την κοινωνική και επαγγελματική του κατάσταση».

Η προστασία της υγείας, σύμφωνα με τις παραπάνω επιταγές, εξασφαλίζεται με τη δυνατότητα πρόσβασης όλων των πολιτών σε δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, με την παροχή δωρεάν υπηρεσιών υγείας και με την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών υγείας. Η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας εξαρτάται ασφαλώς από τα κρατικά κονδύλια που διατίθενται για την υγεία, από την κάλυψη των ασφαλιστικών ταμείων, από την επάρκεια και την κατάλληλη εξειδίκευση του ιατρικού προσωπικού, από τον επαρκή και τεχνολογικά προηγμένο εξοπλισμό, από το διοικητικό προσωπικό, καθώς και από την ταχύτητα και τον περιορισμό της γραφειοκρατίας στις διοικητικές διαδικασίες. Πρόκειται για πλέγμα υλικών στοιχείων, διαδικασιών, ανθρώπων και άυλων στοιχείων, όπως η ευγένεια και η ανθρωπιά.

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται μία παρουσίαση της νομοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες ως εργαλείου για την ακριβέστερη απεικόνιση των διαφόρων συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις των Νοσηλευτικών Μονάδων. Τα αποτελέσματα της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η απόκτηση συνολικής εικόνας της οικονομικής κατάστασης μιας Νοσηλευτικής Μονάδας, η ορθολογικότερη αξιοποίηση των διατιθέμενων πόρων, η διαφάνεια στη διαχείριση, η εξοικονόμηση χρόνου, οι ενδεχόμενες επενδύσεις. Τα στοιχεία αυτά αναβαθμίζουν τις υπηρεσίες που παρέχει η Νοσηλευτική Μονάδα στον αποδέκτη αυτών, το ευρύ κοινό που σωρεύεται καθημερινά στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες.

2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΟΝΤΕΛΟ ΝΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Τις τελευταίες δεκαετίες είναι κοινή απαίτηση να βελτιωθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, με αποτέλεσμα να συντελεστεί μια σειρά οργανωτικών, διοικητικών και λογιστικών μεταρρυθμίσεων στο δημόσιο τομέα παγκοσμίως. Ο όρος «Νέα Δημόσια Διοίκηση» (στο εξής ΝΔΔ) χρησιμοποιείται για να δηλώσει κοινά χαρακτηριστικά πολλών από τις μεταρρυθμίσεις αυτές (wikipaideia, 1980).

Κατά το μοντέλο της ΝΔΔ δεν υπάρχει διαφοροποίηση μεταξύ της δημόσιας και της ιδιωτικής διοίκησης και συνεπώς οι ακολουθούμενες μέθοδοι και τεχνικές δεν πρέπει να διαφοροποιούνται. Κατά την ερευνήτρια Iulia Monica Oehler-Sincai του Ινστιτούτου Παγκόσμιας Οικονομίας της Ρουμανίας, η ΝΔΔ μπορεί να οριστεί ως εξής: «...η εφαρμογή στρατηγικών, πολιτικών, προγραμμάτων και σχεδίων, με τη χρήση μηχανισμών της αγοράς ώστε οι φορείς της πολιτείας να επιτυγχάνουν τα επιθυμητά αποτελέσματα». Η ΝΔΔ επομένως είναι μια φιλοσοφία διαχείρισης που υιοθετεί πρακτικές διαχείρισης του ιδιωτικού τομέα, προκειμένου να εκσυγχρονιστεί ο δημόσιος τομέας και να αναβαθμιστούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες του.

Πολλές χώρες, υιοθετώντας το μοντέλο της ΝΔΔ, προχώρησαν σε λογιστικές μεταρρυθμίσεις σε επιμέρους τομείς του δημόσιου τομέα τους (υγεία, εκπαίδευση, μεταφορές, κλπ) με βασικό σκοπό τη μέτρηση της απόδοσής τους. Έτσι, παραδοσιακά δημοσιονομικά συστήματα λογιστικής αντικαταστάθηκαν ή μετατράπηκαν, από άλλα που έχουν χρησιμοποιηθεί ευρέως στον ιδιωτικό τομέα, με σκοπό να αυξηθεί η διαφάνεια και η δημοσιονομική υπευθυνότητα. Η ΝΔΔ στον τομέα της Δημόσιας Υγείας, σύμφωνα με τον Hood (1995)¹, εστιάζει σε διαδικασίες που απαιτούν λογοδοσία αναφορικά με τα πρακτικά και λογιστικά αποτελέσματά τους.

Βασική λογιστική μεταρρύθμιση, συγκεκριμένα, αποτέλεσε η αλλαγή της δημόσιας λογιστικής προς τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Η βάση του δεδουλευμένου είναι μία λογιστική υπόθεση, που αναφέρει ότι η επίπτωση συναλλαγών και άλλων γεγονότων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά (www.euretiro.com).

Στο πλαίσιο των μεταρρυθμιστικών αλλαγών της ΝΔΔ και ακολουθώντας το παράδειγμα πολλών άλλων χωρών στην Ευρώπη και παγκοσμίως, ο ελληνικός δημόσιος τομέας έχει αντιμετωπίσει και εφαρμόσει μια σειρά αλλαγών της λογιστικής του βάσης κατά τη διάρκεια των τελευταίων δέκα ετών.

Ως αποτέλεσμα του γενικότερου ρεύματος αλλαγής, το 1997 η Ελληνική Κυβέρνηση ξεκίνησε την εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, διατηρώντας παράλληλα το απλογραφικό και το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής για ορισμένους συγκεκριμένους τομείς των δραστηριοτήτων της κυβέρνησης, αποσκοπώντας στον εκσυγχρονισμό των λογιστικών του κυβερνητικού συστήματος.

Τα πιο σημαντικά δείγματα των ελληνικών φορέων του δημόσιου τομέα όπου εφαρμόστηκε η λογιστική μεταρρύθμιση με κατεύθυνση λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση είναι οι εξής: α) Τα Ταμεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων (1997), β) τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (1998), γ) οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (1999) και, τέλος, τα Κρατικά Δημόσια Νοσοκομεία (2003).

Με το άρθρο 27 του Ν. 3599/2005 οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας που προσδιορίζονται από το Π.Δ. 146/2003 υποχρεούνται στη σύνταξη ετησίων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Ακολουθεί σύντομη επισκόπηση των κυριότερων σταθμών στην καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

3. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων της

¹ Hood, C., 'The New Public Management' in the 1980s: Variations on the Theme', 1995

Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Μια αναθεωρημένη συμφωνία και καταστατικό υπογράφηκαν το Νοέμβριο του 1982 και αργότερα το 2000 εγκρίθηκε η νέα οργανωτική δομή της IASB.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συστήθηκε το 2001 ως μέρος του ιδρύματος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC).

Το IASB έχει την δικαιοδοσία να δημιουργεί, να δημοσιεύει και να προωθεί τη χρήση των ΔΠΧΑ για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και γνωστοποιήσεων, να εκδίδει Διερμηνείες, καθώς και σχετικά κείμενα όπως το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, σχέδια και άλλα κείμενα για συζήτηση, καθώς και να αναθεωρεί ή να αποσύρει ΔΛΠ και Διερμηνείες που εκδόθηκαν σύμφωνα με προγενέστερα καταστατικά της IASB. Στα πλαίσια της δικαιοδοσίας του, το IASB συνεργάζεται με τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης προτύπων, ώστε να μεγιστοποιηθεί η σύγκλιση των ΔΠΧΑ με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα, και προωθεί την αυστηρή τήρηση των ΔΠΧΑ. Κατά την κατάρτιση και διατύπωση των ΔΠΧΑ, το IASB βασίζεται στο Πλαίσιο για τις βασικές έννοιες και για τη χρήση επίσημων γνώμων και κρίσεων σχετικά με την επίλυση λογιστικών θεμάτων. Στόχος του IASB είναι να μην υπάρχουν διαφορετικοί λογιστικοί χειρισμοί για παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα, να μην επιτρέπεται επιλογές στους λογιστικούς χειρισμούς και να καταργεί τέτοιες επιλογές, αν υπάρχουν.

Η Εισαγωγή στα δημοσιευμένα κείμενα των ΔΠΧΑ παρουσιάζει τους σκοπούς και τις διαδικασίες των εργασιών του IASB και εξηγεί το πεδίο εφαρμογής και την ισχύ των δημοσιευόμενων κειμένων των ΔΠΧΑ. Η Εισαγωγή αυτή εγκρίθηκε τον Απρίλιο του 2002 και αντικαθιστά την Εισαγωγή που δημοσιεύθηκε τον Ιανουάριο του 1975 και τροποποιήθηκε τον Νοέμβριο του 1982.

Άλλοι Οργανισμοί, που συνεπικουρούν το IASB, είναι: η Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRIC), της οποίας ο ρόλος συνίσταται στο να προετοιμάζει διερμηνείες των ΔΠΧΑ προς έγκριση από το IASB, να παρέχει οδηγίες, σε σχέση με το Πλαίσιο, για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που δεν αντιμετωπίζονται ρητά στα ΔΠΧΑ, και να δίνει επίσημη καθοδήγηση για θέματα που είναι πιθανό να δεχτούν αποκλίνοντες ή μη αποδεκτούς χειρισμούς ελλείψει τέτοιας καθοδήγησης, ώστε να δώσουν επίσημη καθοδήγηση σε θέματα που είναι πιθανό να δεχθούν αποκλίνοντες ή μη αποδεκτούς χειρισμούς ελλείψει τέτοιας καθοδήγησης. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC), που αποτελείται από οργανισμούς και ιδιώτες, ευρείας γεωγραφικής προέλευσης και διαφόρων ειδικοτήτων, που ενδιαφέρονται για τα ΔΠΧΑ. Σκοπός της SAC είναι να συμβουλεύει το IASB για τις προτεραιότητες και τα σημαντικά έργα προτυποποίησης.

Τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες εκδίδονται στην Αγγλική γλώσσα και θέτονται σε ισχύ από την ημερομηνία που καθορίζεται σε αυτά. Μέχρι στιγμής έχουν δημοσιευθεί 41 ΔΛΠ και 8 ΔΠΧΑ.

Στο ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» περιλαμβάνεται η απαίτηση: «Μια οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα ΔΠΧΑ πρέπει να δηλώνει ρητά και χωρίς επιφύλαξη τη συμφωνία αυτή στις επεξηγηματικές σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να περιγραφούν ως σύμφωνες με τα ΔΠΧΑ εκτός και εάν είναι σύμφωνες με όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ».

4. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η σκοπιμότητα και η αναγκαιότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καταδεικνύεται από τα εξής στοιχεία:

- Τα ΔΛΠ είναι τα μόνα διαθέσιμα διεθνή πρότυπα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την παροχή οικονομικών πληροφοριών.
- Βασίζονται σε γενικά παραδεκτές αρχές λογιστικής.
- Έχουν ευρεία αποδοχή παγκοσμίως.
- Συμβάλλουν στη μείωση των αποκλίσεων και της πολυπλοκότητας των λογιστικών συστημάτων διεθνώς, αφού η δυνατότητα του κάθε κράτους να νομοθετήσει τα δικά του λογιστικά πρότυπα δεν καταργείται.
- Εκθέτουν τις απαιτήσεις για την καταχώριση (αναγνώριση), αποτίμηση (επιμέτρηση), παρουσίαση και γνωστοποίηση συναλλαγών και γεγονότων που παρουσιάζονται στις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις. Επίσης εκθέτουν τέτοιες απαιτήσεις για συναλλαγές και γεγονότα που κυρίως προκύπτουν σε συγκεκριμένους κλάδους.
- Παρέχουν υψηλής ποιότητας, κατανοητές και συγκρίσιμες πληροφορίες για τις οικονομικές καταστάσεις των Μονάδων.
- Βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν σαφή και ακριβή εικόνα, ώστε να λαμβάνουν τις κατάλληλες επιχειρηματικές αποφάσεις.
- Ενισχύουν την υπευθυνότητα, τη διαφάνεια και την υποχρέωση λογοδοσίας με την δημοσιοποίηση όλων των πραγματοποιούμενων συναλλαγών.
- Απεικονίζουν την πραγματική περιουσιακή κατάσταση των Μονάδων στην εύλογη αξία της.
- Συντελούν στη βελτιωμένη κατανομή του κεφαλαίου και στη βελτιωμένη διαχείριση και κατανομή των απαιτήσεων υποδομών.
- Τα ΔΛΠ ρυθμίζουν ουσιώδη θέματα και πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός προτύπου επιτρέπεται, μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου.
- Μπορεί να αποτελέσει συγκριτικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση που θα τη διαφοροποιήσει και θα την καθιερώσει στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές (Grant Thornton, 2006 Α)².
- Έχουν σχεδιαστεί για εφαρμογή σε όλες τις κερδοσκοπικές οντότητες, αλλά είναι δυνατή η εφαρμογή τους και από μη κερδοσκοπικές οντότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, αν θεωρηθούν κατάλληλα.

5. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Τα ΔΛΠ εισήχθησαν ανεπίσημα στην Ελλάδα, το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της³. Το ΣΟΛ πριν από περίπου 30 χρόνια άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να

² Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση», 2006, Τόμος Α'.

³ Κώτσιος-Κοντοκότσιος Παρμενίων, «Επιπτώσεις από την Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών Εταιριών-Μια Εμπειρική Έρευνα», 2007.

διανέμει στον επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ. Το 1993 διαδέχτηκε το ΣΟΛ το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), το οποίο συνέχισε την προσπάθεια του ΣΟΛ, ώστε σήμερα, παρά τις δυσκολίες και τα εμπόδια, να έχουν εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα όλα τα ισχύοντα ΔΛΠ και οι Διερμηνείες αυτών.

Η Ελλάδα, συγκεκριμένα, ως κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) έχει ενσωματώσει στο δίκαιό της Λογιστικές Οδηγίες της ΕΕ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια). Η ΕΕ θέσπισε και σχετικούς κανόνες εναρμόνισης του δικαίου του κάθε κράτους-μέλους και κατά την έκδοση των Λογιστικών Οδηγιών έλαβε υπόψη τα ΔΛΠ. Κατά την εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας στα κράτη-μέλη, η ΕΕ διαπίστωσε ότι υπάρχει απόκλιση σε σχέση με τη ρύθμιση των ΔΛΠ στην κατάρτιση των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Αποτέλεσμα των σχετικών εργασιών ήταν η υιοθέτηση από την ΕΕ των ΔΛΠ για όλες τις εισηγμένες στην ΕΕ εταιρίες των κρατών-μελών από 01-01-2005. Η Ελλάδα, ακολουθώντας τις Οδηγίες της ΕΕ, υιοθέτησε τα ΔΛΠ για όλες τις εισηγμένες στην ΕΕ εταιρίες των κρατών-μελών από 01-01-2005. Με το νόμο 3599/2005(ΦΕΚ176/ 1-8-2005,άρθρο 27), οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας που προσδιορίζονται από το Π.Δ146/2003, θα συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

6.Κατάσταση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που είναι σε Ισχύ⁴

- ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»
- ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»
- ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις ταμιακών ροών»
- ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη»
- ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς»
- ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευές»
- ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος»
- ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια»
- ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»
- ΔΛΠ 18 «Εσοδα»
- ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζόμενους»
- ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»
- ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος»
- ΔΛΠ 23 «Κόστος δανεισμού»
- ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών»
- ΔΛΠ 26 «Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία»
- ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»
- ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις»
- ΔΛΠ 29 «Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες»
- ΔΛΠ 31 «Συμμετοχές σε κοινοπραξίες»
- ΔΛΠ 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: Παρουσίαση»
- ΔΛΠ 33 «Κέρδη ανά μετοχή»

⁴ Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», 2002,σελ.124-126

ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά»

ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»

ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία»

ΔΛΠ 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»

ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση», με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου

ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

ΔΛΠ 41 «Γεωργία»

Συγκεκριμένα, στην παρούσα εργασία θα γίνει καταρχήν, στο πρώτο κεφάλαιο, μια ιστορική επισκόπηση της καθιέρωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διεθνώς, της αναγκαιότητας της καθιέρωσής τους, καθώς και της καθιέρωσης και ισχύος τους στην Ελλάδα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, επιχειρείται μία παρουσίαση και ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που ισχύουν στην Ελλάδα σε συνάρτηση με την εφαρμογή ή τη δυνητική εφαρμογή τους στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες.

