

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Κ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η «ΣΥΜΒΟΛΗ» ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΗ

Σπουδάστριες:

ΚΩΣΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΔΟΚΙΑ

ΣΠΗΛΙΩΤΗ ΓΚΟΛΦΩ

Υπεύθυνος Καθηγητής - Εισηγητής:

Α. ΓΙΑΚΟΥΜΑΤΟΣ

ΠΑΤΡΑ- 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ:

Περίληψη..... Σελ.1

Εισαγωγή..... Σελ.2

Κεφάλαιο 1 « Ο ρόλος του Λογιστή – Φοροτεχνικού»

1.1 Το έργο των Λογιστών Φοροτεχνικών και το περιεχόμενο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας.....Σελ.5

1.2 Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των Λογιστών Φοροτεχνικών.....Σελ.6

1.3 Οι παράγοντες που επηρεάζουν το Λογιστικό επάγγελμα.....Σελ.7

1.3.1 Οι πρωταρχικοί παράγοντες που επηρεάζουν το λογιστικό επάγγελμα.....Σελ.7

1.3.2 Άλλοι (δευτερογενείς) παράγοντες επηρεασμού του λογιστικού επαγγέλματος.....Σελ.10

Κεφάλαιο 2 « Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και η ανανεωμένη έκδοση των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης»

2.1 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Σελ.15

2.2 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων..... Σελ.16

2.3 Υποχρεώσεις των μελών της IASC..... Σελ.17

2.4 Διεθνή και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα..... Σελ.18

2.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης..... Σελ.19

2.6 Ποιες επιχειρήσεις πρέπει να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Σελ.20

2.7 Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π..... Σελ.21

2.8 Γλώσσα..... Σελ.23

2.9 Το κύρος των Προτύπων..... Σελ.23

2.10 Τα ισχύουσα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα..... Σελ.24

**Κεφάλαιο 3: «Η εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων για τον
αποτελεσματικότερο έλεγχο των επιχειρήσεων και ο ρόλος του Ορκωτού
ελεγκτή»**

3.1 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου Σελ.72

3.1.1 Φύση και Στοιχεία Εσωτερικής Οργάνωσης και Ελέγχου..... Σελ.72

3.1.1.1 Ορισμός εσωτερικού ελέγχου..... Σελ.72

3.1.1.2 Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου Σελ.75

3.1.2 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου Σελ.76

3.1.3 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου Σελ.77

3.1.4 Χαρακτηριστικά Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου Σελ.78

3.1.5 Εσωτερικός Έλεγχος και Ορκωτός Ελεγκτής..... Σελ.80

3.1.6 Μελέτη του Συστήματος Εσωτερικού ελέγχου Σελ.83

3.1.6.1 Χρόνος μελέτης και αξιολόγησης εσωτερικού ελέγχου Σελ.83

3.1.6.2 Μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου Σελ.85

3.1.6.3 Μέθοδοι μελέτης εσωτερικού ελέγχου Σελ.86

3.1.7 Αξιολόγηση Εσωτερικού Ελέγχου Σελ.86

3.2 Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων Σελ.88

3.2.1 Η ανάγκη δημιουργίας της ΕΛΤΕ..... Σελ.88

3.2.2 Λευκά Πιστοποιητικά Σελ.90

3.2.3 Η κατάσταση που επικρατούσε παλαιότερα..... Σελ.90

3.2.4 Ποιές είναι οι νέες ρυθμίσεις Σελ.91

3.2.5 Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων Σελ.93

3.2.6 Οργάνωση της Ε.Λ.Τ.Ε..... Σελ.94

3.3 Κοινωνική Προσφορά Σελ.95

3.3.1 Η ανάγκη για Κοινωνική Ευθύνη Σελ.95

3.3.2 Τα συνηθέστερα λάθη στην Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη
(Ε.Κ.Ε)..... Σελ.97

3.3.3 Τα Όρια Ευθύνης και η Επαγγελματική Ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή/Λογιστή.....	Σελ.100
3.3.3.1 Η ηθική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή.....	Σελ.100
3.3.3.2 Η επαγγελματική ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή.....	Σελ.102
3.4 Η εφαρμογή της Εταιρικής Διακυβέρνησης	Σελ.108
3.4.1 Τι είναι Εταιρική Διακυβέρνηση.....	Σελ.108
3.4.2 Η σημασία της Εταιρικής Διακυβέρνησης για τους μετόχους	Σελ.111
3.4.3 Οι πιο σημαντικές αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης.....	Σελ.111
3.4.4 Εσωτερικός κανονισμός και εσωτερικός έλεγχος σύμφωνα με την Εταιρική Διακυβέρνηση	Σελ.113
3.5 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	Σελ.114
3.5.1 Διαδικασία Έκδοσης Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.....	Σελ.114
3.5.2 Βασικές οδηγίες Προτύπων.....	Σελ.115

Κεφάλαιο 4: « Οι Οικονομικές Καταστάσεις εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών »

4.1 Οικονομικές Καταστάσεις της Ανώνυμης Εταιρείας Τσιμέντων Τιτάν	Σελ.124
4.2 Όμιλος εταιρειών διαγνωστικού και θεραπευτικού κέντρου Αθηνών Υγεία ΑΕ.	Σελ.151
4.3 Ανώνυμη Εταιρεία παροχής Επενδυτικών και Χρηματοοικονομικών, Συμβουλευτικών, Επιμορφωτικών Υπηρεσιών και Ανάπτυξης υψηλής τεχνολογίας στην πληροφορική και στις τηλεπικοινωνίες	Σελ.175
4.4 Σχολιασμός των εκθέσεων των Ορκωτών Ελεγκτών	Σελ.188

Κεφάλαιο 5: « Γενικά συμπεράσματα για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων & για τη «συμβολή» του ορκωτού ελεγκτή »

5.1 Ο Νόμος sarbanes - oxley: οφέλη και επιπτώσειςΣελ.190

5.2 Προβλήματα και επιδράσεις στη λογιστική εικόνα των επιχειρήσεωνΣελ.196

5.2.1 Προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.....Σελ.196

5.2.2 Κυριότερες επιδράσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων με την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.....Σελ.198

5.3 Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών

ΠροτύπωνΣελ.202

5.4 Η «Συμβολή» του Ορκωτού Λογιστή στην σημερινή οικονομική κρίση.....Σελ.206

Βιβλιογραφία.....Σελ.208

Περίληψη:

Η παρούσα εργασία έχει ως αντικείμενο την παρουσίαση και ανάλυση των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων. Ασχοληθήκαμε με τις Οικονομικές Καταστάσεις τριών εταιρειών, οι οποίες αποτελούνται από:

- ✓ Τον Ισολογισμό,
- ✓ Τα Αποτελέσματα Χρήσης,
- ✓ Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων κεφαλαίων,
- ✓ Την Κατάσταση Ταμιακών Ροών,
- ✓ Την Έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή και
- ✓ Το Προσάρτημα (Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων)

Καθοριστικό ρόλο στην ορθότερη και αποτελεσματικότερη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί η «συμβολή» του ορκωτού λογιστή, ο οποίος αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής και ασκεί το έργο του με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Ευχαριστούμε θερμά τον καθηγητή μας κ. Γιακουμάτο Αριστείδη για την πολύτιμη βοήθειά του.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ:

Η σημαντικότερη μέχρι σήμερα πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών παραμένει το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης, στηριζόμενο στις αρχές της λογιστικής ιστορικού κόστους. Προσφερόμενες με τη μορφή των καθιερωμένων οικονομικών καταστάσεων και για εξωτερική βασικά χρήση οι πληροφορίες αυτές αποτελούν τα σπουδαιότερα αριθμητικά στοιχεία από όλη τη μεγάλη «γκάμα» πληροφοριών που είναι στη διάθεση του χρηματοοικονομικού ελεγκτή και αναλυτή. Επειδή όμως τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι προϊόν μετρήσεων που στηρίζονται σε μια σειρά από αρχές, παραδοχές και εκτιμήσεις, αλλά και συμφέροντα, η ανεξέλεγκτη μέτρηση και παρουσίασή τους μπορεί να παραπλανήσει το χρήστη τους. Οι σε όλους γνωστές οικονομικές καταστάσεις είναι το προϊόν του λογιστικού συστήματος κάθε επιχείρησης, που ακολουθεί τη λογιστική διαδικασία ιστορικού κόστους και χαρακτηρίζεται, κυρίως, από την τεχνική της διπλογραφικής μεθόδου, όπως αυτή περιγράφηκε για πρώτη φορά το 1494 από τον Luca Pacioli. Σε αναζήτηση ακόμα μιας δικής της θεωρίας, η Λογιστική είναι πιο πολύ γνωστή από την τεχνική της πλευρά, παρά από τη θεωρητική. Έτσι, πολλοί αναφέρονται σ' αυτήν ως τη διαδικασία της συλλογής, καταχώρησης, ομαδοποίησης και τελικά, παρουσίασης μετρήσεων και άλλων πληροφοριών γύρω από την οικονομική κατάσταση και δραστηριότητα μιας μονάδας, με κύρια επιδίωξη να συμβάλλουν στην εκτίμηση των αποτελεσμάτων τούτης, της παρούσας οικονομικής θέσεως της, καθώς και στην πρόβλεψη των προοπτικών της.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων, που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους σε Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην «εύλογη»

(πραγματοποιήσιμη) αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες με τις καταστάσεις αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες βασίμως να θεωρούνται ότι αφορούν πραγματοποιήσιμες αξίες και να είναι ομοιόμορφες και συγκρίσιμες σε Διεθνές επίπεδο.

Η υιοθέτησή τους στοχεύει στην προστασία της βιωσιμότητας των βιώσιμων επιχειρήσεων, οι οποίες αποτελούν τα κύτταρα της κοινωνικής οικονομίας που παράγουν αγαθά και προσφέρουν εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη και κοινωνική πρόοδο.

Για τον ελεγκτή, σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της ελεγχόμενης μονάδας στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος). Αλλά και κατά τη γενικώς παραδεκτή αντίληψη, ο έλεγχος που διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές έχει ως επί το πλείστον στόχο τη διαπίστωση της ορθής (ακριβοδίκαιης), παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσης, δηλαδή την περιουσιακή και κεφαλαιακή (πηγές) διάρθρωση της μονάδας στην αναφερόμενη ημερομηνία, καθώς και τις μεταβολές τούτης ως αποτέλεσμα της δραστηριοποίησής της, κατά τη διαρρέυσασα περίοδο, αλλά και άλλων ενεργειών, π.χ. χρηματοδότησης κ.λ.π.

Πιο συγκεκριμένα, το αντικείμενο του ελέγχου στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής είναι κατά κύριο λόγο ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που συνιστούν την εικόνα μιας οικονομικής μονάδας. Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι επαληθεύεται ο απολογισμός (αναφορά) των υπευθύνων να δώσουν λογαριασμό στους έχοντες έννομο συμφέρον γι' αυτό. Στα πλαίσια αυτά ελέγχεται, αναγκαστικά, το (λογιστικό) σύστημα, βάσει του οποίου γίνεται η αρχική μέτρηση και αναφορά, καθώς επίσης και η οργάνωση

της μονάδας, οι αρχές λειτουργίας της και η επάρκεια εμπλεκόμενων και παραπλήσιων του λογιστικού συστήματος συστημάτων.

Ο ρόλος του λογιστή-φοροτεχνικού

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ

1.1 Το έργο των Λογιστών Φοροτεχνικών και το περιεχόμενο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας

Λογιστής Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων.¹

Ο σύγχρονος Λογιστής σήμερα, λειτουργεί σαν μια δρώσα κινητήρια δύναμη μέσα στο επιχειρησιακό περιβάλλον, συμμετέχει στη λήψη αποφάσεων και παρέχει συμβουλές χρηματοοικονομολογιστικού περιεχομένου σε όλα τα επίπεδα της διοικητικής πυραμίδας. Ταυτόχρονα, η υψηλή του επιστημονική κατάρτιση συμπληρώνεται με τη γνώση παράλληλων και συγγενών οικονομικών επιστημών, όπου η αλληλεπίδραση της λογιστικής του παιδείας και των γνώσεων που αποκτά από το ευρύτερο οικονομικό πεδίο, είναι εμφανής σε οποιοδήποτε στάδιο της δράσης του.

Το έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι:

- 1) Η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών.
- 2) Η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και ο έλεγχος της τυπικής επάρκειας και ακρίβειας των στοιχείων και παραστατικών.
- 3) Η ενημέρωση και τήρηση των φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

¹ Κωδικοποιημένο κείμενο του ΠΔ 340/1998 << Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της άδειας ασκήσεώς του>>. (Συμπεριλαμβάνονται οι τροποποιήσεις με τους Ν. 2771/1999, Ν. 2873/2000 και Ν. 3470/2006).

- 4) Η κατάρτιση και η υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιχειρήσεων και οργανισμών.
- 5) Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και η επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές.
- 6) Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές.
- 7) Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

1.2 Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των Λογιστών Φοροτεχνικών

Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των Λογιστών – Φοροτεχνικών είναι:

- 1) Ο λογιστής φοροτεχνικός εκπροσωπεί τον εντολέα του ενώπιον Διοικητικών και Φορολογικών Αρχών και Επιτροπών, συντάσσει όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική και εφαρμοζόμενη στις φορολογικές αρχές νομοθεσία έγγραφα, διεξάγει κάθε φορολογική διατύπωση και ενεργεί κάθε πράξη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν λογιστικών και φοροτεχνικών εργασιών.
- 2) Όλα τα έγγραφα που συντάσσονται από το λογιστή φοροτεχνικό, φέρουν εκτός από την υπογραφή του και σφραγίδα στην οποία αναγράφεται υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο αυτού, η τάξη και ο αριθμός αδείας ασκήσεως επαγγέλματος, ο αριθμός του φορολογικού του μητρώου και η διεύθυνση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

- 3) Για την εκτέλεση των αναφερόμενων απαιτείται έγγραφη εξουσιοδότηση του εντολέα. Σε περίπτωση ανάκλησης της εξουσιοδότησης, ο εντολέας υποχρεούται να γνωστοποιήσει την ανάκληση στην αρμόδια αρχή.
- 4) Ο λογιστής φοροτεχνικός δικαιούται και ο εντολέας αντίστοιχα υποχρεούται στη χορήγηση των κάθε είδους στοιχείων και παραστατικών τα οποία κρίνονται από το λογιστή φοροτεχνικό αναγκαία για την ορθή εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν εργασιών.²

1.3 Οι παράγοντες που επηρεάζουν το Λογιστικό επάγγελμα

1.3.1 Οι πρωταρχικοί παράγοντες που επηρεάζουν το λογιστικό επάγγελμα

Σε πρόσφατη συνέντευξη του προέδρου της νεοσυσταθείσας Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) προτρέπονται οι λογιστές «να εγκαταλείψουν την τυπολατρική λογιστική του παρελθόντος» και «να πάνουν να λειτουργούν ως καταστιχογράφοι αλλά ως οικονομικοί αναλυτές».

Σχολιάζοντας την παραίνεση, θα προσθέταμε τα εξής: Το λογιστικό επάγγελμα λειτουργεί και αναπτύσσεται στο επιχειρηματικό πεδίο. Αυτό ίσχυε από την εφεύρεση της λογιστικής, της οποίας ο αρχικός στόχος ήταν η μέτρηση και η καταγραφή οικονομικών δεδομένων, εξελικτικά έφτασε όμως να υπηρετεί πολύπλοκους σκοπούς στο ευρύτερο κοινωνικο-οικονομικό γίγνεσθαι. Από την αρχική εφαρμογή της λογιστικής, το περιβάλλον, θεσμικό και κυρίως οικονομικό, είναι αυτό που καθορίζει τον ρόλο των λογιστών και όχι το αντίθετο. Είναι προφανές ότι ο λογιστής έχει άλλο ρόλο σε μία οικονομία του τρίτου ή τέταρτου κόσμου, από αυτόν στην Ελλάδα και με την σειρά του από τον λογιστή που η εργασία του μπορεί να επηρεάζει οικονομικές καταστάσεις εταιρειών στην Wall Street. Τα συμφέροντα και τα μεγέθη είναι ανόμοια και

² www.oe-e.gr

Ο ρόλος του λογιστή-φοροτεχνικού

ετεροβαρή και επειδή η λογιστική αυτά καταγράφει, αλλάζει η σημαντικότητα ακόμα και αν όλα τα άλλα στηρίζονται στις ίδιες αρχές και τεχνικές. Διαφορετικά, ίσως να άλλαζαν τα κακώς κείμενα στη χώρα μας με μια έφοδο λογιστών στα χειμερινά ανάκτορα, την σύλληψη της Γραφειοκρατίας και τον αποκεφαλισμό της σε γκιλοτίνα έξω από το Υπουργείο Οικονομικών στην πλατεία Συντάγματος.

Υπάρχουν βέβαια και **άλλοι σημαντικοί παράγοντες** που επηρεάζουν το πώς λειτουργούν οι λογιστές, όπως *το επίπεδο εκπαίδευσης της χώρας και η νοοτροπία*. Μάλιστα η τελευταία έχει την τάση να αναπαράγεται και να αποτελεί ισχυρό οχυρό αντίστασης σε οποιαδήποτε αλλαγή που δεν την βολεύει. Η παρουσία τους όμως δεν αναιρεί το προαναφερθέν βασικό συμπέρασμα. Αυτός είναι και ο λόγος που ο ρόλος των λογιστών στις ανεπτυγμένες οικονομικά χώρες είναι διαφορετικός από αυτόν στις αναπτυσσόμενες. Είναι χαρακτηριστικό ότι το μέσο επίπεδο αμοιβών των πιστοποιημένων λογιστών στις ανεπτυγμένες ξεπερνά σήμερα το αντίστοιχο των γιατρών ή δικηγόρων. Στην Ελλάδα, παρότι δεν ισχύει το προαναφερθέν, λόγω όμως της οικονομικής ανάπτυξης των τελευταίων δεκαετιών, οι αποπληθωρισμένες (πραγματικές) αμοιβές των οικονομικών διευθυντών την δεκαετία 1995-2005 αυξήθηκαν κατά 47% περισσότερο από όλες τις άλλες θέσεις που μετρήθηκαν.

Υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στο επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης και της σημαντικότητας του λογιστικού επαγγέλματος, και θα ήταν από την φύση του επαγγέλματος αδύνατον να ίσχυε το αντίστροφο. Όμως, αυτή η συσχέτιση δεν είναι γραμμική και διαφοροποιείται και από άλλες μεταβλητές, όπως είναι, για παράδειγμα, *η θέση που κατέχει η χώρα στην οικονομική ανάπτυξη*, καθώς και στη *γραφειοκρατία*, με συνέπεια εξαιτίας όλων αυτών ο ρόλος του λογιστή να μην είναι κατ' απόλυτο τρόπο προκαθορισμένος.

Ειδική αναφορά πρέπει να γίνει στον παράγοντα νοοτροπία, ο οποίος παρότι δευτερογενής, αποτελεί τον γενετικό κώδικα που μεταβιβάζεται από γενιά σε γενιά. Στην Ελλάδα χιλιάδες λογιστές πήραν το επαγγελματικό βάπτισμα του πυρός περιμένοντας στην σειρά να τρυπήσουν κούτες από χαρτιά στο τμήμα θεώρησης βιβλίων κάποιας εφορίας. Στη συνέχεια της καριέρας τους σαν βοηθοί λογιστές ανάμεσα στα σημαντικότερα καθήκοντα τους ήταν το με πόσα ψηφία θα αναγράφεται η ώρα στο δελτίο αποστολής, σε πόσα αντίγραφα εκτυπώνονται παραστατικά με περίεργα ονόματα, τί διαδικασίες ακολουθούνται στις «τριγωνικές» παραδόσεις, και άλλα παρόμοια τα οποία αντί να μειωθούν αυξάνονται τα τελευταία χρόνια. Σαν προϊστάμενοι λογιστηρίου αργότερα ήρθαν αντιμέτωποι, σαν τερματοφύλακες σε εκτέλεση πέναλτι, με την αυθαίρετη ερμηνεία φορολογικών νόμων ή νομοθετικών κενών που υπήρχαν ή και δημιουργήθηκαν με την πρακτική των ελέγχων. Το τεκμήριο ενοχής που εφαρμόζεται στην διάρκεια των φορολογικών ελέγχων και μεταφράζεται στο «όλοι φοροδιαφεύγουν εκτός αν αποδείξουν το αντίθετο», ανατροφοδοτεί την παραβατική νοοτροπία επαγγελματιών και επιχειρήσεων, που αποτελούν τον επαγγελματικό χώρο των λογιστών. Αυτό συμβαίνει γιατί απενοχοποιούν οι ελεγχόμενοι την ιδέα ότι είναι φορολογικά παράνομοι, με αποτέλεσμα να έχουν κίνητρο μόνο την ταμειακή ενίσχυση της φοροδιαφυγής, με από μηχανής θεό τον «συμβιβασμό». Οι φορολογικές «περαιώσεις», που έχουν καθιερωθεί τα τελευταία χρόνια σαν κρατική εισπρακτική τακτική, επιβεβαιώνουν με τον πιο επίσημο τρόπο κάθε αρνητικό φορολογικό στερεότυπο και, το σπουδαιότερο, υποβαθμίζουν (για την ακρίβεια ακυρώνουν) τον ρόλο του λογιστή-φοροτεχνικού.

Είναι αυτές οι πρακτικές και η επί χρόνια άσκησή τους που έχουν εκπαιδεύσει χιλιάδες επαγγελματίες, σε σημείο που φαντάζουν ρομαντικές οι παραινέσεις πως «οι λογιστές είναι αυτοί που θα χρειαστεί να αλλάξουν τη νοοτροπία τους κι αυτό θα το πετύχουν με τη συνεχή ενημέρωση και τη δια βίου εκπαίδευση».

Ο ρόλος του λογιστή-φοροτεχνικού

Η ενημέρωση και η εκπαίδευση που κυρίως φροντίζουν να έχουν οι περισσότεροι λογιστές για να είναι χρήσιμοι επαγγελματικά, είναι η εμβάθυνση στις χιλιάδες σελίδες εγκυκλίων που εκδίδονται κάθε χρόνο από το Υπουργείο Οικονομικών, οι οποίες ερμηνεύουν τις συνεχείς αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας.

Θα πρέπει τέλος να τονισθεί, ότι η νοοτροπία δεν αφορά μόνο τους λογιστές, αλλά και αυτούς στους οποίους κυρίως απευθύνεται το έργο τους στο εσωτερικό (επιχείρηση/οργανισμός) και στο εξωτερικό (ενδιαφερόμενοι τρίτοι, όπως Κράτος, Τράπεζες, επενδυτές κ.λπ.) περιβάλλον. Υπάρχουν επιχειρήσεις με υγιή και άλλες με άρρωστη νοοτροπία, και αυτό επηρεάζει τους ρόλους εκατέρωθεν. Ο λογιστής θα μοιάζει να κάνει έφοδο στους ανεμόμυλους με «πανοπλία» την οικονομική ανάλυση «καβάλα» στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όταν η επιχείρηση στην οποία εργάζεται ζητάει άλλα από αυτόν. Με την ψήφιση ενός νόμου και μόνο δεν ανατρέπεται το ότι «μέχρι τώρα καλός λογιστής θεωρούνταν αυτός που είχε καλές σχέσεις με την εφορία κι αυτός που ήξερε να ωραιοποιεί έναν ισολογισμό», ούτε επιβάλλεται με διατάγματα το ότι «ο λογιστής γίνεται πλέον οικονομικός αναλυτής, γιατί θα πρέπει να αναζητά την ουσία της συναλλαγής και να μην αρκείται στον τύπο». Η ποιότητα και τα χαρακτηριστικά του οργανισμού και κυρίως το κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο υποχρεώνεται να συμμορφωθεί, καθορίζουν και το τι ακριβώς κάνει και ο λογιστής.

1.3.2 Άλλοι (δευτερογενείς) παράγοντες επηρεασμού του λογιστικού επαγγέλματος

Εκτός από τους πρωταρχικούς παράγοντες (οικονομικό και θεσμικό περιβάλλον, εκπαίδευση, νοοτροπία), υπάρχουν και άλλοι που επηρεάζουν τον τρόπο λειτουργίας και το ρόλο των λογιστών:

A. Τεχνολογία

Είναι λίγα τα επαγγέλματα που επηρεάστηκαν τόσο πολύ και τόσο γρήγορα από την εφαρμογή της σύγχρονης ηλεκτρονικής τεχνολογίας όσο η λογιστική.

Σήμερα η ενημέρωση των χειρόγραφων βιβλίων αποτελεί πλέον ιστορία που διηγούνται συνταξιούχοι λογιστές. Τα *μηχανογραφικά λογιστικά προγράμματα* (που μετεξελίχθηκαν και σε ERP μετά την εισαγωγή των ξένων), αποτελούν κοινό τόπο. Τα λογιστικά φύλλα, που παρόλο τον τίτλο τους δεν χρησιμοποιούνται αποκλειστικά μόνο από λογιστές, είναι πανίσχυρα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε πλήθος εφαρμογές, από απλές αναφορές και παρουσιάσεις μέχρι τις σύνθετες εργασίες όπως προϋπολογισμούς ή αναλύσεις με πολύπλοκους μαθηματικούς ή χρηματοοικονομικούς τύπους.³

Η τεχνολογία απελευθέρωσε τον λογιστή και έσπασε τις αλυσίδες, που φορούσε για εκατονταετίες, με αποτέλεσμα να μπορέσει να τρέξει μπροστά και να χρησιμοποιήσει τις γνώσεις και κυρίως τον χρόνο του σε ανώτερης αξίας δραστηριότητες. Παρότι δεν άλλαξε καθόλου την ουσία της λογιστικής τεχνικής, που παραμένει το *διπλογραφικό σύστημα*, κατήργησε χρονοβόρες διαδικασίες, όπως για παράδειγμα η περιβόητη συμφωνία ισοζυγίων και καθολικών, οδηγώντας τις στο μουσείο της λογιστικής ιστορίας.

Τέλος, η διεύρυνση του *διαδικτύου* ανέτρεψε και την καθημερινότητα. Είναι πλέον απλή υπόθεση η ανεύρεση ενός νόμου ή μιας γνωμάτευσης. Η μεταφορά δεδομένων και αναφορών είναι πανεύκολη και φτηνή, ενώ και η επαφή με το Κράτος γίνεται όλο και περισσότερο ηλεκτρονικά (υποβολή δηλώσεων, στοιχείων κ.λπ. μέσω Taxis).

³ www.epixeirisi.gr

B. Λογιστικό Σχέδιο και Λογιστικές Αρχές

Η μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα εισήχθη στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Συνέπεσε χρονικά με τις προαναφερθείσες τεχνολογικές καινοτομίες, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για ριζικές ανατροπές. Η εφαρμογή του βοήθησε αρκετές επιχειρήσεις να κατανοήσουν ότι «η πρωταρχική αποστολή των Λογιστηρίων τους πρέπει να είναι η έγκαιρη, πλήρης και σωστή ενημέρωση των Διοικήσεων τους, η οποία συμβάλλει αποφασιστικά στη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων» και το λογιστήριο να σταματήσει να λειτουργεί μόνο για τις ανάγκες της εφορίας. Σήμερα, 25 χρόνια μετά την εφαρμογή του είναι εύκολο να διαβαστεί ένα ισοζύγιο ανεξαρτήτως επιχείρησης, ενώ με την καθιέρωση κοινής λογιστικής γλώσσας είναι συνηθισμένο φαινόμενο να συνομιλούν λογιστές για εγγραφές με κωδικούς. Χιλιάδες επαγγελματίες μελέτησαν και εφάρμοσαν πάνω από 300 γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ. Το γεγονός ότι πολλές από τις αρχές και τεχνικές του έχουν ξεπεραστεί, δεν αφαιρεί τίποτα από την σημασία του. Οι λογιστικές αρχές άλλωστε αλλάζουν και εξελίσσονται και το Ε.Γ.Λ.Σ δεν θα μπορούσε να αποτελεί εξαίρεση. Οφείλουμε πολλά στους ανθρώπους που μόχθησαν για την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η πρόσφατη εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) δημιουργεί προϋποθέσεις για σοβαρές αλλαγές στο λογιστικό επάγγελμα στην χώρα μας. Δεν είναι όμως ο αυτόματος πιλότος που θα οδηγήσει από μόνος του σε σαρωτικές αλλαγές του λογιστικού επαγγέλματος, ιδιαίτερα όταν σήμερα αφορά την μικρή αριθμητικά μειοψηφία των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιρειών. Υπάρχουν κίνδυνοι τα Δ.Λ.Π. να προσαρμοστούν στην «ιδιόμορφη ελληνική πραγματικότητα» και όχι το αντίστροφο που είναι άλλωστε και πιο δύσκολο.

Ο ρόλος του λογιστή-φοροτεχνικού

Είναι ανησυχητικό ότι για περίπου 50 εταιρείες (δηλαδή σχεδόν 1 στις 5 εισηγμένες) εκφράστηκαν αμφιβολίες από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για την εφαρμογή των ΔΛΠ στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Ιουνίου 2005 και παραπέμφθηκαν στην ΕΛΤΕ, ενώ μόνο 128 από τις 327 Εταιρείες δεν είχαν κάποια επιφύλαξη στην γνώμη των ελεγκτών. Το ελληνικό δαιμόνιο φαίνεται να ανακαλύπτει ξανά τις περίφημες «παρατηρήσεις στο πιστοποιητικό» στην πίσω αυλή των εξαιρέσεων των ΔΛΠ (που όντως υπάρχουν σαν τέτοιες). Η διαφορά είναι ότι αν σε χρηματιστήριο ανεπτυγμένης οικονομίας εμφανιστεί διαφοροποίηση ή επιφύλαξη αποτελεί πρώτη είδηση και τον προθάλαμο της καραντίνας για την μετοχή.

Γ. Εξωτερικοί ελεγκτές

Ο εκάστοτε ρόλος που καλούνται να παίξουν οι εξωτερικοί ελεγκτές επιδρά αντίστοιχα στον ελεγχόμενο λογιστή. Είναι διαφορετικό πράγμα η δουλειά ενός επαγγέλματος να ελέγχεται από ανεξάρτητους τρίτους, από το αντίθετο, και είναι γεγονός ότι οι λογιστές είναι αυτοί που ελέγχονται περισσότερο συγκριτικά με άλλους μέσα σε μία επιχείρηση, άρα κρίνονται έμμεσα ή άμεσα, περισσότερο ή λιγότερο αυστηρά. Ο κανόνας είναι απλός: όσο σημαντικότερος ο ρόλος του ελεγκτή τόσο επηρεάζεται και ο ρόλος του λογιστή. Φυσικά οι ρόλοι παραμένουν διακριτοί, και η ευθύνη σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι ολόκληρη από την πλευρά της επιχείρησης και του λογιστή της και δεν μεταβιβάζεται σε καμία περίπτωση.

Ο ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά φέρει ευθύνη προς τους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας ενδιαφερόμενους για τη χρηματοοικονομική κατάσταση και αποτελεσματικότητα τούτης, συμπεριλαμβανομένων και των

Ο ρόλος του λογιστή-φοροτεχνικού

μετόχων, βεβαίως, σ' αυτούς τους εκτός του λειτουργικού και επιχειρησιακού περιβάλλοντος της μονάδας τρίτους.⁴

Όπως όλα δείχνουν, η εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος, που είναι έντονη τα τελευταία χρόνια, θα συνεχιστεί και στα επόμενα καλύπτοντας νέες ανάγκες της παγκόσμιας οικονομικής πραγματικότητας, και θα είναι σοβαρός παράγων επηρεασμού του λογιστικού επαγγέλματος και όχι μόνο.

⁴ Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική «Κων. Κάντζος» έτος έκδοσης 2006

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ Η ΑΝΑΝΕΩΜΕΝΗ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ
ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

2.1 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, **αποτελούν** ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (Επενδυτών, Μετόχων, Πιστωτών, Εργαζομένων, Δημοσίου Τομέα κ.λ.π.)

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία όμως έχει προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη – Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία απ' αυτές που καταρτίζονται με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι διαφορές αυτές πρέπει να αντιμετωπιστούν μέσα από διαδικασίες αναθεώρησης των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.⁵

Επομένως δεν αποτελεί Ελληνική παράλειψη ή άγνοια η μη πλήρης εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, όπως αφήνεται να δημιουργείται εσφαλμένη εντύπωση. Πρέπει όμως να τονίσουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, γιατί θα εξασφαλίσουν την αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ίδιων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

⁵ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα «Σακέλης, Εμμανουήλ Ι» 2002

2.2 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ (International Accounting Standards Board) είναι ένα ανεξάρτητο και ιδιωτικώς χρηματοδοτούμενο σώμα εκπόνησης και έκδοσης λογιστικών προτύπων που εδρεύει στο Λονδίνο. Κύριοι χορηγοί του είναι οι μεγάλες πολυεθνικές λογιστικές/ελεγκτικές εταιρείες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και επαγγελματικά σώματα.

Το ΣΔΛΠ αποτελεί το διάδοχο οργανισμό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee) η οποία ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Το ΣΔΛΠ αποτελείται από 14 μέλη προερχόμενα από 9 χώρες. Τα μέλη προέρχονται από διάφορους χώρους π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακαδημαϊκούς. Από τα 14 μέλη τα 12 έχουν πλήρη απασχόληση (full-time) και τα υπόλοιπα 2 μερική απασχόληση (part-time).

Οι καθορισμένοι σκοποί του ΣΔΛΠ είναι να:

1) Εκπονεί, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα κοινό σύνολο παγκοσμίων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητότητας και εφαρμοσιμότητας, τα οποία απαιτούν την παροχή πληροφοριών υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις διάφορες κεφαλαιαγορές της υφηλίου και άλλους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

2) Προωθεί τη χρήση και αυστηρή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων

3) Εργάζεται στενά με εθνικούς οργανισμούς εκπόνησης λογιστικών προτύπων για τη σύγκλιση των διαφόρων εθνικών λογιστικών προτύπων και των ΔΛΠ.

