

## **IPSAS 2: Καταστάσεις ταμειακών ροών**

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## IPSAS 2: Καταστάσεις ταμειακών ροών

Το IPSAS 2 προδιαγράφει την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οντότητας του δημοσίου τομέα μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Το παρόν Πρότυπο είναι βασισμένο στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 «Καταστάσεις ταμειακών ροών».

### Βασικοί Ορισμοί

**Ταμειακές ροές** είναι τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων. Τα **ταμειακά διαθέσιμα** αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορούν να αναληφθούν άμεσα, ενώ **ταμειακά ισοδύναμα** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων, και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

### Παρουσίαση της κατάστασης ταμειακών ροών

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

Το ποσό των ταμειακών ροών που προέρχεται από **λειτουργικές δραστηριότητες** είναι ένας δείκτης-κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οντότητας του δημοσίου τομέα χρηματοδοτούνται από φόρους (άμεσους και έμμεσους) ή από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Παράδειγμα ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

- (α) εισπράξεις από φόρους, δασμούς και πρόστιμα
- (β) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών
- (γ) εισπράξεις από επιχορηγήσεις ή μεταβιβάσεις από την κεντρική κυβέρνηση ή από άλλες οντότητες του δημοσίου τομέα
- (δ) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα
- (ε) πληρωμές προς άλλες οντότητες του δημοσίου για την χρηματοδότηση των λειτουργιών τους (με εξαίρεση τα δάνεια)
- (στ) πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- (ζ) πληρωμές σε εργαζομένους και για λογαριασμό τους
- (η) εισπράξεις και πληρωμές ενός ασφαλιστικού τομέα, ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές

(θ) πληρωμές για φόρους ακίνητης περιουσίας ή εισοδήματος (όπου υπάρχει) σε σχέση με τις λειτουργικές δραστηριότητες

(ι) εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση

(ια) εισπράξεις ή πληρωμές από διακοπείσες δραστηριότητες

(ιβ) εισπράξεις ή πληρωμές από διακανονισμούς νομικών προσφυγών

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

(α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών

(β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμειακές ροές.

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

(α) πληρωμές για την απόκτηση ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια

(β) εισπράξεις από πωλήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων

(γ) πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οντοτήτων, χρεωστικών τίτλων άλλων οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση)

(δ) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οντοτήτων ή χρεωστικών τίτλων άλλων οντοτήτων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση)

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

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

(ζ) πληρωμές για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες, και

(η) εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Όταν μια σύμβαση λογιστικοποιείται ως αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσης, τότε οι ταμειακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμειακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

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

(α) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων

(β) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων, και

(γ) καταβολές μετρητών του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από χρηματοδοτική μίσθωση.

Η οντότητα του δημόσιου τομέα θα εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

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

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

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

Το σύνολο των ταμειακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και από διαθέσεις ελεγχόμενων οντοτήτων ή άλλων μονάδων, θα παρουσιάζεται ξεχωριστά και θα κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων και θα παρουσιάζει μια συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμειακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης.

Στην συνέχεια ακολουθούν υποδείγματα της κατάστασης ταμειακών ροών.

**Κατάσταση Ταμειακών Ροών Άμεση μέθοδος**  
**Οντότητα Δημοσίου Τομέα – Ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών για την**  
**περίοδο που έληξε 31 Δεκεμβρίου 20Χ2**

	20Χ2	20Χ1
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Εισπράξεις		
Φορολογία	X	X
Πώληση αγαθών και υπηρεσιών	X	X
Επιχορηγήσεις	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Άλλες εισπράξεις	X	X
Πληρωμές		
Κόστη εργαζομένων	(X)	(X)
Συντάξεις	(X)	(X)
Προμηθευτές	(X)	(X)
Τόκοι πληρωθέντες	(X)	(X)
Άλλες πληρωμές	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Αγορά εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	(X)	(X)
Πρόσοδος από πώληση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	X	X
Πρόσοδος από πώληση επενδύσεων	X	X
Αγορά τίτλων σε ξένο νόμισμα	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Πρόσοδος από δανεισμό	X	X
Αποπληρωμή δανείων	(X)	(X)
Διανομή/μερίσματα στην κυβέρνηση	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Καθαρή αύξηση/ (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

### Σημειώσεις στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών

#### (α) Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα αποτελούν μετρητά και καταθέσεις σε τράπεζες και επενδύσεις σε τίτλους χρηματαγοράς. Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα που περιλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αποτελούνται από τα ακόλουθα ποσά της κατάστασης οικονομικής θέσης:

	20X2	20X1
Μετρητά και καταθέσεις σε τράπεζες	X	X
Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Η οντότητα έχει μη αξιοποιηθείσες ευχέρειες δανεισμού ύψους X, από τις οποίες X πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε έργα υποδομών.