Στο τρίτο και τελευταίο κεφάλαιο, καταγράφονται οι πρακτικές δυσχέρειες στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η έκταση που τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα, τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή τους, οι προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή τους και σχετικά συμπεράσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΓΕΝΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΥΝΗΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ¹

1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ

1.ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»

Σκοπός

Το Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ή ομίλου επιχειρήσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων (Grant Thornton, 2006 Α'). 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.

Επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης, της επίδοσης και των ταμιακών ροών της Μονάδας, στοιχείων χρήσιμων για τις οικονομικές αποφάσεις ενός μεγάλου κύκλου χρηστών, αλλά και χρηστών που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν ειδικά καταρτιζόμενες οικονομικές αναφορές.

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 1 εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Στοιχεία που εμφανίζονται π.χ. σε μια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο ή εντός άλλου δημοσίου εγγράφου, συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο.

Δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, όπου εφαρμόζεται το ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά».

Εφαρμόζεται σε όλες τις Μονάδες ανεξάρτητα αν αυτές έχουν υποχρέωση για συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις».

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με:

- τα περιουσιακά στοιχεία
- τις υποχρεώσεις
- τα ίδια κεφάλαια

¹Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης Ε.Π. 2000-2006, «Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Λογιστικών Προτύπων) στις Νοσηλευτικές Μονάδες», Άξονας 5.1.

- τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών
 - μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
 - τις ταμιακές ροές
 - χρήσιμες πληροφορίες για τους χρήστες που περιέχονται στις σημειώσεις
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 καταρτίζονται οι παρακάτω Οικονομικές

Καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών και
- Σημειώσεις σχετικά με τις λογιστικές πολιτικές που έχουν χρησιμοποιηθεί και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες.

Συγκεκριμένα, οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν, πληροφορίες που δεν περιλαμβάνονται σε άλλο σημείο στις οικονομικές καταστάσεις και πρόσθετες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για ολοκληρωμένη παρουσίαση. Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο.

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών, σύμφωνα με τον οποίο τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες, όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες υποχρεούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 να τηρούν τις παραπάνω Οικονομικές Καταστάσεις. Το Πλεόνασμα (Κέρδος) μεταφέρεται στο λογαριασμό «Υπόλοιπο Πλεονασμάτων εις Νέον».

Οι Οικονομικές Καταστάσεις καλύπτονται από το ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ».

Οι ακολουθούμενες πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται.

Η διοίκηση της Νοσηλευτικής Μονάδας επισημαίνει παραδοχές για την εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων, αν κρίνεται απαραίτητο.

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ απαιτεί τη χρήση εκτιμήσεων και κρίσης, κατά την εφαρμογή των λογιστικών αρχών, της Νοσηλευτικής Μονάδας.

2.ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»

Σκοπός

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων.

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που κατέχει η Μονάδα σε συγκεκριμένο χρόνο και τα οποία:

- είναι εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα προς πώληση, είτε
- είναι ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες, που δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή τους, ώστε να πωληθούν, είτε

- είναι υλικά ή εφόδια που θα αναλωθούν για την παραγωγή των προϊόντων της ή την παροχή των υπηρεσιών της.

Το βασικό σημείο για τον χαρακτηρισμό ενός στοιχείου του ενεργητικού μιας Μονάδας ως απόθεμα ή ως ενσώματο πάγιο στοιχείο δεν είναι η υλική του υπόσταση, αλλά ο σκοπός για τον οποίο αποκτήθηκε ή παράχθηκε.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών (εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού), για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εσόδων.

Στα αποθέματα περιλαμβάνονται και κτίρια, διαμερίσματα και γήπεδα, που προορίζονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση το σύστημα του ιστορικού κόστους για τη λογιστική των αποθεμάτων.

Λογιστικός Χειρισμός

Το κόστος των αποθεμάτων καταχωρείται αρχικά σαν στοιχείο του Ενεργητικού (κατηγορία Αποθέματα) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κάθε χρήσης κατά την καταχώρηση των αντίστοιχων εσόδων, δηλαδή το ποσό, που έχει καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσης ως κόστος αποθεμάτων, αφορά το κόστος των αντίστοιχων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσης.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Το κόστος αποθεμάτων περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και λοιπές δαπάνες.

Το κόστος αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τη μέθοδο FIFO ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Είναι δυνατή η χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους για αποθέματα που διαφέρουν μεταξύ τους (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002, ΔΠΧΑ 2006). Οι Μονάδες παροχής υπηρεσιών στην έκταση που έχουν αποθέματα, τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Οι σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της Μονάδας πρέπει να περιέχουν, τις ακόλουθες πληροφορίες:

- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, καθώς και της μεθόδου προσδιορισμού του κόστους.
- την συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και την λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων.
- τα ποσά των αποθεμάτων και το ποσό της μείωσης της αξίας των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά την διάρκεια της χρήσης.
- πληροφορίες για μεταβολές της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων και για τους λόγους που οδήγησαν σε αυτές.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Στις Νοσηλευτικές Μονάδες, ως μονάδες παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώριση των σχετικών εσόδων. Στην έκταση που έχουν αποθέματα, τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Στα κόστη αυτά περιλαμβάνεται κυρίως η εργασία και οι λοιπές δαπάνες του προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα στην παροχή υπηρεσιών, καθώς και οι δαπάνες του επιβλέποντος προσωπικού και τα αναλογούντα γενικά έξοδα.

Εργασία και λοιπά στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο που πραγματοποιούνται. Δεν περιλαμβάνονται επίσης χρηματοοικονομικά έξοδα και μη αναλογούντα γενικά έξοδα.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της Μονάδας μείον τα έξοδα πώλησης.

Το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (φάρμακα, υγειονομικό υλικό κλπ) καθορίζεται με βάση την τελευταία τιμή κτήσεως σύμφωνα με το υφιστάμενο καθεστώς διατιμήσεως.

Πληροφοριακά, αναφέρεται ότι το λειτουργικό κόστος των Νοσηλευτικών Μονάδων διακρίνεται σε Ξενοδοχειακό και Ιατρικό. Στο Ξενοδοχειακό κόστος επιρρίπτονται: τα άμεσα κόστη, η μισθοδοσία του Νοσηλευτικού Προσωπικού, οι αναλώσεις υλικών ξενοδοχειακού χαρακτήρα, άλλα έξοδα μη ιατρικών τμημάτων. Στο Ιατρικό κόστος επιρρίπτονται: η Μισθοδοσία του Ιατρικού προσωπικού, τα άμεσα έξοδα, οι αναλώσεις ιατροφαρμακευτικού υλικού, οι πάσης φύσεως εξετάσεις εργαστηρίων, οι μονάδες αίματος, οι επεμβάσεις αναισθησίας.

3.ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών»

Σκοπός

Σκοπός του ΔΛΠ 7 είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας Μονάδας, μέσω της Κατάστασης Ταμιακών Ροών.

Ταμειακά διαθέσιμα: αποτελούνται από τα μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από τις καταθέσεις όψεως που μπορούν να αναληφθούν άμεσα.

Ταμειακά 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.

Ταμειακές ροές: είναι τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

Η κατάσταση ταμιακών ροών παρέχει πληροφορίες σχετικά:

- με την δυνατότητα της μονάδας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
- με την αύξηση της συγκρισιμότητας της απόδοσης της Μονάδας σε σχέση με τις υπόλοιπες, που επιτυγχάνεται με τον περιορισμό των επιδράσεων διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για ίδιες συναλλαγές και οικονομικές πράξεις
- με μελλοντικές ταμειακές ροές ως προς το ποσό, το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα είναι βασικό μέγεθος για μία Μονάδα ανεξάρτητα από τη δραστηριότητά της, γιατί δηλώνει τη δυνατότητά της να ασκεί τον κύκλο εργασιών της, να ανταπεξέρχεται στις υποχρεώσεις της, ακόμη και να ανταποκρίνεται σε πιθανές μεταβολές των συνθηκών της αγοράς.

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα είναι βασικό μέγεθος και για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, γιατί τους ενδιαφέρει ο τρόπος δημιουργίας και χρήσης αυτών από τη Μονάδα ώστε να σχηματίζουν εικόνα των μεταβολών στα ίδια κεφάλαια και της χρηματοοικονομικής θέσης της Μονάδας (σε συνδυασμό και με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις).

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο υποχρεώνει όλες τις Μονάδες να καταρτίζουν την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζεται μαζί με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις που ορίζει το ΔΛΠ 1.

Λογιστικός χειρισμός

Οι ταμειακές ροές παρουσιάζονται στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες:

Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες: Οι ταμειακές ροές στην περίπτωση αυτή προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της Μονάδας, δηλαδή από συναλλαγές και γεγονότα που προσδιορίζουν το κέρδος ή τη ζημία της Μονάδας, όπως για παράδειγμα είναι η είσπραξη απαιτήσεων από παροχή υπηρεσιών και η πληρωμή μισθών του προσωπικού.

Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες: Προέρχονται από την απόκτηση και διάθεση μακροπροθέσμων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα είναι οι πληρωμές και οι εισπράξεις για αγορά και πώληση ενσώματων παγίων.

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

Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες: Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της Μονάδας, όπως για παράδειγμα είναι η εκταμίευση για αποπληρωμή δανείου.

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί βοηθάει στην προεκτίμηση των διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα είναι τα μετρητά στην τράπεζα και στο ταμείο της Νοσηλευτικής Μονάδας, καθώς και τυχόν βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας, όπως τα προϊόντα της αγοράς χρήματος και οι τραπεζικές καταθέσεις.

Προκειμένου να καταρτιστεί η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, οι Νοσηλευτικές Μονάδες θα πρέπει να διαχωρίσουν τις δραστηριότητες στους σε Λειτουργικές, Επενδυτικές, και Χρηματοοικονομικές.

Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της Νοσηλευτικής Μονάδας, απαιτούνται να προσδιοριστούν τα παρακάτω:

- προ φόρων πλεονάσματα,
- αποσβέσεις,
- προβλέψεις,
- χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα,
- μεταβολές των λογαριασμών του κεφαλαίου κίνησης που έχουν σχέση με λειτουργικές δραστηριότητες,
- μεταβολές αποθεμάτων, απαιτήσεων, βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων (πλην τραπεζών), υποχρεώσεων από φόρους, χρεωστικών τόκων και συναφών καταβεβλημένων εξόδων, πληρωθέντων φόρων, αγορών παγίων,
- μεταβολές μακροπροθέσμων απαιτήσεων,
- εισπραχθέντες τόκοι,
- μεταβολές μακροπροθέσμων υποχρεώσεων (πλην δανείων),
- μεταβολές βραχυπρόθεσμων δανειακών υποχρεώσεων.

4.ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» Σκοπός

Το συγκεκριμένο Πρότυπο καθορίζει:

- α) τα κριτήρια μεταβολής των λογιστικών πολιτικών (που έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 1),
- β) το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις, καθώς και το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των διορθώσεων λαθών,
- γ) καθώς και την παρουσίαση των εκτάκτων αποτελεσμάτων και των αποτελεσμάτων από τις συνήθεις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων της Μονάδας διαχρονικά και σε σχέση με άλλες Μονάδες.

Πεδίο Εφαρμογής

Εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

Λογιστικός Χειρισμός

Λογιστικές πολιτικές: είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που ακολουθούνται από τη Μονάδα για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Απαραίτητο στοιχείο είναι να υπάρχει συνέπεια στις ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές και να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των καταρτιζόμενων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου οι χρήστες τους να έχουν επαρκή πληροφόρηση. Μεταβολή των λογιστικών πολιτικών γίνεται, εφόσον το επιβάλλει ο

νόμος, όταν απαιτείται από αλλαγή σε Λογιστικό Πρότυπο ή όταν οδηγεί σε ορθότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της Μονάδας.

Μία ουσιαστική μεταβολή λογιστικής πολιτικής πρέπει να γνωστοποιείται ως προς τους λόγους της, τα ποσά κλπ.

Η μεταβολή των λογιστικών πολιτικών ισχύει από το σημείο κατά το οποίο εφαρμόζεται ένα Πρότυπο και σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του.

Σε περίπτωση που η Μονάδα αλλάζει μία λογιστική πολιτική από την αρχή της εφαρμογής ενός Προτύπου χωρίς να υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις, ή αλλάζει οικιοθελώς μία λογιστική πολιτική, τότε οι αλλαγές θα εφαρμόζονται αναδρομικά. Η Μονάδα οφείλει να εφαρμόζει αναδρομικά τις μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές της, εφόσον είναι εφικτό.

Λογιστικές εκτιμήσεις: είναι οι εκτιμήσεις στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που δεν μπορούν να αποτιμηθούν με ακρίβεια αλλά μόνο κατά προσέγγιση, βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών, έτσι ώστε να μην πλήττεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις χρησιμοποιούνται για να εκτιμηθούν μεγέθη όπως:

- μελλοντικά κονδύλια ως προς το ύψος τους, των οποίων δεν είναι εφικτός ο ακριβής προσδιορισμός
- επισφαλείς πελάτες
- απαξίωση αποθεμάτων κλπ.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις αναθεωρούνται σε περίπτωση μεταβολής των συνθηκών που στηρίχτηκαν αρχικά ή εμφάνισης νέων πληροφοριών και εξελίξεων.

Η οποιαδήποτε μεταβολή στις εκτιμήσεις επηρεάζει τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή, ή και μελλοντικών χρήσεων, αν το αποτέλεσμα της μεταβολής εκτείνεται και σε αυτές.

Λάθη μπορούν να προκύψουν κατά την αναγνώριση, αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες σύμφωνα με ΔΠΧΑ δεν πρέπει να περιέχουν λάθη.