2.3 Υποχρεώσεις των μελών της IASC

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- 1) Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC
- 2) Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 - α) να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
 - β) να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη
 - γ) να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
 - δ) να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη
 - ε) να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

2.4 Διεθνή και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει, κατά το μάλλον ή ήττον, την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, που ήδη έχουν εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφορετικών χωρών.

Για να επιτύχει αυτό το σκοπό της προσαρμογής των υπάρχοντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Δ.Λ.Π. που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των Ελληνικών Προτύπων, ή των εγχώριων κανόνων μιας συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται.

Όπου εθνικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π, τα μέλη της IASC από κάθε χώρα πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που είχε την ευθύνη για την έκδοση των Δ.Λ.Π. από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 30. Επίσης, από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Δ.Π.Χ.Α (International Financial Reporting Standards – IFRSs)

2.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Τα Δ.Λ.Π / Δ.Π.Χ.Π βασίζονται στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» του Σ.Δ.Λ.Π., το οποίο:

- α)** Αναφέρει τις αρχές που διέπουν τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού
- β)** Διευκολύνει τη συνεπή και λογική εκπόνηση των Δ.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π
- γ)** Παρέχει τη βάση για την εξάσκηση της υποκειμενικής κρίσης για την επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά πολύπλοκα έτσι ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν σε όλες τις χώρες.

Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μιας χώρας αλλά:

- α)** Πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π βάσει νόμου π.χ. Ελλάδα
- β)** Σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των λογιστικών επαγγελματικών σωμάτων π.χ. Κύπρος

γ) Ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να συνάδουν με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών / πρακτικών / αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που είχε την ευθύνη για την έκδοση των Δ.Λ.Π. από το 1973 μέχρι και το Μάρτιο του 2001, εξέδωσε συνολικά 41 Δ.Λ.Π από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα 30. Επίσης, από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασισθεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Δ.Π.Χ.Π (International Financial Reporting Standards – IFRSs)

2.6 Ποιες επιχειρήσεις πρέπει να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά, για τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις από 1/1/05 και μετά, από τις Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.) που έχουν τις μετοχές τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά (άρθρο 134 Ν.2190/20, άρθρο 11 Ν.3301/04). Επίσης, και οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή ακόμα και όταν δεν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα (αλλά στην περίπτωση αυτή όμως να παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στη χώρα εγκατάστασής τους) είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά (όλες μαζί) ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά φυσικά την αφαίρεση της αναλογίας που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας (άρθρο 134 παρ.1β Κ.Ν.2190/20, άρθρο 11 παρ.2 Ν.3301/94, γνωμ. 418/3.8.05 ΣΛΟΤ).

Πάντως, οι μη εισηγμένες συγγενείς επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις δικές τους οικονομικές καταστάσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές όμως είναι υποχρεωμένες να παρέχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία στην επενδύουσα επιχείρηση, προκειμένου αυτή να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις των συγγενών επιχειρήσεων και να εφαρμόσει στη συνέχεια την προβλεπόμενη από το Δ.Λ.Π. Νο 28 μέθοδο της καθαρής θέσης. Όποια συγγενής επιχείρηση δεν παρέχει τα στοιχεία αυτά στην επενδύουσα επιχείρηση παραβαίνει σαφώς τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/20 (γνωμ. 418/3.8..05 ΣΛΟΤ).

Σύμφωνα με το άρθρο 12 § 1 τον Ν. 3429/2005 περί ΔΕΚΟ, επιβάλλεται τις Δημόσιες Επιχειρήσεις η υποχρέωση να συντάσσουν κ να δημοσιεύουν από 1/1/2008 ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Επομένως, επεκτείνεται η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ και στις μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο Δημόσιες Επιχειρήσεις.⁶

Όταν πρόκειται για μητρικές εταιρείες και για ομίλους εταιρειών, τότε στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιρειών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των «ομίλων» εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιρειών των «ομίλων» αυτών.

2.7 Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

⁶ Περιοδικό «Λογιστής» Οκτώβριος 2008 τεύχος 639

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα Σχέδιο επί του θέματος.
- Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το εγκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.
- Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.
- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

2.8 Γλώσσα

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του Συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

2.9 Το κύρος των Προτύπων

Μεμονωμένα, ούτε η IASC ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιτυχία των προσπαθειών της IASC εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

2.10 Τα ισχύουσα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Δ.Λ.Π.	Τίτλος
1	Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
2	Αποθέματα
7	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
10	Γεγονότα Μεταγενέστερα της Ημερομηνίας του Ισολογισμού
11	Κατασκευαστικά Συμβόλαια
12	Φόροι Εισοδήματος
14	Αναφορά κατά Τομέα
16	Υλικά Πάγια Στοιχεία Ενεργητικού
17	Μισθώσεις
18	Έσοδα
19	Ωφελήματα Προσωπικού
20	Λογιστικός Χειρισμός Κυβερνητικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κυβερνητικής Υποστήριξης
21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Ξένου Συναλλάγματος
23	Κόστος Δανεισμού
24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
27	Ενοποιημένες και Ξεχωριστές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
28	Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες
29	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση σε Οικονομίες με Υπερπληθωρισμό
30	Γνωστοποιήσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
31	Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες
32	Χρηματοοικονομικά Εργαλεία: Παρουσίαση

33	Κέρδη ανά μετοχή
34	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά
36	Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού
37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού
38	Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού
39	Χρηματοοικονομικά Εργαλεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
40	Ακίνητα για Επένδυση
41	Γεωργία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.⁷ Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η καταχώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.

⁷ Κωδικοποίηση Δ.Π.Χ.Π. – Δ.Λ.Π. & Διερμηνειών όπως υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν ως Ελληνική Νομοθεσία « Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης & Γεώργιος Α. Κεραμόντε» 2007

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).

Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές εκθέσεις ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Οικονομική Πληροφόρηση.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει ή όχι να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*.

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

Ομοίως, οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συνεργατικές οντότητες) μπορεί να

χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των δικαιωμάτων των μελών ή των μεριδιούχων.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας οντότητας.

Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) τις υποχρεώσεις,
- (γ) τα ίδια κεφάλαια,
- (δ) τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- (ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, και
- (στ) τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις Σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.⁸

Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) ισολογισμό,

⁸ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα «Βλάχος Χρήστος» 2007

(β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,

(γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:

(i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε,

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,

(δ) κατάσταση ταμιακών ροών, και

(ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

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

(α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική απόδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής απόδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,

(β) οι πηγές χρηματοδότησης της οντότητας και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια, και

(γ) οι πόροι της οντότητας που δεν καταχωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οντότητες επίσης παρουσιάζουν εκθέσεις και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές εκθέσεις και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι

περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Εκθέσεις και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π.

Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ανέφικτος : Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: (Δ.Π.Χ.Π.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.), ή την Πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

Σημαντικό: Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Οι σημειώσεις: (το Προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, στην κατάσταση λογαριασμού

αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για καταχώριση στις καταστάσεις.

Γενικές Αρχές

Εύλογη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Π.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης.

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την καλόπιστη παρουσίαση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια καταχώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία εύλογη παρουσίαση.

Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Πρέπει να προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες με τα Δ.Π.Χ.Π. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π.

Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, μια εύλογη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π. Μια εύλογη παρουσίαση επίσης απαιτεί ότι μία οντότητα:

(α) να επιλέγει και να εφαρμόζει λογιστικές αρχές και μεθόδους σύμφωνα με το

Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Αρχές και Μέθοδοι, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. Το Δ.Λ.Π. 8 θέτει μία ιεράρχηση έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,

(β) να παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές αρχές και μεθόδους, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,

(γ) να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. είναι ανεπαρκής για να επιτρέψει στους χρήστες να αντιληφθούν την επίδραση ορισμένων συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση της οντότητας.

Ακατάλληλες λογιστικές αρχές και μέθοδοι δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις είτε με επεξηγηματικό υλικό.

Στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική που θα ήταν αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθενται στο Πλαίσιο, η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση αυτή με τον τρόπο που καθορίζεται στην επόμενη παράγραφο αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.

Όταν μία οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

(β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, με

εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την εύλογη παρουσίαση,

(γ) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν τόσο παραπλανητικός που θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε, και

(δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

Στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική που θα ήταν αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οντότητα στη μέγιστη δυνατή έκταση πρέπει να μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το Πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:

(α) τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως τίθεται στο Πλαίσιο, και

(β) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία εύλογη παρουσίαση.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι.

Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δεν θεωρείται ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Λογιστική Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων

Η οντότητα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.⁹

Όταν γίνεται χρήση της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, τα στοιχεία καταχωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων), όταν πληρούν τους ορισμούς και τα κριτήρια καταχώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

⁹ www.taxhaven.gr

Ομοιομορφία της παρουσίας

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

- (α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι μία άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών αρχών και μεθόδων του Δ.Λ.Π. 8, ή
- (β) ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

Σημαντικότητα και Ολότητα

Κάθε σημαντική κατηγορία των ομοίων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά, εκτός αν είναι επουσιώδη.

Η εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας σημαίνει ότι μία συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης σε Πρότυπο ή Διερμηνεία δεν χρειάζεται να καλυφθεί εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική.

Συμψηφισμός

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα, δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από Πρότυπο ή Διερμηνεία.

Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα, να απεικονίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από

τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες που πραγματοποιήθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων -για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων- δεν είναι συμψηφισμός.

Συγκριτική πληροφόρηση

Εκτός όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Σε μερικές περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους), συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο.

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στη λήψη των οικονομικών αποφάσεων τους, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς.

Το Δ.Λ.Π. 8 αναφέρεται στις προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η οντότητα αλλάζει μία λογιστική αρχή ή μέθοδο ή διορθώνει ένα λάθος.

Δομή και περιεχόμενο

Εισαγωγή

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων θέσεων κονδυλίων είτε στον πίνακα των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις. Το Δ.Λ.Π. 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών.

Μερικές φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις.¹⁰

Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Προτύπου ή σε άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές γίνονται είτε στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών (αναλόγως), είτε στις σημειώσεις.

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στο ίδιο δημοσιευμένο έγγραφο.

¹⁰ Κωδικοποίηση Δ.Π.Χ.Π. – Δ.Λ.Π. & Διερμηνειών όπως υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν ως Ελληνική Νομοθεσία « Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης & Γεώργιος Α. Κεραμόντε» 2007

Τα Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται σε ετήσια έκθεση ή σε άλλο έγγραφο. Συνεπώς, είναι σημαντικό ότι οι χρήστες μπορεί να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. από άλλες πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες στους χρήστες, αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο των απαιτήσεων αυτών.

Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει προεχόντως να εκτίθενται με εμφανή τρόπο και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για την πρέπουσα κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:

- (α) το όνομα της εκθέτουσας οντότητας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη ημερομηνία ισολογισμού,
- (β) αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα μεμονωμένα ή ένα όμιλο οντοτήτων,
- (γ) την ημερομηνία του ισολογισμού ή της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με εκείνο το στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων,
- (δ) το νόμισμα παρουσίασης όπως προσδιορίζεται στο Δ.Λ.Π. 21, Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,
- (ε) ο βαθμός της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Καλυπτόμενη περίοδος εκθέσεως

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία του ισολογισμού μιας οντότητας αλλάζει και οι ετήσιες

οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:

- (α) το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος, και
- (β) το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι εξ ολοκλήρου συγκρίσιμα.

Κανονικά, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με συνέπεια για να καλύπτουν περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση π.χ. για μια περίοδο 52 εβδομάδων. Αυτό το Πρότυπο δεν αποκλείει αυτήν την πρακτική, επειδή οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις είναι απίθανο να διαφέρουν ουσιωδώς από εκείνες που θα παρουσιάζονταν για ένα έτος.

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων στοιχείων

Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στον πίνακα του ισολογισμού της εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά σειρά ρευστότητας.

Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσίασης, για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που

συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν εντός

α) δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, και

β) περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

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

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή

(δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.

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

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

Ο κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η

διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.

Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές εισπρακτέες απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας αυτής κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 *Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση*) και το κυκλοφορούν τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

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

- (α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,
- (β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- (γ) αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή
- (δ) η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως **μη** βραχυπρόθεσμες.

Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού

Ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια:

(α) ενσώματες ακινητοποιήσεις,

(β) επενδύσεις σε ακίνητα,

(γ) άυλα περιουσιακά στοιχεία,

(δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ε), (η) και (θ)),

(ε) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης,

(στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,

(ζ) αποθέματα,

(η) εμπορικές και λοιπές εισπρακτέες απαιτήσεις,

(θ) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,

(ι) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,

(ια) προβλέψεις,

(ιβ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ι) και (ια),

(ιγ) υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος,

(ιδ) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π.12,

(ιε) δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης, και

(ιστ) εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρείας.¹¹

Ο πίνακας του Ισολογισμού πρέπει επίσης να περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:

(α) Το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων ταξινομημένων ως κατεχομένων προς πώληση και των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε ομάδες διαθέσεως ταξινομούμενες ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση και διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις», και

(β) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διαθέσεως ταξινομούμενες στις κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού όταν μία τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας.

Όταν μία οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και **μη** κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και **μη** βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στον πίνακα του ισολογισμού της, δεν πρέπει να εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (υποχρεώσεις), στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).

¹¹ Διεθνή Λογιστικά Προτυπα «Βλάχος Χρήστος» 2007

Η χρήση διαφορετικών βάσεων αποτίμησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 *Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις*.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στον πίνακα του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στον πίνακα του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οντότητας.

Η λεπτομέρεια που παρέχεται στις υποταξινομήσεις εξαρτάται από τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. και το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των εμπλεκόμενων ποσών, π.χ.:

(α) στοιχεία των ενσώματων παγίων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16,

(β) οι εισπρακτέες απαιτήσεις διαχωρίζονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες, σε εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, σε προπληρωμές και άλλα ποσά,

(γ) τα αποθέματα υποταξινομούνται, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 *Αποθέματα*, σε ταξινομήσεις όπως εμπορεύματα, εφόδια παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα,

(δ) οι προβλέψεις διαχωρίζονται σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους και άλλα στοιχεία, και

(ε) το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε διάφορες

κατηγορίες όπως εκείνες του καταβεβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των αποθεματικών.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημία περιόδου

Κάθε στοιχείο των εσόδων και των εξόδων που καταχωρίζεται σε μία περίοδο πρέπει να περιλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στον πίνακα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

Ο πίνακας της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:

(α) έσοδα,

(β) χρηματοοικονομικά έξοδα,

(γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,

(δ) έξοδο φόρου,

(ε) ένα μόνο ποσό που αποτελεί το σύνολο του:

(i) μετά τον φόρο κέρδους ή ζημίας των διακοπτόμενων εκμεταλλεύσεων και του (ii) μετά τον φόρο κέρδους ή ζημίας που καταχωρίζεται κατά την αποτίμηση στην εύλογη αξία μείον τα έξοδα πώλησης ή κατά την διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή ομάδας (ομάδων) διαθέσεως που συνιστούν τη διακοπτόμενη εκμετάλλευση, και

(στ) κέρδος ή ζημία.

Τα ακόλουθα ποσά πρέπει να γνωστοποιούνται στον πίνακα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ως επιμερισμοί του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου:

- (α) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα δικαιώματα μειοψηφίας, και
- (β) κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρείας.

Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει ανάλυση των εξόδων με τη χρήση ταξινόμησης που βασίζεται είτε στο είδος των εξόδων είτε στη λειτουργία τους στην οντότητα, αναλόγως της ταξινόμησης που παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική.

Τα έξοδα υποταξινομούνται ώστε να επισημάνουν μία σειρά συνθετικών στοιχείων της χρηματοοικονομικής απόδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρων μορφών.

Η **πρώτη μορφή ανάλυσης** είναι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων. Τα έξοδα συναθροίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές-υλών, έξοδα μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και έξοδα διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της οντότητας. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της, επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των εξόδων στις λειτουργικές κατατάξεις.

Η **δεύτερη μορφή ανάλυσης** είναι η λειτουργία του εξόδου ή του «κόστους πωλήσεων» και κατατάσσει τα έξοδα σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωλήσεων, ή για παράδειγμα του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών.

Κατ' ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου, η οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωλήσεων της ξεχωριστά από άλλα έξοδα.

Αυτή η μέθοδος συχνά παρέχει στους χρήστες πιο σχετικές πληροφορίες από

ότι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων, αλλά ο επιμερισμός του κόστους στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετος και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης.

Οι οντότητες που κατατάσσουν τα έξοδα κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων, συμπεριλαμβάνοντας τα έξοδα αποσβέσεων και τα έξοδα παροχών σε εργαζομένους.

Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της λειτουργίας του εξόδου ή των κατά είδος εξόδων εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οντότητας. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μια ένδειξη του κόστους εκείνου που αναμένεται να επηρεάζεται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της οντότητας.

Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οντοτήτων, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση. Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της λειτουργίας του εξόδου.

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, στον πίνακα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που καταχωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή.

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

Η οντότητα πρέπει να παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ιδίων

κεφαλαίων που να δείχνει τις ακόλουθες πληροφορίες στον πίνακα της:

(α) κέρδος ή ζημία περιόδου,

(β) κάθε στοιχείο εσόδου και εξόδου της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, καταχωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,

(γ) συνολικά έσοδα και έξοδα της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνουν ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρείας και σε δικαιώματα μειοψηφίας, και

(δ) για κάθε συνθετικό στοιχείο των ίδιων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων και τις διορθώσεις λαθών που καταχωρίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

Η οντότητα θα παρουσιάζει επίσης, είτε στον πίνακα της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις:

(α) τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, δείχνοντας ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,

(β) το υπόλοιπο των κερδών εις νέον (ήτοι το σωρευόμενο κέρδος ή ζημία) στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου, και

(γ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερόμενων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της οντότητας μεταξύ ημερομηνιών δυο ισολογισμών αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Κατάσταση ταμιακών ροών

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές του Δ.Λ.Π. 7 *Καταστάσεις Ταμιακών Ροών* θέτει απαιτήσεις για την παρουσίαση της Κατάστασης Ταμιακών Ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Σημειώσεις

Δομή

Οι σημειώσεις πρέπει να:

(α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους που εφαρμόστηκαν,

(β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Π. που δεν παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών, και

(γ) παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ αυτών.

Γνωστοποίηση λογιστικών αρχών και μεθόδων

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στην περίληψη των

σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων:

(α) τη βάση (τις βάσεις) αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, και

(β) τις λοιπές λογιστικές αρχές και μεθόδους, που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εύλογη αξία ή ανακτήσιμο ποσό) διότι η βάση στην οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, για παράδειγμα, όταν ορισμένες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται, είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε μέθοδος αποτιμήσεως.

Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους.

Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με:

(α) το είδος τους, και

(β) τη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων:

(α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν καταχωρίζεται ως διανομή στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή, και

(β) τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών που δεν έχουν καταχωριστεί.

Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:

(α) την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας),

(β) μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οντότητας και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, και

(γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρείας, καθώς και της τελευταίας μητρικής εταιρείας του ομίλου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.¹²

Τα αποθέματα θα **αποτιμώνται** στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το **κόστος των αποθεμάτων** πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης τα άλλα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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

¹² www.logistis.gr

δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό

χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

(α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και

(β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Πρότυπο επίσης **απαιτεί** ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11: ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 11 είναι να διατυπώσει το λογιστικό χειρισμό για τα έσοδα και κόστη που αφορούν σε κατασκευαστικά συμβόλαια.

Λόγω της φύσης της σχετικής δραστηριότητας, η ημερομηνία ανάληψης ενός συμβολαίου και η ημερομηνία ολοκλήρωσής του συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Ως εκ τούτου, το πρωταρχικό θέμα στο λογιστικό χειρισμό των κατασκευαστικών συμβόλων είναι η κατανομή των σχετικών κόστων και εσόδων στις διάφορες λογιστικές περιόδους.

Για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας αναγνώρισης εσόδων και κόστων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, το Δ.Λ.Π. 11 υιοθετεί τα κριτήρια αναγνώρισης που διατυπώνονται στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» του Σ.Δ.Λ.Π. Δηλαδή, ένα στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (στοιχείο ενεργητικού, υποχρέωση, συμφέρον μετόχων, εισόδημα, έξοδο) πρέπει να αναγνωρίζεται (καταχωρίζεται) όταν:

α) είναι πιθανό ότι θα υπάρξει εισροή (εκροή) οικονομικών οφελών προς (από) την οντότητα, και

β) το κόστος ή η αξία του στοιχείου μπορεί να καθορισθεί με αξιοπιστία.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι να διατυπώσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τους φόρους εισοδήματος. Το κύριο θέμα στο λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος είναι να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις:

α) της μελλοντικής ανάκτησης (του διακανονισμού) των λογιστικών αξιών των στοιχείων ενεργητικού (των υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.

β) των συναλλαγών και άλλων γεγονότων της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.¹³

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14: ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 14 είναι να καθορίσει τις αρχές για την αναφορά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, ούτως ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να:

- α) κατανοούν καλύτερα την απόδοση της οντότητας κατά το παρελθόν
- β) αξιολογούν καλύτερα τη σχέση κινδύνου – απόδοσης της οντότητας, η οποία δεν μπορεί να προσδιορισθεί από τις συγκεντρωτικές πληροφορίες των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και
- γ) διαμορφώνουν πιο σωστή και πληροφορημένη κρίση για την οντότητα στο σύνολό της.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16: ΥΛΙΚΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 16 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού (ακίνητη ιδιοκτησία, μηχανήματα και εξοπλισμό), ούτως ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οντότητας στα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού της καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση.

Τα κύρια θέματα στη λογιστικοποίηση των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού είναι:

¹³ www.taxheaven.gr

α) η αναγνώριση των στοιχείων ενεργητικού

β) ο καθορισμός της λογιστικής τους αξίας, και

γ) ο καθορισμός των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσής τους

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 17 είναι να καθορίσει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις μισθώσεις.

Μια μίσθωση κατατάσσεται ως *χρηματοδοτική* μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως *λειτουργική* αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18: ΕΣΟΔΑ

Τα εισοδήματα, όπως αυτά ορίζονται στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» του Σ.Δ.Λ.Π. είναι «οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου, υπό μορφή εισροών ή αυξήσεων στα στοιχεία ενεργητικού ή μειώσεων στις υποχρεώσεις, που έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση του συμφέροντος των μετόχων, εξαιρουμένων των αυξήσεων που προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων». Τα εισοδήματα εμπερικλείουν τόσο τα έσοδα όσο και τις αυξήσεις. Τα έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών ονομασιών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα.

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρισης του εσόδου. Τα έσοδα καταχωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς καταχωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19: ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 19 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό των ωφελημάτων του προσωπικού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, εκτός από τα ωφελήματα προσωπικού που εμπίπτουν στις πρόνοιες του Δ.Π.Χ.Α 2

Ο βασικός κανονισμός του Δ.Λ.Π. είναι ότι μία οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει:

- α)** Μία υποχρέωση, όταν ένας υπάλληλος παρέχει τρέχουσες υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή μελλοντικών ωφελημάτων, και
- β)** Ένα έξοδο, όταν η οντότητα αναλώνει οικονομικό όφελος από την υπηρεσία ενός υπαλλήλου ως αντάλλαγμα της παροχής των ωφελημάτων.

Οι παροχές σε εργαζόμενους **περιλαμβάνουν:**

- α)** Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτές μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση,

αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς απασχολούμενους,

β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

γ) Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και αναβαλλόμενη αποζημίωση,

δ) Παροχές λήξης απασχόλησης

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 20 **εφαρμόζεται** στη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση των κυβερνητικών επιχορηγήσεων και στη γνωστοποίηση άλλων μορφών κυβερνητικής υποστήριξης.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, **δεν πρέπει να καταχωρίζονται μέχρις ότου** υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και

β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις **πρέπει να καταχωρίζονται**, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα

αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δυο 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 πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας (των συναλλαγματικών ισοτιμιών) και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις οικονομικές καταστάσεις.¹⁴

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 23 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για το κόστος του δανεισμού.

Σε γενικές γραμμές το Δ.Λ.Π. 23 απαιτεί την καταχώρηση του κόστους δανεισμού στα έξοδα της περιόδου που πραγματοποιείται. Επιτρέπει όμως, σαν εναλλακτική μέθοδο, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού στην

¹⁴ Κωδικοποίηση Δ.Π.Χ.Π. – Δ.Λ.Π. & Διερμηνειών όπως υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν ως Ελληνική Νομοθεσία « Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης & Γεώργιος Α. Κεραμόντε» 2007

περίπτωση που το κόστος είναι αποδοτέο στην αγορά ή κατασκευή ενός «κατάλληλου» στοιχείου ενεργητικού.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να **περιλαμβάνει**:

α) Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.

β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.

γ) Απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων.

δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις».

ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 24 είναι να διασφαλίσει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας περιέχουν τις γνωστοποιήσεις που είναι αναγκαίες για να επισύρουν την προσοχή των χρηστών στην πιθανότητα ότι η χρηματοοικονομική κατάσταση και το κέρδος ή η ζημία της οντότητας μπορεί να έχουν επηρεασθεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές με, και υπόλοιπα από /προς, τα εν λόγω μέρη.

Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν ένα κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα.

Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση της οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να

υπεισέλθουν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δεν θα υπεισέρχονταν.

Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεαστούν από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να αρκεί για να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της οντότητας και άλλων μερών.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Το Πρότυπο αυτό **πρέπει να εφαρμόζεται** στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όταν καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης λόγω ορίου ηλικίας» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το Πρότυπο αυτό θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια οικονομική μονάδα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, ξεχωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το Πρότυπο αυτό.

Το Πρότυπο αυτό **ασχολείται** με τη λογιστική και την πληροφόρηση από το πρόγραμμα για όλους τους συμμετέχοντες, ως μια ομάδα. Δεν ασχολείται με τις

εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών Ταμείων, που μπορεί ή όχι να έχουν ξεχωριστή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένα τέτοιο ταμείο και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία είναι αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.

Το Πρότυπο αυτό **δεν ασχολείται** με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω λήξης της απασχόλησης, διευθετήσεις αναβαλλόμενων υποχρεώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης αποχώρησης ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ & ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 27 **πρέπει να εφαρμόζεται** στην ετοιμασία και παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο οντοτήτων που βρίσκεται κάτω από τον έλεγχο μίας μητρικής (ιθύνουσας).

Το παρόν Πρότυπο **πρέπει επίσης να εφαρμόζεται** στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρείες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρείες, όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

Η μητρική εταιρεία **δεν απαιτείται** να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις **αν και μόνον αν:**

α) η ίδια η μητρική εταιρεία είναι μία θυγατρική που κατέχεται εξ ολοκλήρου από άλλη οντότητα ή που κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρεία δεν θα παρουσιάσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

γ) η μητρική εταιρεία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και

δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική της μητρικής δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ

Το Δ.Λ.Π. 28 **πρέπει να εφαρμόζεται** για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε συνδεδεμένες.

Όμως, το Πρότυπο **δεν εφαρμόζεται** για επενδύσεις σε συνδεδεμένες που κατέχονται από:

α) Οργανισμούς επιχειρηματικών κεφαλαίων / συμμετοχών, ή

β) Αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων επενδυτικών ασφαλιστικών κεφαλαίων,

Οι οποίες (επενδύσεις) ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για εμπορία» και λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39. Οι εν λόγω επενδύσεις πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στη δίκαιη αξία να αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημία της περιόδου της μεταβολής.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΜΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ

Ο **σκοπός** του Δ.Λ.Π. 29 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό στις ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μιας οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μίας οικονομίας με υπερπληθωρισμό.

Σε οικονομίες με υπερπληθωρισμό, η αναφορά των αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα χωρίς αναπροσαρμογές δεν είναι χρήσιμη, καθώς τα μετρητά χάνουν την αγοραστική τους αξία. Ως εκ

τούτου, σε αυτές τις περιπτώσεις, χρειάζονται αναπροσαρμογές ούτως ώστε τα σχετικά ποσά να μην είναι παραπλανητικά.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» και κάθε πληροφόρηση σχετικά με προηγούμενες περιόδους, πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το κέρδος ή ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, πρέπει να χειρίζεται τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου, ως βάση για τη λογιστική αξία στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31: ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Το Δ.Λ.Π. 31 **πρέπει να εφαρμόζεται** στη λογιστικοποίηση των συμφερόντων σε κοινοπραξίες και στην αναφορά των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εισοδημάτων και εξόδων της κοινοπραξίας στις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις τόσο των κοινοπραττόντων όσο και των επενδυτών, άσχετα με τη μορφή ή τη δομή που διεξάγονται οι εργασίες της κοινοπραξίας.

Όμως, το Δ.Λ.Π. 31 **δεν εφαρμόζεται** για επενδύσεις σε συμφέροντα κοινοπραττόντων σε Οντότητες υπό Κοινό Έλεγχο που κατέχονται από:

- α)** Οργανισμούς επιχειρηματικών κεφαλαίων / συμμετοχών, ή
- β)** Αμοιβαία κεφάλαια, επενδυτικούς οργανισμούς και παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων ασφαλιστικών κεφαλαίων συνδεδεμένων με επενδύσεις, Οι οποίες (επενδύσεις) ταξινομούνται «σε δίκαιη αξία μέσω κέρδους ή ζημίας» ή ταξινομούνται ως «κατεχόμενες για εμπορία» σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39. Οι εν λόγω επενδύσεις πρέπει να επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στη δίκαιη αξία να αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου της μεταβολής.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ - ΜΕΣΩΝ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για τη παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για το συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.¹⁵

¹⁵ www.logistis.gr

Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την καταχώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση, και για τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά, του Δ.Π.Χ.Π. 7 χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις.

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να ταξινομεί το μέσο, κατά την αρχική καταχώριση, το όλον ή τα μέρη από τα οποία αποτελείται, ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ως συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33: ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 33 είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών αρχών και μεθόδων που μπορεί να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής ενισχύει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

Μια οντότητα πρέπει να υπολογίσει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της

μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34: ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 34 είναι να καθορίσει τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης των συστατικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις πλήρεις ή συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ενδιάμεσης περιόδου.

Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μια **πλήρη** σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1 για μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Αν μια επιχείρηση δημοσιεύει μια σειρά **συνοπτικών** οικονομικών καταστάσεων στη ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατά ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Πρόσθετες σειρές στοιχείων ή σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνονται, αν η παράλειψή τους θα έκανε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 36 είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που θα εφαρμόσει μία οντότητα ούτως ώστε να διασφαλίσει ότι τα στοιχεία ενεργητικού της λογιστικοποιούνται σε αξία που δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.

Ορισμένα Δ.Λ.Π. προβλέπουν ότι σε περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού είναι χαμηλότερο από τη λογιστική του αξία, τότε η λογιστική αξία θα πρέπει να απομειωθεί στο ανακτήσιμο ποσό.

Το παρόν Πρότυπο **δεν εφαρμόζεται** σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την καταχώρηση και την αποτίμηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Ο **σκοπός** του Δ.Λ.Π. 37 είναι να διασφαλίσει ότι:

- α)** Εφαρμόζονται τα κατάλληλα κριτήρια αναγνώρισης και οι κατάλληλες βάσεις επιμέτρησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού, και
- β)** Γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες στις Σημειώσεις για να βοηθήσουν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να αντιληφθούν τη φύση,

τα χρονικά πλαίσια και τα σχετικά ποσά των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων στοιχείων ενεργητικού.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38: ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί να καταχωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια: α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα, και β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 39 είναι να καθορίσει τις αρχές για την καταχώρηση και την αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για χρηματοπιστωτικά μέσα παρατίθενται στο ΔΠΧΠ 7.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40: ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 40 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό, και τις σχετικές γνωστοποιήσεις, για ακίνητα που κατέχονται για επένδυση.¹⁶

Η επένδυση πρέπει να καταχωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητο θα εισρεύσουν στην οντότητα, και

β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Μια επένδυση σε ακίνητα πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αποτίμηση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41: ΓΕΩΡΓΙΑ

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 41 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε σχέση με γεωργικές δραστηριότητες.

Το Δ.Λ.Π. 41 εφαρμόζεται για τα εξής (όταν αφορούν σε γεωργικές δραστηριότητες):

α) Βιολογικά στοιχεία ενεργητικού

β) Γεωργική παραγωγή στο σημείο συγκομιδής, και

γ) Κάποιες Κρατικές επιχορηγήσεις

¹⁶ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα «Βλάχος Χρήστος» 2007

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ
ΤΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΕΡΟ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

3.1 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου

3.1.1 Φύση και Στοιχεία Εσωτερικής Οργάνωσης και Ελέγχου

3.1.1.1 Ορισμός εσωτερικού ελέγχου

Ο **Εσωτερικός Έλεγχος** (Internal Control) είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες τού εκάστοτε οργανισμού που εφαρμόζεται. Βοηθά ένα οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, των εσωτερικών ελέγχων και των διαδικασιών διοίκησης.¹⁷

Με τον όρο «**σύστημα εσωτερικού ελέγχου** εννοούμε»:

- 1)** Κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών της εταιρείας.
- 2)** Κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού.
- 3)** Την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε:
 - §** Να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών.
 - §** Να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα περιουσιακά στοιχεία, της επιχείρησης.
 - §** Να φυλάσσονται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (π.χ. αποθέματα, χρεόγραφα).