#### (β) Ενσώματα πάγια

Κατά την διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα απέκτησε ενσώματα πάγια με συνολικό κόστος X από τα οποία X αποκτήθηκαν μέσω επιχορηγήσεων από την κυβέρνηση. Ταμειακές πληρωμές X έγιναν για την αγορά ενσώματων παγίων.

(γ) Συμφωνία των καθαρών ταμειακών ροών από επενδυτικές δραστηριότητες με το καθαρό πλεόνασμα / (έλλειμμα) από συνήθεις δραστηριότητες

	20X2	20X1
<b>Πλεόνασμα ή έλλειμμα</b>	X	X
<b>Κινήσεις μη-ταμειακών διαθεσίμων</b>		
Απόσβεση	X	X
Χρεολύσια	X	X
Αύξηση προβλέψεων για επισφαλείς χρεώστες	X	X
Αυξήσεις πληρωτέων	X	X
Αυξήσεις δανεισμού	X	X
Αύξηση προβλέψεων για κόστη εργαζομένων	X	X
(Κέρδη)/ζημίες από πώληση ενσώματων παγίων	(X)	(X)
(Κέρδη)/ζημίες από πώληση επενδύσεων	(X)	(X)
Αύξηση άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	(X)	(X)
Αύξηση επενδύσεων λόγω αναπροσαρμογής	(X)	(X)
Αυξήσεις εισπρακτέων	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>	<u>X</u>	<u>X</u>

**Κατάσταση Ταμειακών Ροών Έμμεση μέθοδος**

**Οντότητα Δημοσίου Τομέα – Ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών για την περίοδο που έληξε 31 Δεκεμβρίου 20Χ2**

	20Χ2	20Χ1
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Πλεόνασμα ή έλλειμμα	X	X
<b>Κινήσεις μη-ταμειακών διαθεσίμων</b>		
Απόσβεση	X	X
Χρεολύσια	X	X
Αύξηση προβλέψεων για επισφαλείς χρεώστες	X	X
Αυξήσεις πληρωτέων	X	X
Αυξήσεις δανεισμού	X	X
Αύξηση προβλέψεων για κόστη εργαζομένων	X	X
(Κέρδη)/ζημίες από πώληση ενσώματων παγίων	(X)	(X)
(Κέρδη)/ζημίες από πώληση επενδύσεων	(X)	(X)
Αύξηση άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	(X)	(X)
Αύξηση επενδύσεων λόγω αναπροσαρμογής	(X)	(X)
Αυξήσεις εισπρακτέων	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>	X	X
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Αγορά εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	(X)	(X)
Πρόσοδος από πώληση εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	X	X
Πρόσοδος από πώληση επενδύσεων	X	X
Αγορά τίτλων σε ξένο νόμισμα	(X)	(X)
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	(X)	(X)
<b>ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</b>		
Πρόσοδος από δανεισμό	X	X
Αποπληρωμή δανείων	(X)	(X)
Διανομή/μερίσματα στην κυβέρνηση	(X)	(X)

**Σημειώσεις στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

*(α) Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα*

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα αποτελούν μετρητά και καταθέσεις σε τράπεζες και επενδύσεις σε τίτλους χρηματαγοράς. Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα που περιλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αποτελούνται από τα ακόλουθα ποσά της κατάστασης οικονομικής θέσης:

	20X2	20X1
Μετρητά και καταθέσεις σε τράπεζες	X	X
Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X

Η οντότητα έχει μη αξιοποιηθείσες ευχέρειες δανεισμού ύψους X, από τις οποίες X πρέπει να χρησιμοποιηθούν σε έργα υποδομών.

*(β) Ενσώματα πάγια*

Κατά την διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα απέκτησε ενσώματα πάγια με συνολικό κόστος X από τα οποία X αποκτήθηκαν μέσω επιχορηγήσεων από την κυβέρνηση. Ταμειακές πληρωμές X έγιναν για την αγορά ενσώματων παγίων.