Τα λάθη της τρέχουσας περιόδου εφόσον ανακαλυφθούν, διορθώνονται μέσα σε αυτή. Αν γίνουν αντιληπτά σε μεταγενέστερη περίοδο, διορθώνονται στην περίοδο που ανακαλύφθηκαν. Για την διόρθωση λαθών προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να γίνει μία διάκριση: α) αν πρόκειται για θεμελιώδες λογιστικό λάθος, το οποίο δηλαδή καθιστά αναξιόπιστες τις οικονομικές καταστάσεις προγενέστερων χρήσεων, τότε γίνεται διόρθωση μέσω του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις Νέο», επισυνάπτονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις, αν είναι δυνατό, και απαιτείται γνωστοποίηση της διόρθωσης στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, β) αν πρόκειται για επουσιώδες λάθος, τότε επιτρέπεται να γίνει διόρθωση του λάθους στην τρέχουσα χρήση χωρίς να χρειάζεται επανασύνταξη των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων.

Αναδρομική διόρθωση λάθους είναι δυνατή εφόσον μπορεί να προσδιοριστεί η επίδραση του λάθους σε συγκεκριμένη περίοδο ή η σωρευτική επίδρασή του για προγενέστερες χρήσεις.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, όλα σχεδόν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων, και συνεπώς το κέρδος ή η ζημία, μιας Μονάδας προκύπτουν κατά την πορεία της συνήθους δραστηριότητάς της. Μερικές φορές κρίνεται απαραίτητο να αναφερθούν και γνωστοποιηθούν ξεχωριστά τα έσοδα και τα έξοδα, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση υποτίμησης αποθεμάτων ή παγίων και σε περίπτωση διακοπής της εμπορικής δραστηριότητας. Συνεπώς είναι σπάνιο ένα γεγονός που να δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι. Παραδείγματα εκτάκτων γεγονότων είναι η απαλλοτρίωση στοιχείων ενεργητικού και οι ζημιές από φυσικές καταστροφές. Η γνωστοποίηση της

φύσης και του ποσού των αποτελεσμάτων χρήσης γίνεται για κάθε έκτακτο κονδύλι χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή συγκεντρωτικά με αναλυτική παρουσίαση του κάθε κονδυλίου στο Προσάρτημα.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» πρέπει να εφαρμόζεται και στις Νοσηλευτικές Μονάδες προκειμένου να μην πλήττεται η αξιοπιστία των οικονομικών τους καταστάσεων.

Οι λογιστικές πολιτικές επιβάλλεται να εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλες τις περιόδους παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και να γνωστοποιούνται.

Μεταβολή των λογιστικών πολιτικών γίνεται εφόσον το επιβάλλει ο νόμος ή όταν οδηγεί σε καλύτερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της Μονάδας.

Η Νοσηλευτική Μονάδα σε περίπτωση μεταβολής των λογιστικών πολιτικών πρέπει να γνωστοποιήσει τα ακόλουθα:

- Λόγους της μεταβολής.
- Ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα και για τις προηγούμενες χρήσεις.
- Ποσό της προσαρμογής για τις χρήσεις πριν από αυτές της συγκριτικής πληροφόρησης.
- Γεγονός της επαναδιατύπωσης της συγκριτικής πληροφόρησης ή της αδυναμίας επαναδιατύπωσης.

Η μεταβολή των λογιστικών πολιτικών ισχύει από το σημείο κατά το οποίο εφαρμόζεται ένα πρότυπο και σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του.

Σε περίπτωση που η Μονάδα αλλάζει μία λογιστική πολιτική από την αρχή της εφαρμογής ενός Προτύπου χωρίς να υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις, ή αλλάζει οικιοθελώς μία λογιστική πολιτική, τότε οι αλλαγές θα εφαρμόζονται αναδρομικά.

Η Νοσηλευτική Μονάδα οφείλει να εφαρμόζει αναδρομικά τις μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές της, εφόσον είναι εφικτό.

Η οποιαδήποτε μεταβολή στις εκτιμήσεις επηρεάζει τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή, ή και μελλοντικών χρήσεων, αν το αποτέλεσμα της μεταβολής εκτείνεται και σε αυτές.

5.ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας σύνταξης του Ισολογισμού»

Σκοπός

Το πρότυπο καθορίζει κυρίως πότε μια Μονάδα πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της, για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να συμβούν μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για δημοσίευση. Τα γεγονότα αυτά είναι διορθωτικά και μη διορθωτικά.

Διορθωτικά γεγονότα είναι τα γεγονότα που διευκρινίζουν και δίνουν περισσότερες λεπτομέρειες στη Μονάδα για μία κατάσταση που υπήρχε κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού, όπως είναι για παράδειγμα η έκδοση δικαστικής απόφασης (επιβολής χρηματικής ποινής ή αποζημίωσης) μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού σε δίκη εκκρεμή κατά τη σύνταξή του.

Μη διορθωτικά γεγονότα είναι τα γεγονότα που ανακύπτουν μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού, όπως για παράδειγμα η καταστροφή μέρους των εγκαταστάσεων της Μονάδας από πυρκαγιά. Τα μη διορθωτικά γεγονότα δεν αναμορφώνουν τις οικονομικές καταστάσεις της Μονάδας, αλλά η γνώση τους είναι χρήσιμη για τους χρήστες αυτών.

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική αντιμετώπιση των γνωστοποιήσεων των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Λογιστικός Χειρισμός

Όταν συμβεί ένα διορθωτικό γεγονός μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού, πρέπει να γίνουν οι απαραίτητες αναπροσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της Μονάδας, ώστε να απεικονιστεί η επίδραση του γεγονότος αυτού.

Όταν συμβεί ένα μη διορθωτικό γεγονός μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού, η Μονάδα δεν αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις.

Όταν όμως το μη διορθωτικό γεγονός είναι ουσιώδες και μπορεί να επηρεάσει τις εκτιμήσεις και αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, η Μονάδα πρέπει να προβεί σε γνωστοποίηση του γεγονότος και σε εκτίμηση του αποτελέσματος αυτού ή σε δήλωση ότι δεν είναι εφικτή μία τέτοια εκτίμηση.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Το ΔΛΠ 10 έχει εφαρμογή και στις Νοσηλευτικές Μονάδες και ισχύουν τα προαναφερθέντα.

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

6.ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»

Σκοπός

Σκοπός του Προτύπου είναι ο καθορισμός των λογιστικών χειρισμών για τα Έσοδα, τα Έξοδα και τις Δαπάνες που απορρέουν από τη Σύμβαση Κατασκευής Έργου, καθώς και την κατανομή τους στις λογιστικές περιόδους, κατά τις οποίες εκτελείται το έργο (η κατασκευή του έργου δηλαδή υπερβαίνει το έτος).

Σύμφωνα με το Πρότυπο οι παρακάτω έννοιες προσδιορίζονται ως εξής:

Σύμβαση κατασκευής έργου, θεωρείται αυτή που συνάπτεται με σκοπό την κατασκευή ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, όταν αυτά πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για το συγκεκριμένο αναληφθέν έργο η για παρεμφερείς με αυτό σκοπούς και είναι αλληλοεξαρτώμενα όσον αφορά το σχεδιασμό τους, το σκοπό κατασκευής τους και τη λειτουργία τους.

Σύμβαση σταθερής τιμής, θεωρείται η σύμβαση κατασκευής έργου σύμφωνα με την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί στον καθορισμό σταθερής τιμής ανά κατασκευαζόμενη μονάδα.

Σύμβαση προστιθεμένης αμοιβής είναι η Σύμβαση, σύμφωνα με την οποία υπάρχει δικαίωμα είσπραξης πλέον του συμφωνημένου κόστους μιας σταθερής αμοιβής, ή ενός ποσοστού πάνω στο Κόστος.

Έννοια Συμβατικού Εσόδου: το έσοδο που απορρέει από τη Σύμβαση περιλαμβάνει:

- το αρχικά συμφωνημένο ποσό εσόδου και
- τυχόν αποζημίωση μετά από τροποποιήσεις και ενδεχόμενες επεκτάσεις του έργου.

Έννοια Συμβατικού Κόστους: το συμβατικό κόστος περιλαμβάνει:

- το κόστος που απορρέει από τη Σύμβαση,
- το κόστος που πρέπει να αναλογισθεί στις συμβατικές δραστηριότητες, αντιστοίχως με την δυνατότητα επιμερισμού στη Σύμβαση και
- τυχόν άλλα απρόβλεπτα ειδικά κόστη.

Για τον προσδιορισμό του κόστους λαμβάνονται υπ' όψιν τα εξής:

- οι Αμοιβές και τα Έξοδα του απασχολούμενου προσωπικού - από το εργατικό προσωπικό έως και τους επιβλέποντες,
- το κόστος των χρησιμοποιηθέντων υλικών,
- οι Αποσβέσεις Μηχανημάτων και Εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση της Σύμβασης,
- το κόστος μετακίνησης των παραπάνω στο χώρο κατασκευής,
- τυχόν κόστος μίσθωσης Μηχανημάτων και λοιπού Εξοπλισμού,
- το κόστος τεχνικής βοήθειας,
- το κόστος Αποκατάστασης,
- τυχόν εγερθείσες αξιώσεις, για αποζημιώσεις προς τρίτους.

Πεδίο Εφαρμογής

Η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις.

Λογιστικός Χειρισμός

Ο λογιστικός χειρισμός των Συμβάσεων Κατασκευής Έργων περιλαμβάνει:

α) Καταχώρηση Εσόδων και Εξόδων των Συμβάσεων.

Η καταχώρηση των Εσόδων και Εξόδων που προκύπτουν από τις Συμβάσεις, καταχωρούνται σε λογιστικές περιόδους ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης των έργων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, εφόσον μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα η έκβαση του έργου.

Σε όλες τις περιπτώσεις στη Σύμβαση, θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα εκτίμησης τόσο του Εσόδου όσο και του Εξόδου.

β) Γνωστοποιήσεις μέσω του Προσαρτήματος σχετικά με:

- το ποσό του εσόδου που απορρέει από τη Σύμβαση, σε συγκεκριμένη περίοδο,
- τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για την αποτίμησή του,
- τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για την προς εκτέλεση Σύμβαση,
- το ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και τυχόν καταχωρηθέντα κέρδη ως την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού,
- το ποσό των εισπραχθέντων προκαταβολών,
- το ποσό των τυχόν παρακρατήσεων και
- κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες ακολουθούν δύο μεθόδους για τη σύναψη των Συμβάσεων Εκτέλεσης Έργων:

- α) τη μέθοδο της Ανάθεσης μέσω Διαγωνισμών ή απευθείας Ανάθεσης και
- β) τη μέθοδο της εκτέλεσης των έργων με Αυτεπιστασία

Στην πρώτη περίπτωση το έργο εκτελείται από εργοληπτική εταιρεία, είτε με διαγωνισμό είτε με απ' ευθείας ανάθεση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, με Σύμβαση που συνάπτεται μετά από σχετική Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου και στην οποία αναφέρεται ο τρόπος εκτέλεσης του έργου. Οι συντελεστές εκτέλεσης του έργου (εργατοτεχνικό και λοιπό προσωπικό, μηχανήματα, υλικά κατασκευής, τεχνική βοήθεια κλπ) βαρύνουν αποκλειστικά τον ανάδοχο του έργου.

Στην δεύτερη περίπτωση το έργο εκτελείται από τις τεχνικές υπηρεσίες των Νοσηλευτικών Μονάδων, μετά από σχετική Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, κατόπιν σύμφωνης εισήγησης του Προέδρου. Τα μέσα παραγωγής-εκτέλεσης έργου (εργατοτεχνικό προσωπικό, υλικά κατασκευής, μηχανήματα, κλπ) διατίθενται από την ίδια την Νοσηλευτική Μονάδα, η οποία διαθέτει τον απαραίτητο τεχνικό εξοπλισμό, καθώς επίσης και επαρκές μόνιμο εργατοτεχνικό προσωπικό.

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

Λογιστική εικόνα παρακολούθησης προς το σκοπό αυτό, όσο αφορά την Αξία Κτήσης τους αποτελεί ο λογαριασμός 11 «Κτίρια-Εγκαταστάσεις Κτιρίων-Τεχνικά έργα» και οι υπολογαριασμοί του.

Σε ότι δε αφορά την Αξία Κόστους Κατασκευής αποτελεί ο λογαριασμός 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων» όταν φυσικά πρόκειται για ιδιοκατασκευές.

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

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

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

7.ΔΛΠ 12 «Φόρος Εισοδήματος»

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις Νοσηλευτικές Μονάδες, γιατί σαν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τις υπηρεσίες που παρέχουν.

8.ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις»

Σκοπός

Ενσώματες ακίνητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

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

Το παρόν Πρότυπο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως την αναγνώριση τους, τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας, και τις διενεργούμενες αποσβέσεις επί αυτών.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, δηλαδή ως προς την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας τους, τις δαπάνες αποσβέσεων και τις ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά, εκτός εάν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει έναν διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Λογιστικός Χειρισμός

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

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, αν πιθανολογείται ότι:

- α) θα εισρεύσουν στην Μονάδα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με το πάγιο στοιχείο και
- β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Ένα πάγιο στοιχείο, όταν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στο κόστος του. Στο κόστος ενός παγίου συμπεριλαμβάνονται:

- Η τιμή αγοράς, στην οποία προστίθενται οι δασμοί εισαγωγής, οι μη επιστρεπτέοι φόροι, και οι παρεχόμενες εκπτώσεις.
- Τα άμεσα επιρριπτόμενα κόστη, προκειμένου να καταστεί σε χρήση.
- Η αρχική εκτίμηση για το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου, καθώς και το κόστος αποκατάστασης του χώρου όπου είχε εγκατασταθεί.

Μετά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου, η Μονάδα θα πρέπει να επιλέξει τη λογιστική πολιτική που θα εφαρμόζει σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων και που μπορεί να είναι: α) η μέθοδος κόστους (βασική μέθοδος) ή β) η μέθοδος αναπροσαρμογής (εναλλακτική μέθοδος).

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η αποτίμηση του παγίου, μετά την αρχική του αναγνώριση ως στοιχείο του ενεργητικού, πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων, καθώς και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του (απομείωσης).

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, η αποτίμηση του παγίου, μετά την αρχική του αναγνώριση ως στοιχείο του ενεργητικού, θα πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον η εύλογη αξία του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Ως αναπροσαρμοσμένη αξία νοείται η εύλογη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες λόγω μείωσης της αξίας του. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται με επαρκή συχνότητα, ώστε η λογιστική αξία του παγίου να μην διαφέρει ουσιαστικά από αυτή που θα προσδιοριζόταν με βάση την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και των συσσωρευμένων ζημιών λόγω μείωσης της αξίας του (απομείωσης).

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

Η εύλογη αξία των οικοπέδων και των κτιρίων προσδιορίζεται συνήθως με μια εκτίμηση βασισμένη σε στοιχεία της αγοράς, η οποία αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές.

Η εύλογη αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη κατ' εκτίμηση. Όταν επιλεγθεί η μέθοδος της αναπροσαρμογής, τότε αυτή θα πρέπει να ακολουθείται για ολόκληρη την κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο και όχι επιλεκτικά, π.χ. η αναπροσαρμογή πρέπει να αφορά όλα τα κτίρια που κατέχει η Μονάδα και όχι ορισμένα από αυτά.