¹⁷ Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική «Κων. Κάντζος» έτος έκδοσης 2006

Βασικές αρχές συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Οι βασικές αρχές του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι ακόλουθες:

α. Ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της εταιρείας, οι οποίες είναι:

- Της συναλλακτικής, η οποία περιλαμβάνει τη διενέργεια των συναλλαγών (π.χ. αγορές πωλήσεις κ.λπ.).
- Της διαχειριστικής, η οποία περιλαμβάνει τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων,
- Της λογιστικής που περιλαμβάνει τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων, καθώς και των περιουσιακών στοιχείων της.

β. Η κατανομή των συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της επιχείρησης, καθώς και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.

γ. Η άμεση έκδοση στοιχείων με την ολοκλήρωση κάθε συναλλαγής.

δ. Η λήψη μέτρων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

ε. Η διενέργεια φυσικών επαληθεύσεων-καταμετρήσεων και σχετικών συμφωνιών λογαριασμών, π.χ. τραπεζών.

Τα **βασικά στοιχεία καλού εσωτερικού ελέγχου** σε επίπεδο επιχείρησης, αλλά που μπορεί να έχουν εφαρμογή και σε κάθε ιδιαίτερο τμήμα της, παρουσιάζονται αμέσως παρακάτω.

Γενική διοικητική οργάνωση. Τούτη αναφέρεται στη γενικότερη οργάνωση του ευρύτερου επιχειρησιακού πλαισίου μέσα στον οποίο δραστηριοποιείται και αποτελεί μέρος του και αλληλοεπηρεάζεται και η λογιστική λειτουργία. Περιλαμβάνει το ευρύτερο οργανόγραμμα και τα σχετικά εγχειρίδια περιγραφής των στόχων, του τρόπου λειτουργίας, τον υλικό εξοπλισμό και την ανθρώπινη επάνδρωση για τούτο όλων των επιμέρους τμημάτων της επιχείρησης.

Στοιχεία από την ευρύτερη διοικητική οργάνωση της μονάδας που έχουν άμεση ή έμμεση σχέση με τον έλεγχο είναι οπωσδήποτε:

1. Το γενικό οργανόγραμμα της επιχείρησης και η τρέχουσα στελέχωσή του.
2. Τα εγχειρίδια διαδικασιών που συνδέονται ή επηρεάζουν τη λογιστική λειτουργία και αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα τούτης (π.χ. σύστημα εξουσιοδότησης εκτέλεσης πράξεων και υπογραφών).
3. Τα μέσα προστασίας και ασφάλειας περιουσιακών στοιχείων.
4. Τα συγγενή συστήματα πληροφόρησης (MIS, στατιστικές, μελέτες).
5. Το τμήμα εσωτερικών ελεγκτών για συνεχή αξιολόγηση της οργανωτικής υποδομής της μονάδας.
6. Το ευρύτερο MIS (Σύστημα Πληροφόρησης της Διοίκησης).
7. Το πλήρες και ενήμερο καταστατικό.

Εφαρμογή της οργάνωσης / εσωτερικοί ελεγκτές.

Τα βασικά στοιχεία αποτελεσματικής εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου που αναφέρθηκαν στις δύο προηγούμενες παραγράφους συνιστούν μόνο ένα πρόγραμμα προσχεδιασμένης δράσεως και πορείας της μονάδας. Η επιτυχής και αποτελεσματική εφαρμογή του επαφίεται, θα μπορούσαμε να πούμε, στη διοικητική ικανότητα /ποιότητα και συνείδηση των ατόμων που επανδρώνουν το προσχεδιασμένο οργανόγραμμα, αλλά και στους προβλεπόμενους από το ίδιο το σύστημα αυτοελέγχους αναφορικά με την προδιαγεγραμμένη λειτουργία του, αλλά και συνεχή αναθεώρηση και βελτίωσή του. Ένας τέτοιος μηχανισμός αυτοελέγχου είναι, βεβαίως, η λειτουργία υποσυστήματος εσωτερικών ελεγκτών, που απολαμβάνουν σημαντικής ανεξαρτησίας σε σχέση με τα υπόλοιπα τμήματα της μονάδας, τη λειτουργία όλων των οποίων, σύμφωνα με την οργάνωση και πολιτική της μονάδας, υποτίθεται ότι ελέγχουν και αναφέρονται κατευθείαν στα ανώτατα κλιμάκια της διοίκησης.

Συγκεκριμένα, η **αποστολή** των εσωτερικών ελεγκτών είναι:

- Η εκτίμηση του επιπέδου συμμόρφωσης των υπευθύνων και των τμημάτων τους συνολικά με την προσχεδιασμένη οργάνωσή τους, καθώς και σύμφωνα με την τρέχουσα εταιρική πολιτική.
- Η μελέτη και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των υφισταμένων συστημάτων ανάπτυξης και ολοκλήρωσης της δραστηριότητας της μονάδας (παραγωγή, πωλήσεις, προμήθειες, οικονομικές, λογιστικές) και η υποβολή προτάσεων άμεσης (μέχρι ειδικότερης αντιμετώπισης του προβλήματος) αντιμετώπισης τυχόν κακής λειτουργίας τούτων.
- Η ασφάλεια και σωστή διαχείριση από κάθε άποψη των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας

Ένα λόγο συμπληρωματικό μεν αλλά όχι ακριβώς επί του ιδίου γενικού ως προς τη λειτουργία της μονάδας προβληματισμού, θα έχουν και οι ανεξάρτητοι, εξωτερικοί ορκωτοί ελεγκτές. Η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συμπληρωματική, αλλά όχι στη θέση αυτής του ορκωτού ελεγκτή.

3.1.1.2 Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου της Εταιρείας **αναφέρει** τα αποτελέσματα των εργασιών της και του ελεγκτικού της έργου στο Διοικητικό Συμβούλιο, που αποτελεί το εποπτικό όργανο του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο επικεφαλής της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου ορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας και είναι πρόσωπο με επαρκή προσόντα και εμπειρία.

Η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου **εξετάζει και αξιολογεί** την επάρκεια και αποτελεσματικότητα της δομής των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και την ποιότητα της απόδοσης των λοιπών μηχανισμών και συστημάτων στην επίτευξη των καθορισμένων στόχων της Εταιρείας.

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 3016/2002, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει τις ακόλουθες **αρμοδιότητες**:

- α.** Παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας και του καταστατικού της εταιρείας, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την εταιρεία και ιδιαίτερα της νομοθεσίας των ανωνύμων εταιρειών και της χρηματιστηριακής.
- β.** Αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντικών στελεχών της εταιρείας με τα συμφέροντα της εταιρείας, τις οποίες διαπιστώνει κατά την άσκηση των καθηκόντων του.
- γ.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως μια φορά τουλάχιστον το τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο για το διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο και να παρίστανται κατά τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων .
- δ.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν, μετά από έγκριση του Δ.Σ. της εταιρείας, οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από Εποπτικές Αρχές, συνεργάζονται με αυτές και διευκολύνουν με κάθε δυνατό τρόπο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτές ασκούν.

3.1.2 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Στόχος του Κώδικα Δεοντολογίας (Code of Ethics) είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

- **Ακεραιότητα.** Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη της κρίσης τους.
- **Αντικειμενικότητα.** Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές επιδεικνύουν το

υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται τα αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων κατά το σχηματισμό των κρίσεων τους.

- **Εμπιστευτικότητα.** Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.
- **Επάρκεια.** Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου.

3.1.3 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σκοπός των Προτύπων είναι:

1. Να περιγράψουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου.
2. Να αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενης αξίας δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου.
3. Να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου.
4. Να προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα χωρίζονται σε Τρία μέρη:

1. **Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων** (Attribute Standards – Σειρά 1000), τα οποία περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των

προσώπων που ασκούν Εσωτερικό Έλεγχο.

2. **Πρότυπα Απόδοσης** (Performance Standards - Σειρά 2000), τα οποία περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του Εσωτερικού Ελέγχου.
3. **Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards)**, τα οποία εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες Προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (π.χ. Έλεγχος Συμμόρφωσης, Έλεγχος Απάτης κ.λπ.).

3.1.4 Χαρακτηριστικά Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου

Για τη συγκεκριμένη λειτουργία του λογιστικού συστήματος, που ενδιαφέρει περισσότερο τον ορκωτό ελεγκτή, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η σωστή και ελεγχόμενη λειτουργία τούτου στηρίζεται στα κάτωθι:

Λογιστική οργάνωση. Τούτη αρχίζει από το οργανόγραμμα του λογιστηρίου και περιλαμβάνει, εκτός από τον προσδιορισμό των θέσεων εργασίας, και την επάνδρωση αλλά και την πρόβλεψη για συνεχή ανάπτυξη με στόχο την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του μέσα στην επιχείρηση. Αυτή στόχο έχει, βασικά, την παρακολούθηση και καταχώρηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας που επιφέρει η δραστηριοποίηση της μονάδας, έτσι ώστε να είναι δυνατόν ανά πάσα στιγμή να πληροφορήσει τη διοίκηση λεπτομερώς, αλλά και τους εκτός της μονάδας κοινωνικούς εταίρους τούτης συνοπτικά, για τα (οικονομικά) αποτελέσματα της δραστηριότητας της μονάδας, καθώς και για την εκάστοτε λογιστική οικονομική θέση τούτης.

Προϋποθέσεις αποτελεσματικής λογιστικής οργάνωσης και ελέγχου.

Συγκεκριμένα, η οργάνωση και ο εν συνεχεία έλεγχος του λογιστικού

συστήματος και της λειτουργίας πληροφόρησης της διοίκησης και τρίτων γενικότερα περιλαμβάνει:

1. Οργανόγραμμα λογιστηρίου.

2. Εγχειρίδιο λειτουργίας λογιστηρίου με:

- Περιγραφή των θέσεων και κατάλληλη κατανομή καθηκόντων ανά θέση.
- Διαχωρισμό εκείνων των καθηκόντων που είναι δυνατόν να προκαλέσουν σύγκρουση συμφερόντων και εφαρμογή αυτοελέγχων προς αποφυγή λαθών.
- Διαγράμματα ροής ή απλή περιγραφή των καθημερινών λειτουργιών του λογιστηρίου.
- Διαγράμματα ροής που εμφανίζουν τη ροή της εκτέλεσης των συναλλαγών στην επιχείρηση.
- Στοιχεία και βιβλία σύμφωνα με τη λογιστική δεοντολογία αλλά και την ισχύουσα νομοθεσία.
- Μεθόδους και διαδικασίες ελέγχου και ασφάλειας των κρίσιμων λογιστικών διαδικασιών και λειτουργιών.
- Ημερολογιακό κατάλογο παραγωγής και υποβολή (όπου είναι απαραίτητο) των διαφόρων λογιστικών καταστάσεων και δηλώσεων.
- Λεπτομερή περιγραφή και τεκμηρίωση του χρησιμοποιούμενου λογιστικού και αντίστοιχου μηχανογραφικού συστήματος (λογιστικό σχέδιο, καταλόγους ιδιαίτερης κωδικοποίησης και αρίθμησης, κ.λπ.).
- Συστήματα προϋπολογισμού, απολογισμού και κοστολόγησης.
- Ενημερωμένη βιβλιοθήκη βασικών λογιστικών εκδόσεων, καθώς και διαρκείς κώδικες φορολογικής, εργατικής και εμπορικής (ανάλογα και με τη νομική μορφή της επιχείρησης) νομοθεσίας.
- Αρχείο βιβλίων και στοιχείων προηγούμενων χρήσεων.
- Αρχείο κλειστών αλλά και εκκρεμών λογιστικών φορολογικών υποθέσεων και θεμάτων.

- Διαρκές εγχειρίδιο λογιστικών αρχών και προσαρμογής τούτων στην επιχείρηση
- Φάκελο των κατά καιρούς αλλαγών στη λογιστική πρακτική της μονάδας.
- Κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό του λογιστηρίου και πρόγραμμα συνεχούς εκπαίδευσης και εξέλιξης τούτου με πρόβλεψη περιοδικής αντικατάστασης (rotation) του υπεύθυνου κάθε επιμέρους τομέα, αλλά και του προϊσταμένου τούτου μόνιμα.
- Σωστά διαρθρωμένη και συνεχώς αξιολογούμενη αμοιβή ενός εκάστου του προσωπικού του λογιστηρίου.

3.1.5 Εσωτερικός Έλεγχος και Ορκωτός Ελεγκτής

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης από τον ορκωτό ελεγκτή πριν την έναρξη του ελέγχου αναφέρεται σαφώς στη διεθνή ελεγκτική βιβλιογραφία, καθώς και στα ελεγκτικά πρότυπα που έχουν νομοθετηθεί από το 1979 για χρήση από τους ορκωτούς λογιστές στην Ελλάδα. Αν και η ευθύνη της εσωτερικής οργάνωσης και του ελέγχου της επιχείρησης μέσω αυτής είναι ευθύνη της διοίκησης της μονάδας, η ύπαρξη αλλά και το επίπεδο της αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει σοβαρά τον εξωτερικό ελεγκτή.

Η σημασία της ύπαρξης αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τη σκοπιά του εξωτερικού ελεγκτή είναι να διαβεβαιώσει τούτον ότι λάθη και ανωμαλίες, οι οποίες είναι δυνατόν να επηρεάσουν την αξιοπιστία του λογιστικού, τελικά, συστήματος και των παραγόμενων από αυτό στοιχείων, μπορούν να ανακαλυφθούν έγκαιρα. Στην αντίθετη περίπτωση, ο εξωτερικός ελεγκτής θα είναι υποχρεωμένος να καταφύγει στην εφαρμογή επιπρόσθετων, κατάλληλων, ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της κακής λειτουργίας ή της μη ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην

επιτυχή διεξαγωγή του διενεργούμενου ελέγχου. Εκ μέρους του ελεγκτή απαιτείται ικανοποιητική γνώση των χαρακτηριστικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου για τη μελέτη και αξιολόγηση τούτου.

Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή:

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου πρωταρχικό σκοπό έχει να διαμορφώσει γνώμη ο ορκωτός ελεγκτής για το κατά ποσόν τούτος μπορεί να στηριχτεί στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και της οργάνωσης της μονάδας για τη χρησιμοποίηση επιμέρους λειτουργιών και συστημάτων στη διεξαγωγή του ελέγχου. Τα συστήματα τα οποία θα μπορέσει ο ορκωτός ελεγκτής, αναλόγως της ποιότητας και της αξιοπιστίας των προϊόντων τους, να χρησιμοποιήσει είναι βασικά το λογιστικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου και του μηχανογραφικού, και, όπου υπάρχει, αυτό των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο βαθμός της αξιοπιστίας την οποία μπορεί να έχει για τον ορκωτό ελεγκτή το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας θα επηρεάσει το εύρος και την τελική μορφή του ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής ενδιαφέρεται, πρωταρχικά, για το λογιστικό εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τις παραγόμενες από το λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά τούτος μπορεί να αξιολογήσει και τα άλλα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας, όπως αυτά των ποιοτικών ελέγχων, προμηθειών, MIS, κ.λπ., τα οποία μπορούν να έχουν έμμεση επίπτωση στην αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

Ανακάλυψη απάτης. Εκτός από τη χρησιμοποίηση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου στη διαμόρφωση του ελέγχου (βάθος, εύρος, ειδικές διαδικασίες, τεστ), αναμένεται από τον ορκωτό ελεγκτή να εκμεταλλευτεί την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και για την ανακάλυψη ατασθαλιών και απάτης σημαντικού βαθμού, χωρίς, βέβαια, αυτή η αναζήτηση και ανακάλυψη απάτης να αποτελεί αυτοσκοπό του χρηματοοικονομικού ελέγχου.

Διαμόρφωση του ελέγχου βάσει της αξιολόγησης της εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου. Είναι αυτονόητο ότι η ελπίδα του ορκωτού ελεγκτή να υπάρχει λογιστικό σύστημα, του οποίου τις λογιστικές καταστάσεις (προϊόντα) καλείται να ελέγξει, μπορεί να επαληθευτεί από την ευτυχή συγκυρία αποτελεσματικής και αξιόπιστης λειτουργίας του μέχρι και την πλήρη ανυπαρξία ή αναποτελεσματικότητα και αναξιοπιστία τούτου. Στην πρώτη περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής θα επωφεληθεί από την ποιότητα του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου και θα διεκπεραιώσει τον εξωτερικό έλεγχο συντομότερα και οικονομικότερα. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση μιας επιχείρησης επικαλείται την υψηλή ποιότητα της λογιστικής και εσωτερικής ελεγκτικής λειτουργίας της μονάδας της στη διαπραγμάτευση της αμοιβής του ορκωτού ελεγκτή. Αντίθετα, στις περιπτώσεις κακής λειτουργίας των εν λόγω συστημάτων θα χρειαστεί περισσότερος χρόνος (και εφαρμογή εκτενέστερων και ειδικότερων ελεγκτικών και λογιστικών, ακόμα, διαδικασιών και ο ορκωτός ελεγκτής θα συμπεριλάβει στην αμοιβή του το επιπλέον για τον απαιτούμενο έλεγχο κόστος. Η αντίδραση του ορκωτού ελεγκτή εν όψει μιας κακής λειτουργίας του λογιστικού συστήματος μιας μονάδας που καλείται να ελέγξει μπορεί να φθάσει και στην άρνηση του ελέγχου, στα πλαίσια που καθορίζει ο νόμος σχετικά με την άρνηση εκτέλεσης ελέγχου ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Συμπερασματικά, στην περίπτωση που το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εμφανίζεται να λειτουργεί αποτελεσματικά, ο ορκωτός ελεγκτής θα περιοριστεί, για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, σε δειγματοληπτικούς ελέγχους των μεγεθών που εμφανίζονται σ' αυτές. Μια τέτοια προσέγγιση στον έλεγχο προϋποθέτει, βεβαίως, και την εφαρμογή στη λογιστική πρακτική και διαδικασία του ελεγχόμενου των γενικώς παραδεκτών λογιστικών αρχών, πράγμα το οποίο αποτελεί βασικό στοιχείο της ύπαρξης ικανοποιητικού εσωτερικού λογιστικού ελέγχου. Στην αντίθετη περίπτωση, μόνο ευρύς έλεγχος, που μπορεί να φθάσει μέχρι και την επιβεβαίωση όλων των συναλλαγών και

μεταβολών των επιμέρους μεγεθών και στοιχείων, θα καλύψει την ανάγκη σε τεκμήρια για τη διαμόρφωση γνώμης από τον ορκωτό ελεγκτή. Ένας τόσο ευρύς έλεγχος, όμως, είναι πρακτικά αδύνατος και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δικαιολογείται το οικονομικό κόστος εκτελείται.

3.1.6 Μελέτη του Συστήματος Εσωτερικού ελέγχου

3.1.6.1 Χρόνος μελέτης και αξιολόγησης εσωτερικού ελέγχου

Η μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου ανήκει στο μέρος εκείνου της συνολικής ελεγκτικής διαδικασίας, η οποία είναι δυνατόν να διεκπεραιωθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος της, σε ενδιάμεση χρονική περίοδο και πριν το «κλείσιμο» των βιβλίων της επιχείρησης. Παρ' όλη αυτή τη δυνατότητα, ας σημειωθεί ότι η ολοκλήρωση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθεί τελεσίδικα, παρά μόνο μαζί με τον κανονικό έλεγχο, οπότε θα εκτιμηθεί και το μέγεθος των επιπτώσεων των πιθανών αδυναμιών του στις λογιστικές καταστάσεις, αδυναμίες οι οποίες εντοπίστηκαν στο πρώτο στάδιο της αξιολόγησης αλλά και επιβεβαιώθηκαν κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Κατά το τελικό στάδιο θα συνταχθούν, επίσης, και οι όποιες συστάσεις, αναφορικά με τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες θα συμπεριληφθούν στην επιστολή προς τη διοίκηση.¹⁸

Ας σημειωθεί ότι ο χρόνος έναρξης, καθώς και το μέγεθος της μελέτης του εσωτερικού ελέγχου, θα εξαρτηθεί κυρίως από το μέγεθος της μονάδας. Ενδεικτικά μπορούμε να πούμε ότι η εσωτερική οργάνωση μιας μεγάλης μονάδας μπορεί μεν να εκτείνεται, λόγω του μεγέθους της, σε μεγάλη έκταση, αλλά το μέγεθός της επιβάλλει την ύπαρξη ικανού και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τη λειτουργία της, πράγμα το οποίο είναι και το επιθυμητό και ζητούμενο στη αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου. Από

¹⁸ Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική «Κων. Κάντζος» έτος έκδοσης 2006

την άλλη μεριά, μια μικρή μονάδα είναι δυνατόν να παρουσιάζει την εξής ενδιαφέρουσα συγκυρία: να μην διατηρεί κανένα ικανοποιητικό σύστημα επίσημου εσωτερικού ελέγχου (και για λόγους οικονομικούς), αλλά να είναι δυνατόν να ασκείται άτυπος μεν αλλά πραγματικός τέτοιος έλεγχος επ' αυτής από τον ιδιοκτήτη και με τη βοήθεια κάποιου έμπιστου και ικανού στελέχους. Τη σοβαρή πιθανότητα μιας τέτοιας περίπτωσης ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να έχει υπ' όψιν και να διαμορφώσει ανάλογα την προσέγγισή του στην αξιολόγηση τούτου. Πρόβλημα θα αντιμετωπίσει ο ορκωτός ελεγκτής μάλλον με τις μεσαίου μεγέθους μονάδες, οι οποίες συγκεντρώνουν μεν τα χαρακτηριστικά και τις συνεπαγόμενες ανάγκες για ύπαρξη και αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου των μεγάλων μονάδων, δεν έχουν, δε, για λόγους όχι μόνο οικονομικούς αλλά και γρήγορης ανάπτυξης και έλλειψης πείρας, ακόμη εγκαταστήσει ή λειτουργήσει αποτελεσματικά ένα πλήρες σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Μια τέτοια ενδιάμεση και αμφίροπη κατάσταση παρουσιάζει, ίσως, μεγαλύτερη δυσκολία στη διαμόρφωση του τρόπου μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από ότι η περίπτωση της μικρής μονάδας για την οποία γνωρίζουμε ότι δεν υπάρχει κανένα επίσημο σύστημα ελέγχου ή την περίπτωση της μεγάλης μονάδας όπου οι ανάγκες αλλά και οι δυνατότητες επέβαλαν την εγκατάσταση ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν το χρόνο και την έκταση της μελέτης του εσωτερικού ελέγχου είναι η ύπαρξη προηγούμενων και συνεχών ελέγχων από τον ίδιο ελεγκτή ή την ίδια εταιρεία ελεγκτών, στην οποία περίπτωση στους επόμενους ελέγχους η διαδικασία της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου απαιτεί σημαντικά λιγότερο χρόνο και περιορίζεται στις μεταβολές και τις επιπτώσεις τούτων στον εσωτερικό έλεγχο. Επίσης, η ύπαρξη ή μη τμήματος εσωτερικών ελεγκτών θα επηρεάσει θετικά ή αρνητικά ανάλογα με το κόστος της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, η ηλικία της μονάδας, αν είναι δηλαδή νέα και ακόμα οργανώνεται και

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

απαιτεί, συνεπώς, συνεχή οργάνωση, προφανώς θα έχει να κάνει με την ύπαρξη αλλά και την αποτελεσματική λειτουργία ικανού εσωτερικού ελέγχου.

3.1.6.2 Μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου

Για την εξέταση και μελέτη - πριν την αξιολόγηση - του εσωτερικού ελέγχου τής προς έλεγχο μονάδας, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει είτε δικής του επινόησης μεθόδους και μέσα, είτε να επιλέξει και να συνδυάσει από την ελεγκτική βιβλιογραφία τα παρακάτω:

Πηγές πληροφοριών για τη μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο εξωτερικός ελεγκτής θα χρειαστεί να ανατρέξει σε πηγές για τη συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών που θα χρειαστούν για την περιγραφή των διαφόρων λειτουργιών τής υπό έλεγχο μονάδας, έτσι ώστε να προχωρήσει στη συνέχεια στη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου επί των λειτουργιών τούτων.

Οι πηγές αυτές μπορεί να είναι οι παρακάτω:

- 1.** Τα εγχειρίδια οργάνωσης και διαδικασιών, επάνδρωσης, καθώς και περιγραφής αντίστοιχων καθηκόντων σε όλα τα επίπεδα και τις λειτουργίες της επιχείρησης.
- 2.** Η επιμέρους οργάνωση του λογιστηρίου, όπως αυτή απεικονίζεται στα ιδιαίτερα οργανογράμματα, καθώς και η περιγραφή των λειτουργιών σ' αυτό.
- 3.** Συνεντεύξεις και συζητήσεις με στελέχη αλλά και συγκεκριμένα σημαντικά κατά περίπτωση μέλη του προσωπικού της επιχείρησης, ανεξαρτήτως επιπέδου.
- 4.** Φάκελοι ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.
- 5.** Εξέταση του καταστατικού της επιχείρησης, καθώς και των πρακτικών γενικής συνελεύσεως, διοικητικού συμβουλίου, αλλά και της εν γένει αλληλογραφίας της μονάδας, αν χρειαστεί.

6. Επιθεώρηση, παρατήρηση και εξοικείωση του ελεγκτή με τις διαδικασίες και λειτουργίες, καθώς και τις εγκαταστάσεις και τα μέσα διεκπεραίωσης των ελεγχόμενων λειτουργιών και διαδικασιών.

3.1.6.3 Μέθοδοι μελέτης εσωτερικού ελέγχου

- 1.** Διαγράμματα ροής (flowcharts)
- 2.** Ερωτηματολόγιο
- 3.** Γραπτή περιγραφή
- 4.** Τεστ (δοκιμές)

3.1.7 Αξιολόγηση Εσωτερικού Ελέγχου

Αφού ο εξωτερικός ελεγκτής τελειώσει την περιγραφή των διαφόρων λειτουργιών και διαδικασιών της μονάδας με έναν ή περισσότερους από τους παραπάνω τρόπους, και μελετήσει και εξοικειωθεί με τον τρόπο που λειτουργεί η επιχείρηση, ειδικά σε τομείς και υποσυστήματα που αφορούν άμεσα στην παραγωγή των λογιστικών πληροφοριών, θα πρέπει να αξιολογήσει την ύπαρξη και το βαθμό καλής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Τούτο αποτελεί και τη δυσκολότερη φάση της όλης διαδικασίας.

Είναι δυνατόν, όταν χρησιμοποιείται ερωτηματολόγιο, η αξιολόγηση να ολοκληρώνεται αυτόματα με τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, καθώς και με τον προσδιορισμό των κατάλληλων μέτρων για την αντιμετώπιση των τυχόν αδυναμιών που έχουν εντοπιστεί.

Η αντιμετώπιση αυτή μπορεί να γίνει είτε μέσα από τις προβλεπόμενες διαδικασίες του χρησιμοποιούμενου προγράμματος ελέγχου, είτε, στην περίπτωση που δεν έχει προβλεφθεί τέτοια, με ξεχωριστή ειδική διαδικασία. Στην περίπτωση που μια αδυναμία στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου υπό μελέτη είναι ασήμαντη και εκτιμάται ότι δεν επηρεάζει τη λογιστική

πληροφόρηση, τούτο εξηγείται με ανάλογο υπόμνημα που αποτελεί μέρος του μόνιμου φακέλου του ελέγχου.

Παράλληλα, διευκολύνεται και η επισήμανση των παρατηρηθεισών αδυναμιών στην επιστολή προς τη διοίκηση στο τέλος του ελέγχου αν, κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου κάθε λειτουργίας, σημειώνεται με τα γράμματα Ε/Δ, για παράδειγμα, όταν η εν λόγω αδυναμία θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην επιστολή προς τη διοίκηση. Τούτες όλες μαζί θα συγκεντρωθούν σε ξεχωριστό φύλλο εργασίας με τον ανάλογο τίτλο. Στη περίπτωση που ο εσωτερικός έλεγχος στις αντίστοιχες λειτουργίες κρίνεται πολύ ικανοποιητικός, είναι δυνατόν να τροποποιηθεί ανάλογα και να συντομευτεί ακόμα το αρχικό πρόγραμμα ελέγχου.

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η μέθοδος της γραπτής περιγραφής για τη μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στις αντίστοιχες λειτουργίες, καθώς και αυτή των διαγραμμάτων ροής ακόμη, η αξιολόγηση τούτου απαιτεί ουσιαστικότερη παρέμβαση και, συνεπώς, και ικανότητα του ελεγκτή όχι μόνο για την εκτίμηση της αδυναμίας ή των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και για την αντιμετώπιση τούτων με τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες.

Στις περιπτώσεις αυτές (της γραπτής περιγραφής και των διαγραμμάτων ροής), θα πρέπει οπωσδήποτε να συνταχθεί ξεχωριστό φύλλο εργασίας, στο οποίο θα συγκεντρώνονται οι σημαντικές, τουλάχιστον, αδυναμίες του κατά περίπτωση συστήματος και θα πιστοποιείται σ' αυτό η επίπτωσή τους στον εσωτερικό έλεγχο, καθώς και θα αναφέρονται τα μέτρα με τα οποία θα αντιμετωπιστεί το πρόβλημα. Σε ξεχωριστό φύλλο εργασίας θα συγκεντρωθούν οι αδυναμίες εκείνες του συστήματος οι οποίες θα συμπεριληφθούν στην επιστολή προς τη διοίκηση.

Στην περίπτωση κακής λειτουργίας του όλου συστήματος λογιστικού εσωτερικού ελέγχου, οι εναλλακτικές λύσεις που προσφέρονται στον ορκωτό ελεγκτή είναι είτε η επαναδιαπραγμάτευση και αναμόρφωση (διεύρυνση) του ελέγχου, είτε η διακοπή του ελέγχου και η έκφραση αδυναμίας πιστοποίησης

περί της ορθής ή μη εμφάνισης των χρηματοοικονομικών μεγεθών στις υπό έλεγχο λογιστικές καταστάσεις. Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα προβλέπουν και τέτοιου είδους έκθεση.

3.2 Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

3.2.1 Η ανάγκη δημιουργίας της ΕΛΤΕ

Το σκάνδαλο της Enron στις ΗΠΑ και λίγο αργότερα το κανόνι της Parmalat στην Ευρώπη οδήγησαν τις κυβερνήσεις και στις δύο πλευρές του Ατλαντικού να λάβουν πρωτοβουλίες για την εποπτεία του ελεγκτικού μηχανισμού. Έτσι και στην Ελλάδα με τον Νόμο 3148 του 2003 (5 Ιουνίου 2003) θεσμοθετήθηκε η λειτουργία της ΕΛΤΕ και ουσιαστικά σταμάτησε η αυτοδιαχείριση της εποπτείας από το Ινστιτούτο των ορκωτών, του ΣΟΕΛ.¹⁹ Η αλήθεια όμως είναι ότι χάθηκε πολύτιμος χρόνος, καθώς τα κανόνια των εταιρειών που έσκασαν το 2005 ήταν πάρα πολλά και θα μπορούσαν να είχαν προβλεφθεί και αποφευχθεί. Οι χρονιές της αμφισβήτησης για το τι βλέπαμε και το τι διαβάζαμε στους ισολογισμούς ήταν κυρίως το 2003 και το 2004, όταν δεν είχαν υιοθετηθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και οι φόβοι της αγοράς δυστυχώς επιβεβαιώνονται, αφού περίπου 18 μετοχές διακινούνται σε καθεστώς επιτήρησης και 35 βρίσκονται σε αναστολή διαπραγμάτευσης.

Σύμφωνα με τον κ. Ζαφειρόπουλο, Πρόεδρο της ΕΛΤΕ, ο νέος νόμος θα επιτρέπει να γίνεται έλεγχος από την ΕΛΤΕ σε οποιοδήποτε ισολογισμό εισηγμένης εταιρείας υπάρχει υπόνοια ότι κάτι δεν πάει καλά, για αυτό τον λόγο και έχει προκηρυχθεί διαγωνισμός ώστε η ΕΛΤΕ να προσλάβει δικό της προσωπικό.

¹⁹ Εφημερίδα: «Το ΒΗΜΑ» 30/09/2007

Η διοίκηση της ΕΛΤΕ όμως πάει ένα βήμα παραπέρα. Έχει προτείνει στον υπουργό Οικονομικών να ανατεθεί σε ξένους κρατικούς φορείς (αμερικανικούς και βρετανικούς) ο έλεγχος των δομών των ελεγκτικών εταιρειών που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας, ώστε να περιοριστεί όσο το δυνατόν το περιθώριο λανθασμένων πρωτοβουλιών από τους ορκωτούς ελεγκτές. *«Αν μια ελεγκτική εταιρεία έχει άψογο δικό της εσωτερικό έλεγχο είναι προφανές ότι και τα πιστοποιητικά των ορκωτών της θα είναι ορθά. Όπου όμως υπάρχουν κενά, τότε θα ελέγχουμε με τη σειρά μας σε μεγαλύτερο βάθος τους ισολογισμούς των εταιρειών για τους οποίους έχει αποφανθεί η συγκεκριμένη εταιρεία. Έτσι γίνεται σε όλες τις ανεπτυγμένες αγορές και μάλιστα πρόσφατα και η Κύπρος υιοθέτησε το μοντέλο αυτό»* αναφέρει ο κ. Ζαφειρόπουλος. Υπενθυμίζεται ότι στη χώρα μας δραστηριοποιούνται 25 ελεγκτικές εταιρείες εκ των οποίων οι 10 ελέγχουν τις εισηγμένες εταιρείες.

Τυχόν παρατυπία ορκωτού λογιστή μπορεί να οδηγήσει το πειθαρχικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ να θέσει τον παρανομούντα ελεγκτή σε αργία, σε προσωρινή αργία, ακόμη και να επιβάλει διοικητικό πρόστιμο ως 10 εκατ. ευρώ στον ίδιο αλλά και στην ελεγκτική εταιρεία στην οποία ανήκει.