Κάθε μέρος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, με κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Μια Μονάδα κατανέμει το ποσό που αρχικά αναγνώρισε για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων στα σημαντικά μέρη που το απαρτίζουν και αποσβένει ξεχωριστά κάθε μέρος. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους.

Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να εξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης. Όταν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε οι αλλαγές θα πρέπει να θεωρούνται ως μια αλλαγή σε λογιστικές εκτιμήσεις και να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η Μονάδα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α) είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την Μονάδα,
- β) είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτήσει η Μονάδα από το περιουσιακό στοιχείο.

Παράγοντες που προσδιορίζουν την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου είναι, για παράδειγμα, η αναμενόμενη χρήση του παγίου, η αναμενόμενη φυσική φθορά, και η τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές και βελτιώσεις. Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την Μονάδα. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων παγίων είναι θέμα κρίσης και βασίζεται στην εμπειρία της διοίκησης της Μονάδας με παρόμοια πάγια.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στις αξίες κτήσεως τους (μαζί με όλες τις επιρριπτές δαπάνες για την απόκτησή τους) ή στις αξίες τεκμαιρόμενου κόστους, όπως αυτό προσδιορίζεται βάσει εύλογων αξιών κατά την ημερομηνίες μετάβασης, μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν απαξιώσεις των παγίων.

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο, μόνον κατά την έκταση που οι δαπάνες αυτές αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να

εισρεύσουν από την χρήση του παγίου στοιχείου και το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

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

Κτίρια	Διάρκεια Ωφέλιμης Ζωής - Έτη
Μηχανολογικός Εξοπλισμός	Διάρκεια Ωφέλιμης Ζωής - Έτη
Μεταφορικά Μέσα	Διάρκεια Ωφέλιμης Ζωής - Έτη
Λοιπός Εξοπλισμός	Διάρκεια Ωφέλιμης Ζωής - Έτη

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

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

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

Οι επισκευές και συντηρήσεις καταχωρούνται στα έξοδα της περιόδου που αφορούν.

9.Δ.ΑΠ 17 «Μισθώσεις»

Σκοπός

Προδιαγράφει τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από αυτή του εκμισθωτή. Διακρίνονται δύο είδη μισθώσεων:

Χρηματοοικονομική μίσθωση είναι μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που έχουν σχέση με την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας του στοιχείου αυτού. Στοιχεία της μίσθωσης αυτής είναι: ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να αγοράσει το στοιχείο κατά τη λήξη της μίσθωσης σε σημαντικά χαμηλότερη τιμή από την αναμενόμενη αγοραία αξία του, η διάρκεια της μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου και η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι περίπου ίση ή μεγαλύτερη από την αγοραία αξία του στοιχείου.

Λειτουργική μίσθωση είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Λογιστικός Χειρισμός

Η οικονομική Μονάδα πρέπει, καταρχήν, να προβεί σε ταξινόμηση των συμβάσεων. Η διάκριση σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις γίνεται σύμφωνα με όσα ισχύουν κατά την έναρξη της μίσθωσης και η σχετική κατάταξη γίνεται τόσο από το μισθωτή όσο και από τον εκμισθωτή. Εφόσον αλλάξουν οι όροι της μίσθωσης ουσιαστικά, ώστε να απαιτείται αλλαγή της κατάταξης της μίσθωσης,

τότε ο μισθωτής και ο εκμισθωτής προβαίνουν σε αυτή την αλλαγή κατάταξης. Στην περίπτωση αυτή, η αναθεωρημένη σύμβαση θεωρείται ως μια νέα συμφωνία και λογιστικοποιείται σύμφωνα με τα νέα δεδομένα για την υπόλοιπη διάρκεια της σύμβασης.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Το ΔΛΠ 17 δύναται να εφαρμοστεί και στις Νοσηλευτικές Μονάδες.

10.ΔΛΠ 18 « Έσοδα»

Σκοπός

Το παρόν Πρότυπο προβλέπει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Το ΔΛΠ 18 καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο, ενώ παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Έσοδα είναι οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη με τη μορφή εισροών (μικτών) ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μείωσης των υποχρεώσεων που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Τα έσοδα είναι τακτικά, π.χ. πωλήσεις, αμοιβές, τόκοι, μερίσματα και δικαιώματα, και έκτακτα. Δεν περιλαμβάνεται στα έσοδα η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Δεν θεωρούνται επίσης έσοδα τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων (Grant Thornton, 2006 Α')².

Πεδίο Εφαρμογής

Εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

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

Λογιστικός Χειρισμός

Το βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης και καταχώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην Μονάδα και τα οφέλη αυτά μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Δίνεται έμφαση στην ουσία της συναλλαγής και όχι απαραίτητα στο νομικό της τύπο. Το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή του εισπρακτέου αντιτίμου, αφαιρουμένων των εκπτώσεων. Το αντίτιμο μιας πώλησης (έσοδο) δίνεται σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα, που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Η τιμολογούμενη αξία του εσόδου είναι ίση με την εύλογη αξία του, στις περιπτώσεις που η πίστωση χορηγείται για το συνηθισμένο στις συναλλαγές χρονικό εύρος. Στην περίπτωση όμως που η πίστωση χορηγείται πέρα από τα συνηθισμένα χρονικά όρια,

²Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-I.F.R.S.:αναλυτική παρουσίαση», 2006, Τόμος Α'.

τότε ως έσοδο αναγνωρίζεται η εύλογη αξία του αντιτίμου. Η εύλογη αξία προκύπτει με προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών εισροών χρησιμοποιώντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ του τιμολογούμενου και του εύλογου αντιτίμου θεωρείται έσοδο από τόκους, λογιζόμενο στη χρήση που καθίσταται δεδουλευμένο.

Όταν μία συναλλαγή, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τότε η αναγνώριση του εσόδου πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί.
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην Μονάδα.
- Ο βαθμός ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να αποτιμηθεί.
- Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν καθώς και αυτά που θα απαιτηθούν μέχρι την ολοκλήρωση παροχής της υπηρεσίας, μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Όταν σε μία συναλλαγή, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, η είσπραξη του αντιτίμου δεν είναι σίγουρη, τότε δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο. Αυτό αναγνωρίζεται ως έσοδο, εφόσον εισπραχθεί το αντίτιμο ή εκλείψει η αβεβαιότητα για την είσπραξή του.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Τα έσοδα της Νοσηλευτικής Μονάδας προέρχονται κυρίως από:

- Παροχή υπηρεσιών.
- Πιστωτικούς τόκους.
- Λοιπά έσοδα.

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογίζονται την περίοδο που παρέχονται οι υπηρεσίες.

Τα έσοδα από πιστωτικούς τόκους αναγνωρίζονται βάσει χρονικής αναλογίας και με χρήση πραγματικού επιτοκίου. Όταν υπάρχει απομείωση των απαιτήσεων, η λογιστική αξία αυτών μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό τους, το οποίο είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών προεξοφλουμένων με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο. Στην συνέχεια λογίζονται τόκοι με το ίδιο επιτόκιο επί της απομειωμένης (νέας λογιστικής) αξίας.

Λοιπά έσοδα είναι π.χ. τα έσοδα από ενοίκια.

11.ΔΔΠ 19 «Παροχές στο Προσωπικό»

Σκοπός

Το Πρότυπο προβλέπει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους.

Σύμφωνα λοιπόν με το παρόν Πρότυπο μια οικονομική οντότητα απαιτείται να αναγνωρίζει:

- μια υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσίες με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά και,
- ένα έξοδο, όταν αναλώνει τα οικονομικά οφέλη από τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τον εργαζόμενο, με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική των παροχών σε εργαζόμενους.

Λογιστικός Χειρισμός

Η λογιστική αναγνώριση των παροχών στους εργαζομένους προσδιορίζει σημαντικά το κόστος λειτουργίας και τις υποχρεώσεις της Μονάδας.

Οι παροχές αυτές μπορεί να απορρέουν από επίσημες συμφωνίες της εταιρείας με τους υπαλλήλους της, από νομοθετικές ρυθμίσεις (όπως οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας), ή απρακτικές της εταιρείας που δημιουργούν μια τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, οι παροχές στο προσωπικό διακρίνονται σε βραχυχρόνιες και μακροχρόνιες, ανάλογα με το χρόνο καταβολής τους, και σε παροχές σε χρήμα ή σε είδος, ανάλογα με τη φύση τους. Συγκεκριμένα, διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

Βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους

Είναι παροχές σε εργαζόμενους, εκτός από τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία, που λήγουν εντός 12 μηνών από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες. Στις βραχυπρόθεσμες παροχές περιλαμβάνονται π.χ.: μισθοί, ασφαλιστικές εισφορές, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και μη χρηματικές παροχές όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες.

Για κάθε εργαζόμενο που παρείχε υπηρεσίες κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η οικονομική Μονάδα πρέπει να αναγνωρίζει ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο) το απροεξόφλητο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτή την υπηρεσία, μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη καταβλήθηκε.

Παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης

Είναι παροχές σε εργαζόμενους που προκύπτουν είτε από:

- α) την απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησής του, ή
- β) την απόφαση ενός εργαζομένου για εθελοντική αποχώρηση από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

Η Μονάδα, που επιθυμεί λήξη της εργασιακής σχέσης, πρέπει να καταρτίσει και να δημοσιεύσει το λεπτομερές πρόγραμμα λήξης αυτής, για το οποίο δεν υπάρχει βάσιμη πιθανότητα απόσυρσης.

Όταν οι παροχές αυτές καθίστανται πληρωτέες σε περιόδους πέρα των 12 μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού, τότε θα πρέπει να προεξοφλούνται με βάση τις αποδόσεις των υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων ή των κρατικών ομολόγων.

Στην περίπτωση μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει την εθελοντική αποχώρηση, η αποτίμηση των παροχών λήξης της εργασιακής σχέσης πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να δεχθούν την προσφορά.

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους

Πρόκειται για παροχές μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που εκδίδει η Μονάδα και στη συνέχεια παραχωρεί ως αντάλλαγμα για τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών.

Η αναγνώριση των αγαθών ή υπηρεσιών που λαμβάνει μια Μονάδα γίνεται όταν τα αγαθά αποκτώνται ή όταν οι υπηρεσίες παρέχονται.

Παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης

Πρόκειται για παροχές που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης, και στις οποίες δε συμπεριλαμβάνονται οι παροχές λήξης της εργασιακής σχέσης ή οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους, όπως π.χ. οι συντάξεις, οι ασφάλειες ζωής και η ιατρική περίθαλψη μετά την απασχόληση. Πρόκειται για προγράμματα καθορισμένων εισφορών, που είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, στα οποία ο αναλογιστικός και ο επενδυτικός κίνδυνος μπορεί να βαρύνει είτε τον εργοδότη είτε τον εργαζόμενο και προβλέπεται διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση στην κάθε περίπτωση.

Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους

Πρόκειται για παροχές που λήγουν μετά από 12 μήνες από το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι έχουν προσφέρει τη σχετική υπηρεσία.

Το ποσό που θα αναγνωριστεί ως υποχρέωση για τις διάφορες μακροχρόνιες παροχές πρέπει να αποτελείται από το καθαρό σύνολο της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, μείον την εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού του προγράμματος από τα οποία θα διακανονιστούν άμεσα οι υποχρεώσεις.

Η αποτίμηση αυτών των προγραμμάτων γίνεται με βάση αναλογιστικές μελέτες.

Στη χώρα μας, ζητήματα λογιστικού χειρισμού ανακύπτουν κυρίως στην περίπτωση της αποζημίωσης λόγω απόλυσης και στην περίπτωση της αποζημίωσης λόγω αποχώρησης για συνταξιοδότηση. Συνήθως, οι παροχές συνταξιοδότησης καλύπτονται από δημόσιο ασφαλιστικό οργανισμό, ενώ είναι συνήθη κυρίως στον τραπεζικό κλάδο προγράμματα παροχών συνταξιοδότησης που δημιουργούνται από την ίδια τη Μονάδα και έχουν βάση την ιδιωτική ασφάλιση.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Βραχυπρόθεσμες παροχές

Καλύπτονται από κρατικές επιχορηγήσεις, πρόκειται για παροχές προς τους εργαζομένους (εκτός από παροχές λήξης της εργασιακής σχέσης) σε χρήμα και σε είδος και αναγνωρίζονται ως έξοδο, όταν καθίστανται δεδουλευμένες.

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

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία

Πρόκειται για παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης, όπως συντάξεις, ασφάλειες ζωής και ιατρική περίθαλψη, οι οποίες βαρύνουν το Ελληνικό Δημόσιο και όχι τις Νοσηλευτικές Μονάδες.

Παροχές τερματισμού της απασχόλησης

Οι παροχές είναι οι παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης και καταβάλλονται, όταν οι εργαζόμενοι αποχωρούν πριν την ημερομηνία συνταξιοδότησεως, που επίσης βαρύνουν το Ελληνικό Δημόσιο.

12.ΔΔΠ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»

Σκοπός

Σκοπός της εφαρμογής του ΔΔΠ 20 είναι ο καθορισμός του τρόπου παρακολούθησης, λογιστικού χειρισμού και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το παρόν Πρότυπο δεν καλύπτει φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχει το κράτος στις επιχειρήσεις, π.χ. φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, μειωμένους φορολογικούς συντελεστές.

Επίσης, το παρόν Πρότυπο δεν καλύπτει την περίπτωση που το κράτος συμμετέχει στην ιδιοκτησία μιας Μονάδας.

Η κρατική επιχορήγηση έχει σκοπό να δώσει στη Μονάδα κίνητρα για επενδύσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορούν να πάρουν δύο μορφές:

- α) οι επιχορηγήσεις για αγορά ή κατασκευή πάγιων στοιχείων του ενεργητικού μακροχρόνιας εκμετάλλευσης, η λήψη των οποίων συνεπάγεται εκπλήρωση συγκεκριμένων υποχρεώσεων από τη Μονάδα.
- β) οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τα αποτελέσματα, όπως οι επιδοτήσεις ορισμένων κατηγοριών εξόδων. Η Μονάδα και σε αυτή την περίπτωση αναλαμβάνει την εκπλήρωση ορισμένων όρων.

Λογιστικός Χειρισμός

Οι επιχορηγήσεις λογιστικοποιούνται υπό τις εξής προϋποθέσεις αθροιστικά:

- α) υπάρχουν αποδείξεις ότι η Μονάδα έχει εκπληρώσει ή βάσιμες ενδείξεις ότι πρόκειται να εκπληρώσει τους όρους που απαιτούνται προκειμένου να εισπράξει το αιτούμενο ποσό,
- β) το ποσό πρόκειται να εισπραχθεί.

Η εισπράξη του ποσού δεν αποτελεί από μόνη της κριτήριο λογιστικοποίησης καθώς θα πρέπει να τηρούνται και οι δύο προϋποθέσεις.

Ο γενικός κανόνας που ακολουθείται για την λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων, είναι ότι θα πρέπει να λογίζονται με τρόπο συστηματικό στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες δαπάνες, τις οποίες και επιχορηγούν.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Η Νοσηλευτική Μονάδα, για να αναγνωρίσει τις κρατικές επιχορηγήσεις, πρέπει να ικανοποιούνται αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) υπάρχει τεκμαιρόμενη βεβαιότητα ότι η Μονάδα έχει συμμορφωθεί ή πρόκειται να συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και

β) πιθανολογείται ότι το ποσό της επιχορήγησης θα εισπραχθεί.

Οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στην εύλογη αξία και αναγνωρίζονται στα έσοδα, με βάση την αρχή του συσχετισμού των επιχορηγήσεων με τα αντίστοιχα κόστη τα οποία και επιχορηγούν.

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνονται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως έσοδο επόμενων χρήσεων και αναγνωρίζονται στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου του ενεργητικού.

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

13.ΔΛΠ 21 «Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος»

Σκοπός

Το Πρότυπο έχει σκοπό να καλύψει λογιστικά τις συναλλαγές της Μονάδας σε ξένα νομίσματα και τις αναγκαίες μετατροπές των Οικονομικών Καταστάσεων της.

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πώς πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πώς να μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα παρουσίασης.

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αφορούν:

- Την αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ξένο νόμισμα
- Τη λήψη ή παροχή δανείων, εξοφλητέων ή εισπρακτέων σε ξένο νόμισμα
- Τις συμμετοχές σε ανεκτέλεστη σύμβαση ξένου νομίσματος
- Την απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη και το διακανονισμό υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται:

- στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»,
- στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης
- στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις, ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Λογιστικός Χειρισμός

Η μετατροπή γίνεται με την ενοποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων ή με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης.

Η καταχώρηση στο τηρούμενο νόμισμα μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με βάση την ισοτιμία μεταξύ εγχωρίου και ξένου νομίσματος, κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις τυχόν υποτιμήσεις ή τις διολισθήσεις ενός νομίσματος πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη Λογιστική Αξία του Περιουσιακού Στοιχείου, μόνο στην περίπτωση που η λογιστική αξία δεν υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία, μεταξύ του Κόστους αντικατάστασης και της ανακτήσιμης Αξίας από την πώληση ή τη χρήση του Στοιχείου.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες της χώρας μας δεν διαθέτουν Εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό και η εφαρμογή του Προτύπου περιορίζεται στην εφαρμογή των κανόνων για τις Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα.

Μετά την υιοθέτηση του Ενιαίου Νομίσματος (Ευρώ) στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως (Ε.Ε.), δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των κανόνων του Προτύπου για συναλλαγές εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, π.χ. εισαγωγή μηχανημάτων, σύναψη δανείων. Με τρίτες χώρες δεν υφίστανται προς το παρόν συναλλαγές και, αν ποτέ προκύψουν, η αρμόδια Οικονομική Διεύθυνση της Μονάδας θα εφαρμόσει τους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς.

Το Πρότυπο 21 επηρεάζει τις ομάδες 3 και 5 και το Λογαριασμό 18 του Ε.Γ.Λ.Σ.

14.ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»

Σκοπός

Το παρόν Πρότυπο προβλέπει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού.

Πεδίο Εφαρμογής

Εφαρμόζεται σε όλες τις Μονάδες που έχουν κόστος δανεισμού.

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλα κόστη, που αναλαμβάνονται από μια Μονάδα λόγω δανεισμού κεφαλαίων. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων, καθώς και τόκους υπεραναλήψεων
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης δανείων ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων
- Απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων (έξοδα δανείου)
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «μισθώσεις»
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

Λογιστικός Χειρισμός

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το Κόστος Δανεισμού (τόκοι και έξοδα δανείου) μιας Μονάδας επιβαρύνει την Αξία του αγορασθέντος Παγίου και αποσβένεται μαζί με το Πάγιο.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, το Κόστος του Δανείου θεωρείται Έξοδο Πολυετούς Απόσβεσης, σε αντίθεση με το Πρότυπο, κατά το οποίο το Κόστος Δανεισμού προσαυξάνει την Αξία του Παγίου.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

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

Η εφαρμογή του Προτύπου είναι δυνατή, εφόσον στις Νοσηλευτικές Μονάδες εφαρμόζεται το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα. Το κόστος μπορεί να προσαυξάνει την αξία των αγορασθέντων Παγίων Στοιχείων και να αποσβεσθεί εφάπαξ ή τμηματικά σε μία πενταετία.

Το Πρότυπο 23 επηρεάζει το Λογαριασμό 65 και όλα τα Πάγια και Αποθέματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

15.ΔΑΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»

Το παρόν Πρότυπο επιδιώκει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της Μονάδας γνωστοποιήσεις αναφορικά με την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών, των οποίων η ύπαρξη και δραστηριοποίηση μπορεί να επηρεάζει την οικονομική θέση και τις υποχρεώσεις της Μονάδας.

Το Πρότυπο δεν βρίσκει προς το παρόν εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες, γιατί ο έλεγχος και η ουσιώδης επιρροή ασκείται μόνο από την πλευρά των Νοσηλευτικών Μονάδων στις Θυγατρικές Μονάδες αυτών και, επομένως, δεν μπορούν να θεωρηθούν συνδεδεμένα μέρη σύμφωνα με το Πρότυπο.

16.ΔΑΠ 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης»

Σκοπός

Το Πρότυπο αυτό συμπληρώνει το Πρότυπο 19 «Παροχές στο Προσωπικό».

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση (σχετική πληροφόρηση) ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία για όλους τους συμμετέχοντες σαν μια ομάδα, ενώ δεν ασχολείται με τους μεμονωμένους συμμετέχοντες σε ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Πεδίο Εφαρμογής

Εφαρμόζεται στις Οικονομικές Εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται ως «συνταξιοδοτικά προγράμματα» ή «προγράμματα συνταξιοδότησης λόγω ορίου ηλικίας».

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία χωρίζονται σε:

- προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή παροχών, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία πληρώνονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία,

χωρίς να εξετάζεται αν είναι ξεχωριστοί φορείς ή όχι, αν έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και αν υπάρχουν υπεύθυνοι θεματοφύλακες,

- προγράμματα παροχών με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες, γιατί υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως και τα ιδιωτικώς επενδυμένα προγράμματα. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση, στην οποία το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός συμμετέχοντος ή μίας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία βαρύνει αποκλειστικά την ασφαλιστική εταιρεία.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως π.χ. αποζημίωση λόγω λήξης της απασχόλησης, μεταφερόμενη στο μέλλον συμφωνία αποζημίωσης, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικιοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Επίσης, δεν ασχολείται με τις διάφορες μορφές της κρατικής κοινωνικής ασφάλισης.

Λογιστικός χειρισμός

Στο περιεχόμενο της έκθεσης των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή παροχών) θα πρέπει να περιλαμβάνονται:

- κατάσταση που δείχνει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές
- κατάσταση μεταβολών των καθαρών στοιχείων Ενεργητικού που είναι διαθέσιμα για την κάλυψη των παροχών
- πλεόνασμα ή έλλειμμα, όπως προκύπτει από την παραπάνω κατάσταση μεταβολών
- αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών, που μπορεί να συνοδεύεται και να υποστηρίζεται από ξεχωριστή αναλογιστική μελέτη
- περιγραφή των λογιστικών πολιτικών
- περιγραφή του προγράμματος μεταβολών που έγιναν και τις συνέπειες που επιφέρουν.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Στις Νοσηλευτικές Μονάδες εφαρμόζονται τα Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά, που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές τόσο του συμμετέχοντος όσο και του εργοδότη στο Ταμείο ασφάλισης, μαζί με τυχόν αποδόσεις της Επένδυσης αυτής.

Το Πρότυπο 26 επηρεάζει το Λογαριασμό 44 του Ε.Γ.Λ.Σ.

17.ΔΔΠ 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές»

Πεδίο Εφαρμογής

Σύμφωνα με το Πρότυπο, κάθε Μητρική Εταιρεία είναι υποχρεωμένη να συντάσσει ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις. Εξαιρέση αποτελούν οι Μητρικές Εταιρείες, οι οποίες είναι Θυγατρικές στο σύνολό τους ή μερικώς άλλης

μητρικής εταιρείας και με την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική έγκριση των μετόχων της μειοψηφίας.

Κατά το Πρότυπο, μια εταιρεία θεωρείται Μητρική, όταν:

- έχει τον έλεγχο της θυγατρικής, κατέχοντας πλέον του 50% των Δικαιωμάτων ψήφου
- όταν κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της θυγατρικής Μονάδας
- έχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

Λογιστικός Χειρισμός

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, δεν είναι δυνατή η ενοποίηση θυγατρικών που έχουν αντικείμενο διαφορετικό από αυτό της Μητρικής.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, εξαίρεση υπάρχει μόνο στην περίπτωση που η Μητρική Εταιρεία είναι θυγατρική συνολικά ή μερικώς άλλης Μητρικής εταιρείας και εφόσον υπάρχει σχετική έγκριση των μετόχων της μειοψηφίας.

Η σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων Μητρικών και θυγατρικών εταιρειών γίνεται την ίδια ημερομηνία. Σε περίπτωση που αυτό δεν είναι εφικτό, είναι δυνατή η κατάρτισή τους σε διαφορετικές ημερομηνίες μέσα σε διάστημα 3 μηνών, με την προϋπόθεση ότι απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις γεγονότα που τυχόν προέκυψαν μεταξύ των διαφορετικών ημερομηνιών.

Οι Συμμετοχές της Μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές απεικονίζονται συνήθως στο Κόστος Κτήσης.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του Προτύπου στις Νοσηλευτικές Μονάδες είναι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος στις θυγατρικές Μονάδες και Οργανισμούς.

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

18.ΔΛΠ 28 «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Μονάδες»

Σύμφωνα με το Πρότυπο, Συγγενείς Επιχειρήσεις θεωρούνται εκείνες, στις οποίες ο επενδυτής:

- είναι κάτοχος του 20% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου
- αντιπροσωπεύεται στο Διοικητικό Συμβούλιο
- συμμετέχει στη χάραξη πολιτικής
- στελεχώνεται με Διευθυντικό Προσωπικό
- παρέχει Τεχνογνωσία και Πληροφόρηση
- εμφανίζει Οικονομική Συναλλαγή

Το Πρότυπο προς το παρόν δεν έχει εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες, δεδομένου ότι δεν διαθέτουν Συγγενείς Επιχειρήσεις.

Το Πρότυπο 28 επηρεάζει τους Λογαριασμούς 18 και 34 του Ε.Γ.Λ.Σ.

19.ΔΑΠ 29 «Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωρισμένες Οικονομίες»

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν υπάρχει συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο να θεωρείται ότι ο υπερπληθωρισμός αρχίζει, αλλά φαίνεται από ορισμένα χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος, όπως³:

- ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό νόμισμα
- ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα
- επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών
- το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη πλησιάζει ή ξεπερνά το 100%.

Τα χαρακτηριστικά αυτά δεν υφίστανται στην ελληνική οικονομία και, επομένως, δεν εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο στη χώρα μας, συμπεριλαμβανομένων και των Νοσηλευτικών Μονάδων .

20.ΔΑΠ 31 « Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες»

Η Κοινοπραξία είναι ένωση φυσικών ή νομικών προσώπων, με την οποία επιδιώκεται με κοινά μέσα κοινός σκοπός. Ο επιδιωκόμενος σκοπός της Κοινοπραξίας, και συνακόλουθα και η διάρκειά της, διαφέρει από εκείνο των λοιπών εταιρικών τύπων κατά την έννοια ότι δεν είναι διαρκής, αλλά μοναδικός και συνδέεται συνήθως άμεσα με ορισμένο έργο.

Μορφές Κοινοπραξιών αποτελούν:

- Οι από κοινού ελεγχόμενες εργασίες (δραστηριότητες)
- Τα από κοινού ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία και
- Οι από κοινού ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες.

Κοινά χαρακτηριστικά τους είναι:

- Η δέσμευση των κοινοπρακτούντων μέσω συμβατικών διακανονισμών
- Ο συμβατικός διακανονισμός που επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

Το Πρότυπο αυτό δεν έχει προς το παρόν εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες.

21.ΔΑΠ 32 « Χρηματοοικονομικά Μέσα»

Σκοπός

Χρηματοοικονομικό Μέσο: Είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οικονομική οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οικονομική οντότητα.

Σκοπός του Προτύπου είναι να αναδείξει την σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων σε σχέση με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ροές μιας οικονομικής μονάδας-επιχείρησης.

Περιλαμβάνει τις αρχές και τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων και αναφέρει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται.

Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για αναγνώριση και

³ Διονύσης Φάκος, Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωρισμένες Οικονομίες.

επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση», και για τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά του ΔΠΧΠ 7 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις Μονάδες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από εκείνα που αφορούν:

- Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27, 28 και 31 αντίστοιχα.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις όπως περιγράφονται στο ΔΠΧΠ 4
- Συμβόλαια που αφορούν σε τυχόν αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων για τα οποία έχει εφαρμογή το ΔΠΧΠ 3
- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συμφωνίες για αμοιβές που βασίζονται σε μετοχές
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

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

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

Οι απαιτήσεις, που έχουν λήξη έως 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Οι απαιτήσεις με λήξη μεγαλύτερη των 12 μηνών συμπεριλαμβάνονται στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού.

22.ΔΛΠ 33 «Κέρδη ανά μετοχή»

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται προς το παρόν στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες, γιατί περιβάλλονται τη νομική μορφή Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και όχι τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας.

23.ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις»

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές μονάδες (με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας) που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Επομένως, δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες.

24.ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»

Σκοπός

Σκοπός του Προτύπου είναι η περιγραφή:

- της μεθόδου ανίχνευσης ενδεχόμενης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μιας Μονάδας, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα στοιχεία αυτά δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, όταν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται από τη χρήση ή την πώλησή του.

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας χρήσεώς του.

- του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας
- των προϋποθέσεων για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας
- των γνωστοποιήσεων που πρέπει να παρέχει η Μονάδα στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνοδεύουν τις οικονομικές της καταστάσεις, για τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η αξία έχει μειωθεί.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις Μονάδες που υιοθετούν τα ΔΠΧΠ για όλα τα στοιχεία Ενεργητικού, εκτός από:

- Τα Αποθέματα, που καλύπτονται από το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»
- Τα στοιχεία του Ενεργητικού που δημιουργούνται στο πλαίσιο κατασκευαστικών συμβάσεων, για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»
- Τις Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, που καλύπτονται από το ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»
- Τις Απαιτήσεις που προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους, οι οποίες αποτιμώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους»
- Τα Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στα πεδία εφαρμογής του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση»
- Τις Επενδύσεις σε ακίνητα, που καλύπτονται από το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού, που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες και αποτιμώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 «Γεωργία»
- Τα Έξοδα απόκτησης άυλων παγίων που προκύπτουν από ασφαλιστικές συμβάσεις και τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 4 «Ασφαλιστήρια Συμβόλαια»
- Τα στοιχεία του Ενεργητικού που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα προς πώληση» και αποτιμώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 «Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται για Πώληση».