Όπως επισημαίνει ο κ. Ζαφειρόπουλος, αν αποκαλυφθεί παρατυπία στη δουλειά ενός ορκωτού, αυτός θα τιμωρηθεί από το πειθαρχικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ, όμως θα πρέπει και η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς να μπορεί να επιβάλει κυρώσεις στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας της οποίας ο ισολογισμός είναι διάτρητος, αφού το ΔΣ χορηγεί τα στοιχεία στον ορκωτό και γενικά γνωρίζει όλες τις διαχειριστικές λεπτομέρειες.

3.2.2 Λευκά πιστοποιητικά

Οι έλεγχοι πάντως ξεκινούν σε μια εποχή που αλλάζει η μορφή των πιστοποιητικών των ορκωτών. Θα υπάρχουν εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ορκωτού (λευκό πιστοποιητικό) και διαφοροποιημένες εκθέσεις όπου υπάρχουν παρατηρήσεις ή και επιφυλάξεις των ορκωτών. Στη δεύτερη περίπτωση, αν ο ορκωτός ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη ή εκφράζει αρνητική γνώμη, αυτομάτως θα αναστέλλεται η διαπραγμάτευση των μετοχών. Μια πρόγευση για το τι θα δουν τα μάτια μας πήραμε από τα αποκαλυπτικά στοιχεία που δημοσίευσε το Χρηματιστήριο, σύμφωνα με τα οποία το 1/3 των εισηγμένων εταιρειών εμφανίζει μεγάλες αρνητικές αποκλίσεις στα ίδια κεφάλαια αλλά και στα κέρδη του 2004 μετά την αναμόρφωση των ισολογισμών.

Ο μεγάλος αριθμός των εταιρειών που εμφανίζουν αρνητικές αποκλίσεις σε σχέση με τις δημοσιευθείσες λογιστικές καταστάσεις προβληματίζει, δεδομένου ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα απαιτήσει μιαν ανάλογη συμμόρφωση. Δηλαδή, όσο το δυνατόν λιγότερες παρατηρήσεις των ορκωτών.

3.2.3 Η κατάσταση που επικρατούσε παλαιότερα

1. Υπήρχε το ΣΟΕΛ (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών), το οποίο είναι αυτόνομο και ασχολείται με τους λογιστικούς ελέγχους, και το ΕΣΥΛ (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής) το οποίο υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών και ασχολείται με την λογιστική τυποποίηση. Δεν υπήρχε ποιοτικός έλεγχος του έργου των ορκωτών ελεγκτών, η πειθαρχική διαδικασία ελεγχόταν από το ΣΟΕΛ, χωρίς δυνατότητα έφεσης, η απελευθέρωση του

επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή ήταν στην πράξη πολύ περιορισμένη και οι κανόνες δεοντολογίας καθορίζονταν από τους ίδιους τους ελεγκτές.²⁰

2. Υπήρχε ο περιορισμός αλλαγής του ορκωτού ελεγκτή μετά από 5 χρήσεις, αλλά με μεταβατικές διατάξεις αυτό είχε παραταθεί κατά πολύ. Οι ελεγκτές ή οι ελεγκτικές εταιρείες εκτός από τον τακτικό έλεγχο μπορούν επίσης να παρέχουν ταυτόχρονα και υπηρεσίες συμβούλου. Δεν υπήρχαν περιορισμοί στις προσλήψεις ορκωτών ελεγκτών από τις εταιρείες τις οποίες ήλεγχαν.

3. Στο σημερινό πλαίσιο των διεθνών εξελίξεων χρειάζονται νέοι θεσμοί που να εγγυώνται την διαφάνεια και συνεπώς να ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών, παρέχοντας επαρκείς ασφαλιστικές δικλείδες για αποφυγή αρνητικών φαινομένων. Σε όλες τις αναπτυγμένες χώρες υπάρχει σήμερα έντονος προβληματισμός για τη λογιστική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα για την αξιοπιστία των πιστοποιητικών που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών προχωρά στη δημιουργία ενός νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων το οποίο διασφαλίζει τη διαφάνεια και την ποιότητα των ελέγχων.

Με αυτό τον τρόπο αναμένεται να αυξηθεί η εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις ελληνικές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα δε των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

3.2.4 Ποιές είναι οι νέες ρυθμίσεις

1. Δημιουργείται νέα εποπτική αρχή (ΕΛΤΕ), με συμμετοχή άλλων χρηματοπιστωτικών εποπτικών αρχών (Τράπεζα της Ελλάδος, και Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), του ΣΕΒ και του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος.

²⁰ www3.mnec.gr/Christ_pr_090702.aspx (Υπουργείο Οικονομικών)

Στην ΕΛΤΕ μεταφέρεται η ευθύνη της λογιστικής τυποποίησης και των λογιστικών ελέγχων. Σημαντικές αρμοδιότητες του ΣΟΕΛ και όλες οι αρμοδιότητες του ΕΣΥΛ μεταφέρονται στη νέα αρχή.

Η ΕΛΤΕ αποτελεί ένα ανεξάρτητο οργανισμό με δομή που εγγυάται αυτή την ανεξαρτησία. Σημαντικά ζητήματα όπως οι κανόνες δεοντολογίας και οι πειθαρχικές διώξεις δεν ανήκουν πλέον στην αποκλειστική ευθύνη των ιδίων των ορκωτών ελεγκτών.

2. Εισάγεται για πρώτη φορά ο ποιοτικός έλεγχος του έργου των ορκωτών ελεγκτών και μάλιστα με τρόπο που εγγυάται την αξιοπιστία των ελέγχων. Η επιτροπή της ΕΛΤΕ που διενεργεί αυτό τον έλεγχο έχει επίσης ανεξάρτητη σύνθεση. Τα αποτελέσματα του ελέγχου διαβιβάζονται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για περαιτέρω ενέργειες. Πειθαρχικές παραβάσεις των ορκωτών ελεγκτών παραπέμπονται στα ανεξάρτητα Πειθαρχικά Συμβούλια. Εκτός από το πρωτοβάθμιο πειθαρχικό συμβούλιο, δημιουργείται και δευτεροβάθμιο συμβούλιο με ανεξάρτητη δομή. Διασφαλίζεται η συνεργασία των εποπτικών αρχών και του υπηρεσιακού απόρρητου.

3. Εισάγεται ένα αυστηρό σύστημα ποινών για παραβάτες.

4. Εισάγονται τέσσερις περιορισμοί στην άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος που σκοπό έχουν τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή. Αυτές αφορούν:

α) Την απαγόρευση πρόσληψης ορκωτού ελεγκτή από επιχείρηση την οποία ελέγχει.

β) Την απαγόρευση ανάθεσης του ελέγχου σε εταιρία που παρείχε υπηρεσίες συμβούλου κατά το πρόσφατο παρελθόν.

γ) Την κατάρτιση καταλόγου συμβουλευτικών υπηρεσιών τις οποίες δεν μπορεί να παρέχει η εταιρία στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής.

δ) Τον περιορισμό των διαδοχικών χρήσεων στις οποίες μπορεί να χρησιμοποιείται ο ίδιος ελεγκτής.

5. Με σκοπό την επιτάχυνση της απελευθέρωσης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή, μειώνεται κατά ένα χρόνο η προαπαιτούμενη προϋπηρεσία. Τις εξετάσεις των ορκωτών ελεγκτών τις αναλαμβάνει πλέον επιτροπή της ΕΛΤΕ και δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρία να διαθέτει πλειοψηφία στο Εποπτικό Συμβούλιο και τα όργανα του ΣΟΕΛ.

3.2.5 Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

Το πρώτο **διοικητικό συμβούλιο** της ΕΛΤΕ πραγματοποιήθηκε τον Αύγουστο του 2003. Το ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι επταμελές (ο πρόεδρος και οι δύο αντιπρόεδροι ορίζονται από τον εκάστοτε υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα μέλη είναι αντιπρόσωποι από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, την Τράπεζα της Ελλάδος, τον ΣΕΒ και τον Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος).²¹

Η ΕΛΤΕ δεν κάνει η ίδια ελέγχους αλλά έχει **συντονιστικό ρόλο**. Δηλαδή, είτε για τακτικούς ελέγχους που προβλέπονται από τη νομοθεσία είτε για έκτακτους που μπορεί να ζητήσει ένας άλλος φορέας όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η ΕΛΤΕ θα αναζητήσει, με κλήρωση μεταξύ των περίπου 520 ορκωτών που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος στη χώρα μας, τον ορκωτό ή τους ορκωτούς (ανάλογα με τον όγκο της δουλειάς) και θα τους αναθέσει τον έλεγχο. Το κόστος των τακτικών ελέγχων (π.χ. ο έλεγχος στο 10% των εισηγμένων) σύμφωνα με τον νόμο το αναλαμβάνουν οι ίδιες οι εταιρείες, ενώ τους έκτακτους ορκωτούς που θα διενεργήσουν τον έλεγχο τους πληρώνει ο

²¹ Εφημερίδα: «Το ΒΗΜΑ» 08/05/2005

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

φορέας που ζήτησε τον έλεγχο, π.χ. η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Η ΕΛΤΕ μπορεί να διενεργήσει ελέγχους και με δική της πρωτοβουλία.

Ο σκοπός της Επιτροπής αυτής όπως αναφέρεται στον προαναφερθέντα Νόμο άρθρο 1, είναι η ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

3.2.6 Οργάνωση της Ε.Λ.Τ.Ε.

Στην Ε.Λ.Τ.Ε. συνιστώνται τα εξής όργανα:

A) *Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Τ)* το οποίο είναι πενταμελές, αποτελείται κυρίως από επιστήμονες υψηλού επιπέδου θεωρητικής κατάρτισης στη λογιστική και γνωμοδοτεί για θέματα λογιστικής τυποποίησης. Τα θέματα αυτά αφορούν ιδίως:

- Στην κατάρτιση, αναθεώρηση, τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων.

- Στον τρόπο, στο χρόνο και στη διαδικασία της υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, από τις οικονομικές μονάδες.

- Στην έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

B) *Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.)* το οποίο είναι επταμελές με τριετή θητεία και αποτελείται από στελέχη της Ε.Λ.Τ.Ε., της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, της Τραπέζης της Ελλάδος, του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Το Σ.Π.Ε. είναι αρμόδιο για τον ποιοτικό έλεγχο των ελέγχων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές, καθώς επίσης και να εισάγεται στο Δ.Σ.

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

της Ε.Λ.Τ.Ε. τη θέσπιση κανόνων ασκήσεως των υποχρεωτικών ελέγχων που διενεργούνται από μη ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

Γ) *Πειθαρχικό Συμβούλιο*, το οποίο είναι τριμελές με τριετή θητεία και με αρμοδιότητα να κρίνει κάθε παράβαση της ελεγκτικής νομοθεσίας και τήρησης των κανόνων δεοντολογίας από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς επίσης και να επιβάλλει τις ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από το Νόμο.

Δ) *Εκτελεστική Επιτροπή*, η οποία αποτελείται από τον Πρόεδρο και τους δυο Αντιπρόεδρους της Ε.Λ.Τ.Ε. και είναι αρμόδια για τη λήψη των μέτρων που απαιτούνται για την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.

3.3 Κοινωνική Προσφορά

3.3.1 Η ανάγκη για Κοινωνική Ευθύνη

Δεδομένου του περιορισμένου των διαθέσιμων πόρων στον πλανήτη μας, η κάλυψη των απεριόριστων και συνεχώς αυξανόμενων αναγκών του ανθρώπου επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερα σήμερα με την εντυπωσιακή ανάπτυξη στις σύγχρονες, οικονομικά, κοινωνίες κολοσσιαίων και πολύπλοκων οικονομικών φορέων και επιχειρήσεων.

Η ανάπτυξη τέτοιων φορέων ενισχύθηκε από τις τεχνολογικές και πολιτικές εξελίξεις και τη δυνατότητα της διάχυσης της ιδιοκτησίας τούτων σε μεγάλο και γεωγραφικά διασκορπισμένο αριθμό φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να είναι απαραίτητο να συμμετέχουν αυτά, εκ του πλησίον, τουλάχιστον- και στο βαθμό, ικανότητα και εξειδίκευση που απαιτείται για τέτοιους πολύπλοκους οργανισμούς- στη διοίκηση τούτων, πράγμα το οποίο συνέβαινε παλαιότερα με τις μικρότερες επιχειρήσεις.

Η ευχέρεια αυτή, τόσο αναγκαία στην ανάπτυξη (και ειδικά στην απρόσκοπτη και ευρεία χρηματοδότηση και δραστηριοποίηση των μεγάλων οικονομικών φορέων/επιχειρήσεων), στηρίζεται στην εφαρμογή στους οργανισμούς αυτούς αναπτυγμένων συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης και της ικανοποιητικής πληροφόρησης κάθε ενδιαφερόμενου εκτός αυτών κοινωνικού εταίρου (μετόχων, προμηθευτών, εργαζομένων, κράτους, πιστωτών) επί της οικονομικής αποτελεσματικότητας τούτων. Περισσότερο να πούμε ότι η οικονομική βιωσιμότητα και αποτελεσματικότητα αποτελεί το πρώτο ζητούμενο σε έναν υλικό κόσμο και προπαντός στον επιχειρηματικό.

Εξάλλου, η ελεύθερη και απρόσκοπτη κυκλοφορία αξιόπιστων και αντικειμενικών οικονομικών πληροφοριών σε μια κοινωνία συμβάλλει στην ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των πόρων του κοινωνικού συνόλου (μεγαλύτερη αύξηση του εθνικού εισοδήματος, για παράδειγμα), στο οποίο και ανήκουν, τελικά, όλοι οι πόροι, ανεξάρτητα από την προσωρινή ιδιοκτησία τούτων από μεμονωμένες ομάδες ή φορείς.

Δεδομένης, όμως, από τη μια μεριά της σύγκρουσης των συμφερόντων διαφόρων ομάδων σε μια επιχείρηση, στα πλαίσια της οποίας τούτα μπορούν να εξυπηρετηθούν μεροληπτικά με τη βοήθεια της κατευθυνόμενης πληροφόρησης, αλλά και της πιθανότητας ακούσιων λαθών, από την άλλη, επιβάλλεται ο εξωτερικός έλεγχος αυτής της πληροφόρησης.

Η Ελεγκτική συμβάλλει στην προσπάθεια της εξασφάλισης της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης, της οποίας η καλή και ευρεία, επίσης, κυκλοφορία συμβάλλει στην ορθολογικότερη επένδυση/εκμετάλλευση των περιορισμένων πόρων μιας κοινωνίας για την ορθολογική, επίσης, κάλυψη των απεριόριστων αναγκών των μελών της.

3.3.2 Τα συνηθέστερα λάθη στην Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη (Ε.Κ.Ε)

Στο σύγχρονο, ταχέως εξελισσόμενο διεθνές επιχειρηματικό τοπίο, όπου οι κοινωνικές και περιβαλλοντικές πιέσεις προς τις επιχειρήσεις γίνονται ολοένα και πιο έντονες ένας αυξανόμενος αριθμός επιχειρήσεων τόσο στις ΗΠΑ και την Ευρώπη όσο και στην Ελλάδα, εφαρμόζουν διάφορα προγράμματα και πρωτοβουλίες Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης.

Στο πλαίσιο αυτό, οι επιχειρήσεις δηλώνουν τη δέσμευσή τους σε διάφορες απαιτήσεις που σχετίζονται με την υπεύθυνη συμπεριφορά και συμβάλουν στην βιώσιμη ανάπτυξη, αναλαμβάνοντας νέες υποχρεώσεις που πολλές φορές διαθέτουν τη μορφή εκτενών προγραμμάτων.

Ωστόσο δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις που απλώς ... δηλώνουν κοινωνικά υπεύθυνες, χωρίς ουσιαστικά να επιδεικνύουν την αντίστοιχη συμπεριφορά. Στην πραγματικότητα η "μετάβαση" των επιχειρήσεων σε φορείς με κοινωνικά υπεύθυνη συμπεριφορά - χωρίς αυτό να ακυρώνει το βασικό τους στόχο, που δεν είναι άλλος από τη μεγιστοποίηση των κερδών τους - γίνεται με αργούς ρυθμούς και βρίσκεται ακόμα σε πειραματικό στάδιο.²²

Επομένως, τα συνηθέστερα λάθη που παρατηρούνται και οδηγούν αρκετές κοινωνικά υπεύθυνες "απόπειρες" στην αποτυχία είναι:

1) ΑΠΟΥΣΙΑ ΟΡΑΜΑΤΟΣ

Οι περισσότερες επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τα θέματα κοινωνικής ευθύνης όπως όλα τα τρέχοντα θέματα, βασίζονται δηλαδή στις τρέχουσες δραστηριότητές τους και την υφιστάμενη στρατηγική τους. "Τί κάνει τώρα η επιχείρηση; Τι πρωτοβουλία -πρόγραμμα θα μπορούσαμε να εφαρμόσουμε τώρα;"

Εναλλακτικά και πιο δημιουργικά, οι επιχειρήσεις μπορούν να σκεφτούν και

²² www.qualitynet.lighthouse.gr εφημερίδα express, 24/04/07

να βασίσουν τις πρωτοβουλίες Κοινωνικής ευθύνης που θα σχεδιάσουν στο αναπτυξιακό όραμα που διαθέτουν. "Ποιος είναι ο στόχος μας για την επόμενη δεκαετία; Τι πρωτοβουλία – πρόγραμμα θα μπορούσε να εφαρμοστεί σε αυτή τη βάση; "

Η ύπαρξη μιας μακροπρόθεσμης επιχειρηματικής στρατηγικής και ενός επιχειρηματικού στόχου υποστηρίζουν ουσιαστικά τις διάφορες κοινωνικά υπεύθυνες πρωτοβουλίες και προγράμματα, προσδίδοντάς τους μακροπρόθεσμο στόχο και διάρκεια – στοιχεία, που με τη σειρά τους επιδεικνύουν και αποδεικνύουν την κοινωνικά υπεύθυνη δέσμευση που έχει αναλάβει η επιχείρηση.

2) ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Δεν είναι λίγες οι επιχειρήσεις που δεσμεύονται και επιτυγχάνουν σημαντικά επιτεύγματα σε θέματα Ε.Κ.Ε. σε κάποιους τομείς δραστηριότητά τους, ωστόσο η συμπεριφορά τους σε άλλους τομείς παραμένει κάθε άλλο παρά υπεύθυνη! Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να έχει επιτύχει σημαντικές περιβαλλοντικές επιδόσεις στο πλαίσιο καταπολέμησης της κλιματικής αλλαγής, ωστόσο μπορεί παράλληλα να συνεχίζει να χρησιμοποιεί ανηλίκους εργαζόμενους ή ανασφαλείς συνθήκες εργασίας.

Η Ε.Κ.Ε. δεν θα πρέπει να καθοδηγείται από παράγοντες που έχουν σχέση μόνο με την εικόνα μιας επιχείρησης αλλά θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως βασικό περιουσιακό στοιχείο της κάθε επιχείρησης. Θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να γίνεται αντιληπτός ο διττός ρόλος της Ε.Κ.Ε. : από τη μια η προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και από την άλλη η δημιουργία νέων αξιών, οι οποίες δίνουν ουσιαστικά τη θέση τους στην καινοτομία και την αλλαγή.

3) ΑΠΟΥΣΙΑ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΥ

Ελάχιστες είναι οι επιχειρήσεις που αναγνωρίζουν πως τα στοιχεία που θεωρούνταν βασικά και συνιστούσαν τις καλές αποδόσεις της επιχείρησης στο παρελθόν, μπορεί να μην καλύπτουν τις αντίστοιχες ανάγκες της στο μέλλον. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρακολουθεί στενά τις εξελίξεις που καταγράφονται σε διεθνές επίπεδο, ξεφεύγοντας από τα στενά επιχειρηματικά πλαίσια.

4) ΑΠΟΥΣΙΑ ΠΟΛΥΦΩΝΙΑΣ - ΝΕΩΝ ΙΔΕΩΝ

Τα επιτυχημένα κοινωνικά υπεύθυνα προγράμματα και πρωτοβουλίες, προϋποθέτουν την ύπαρξη πολυφωνία και νέων απόψεων. Όλοι οι εμπλεκόμενοι με την επιχείρηση φορείς (εργαζόμενοι, προμηθευτές, πελάτες κ.ο.κ) , θα πρέπει να καλούνται από την επιχείρηση για να υποβάλλουν τις σκέψεις, τις παρατηρήσεις και τα σχόλιά τους σχετικά με τα προγράμματα και τις πρωτοβουλίες ΕΚΕ που αναλαμβάνει ή σκέφτεται να αναλάβει η επιχείρηση. Αυτό θα βελτιώσει τα εν εξελίξει προγράμματα ενώ μπορεί να συμβάλει ουσιαστικά στην ανάπτυξη νέων.

5) ΜΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ

Προκειμένου ένα πρόγραμμα ΕΚΕ να είναι επιτυχημένο, θα πρέπει να εντάσσεται στην κουλτούρα και τις καθημερινές διαδικασίες της επιχείρησης. Αυτό προϋποθέτει την άμεση και ουσιαστική εμπλοκή όλου του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης, από την ανώτατη διοίκηση ως τους εξωτερικούς προμηθευτές της.

6) ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΤΗΣ Ε.Κ.Ε. ΩΣ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ

Οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να ξεχνούν πως οι πρακτικές κοινωνικής ευθύνης πρέπει να βασίζονται σε μια συνεχή διαδικασία με στόχο την καινοτομία η οποία συνδέει την κοινωνική ευθύνη με το επιχειρηματικό μοντέλο της εκάστοτε εταιρίας.

Αποφεύγοντας τα παραπάνω συνηθισμένα λάθη, η ανώτατη διοίκηση κάθε επιχείρησης μπορεί να διαχειριστεί με επιτυχία προγράμματα και πρωτοβουλίες κοινωνικής ευθύνης με τρόπο ο οποίος καλύπτει τις μεταβαλλόμενες ανάγκες της ενώ συγχρόνως μεγιστοποιεί την πιθανότητα δημιουργίας νέων αξιών.

3.3.3 Τα Όρια Ευθύνης και η Επαγγελματική Ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή/Λογιστή

3.3.3.1 Η ηθική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή

Ο ορκωτός ελεγκτής/λογιστής, όπως και κάθε μέλος ενός επαγγέλματος που έχει αναλάβει (θεσμοθετημένα ή άτυπα) να εξυπηρετήσει πρακτικά αλλά αποτελεσματικά κάποια συγκεκριμένη ανάγκη του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου, έχει, πέρα και εκτός από τη νομική ευθύνη, και ηθική ευθύνη έναντι της κοινωνίας και των συγκεκριμένων πελατών του. Η ευθύνη αυτή επιβάλλεται από το σώμα των ορκωτών ελεγκτών/λογιστών σε πολλές χώρες με τη μορφή ενός επαγγελματικού κώδικα συμπεριφοράς προς τους πελάτες, όπως επίσης υπάρχει και κώδικας συμπεριφοράς προς τα άλλα μέλη του σώματος. Και τούτο γιατί οι νομικά προσδιορισμένες ευθύνες δεν επαρκούν να περιγράψουν αλλά και να διαμορφώσουν πλήρως και σε κάθε περίπτωση την πρέπουσα στην πράξη συμπεριφορά κάθε επαγγελματία. Ο κώδικας αυτός συμπεριφοράς, που οικειοθελώς αναλαμβάνει να επιβάλλει στα μέλη του ένα σώμα ορκωτών ελεγκτών, δεν είναι τίποτα άλλο από την αναγνώριση της κοινωνικής ευθύνης την οποία επιβάλλει η κοινωνική διάσταση του επαγγέλματος. Ένας τέτοιος κώδικας ηθικής ευθύνης είναι κάτι παραπάνω από μια κωδικοποιημένη συμπεριφορά. Εξυπηρετεί και το ίδιο το επάγγελμα προστατεύοντας και επενδύοντας αυτό με το κατάλληλο κοινωνικό image. Είναι ένα μήνυμα και μια υπόσχεση προς τα έξω ότι το επάγγελμα έχει συγκεκριμένους κοινωνικούς στόχους που εξυπηρετεί, και ότι ενδιαφέρεται για την εκπλήρωση των

υποχρεώσεων του προς την κοινωνία με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Το κοινό έχει ανάγκη να εμπιστευτεί τον ορκωτό ελεγκτή ως προς την ικανότητα και τις προθέσεις του να το εξυπηρετήσει στις συγκεκριμένες ανάγκες για τις οποίες ο θεσμός του ορκωτού ελεγκτή έχει εγκαθιδρυθεί, με ευθύνη και συνέπεια προσωπική και ηθική, και όχι απλώς οικονομική, όπως ίσως, μια επιχείρηση άλλου αντικειμένου θα έκανε. Η προσωπική ηθική εγγύηση του ορκωτού ελεγκτή είναι το σημαντικότερο στοιχείο που συντελεί στη δημιουργία της εμπιστοσύνης των διαφόρων κοινωνικών ομάδων, οι οποίες χρησιμοποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που φέρουν την υπογραφή ορκωτών ελεγκτών/λογιστών.

Δεν υπάρχει συγκεκριμένος και γενικός κώδικας κοινωνικής, επαγγελματικής συμπεριφοράς και ηθικής ευθύνης, ο οποίος μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους ελεγκτές και σε όλες τις περιπτώσεις. Οι σχετικοί κανόνες και τα πρότυπα έχουν διαμορφωθεί με τη μακροχρόνια άσκηση του θεσμού και την πείρα που συσσωρεύεται και περνά στις επερχόμενες γενεές, αλλά και συνεχίζουν να διαμορφώνονται για να αντιμετωπιστούν καινούριες καταστάσεις και κοινωνικά δεδομένα, καθώς ολόκληρη η κοινωνία αλλάζει με την πάροδο του χρόνου.

Για τους ορκωτούς λογιστές ως παράδειγμα θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ο κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς του Σώματος Ορκωτών Λογιστών των ΗΠΑ (Code of Professional Ethics by the American Institute of Certified Public Accountants). Από την πλευρά τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές στις ΗΠΑ έχουν το δικό τους κώδικα επαγγελματικής ευθύνης και συμπεριφοράς, που επιμελείται το Institute of Internal Auditors των ΗΠΑ. Οι κώδικες αυτοί αναφέρονται με λεπτομέρεια σε συγκεκριμένο τρόπο συμπεριφοράς και αντιμετώπισης επαγγελματικών θεμάτων και καταστάσεων. Οι βασικές διαστάσεις μιας ηθικής συμπεριφοράς του ορκωτού ελεγκτή προς το κοινωνικό σύνολο, δηλαδή τους πελάτες του, αναφέρθηκαν νωρίτερα στα γενικά πρότυπα, σύμφωνα με τα οποία τούτος θα πρέπει να είναι αντικειμενικός, εχέμυθος, δίκαιος και ικανός και να τους εξυπηρετεί στα πλαίσια των δυνατοτήτων του και σύμφωνα με το θεσμό

του ανεξάρτητου ελεγκτή. Στα πλαίσια αυτά ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να μπορεί να διαμορφώσει την προσωπική συμπεριφορά του και ακόμα να επιβάλλει στον εαυτό του ιδιαίτερες υποχρεώσεις και επιπλέον ευθύνες προς τους πελάτες του.

Αναφορικά με την επαγγελματική συμπεριφορά των ορκωτών ελεγκτών της Ελλάδας, από τον νόμο προβλέπονται μια σειρά από προληπτικές απαγορεύσεις και οδηγίες αλλά και κυρώσεις. Για την ειδικότερη, όμως προσωπική ηθική συμπεριφορά των μελών του επαγγέλματος, και κάθε επαγγέλματος, δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν κυρώσεις και μια τέτοια ηθική επαφίεται κατά το μεγαλύτερο μέρος της αποκλειστικά στην ακεραιότητα του χαρακτήρα ενός έκαστου επαγγελματία.

3.3.3.2 Η επαγγελματική ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή

Η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών (Σ.Ο.Ε.-Λ.) σκοπό έχει την άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές με αυξημένα προσόντα.

Ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ αυτών που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας και διαχειρίζονται την εταιρική περιουσία (διευθύνοντες σύμβουλοι) και αυτών που βρίσκονται έξω από την εταιρία, όπως δανειστές, πελάτες, προμηθευτές, μελλοντικοί επενδυτές, κρατικές υπηρεσίες και οργανισμοί, κλπ., αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία, ή χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες γι' αυτήν. Για τον λόγο αυτόν, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανωνύμων εταιριών. Με τον όρο ανεξαρτησία του

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

ορκωτού ελεγκτή-λογιστή εννοούμε την ικανότητά του να δρά με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

ΚΡΙΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΠΟΥ ΔΙΕΠΕΙ ΤΗΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ-ΛΟΓΙΣΤΗ

Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας συνδέεται με την υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να ιδρύουν υπό προϋποθέσεις ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες προκειμένου να αναλάβουν τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των ανωνύμων εταιριών.

Η διαπίστωση από την προαναφερθείσα διάταξη, σε σχέση με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, είναι ότι με αυτήν αποκλείεται νομοθετικά η ανάπτυξη μεμονωμένης επαγγελματικής δραστηριότητας από τον ορκωτό, αφού οι ελεγχόμενες εταιρίες είναι πλέον υποχρεωμένες να αναθέτουν τη διενέργεια του ελέγχου τους σε ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες. Κατά την άποψή μας, ορθότερο θα ήταν να παρέχεται η ευχέρεια άσκησης της ελεγκτικής ιδιότητας και από μεμονωμένους ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές (δηλ. μη συνασπισμένους σε εταιρίες ή κοινοπραξίες) με σκοπό την ενδυνάμωση του ανταγωνισμού αλλά με παράλληλη αύξηση της ευθύνης τους, πράγμα που δεν επιτρέπεται από το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς. Με δεδομένη την υπάρχουσα κατάσταση, για την προστασία της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, θα ήταν ορθότερο, αν οι ελεγκτικές εταιρίες λειτουργούσαν με τη νομική μορφή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή της ανώνυμης εταιρίας διότι έτσι αφενός θα ήταν υποχρεωμένες σε δημοσίευση των οικονομικών-λογιστικών τους καταστάσεων και αφετέρου θα υποβάλλονταν σε τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των οικονομικών τους στοιχείων από

(εξωτερικούς) ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές. Οι ελεγκτικές εταιρίες που δεν θα λειτουργούσαν με τη νομική μορφή των ανωνύμων εταιριών να υποχρεώνονταν από τον νόμο σε δημοσίευση των λογιστικών τους δεδομένων και εξωτερικό έλεγχο. Εξυπακούεται ότι ανεξάρτητα από την νομική μορφή δεν θα πρέπει να μεταβληθεί ο προσωπικός χαρακτήρας των αστικών και ποινικών ευθυνών του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη. Επιπλέον, χρειάζεται να καθοριστεί νομοθετικά το κατώτατο όριο του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου που απαιτείται για την σύσταση-λειτουργία μιας ελεγκτικής εταιρίας καθώς και να προβλεφθεί η ολοσχερής καταβολή αυτού κατά τη σύστασή της.²³

Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβιβάστων. Ο νομοθέτης, έτσι, αναγνωρίζει ότι ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής ασκεί έργο που απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του μ' αυτό, πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις.

Η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή για την πορεία των εργασιών της υπό έλεγχο εταιρίας δημιουργεί πρόβλημα στην ανεξαρτησία και αποτελεί αιτία μη αντικειμενικής προσέγγισης της εργασίας του. Η απροκατάληπτη εκτέλεση του έργου του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή περιορίζεται όχι μόνο όταν ο ίδιος έχει οικονομικό ενδιαφέρον για την πορεία των εργασιών της εταιρίας-πελάτη, αλλά και όταν μέλος της οικογένειάς του, ή συγγενής εξ αίματος ή αγχιστείας ή η ελεγκτική εταιρία στην οποία εργάζεται ή το ελεγκτικό της προσωπικό διατηρούν τέτοιου είδους ενδιαφέρον. Επομένως, για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής και τα μέλη της ελεγκτικής εταιρίας θα πρέπει υποχρεωτικά να ενημερώνουν το

²³ www.eap.gr

Εποπτικό Συμβούλιο (Ε.Σ.) του Σ.Ο.Ε.-Λ. για την ύπαρξη οικονομικών σχέσεων με την υπό έλεγχο εταιρία-πελάτη.

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συνδέεται αφενός με την δυνατότητα των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να διαπραγματεύονται το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου με τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών που επιτρέπεται να αναλάβει-παρακολουθήσει ένας ορκωτός ελεγκτής-λογιστής.

Ο ορισμός του ελάχιστου ύψους της ελεγκτικής αμοιβής αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του Ε.Σ. του Σ.Ο.Ε.-Λ. *απαγορεύοντας* την μείωση της αμοιβής του ελέγχου κάτω του καθοριζόμενου από αυτό ελάχιστου ύψους ελεγκτικής αμοιβής χωρίς, όμως, να ορίζεται το κατώτατο ποσό κατά ώρα απασχολήσεως ανά απασχολούμενο ορκωτό ελεγκτή-λογιστή κάθε βαθμίδας. Ωστόσο, πρέπει να τονισθεί ότι, ορθά η νομοθεσία όρισε ότι η ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου γίνεται με την προϋπόθεση ότι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου δεν θα υπερβαίνει το ένα δέκατο (1/10) του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εκλεγόμενη ελεγκτική εταιρία ή κοινοπραξία κατά την διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Κατ'αυτόν τον τρόπο, πρώτο, επιτυγχάνεται επιμερισμός των πηγών προέλευσής του ελεγκτικού εισοδήματος, δεύτερο, αποφεύγεται η δημιουργία οικονομικών εξαρτήσεων του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή από έναν ή περισσότερους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες. Τέλος, απομακρύνεται ο κίνδυνος μια υψηλή ή χαμηλή ελεγκτική αμοιβή να δώσει λαβή σε υπόνοιες για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή και την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού του έργου.

Τα όρια της ετήσιας απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή στον κάθε ανατιθέμενο σε αυτόν υποχρεωτικό έλεγχο προσδιορίζονται νομοθετικά. Ο

περιορισμός του όγκου των ελεγκτικών εργασιών που μπορεί να παρακολουθήσει ένας ορκωτός βασίζεται στην αντίληψη, ότι αφενός πρόκειται για επαγγελματία που πρέπει να έχει άμεση επαφή με συμμετοχή στις ελεγκτικές εργασίες που αναλαμβάνει και αφετέρου ότι ο περιορισμός οδηγεί στην διατήρηση και αναβάθμιση της ποιότητας του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου, κατ' επέκταση, δε, ότι μειώνεται η πιθανότητα μη εκλογής ενός ορκωτού ελεγκτή-λογιστή σε κανένα τακτικό έλεγχο και εκλογής άλλου συναδέλφου του με υπερβολικό αριθμό ελεγκτικών ωρών. Η συμβολή του Σ.Ο.Ε.-Λ. έγκειται στην αναγνώριση ότι: '...κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.-Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιας αξιοπρεπούς διαβίωσής τους...'

Η θητεία σε έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη δεν προσδιορίζετο ρητά. Αρχικά, η νομοθεσία προέβλεπε ότι η ανάθεση του ελέγχου των επιχειρήσεων που ανήκουν στον δημόσιο τομέα δεν δύναται να υπερβεί για τον ίδιο ορκωτό ελεγκτή-λογιστή τις δύο τριετίες. Παρόμοιος χρονικός περιορισμός ετέθη και για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα αλλά σύντομα ανατράπηκε χωρίς, όμως, να παρέχεται εναλλακτική πρόταση. Το οξύμωρο είναι ότι μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση που αφορούσε, όμως, το έλεγχο των ανωνύμων εταιριών από ελεγκτή του άρθρου 36α του ν.2190/20 καθόριζε τα έτη παραμονής του. Τελικά, ο νομοθέτης προσδιόρισε τον χρόνο παραμονής του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη, δηλ. δεν θα υπερβαίνει τις πέντε συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις. Με τον τρόπο αυτό, ο νομοθέτης προσπάθησε να αποτρέψει ή/και να προστατέψει τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή από τη δημιουργία σχέσεων με τα μέλη της ελεγχόμενης εταιρίας-πελάτη και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και έτσι να διαφυλάξει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των οικονομικών-

λογιστικών καταστάσεων. Πρακτικά, εντούτοις, η ανάπτυξη διαπροσωπικών σχέσεων είναι ως ένα βαθμό απόρροια της εκτελούμενης εργασίας. Η έκταση και ο χειρισμός τέτοιων σχέσεων είναι θέμα προσωπικής ακεραιότητας και επαγγελματικής ηθικής.

Συμπεράσματα απορρέοντα από την Επαγγελματική Ανεξαρτησία του Ορκωτού

Το προεδρικό διάταγμα 226/92 (όπως ισχύει σήμερα) που διέπει τη λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος στηρίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, με τη δημιουργία ενός γενικότερου περιγράμματος που στόχο έχει την ανάπτυξη της αντικειμενικότητας και υπευθυνότητάς του. Ωστόσο, παρά τα θετικά, ίσως, μέτρα που έχουν θεσπιστεί, το πλαίσιο αυτό λειτουργίας διακρίνεται για τις συχνές αναθεωρήσεις ή καταργήσεις διατάξεων που καθιερώθηκαν πριν από ελάχιστο χρονικό διάστημα, ή αντίστοιχα για τροποποιήσεις και επαναπροσδιορισμούς των όρων λειτουργίας ή, ακόμη συχνότερα, για αναβολή και μετάθεση επίλυσης προβλημάτων υπό τη μορφή της μελλοντικής εκδόσεως νομοθετικών πράξεων, με τις οποίες θα ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια περί των θεμάτων του Σ.Ο.Ε.-Λ. Η κατάσταση αυτή, όπως γίνεται φανερό, αποδεικνύει την προχειρότητα με την οποία συντάσσονται οι νόμοι με αποτέλεσμα να οδηγεί αφενός στην ύπαρξη αντιφατικών μεταξύ τους ρυθμίσεων και αφετέρου στην μη ενδυνάμωση και εδραίωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή.

Γενικά, μπορούμε να πούμε ότι θα πρέπει να επιδιωχθεί η δημιουργία ενός ενιαίου και ευδιάκριτου νομοθετικού πλαισίου δράσης και λειτουργίας, που να καλύπτει όλες τις πλευρές του ελεγκτικού επαγγέλματος και ειδικότερα αυτές που αναφέρονται στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει, μεταξύ άλλων, να εκλείψει το φαινόμενο της νομοθετικής προώθησης αποσπασματικών ρυθμίσεων, πράγμα που

παρατηρείται έντονα σήμερα, και μάλιστα με εμβόλιμες διατάξεις σε κείμενα ασχέτων με το ελεγκτικό επάγγελμα νομοθετημάτων.

3.4 Η εφαρμογή της Εταιρικής Διακυβέρνησης

3.4.1 Τι είναι Εταιρική Διακυβέρνηση

Η πρόσφατη αναβάθμιση της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς από αναδυόμενη σε ώριμη, προσέδωσε μία νότα αισιοδοξίας στο ταλαιπωρημένο ελληνικό Χρηματιστήριο, επανέφερε όμως στο επίκεντρο της συζήτησης τον τρόπο με τον οποίο οι ξένοι θεσμικοί επενδυτές αξιολογούν τις ελληνικές επιχειρήσεις. Δυστυχώς μέχρις στιγμής πολύς λόγος έχει γίνει για την ποσοτική διάσταση της αναβάθμισης, δηλαδή την ποσοστιαία συμμετοχή των κορυφαίων Ελληνικών επιχειρήσεων στον δείκτη της Morgan Stanley, αλλά ελάχιστα έχουν ειπωθεί για ποιοτικά θέματα, στα οποία οι ξένοι θεσμικοί επενδυτές δίνουν ιδιαίτερη βαρύτητα. Ένα από αυτά τα θέματα, το οποίο βρίσκεται ακόμα χαμηλά στην ιεραρχία των ζητημάτων που μας απασχολούν την μετα-αναδυόμενη εποχή, είναι και αυτό της εταιρικής διακυβέρνησης (corporate governance) των ελληνικών επιχειρήσεων.

Με απλά λόγια, ο όρος **εταιρική διακυβέρνηση αναφέρεται** στο πλαίσιο που καθορίζει τις σχέσεις μεταξύ των τριών πυλώνων της σύγχρονης επιχείρησης, δηλαδή των μετόχων, των διευθυντικών στελεχών (management), και του διοικητικού συμβουλίου. Η ρύθμιση των δικαιωμάτων αλλά και των υποχρεώσεων των τριών αυτών πλευρών αποτελεί αντικείμενο συστηματικού προβληματισμού σε όλες τις αναπτυγμένες οικονομίες. Και ενώ διαφορετικές χώρες έχουν υιοθετήσει διαφορετικά συστήματα εταιρικής διακυβέρνησης, είναι βέβαιο πως η έλλειψη ενός συγκροτημένου και εφαρμόσιμου πλαισίου που να

ρυθμίζει την εταιρική διακυβέρνηση αποτελεί ασυγχώρητη παράλειψη του νομοθέτη.

Στην Ελλάδα, η έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης δυστυχώς δεν είναι ευρέως διαδεδομένη. Σε αυτό συνέτεινε το γεγονός ότι για την μέση ελληνική επιχείρηση οι μέτοχοι, το management, και το διοικητικό συμβούλιο είναι ένα και το αυτό, με συνέπεια η ρύθμιση των σχέσεων μεταξύ των τριών πλευρών να καθίσταται προβληματική. Η ωρίμανση της κεφαλαιαγοράς τα τελευταία χρόνια οδήγησε στην μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση του νομοθέτη αλλά και της αγοράς γύρω από τα ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης, όμως ο προβληματισμός αυτός έχει οδηγήσει μόνο στην εκπόνηση κάποιων σωστών συστάσεων από την αρμόδια υποεπιτροπή της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, καθώς και στη λήψη λίγων αποσπασματικών μέτρων, που σε καμία περίπτωση δεν αντιμετωπίζουν το θέμα συνολικά.

Για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεις, η υιοθέτηση αυστηρών κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης είναι περίπου μονόδρομος, όχι διότι αυτό απαιτείται από το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο, αλλά επειδή αργά ή γρήγορα η ίδια η αγορά θα ανταμείψει εκείνες τις εταιρείες, που θα ρυθμίζουν με το βέλτιστο τρόπο τις σχέσεις μεταξύ μετόχων, management, και διοικητικού συμβουλίου. Πρακτικές όπως η ανάδειξη του διοικητικού συμβουλίου σε κύριο πόλο λήψης αποφάσεων που αφορούν τη στρατηγική της επιχείρησης και ο διορισμός ανεξάρτητων, μη εκτελεστικών μελών στο διοικητικό συμβούλιο θα αποτελούν ολοένα και πιο πολύ αντικείμενο διαφοροποίησης μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων. Πρόσφατη έρευνα της εταιρίας McKinsey κατέδειξε ότι οι ξένοι θεσμικοί επενδυτές είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν ένα premium, που ξεπερνά το 20%, για εταιρείες με σωστές πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης.

Η βελτίωση των πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης αφορά όμως εξ' ίσου και τις **μη εισηγμένες εταιρείες**. Η συμμετοχή εταιρειών venture capital στο μετοχικό κεφάλαιο μη εισηγμένων επιχειρήσεων είναι συνήθως το πρώτο βήμα προκειμένου οι εταιρείες αυτές να εξοικειωθούν με τις σύγχρονες πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης και να προετοιμασθούν για τις υποχρεώσεις τους όταν θα διαβούν το κατώφλι της κεφαλαιαγοράς.

Ο όρος **“εταιρική διακυβέρνηση”** αναφέρεται σε πολιτικές, σε διαδικασίες, σε συστήματα και σε δομές με τη βοήθεια των οποίων το Διοικητικό Συμβούλιο μιας εταιρείας επιβλέπει και διαχειρίζεται τις δραστηριότητες της εταιρείας προς όφελος των μετόχων της. *Η εταιρική διακυβέρνηση είναι το μέσο εκείνο που ορίζει και καθιστά αποτελεσματική τη σχέση μεταξύ των μελών του Δ.Σ. και των διευθυντών της εταιρείας και των μετόχων, των οποίων τα συμφέροντα οι πρώτοι υπηρετούν.*²⁴

Έτσι, η εταιρική διακυβέρνηση **αφορά** ζητήματα όπως:

- Το μέγεθος, η δομή και τα μέλη του Δ.Σ. και των επιτροπών του
- Ο τρόπος με τον οποίο εκλέγονται και διορίζονται τα διευθύνοντα στελέχη και τα μέλη των επιτροπών
- Τα δικαιώματα και οι αρμοδιότητες των διευθυνόντων στελεχών και της διοίκησης
- Τα δικαιώματα και οι ευθύνες των μετόχων
- Οι πολιτικές και οι διαδικασίες αναφοράς στοιχείων που άπτονται των λογιστικών θεμάτων, του ελεγκτικού μηχανισμού και των χρηματοοικονομικών δεδομένων
- Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που αφορούν την αμοιβή των διευθυνόντων στελεχών.

²⁴ www.sbtclaw.com- schiffirin, Barroway, Topaz & Kessler, LLP

3.4.2 Η σημασία της Εταιρικής Διακυβέρνησης για τους μετόχους

Η σωστή και αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση λειτουργεί ως ένα σύστημα ελέγχου και διατήρησης των ισορροπιών και λαμβάνει υπόψη τα συμφέροντα των μετόχων, χωρίς να περιορίζει σε μεγάλο βαθμό το ρόλο της Διοίκησης. Τελικά, *ο απώτερος σκοπός της εταιρικής διακυβέρνησης είναι η μεγιστοποίηση της οικονομικής δύναμης της εταιρείας συν τω χρόνω, προς όφελος των μετόχων της.* Ένας μεγάλος αριθμός πανεπιστημιακών μελετών απέδειξε ότι υπάρχει ένας σημαντικός **συσχετισμός ανάμεσα στην εταιρική διακυβέρνηση και στην απόδοση μιας εταιρείας.** Ειδικότερα δε, αποδείχθηκε ότι οι εταιρείες που χρησιμοποιούν τις σωστές μεθόδους εταιρικής διακυβέρνησης, αποφέρουν μεγαλύτερες αποδόσεις μακροπρόθεσμα για τους μετόχους, είναι περισσότερο κερδοφόρες και λιγότερο ευάλωτες στη χρηματοοικονομική αστάθεια των καιρών, ενώ οι πιθανότητες εξαπάτησης ή άλλων αδικημάτων που διαπράττονται στα πλαίσια μιας εταιρείας, είναι πολύ περιορισμένες. Η βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης μιας εταιρείας είναι ένας από τους πιο αποτελεσματικούς τρόπους να εκφράσουν οι θεσμικοί επενδυτές και οι υπόλοιποι κύριοι μέτοχοι τις απόψεις τους στην αίθουσα συνεδριάσεων του Δ.Σ. και, συνεπώς, να προασπίσουν και να προωθήσουν τα μακροπρόθεσμα συμφέροντά τους.

3.4.3 Οι πιο σημαντικές αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης

Για τους μετόχους, οι πιο σημαντικές αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης είναι:

1) Ανεξαρτησία και Αυτονομία. Ο ακρογωνιαίος λίθος για τη σωστή εταιρική διακυβέρνηση είναι η ύπαρξη ενός διοικητικού συμβουλίου, το οποίο δεν είναι απλώς ανεξάρτητο, αλλά έχει τόσο τη θέληση όσο και την ικανότητα να ενεργεί ανεξάρτητα από τη Διοίκηση της εταιρείας. Αυτό, μεταξύ άλλων, σημαίνει ότι η πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ., συμπεριλαμβανομένου/ης και του/της Προέδρου του, θα πρέπει να προέρχεται “απ’ έξω”, δηλαδή να μη συνδέεται με

τη Διοίκηση σε προσωπικό, οικονομικό, επιχειρηματικό ή εργασιακό επίπεδο. Στην πράξη, ο πιο σίγουρος τρόπος για να διασφαλιστεί ότι το Δ.Σ. μιας εταιρείας λειτουργεί πραγματικά ως ανεξάρτητο όργανο, είναι να διοριστούν τα μέλη του από τους μετόχους της εταιρείας και όχι από τη Διοίκησή της. Με απλά λόγια, τα μέλη του Δ.Σ. που διορίζονται ή/και επιλέγονται από τους μετόχους, είναι τα μόνα πρόσωπα που έχουν ένα πραγματικό οικονομικό κίνητρο για να υπηρετούν τα συμφέροντα των μετόχων με τον καλύτερο τρόπο και όχι τα συμφέροντα της Διοίκησης. Έτσι, θα πρέπει να αναζητηθούν οπωσδήποτε τα μέτρα εκείνα που θα διευρύνουν το δικαίωμα πρόσβασης και την επιρροή των μετόχων στη διαδικασία διορισμού των μελών του Δ.Σ.

2) Επιμέλεια και Προορατικότητα. Τα συμφέροντα των μετόχων εξυπηρετούνται καλύτερα από μέλη του Δ.Σ. που όχι μόνο παρακολουθούν επιμελώς τους χειρισμούς της Διοίκησης με τη δέουσα αντικειμενικότητα και τον δέοντα σκεπτικισμό, αλλά και καθοδηγούν και επιβλέπουν με προορατικότητα τις δραστηριότητες της εταιρείας, αποβλέποντας στη δημιουργία και στη διατήρηση μιας σταθερής και διαχρονικής αξίας. Τα μέτρα εταιρικής διακυβέρνησης που σχεδιάστηκαν για την επίτευξη αυτών των στόχων, όπως, για παράδειγμα, ο περιορισμός του αριθμού εταιρικών συμβουλίων και επιτροπών στις οποίες συμμετέχουν μέλη του Δ.Σ., η υιοθέτηση μεταρρυθμίσεων για να ενισχυθεί η λειτουργία του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου και ο προγραμματισμός διαδοχής των βασικών διευθυνόντων στελεχών και μελών του Δ.Σ., αποσκοπούν όλα στο όφελος των μετόχων.

3) Διαφάνεια και Ανάλυση Ευθυνών. Τα διευθύνοντα στελέχη μπορούν να εκπροσωπήσουν καλύτερα τα συμφέροντα των μετόχων, όταν οι εργασίες του Δ.Σ. διέπονται από διαφάνεια και όταν οι μέτοχοι μπορούν να αποδώσουν ευθύνες στα μέλη του, σε περίπτωση που αυτά δεν φέρουν σε πέρας τα καθήκοντά τους. Για παράδειγμα, θα πρέπει να αναζητηθούν εκείνα τα μέτρα

εταιρικής διακυβέρνησης που επιβάλλουν στο Δ.Σ. να δημοσιοποιεί όλα τα στοιχεία και τα δεδομένα, καθώς και τους λόγους που οδήγησαν στις αποφάσεις διορισμού των μελών του Δ.Σ., στον καθορισμό του ύψους της αμοιβής των διευθυνόντων στελεχών και σε άλλα ζητήματα που επηρεάζουν τα συμφέροντα των μετόχων. Η ανάληψη ευθυνών από τα διευθύνοντα στελέχη, η διάρκεια της θητείας των διευθυνόντων στελεχών και των μελών των επιτροπών, η εκλογή όλων των μελών του Δ.Σ. σε ετήσια βάση και τα υπόλοιπα μέτρα, έχουν όλα σχεδιαστεί με σκοπό να διασφαλιστεί ότι τα μέλη του Δ.Σ. λογοδοτούν στους μετόχους.²⁵

3.4.4 Εσωτερικός κανονισμός και εσωτερικός έλεγχος σύμφωνα με την Εταιρική Διακυβέρνηση

Σύμφωνα με το Άρθρο 7 του Ν. 3016/2002, η οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου έχει ως εξής:

- 1.** Η οργάνωση και λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί προϋπόθεση για την εισαγωγή των μετοχών ή άλλων κινητών αξιών σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται από ειδική υπηρεσία της εταιρείας, στην οποία απασχολείται τουλάχιστον ένα φυσικό πρόσωπο πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης.
- 2.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρείας και εποπτεύονται από ένα έως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου.
- 3.** Οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας. Δεν μπορούν να ορισθούν ως εσωτερικοί ελεγκτές μέλη του διοικητικού συμβουλίου, εν ενεργεία διευθυντικά στελέχη ή συγγενείς των παραπάνω μέχρι και του δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας. Η εταιρεία υποχρεούται να

²⁵ Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική «Κων. Κάντζος» έτος έκδοσης 2006

ενημερώνει την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα ή την οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου εντός δέκα εργάσιμων ημερών από τη μεταβολή αυτήν.

4. Κατά την άσκηση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρείας και να έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρείας. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου οφείλουν να συνεργάζονται και να παρέχουν πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές και γενικά να διευκολύνουν με κάθε τρόπο το έργο τους.. Η διοίκηση της εταιρείας οφείλει να παρέχει στους εσωτερικούς ελεγκτές όλα τα απαραίτητα μέσα για τη διευκόλυνση του έργου τους.

3.5 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

3.5.1 Διαδικασία Έκδοσης Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Το θέμα που θα συζητηθεί αρχικά επιλέγεται από την Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (IAPC) η οποία και θα το αναθέσει σε υποεπιτροπές για μελέτη και υποβολή σχεδίου. Η έγκριση του σχεδίου θα πραγματοποιηθεί από την IAPC και θα διανεμηθεί στα μέλη της IFAC. Ακολουθεί η έγκριση του οριστικού ελεγκτικού προτύπου.

Τα μέλη της IFAC **καθιερώνουν:**

- ✓ Πρότυπα Ποιοτικού Ελέγχου για τη διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου, τα οποία και θα πρέπει να εφαρμόζονται από τις ελεγκτικές εταιρείες.
- ✓ Προγράμματα επισκόπησης για τη διαπίστωση εφαρμογής Προτύπων Ποιοτικού Ελέγχου από τις ελεγκτικές εταιρείες
- ✓ Προγράμματα επισκόπησης για τη διαπίστωση εφαρμογής Επαγγελματικών Προτύπων για τις διασφαλιστικές αναθέσεις ελέγχου.

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

- ✓ Προγράμματα συνεχούς επαγγελματικής εκπαίδευσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- ✓ Συστήματα για τη βελτίωση των προτύπων.

3.5.2 Βασικές οδηγίες Προτύπων

Ελεγκτικό Πρότυπο 200

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 200, σκοπός του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη κατά πόσο οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιαστική άποψη σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα, ή κάποιο έγκυρο πλαίσιο λογιστικών αρχών ειδικό για τις Οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να συμμορφώνεται με τον «Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Λογιστών» που εκδίδει η Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Σκοπός του κώδικα δεοντολογίας της IFAC είναι να θεσπίσει πρότυπα συμπεριφοράς των επαγγελματιών Ελεγκτών με την καθιέρωση βασικών αρχών και κανόνων λειτουργίας του επαγγέλματος.

Οι αρχές δεοντολογίας που αναφέρονται στις επαγγελματικές ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα είναι συνοπτικά οι ακόλουθες:

- . Ακεραιότητα
- . Αντικειμενικότητα
- . Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια
- . Εχεμύθεια
- . Επαγγελματική συμπεριφορά
- . Τεχνικά πρότυπα
- . Επαγγελματικές αμοιβές

- Δραστηριότητες ασυμβίβαστες με το έργο των ελεγκτών
- Σχέσεις με άλλους ελεγκτές
- Διαφήμιση και προσέλκυση πελατείας

Σκοπός του κώδικα δεοντολογίας της IFAC είναι να θεσπίσει πρότυπα συμπεριφοράς των επαγγελματιών Ελεγκτών με την καθιέρωση βασικών αρχών και κανόνων λειτουργίας του επαγγέλματος.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί το έλεγχο σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται για την διενέργεια ενός ελέγχου τις οποίες και θα καθορίσει ο ελεγκτής, θα πρέπει να είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα λαμβάνοντας όμως υπόψη και τη Νομοθεσία, τους επαγγελματικούς φορείς, τους όρους ανάθεσης του ελέγχου, και τις προϋποθέσεις υποβολής της έκθεσης ελέγχου. Ο σχεδιασμός ελέγχου θα πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να διασφαλίζει ότι οι Οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από κάθε ουσιαστική ανακρίβεια.

Για τον σχεδιασμό και την έκφραση γνώμης υπεύθυνος είναι ο ελεγκτής, ενώ την ευθύνη της σύνταξης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων έχει η Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Ελεγκτικό Πρότυπο 210

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 210, ορίζονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με την Επιστολή ανάθεσης ελέγχου, τους επαναλαμβανόμενους ελέγχους, πιθανές αλλαγές στους όρους αποδοχής ανάθεσης του ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 220

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 220, ορίζονται οι αρχές για την διεξαγωγή ενός ποιοτικού ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΕΠ ή συναφή εθνικά πρότυπα ή πρακτικές.

Ελεγκτικό Πρότυπο 230

Το ελεγκτικό πρότυπο 230 αναφέρεται στην τεκμηρίωση σημαντικών

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

θεμάτων με την συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη της ελεγκτικής γνώμης και την τεκμηρίωση ότι ο έλεγχος διεξήχθη σύμφωνα με τα ΔΕΠ.

Ελεγκτικό Πρότυπο 240

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 240, ορίζονται οι βασικότερες διαδικασίες που πρέπει να διενεργούνται όταν υπάρχει ένδειξη για απάτη ή σφάλμα, ποια γεγονότα αυξάνουν τον κίνδυνο της απάτης ή του σφάλματος και ποια είναι η ευθύνη του ελεγκτή και της Διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρείας.

Ελεγκτικό Πρότυπο 250

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 250, ορίζονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εξέταση των Νόμων και των Κανονισμών κατά τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 260

Το ελεγκτικό πρότυπο 260, αναφέρει την υποχρέωση του ελεγκτή να γνωστοποιήσει στη Διοίκηση της ελεγχόμενης, θέματα που προέκυψαν από τον έλεγχο για τα οποία αρμόδια είναι η ίδια.

Ελεγκτικό Πρότυπο 300

Στο ελεγκτικό πρότυπο 300, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχεδιασμού ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 310

Στο ελεγκτικό πρότυπο 310, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την γενικότερη γνώση της επιχείρησης, των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της και τις τυχόν επιπτώσεις αυτών στις Οικονομικές καταστάσεις.

Ελεγκτικό Πρότυπο 320

Στο ελεγκτικό πρότυπο 320, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ελεγκτική σπουδαιότητα βάση της οποίας προσδιορίζεται ο χρόνος περάτωσης του ελεγκτικού έργου, οι ελεγκτικές διαδικασίες, η αξιολόγηση ελεγκτικών πορισμάτων. Ενημέρωση της Διοίκησης για τυχόν ανακρίβειες και λάθη και αναφορά στο πιστοποιητικό ελέγχου σε περίπτωση μη διορθωτικών εγγραφών.

Ελεγκτικό Πρότυπο 400

Στο ελεγκτικό πρότυπο 400, αναφέρονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση του κινδύνου σε επίπεδο Οικονομικών Καταστάσεων και του κινδύνου Εσωτερικού Ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 401

Στο ελεγκτικό πρότυπο 401, αναφέρονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των Συστημάτων Ηλεκτρονικής Επεξεργασίας Πληροφοριών (CIS).

Ελεγκτικό Πρότυπο 402

Στο ελεγκτικό πρότυπο 402, γίνεται αναφορά για «ελεγκτικές εξετάσεις» συναφείς με Οικονομικές μονάδες που χρησιμοποιούν Υπηρεσία Οργάνωσης.

Ελεγκτικό Πρότυπο 500

Στο ελεγκτικό πρότυπο 500, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την συλλογή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων στα οποία βασίζεται η ελεγκτική άποψη.

Ελεγκτικό Πρότυπο 501

Στο ελεγκτικό πρότυπο 501, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την πρόσθετη έρευνα ειδικών θεμάτων ελέγχου και ειδικότερα οδηγίες σχετικά με:

1. την παρακολούθηση φυσικής απογραφής των αποθεμάτων,
2. την επιβεβαίωση εισπρακτέων λογαριασμών,
3. την διερεύνηση εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων,

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

4. την αποτίμηση και γνωστοποίηση μακροπροθέσμων επενδύσεων,
5. την γνωστοποίηση πληροφοριών.

Ελεγκτικό Πρότυπο 505

Στο ελεγκτικό πρότυπο 505, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη επιβεβαίωση κονδυλίων από εξωτερικές πηγές με την χρήση επιβεβαιωτικών επιστολών.

Ελεγκτικό Πρότυπο 510

Στο ελεγκτικό πρότυπο 510, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων ότι τα υπόλοιπα έναρξης δεν περιέχουν ανακρίβειες, ότι τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης έχουν μεταφερθεί ορθά στην επόμενη χρήση και έχουν εφαρμοσθεί οι κατάλληλες λογιστικές αρχές και μέθοδοι.

Ελεγκτικό Πρότυπο 520

Στο ελεγκτικό πρότυπο 520, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την αναλυτική κριτική διερεύνηση η οποία πρέπει να διενεργείται στο τέλος του ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 530

Στο ελεγκτικό πρότυπο 530, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την δειγματοληψία και άλλες επιλεγμένες επαληθευτικές διαδικασίες.

Ελεγκτικό Πρότυπο 540

Στο ελεγκτικό πρότυπο 540, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των Λογιστικών εκτιμήσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 550

Στο ελεγκτικό πρότυπο 550, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της ελεγχόμενης.

Ελεγκτικό Πρότυπο 560

Στο ελεγκτικό πρότυπο 560, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο μεταγενέστερων του Ισολογισμού γεγονότων και τον τρόπο αντιμετώπισης τους.

Ελεγκτικό Πρότυπο 570

Στο ελεγκτικό πρότυπο 570, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη διαπίστωση της συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας. Ευθύνη της Διοίκησης της ελεγχόμενης είναι η εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας ενώ ευθύνη του ελεγκτή είναι η αξιολόγηση αυτής.

Ελεγκτικό Πρότυπο 580

Στο ελεγκτικό πρότυπο 580, αναφέρονται βασικές οδηγίες για τη συλλογή έγγραφων διαβεβαιώσεων από την ελεγχόμενη εταιρεία σχετικά με την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 600

Το ελεγκτικό πρότυπο 600, ασχολείται με τη χρησιμοποίηση εργασίας άλλου ελεγκτή και ειδικότερα μόνο με τη σχέση του ελεγκτή της μητρικής εταιρείας και του ελεγκτή της θυγατρική της εταιρείας, της οποίας οι Οικονομικές Καταστάσεις επηρεάζουν σημαντικά τις αντίστοιχες καταστάσεις της μητρικής.

Ελεγκτικό Πρότυπο 610

Στο ελεγκτικό πρότυπο 610, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

συνεκτίμηση του έργου του εσωτερικού ελεγκτή.

Ελεγκτικό Πρότυπο 620

Στο ελεγκτικό πρότυπο 620, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη χρησιμοποίηση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα.

Ελεγκτικό Πρότυπο 700

Στο ελεγκτικό πρότυπο 700, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την σύνταξη της έκθεσης επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 710

Στο ελεγκτικό πρότυπο 710, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη σύγκριση των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης με την τρέχουσα και αναφορά σημαντικών γεγονότων στην έκθεση ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 720

Στο ελεγκτικό πρότυπο 720, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση άλλων πληροφοριών που περιέχονται σε έγγραφα ελεγμένων Οικονομικών Καταστάσεων (π.χ. οικονομικοί δείκτες).

Ελεγκτικό Πρότυπο 800

Στο ελεγκτικό πρότυπο 800, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση ειδικού ελέγχου.

Ελεγκτικό Πρότυπο 810

Στο ελεγκτικό πρότυπο 810, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εξέταση της προσδοκώμενης οικονομικής πληροφόρησης π.χ. πρόβλεψη ταμειακών ροών κατά την οποία ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του την πιθανότητα ουσιώδους ανακρίβειας και την ικανότητα της επιχείρησης για την κατάρτιση τέτοιων πληροφοριών.

Ελεγκτικό Πρότυπο 910

Στο ελεγκτικό πρότυπο 910, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση ελέγχου για επισκόπηση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 920

Στο ελεγκτικό πρότυπο 920, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση εκτέλεσης προσυμφωνημένων διαδικασιών με Οικονομική Πληροφόρηση.

Ελεγκτικό Πρότυπο 930

Στο ελεγκτικό πρότυπο 930, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση συγκέντρωσης Οικονομικών Πληροφοριών που σκοπό έχουν τη χρησιμοποίηση λογιστικής εμπειρίας του ελεγκτή ή λογιστή στη συλλογή, ταξινόμηση και σύνοψη των Οικονομικών καταστάσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1000

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1000, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες των Διατραπεζικών Επιβεβαιώσεων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1001 έως 1003

Στα ελεγκτικά πρότυπα 1001 έως 1003, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο του περιβάλλοντος των Συστημάτων Ηλεκτρονικής Πληροφόρησης (CIS).

Ελεγκτικό Πρότυπο 1005

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1005, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου των μικρών επιχειρήσεων.

Έλεγχος και ορκωτός ελεγκτής

Ελεγκτικό Πρότυπο 1006

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1006, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου Διεθνών Εμπορικών Τραπεζών.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1007

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1007, αναφέρονται πρακτικές οδηγίες στους ελεγκτές σχετικά με τη σχέση τους με τη διοίκηση της ελεγχόμενης.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1008

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1008, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση κινδύνου και τον εσωτερικό έλεγχο σε σχέση με τα χαρακτηριστικά και τις προϋποθέσεις των ηλεκτρονικών συστημάτων.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1009

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1009, αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις ελεγκτικές τεχνικές οι οποίες υποβοηθούνται από Η/Υ.

Ελεγκτικό Πρότυπο 1010

Στο ελεγκτικό πρότυπο 1010, αναφέρεται η εξέταση των θεμάτων περιβάλλοντος στον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων, βιομηχανική του περιβάλλοντος και νομοθεσία σε αναδρομική ισχύ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΞΙΩΝ ΑΘΗΝΩΝ

4.1 Οικονομικές Καταστάσεις της Ανώνυμης Εταιρείας Τσιμέντων Τιτάν (1 Ιανουαρίου - 31 Δεκεμβρίου 2006)

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ευθύνη της Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

Η Διοίκηση της Εταιρίας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικού με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια, είτε οφείλεται σε απάτη είτε οφείλεται σε λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών αρχών, κανόνων και μεθόδων όπως και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές κατά τις περιστάσεις.