Το Πρότυπο εφαρμόζεται και σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην εύλογη αξία τους (αναπροσαρμοσμένη), όπως αυτή προσδιορίζεται βάσει των οριζόμενων στα αντίστοιχα πρότυπα (π.χ. ΔΛΠ 16 «Ενσώματες Ακινητοποιήσεις»). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εξέταση για μείωση της αξίας εξαρτάται από τη βάση που

έχει χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό της αναπροσαρμοσμένης αξίας. Συγκεκριμένα:

α) Εάν έχουν χρησιμοποιηθεί τιμές ενεργούς αγοράς (αγοραία αξία), τότε η διαφορά μεταξύ αναπροσαρμοσμένης αξίας και της ανακτήσιμης αξίας είναι τα κόστη που απαιτούνται προκειμένου να πωληθεί το στοιχείο του ενεργητικού. Αν τα κόστη πώλησης είναι αμελητέα, τότε οι διαφορές μεταξύ αναπροσαρμοσμένης αξίας και της ανακτήσιμης αξίας ουσιαστικά ταυτίζονται και δεν χρειάζεται να ελεγχθεί τυχόν μείωση της αξίας. Αν τα κόστη πώλησης είναι σημαντικά, τότε προκύπτουν διαφορές μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης και της ανακτήσιμης αξίας και θα πρέπει να διενεργείται ο έλεγχος μείωσης αξίας, καθώς και να αναγνωρίζεται σχετική ζημία απομείωσης.

Ενεργός αγορά είναι η αγορά όπου συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις:

α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή, β) μπορούν να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και, γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

β) Εάν η αναπροσαρμοσμένη αξία δεν προκύπτει από στοιχεία ενεργού αγοράς, τότε υπάρχει περίπτωση η αξία αυτή να είναι διαφορετική από την ανακτήσιμη, οπότε πρέπει να γίνει εξέταση μείωσης της αξίας βάσει των διατάξεων του Προτύπου.

Λογιστικός Χειρισμός

Οι ενδείξεις, που μπορεί να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού έχει υποστεί μείωση της αξίας του, προκύπτουν είτε από το εσωτερικό της Μονάδας είτε από το εξωτερικό περιβάλλον της.

Εσωτερικές ενδείξεις μείωσης της αξίας μπορεί να είναι: η αποδεδειγμένη φθορά ή τεχνολογική απαξίωση περιουσιακών στοιχείων, στοιχεία από εσωτερικές πηγές (π.χ. αναφορές), που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή πρόκειται να καταστεί μικρότερη από ότι αναμενόταν, σημαντικές μεταβολές που έχουν συμβεί ή αναμένεται να συμβούν στη διάρκεια της περιόδου στη Μονάδα με δυσμενείς συνέπειες στην έκταση και στον τρόπο χρησιμοποίησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Εξωτερικές ενδείξεις μείωσης της αξίας μπορεί να είναι: η σημαντική μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της περιόδου, η σημαντική άνοδος στα επιτόκια της αγοράς ή σε άλλους δείκτες απόδοσης επενδύσεων στη διάρκεια της περιόδου, η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Μονάδας είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της, σημαντικές αρνητικές μεταβολές που έχουν συμβεί ή αναμένεται να συμβούν στη διάρκεια της περιόδου είτε στο οικονομικό περιβάλλον δραστηριοποίησης της Μονάδας είτε στη συγκεκριμένη αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου της.

Για κάθε περιουσιακό στοιχείο, η Μονάδα θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνοδεύουν τις Οικονομικές Καταστάσεις της, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα:

- το ποσό της ζημίας λόγω μείωσης της αξίας που έχει αναγνωριστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, καθώς και το κονδύλι στο οποίο η ζημία αυτή περιλαμβάνεται
- το ποσό της αναστροφής της ζημίας λόγω μείωσης της αξίας που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, καθώς και το κονδύλι στο οποίο η αναστροφή αυτή περιλαμβάνεται

- το ποσό της ζημίας που έχει αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

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

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

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

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

Καθαρή αξία πώλησης θεωρείται το ποσό από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής, στην οποία τα μέρη έχουν πλήρη γνώση και προσχωρούν οικειοθελώς, μετά από την αφαίρεση κάθε πρόσθετου άμεσου κόστους διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, που αναμένεται να εισρεύσουν στη Μονάδα από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι: α) η χρονική περίοδος, στη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από τη Μονάδα ή β) το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες, που αναμένεται να ληφθούν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από τη Μονάδα.

25.ΔΔΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»

Σκοπός

Σκοπός του Προτύπου είναι η δημιουργία «Πρόβλεψης» για κάθε πιθανό κίνδυνο με βάση ορθά κριτήρια καταχώρισης και αποτίμησης καθώς και η γνωστοποίηση επαρκών πληροφοριών στο Προσάρτημα.

Από την Ελληνική Νομοθεσία (Ν. 2190/20) προβλέπεται επίσης ο σχηματισμός «Προβλέψεων» για πιθανούς κινδύνους.

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων.

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Ενδεχόμενη Υποχρέωση είναι:

- μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
- μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται, γιατί:

α) δεν είναι πιθανό ότι θα χρειαστεί μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για να διακανονισθεί η δέσμευση, ή

β) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Ενδεχόμενη Απαιτήση είναι μία πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης.

Λογιστικός Χειρισμός

Μια Πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται μόνο όταν πληρούνται και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Όταν μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Όταν είναι πιθανό ότι θα απαιτηθεί μία εκροή πόρων, που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, για το διακανονισμό της δέσμευσης.
- Όταν το ποσό της δέσμευσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Οι Προβλέψεις αναπροσαρμόζονται κάθε φορά κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Όσον αφορά τις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις, σύμφωνα με το Πρότυπο δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν, υπάρχει όμως υποχρέωση να αναφέρονται στο Προσάρτημα.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι Προβλέψεις και οι ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις καταχωρούνται και από τις Νοσηλευτικές Μονάδες, όταν ισχύουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Πρότυπο και ναπροσαρμόζονται κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

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

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εφόσον η εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή.

26.ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»

Σκοπός

Η καθιέρωση του ΔΛΠ 38 αποσκοπεί στην διαμόρφωση και τη γνωστοποίηση των μεθόδων λογιστικού χειρισμού των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Συγκεκριμένα καταγράφονται τα κριτήρια προκειμένου μια οντότητα να αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο, καθορίζεται ο τρόπος της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησής του, ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακού στοιχείο, ο τρόπος απόσβεσής του, ο καθορισμός της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας του, θέματα σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και τις δαπάνες ανάπτυξης, οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να δημιουργηθεί ή να αποκτηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και οι διάφορες γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά περίπτωση.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση, που χρησιμεύει στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών, μπορεί να εκμισθωθεί σε τρίτους ή να χρησιμεύσει ως διοικητικό εργαλείο, όπως π.χ.: προγράμματα Η/Υ, Εμπορικά Σήματα, Πνευματικά Δικαιώματα, Κινηματογραφικές Ταινίες, παραχωρήσεις

εμπορικών δικαιωμάτων, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγών, δικαιώματα έρευνας, πελατολόγια, μερίδιο αγοράς.

Λογιστικός Χειρισμός

Για να χαρακτηριστεί ως Άυλο ένα από τα προαναφερόμενα στοιχεία και να μπορεί να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να συγκεντρώνει τα εξής χαρακτηριστικά, αθροιστικά:

- Την αναγνωρισιμότητα, να μπορεί δηλαδή να πωληθεί, να ανταλλαχθεί, να εκμισθωθεί, ή να μπορεί η Μονάδα να διανείμει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένει από αυτό.
- Να ελέγχεται από την Μονάδα, η οποία προσδοκά ότι θα τις αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η Μονάδα θεωρείται ότι ελέγχει το Περιουσιακό Στοιχείο, όταν διαθέτει το αποκλειστικό νόμιμο δικαίωμα και τη δυνατότητα να καρπώνεται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από αυτό.
- Η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών, δηλαδή τα έσοδα που θα προέλθουν από αυτό, όπως π.χ. από την πώληση προϊόντων, από την παροχή υπηρεσιών, από την εξοικονόμηση κόστους κλπ.

Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία αποσβένονται σύμφωνα με τους ισχύοντες περί Αποσβέσεων κανόνες, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία δεν μπορεί κατά μαχητό τεκμήριο, να υπερβεί τα είκοσι χρόνια.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες, ως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, απαγορεύεται να εκμεταλλευτούν εμπορικά Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία τους.

Μπορούν όμως να προβούν σε αποτίμηση αυτών και αποτύπωσή τους στις Οικονομικές τους Καταστάσεις.

Το Πρότυπο 38 επηρεάζει τους Λογαριασμούς της ομάδας 16 του Ε.Γ.Λ.Σ.

27.ΔΛΠ 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση»

Σκοπός

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο αναφέρεται σε όλα σχεδόν τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, εκτός από τα πάγια, τις συμμετοχές, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και τα αποθέματα.

Χρηματοπιστωτικό Μέσο είναι κάθε σύμβαση, που δημιουργεί ταυτόχρονα:

- ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οντότητα και
- μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (Ενεργητικού) είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- ταμειακά διαθέσιμα
- το δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, βάσει συμβάσεως, από άλλη Μονάδα

- το δικαίωμα ανταλλαγής, βάσει συμβάσεως, χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με άλλη Μονάδα
- κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη Μονάδα
- Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν ή πρόκειται να διακανονιστούν με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της Μονάδας.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση (στοιχείο Παθητικού) είναι κάθε υποχρέωση, βάσει Συμβάσεως, που αφορά:

- την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε άλλη Μονάδα ή
- την ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη Μονάδα.

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

Λογιστικός Χειρισμός

Η Μονάδα προβαίνει στην αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, μόνο όταν είναι ένας από τους συμβαλλόμενους του χρηματοπιστωτικού μέσου. Η Μονάδα, συνεπώς, καταχωρεί στον Ισολογισμό της όλα τα συμβατικά δικαιώματα και όλες τις συμβατικές υποχρεώσεις της, ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Η αρχική αποτίμηση - καταχώρηση του χρηματοοικονομικού στοιχείου γίνεται στο Κόστος, το οποίο υπολογίζεται από την Αξία που εισπράχθηκε ή πληρώθηκε κατά την ημερομηνία διακανονισμού της Σύμβασης.

Η μετά την απόκτηση αποτίμηση γίνεται ως εξής:

- για τις Εισπρακτέες Αξίες και τα Δάνεια (π.χ. από πελάτες, χρεώστες, δάνεια προσωπικού κλπ), α) όταν δεν είναι καθορισμένη η ημερομηνία λήξης, στο Αναπόσβεστο Κόστος, αφού αφαιρεθούν τυχόν Επισφάλειες και β) όταν είναι καθορισμένη η ημερομηνία λήξης, στο Αναπόσβεστο Κόστος που προκύπτει με τη μέθοδο του συμπεφωνημένου-πραγματικού επιτοκίου, αφού αφαιρεθούν τυχόν Επισφάλειες.
- για τις κρατούμενες μέχρι τη λήξη τους Επενδύσεις (π.χ. ομολογίες εταιρειών, κρατικά ομόλογα και λοιποί τίτλοι), με αποτίμηση στην Αναπόσβεστη Αξία τους με βάση το επιτόκιο απόδοσης αυτών.
- για τίτλους που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς (π.χ. χρεόγραφα, μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, παράγωγα, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου), με αποτίμηση στις τρέχουσες αξίες τους και υπολογισμό τυχόν υπεραξίας ή υποαξίας και καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.
- για τα Διαθέσιμα προς πώληση (π.χ. συμμετοχικοί τίτλοι σε εταιρείες πλην θυγατρικών και συγγενών, μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίου) που δεν ανήκουν στις προηγούμενες κατηγορίες, αποτιμώνται στην Πραγματική τους Αξία και τυχόν Θετική ή Αρνητική διαφορά καταχωρείται είτε στα Αποτελέσματα Χρήσεως, είτε στην Καθαρή Θέση σε λογαριασμό Ειδικών Αποθεματικών.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Η Νοσηλευτική Μονάδα γενικά ακολουθεί τους βασικούς κανόνες που θέτει το Πρότυπο για την καταχώρηση και την αποτίμηση των Χρηματοπιστωτικών Μέσων. Ειδικότερα:

- Σχετικά με τα Δάνεια και τις Εισπρακτέες Αξίες, η αρχική καταχώρηση του λογαριασμού, για παράδειγμα, των Χρεωστών ή των Δανείων στο Προσωπικό γίνεται και αυτή στο Αναπόσβεστο Κόστος, λαμβανομένης υπ' όψιν τυχόν Απομείωσης κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού. Δεν λαμβάνεται υπ' όψιν προς το παρόν ο υπολογισμός (Αποτίμηση με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου προσαυξήσεων στην περίπτωση των Νοσηλευτικών Μονάδων).
- Σχετικά με τις κρατούμενες μέχρι τη λήξη τους Επενδύσεις, οι Νοσηλευτικές Μονάδες δεν έχουν προς το παρόν τέτοιες Επενδύσεις (π.χ. κρατικά ομόλογα, ομολογίες εταιριών κλπ) και δεν χρειάζεται να γίνει αναφορά.
- Σχετικά με τα κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς Χρηματοοικονομικά Στοιχεία, ως παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση που η Νοσηλευτική Μονάδα έχει στην κατοχή της Μετοχές Εταιρειών εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, όχι όμως με σκοπό να αποκομίσει κέρδους από βραχύχρονες αυξήσεις των τιμών τους. Η αποτίμησή τους γίνεται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, κατά την οποία οι κάθε είδους τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα Ακινήτοποιήσεων αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή τους. Τρέχουσα Τιμή είναι ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της Χρήσης.
- Σχετικά με τα Δαθέσιμα προς πώληση στοιχεία, επίσης δεν χρειάζεται ειδική αναφορά, αφού οι Νοσηλευτικές Μονάδες δεν διαθέτουν προς το παρόν Συμμετοχικούς Τίτλους σε οποιαδήποτε εταιρεία.

Το Πρότυπο 39 επηρεάζει τους Λογαριασμούς 34, 38, 18, 52 και 45 του Ε.Γ.Λ.Σ.

28.ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»

Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Επενδύσεις σε Ακίνητα, που κατέχει η Μονάδα, είναι αυτές που αποφέρουν στη Μονάδα Μισθώματα ή Κεφαλαιακή ενίσχυση.

Λογιστικός Χειρισμός

Η αποτίμηση του ακινήτου επένδυσης, μετά την αρχική αναγνώριση, γίνεται είτε με τη μέθοδο της Εύλογης Αξίας είτε με τη μέθοδο του Κόστους Κτήσεως, αφαιρουμένων των Αποσβέσεων.

Η οντότητα, που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, πρέπει να αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεσή τους, χωρίς μεταβολή της λογιστικής πολιτικής της.