Ευθύνη Ελεγκτική

Η δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων, που βασίζεται στον έλεγχο μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Αυτά τα πρότυπα απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τις απαιτήσεις της δεοντολογίας και το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου μας για την αποκόμιση εύλογης διασφάλισης, αν και κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την αποκόμιση ελεγκτικών τεκμηρίων, ως προς τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών

καταστάσεων. Οι διαδικασίες που επιλέγονται εξαρτώνται από την κρίση του Ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων είτε οφείλεται σε απάτη είτε οφείλεται σε λάθος. Κατά τις εκτιμήσεις αυτών των κινδύνων, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του το σχετικό με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων εσωτερικό έλεγχο, ούτως ώστε να σχεδιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι κατάλληλες κατά τις περιστάσεις, αλλά όχι για το σκοπό έκφρασης γνώμης ως προς την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών, κανόνων και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς επίσης και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να θεμελιώσουν την ελεγκτική γνώμη μας.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την χρηματοοικονομική θέση της ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ ΤΙΤΑΝ και του Ομίλου την 31 Δεκεμβρίου 2006 και την χρηματοοικονομική τους απόδοση και τις ταμιακές τους ροές για τη χρήση που έληξε αυτήν την ημερομηνία σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες Οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2007

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

ΧΡΗΣΤΟΣ ΓΚΛΑΒΑΝΗΣ

Α.Μ Σ.Ο.Ε.Λ 10371

ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ (ΕΛΛΑΣ)

Ισολογισμός της 31 Δεκεμβρίου
(ποσά σε χιλιάδες €)

	Όμιλος	
	2006	2005
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1.174.541	1.148.845
Ασώματες ακινητοποιήσεις	145.181	94.990
Επενδυτικά ακίνητα	-	-
Συμμετοχές σε θυγατρικές	-	-
Συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες	3.880	-
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	1.607	4.277
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	14.024	8.146
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	779	746
Σύνολο παγίου ενεργητικού	1.340.012	1.257.004

Αποθέματα	203.137	175.954
Απαιτήσεις και προπληρωμές	293.425	272.418
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	2.011	2.346
Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	138.027	95.142
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	636.600	545.860
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.976.612	1.802.864

	Όμιλος	
	2006	2005
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	326,040	425,025
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	133.583	143.509
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	39.535	38.937
Προβλέψεις	37.977	13.136
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	11.182	9.601
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	548.317	630.208
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	139.045	64.538
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	151.991	136.259
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	29.301	27.600
Προβλέψεις	7.313	4.477
Μερίσματα πληρωτέα	286	414

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	327.936	233.288
Σύνολο υποχρεώσεων (α)	876.253	863.496
Μετοχικό κεφάλαιο (84.485.204 μετοχές των €2,00)	168.970	168.660
Ίδιες μετοχές	-502	-
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	22.724	22.133
Δικαιώματα προαιρετικής αγοράς μετοχών	3.519	731
	194.711	191.524
Αποθεματικά	373.923	389.923
Κέρδη εις νέο	511.555	341.541
Καθαρή Θέση Μετόχων Εταιρίας	1.080.189	922.988
Δικαιώματα Μειοψηφίας	20.170	16.380
Σύνολο Καθαρής Θέσης (β)	1.100.359	939.368
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (α+β)	1.976.612	1.802.864

Ισολογισμός της 31 Δεκεμβρίου
(ποσά σε χιλιάδες €)

	Εταιρία	
	2006	2005
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	256.561	247.293
Ασώματες ακινητοποιήσεις	-	-
Επενδυτικά ακίνητα	7.248	7.226
Συμμετοχές σε θυγατρικές	512.883	512.615
Συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες	-	-
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	107	107
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	3.016	1.603
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	-	-
Σύνολο παγίου ενεργητικού	779.815	768.844

Αποθέματα	68.404	64.685
Απαιτήσεις και προπληρωμές	131.760	131.475
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	61	942
Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	28	17
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	200.253	197.119
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	980.068	965.963

ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Εταιρία	
	2006	2005
Μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	16,320	62,203
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	29.876	30.458
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	22.748	23.293
Προβλέψεις	17.178	2.418
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	7.063	7.450
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	93.185	125.822
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	25.340	48.996
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	51.806	51.805
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	23.200	17.786
Προβλέψεις	4.400	-
Μερίσματα πληρωτέα	262	414
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	105.008	119.001
Σύνολο υποχρεώσεων (α)	198.193	244.823
Μετοχικό κεφάλαιο (84.485.204 μετοχές των €	168.970	168.660

2,00)		
Ίδιες μετοχές	-502	-
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	22.724	22.133
Δικαιώματα προαιρεσέως αγοράς μετοχών	3.519	731
	194.711	191.524
Αποθεματικά	503.366	458.573
Κέρδη εις νέο	83.798	71.043
Καθαρή Θέση Μετόχων Εταιρίας	781.875	721.140
Δικαιώματα Μειοψηφίας	-	-
Σύνολο Καθαρής Θέσης (β)	781.875	721.140
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (α+β)	980.068	965.963

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου

	Όμιλος	
	2006	2005
(ποσά σε χιλιάδες €)		
Κύκλος εργασιών	1.568.109	1.341.727
Κόστος πωλήσεων	-957.252	-852.579
Μικτά κέρδη προ αποσβέσεων	610.857	489.148
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	24.551	24.811
Συμμετοχή στα κέρδη συγγενών εταιριών	3.400	-
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-98.525	-79.974
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	-22.286	-19.410
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	-37.326	-25.402
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων	480.671	389.173

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Αποσβέσεις που αναλογούν στο κόστος πωλήσεων	-74.636	-66.638
Αποσβέσεις που αναλογούν στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και διάθεσης	-6.095	-5.377
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	399.940	317.158
Έσοδα συμμετοχών και χρεογράφων	4.543	9.005
Έσοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	12.706	23.836
Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-36.366	-56.931
Κέρδη προ φόρων	380.823	293.068
Μείον: Φόρος εισοδήματος	-118.513	-80.018
Κέρδη μετά από φόρους	262.310	213.050
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε :		
Μετόχους της Εταιρίας	259.185	210.128
Δικαιώματα Μειοψηφίας	3.125	2.922
Βασικά κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	3,07	2,50
Προσαρμοσμένα κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	3,06	2,49

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου

(ποσά σε χιλιάδες €)	Εταιρία	
	2006	2005
Κύκλος εργασιών	519.847	439.713
Κόστος πωλήσεων	-300.484	-265.067
Μικτά κέρδη προ αποσβέσεων	219.363	174.646
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	13.238	8.966
Συμμετοχή στα κέρδη συγγενών εταιριών	-	-

Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-38.521	-32.378
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	3.852	-3.870
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	-17.095	-4.450
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων	173.133	142.914
Αποσβέσεις που αναλογούν στο κόστος πωλήσεων	-9.623	-9.667
Αποσβέσεις που αναλογούν στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και διάθεσης	-987	1.005
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	162.523	132.242
Έσοδα συμμετοχών και χρεογράφων	5.598	29.175
Έσοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	6.518	1.278
Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-7.326	-17.678
Κέρδη προ φόρων	167.313	145.017
Μείον: Φόρος εισοδήματος	-62.195	-39.207
Κέρδη μετά από φόρους	105.118	105.810
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε :		
Μετόχους της Εταιρίας	105.118	105.810
Δικαιώματα Μειοψηφίας	-	-
Βασικά κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	1,25	1,26
Προσαρμοσμένα κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	1,24	1,25

Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Όμιλος (ποσά σε χιλιάδες €)	Κοινές μετοχές	Ίδιες μετοχές	Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	Προνο- μιούχες μετοχές
Ποσά προηγούμενης χρήσης 2005				
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2005	153.121	-	19.585	-
όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί				
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2004	-	-	-	-
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	153.121	-	19.585	-
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-	-	-
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	-	-	-
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-	-
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	-	-
Κέρδη από αποτίμηση στην εύλογη αξία των διαθεσίμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων	-	-	-	-
Αναλογία μειοψηφίας σε μείωση κεφαλαίου θυγατρικής	-	-	-	-
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσεως αγοράς μετοχών	401	-	2.548	-
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	-	-	-	-

Μεταφορά σε αποθεματικά	-	-	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2005				
– αναπροσαρμοσμένο	153.522	-	22.133	15.138
Ποσά κλειόμενης χρήσης 2006				
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2006				
όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	153.522	-	22.133	15.138
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2005	-	-	-	-
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2006 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	153.522	-	22.133	15.138
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-	-	-
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	-	-	-
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-	-
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	-	-
Αγορά ιδίων μετοχών				
Ζημίες από αποτίμηση στην εύλογη αξία των διαθεσίμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων	-	-	-	-
Καταβολή επιπλέον τιμήματος για εξαγορά θυγατρικής	-	-	-	-
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσεως αγοράς μετοχών	310	-	591	-
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	-	-	-	-
Δικαιώματα μειοψηφίας που προέκυψαν από την ίδρυση νέων	-	-	-	-

εταιριών

Μεταφορά σε αποθεματικά	-	-	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2006	153.832	-502	22.724	15.138

Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

	Αποθεματικό				Σύνολο
	Δικαιώματα προαιρέσεως αγοράς μετοχών	αναπροσαρμογών και λοιπά αποθεματικά	Υπόλοιπο κερδών / (ζημιών)	Δικαιώματα μειοψηφίας	
Ομίλος (ποσά σε χιλιάδες €)					
Ποσά προηγούμενης χρήσης 2005					
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2005 όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	-	274.552	188.123	25.467	675.986
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2004	-	-	43.747	-	43.747
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	-	274.552	231.870	25.467	719.733
Συναλλαγματικές διαφορές	-	40.429	4.579	-2.113	42.895
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	10.694	-	-	10.694
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-43.747	-1.011	-44.758
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	210.128	2.922	213.050

Κέρδη από αποτίμηση στην εύλογη αξία των διαθεσίμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων		2.959	-	914	3.873
-					
Αναλογία μειωσιμότητας σε μείωση κεφαλαίου θυγατρικής	-	-	-	-9.799	-9.799
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαιρέσεως αγοράς μετοχών	-	-	-	-	2.949
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	731	-	-	-	731
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	61.289	-61.289	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο	731	389.923	341.541	16.380	939.368
Ποσά κλειόμενης χρήσης 2006					
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2006 όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	731	389.923	290.943	16.380	888.770
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2005	-	-	50.598	-	50.598
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2006 – αναπροσαρμοσμένο					
σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	731	389.923	341.541	16.380	939.368
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-58.851	5.473	1.019	-52.359
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	3.028	-	-	3.028

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-50.598	-315	-50.913
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	259.185	3.125	262.310
Αγορά ιδίων μετοχών	-	-	-	-	-502
Ζημίες από αποτίμηση στην εύλογη αξία των διαθεσίμων προς πώληση					
χρηματοοικονομικών στοιχείων	-	-3.153	-	-147	-3.300
Καταβολή επιπλέον τιμήματος για εξαγορά θυγατρικής	-	-	-1.070	-	-1.070
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαιρέσεως αγοράς μετοχών	-	-	-	-	901
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	2.788	-	-	-	2.788
Δικαιώματα μειοψηφίας που προέκυψαν από την ίδρυση νέων εταιριών	-	-	-	108	108
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	42.976	-42.976	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2006	3.519	373.923	511.555	20.170	1.100.359

Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Εταιρία (ποσά σε χιλιάδες €)	Κοινές μετοχές	Ίδιες μετοχές	Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	Προνο- μιούχες μετοχές
--	-------------------	------------------	--	------------------------------

Ποσά προηγούμενης χρήσης 2005

Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2005	153.121	-	19.585	-
όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί				
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2004	-	-	-	-
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	153.121	-	19.585	-
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	-	-	-
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-	-
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	-	-
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσεως αγοράς μετοχών	401	-	2.548	-
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	-	-	-	-
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	-	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2005				
– αναπροσαρμοσμένο	153.522	-	22.133	15.138
Ποσά κλειόμενης χρήσης 2006				
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2006				
όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	153.522	-	22.133	15.138
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2005	-	-	-	-
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2006 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	153.522	-	22.133	15.138
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	-	-	-

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-	-
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	-	-
Αγορά ιδίων μετοχών				
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσεως αγοράς μετοχών	310	-	591	-
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	-	-	-	-
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	-	-	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2006	153.832	-502	22.724	15.138

Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης

Εταιρία (ποσά σε χιλιάδες €)	Δικαιώματα προαίρεσεως αγοράς μετοχών	Αποθεματικό αναπροσαρμογών και λοιπά αποθεματικά		Υπόλοιπο κερδών / (ζημιών)	Σύνολο
Ποσά προηγ. χρήσης 2005					
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2005 όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	-	392.667	20.445	600.959	
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2004	-	-	43.747	43.747	
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	-	392.667	64.192	644.703	
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την	-	10.694	-	10.694	

αναβαλλόμενη φορολογία				
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-43.747	-43.747
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	105.810	105.810
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαιρέσεως αγοράς μετοχών	-	-	-	2.949
Πρόβλεψη για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	731	-	-	731
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	55.212	-55.212	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2005 – αναπροσαρμοσμένο	731	458.573	71.043	721.140
Ποσά κλειόμενης χρήσης 2006				
Υπόλοιπο την 1^η Ιανουαρίου 2006 όπως αρχικά είχε δημοσιευτεί	731	458.573	20.445	670.542
Προτεινόμενο μέρισμα χρήσεως 2005	-	-	50.598	50.598
Υπόλοιπο την 1 ^η Ιανουαρίου 2006 – αναπροσαρμοσμένο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10	731	458.573	71.043	721.140
Μεταβολές στις διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου επενδύσεων μετά την αναβαλλόμενη φορολογία	-	3.028	-	3.028
Διανεμηθέντα μερίσματα	-	-	-50.598	-50.598
Καθαρό κέρδος χρήσης	-	-	105.118	105.118
Αγορά ιδίων μετοχών	-	-	-	-502
Αύξηση Μετοχικού κεφαλαίου λόγω άσκησης δικαιωμάτων	-	-	-	901

προαιρέσεως αγοράς μετοχών

Πρόβλεψη για δικαιώματα

προαίρεσης μετοχών (ΔΠΧΠ 2)	2.788	-	-	2.788
Μεταφορά σε αποθεματικά	-	41.765	-41.765	-
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου				
2006	3.519	503.366	83.798	781.875

Κατάσταση Ταμιακών Ροών χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου

Όμιλος

(ποσά σε χιλιάδες €)

2006 2005

Ταμιακές Ροές Λειτουργικών Δραστηριοτήτων

Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	458.221	318.874
Τόκοι εισπραχθέντες	3.781	3.752
Καταβεβλημένοι φόροι	-105.036	-28.818
<i>Σύνολο εισροών από λειτουργικές δραστηριότητες</i>	<u>356.966</u>	<u>293.808</u>
(α)		

Ταμιακές Ροές Επενδυτικών Δραστηριοτήτων

Αγορά ενσώματων και ασώματων

ακινήτοποιήσεων	-160.135	-145.646
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και ασώματων ακινήτοποιήσεων	1.748	2.266
Μερίσματα εισπραχθέντα	153	1.008
Απόκτηση θυγατρικών εταιριών	-75.783	-1.708

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Απόκτηση συγγενών εταιριών	-2.025	-
Εισπράξεις από την πώληση επενδυτικών τίτλων	7.279	10.119
Πληρωμές για την απόκτηση επενδυτικών τίτλων	-3.248	-1.175
Αύξηση λοιπών μακροπρόθεσμων απαιτήσεων	-477	-5.096
<i>Σύνολο εκροών από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</i>	<i>-232.488</i>	<i>-140.232</i>
Σύνολο ταμιακών ροών μετά από τις επενδυτικές δραστηριότητες (α)+(β)	124.478	153.576
Ταμιακές Ροές Χρηματοοικονομικών Δραστηριοτήτων		
Εισπράξεις από την έκδοση κοινών μετοχών	901	2.949
Αγορά ιδίων μετοχών	-502	-
Εισπράξεις κρατικών επιχορηγήσεων	-	1.584
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	-31.828	-32.723
Μερίσματα πληρωθέντα	-51.041	-44.718
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	350.129	126.126
Εξοφλήσεις δανείων	-347.005	-194.616
<i>Σύνολο εκροών από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (γ)</i>	<i>-79.346</i>	<i>-141.398</i>
Καθαρή αύξηση στα ταμ. Διαθέσιμα και ισοδύναμα (α)+(β)+(γ)	45.132	12.178

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Διαθέσιμα, στην αρχή της χρήσης	95.142	78.408
Επίδραση συναλλαγματικών διαφορών	-2.247	4.556
Διαθέσιμα, στο τέλος της χρήσης	138.027	95.142

Κατάσταση Ταμιακών Ροών χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου

(ποσά σε χιλιάδες €)	Εταιρία	
	<u>2006</u>	<u>2005</u>
Ταμιακές Ροές Λειτουργικών Δραστηριοτήτων		
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	168.596	101.293
Τόκοι εισπραχθέντες	150	145
Καταβεβλημένοι φόροι	-40.106	-22.63
<i>Σύνολο εισροών από λειτουργικές δραστηριότητες</i>	<u>128.640</u>	<u>78.807</u>
(α)		
Ταμιακές Ροές Επενδυτικών Δραστηριοτήτων		
Αγορά ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων	-21.552	-26.795
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων	696	481
Μερίσματα εισπραχθέντα	11.520	14.173
Απόκτηση θυγατρικών εταιριών	-143	-
Απόκτηση συγγενών εταιριών	-	-

Ανώνυμη Εταιρεία Τσιμέντων Τιτάν

Εισπράξεις από την πώληση επενδυτικών τίτλων	965	-
Πληρωμές για την απόκτηση επενδυτικών τίτλων	-82	-16
Αύξηση λοιπών μακροπρόθεσμων απαιτήσεων	-	-
<i>Σύνολο εκροών από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</i>	<i>-8.596</i>	<i>-12.157</i>
Σύνολο ταμιακών ροών μετά από τις επενδυτικές δραστηριότητες (α)+(β)	120.044	66.650
Ταμιακές Ροές Χρηματοοικονομικών Δραστηριοτήτων		
Εισπράξεις από την έκδοση κοινών μετοχών	901	2.949
Αγορά ιδίων μετοχών	-502	-
Εισπράξεις κρατικών επιχορηγήσεων	-	1.584
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	-5.996	-6.990
Μερίσματα πληρωθέντα	-50.750	-43.707
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	95.809	21.982
Εξοφλήσεις δανείων	-159.495	-42.472
<i>Σύνολο εκροών από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (γ)</i>	<i>-120.033</i>	<i>-66.654</i>
Καθαρή αύξηση στα ταμ. Διαθέσιμα και ισοδύναμα (α)+(β)+(γ)	11	-4
Διαθέσιμα, στην αρχή της χρήσης	17	21
Επίδραση συναλλαγματικών διαφορών	-	-
Διαθέσιμα, στο τέλος της χρήσης	28	17

Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Γενικές πληροφορίες και λογιστικές αρχές

Η Ανώνυμη Εταιρία Τσιμέντων Τιτάν (η Εταιρία), και οι θυγατρικές επιχειρήσεις της, συνολικά (ο Όμιλος), δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, εμπορία και διανομή μιας μεγάλης γκάμας δομικών υλικών, από τσιμέντο, έτοιμο σκυρόδεμα, αδρανή, τσιμεντόλιθους, κονιάματα, ιπτάμενη τέφρα, καθώς επίσης και επιτραπέζιων ειδών από πορσελάνη. Ο Όμιλος δραστηριοποιείται κυρίως στην Ελλάδα, τα Βαλκάνια, την Αίγυπτο και τις Η.Π.Α.

Η Εταιρία είναι Ανώνυμη με έδρα την Ελλάδα και είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου και της Εταιρίας (εφεξής οι οικονομικές καταστάσεις) εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο στις 21 Φεβρουαρίου 2007 και υπόκεινται σε οριστική έγκριση από την ετήσια Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Σύνοψη των σημαντικών λογιστικών αρχών

Οι βασικές λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση αυτών των λογιστικών καταστάσεων διατυπώνονται παρακάτω:

A. Βάση κατάρτισης

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), περιλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και ερμηνειών που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τα ΔΠΧΠ που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ).

Όλα τα ΔΠΧΠ που έχουν εκδοθεί από το ΣΔΛΠ και ισχύουν κατά την σύνταξη αυτών των οικονομικών καταστάσεων έχουν υιοθετηθεί από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο μέσω της διαδικασίας επικύρωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (ΕΕ), εκτός από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (*Χρηματοοικονομικά Εργαλεία Αναγνώριση και Επιμέτρηση*). Ύστερα από εισήγηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης, το Συμβούλιο υιοθέτησε τους Κανονισμούς 2086/2004 και

1864/2005 που απαιτούν την χρήση του ΔΛΠ 39, εκτός από συγκεκριμένες διατάξεις που αφορούν στην αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου καταθέσεων, από την 1 Ιανουαρίου 2005 για όλες τις εισηγμένες εταιρίες.

Οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ όπως αυτά έχουν εκδοθεί από το ΣΔΛΠ και έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ. Ο Όμιλος δεν επηρεάζεται από τις διατάξεις που αφορούν στην αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου καταθέσεων, όπως παρουσιάζεται στο ΔΛΠ 39.

Οι λογιστικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, όπως αυτή έχει τροποποιηθεί με αποτίμηση της αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση και σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων παραγώγων), επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία.

Η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, απαιτεί τη χρήση κρίσιμων λογιστικών εκτιμήσεων. Επίσης απαιτείται η κρίση της Διοίκησης στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών που έχουν υιοθετηθεί νέα πρότυπα, ερμηνείες και τροποποίηση υφιστάμενων προτύπων.

Έχει γίνει έκδοση νέων ΔΠΧΠ, τροποποιήσεων και διερμηνειών, τα οποία είναι υποχρεωτικά για λογιστικές χρήσεις που ξεκινούν την 1 Ιανουαρίου 2007 ή μεταγενέστερα. Η εκτίμηση της Διοίκησης του Ομίλου και της Εταιρίας σχετικά με την επίδραση από την εφαρμογή αυτών των νέων προτύπων και διερμηνειών παρατίθεται παρακάτω:

ΔΠΧΠ 7, Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις και συμπληρωματική προσαρμογή στο ΔΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων - Γνωστοποιήσεις Κεφαλαίου (εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν κατά ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2007)

Το ΔΠΧΠ 7 απαιτεί περαιτέρω γνωστοποιήσεις αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα με σκοπό τη βελτίωση της παρεχόμενης πληροφόρησης και συγκεκριμένα απαιτεί τη γνωστοποίηση ποιοτικών και ποσοτικών πληροφοριών σχετικά με την έκθεση σε κινδύνους προερχόμενους

από χρηματοοικονομικά μέσα. Ειδικότερα, προκαθορίζει ελάχιστες απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο ρευστότητας και τον κίνδυνο αγοράς (επιβάλλει την ανάλυση ευαισθησίας σχετικά με τον κίνδυνο αγοράς). Το ΔΠΧΠ 7 αντικαθιστά το ΔΛΠ 30 (Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων) και τις απαιτήσεις γνωστοποιήσεων του ΔΛΠ 32, (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις και Παρουσίαση). Έχει εφαρμογή σε όλες τις εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Η σχετική προσαρμογή του ΔΛΠ 1 αφορά σε γνωστοποιήσεις σχετικά με το ύψος των κεφαλαίων μίας επιχείρησης καθώς και για τον τρόπο που γίνεται η διαχείριση αυτών.

ΔΠΧΠ 8, Λειτουργικοί Τομείς (εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν κατά ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2009)

Το ΔΠΧΠ 8 αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα* και υιοθετεί μια διοικητική προσέγγιση αναφορικά με τις οικονομικές πληροφορίες που δίνονται κατά τομέα. Η πληροφόρηση που θα παρέχεται θα είναι αυτή που χρησιμοποιεί η διοίκηση εσωτερικά για την αξιολόγηση της απόδοσης των λειτουργικών τομέων και την κατανομή πόρων σε αυτούς τους τομείς. Αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι διαφορετική από αυτή που παρουσιάζεται στον ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων και οι εταιρείες θα πρέπει να δώσουν επεξηγήσεις και συμφωνίες αναφορικά με τις εν λόγω διαφορές. Ο Όμιλος είναι στη διαδικασία εκτίμησης της επίδρασης αυτού του προτύπου στις οικονομικές του καταστάσεις. Το ΔΠΧΠ 8 δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί από την ΕΕ.

Αποθέματα (Δ.Α.Π.2)

Τα αποθέματα απεικονίζονται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους

κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος προσδιορίζεται με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου. Το κόστος των ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τις άμεσες δαπάνες και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συνδέονται με την παραγωγή (σύμφωνα με την κανονική παραγωγική δυναμικότητα) ενώ δε συμπεριλαμβάνεται το κόστος δανεισμού. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της πώλησης και των εξόδων διάθεσης.

Κατάλληλες προβλέψεις σχηματίζονται για απαξιωμένα, άχρηστα, και αποθέματα με πολύ χαμηλή κυκλοφοριακή ταχύτητα. Οι μειώσεις της αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και οι λοιπές ζημίες από αποθέματα καταχωρούνται στη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την περίοδο που εμφανίζονται.

Προβλέψεις(Δ.Α.Π.37)

Η αναγνώριση των προβλέψεων γίνεται όταν ο Όμιλος μπορεί να διαμορφώσει μία αξιόπιστη εκτίμηση για μία εύλογη νομική ή συμβατική υποχρέωση, που εμφανίζεται ως αποτέλεσμα προηγούμενων γεγονότων και υπάρχει η πιθανότητα να απαιτηθεί μια εκροή πόρων προκειμένου να γίνει η τακτοποίηση αυτής της υποχρέωσης. Όταν ο Όμιλος αναμένει μια πρόβλεψη να καλυφθεί με αποζημίωση, Π.χ. από ένα ασφαλιστικό συμβόλαιο, και υπάρχει απόλυτη βεβαιότητα για την είσπραξή της τότε η συγκεκριμένη αποζημίωση καταχωρείται ως ξεχωριστή απαίτηση.

Ο Όμιλος δημιουργεί πρόβλεψη για επαχθείς συμβάσεις όταν η αναμενόμενη ωφέλεια που αναμένεται να προκύψει από αυτές τις συμβάσεις, είναι μικρότερη από τα αναπόφευκτα έξοδα συμμόρφωσης προς τις συμβατικές υποχρεώσεις.

Οι προβλέψεις αναδιάρθρωσης περιλαμβάνουν ποινές από πρόωρη λήξη μισθώσεων και πληρωμές αποζημιώσεων εργαζομένων λόγω εξόδου από την υπηρεσία, και καταχωρούνται στην περίοδο εκείνη που δημιουργείται για τον

Όμιλο νομική ή συμβατική δέσμευση της τακτοποίησης της πληρωμής. Δαπάνες συνδεδεμένες με τις συνήθεις δραστηριότητες του Ομίλου, δε εγγράφονται ως προβλέψεις.

Οι μακροπρόθεσμες προβλέψεις μιας συγκεκριμένης υποχρέωσης προσδιορίζονται με την προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αφορούν την υποχρέωση, έχοντας λάβει υπόψη τους σχετικούς κινδύνους.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις (Δ.Α.Π.16)

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις απεικονίζονται στο ιστορικό κόστος κτήσεως μετά από την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και απαξιώσεων, εκτός από την κατηγορία των γηπέδων / οικοπέδων (δε περιλαμβάνονται τα λατομεία) όπου απεικονίζεται το ιστορικό κόστος κτήσεως απαλλαγμένο από τυχόν απαξιώσεις.

Το κόστος συμπεριλαμβάνει δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την αγορά των παγίων στοιχείων καθώς και το όποιο κόστος περιβαλλοντικής αποκατάστασης στο βαθμό που αυτό έχει καταχωρηθεί ως πρόβλεψη. Οι πρόσθετες δαπάνες συμπεριλαμβάνονται είτε στο αρχικό ποσό με το οποίο καταχωρείται το πάγιο στοιχείο, ή απεικονίζονται σαν ξεχωριστό πάγιο στοιχείο, στη περίπτωση που υπάρχει μεγάλη πιθανότητα ότι από το συγκεκριμένο πάγιο θα προκύψουν για την Εταιρεία μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες και το κόστος του μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Οι πρόσθετες δαπάνες, αποσβένονται στη μικρότερη χρονική διάρκεια που προκύπτει: μεταξύ της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δημιουργούνται και του χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μέχρι την επόμενη προγραμματισμένη βελτίωση του παγίου. Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης σύμφωνα με την εκτιμώμενη διάρκεια ωφέλιμης ζωής των παγίων, εφαρμόζεται για όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, εκτός των λατομείων, μέχρι να προκύψει η υπολειμματική αξία τους.

Η απόσβεση των εκτάσεων/γηπέδων στις οποίες είναι εγκατεστημένα λατομεία γίνεται ανάλογα με την εξάντληση των αποθεμάτων τους. Η εξάντληση των αποθεμάτων καταγράφεται καθώς η διαδικασία εξόρυξης προχωρεί σύμφωνα με τη μέθοδο παραγωγής ανά μονάδα. Τα υπόλοιπα γήπεδα δεν αποσβένονται.

Όταν ένα μηχάνημα αποτελείται από διαφορετικά συνθετικά μέρη τα οποία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, τότε τα μέρη αυτά καταχωρούνται ως ξεχωριστά πάγια στοιχεία.

Η υπολειμματική αξία καθώς και η ωφέλιμη ζωή των παγίων αναθεωρούνται και αναπροσαρμόζονται, εφόσον κριθεί σκόπιμο, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Όταν η αναπόσβεστη αξία ενός παγίου είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία, τότε η αξία του παγίου αναπροσαρμόζεται στο ύψος του ανακτήσιμου ποσού.

Τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την πώληση παγίων στοιχείων, προσδιορίζονται από τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του εσόδου και της αναπόσβεστης αξίας που εμφανίζεται στα βιβλία και συμπεριλαμβάνονται στο λειτουργικό αποτέλεσμα.

Οι τόκοι που προέρχονται από δάνεια που συνάφθηκαν κατά την κατασκευαστική περίοδο των παγίων, κεφαλαιοποιούνται στη χρήση που προκύπτουν.²⁶

²⁶ www.titan.gr

4.2 ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΘΗΝΩΝ ΥΓΕΙΑ Α.Ε.

Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσης 2007 Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Βεβαιώνεται ότι οι συνημμένες Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις είναι εκείνες που εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της «ΥΓΕΙΑ Α.Ε.» στις 29/02/2008 και έχουν δημοσιοποιηθεί με την ανάρτηση τους στο διαδίκτυο, στη διεύθυνση www.hygeia.gr Επισημαίνεται ότι τα δημοσιευμένα στον τύπο συνοπτικά οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες στοχεύουν στο να παράσχουν στον αναγνώστη ορισμένα γενικά οικονομικά στοιχεία αλλά δεν παρέχουν την ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της Εταιρίας και του Ομίλου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Πασχάλης Μπουχώρης

Ο Διευθύνων Σύμβουλος

ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ Δ.Θ.Κ.Α. ΥΓΕΙΑ Α.Ε.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρίας «**ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΘΗΝΩΝ "ΥΓΕΙΑ" ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**»

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της «**ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΘΗΝΩΝ "ΥΓΕΙΑ" ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» (η «Εταιρία»), καθώς και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας και των θυγατρικών της (ο «Όμιλος») που αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2007 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών για τη χρήση που έληξε αυτή την ημερομηνία, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

Η Διοίκηση της Εταιρίας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχο μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωση μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της Εταιρίας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική κατάσταση της Εταιρίας και του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 2007, καθώς και τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές τους

ροές για τη χρήση που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τα άρθρα 43α παράγραφος 3 και 107 παράγραφος 3, καθώς και από το άρθρο 11α του Ν.3371/2005 και το περιεχόμενο της είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου, είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 5 Μαρτίου 2008

Ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής

Βασίλης Καζάς

Α.Μ. Σ.Ο.Ε.Λ. 13281

Ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής

Μανόλης Μιχαλιός

Α.Μ. Σ.Ο.Ε.Λ. 25131

Grant Thomton

Βασιλέως Κωνσταντίνου 44

116 35 Αθήνα Α.Μ. ΣΟΕΛ 127

Ισολογισμός

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	
Ποσά σε Ευρώ	2007	2006
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια	173.339.584	89.859.798
Επενδύσεις σε ακίνητα	171.883	1.993.078
Υπεραξία	267.813.327	7.221.830
Αύλα περιουσιακά στοιχεία	4.763.925	4.406.982
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	341.739	11.739
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες	204.780	60.356.540
Επενδύσεις σε θυγατρικές εταιρίες	0	0
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	4.526.217	3.738.510
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	7.417.524	58.842
	458.578.979	167.647.319
Αποθέματα	6.784.644	2.859.319
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	46.065.853	27.381.373
Ταμειακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα	8.870.649	5.294.501
	61.721.147	35.535.192
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	520.300.126	203.182.511

Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων και Υποχρεώσεων	520.300.126	203.182.511
---	--------------------	--------------------

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ**Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής**

Μετοχικό κεφάλαιο	51.508.373	26.322.000
Λοιπά αποθεματικά	266.737.255	71.375.333
Αποθεματικά μετατροπής ισολογισμού	33.090	0
Κέρδη εις νέο	13.574.039	3.087.874
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	331.853.057	100.785.206
Δικαιώματα μειοψηφίας	5.304.207	49.618
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	337.157.264	100.834.824

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις**

Δάνεια	22.23.845	20.120.199
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	23.556.868	15.243.099
Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	12.809.407	10.471.475
Προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα	7.286.625	3.015.000
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	6.223.916	0
	72.110.661	48.849.773

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	40.623.704	29.523.123
Τρέχων φόρος εισοδήματος	5.577.585	116.132
Προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα	150.000	156.000
Δάνεια	64.680.912	23.702.659
	111.032.201	53.497.914
Σύνολο υποχρεώσεων	183.142.862	102.347.687

	Η ΕΤΑΙΡΙΑ	
	31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	
Ποσά σε Ευρώ	2007	2006
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια	100.773.071	89.656.659
Επενδύσεις σε ακίνητα	171.883	1.993.078
Υπεραξία	0	0
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	4.051.920	4.401.250
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	11.739	11.739
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες	58.694	27.720.619
Επενδύσεις σε θυγατρικές εταιρίες	283.058.220	31.318.281
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	3.468.859	3.716.333
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	7.278.314	33.199
	398.872.700	158.851.159
Αποθέματα	2.759.850	2.745.087
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	29.735.013	27.170.139
Ταμειακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα	3.924.669	4.106.741
	36.419.531	34.021.967
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	435.292.231	192.873.126
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής		
Μετοχικό κεφάλαιο	51.508.673	26.322.000
Λοιπά αποθεματικά	266.674.807	71.375.333
Αποθεματικά μετατροπής ισολογισμού	0	0

Κέρδη εις νέο	11.608.064	876.560
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	329.791.544	98.573.893
Δικαιώματα μειοψηφίας	0	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	329.791.544	98.573.893
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	0	20.075.517
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	9.244.043	8.016.285
Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία	9.221.266	10.383.773
Προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα	1.280.964	2.900.000
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	16.000	0
	19.762.273	41.375.575
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	28.213.283	29.095.079
Τρέχων φόρος εισοδήματος	2.047.134	0
Προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα	150.000	156.000
Δάνεια	55.327.998	23.672.578
	85.738.414	52.923.658
Σύνολο υποχρεώσεων	105.500.687	94.299.233
Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων και Υποχρεώσεων	435.292.231	192.873.126

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	
	2007	2006
Ποσά σε Ευρώ		
Πωλήσεις	130.322.171	94.593.377
Κόστος πωληθέντων	(105.538.189)	(79.368.544)
Μικτό κέρδος	24.783.982	15.224.833
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	5.987.851	4.503.422
Έξοδα διοίκησης	(8.354.591)	(9.23.827)
Έξοδα διάθεσης	(1.616.977)	(1.148.687)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(3.911.639)	(4.233.070)
Κέρδη εκμετάλλευσης	16.888.626	5.112.670
Χρηματοοικονομικά έσοδα	251.116	139.781
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(3.227.632)	(4.718.816)
Λοιπά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	7.399	8.102
Κέρδος από απόκτηση εταιριών	0	32.342
Κέρδη / (ζημίες) από συγγενείς	2.845.367	2.411.206
Καθαρά κέρδη / (ζημίες) περιόδου προ φόρων	16.764.875	2.985.287
Φόρος εισοδήματος	(4.587.608)	(1.948.424)
Καθαρά κέρδη / (ζημίες) περιόδου μετά φόρων	12.177.268	1.036.863
Κατανεμόμενα σε:		
Μετόχους της μητρικής	12.297.785	1.028.347
Μετόχους μειοψηφίας	(120.518)	8.516
Κέρδη / (ζημίες) ανά μετοχή που αναλογούν στους μετόχους της μητρικής για την περίοδο		
Βασικά μειωμένα	0,18	0,02
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων και Αποσβέσεων	23.989.398	11.612.322

Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	16.888.626	5.112.670
Κέρδη μετά από Φόρους	12.177.268	1.036.863

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

	Η ΕΤΑΙΡΙΑ	
	31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	
Ποσά σε Ευρώ	2007	2006
Πωλήσεις	107.677.747	93.638.975
Κόστος πωληθέντων	(89.593.551)	(79.946.773)
Μικτό κέρδος	18.084.196	13.692.202
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	4.936.397	4.518.764
Έξοδα διοίκησης	(5.909.714)	(8.813.230)
Έξοδα διάθεσης	(308.952)	(631.907)
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	(3.709.665)	(4.213.208)
Κέρδη εκμετάλλευσης	13.092.262	4.552.621
Χρηματοοικονομικά έσοδα	212.552	129.347
Χρηματοοικονομικά έξοδα	(2.850.550)	(4.708.847)
Λοιπά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	3.735.756	767.600
Κέρδος από απόκτηση εταιριών	-	-
Κέρδη / (ζημίες) από συγγενείς	-	-
Καθαρά κέρδη / (ζημίες) περιόδου προ φόρων	14.190.021	740.721
Φόρος εισοδήματος	(3.458.516)	(1.771.011)
Καθαρά κέρδη / (ζημίες) περιόδου μετά φόρων	10.731.504	(1.030.291)
Κατανεμόμενα σε:		
Μετόχους της μητρικής	10.731.504	(1.030.291)

Μετόχους μειοψηφίας

Κέρδη / (ζημίες) ανά μετοχή που αναλογούν στους μετόχους της μητρικής για την περίοδο

Βασικά μειωμένα	0,15	(0,02)
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων και Αποσβέσεων	19.447.513	10.989.008
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	13.092.262	4.552.621
Κέρδη μετά από Φόρους	10.731.504	(1.030.291)

Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων**Ο ΟΜΙΛΟΣ**

Αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής

Αποθεματικά

Σύνολο

	Μετοχικό κεφάλαιο	Λοιπά Αποθεματικά	Μετατροπής Ισολογισμού	Κέρδη εις νέο	Σύνολο	Δικαιώματα Μειοψηφίας	Ιδίων Κεφαλαίων
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2005	17.548.000	20.241.027	0	2.223.527	40.012.554	0	40.012.554
Καθαρά κέρδη περιόδου		(11.694)		1.040.041	1.028.347	8.516	1.036.863
Εσοδα / έξοδα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια				(183.858)	(183.858)		(183.858)
Παροχή δικαιωμάτων συμμετοχικών τίτλων στο προσωπικό				172.162	172.162		172.162
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	8.774.000	51.146.000			59.920.000		59.920.000
Δικαιώματα μειοψηφίας από εξαγορά μεριδίου θυγατρικής					0	41.102	41.102
Διανομή μερισμάτων				(164.000)	(164.000)		(164.000)

Υγεία Α.Ε

Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2006	26.322.000	71.375.333	0	3.087.873	100.785.206	49.618	100.834.824
Καθαρά κέρδη περιόδου				12.297.785	12.297.785	(120.518)	12.177.268
Εσοδα / έξοδα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια		62.448	3.090	(1.730.620)	(1.635.082)		(1.635.082)
Παροχή δικαιωμάτων συμμετοχικών τίτλων στο προσωπικό		195.964.604			221.151.277		221.151.277
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	25.186.673	(665.129)			(665.129)		(665.129)
Δικαιώματα μειοψηφίας από πώληση μεριδίου θυγατρικής					0	5.375.108	5.375.108
Διανομή μερισμάτων				(81.000)	(81.000)		(81.000)
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2007	51.508.673	266.737.255	3.090	13.574.038	331.574.038	5.304.207	337.157.264

Η ΕΤΑΙΡΙΑ

	Μετοχικό Κεφάλαιο	Λοιπά Αποθεματικά	Κέρδη εις νέο	Σύνολο Ιδίων κεφαλαίων
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2005	17.548.000	20.241.027	1.906.851	39.695.878
Καθαρά κέρδη περιόδου		(11.694)	(1.018.597)	(1.030.291)
Έσοδα / έξοδα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια			(183.857)	(183.857)
Παροχή δικαιωμάτων συμμετοχικών τίτλων στο προσωπικό			172.162	172.162
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	8.774.000	51.146.000		59.920.000
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2006	26.322.000	71.375.333	876.560	98.573.893
Καθαρά κέρδη περιόδου			10.731.504	10.731.504
Έσοδα / έξοδα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια				0
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	25.186.673	195.964.604		221.151.277
Έξοδα αύξησης κεφαλαίου		(664.129)		(665.129)
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2007	51.508.673	226.674.807	11.608.064	329.731.544

Κατάσταση ταμειακών ροών

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	31/12/2007	31/12/2006
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	12.744.855	11.112.640
Καταβληθέντες τόκοι	(2.373.701)	(4.830.587)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	(1.742.367)	(178.940)
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	8.628.787	6.103.114
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων παγίων	(26.325.781)	(1.923.485)
Πωλήσεις ενσώματων παγίων	108.003	297.683
Αγορές άυλων στοιχείων του ενεργητικού	(403.424)	(147.025)
Πωλήσεις άυλων στοιχείων των ενεργητικού		0
Αγορές επενδύσεων σε ακίνητα		0
Πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα		0
Μερίσματα εισπραχθέντα	3.093.503	2.456.095
Αγορά θυγατρικών (μείον χρηματικών διαθεσίμων θυγατρικής)	1.636.505	(31.277.339)
Αγορά μεριδίου συγγενών εταιριών	0	(28.93.845)
Τόκοι που εισπράχθηκαν	245.611	140.284
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(21.645.583)	
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εκδοση κοινών μετοχών	(20.129)	59.736.143
Μερίσματα πληρωθέντα σε μετόχους της μητρικής	(81.000)	(239.000)
Λήψη δανεισμού	32.009.996	92.166.674

(Αποπληρωμή) δανεισμού	(15.054.323)	(94.337.792)
Πληρωμές κεφαλαίου χρηματοδοτικών μισθώσεων	(216.600)	(627.665)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	16.592.944	56.698.360
Καθαρή (μείωση) / αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	3.576.148	3.413.843
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	5.294.501	1.880.658
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	8.870.649	5.294.501

Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ

	31/12/2007	31/12/2006
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	5.860.113	9.389.745
Καταβληθέντες τόκοι	(2.237.967)	(4.707.626)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	(280.824)	0
Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	3.341.323	4.682.119
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων παγίων	(14.986.849)	(1.900.379)
Πωλήσεις ενσώματων παγίων	103.500	297.683
Αγορές άυλων στοιχείων του ενεργητικού	(323.868)	(147.025)
Πωλήσεις άυλων στοιχείων των ενεργητικού		0
Αγορές επενδύσεων σε ακίνητα		0
Πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα		0
Μερίσματα εισπραχθέντα	3.735.756	3.206.095

Αγορά θυγατρικών (μείον χρηματικών διαθεσίμων θυγατρικής)	(2.926.738)	(31.588.492)
Αγορά μεριδίου συγγενών εταιριών	0	(28.943.845)
Τόκοι που εισπράχθηκαν	212.552	129.347
Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(14.185.647)	(58.946.615)
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εκδοση κοινών μετοχών	(665.129)	59.736.143
Μερίσματα πληρωθέντα σε μετόχους της μητρικής	0	0
Λήψη δανεισμού	22.941.339	92.166.674
(Αποπληρωμή) δανεισμού	(11.400.000)	(94.320.873)
Πληρωμές κεφαλαίου χρηματοδοτικών μισθώσεων	(213.959)	(606.545)
Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	10.662.251	56.975.399
Καθαρή (μείωση) / αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	(182.073)	2.710.903
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	4.106.741	1.395.839
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	3.924.669	4.106.742

Εταιρική Διακυβέρνηση

Το Διοικητικό Συμβούλιο

Σύμφωνα με τον Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας του ΥΓΕΙΑ Α.Ε. και το Ν. 3016/2002 περί Εταιρικής Διακυβέρνησης, το Διοικητικό Συμβούλιο εκπροσωπεί την Εταιρία, ασκεί τη διοίκηση της και κατά κύριο λόγο διαμορφώνει την στρατηγική και πολιτική ανάπτυξης αυτής, ενώ εποπτεύει και ελέγχει τη διαχείριση της περιουσίας της.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου οφείλουν να απέχουν από την επιδίωξη ιδίων συμφερόντων που αντιβαίνουν στα συμφέροντα της Εταιρίας. Επίσης, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου οφείλουν να αποκαλύπτουν στα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. τα σημαντικά ίδια συμφέροντα τους που ενδέχεται να επηρεάζονται άμεσα από συναλλαγές ή αποφάσεις της εταιρίας καθώς και κάθε άλλη σύγκρουση ιδίων συμφερόντων με αυτών της Εταιρίας ή συνδεδεμένων με αυτή επιχειρήσεων κατά την έννοια του άρθρου 43ε παρ.5 του Κ.Ν.2190/1920, που ανακύπτει κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να γνωστοποιούν τις προθέσεις τους για τη διενέργεια σημαντικών συναλλαγών και οικονομικών δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την Εταιρία καθώς επίσης και με βασικούς πελάτες ή προμηθευτές της.

Εσωτερικός Έλεγχος

Η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, απαραίτητη προϋπόθεση της Εταιρικής Διακυβέρνησης, εποπτεύεται από την Ελεγκτική Επιτροπή η οποία απαρτίζεται από μη εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Εταιρίας, ορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας και αναφέρεται απευθείας σε αυτό.

Σύμφωνα με τον Εσωτερικό Κανονισμό της Εταιρίας, η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου: Παρακολουθεί ως ανεξάρτητη μονάδα την εφαρμογή και συνεχή τήρηση του Εσωτερικού Κανονισμού, του Καταστατικού της Εταιρίας και της εν γένει

νομοθεσίας και των αποφάσεων των εποπτικών αρχών, οι οποίες αφορούν στη λειτουργία της Εταιρίας, αναφέρει στο Δ.Σ. τυχόν συγκρούσεις συμφερόντων μεταξύ της Εταιρίας και των μελών του Δ.Σ. ή των διευθυντικών στελεχών, παρέχει εκθέσεις, στοιχεία και εισηγήσεις στο Δ.Σ. αναφορικά με όλες τις πτυχές της λειτουργίας και της συνεργασίας με οποιαδήποτε επιβλέπουσα αρχή.

Επενδυτικές Σχέσεις

Στο ΥΓΕΙΑ Α.Ε. λειτουργεί επίσης τμήμα Επενδυτικών Σχέσεων, το οποίο περιλαμβάνει το τμήμα Εξυπηρέτησης Μετόχων και το τμήμα Εταιρικών Ανακοινώσεων. Το τμήμα Επενδυτικών Σχέσεων έχει επιφορτιστεί με το έργο ισότιμης πληροφόρησης των μετόχων, των επενδυτών, των αναλυτών, των Μέσων Μαζικής Ενημέρωσης (Μ.Μ.Ε) και γενικότερα της επενδυτικής κοινότητας. Η έγκαιρη, με σαφήνεια και διαφάνεια, πληροφόρηση για τα οικονομικά στοιχεία, τις επιχειρηματικές εξελίξεις, την στρατηγική και τους στόχους του Ομίλου κρίνουν την αποτελεσματικότητα του τμήματος. Ουσιαστικός ρόλος του τμήματος είναι η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ της Διοίκησης της Εισηγμένης Εταιρίας και της Επενδυτικής Κοινότητας, των Εποπτικών Αρχών και των λοιπών ενδιαφερόμενων. Σκοπός του τμήματος Επενδυτικών Σχέσεων είναι να παρουσιάζει την ακριβή εικόνα του Ομίλου, να προσφέρει συνεχόμενη ροή πληροφόρησης για το παρόν αλλά κυρίως τις προοπτικές της Εταιρίας, στο επενδυτικό κοινό σε τοπικό και διεθνές επίπεδο, για το σύνολο των θεμάτων που αγγίζουν την Εισηγμένη Εταιρία.

Επιστημονικό Συμβούλιο

Το ΥΓΕΙΑ Α.Ε. διαθέτει Επιστημονικό Συμβούλιο η σύνθεση του οποίου απαρτίζεται από ιατρούς καταξιωμένης εμπιστοσύνης και κύρους. Σύμφωνα με το άρθρο 42 του Καταστατικού της Εταιρίας το Επιστημονικό Συμβούλιο της Εταιρίας είναι επταμελές (7) με θητεία διετή που αρχίζει από την εκλογή του από το σώμα των ιατρών του Υγεία. Το Επιστημονικό Συμβούλιο έχει συμβουλευτικό – εισηγητικό χαρακτήρα.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο γνωμοδοτεί και προβαίνει στις κατάλληλες εισηγήσεις προς το Διοικητικό Συμβούλιο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή τον Γενικό Διευθυντή, και εποπτεύει τους γενικούς όρους ασκήσεως του ιατρικού έργου στην Εταιρία, περιλαμβανομένων και των δεοντολογικών κανόνων.

Επιτροπή Ηθικής και Δεοντολογίας

Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Καταστατικού της Εταιρίας συγκροτείται πενταμελής Επιτροπή Ηθικής και Δεοντολογίας της Εταιρίας από ιατρούς που πληρούν τους ίδιους όρους και τις προϋποθέσεις περί εκλογής των μελών του Επιστημονικού Συμβουλίου. Η θητεία είναι διετής και αρχίζει από το διορισμό της με απόφαση του Δ.Σ. της Εταιρίας.

Η Επιτροπή Ηθικής και Δεοντολογίας μεριμνά για την εφαρμογή στην πράξη των κανόνων άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Ιατρικής Δεοντολογίας στο εκάστοτε ισχύον θεσμικό πλαίσιο.

Μερισματική Πολιτική

Για τη χρήση του 2007, το Δ.Σ. της Εταιρίας θα προτείνει προς την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων τη διανομή ποσού μερίσματος €0,16 ανά μετοχή με τη μορφή μερίσματος και επιστροφής κεφαλαίου.

Με εντολή του Διοικητικού Συμβουλίου

Μαρούσι 29.02.2008

Πλαίσιο κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων

Οι ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις του **ΥΓΕΙΑ Α.Ε.** την 31^η Δεκεμβρίου 2007, που καλύπτουν όλη τη χρήση 2007, έχουν συνταχθεί με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους όπως αυτή τροποποιείται με την αναπροσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού σε τρέχουσες αξίες, την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) και είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), όπως αυτά έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), καθώς και των ερμηνειών τους, όπως αυτές έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Ερμηνείας Προτύπων (I.F.R.I.C.) της IASB.

Όλα τα αναθεωρημένα ή νεοεκδοθέντα Πρότυπα και διερμηνείες που έχουν εφαρμογή στον Όμιλο και είναι σε ισχύ την 31η Δεκεμβρίου 2007 ελήφθησαν υπόψη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης στην έκταση που αυτά ήταν εφαρμόσιμα.

Η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ απαιτεί τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων και κρίσης της διοίκησης κατά την εφαρμογή των λογιστικών του Ομίλου. Σημαντικές παραδοχές από τη διοίκηση για την εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων της Εταιρίας έχουν επισημανθεί όπου κρίνεται κατάλληλο.

Το 2003 και 2004, εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μια σειρά από καινούρια Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα οποία εφαρμόζονται σε συνδυασμό με τα μη αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) τα οποία εκδόθηκαν από την Επιτροπή Διεθνών Προτύπων, προγενέστερης του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Η προαναφερθείσα σειρά από πρότυπα αναφέρεται ως «IFRS Stable Platform 2005». Ο Όμιλος εφαρμόζει το IFRS

Stable Platform 2005 από την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η ημερομηνία μετάβασης αποτέλεσε για τον Όμιλο, η 1^η Ιανουαρίου 2004.

ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού (αναθεωρημένο το 2007)

Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23 καταργεί την επιλογή της άμεσης αναγνώρισης σαν έξοδο του κόστους δανεισμού που αφορά σε απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή παγίου στοιχείου του ενεργητικού. Το χαρακτηριστικό αυτού του παγίου είναι ότι απαιτείται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα προκειμένου να έρθει σε κατάσταση για χρήση ή πώληση. Μια επιχείρηση, παρ' όλα αυτά, απαιτείται να κεφαλαιοποιεί τέτοια κόστη δανεισμού σαν μέρος του κόστους του παγίου.

Το αναθεωρημένο Πρότυπο δεν απαιτεί την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που σχετίζονται με πάγια στοιχεία που μετρώνται στην εύλογη αξία και αποθέματα που κατασκευάζονται ή παράγονται σε μεγάλες ποσότητες συστηματικά ακόμη και αν χρειάζεται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα προκειμένου να έλθουν σε κατάσταση για χρήση ή πώληση.

Το αναθεωρημένο Πρότυπο εφαρμόζεται για κόστη δανεισμού σχετιζόμενα με πάγια περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις και η ημερομηνία έναρξης ισχύος του είναι την ή μετά την **1^η Ιανουαρίου 2009**. Νωρίτερη εφαρμογή του επιτρέπεται.

ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Οι βασικές αλλαγές αυτού του Προτύπου συνοψίζονται στην ξεχωριστή παρουσίαση των μεταβολών της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους με την ιδιότητά τους ως μέτοχοι (π.χ μερίσματα, αυξήσεις κεφαλαίου) από τις λοιπές μεταβολές της καθαρής θέσης (π.χ αποθεματικά μετατροπής). Επιπλέον, οι βελτιωμένη έκδοση του Προτύπου

επιφέρει αλλαγές στην ορολογία καθώς και στην παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων.

Οι νέοι ορισμοί του Προτύπου ωστόσο δεν αλλάζουν τους κανόνες αναγνώρισης, μέτρησης ή γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων που απαιτούνται από τα υπόλοιπα Πρότυπα.

Η τροποποίηση του ΔΛΠ 1 είναι υποχρεωτική για τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2009 ενώ οι απαιτήσεις αυτές έχουν εφαρμογή και στο ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη». Οι αλλαγές που προκαλούνται από την τροποποίηση του ΔΛΠ 1 εφαρμόζονται αναδρομικά. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται, αρκεί το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Με βάση την υπάρχουσα δομή του Ομίλου και τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται, η Διοίκηση δεν αναμένει σημαντικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου από την εφαρμογή των ανωτέρω Προτύπων, όταν αυτά καταστούν εφαρμόσιμα.

Η επίδραση από την εφαρμογή του αναθεωρημένου ΔΛΠ 23 δεν έχει ακόμα προσδιοριστεί. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23 καταργεί την επιλογή της άμεσης αναγνώρισης σαν έξοδο του κόστους δανεισμού που αφορά σε απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή παγίου στοιχείου του ενεργητικού. Αυτό αναμένεται να επηρεάσει την επιμέτρηση των παγίων που είναι εσωτερικώς δημιουργούμενα στα πλαίσια της διαδικασίας έρευνας και ανάπτυξης του Ομίλου. Η μέχρι τώρα εφαρμοζόμενη πολιτική αφορούσε στην άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με το σύνολο των χρηματοοικονομικών εξόδων. Η αλλαγή στον τρόπο της λογιστικής πολιτικής αναγνώρισης των εξόδων αυτών θα επηρεάσει κατά βάση την χρονική στιγμή της αναγνώρισης του εξόδου όπως και τον τρόπο παρουσίασης του εξόδου αυτού (χρηματοοικονομικό κόστος έναντι αποσβέσεων).

ΔΠΧΠ 8: Λειτουργικοί Τομείς

Το ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί Τομείς, αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα. Οι κυριότερες αλλαγές συνοψίζονται στα εξής:

1) Τα αποτελέσματα κάθε τομέα βασίζονται στα λειτουργικά αποτελέσματα κάθε ξεχωριστού τομέα πληροφόρησης. Στα αποτελέσματα των λειτουργικών τομέων δεν περιλαμβάνονται, το χρηματοοικονομικό κόστος και τα χρηματοοικονομικά έσοδα, περιλαμβανομένων των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από επενδύσεις στο μετοχικό κεφάλαιο εταιρειών, καθώς και τα αποτελέσματα από φόρους και από και διακοπείσες δραστηριότητες.

2) Επιπλέον, για σκοπούς διοικητικών αποφάσεων που αφορούν στην κατανομή των πόρων στους λειτουργικούς τομείς αλλά και για τον σκοπό της μέτρησης της αποδοτικότητας των τομέων, δεν λαμβάνονται υπόψη τα έξοδα που αφορούν στις παροχές προς το προσωπικό λόγω εξόδου από την υπηρεσία ούτε και το κόστος που προκύπτει από τον διακανονισμό των συναλλαγών που βασίζονται σε συμμετοχικούς τίτλους.

Εφαρμόζεται για περιόδους που αρχίζουν από **1/1/2009**.²⁷

²⁷ www.hygeia.gr

**4.3 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ,
ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΥΨΗΛΗΣ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΣΤΙΣ
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1^η
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2006- 31^η ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2006

ΑΤΤΙΚΗ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ & ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ Α.Ε. Οικονομικές
καταστάσεις 31ης Δεκεμβρίου 2006 (ποσά σε ευρώ)

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Προς τους Μετόχους της «ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΑΡΟΧΗΣ
ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ,
ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΥΨΗΛΗΣ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ
(ΑΤΤΙΚΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ & ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ Α.Ε.)»

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές Καταστάσεις της «ΑΝΩΝΥΜΗΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ,
ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΩΝ, ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ
ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΥΨΗΛΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ
ΣΤΙΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ (ΑΤΤΙΚΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ &
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ Α.Ε.)», που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης
Δεκεμβρίου 2006, και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων
κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή
καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές
επεξηγηματικές σημειώσεις. Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές
Καταστάσεις. Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και
εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα
Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν
υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος

εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια. που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις. Ευθύνη Ελεγκτών Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση των ελεγκτών και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, οι ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Αναφορά των άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων. Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 27 Φεβρουαρίου 2007 ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ

ΑΜ ΣΟΕΛ 13661

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΛΑΖΑΡΟΥ

ΑΜ ΣΟΕΛ 13721

1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ **31.12.2006** **31.12.2005**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Χρηματικά διαθέσιμα	370.786,63	400.987,98
Λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	<u>13.935,54</u>	<u>9770,00</u>
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	384.722,17	410.757,98

ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	1.805,60	3.824,99
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις	<u>967.205,18</u>	<u>967.205,18</u>

Σύνολο μη κυκλοφορούντος ενεργητικού **969.010,78** **971.030,17**

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ **1.353.732,95** **1.381.788,15**

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λοιπές προβλέψεις	1000	1000
Λοιπές βραχ/μες υποχρεώσεις	1813,80	380,00
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	<u>0,00</u>	<u>22.997,17</u>
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	<u>2.813,80</u>	<u>24.377,17</u>

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Μετοχικό κεφάλαιο	1.320.750,00	1.320.750,00
Αποθεματικά	3.246,31	2.877,68
Αποτελέσματα εις νέον	26.922,84	33.783,30
<u>Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων</u>	<u>1.350.919,15</u>	<u>1.357.410,98</u>

(Αύξηση)/Μείωση:

Λοιπό κυκλοφορούν ενεργητικό	- 2.587,19	- 440,25
Αύξηση/(Μείωση):		
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	1.433,80	-7.910,00
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	- 24.206,89	<u>0,00</u>

Καθαρή ταμιακή ροή από λειτουργικές

Δραστηριότητες **- 30.201,35** **49.136,80**

Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Εισροές από εκποίηση μετοχών συγγενών εταιρειών

	0,00	19.729,86
--	------	-----------

Εκροές για την απόκτηση μετοχών συγγενών εταιριών

	<u>0,00</u>	<u>-1,47</u>
--	-------------	--------------

Καθαρή ταμιακή ροή από επενδυτικές

δραστηριότητες **0,00** **19.728,39**

Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές

δραστηριότητες

	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
--	-------------	-------------

Καθαρή ταμιακή ροή από χρηματοδοτικές

δραστηριότητες **0,00** **0,00**

Αύξηση/(Μείωση) στα χρηματικά διαθέσιμα

	-30.201,35	68.865,19
--	------------	-----------

Διαθέσιμα στην αρχή της περιόδου 400.987,98 332.122,79

Ταμιακό διαθέσιμα και ισοδύναμα στο

τέλος της περιόδου **370.786,63** **400.987,98**

4. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθεματικά	Αποτελ/τα εις νέον	Σύνολο Ι.Κ.
Υπόλοιπο την 1.1.2005	1.320.750,00	1.037,68	- 3.776,66	1.318.011,02
Σχηματισμός Αποθεματικών	-	1.840,00	-	1.840,00
Καθαρό αποτέλεσμα περιόδου	-	-	37.559,96	37.559,96
Υπόλοιπο 31.12.2005	1.320.750,00	2.877,68	33.783,30	1.357.410,98
Σχηματισμός Αποθεματικών	-	368,63	-	368,63
Καθαρό αποτέλεσμα περιόδου	-	-	-6.860,46	-6.860,46
Υπόλοιπο 31.12.2006	1.320.750,00	3.246,31	26.922,84	1.350.919,15

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ 31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2006

ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει της αρχής του ιστορικού κόστους, όπως αυτή τροποποιείται μετά από την αναπροσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε εύλογες αξίες και της αρχής της συνέχισης της λειτουργίας της.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί την υιοθέτηση εκτιμήσεων, αρχών και παραδοχών οι οποίες επηρεάζουν την αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, την αναγνώριση ενδεχόμενων υποχρεώσεων, καθώς και την καταχώριση των εσόδων και εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν την πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης κατά την ημερομηνία σύνταξής τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας συντάσσονταν έως την 31.12.2005 σύμφωνα με το ΚΝ. 2190/1920. Για πρώτη φορά την 31.12.2006 η εταιρεία συνέταξε οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., με ημερομηνία μετάβασης την 1 η Ιανουαρίου 2005.

Οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν εφαρμόζοντας πλήρως τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και ερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Διοίκηση της εταιρείας υιοθέτησε τις απαιτούμενες λογιστικές αρχές και πολιτικές ώστε οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις να είναι σύμφωνες με τις προβλεπόμενες διατάξεις των Δ.Π.Χ.Π.

Εκτιμήσεις και κρίσεις στην εφαρμογή των λογιστικών αρχών

Οι εκτιμήσεις και οι κρίσεις της διοίκησης είναι υπό συνεχή επανεξέταση με βάση τα ιστορικά δεδομένα και προσδοκίες για τα μελλοντικά γεγονότα, που κρίνονται εύλογες σύμφωνα με τα ισχύοντα.

Η εταιρεία σε κάθε ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων εξετάζει αν υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις ότι μια απαίτηση ή ομάδα απαιτήσεων έχει υποστεί απομείωση της αξίας της. Εάν υπάρχουν τέτοιες ενδείξεις, υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό της απαίτησης ή της ομάδας των απαιτήσεων και σχηματίζεται πρόβλεψη για απομείωση της αξίας των απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επιπλέον η εταιρεία ελέγχει την αναγκαιότητα σχηματισμού πρόβλεψης για τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις στο τέλος κάθε έτους, οπότε και προβαίνει στις απαιτούμενες εγγραφές προβλέψεων. Επίσης η εταιρεία προβαίνει σε εκτιμήσεις και παραδοχές σχετικά με την εξέλιξη των μελλοντικών γεγονότων.

Χρηματοοικονομικά μέσα

Τα βασικά χρηματοοικονομικά μέσα της εταιρείας είναι τα μετρητά, οι τραπεζικές καταθέσεις, οι συμμετοχές, οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα παρουσιάζονται ως απαιτήσεις, υποχρεώσεις, στοιχεία της καθαρής θέσης κλπ., βάσει της ουσίας και του περιεχομένου των σχετικών συμβάσεων από τις οποίες απορρέουν. Τόκοι, μερίσματα, κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λογιστικοποιούνται σε δουλευμένη βάση ως έσοδα ή έξοδα αντίστοιχα.

Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

Τα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα περιλαμβάνουν τα μετρητά και τις καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.

Τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της.

Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μια χρηματοοικονομική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 7, η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.²⁸

Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της

²⁸ Κωδικοποίηση Δ.Π.Χ.Π. – Δ.Λ.Π. & Διερμηνειών όπως υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν ως Ελληνική Νομοθεσία « Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης & Γεώργιος Α. Κεραμόντε» 2007

επιχείρησης και στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

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

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται με τη μέθοδο της υποχρέωσης που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.

Ο αναβαλλόμενος φόρος προσδιορίζεται με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις καταχωρούνται στην έκταση κατά την οποία θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος για τη χρησιμοποίηση της προσωρινής διαφοράς που δημιουργεί την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η λογιστική τους αξία αναθεωρείται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και μειώνεται στο βαθμό που δεν πιθανολογείται ότι θα υπάρξουν αρκετά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων να χρησιμοποιηθεί μέρος ή το σύνολο των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.

Προβλέψεις για ενδεχόμενες μελλοντικές υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις

Προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν η εταιρεία έχει παρούσες υποχρεώσεις, νομικά ή με άλλο τρόπο τεκμηριωμένες, ως αποτέλεσμα παρελθόντων

γεγονότων και πιθανολογείται ότι θα απαιτηθεί εκροή οικονομικού όφελους για την τακτοποίηση της υποχρέωσης, το ακριβές ποσό της οποίας μπορεί να αναγνωρισθεί αξιόπιστα.

Η εταιρεία επανεξετάζει την ανάγκη σχηματισμού προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσεως και τις αναπροσαρμόζει έτσι ώστε να απεικονίζουν τις καλύτερες δυνατές εκτιμήσεις.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εκτός εάν η πιθανότητα εκροών πόρων είναι ελάχιστη, οπότε δεν ανακοινώνονται.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται εφόσον η εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή.²⁹

²⁹ [www.atticabank.gr/ media/ enimerosi](http://www.atticabank.gr/media/enimerosi)

4.4 Σχολιασμός των εκθέσεων των Ορκωτών Ελεγκτών

Στην έκθεση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που είναι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να γνωστοποιείται αν η γνώμη του ελεγκτή εκφράσθηκε με ή χωρίς επιφυλάξεις ή αν ήταν αντίθετη ή αν οι ορκωτοί ελεγκτές δεν ήταν σε θέση να εκφράσουν τη γνώμη τους. Πρέπει, επίσης, να γνωστοποιείται αν η έκθεση των ορκωτών ελεγκτών περιλαμβάνει παραπομπές σε θέματα στα οποία οι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή, χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στη γνώμη τους.³⁰

Η έκθεση των ελεγκτών **περιλαμβάνει** τα ακόλουθα:

α) εισαγωγή, στην οποία προσδιορίζονται, τουλάχιστον, οι ετήσιοι λογαριασμοί που αποτελούν αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, καθώς και το συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε κατά την κατάρτισή τους.

β) περιγραφή του εύρους του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται, τουλάχιστον, τα ελεγκτικά πρότυπα, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο νόμιμος έλεγχος.

γ) ελεγκτική γνώμη, στην οποία οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους με σαφήνεια, για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και, ενδεχομένως, για τα κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί πληρούν τα όσα προβλέπει ο νόμος. Η ελεγκτική γνώμη μπορεί να εκδίδεται με ή χωρίς επιφυλάξεις, να είναι αντίθετη, ή σε περίπτωση που οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφράσουν γνώμη, να λαμβάνει τη μορφή άρνησης γνώμης.

δ) παραπομπή σε θέματα, στα οποία οι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στην ελεγκτική γνώμη.

³⁰ www.kerdos.gr

ε) *ελεγκτική γνώμη* σχετικά με το κατά πόσον η ετήσια έκθεση αντιστοιχεί με τους ετήσιους λογαριασμούς του ιδίου οικονομικού έτους. Η έκθεση υπογράφεται και χρονολογείται από τους ελεγκτές.