Όταν υπάρχει αποδεδειγμένα αδυναμία εκτίμησης της εύλογης αξίας ενός ακινήτου, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους μέχρι τη διάθεση της επένδυσης. Για τις υπόλοιπες επενδύσεις της, η οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

Η τυχόν διαφορά από την λογιστική Αξία καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Το Πρότυπο 40 επηρεάζει τους Λογαριασμούς της ομάδας 10 και 11 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες

Το Πρότυπο έχει εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες που διαθέτουν Ακίνητη Περιουσία, της οποίας το μεγαλύτερο μέρος αφορά Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ακίνητα και το υπόλοιπο αφορά Ακίνητα Επένδυσης. Παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα, ενδεικτικά, είναι: γήπεδα και οικόπεδα που κατέχονται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των Κεφαλαίων, γήπεδα και οικόπεδα που κατέχονται με σκοπό τη μελλοντική χρήση, κτίρια κενά που προορίζονται για μίσθωση, κτίρια μισθωμένα για μία ή περισσότερες Λειτουργικές Μισθώσεις.

Οι Νοσηλευτικές Μονάδες δεν αξιοποιούν επαρκώς την Ακίνητη Περιουσία τους και πολλοί επί μέρους κανόνες του Προτύπου μένουν ανεφάρμοστοι.

Επίσης, δεν έχουν την ευχέρεια διαχωρισμού των Ακινήτων Επένδυσης και Ιδιοχρησιμοποιούμενων, καθώς και τη δυνατότητα αποτίμησής τους τόσο κατά το αρχικό στάδιο όσο και μεταγενέστερα.

Η Επένδυση σε Ακίνητα καταχωρείται ως Περιουσιακό Στοιχείο, όταν:

- Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την Επένδυση θα εισρεύσουν στην Μονάδα.
- Το Κόστος της Επένδυσης μπορεί να Αποτιμηθεί αξιόπιστα.
- Τυχόν μεταγενέστερες Δαπάνες σε Ακίνητα Επένδυσης προστίθενται στη λογιστική τους Αξία.

Το Πρότυπο απαιτεί γνωστοποιήσεις, μερικές από τις οποίες είναι:

- Τα κριτήρια διαχωρισμού Ιδιοχρησιμοποιούμενων Κτιρίων από τα Κτίρια Επένδυσης.
- Οι μέθοδοι προσδιορισμού της Αξίας της Επένδυσης.
- Τα ποσά που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και αφορούν: έσοδα μισθωμάτων, άμεσα λειτουργικά έξοδα, τις ουσιώδεις συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, την κατασκευή ή την αξιοποίηση της Επένδυσης σε Ακίνητα.

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

- Τις τυχόν προσθήκες που προέρχονται από αγορές ή από Κεφαλαιοποίηση Αγοράς ή από Κεφαλαιοποίηση Δαπανών.
- Τα Καθαρά Κέρδη ή τις Ζημίες από τις προσαρμογές στην Εύλογη Αξία.
- Τις Συναλλαγματικές Διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των νέων Καταστάσεων Αλλοδαπής Οικονομικής Μονάδας.
- Τις όποιες τυχόν Μεταβολές.

2.Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δεν βρίσκονται σε Ισχύ

1.ΔΛΠ 3 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ»

Το πρότυπο αυτό έχει αντικατασταθεί από το ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις».

2.ΔΛΠ 4 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ»

Το πρότυπο αυτό καλύπτεται από τα ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια»,22 «Ενοποίηση Επιχειρήσεων» και 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία».

3.ΔΛΠ 5 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ»

Και το Πρότυπο αυτό καλύπτεται από το αναθεωρημένο ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων».

4.ΔΛΠ 6 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»

Το πρότυπο καταργήθηκε με τα ΔΛΠ 15 «Πληροφορίες που φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών» και 29 «Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωρισμένες Οικονομίες».

5.ΔΛΠ 9 «ΔΑΠΑΝΕΣ ΈΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ»

Το Πρότυπο αυτό αντικαταστάθηκε με το ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», το οποίο εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις Χρήσης 1999 και μετά.

6.ΔΛΠ 13 «ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ»

Το παρόν πρότυπο αυτό αντικαταστάθηκε με το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» , που άρχισε να ισχύει από την 1η Ιουλίου 1998.

7.ΔΛΠ 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»

Το παρόν Πρότυπο δεν είναι σε ισχύ.

8.ΔΛΠ 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»

Το Πρότυπο αυτό δεν είναι σε ισχύ.

9.ΔΛΠ 22 «ΕΝΟΠΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

Το Πρότυπο 22 δεν είναι σε ισχύ.

10.ΔΛΠ 25 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ»

Τα Πρότυπο αυτό αποσύρθηκε. Τα σχετικά με αυτό θέματα καλύπτονται από τα Πρότυπα 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση», και 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα».

11.ΔΛΠ 30 «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ»

Το Πρότυπο αυτό δεν είναι σε ισχύ.

12.ΔΛΠ 35 «ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ»

Το ΔΛΠ 35 αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ 5 με τον κανονισμό 2236/2004.

13.ΔΛΠ 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ»

Το ΔΛΠ 41 εξ ορισμού δεν έχει εφαρμογή στις Νοσηλευτικές Μονάδες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

1.Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Οι οικονομικοί και διαχειριστικοί κανόνες του 1952 (άρθρο 155) αποτέλεσαν τη νομοθετική βάση για την εφαρμογή του απλογραφικού λογιστικού συστήματος στα Δημόσια Νοσοκομεία.

Στην Ελλάδα εισήχθη με το Ν.496/1974 (ΦΕΚ Α 2040) για όλα τα ΝΠΔΔ το «παραδοσιακό» λογιστικό σύστημα του Δημοσίου Λογιστικού που στηρίζεται στην Απλογραφική Λογιστική Μέθοδο¹.

Το απλογραφικό (παραδοσιακό) λογιστικό σύστημα στηρίζεται στην ταμειακή μέθοδο, δηλαδή στις εισπράξεις (έσοδα) και τις πληρωμές (έξοδα) που πραγματοποιούνται στη διάρκεια του έτους από 01/01 μέχρι 31/12 (οικονομικό έτος).

Στο απλογραφικό σύστημα δεν φαίνεται ο χρόνος, από τον οποίο προέρχεται το έσοδο, καθώς και ο χρόνος που γεννήθηκε η υποχρέωση προς πληρωμή, αλλά μόνο τα γεγονότα των εισπράξεων ή πληρωμών σε δεδομένο οικονομικό έτος².

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δε δίνει τη δυνατότητα πλήρους λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών πράξεων, δεν εξασφαλίζει την ισότητα σε ισοζύγια και οικονομικές καταστάσεις και δε συσχετίζει τα έσοδα με τα έξοδα της χρήσης για τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) κάθε έτους ή μικρότερης χρονικά περιόδου (Πολύζος, 2007)³.

Σύμφωνα με το Π.Δ.476/1974, άρθρο 3 παρ. 2 τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού πρέπει να ταξινομούνται κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες αναλόγως της αιτίας και της φύσεώς τους. Τα έσοδα και τα έξοδα αναπτύσσονται και καταγράφονται στην οικονομική διαχείριση μέσω της χρήσης κωδικών ανάλυσης, με κωδικό και περιγραφή, όπως αυτοί ορίζονται στον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων». Κάθε μορφής έσοδο και έξοδο εντάσσεται σε συγκεκριμένο Κωδικό Ανάλυσης Εσόδου-Εξόδου (Κ.Α.Ε), ενώ η περιγραφή του κωδικού τα ομαδοποιεί σε γενικότερες κατηγορίες (Πολύζος, 2007)⁴. Σύμφωνα με την αρχή της ειδικότητας (Ν.Δ.496/74, άρθρο 9), οι πιστώσεις που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό ανά ΚΑΕ Εσόδου-Εξόδου πρέπει να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την κάλυψη των δαπανών για τις οποίες αρχικά προβλέφθηκαν.

Στην Ελλάδα η εισαγωγή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση στα δημόσια νοσοκομεία άρχισε το 1997 με το Νόμο 2519/97. Σκοπός ήταν η τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση το διπλογραφικό σύστημα και η διαχείριση του κόστους

¹Παπαδέας Π.,: «Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων: περίπτωση πανεπιστημιακών τμημάτων»,2007

²Παπαδέας Π.,: «Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων: περίπτωση πανεπιστημιακών τμημάτων»,2007

³Πολύζος Ν.,: «Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»,2007

⁴Πολύζος Ν.,: «Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»,2007

με τους κανόνες της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Σε εφαρμογή του νόμου αυτού δημιουργήθηκε ο τομέας Επίσημο Λογιστικό Σχέδιο Υγείας (ΕΛΣΥ) με σκοπό τον καθορισμό εννοιολογικού πλαισίου (αρχές, διαγράμματα λογαριασμών, ταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων, παραδείγματα ημερολογιακών εγγραφών, πρότυπα δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων. Το 1999 ξεκίνησε και η πιλοτική εφαρμογή του νέου λογιστικού συστήματος σε 5 δημόσια νοσοκομεία. Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα νομοθετήθηκε για τις Δημόσιες Νοσηλευτικές Μονάδες με το Π.Δ. 205/1998 με έναρξη ισχύος την 01-01-2000, όμως ποτέ δεν εφαρμόστηκε (Πολύζος, 2007)⁵.

Το Υπουργείο Οικονομικών, μέσω του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, με την εγκύκλιο αρ.25614/26-2-82, εξέδωσε τον «Κώδικα Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων, για την ομοιόμορφη καταγραφή των εσόδων και των δαπανών των Ν.Π.Δ.Δ. Ο κωδικός αυτός ανανεώθηκε με την εγκύκλιο 1, αρ. παρ. 2/47285/0094/2-8-2001 για την αντιμετώπιση των εξειδικευμένων αναγκών που δημιουργήθηκαν από τη δημιουργία κλαδικών λογιστικών σχεδίων (Πολύζος, 2007)⁶. Ενσωματώθηκαν όλες οι αλλαγές, οι τροποποιήσεις που έγιναν, καθώς και οι σχετικές προσθήκες κατηγοριών και υποκατηγοριών, προκειμένου για την εκτέλεση του προϋπολογισμού να γίνει η αντιστοίχιση των κωδικών με αυτούς του κλαδικού σχεδίου (παρ.2/47285/0094/2-8-2001).

Η τελική μεταρρύθμιση του λογιστικού συστήματος πραγματοποιήθηκε το 2003 με το Π.Δ.146/2003 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» (ΦΕΚ 122/21-5-2003), με το οποίο θεσπίστηκε στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση. Στη ρύθμιση περιλήφθηκαν όλα τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα που ανήκουν στο ΕΣΥ (Νόμος 1397/1983,ΦΕΚ 143 Α΄) και όσα λαμβάνουν κρατική χρηματοδότηση (άρθρο 3 παρ.1). Το Π.Δ. εφαρμόστηκε υποχρεωτικά από 1/1/2004 για τη Γενική Λογιστική και από 1/1/2006 τελικά για την Αναλυτική Λογιστική (Νόμος 3329/2005, ΦΕΚ 81 Α΄/2005, άρθρο 31).

Η βάση του δεδουλευμένου είναι μία λογιστική υπόθεση, που αναφέρει ότι η επίπτωση συναλλαγών και άλλων γεγονότων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπράττονται ή καταβάλλονται μετρητά (www.euretirio.com).

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Μονάδων Υγείας (Κ.Λ.Σ.Μ.Υ.) έχει ως βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), όμως υπερισχύει των αντίστοιχων διατάξεών του, για όσα θέματα ρυθμίζονται από τις διατάξεις του Π.Δ. 146/2003, ενώ για θέματα των Μονάδων Υγείας που δε ρυθμίζονται από το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ. 146/2003,άρθρο 2, παρ.1,2).

Οι λόγοι που επέβαλλαν την εκπόνηση και κατάρτιση ιδιαίτερου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας ήταν κυρίως οι εξής:

- Η αξιόπιστη λογιστική παρακολούθηση με τη διπλογραφική μέθοδο, αντί της

⁵Πολύζος Ν.,: «Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»,2007

⁶Πολύζος Ν.,: «Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»,2007

- απλογραφικής που χρησιμοποιούνταν έως τότε, των απαιτήσεων, των υποχρεώσεων και της παρουσίας των εμπλεκόμενων οικονομικών μονάδων.
- Ο σωστός σχεδιασμός του προσδιορισμού του κόστους λειτουργίας των διαφόρων υπηρεσιών του Νοσοκομείου, κυρίως δε εκείνων των υπηρεσιών που ασχολούνται με την άμεση παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

Προϋπόθεση εφαρμογής των ΔΛΠ στις Νοσηλευτικές Μονάδες είναι η εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος (Π.Δ. 146/2003 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας» (ΦΕΚ122/21-5-2003).

Με το Νόμο 3599/2005(ΦΕΚ176/ 1-8-2005, άρθρο 27), οι Δημόσιες Μονάδες Υγείας που προσδιορίζονται από το Π.Δ146/2003, θα συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Τα Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα υποχρεούνται, επομένως, κατά το νόμο να τηρούν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (Π.Δ.146/2003), αλλά δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης του απλογραφικού λογιστικού συστήματος (Πολύζος, 2007)⁷. Η οικονομική διαχείριση των Δημοσίων Μονάδων Υγείας διενεργείται, παρακολουθείται και ελέγχεται με βάση την ισχύουσα για το Δημόσιο Λογιστικό Νομοθεσία. Τα οικονομικά μεγέθη της διαχείρισης των Δημοσίων Μονάδων Υγείας, αποτυπώνονται με την απλογραφική μέθοδο προϋπολογιστικά στον προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων και απολογιστικά στον απολογισμό εσόδων και εξόδων (Π.Δ.146/2003). Το αποτέλεσμα είναι ότι παρουσιάστηκαν προβλήματα στην εφαρμογή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και στην ουσία ακόμα και σήμερα να μην εφαρμόζεται πλήρως. Εξάλλου, η ύπαρξη πλέγματος διατάξεων συχνά οδηγεί στην εφαρμογή άκαμπτων κανόνων.

2.ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάζει πλείστα πλεονεκτήματα, που έχουν εκτεθεί και σε προηγούμενη θέση. Στο σημείο αυτό θα υπογραμμιστούν τα ακόλουθα σημεία:

- Οι προκλήσεις και απαιτήσεις της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας μπορούν να αντιμετωπιστούν μόνο στη βάση ενιαίων κανόνων για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- Οι σημερινές οικονομίες χαρακτηρίζονται από «μαζική εξειδίκευση» και οι στατικές οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις τους.
- Καθίσταται ευχερής η παραγωγή αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών με τη δημιουργία ποιοτικής λογιστικής «γλώσσας».
- Βελτιώνονται τα συστήματα διοικητικής πληροφόρησης και περιορίζεται το

⁷Πολύζος Ν.,: «Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»,2007

- κόστος παραγωγής των οικονομικών πληροφοριών.
- Αυξάνεται η εμπιστοσύνη των χρηστών των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων και δίνεται ώθηση για επενδύσεις.
 - Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εναρμονίζονται οι ανάγκες για εσωτερική και εξωτερική πληροφόρηση.
 - Οι 6 μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες διεθνώς (Pricewaterhouse Cooper International, KPMG International, Deloitte, Grant Thornton International, Ernst και Young, BDO International) με κοινό έγγραφό τους έχουν απευθύνει έκκληση για τη σύγκλιση των διαφόρων λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γιατί βασίζονται σε λογιστικές αρχές και δεν παράγουν δυσνόητες λογιστικές καταστάσεις.
 - Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ως κείμενα αρχών, δεν ενθαρρύνουν την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων, αλλά επιβάλλουν στις Μονάδες να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν.

3.ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΕΚΥΨΑΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανέδειξε δυσκολίες στους ακόλουθους τομείς:

α) Λογιστικοποίηση και Αποτίμηση⁸: ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων, απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών μέσων, παροχών σε εργαζόμενους, αναβαλλόμενης φορολογίας, χρηματοοικονομικών μισθώσεων.

β) Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

γ) Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

δ) Η παράλληλη διατήρηση του απλογραφικού συστήματος και τα προβλήματα στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος καθυστέρησαν μέχρι και σήμερα την πλήρη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος.

4.ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΤΥΧΟΥΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ⁹

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα λύνουν υπάρχοντα προβλήματα, αλλά ταυτόχρονα δημιουργούν νέες ανάγκες, που πρέπει να αντιμετωπίσουν οι διοικήσεις των Μονάδων, και επιπλέον δεν είναι μόνο λογιστικό θέμα, αλλά και γενικότερα επιχειρηματική φιλοσοφία με στρατηγική σημασία.

⁸Μαραγκουδάκης Αρτ. Αλέξανδρος, «Το Απλογραφικό και το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα στη Δημόσια Υγεία. Περίπτωση: Γενικό Νοσοκομείο Ευαγγελισμός»,2011

⁹Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης Ε.Π. 2000-2006, «Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Λογιστικών Προτύπων) στις Νοσηλευτικές Μονάδες», Άξονας 5.1.

Προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠ είναι η ανάπτυξη ενός στρατηγικού πλάνου και προϋπολογισμού μετάβασης, καθώς και ο προσδιορισμός των αναγκαίων μεταβολών στα συστήματα πληροφόρησης, στις θέσεις εργασίας κλπ. Πιο συγκεκριμένα, απαιτούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Σχεδιασμός

Στη φάση του Σχεδιασμού πρέπει να προσεχθούν παράγοντες όπως:

- η ανάπτυξη αυστηρού διοικητικού σχεδίου μετάβασης (π.χ. χρονοδιάγραμμα υλοποίησης, καθορισμός υπευθύνων)
- η εκπαίδευση του προσωπικού και
- η ανάπτυξη εγχειριδίου λογιστικών αρχών

β) Καθοδήγηση

Στη φάση της Καθοδήγησης απαιτείται η ενεργός και συνεχής υποστήριξη της διοίκησης της Μονάδας. Συγκεκριμένα, η διοίκηση οφείλει:

- να καθοδηγεί και να ενθαρρύνει την εφαρμογή των ΔΛΠ
- να παρακολουθεί την υλοποίηση της εφαρμογής (επίβλεψη)
- να καθιστά σαφή τη σημασία του έργου στους εμπλεκόμενους και
- να κοινοποιεί στους εμπλεκόμενους τις ενδεδειγμένες ενέργειες εκ μέρους τους

γ) Υλικοτεχνική Υποδομή

Η ύπαρξη οργανωμένου λογιστηρίου, τα ενδεδειγμένα πληροφοριακά συστήματα καθώς και το εξειδικευμένο προσωπικό αποτελούν βασικές προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, πρέπει να διερευνηθούν από τη Μονάδα τα εξής:

- η υπάρχουσα τεχνολογική υποδομή (Η/Υ, λογιστικά προγράμματα),
- η δυνατότητα προμήθειας νέου εξοπλισμού (π.χ. η εγκατάσταση και λειτουργία αξιόπιστου πληροφοριακού συστήματος Δημόσιας, Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής),
- η επάρκεια της μηχανοργάνωσης των οικονομικών υπηρεσιών,
- η δυνατότητα προμήθειας τεχνολογικά προηγμένου λογισμικού, που να ενοποιεί τις λειτουργίες των τμημάτων των οικονομικών υπηρεσιών και επιπλέον να παρέχει τη δυνατότητα πολυδιάστατης, αναλυτικής και συνδυαστικής πληροφόρησης στη Μονάδα,
- οι υπάρχουσες δυνατότητες του προσωπικού και οι ανάγκες τους σε εκπαίδευση,
- η δυνατότητα αξιοποίησης ορισμένων στελεχών σε νέες θέσεις,
- η αναζήτηση εξειδικευμένου στο αντικείμενο προσωπικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στη θέση αυτή μπορούμε συμπερασματικά να παραθέσουμε τα ακόλουθα:

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναδύθηκαν στα πλαίσια της διεθνοποιημένης οικονομίας, όπως διαμορφώθηκε μετά τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο. Η διεύρυνση της μετοχικής βάσης της επιχείρησης σηματοδότησε την εμφάνιση της εταιρικής διακυβέρνησης και τις απορρέουσες από αυτή αυξημένες απαιτήσεις διαφάνειας. Η εμφάνιση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και η συνακόλουθη κινητικότητα των κεφαλαίων κατέστησαν αναγκαία την ομοιόμορφη διακρατικά λογιστική τυποποίηση. Τα υψηλά δημοσιονομικά ελλείμματα πολλών χωρών ανέδειξαν παγκοσμίως την ανάγκη για διαφάνεια των δημόσιων οικονομικών και για λογοδοσία. Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών επέφερε την ανάγκη συγκρισιμότητας των οικονομικών στοιχείων και μέτρησης της αποδοτικότητας των Μονάδων. Τα νέα δεδομένα οδήγησαν τις κυβερνήσεις σε μεταρρυθμίσεις για εκσυγχρονισμό του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης και για δημοσιονομική πληροφόρηση υψηλής ποιότητας. Χαρακτηριστικά των μεταρρυθμίσεων στον τομέα του Δημόσιου Λογιστικού είναι η μετάβαση από τη λογιστική ταμειακής βάσης στη λογιστική δεδουλευμένης βάσης και η εφαρμογή των ΔΛΠ.

Τα ΔΛΠ είναι ευρεία κωδικοποίηση των γενικά παραδεκτών αρχών και κανόνων της λογιστικής επιστήμης και ρυθμίζουν ουσιώδη θέματα. Στόχος και αποτέλεσμα των ΔΛΠ είναι η σύγκλιση και εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων διαφορετικών οικονομιών, όπως προσδιορίζονται από τοπικές πρακτικές, εθνικές πολιτικές ιδεολογίες, οικονομικά και νομικά συστήματα και κουλτούρα. Η συνεχής αναθεώρηση των ΔΛΠ στοχεύει ακριβώς στην αντιμετώπιση των δυσκολιών και των στρεβλώσεων που ανακύπτουν. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκρίνεται, γιατί παρέχουν δυνατότητα ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής κανόνων, ανεξάρτητα από τη γεωπολιτική θέση ή την κουλτούρα της Μονάδας, πράγμα που διευκολύνει τις οικονομικές συναλλαγές και αποφάσεις στη σύγχρονη παγκοσμιοποιημένη οικονομία. Τα ΔΛΠ διασφαλίζουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων που εκδίδονται σε εφαρμογή τους και στοχεύουν να εντοπίσουν τις μακροπρόθεσμες συνέπειες αποφάσεων και πράξεων.

Οι λόγοι που αναδείχθηκαν τα ΔΛΠ είναι τα πολλαπλά οφέλη από την εφαρμογή τους και αφορούν τόσο τη Μονάδα όσο και το εξωτερικό περιβάλλον αυτής. Η εφαρμογή των ΔΛΠ εξασφαλίζει: μεγαλύτερη διαφάνεια και την υποχρέωση για λογοδοσία, την πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (πληθυσμός, προμηθευτές, επενδυτές, μέτοχοι, κράτος, εργαζόμενοι), την αξιοπιστία των δημόσιων λογαριασμών, την ενίσχυση της αποδοτικότητας, της ανταγωνιστικότητας, της φερεγγυότητας και της συγκρισιμότητας των μονάδων, τη μείωση του χρόνου παραγωγής και του κόστους των δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών, την ορθότερη κατανομή των δημόσιων πόρων

και τον εντοπισμό των αδυναμιών. Τελικός αποδέκτης είναι το κοινό που απολαμβάνει αναβαθμισμένες δημόσιες υπηρεσίες.

Η κατάσταση που επικρατεί σήμερα διεθνώς είναι ότι πολλές χώρες έχουν εισαγάγει τα ΔΛΠ, αλλά πολύ λίγες τα έχουν υιοθετήσει και εφαρμόσει, ενώ υπάρχει παγκόσμια τάση υιοθέτησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση. Εξάλλου, η εφαρμογή των ΔΛΠ και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση υποστηρίζεται και από διεθνείς οργανισμούς όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το Συμβούλιο της Ευρώπης, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, το NATO, ο ΟΗΕ, η Παγκόσμια Τράπεζα, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Interpol. Επιπρόσθετα, η εφαρμογή των ΔΛΠ και της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση προτείνεται και από την Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Λογιστών, τη Διαρκή Επιτροπή Νοσοκομείων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τη Διαρκή Επιτροπή Ευρωπαίων Ιατρών και την Ένωση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προσκρούει σε εμπόδια και ουσιαστικά δεν υφίσταται, εκτός από την περίπτωση της υποχρεωτικής εφαρμογής τους από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες. Η κατάσταση που επικρατεί στις Νοσοκομειακές Μονάδες στην Ελλάδα σήμερα είναι: πολλές δεν έχουν εφαρμόσει τα ΔΛΠ, παρά την υποχρέωσή τους με το άρθ. 27 του Ν. 3599/2005, μερικές εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ και κάποιες είναι στο στάδιο της προκήρυξης δημόσιου διαγωνισμού για την προμήθεια κατάλληλου λογισμικού και την παροχή λογιστικών εργασιών, προκειμένου να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ. Σε σχετικές έρευνες διαπιστώνεται, επίσης, ανεπάρκεια στη χρήση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και στη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και περιορισμένη συνδυαστική χρήση των ΔΛΠ με πληροφοριακά συστήματα, που αποδίδεται εν μέρει στην έλλειψη οργανωμένου σχεδιασμού, στην έλλειψη συντονισμού, στο ανεπαρκές προσωπικό και στην απουσία χρηματοδότησης. Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι πάντως επιβεβλημένη, για να παταχθούν τα εκτεταμένα φαινόμενα της διαφθοράς και της διασπάθισης δημόσιου χρήματος στα ελληνικά Νοσοκομεία.

Για να υιοθετηθούν πραγματικά τα ΔΛΠ από τα ελληνικά Νοσοκομεία, πρέπει να ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις και περιορισμοί: Να εφαρμόζονται απρόσκοπτα και χωρίς παρεκκλίσεις ενταγμένα σε ευρύτερο πλαίσιο οργανωσιακής κουλτούρας. Να γίνεται συνδυασμένη εφαρμογή τους με την εφαρμογή της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση ώστε να παρέχεται ολοκληρωμένη και ακριβής εικόνα της οικονομικής κατάστασης και των υποχρεώσεων της Μονάδας. Να γίνεται συνδυασμένη εφαρμογή τους και με την εφαρμογή πληροφοριακών συστημάτων. Να ισχύουν οι βασικές αρχές ότι η οικονομική ουσία είναι πάνω από το νομικό τύπο, να τηρείται η σχέση συνάφειας και αξιοπιστίας των πληροφοριών και η ισορροπία μεταξύ οφέλους από την πληροφόρηση και κόστους για την πληροφόρηση. Τέλος, να εξασφαλίζονται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή η κατανοητότητα (από χρήστες με σχετικές γενικές γνώσεις και με επίδειξη εύλογης επιμέλειας), η συνάφεια (με τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών τους) και η αξιοπιστία τους (δηλαδή να μην περιέχουν ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις, να είναι ουδέτερες, να εξασφαλίζουν την ουσία έναντι του νομικού τύπου και να παρουσιάζουν τα οικονομικά στοιχεία πιστά, πλήρως και με σύνεση).

Μελλοντικά, διαφαίνεται ως πιθανή η συνέχιση της τάσης για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος δημοσιονομικής πληροφόρησης διεθνώς και η επικράτηση των ΔΛΠ έναντι άλλων λογιστικών προτύπων, καθώς υποστηρίζεται και από ισχυρούς διεθνείς οργανισμούς. Στόχος, εξάλλου, για το μέλλον είναι να δημιουργηθούν πρότυπα κατάλληλα και προσαρμοσμένα στις ιδιαιτερότητες του Δημοσίου Τομέα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Βλάχος Χ., Λουκά Λ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Global Training, Αθήνα, 2007
- ❖ Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση», Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α΄.
- ❖ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 2006, Νομική Βιβλιοθήκη, Έκδοση 2007.
- ❖ Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Προγράμματα Συμπληρωματικής Εκπαίδευσης, Πρόγραμμα «029-Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 2010, Π.Ε.Πετράκης.
- ❖ Ειδική Υπηρεσία Διαχείρισης Ε.Π. 2000-2006, «Μελέτη για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Λογιστικών Προτύπων) στις Νοσηλευτικές Μονάδες», Άξονας 5.1.
- ❖ Hood, C., 'The New Public Management' in the 1980s: Variations on the Theme', Accounting Organizations and Society, 1995.
- ❖ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-Θεωρία και Πράξη», εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη, 2006
- ❖ Κεμεντζεσίδου Παναγιώτα, «Πληροφοριακά Συστήματα υποστήριξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η εφαρμογή τους σε Νοσοκομειακές Μονάδες», Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Στρατηγική στη Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2011
- ❖ Κώτσιος-Κοντοκώτσιος Παρμενίων, «Επιπτώσεις από την Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών Εταιριών-Μια Εμπειρική Έρευνα», Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2007.
- ❖ Μαραγκουδάκης Αρτ. Αλέξανδρος, «Το Απλογραφικό και το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα στη Δημόσια Υγεία. Περίπτωση: Γενικό Νοσοκομείο Ευαγγελισμός», Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη «Λογιστική και Χρηματοοικονομική», ΤΕΙ Πειραιά, Αθήνα, 2011.
- ❖ Ξεφτέρης Αθανάσιος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα», Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας 2008-2009.

- ❖ Παπαδέας Π.,(2007): *«Κοστολόγηση και λήψη αποφάσεων: περίπτωση πανεπιστημιακών τμημάτων»*, Διδακτορική Διατριβή, Πειραιάς.
- ❖ Πολίτου Μακρύνα, *«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο Δημόσιο Τομέα. Περίπτωση Ν.Π.Δ.Δ.»*, Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, 2012.
- ❖ Πολύζος Ν., (2007): *«Χρηματοοικονομική διοίκηση μονάδων υγείας»*, Εκδόσεις Διονίκος, Αθήνα.
- ❖ Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., *«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες»*, Εκδόσεις Σταμούλη και Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 2002
- ❖ Τσακλάγκανος Α., *«Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»*, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2006

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Διονύσης Φάκος, *Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωρισμένες Οικονομίες*.
- ❖ Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, «*Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών*», Ιανουάριος 2002.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.wikipaideia.gr

www.euretirio.gr

www.kainotom.gr

www.kerdos.gr

www.taxheaven.gr

www.express.gr