Παρουσιάζοντας και μελετώντας τις εκθέσεων των ορκωτών ελεγκτών των παραπάνω εταιρειών, διαπιστώσαμε ότι η δομή τους δεν έχει ουσιώδεις αλλά ελάχιστες διαφοροποιήσεις ανά εταιρεία, με κύριο χαρακτηριστικό τη χρήση τυποποιημένων εκφράσεων. Αυτή η *2τυποποίηση2* και η *ανακάλυψη διαφορών 2ατασθαλιών2* κατά καιρούς, μας κάνει να αναρωτιόμαστε κατά πόσο η πιστοποίηση του ελέγχου της εκάστοτε επιχείρησης ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Οι εταιρείες δεν έχουν το περιθώριο να απογοητεύσουν τις εκτιμήσεις κερδών των μετόχων τους, κάτι που τις ωθεί να ωραιοποιούν τα κέρδη τους, ξεπερνώντας ακόμη και τα όρια της απάτης. Έτσι, το φαινόμενο της δημιουργικής λογιστικής συχνά παραβλέπεται από ορκωτούς λογιστές, οι οποίοι ενδιαφέρονται περισσότερο για τη διατήρηση των ελκυστικών συμβολαίων παροχής υπηρεσιών συμβούλου και ορκωτού λογιστή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:

ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ Η «ΣΥΜΒΟΛΗ» ΤΟΥ
ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

5.1 Ο ΝΟΜΟΣ SARBANES - OXLEY: ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Ο νόμος Sarbanes - Oxley ψηφίστηκε τον Ιούλιο του 2002. Ο νόμος αυτός δίνει ιδιαίτερη σημασία στο πληροφοριακό περιεχόμενο των δημοσιευόμενων λογιστικών καταστάσεων και της χρηματοοικονομικής ενημέρωσης των επενδυτών σχετικά με την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων και τις προοπτικές τους. Η ύπαρξη ποιότητας και αξιοπιστίας στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι απαραίτητη για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της κεφαλαιαγοράς και την προσέλκυση ξένων επενδυτών και κεφαλαίων.

Η **κύρια επιδίωξη** του νόμου Sarbanes - Oxley είναι να καταπολεμηθούν το πρόβλημα και οι κίνδυνοι της ελλιπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της χειραγώγησης των επενδυτών, όπως φάνηκε ότι υπάρχουν μέσα από τις περιπτώσεις Enron, WorldCom, Global Crossing, κλπ. Στα αίτια εμφάνισης αυτών των φαινομένων συγκαταλέγονται οι απολαβές της διοίκησης, η προσωπικότητα και η ισχύς του διευθύνοντος συμβούλου, η συμπεριφορά της διοίκησης, η ανικανότητα ή η αδυναμία του διοικητικού συμβουλίου και της επιτροπής λογιστικού ελέγχου, η αναποτελεσματικότητα ή η εξάρτηση των ελεγκτών, οι αδύναμοι εσωτερικοί έλεγχοι και η αδύναμη διαχείριση των κινδύνων, οι μη σκληρές ποινές για τους παραβάτες, κλπ.

Ο νόμος Sarbanes - Oxley **στοχεύει** στην εξουδετέρωση των παραγόντων που οδηγούν σε φαινόμενα εξαπάτησης του επενδυτικού κοινού με τον έλεγχο των επιτροπών λογιστικού ελέγχου, την ανεξαρτησία των ελεγκτών λογιστών, την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων και της διαχείρισης των κινδύνων, και την επιβολή ποινών που θα αποτρέπουν αξιόποινες και καιροσκοπικές συμπεριφορές. Τα σκάνδαλα λογιστικής εξαπάτησης, αν δεν ανακαλυφθούν εγκαίρως, μπορούν να προκαλέσουν ανεπανόρθωτες ζημιές ακόμη και για ολόκληρο το χρηματοπιστωτικό σύστημα. Πρωταρχικά, ο νόμος Sarbanes -

Oxley αναγνωρίζει τον ρόλο και τις ανάγκες των μετόχων, αλλά και την αξία του κεφαλαίου της επιχείρησης. Χωρίς την εμπιστοσύνη των επενδυτών στην λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η οικονομική ανάπτυξη θα επιβραδυνθεί. Ο νόμος Sarbanes - Oxley τονίζει το ρόλο της διοίκησης ως αντιπροσώπου των μετόχων και διαχειριστή των συμφερόντων αυτών.³¹

Με τον νόμο Sarbanes - Oxley επαναχαρακτηρίζονται οι διατάξεις οι σχετικές με τον διορισμό των ελεγκτών λογιστών και τις απολαβές τους. Οι γενικοί και οικονομικοί διευθυντές των εταιρειών οφείλουν να βεβαιώνουν την ορθότητα και την ακρίβεια των δημοσιευόμενων λογιστικών πληροφοριών καθώς και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, με τον νόμο Sarbanes - Oxley ελέγχονται η χορήγηση δανειακών κεφαλαίων προς τα στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο των εισηγμένων εταιρειών, όπως και οι κινήσεις του χαρτοφυλακίου των στελεχών που διαθέτουν εσωτερική πληροφόρηση. Η παροχή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, την αποδοτικότητα, την κεφαλαιακή διάρθρωση, τις προοπτικές των εταιρειών, όπως και σχετικά με τις εκθέσεις και τα σχόλια των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, κρίνεται πλέον αναγκαία εφόσον επηρεάζουν τις αποφάσεις των επενδυτών. Τέλος, με τον νόμο Sarbanes - Oxley πολλές πράξεις χαρακτηρίζονται πλέον ως κακουργήματα. Κυρίαρχο όφελος είναι ότι αναβαθμίζεται πλέον η εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να ενισχύεται έτσι και η δυναμικότητα της κεφαλαιαγοράς.

Κύριοι Άξονες του Νόμου Sarbanes – Oxley

Το Public Company Accounting Oversight Board επιτελεί ανεξάρτητο έλεγχο των ελεγκτικών εταιρειών, διαμορφώνει τις διαδικασίες πραγματοποίησης του λογιστικού ελέγχου, επιθεωρεί και διευθύνει την διαδικασία του ποιοτικού

³¹ www.e-logos.gr 22/05/2008

ελέγχου, και φροντίζει για την συμμόρφωση των εταιρειών με τον νόμο Sarbanes - Oxley. Ο νόμος Sarbanes - Oxley θέτει τις βάσεις για την ανεξαρτησία των ελεγκτών λογιστών και ρυθμίζει θέματα σχετικά με ζητήματα σύγκρουσης συμφερόντων και την κατάρτιση εκθέσεων λογιστικού ελέγχου των ελεγκτών λογιστών. Με τον νόμο Sarbanes - Oxley τα ανώτερα στελέχη αναλαμβάνουν ατομική ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα των εταιρικών οικονομικών καταστάσεων. Ταυτόχρονα ενισχύεται η ποιότητα της λογιστικής αποκάλυψης, ιδιαίτερα σχετικά με την εξωλογιστική χρηματοδότηση και τις συναλλαγές επί μετοχών των ανώτερων στελεχών, ενώ απαιτείται η έγκαιρη παρουσίαση των σημαντικών μεταβολών στην χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων.

Ο νόμος Sarbanes - Oxley επιδιώκει να αποκαταστήσει την εμπιστοσύνη των επενδυτών στις λειτουργίες της αγοράς και καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να διακοπεί ή να απαγορευτεί η παροχή χρηματιστηριακών υπηρεσιών ή χρηματοοικονομικών συμβουλών. Επιπλέον, ο νόμος Sarbanes - Oxley ενθαρρύνει την πραγματοποίηση έρευνας για την ανάληψη δράσης ενάντια στις ενδεχόμενες παραβιάσεις του νόμου από τις επιχειρήσεις και τους ελεγκτές λογιστές. Στον νόμο Sarbanes - Oxley περιγράφονται συγκεκριμένες ποινές σχετικά με την παραποίηση των πραγματικών λογιστικών μεγεθών, την καταστροφή, παραλλαγή ή άλλη επέμβαση στα χρηματοοικονομικά αρχεία και βάσεις δεδομένων, ενώ παρέχει προστασία στα στελέχη εκείνα που αποκαλύπτουν παρατυπίες και παρανομίες. Παράλληλα, αυξάνει τις σχετικές ποινές και συστήνει ισχυρότερες οδηγίες και ανασταλτικούς μηχανισμούς. Τέλος, χαρακτηρίζει την εταιρική απάτη και την επέμβαση και αλλοίωση των λογιστικών μεγεθών ως ποινικά αδικήματα, τα οποία και συνδέει με συγκεκριμένες ποινές.

Κύρια Οφέλη του Νόμου Sarbanes – Oxley

Η συμμόρφωση με τον νόμο Sarbanes - Oxley συνεπάγεται σημαντικό κόστος σε χρόνο, χρήμα και άλλους πόρους, αλλά μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικά μακροπρόθεσμα οφέλη. Ο νόμος Sarbanes - Oxley οδηγεί σε μεγαλύτερη διαφάνεια, υπευθυνότητα και προστασία των επενδυτών, ενισχύοντας έτσι την κεφαλαιαγορά. Υπάρχουν σημαντικά οφέλη που συνδέονται με την διαμόρφωση της διαδικασίας ελέγχου και τεκμηρίωσης. Η διαδικασία αξιολόγησης έχει οδηγήσει σε βελτιώσεις στους βασικούς εσωτερικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διαχωρισμού των καθηκόντων των διαφόρων αρμόδιων υπεύθυνων στελεχών. Ο μηχανισμός λογιστικού ελέγχου και αποτίμησης των λογιστικών κινδύνων των επιχειρήσεων παρουσιάζεται περισσότερο πλήρης και αξιόπιστος, βελτιώνοντας έτσι την εμπιστοσύνη των επενδυτών στα δημοσιευόμενα χρηματοοικονομικά στοιχεία. Υπάρχει έντονη πεποίθηση ότι τα κόστη συμμόρφωσης με τον νόμο Sarbanes - Oxley θα μειωθούν ουσιαστικά, καθώς συστηματοποιούνται οι διαδικασίες ελέγχου και αρχίζουν να εμφανίζονται τα οφέλη του νόμου.

Με τον νόμο Sarbanes - Oxley, επέρχεται ενεργότερη συμμετοχή του διοικητικού συμβουλίου, της επιτροπής λογιστικού ελέγχου και της διοίκησης γενικότερα. Επίσης, επιτυγχάνεται πληρέστερη επίβλεψη της διαδικασίας πραγματοποίησης του ελέγχου, και καλύτερη οργάνωση και καταχώρηση των διαφόρων λογαριασμών και των λοιπών λογιστικών μεγεθών. Επιπρόσθετα, αναλαμβάνονται δραστηριότητες με στόχο την αποφυγή εγκληματικών ενεργειών με καθορισμένες διαδικασίες, αλλά και την απόδοση ευθυνών όπου κρίνεται σκόπιμο. Ο νόμος Sarbanes - Oxley βοηθά επίσης στην καλύτερη κατανόηση των κινδύνων που συνδέονται με την διαδικασία του λογιστικού ελέγχου, αλλά και της ανάγκης να βελτιωθούν οι διαδικασίες ελέγχου με σκοπό να μειωθούν οι κίνδυνοι αυτοί. Παράλληλα, συμβάλλει στην βελτίωση της τεκμηρίωσης και παρουσίασης των αποτελεσμάτων και συμπερασμάτων της διαδικασίας του ελέγχου, γεγονός που θα βοηθήσει στην περαιτέρω

συστηματοποίηση της όλης διαδικασίας, αλλά και στην μεγιστοποίηση του οφέλους για όλα τα εμπλεκόμενα και ενδιαφερόμενα μέρη.

Με τον νόμο Sarbanes - Oxley, επέρχεται εξοικείωση με την έννοια και την χρησιμότητα του ελέγχου, και τονίζεται η ανάγκη της παροχής διαβεβαίωσης (assurance) στους επενδυτές σχετικά με την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων και τις πραγματικές προοπτικές της επιχείρησης. Είναι απαραίτητο, τα στελέχη να κατανοήσουν την φύση και τα χαρακτηριστικά των λειτουργιών και συναλλαγών της επιχείρησης, προκειμένου να μπορέσουν να αναγνωρίσουν τα σημεία στα οποία λάθη, ηθελημένα ή αθέλητα, θα μπορούσαν να προκύψουν. Ο νόμος Sarbanes - Oxley δίνει μεγάλη έμφαση στον έλεγχο των μηχανισμών ανίχνευσης και καταπολέμησης της λογιστικής απάτης, αλλά και προστασίας και διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και των συμφερόντων των μετόχων. Ταυτόχρονα, λαμβάνονται υπόψη το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της επιχείρησης, αλλά και οι τρέχουσες οικονομικές συνθήκες και εξελίξεις.

Επιπτώσεις του Νόμου:

Η αποτυχία να εφαρμοστούν αποτελεσματική διακυβέρνηση και ορθοί εσωτερικοί έλεγχοι ή να αντιμετωπισθούν αποτελεσματικά οι διάφοροι κίνδυνοι στους οποίους εκτίθεται η επιχείρηση, μπορεί να είναι καταστρεπτική. Η ελαχιστοποίηση του κινδύνου λογιστικής απάτης, η ενίσχυση της διακυβέρνησης της επιχείρησης, η ισχυροποίηση των ελέγχων και η αποτελεσματική διαχείριση των διαφόρων κινδύνων είναι στόχοι σημαντικοί και αναγκαίοι για μια επιχείρηση. Η πραγματοποίηση λογιστικής απάτης προϋποθέτει ότι υπάρχουν τα ανάλογα κίνητρα, π.χ. υψηλότερες απολαβές, η υλοποίηση διοικητικών στόχων, ικανοποίηση των προβλέψεων των αναλυτών και των προσδοκιών των επενδυτών, κλπ., οι κατάλληλες συνθήκες και προϋποθέσεις που ευνοούν την διάπραξη της απάτης, αλλά και η ηθική στάση της επιχείρησης. Ειδικότερα για το τελευταίο, προκύπτει το ερώτημα σχετικά με

το αν κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες νομιμοποιείται η απάτη: θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή η πραγματοποίηση απάτης αν κάτι τέτοιο πρόκειται να ωφελήσει την επιχείρηση ή να διατηρήσει τις υπάρχουσες θέσεις εργασίας; Ένας τρόπος να αποτραπούν τέτοια φαινόμενα είναι να οικοδομηθεί ένας σωστός ηθικός κώδικας, που να τηρείται με συνέπεια και πίστη και να γνωστοποιείται στα στελέχη της επιχείρησης.

Ο νόμος Sarbanes - Oxley ωθεί τις επιχειρήσεις προς αυτήν την κατεύθυνση ζητώντας ποιοτικότερη λογιστική αποκάλυψη και ενημέρωση των επενδυτών. Πέρα από να πραγματοποιούν και να τεκμηριώνουν τους λογιστικούς ελέγχους και να αποτιμούν την αποτελεσματικότητα αυτών, οι επιχειρήσεις πρέπει να αναρωτηθούν τι μπορεί να πάει στραβά, ποιοι έλεγχοι είναι σε θέση να αποτρέψουν ή να ανιχνεύσουν τέτοια προβλήματα, και ποιοι τελικά κίνδυνοι παραμένουν παρά τους ελέγχους. Ο απώτερος στόχος είναι να μπορούν οι επιχειρήσεις να παρέχουν διαβεβαιώσεις σχετικά με την επίτευξη των οργανωτικών στόχων, την παροχή αξιόπιστης λογιστικής πληροφόρησης, την αποτελεσματική αντιμετώπιση των διαφόρων κινδύνων και προβλημάτων και την μεγιστοποίηση του πλούτου της επιχείρησης και των μετόχων.

Σχετικά με τις επιπτώσεις του νόμου Sarbanes - Oxley, οι Rittenberg και Miller (2005) του Institute of Internal Auditors τονίζουν ότι οι εταιρίες έχουν βελτιώσει τους εσωτερικούς ελέγχους τους και ότι οι οικονομικές καταστάσεις τους εκλαμβάνονται από το επενδυτικό κοινό ως πιο αξιόπιστες. Οι Ashbaugh-Skaife et al (2007) διαπιστώνουν ότι το κόστος δανεισμού τείνει να είναι χαμηλότερο για εταιρείες που έχουν βελτιώσει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Ταυτόχρονα, η έκθεση Lord και Benoit (2006) καταλήγει ότι εταιρείες χωρίς ουσιαστικές αδυναμίες στους εσωτερικούς ελέγχους τους, ή εταιρείες που είναι σε θέση να προσδιορίσουν και να διορθώσουν έγκαιρα τις διάφορες αδυναμίες, παρουσίασαν μεγαλύτερες αυξήσεις στις αποδόσεις των μετοχών τους συγκριτικά με άλλες εταιρείες.

5.2 Προβλήματα και επιδράσεις στη λογιστική εικόνα των επιχειρήσεων

5.2.1 Προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ προέκυψαν αρκετές δυσκολίες, μέρος των οποίων παραθέτουμε παρακάτω. Να σημειωθεί ότι για την υιοθέτηση των προτύπων απαιτείται και η μετάφραση τους από την εκάστοτε χώρα, η οποία κρίνεται δυσχερής λόγω της ιδιαιτερότητας του αντικειμένου.

Δεδομένου ότι τα ΔΠΧΠ χειρίζονται λογιστικά γεγονότα με διαφορετικό τρόπο από ότι ορίζει η Ελληνική Νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/20 και Π.Δ 1123/1980) και οι σχετικές διατάξεις, οι εταιρείες κατά την πρώτη τους εφαρμογή αντιμετώπισαν αρκετά προβλήματα εναρμόνισης, μέρος των οποίων επιλύθηκε με τις διατάξεις του Ν. 3301/2004.

Αυτός ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης δεν σχετίζεται τόσο με τις εφαρμοστές λογιστικές αρχές όσο με τις φορολογικές διατάξεις οι οποίες αναμφισβήτητα επιδρούν στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Μετά την εφαρμογή τους η διάκριση μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος είναι σαφής.

Επίσης, βασικό πρόβλημα που προέκυψε με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ ήταν ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από τις επιχειρήσεις που έφεραν την υποχρέωση υιοθέτησής τους. Λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω σχόλιο - σχετικά με το διαφορετικό χειρισμό λογιστικών γεγονότων-, είναι αυτονόητο ότι οι

Αποτελέσματα εφαρμογής Δ.Λ.Π και η συμβολή του ορκωτού

επιχειρήσεις θα έπρεπε να επιλέξουν τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, δηλαδή είτε με ΔΠΧΠ, είτε βάση της Ελληνικής Νομοθεσίας.

Με τον Νόμο 3301/2004 δόθηκε η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Με την τήρηση των επίσημων βιβλίων σε ΔΠΧΠ τηρήθηκαν παράλληλα και τα Φορολογικά Βιβλία. Σχετικές εγκύκλιοι υπεδείκνυαν τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να μεταβαίνουν κατά την τήρηση των βιβλίων τους από ΔΠΧΠ στα φορολογικά τους και αντίστροφα.

Για ορισμένες συναλλαγές τα πρότυπα προβλέπουν εναλλακτικούς χειρισμούς ή εξαιρέσεις κατά την πρώτη τους εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές οι επιχειρήσεις προβληματίστηκαν ως προς την επιλογή τους.

Τα θέματα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων αποτέλεσαν σημαντικό κύκλο συζητήσεων δεδομένου ότι ο προσδιορισμός της αποτίμησης μπορεί να αποτελέσει μεγάλη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Εν ολίγοις, η έγνοια των επιχειρήσεων ήταν ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας ή αλλιώς του Fair Value των περιουσιακών στοιχείων.

Το πρόβλημα της αναβαλλόμενης φορολογίας προέκυψε σχεδόν σε όλα τα εφαρμοστέα πρότυπα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις δεν περιείχαν τις απαιτούμενες από το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων» πληροφορίες και επεξηγήσεις.

Ένα άλλο σημαντικό πρόβλημα, ήταν το γεγονός ότι στελέχη πολλών επιχειρήσεων δεν είχαν πλήρως κατανοήσει την ερμηνεία όλων των προτύπων.

Όσον αφορά τα πρότυπα να σημειωθεί ότι διακρίνονται από συνεχείς τροποποιήσεις και προσθήκες πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει τα στελέχη των επιχειρήσεων να βρίσκονται σε συνεχή ενημέρωση και εκπαίδευση για την ορθή εφαρμογή τους.

5.2.2 Κυριότερες επιδράσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων με την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Σημαντική επίδραση παρατηρήθηκε τόσο στην περιουσία των επιχειρήσεων όσο και στα αποτελέσματα των κλάδων. Μία συνοπτική εικόνα των επιδράσεων στα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο ΧΑ επιχειρήσεων με την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ είναι η ακόλουθη:

- Με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και με το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα της χρήσης. Οι θετικές και αρνητικές επιδράσεις που προέκυψαν σε γενικές γραμμές είχαν μικρή απόκλιση μεταξύ τους.
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 «Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού» οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προβούν σε διαγραφή στοιχείων που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια που τίθενται, καθώς και αναστροφή των αποσβέσεων τους. Μετά τη διαγραφή αυτών προέκυψαν σημαντικού ύψους αρνητικές επιδράσεις στα αποτελέσματα της χρήσης.
- Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και το σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων.

- Αρνητική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης είχαμε και από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση του Goodwill.
- Σημαντικά θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Θετική επίδραση σε μικρότερο βαθμό προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και από τη διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και αναστροφής αποσβέσεων τους.
- Τέλος θετική επίδραση είχαμε και όσον αφορά την αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Όσον αφορά τα ίδια κεφάλαια οι επιδράσεις συνοψίζονται ως ακολούθως:³²

- Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Σημαντικά θετική επίδραση είχαμε και από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.

³² www.economics.gr

Αποτελέσματα εφαρμογής Δ.Λ.Π και η συμβολή του ορκωτού

- Εξίσου σημαντική είναι η θετική επίδραση που προέκυψε από την ετεροχρονισμένη αναγνώριση διάθεσης κερδών της χρήσης 2004 με την έγκριση της γενικής συνέλευσης.
- Μια ακόμα θετική επίδραση προέκυψε από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθεσίμων προς πώληση.
- Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων και προβλέψεων επέφεραν τόσο θετικές όσο και αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια. Συγκριτικά οι θετικές υπερτερούν.
- Οι κυριότερες αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια προέκυψαν από την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 καθώς και από την προσαρμογή αξίας απαιτήσεων.
- Αρνητική επίδραση προέκυψε επίσης από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και την αναστροφή των αποσβέσεων τους.
- Τέλος αρνητική επίδραση προέκυψε από την αναγνώριση των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 20.

Σύμφωνα με έρευνα που διεξήγε η ελεγκτική εταιρεία Grant Thornton σχετικά με τις επιπτώσεις των ΔΠΧΠ κατά την πρώτη τους εφαρμογή, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες επιδράσεις στο σύνολο των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ:

Τα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων στο ΧΑ εταιρειών ωφελήθηκαν κατά ποσό 1.870 εκατ. ευρώ. Αυξήθηκαν σε ποσοστό 5%.

Αποτελέσματα εφαρμογής Δ.Λ.Π και η συμβολή του ορκωτού

Τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 ωφελήθηκαν κατά ποσό 182 εκατ. ευρώ. Αυξήθηκαν σε ποσοστό 4%.

Η κυριότερη ωφέλεια προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες.

Η μεγαλύτερη επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια από την εφαρμογή των ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 που αφορούν την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων.

Η υψηλότερη θετική επίδραση τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 προήλθε από την προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αντίστοιχα την μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι με την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ άλλαξε και το περιεχόμενο του Πιστοποιητικού Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, το οποίο και μετονομάστηκε σε Έκθεση Ελέγχου.

Πριν τη εφαρμογή των ΔΠΧΠ ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής παρείχε στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις το πιστοποιητικό ελέγχου το οποίο σε πολλές περιπτώσεις περιείχε σημαντικές παρατηρήσεις, και τελείωνε με τη φράση, «...οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν, αφού ληφθούν υπόψη οι προαναφερόμενες παρατηρήσεις, την περιουσιακή διάρθρωση και την χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2XXX». Είναι γεγονός ότι το πολύ επενδυτικό κοινό και γενικότερα κάθε ενδιαφερόμενος δεν ήταν δυνατό να ερμηνεύσει και να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις σχετικές παρατηρήσεις των Ορκωτών, με αποτέλεσμα να μη γνωρίζει την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων.

Μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ οι επιχειρήσεις αναπόφευκτα ενσωμάτωσαν τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις τους. Συγκεκριμένα με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ η Έκθεση Ελέγχου - ή αλλιώς το πιστοποιητικό ελέγχου όπως λεγόταν -, και πάλι μπορεί να περιέχει κάποιες παρατηρήσεις οι οποίες αποτελούν εξαιρέσεις, που όμως δεν αλλοιώνουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων ως προς την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της χρήσης. Εδώ έχουμε Έκθεση Ελέγχου με έμφαση. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει καμία παρατήρηση ή εξαίρεση τότε έχουμε μία Έκθεση Ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, ενώ στην περίπτωση των πολλών παρατηρήσεων οδηγούμαστε σε Άρνηση Γνώμης. Η ενσωμάτωση των παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις συνέβαλε σημαντικά την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων.

Είναι εξαιρετικά δύσκολο να πούμε εάν τα ΔΠΧΠ επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι τα πρότυπα επιδρούν διαφορετικά στις Οικονομικές Καταστάσεις διαφορετικών εταιρειών. Είναι όμως σημαντικό να πούμε ότι με την εφαρμογή τους οι επιχειρήσεις είχαν την ευκαιρία να παρουσιάσουν πραγματικά αξιόπιστες και διαφανείς οικονομικές καταστάσεις.

5.3 Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων.

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχτηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και

κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους.

Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις

επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Αυτές είναι οι κυριότερες δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), σε στενή συνεργασία με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, παρείχε όλη την απαραίτητη βοήθεια που ήταν δυνατόν, έχοντας περιορισμένες αντικειμενικά δυνατότητες προς τις ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα πρώτα στάδια υιοθέτησης και εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων.

Θα πρέπει και οι επιχειρήσεις από την πλευρά τους να συμβάλουν στην όσο το δυνατόν καλύτερη εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει

να κατανοήσουν ότι οποιαδήποτε περίοδος χάριτος για τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ έχει λήξει.

Η ΕΛΤΕ έκανε το πρώτο βήμα για σωστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση μέσα σε πραγματικά δύσκολες συνθήκες, και το βήμα αυτό ήταν, γενικά, επιτυχημένο. Δεν πρέπει να επιτρέψει την υπονόμηση της επιτυχίας της εκφυλίζοντας την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας σε αυτό που ορισμένοι ονομάζουν «εφαρμογή των ΔΛΠ α λα ελληνικά».

Δεν θέλουμε να κρύψουμε ότι υπάρχουν ακόμα πολλά προβλήματα προς επίλυση όσον αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Θα χρειασθεί ακόμα διαρκής και επίπονη προσπάθεια για να μπορέσουμε να πούμε ότι εφαρμόζονται σωστά τα ΔΛΠ στη χώρα μας και κυρίως χρειάζεται να αλλάξουμε νοοτροπία. Έτοιμες και άκοπες λύσεις δεν υπάρχουν.³³

Η συνεχής επιμόρφωση των κληθέντων να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. επαγγελματιών και η προσπάθεια να ενημερώσουμε το ειδικό τμήμα κάθε επιχείρησης για την ανάγκη της παροχής πλήρους και αντικειμενικής πληροφόρησης είναι το κλειδί της επιτυχίας.

Τελειώνοντας, καταλυτικό παράγοντα στην εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας έχει ο λογιστής, ο επαγγελματίας που καλείται να επιδείξει ιδιαίτερη προσαρμοστικότητα και επιμέλεια στην εκτέλεση των νέων αυξημένων καθηκόντων της εργασίας του. Το νέο εγχείρημα της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί παράλληλα για τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών μια μοναδική ευκαιρία περαιτέρω καταξίωσης και αναβάθμισης του επαγγέλματός τους.

Εξακολουθούμε να πιστεύουμε ότι η παροχή σωστής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές

³³ www.kathimerini.gr << άρθρο του Κωσταντίνου Γ. Παπαθανασίου>> 22/04/2006

επιχειρήσεις αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κρίκους της αλυσίδας που οδηγεί μία οικονομία στην ανάπτυξη και την πρόοδο.

5.4 Η «Συμβολή» του Ορκωτού Λογιστή στην σημερινή οικονομική κρίση

Η ραγδαία αύξηση του κόστους χρήματος βρήκε τις ελληνικές επιχειρήσεις υπερδανεισμένες, με δείκτες άμεσης ρευστότητας στο «πορτοκαλί» και γνωστά ή έκτακτα προβλήματα ανταγωνιστικότητας. Παρατηρήθηκε ότι οι αναλυτικές καταστάσεις 9μήνου αποτύπωσαν ταχεία επιδείνωση κεφαλαιακών δεικτών για σειρά από εισηγμένες, κύριο χαρακτηριστικό των οποίων ήταν, και προ κρίσης, ο υψηλός δανεισμός σε σχέση με τα κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων και η ανάγκη υψηλών κεφαλαίων κίνησης. Οι επιχειρήσεις υπό το βάρος της εξεύρεσης κεφαλαίου κίνησης αναγκάζονταν ήδη πριν από την όξυνση της χρήσης να χρησιμοποιούν «τρικ» όπως οι προσυμφωνημένες ανταλλαγές επιταγών. Επιταγές, που εν συνεχεία τις ενεχυρίαζαν για να λάβουν κεφάλαιο κίνησης μερικών ημερών. Επίσης, σε τομείς που δεν βαρύνονται από ΦΠΑ, έχει επανέλθει η πρακτική των εικονικών τιμολογίων. Κόβονται τιμολόγια τα οποία καταχωρούνται στις απαιτήσεις, φουσκώνουν πωλήσεις και δημιουργείται τεχνητή ρευστότητα.

Όλα αυτά οδηγούν την Ε.Κ. πρώτη φορά τα τελευταία χρόνια να ζητήσει από τους ελεγκτές να δώσουν έμφαση σε συγκεκριμένα σημεία των ισολογισμών που αποτελούν και τις βασικές παραμέτρους βιωσιμότητας των εισηγμένων. Ουσιαστικά τους καλεί να ελέγχουν την πιστοληπτική τους ικανότητα καθώς και την εισπραξιμότητα και αποτίμηση των απαιτήσεων και του χαρτοφυλακίου χρεογράφων τους. Και να διατυπώνουν την παραπάνω αξιολόγηση.

Παράλληλα η Ε.Κ. κάλεσε τους ελεγκτές να είναι ιδιαίτερα προσεκτικοί ως προς την αξιολόγηση του ισχυρισμού των διοικήσεων των ελεγχόμενων εταιρειών περί συνέχισης της δραστηριότητας, σημειώνοντας ότι αποτελεί το

σημαντικότερο στοιχείο προς αξιολόγηση. Προβλήματα άμεσης ρευστότητας, ανταγωνιστικότητας ή πρόβλημα κλάδου/αγοράς στον οποίο δραστηριοποιούνται οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις θα πρέπει να αξιολογούνται και να γίνονται γνωστά στους επενδυτές. Σημειώνεται ότι προς το παρόν οι ελεγκτές έχουν κάνει περιορισμένη χρήση της παραπάνω δυνατότητας αξιολόγησης, και μάλιστα με μοναδικό κριτήριο προβλήματα άμεσης ρευστότητας ή κινδύνου να καταστούν ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις. Επίσης, οι ελεγκτές πρέπει να αξιολογούν σε βάθος και πλάτος τις νέες αποτιμήσεις ακίνητης περιουσίας που δημιουργούν σημαντικές υπεραξίες, σε μια περίοδο όπου η αγορά ακινήτων περνάει κρίση.³⁴

³⁴ Κυριακάτικη Ελευθεροτυπία, 14/12/2008

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

Βιβλία:

- 1) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα «Βλάχος Χρήστος» έκδοση του έτους 2007
- 2) Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών όπως υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ισχύουν ως Ελληνική Νομοθεσία «Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης και Γεώργιος Α. Κεραμόντε» έκδοση του έτους 2007
- 3) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα «Σακέλης, Εμμανουήλ Ι» έκδοση του έτους 2002
- 4) Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική «Κωνσταντίνος Κάντζος έκδοση του έτους 2006
- 5) Τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και οι επιπτώσεις τους στις Ελληνικές Επιχειρήσεις (Πτυχιακή) «Καλιαμούρης Σωτήρης» του έτους 2004
Εισηγητής : Σπυρόπουλος
- 6) Εφαρμογή των διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα (Πτυχιακή) «Βάσκα Κωνσταντίνα , Γκιόκα Κατερίνα» του έτους 2005
Εισηγητής : Αθανασόπουλος
- 7) Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα «Καββαδίας Σπ.Λεωνίδα»
- 8) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Παραδείγματα – Εφαρμογές) «Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , Ιωάννης Δ. Καραγιάννης , Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη»

Ιστοσελίδες:

- 1) www.oe-e.gr

- 2) www.epixeirisi.gr
- 3) www.eap.gr
- 4) www.qualitynet.lighthouse.gr
- 5) www.express.gr
- 6) www.sbtclaw.com
- 7) www.e-logos.gr
- 8) www.kathimerini.gr
- 9) www.economics.gr
- 10) www.titan.gr
- 11) www.hygeia.gr
- 12) www.atticabank.gr/ media/ enimerosi
- 13) www.kerdos.gr
- 14) www.soc.uoc.gr
- 15) [www3.mnec.gr /Christ_pr_090702.aspx](http://www3.mnec.gr/Christ_pr_090702.aspx) (Υπουργείο Οικονομικών)

Εφημερίδες:

- 1) Εφημερίδα της Κυβέρνησης
- 2) Το Βήμα
- 3) Η Καθημερινή
- 4) Το κέρδος
- 5) Η Ελευθεροτυπία

Περιοδικά:

- 1) Ο λογιστής
- 2) Επιχείρηση