

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ο Ελεγκτής με βάση

την εφαρμογή των ΔΛΠ και οι επιπτώσεις

στις Οικονομικές Καταστάσεις

Φοιτήτριες : Αλεξανδροπούλου Κωνσταντίνα
Περδικάρη Μαρία

ΠΑΤΡΑ 2010

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
Γιακουμάτος Αριστείδης

Περίληψη

Σ' ένα δυναμικό και συνάμα ρευστό διεθνές περιβάλλον με αυξημένους κινδύνους για επιχειρήσεις, διοικήσεις και ελεγκτές, μια σειρά από μεγάλα εταιρικά σκάνδαλα έχουν συγκλονίσει τα τελευταία χρόνια τις διεθνείς αγορές. Οι συνθήκες αυτές επισπεύδουν τη ρύθμιση της Ελεγκτικής σε παγκόσμιο επίπεδο. Παράλληλα, το ζήτημα της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη λειτουργία της οικονομίας τίθεται όλο και πιο επιτακτικά. Οι αλλαγές που επέρχονται είναι ιδιαίτερα σημαντικές στην Ελλάδα, καθώς πρέπει να καλυφθούν κενά και υστερήσεις του παρελθόντος, ώστε να επιτευχθεί η ουσιαστική ενσωμάτωση της χώρας στο ευρωπαϊκό και παγκόσμιο περιβάλλον.

Το περιεχόμενο της εργασίας είναι προσανατολισμένο στις σύγχρονες εξελίξεις στο ελεγκτικό επάγγελμα και ευρύτερα στα συστήματα του εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα η παρουσίαση στηρίζεται στις αρχές και στους κανόνες των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, που έχει εκδώσει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών.

Μεταξύ των θεμάτων που αναλύονται περιλαμβάνονται τα εξής. Η Ελεγκτική και το Ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, ο εσωτερικός κανονισμός και ο εσωτερικός – εξωτερικός έλεγχος σύμφωνα με τους κανόνες της εταιρικής διακυβέρνησης, ο σκοπός του ελέγχου, ο σχεδιασμός και η μεθοδολογία αξιολόγησης των εσωτερικών συνδέσμων. Επίσης, γίνεται σημαντική αναφορά στο ρόλο του Σώματος των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών τόσο στη καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσο στις διαδικασίες ολοκλήρωσης ενός ελέγχου.

Ιδιαίτερη προσοχή έχει δοθεί στη διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή, στις εκθέσεις ελέγχου, καθώς το θέμα αυτό έχει σοβαρές νομικές και άλλες επιπτώσεις και συχνά θέτει σε δοκιμασία τις σχέσεις του ελεγκτή με τη διοίκηση. Στη συνέχεια, γίνεται μια σύντομη περιγραφή των ΔΛΠ, δίνοντας την ερμηνεία τους και αναφέροντας ονομαστικά το κάθε ένα. Παρατίθενται, επίσης, πίνακες που ορίζουν τις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Ενδιαφέρον, παρουσιάζουν και τα αποτελέσματα μιας έρευνας του διεθνή ελεγκτικού οίκου GRANT THORNTON για τις επιπτώσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις εισηγμένες στο Χ.Α εταιρείες.

Εξίσου, βασική επιδίωξη της παρούσας εργασίας είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και ο σκοπός αυτών. Στο τέλος, επισημαίνονται δυο παραδείγματα εταιριών που έχουν συντάξει τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή	6
Κεφάλαιο 1^ο	
Εισαγωγή στην Ελεγκτική	
1.1 Η έννοια της Ελεγκτικής	7
1.2 Η ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής	8
1.3 Διακρίσεις Ελεγκτικής	9
1.4 Κατηγορίες των Ελέγχων	10
Κεφάλαιο 2^ο	
Εσωτερικός Έλεγχος	
2.1 Εσωτερικός Έλεγχος	12
2.2 Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου	12
2.3 Μέθοδοι διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου	13
2.3.1 Έλεγχος με δειγματοληψία	13
2.3.2 Οριζόντιος Έλεγχος	14
2.3.3 Κάθετος Έλεγχος	14
2.4 Η θέση του Εσωτερικού Ελέγχου στο οργανόγραμμα της επιχείρησης	15
2.5 Η ανεξαρτησία και η κοινωνική διάσταση του Εσωτερικού Ελέγχου	18
2.6 Η αποδοχή του Εσωτερικού Ελέγχου	21
2.7 Η αναγκαιότητα οργανώσεως ουσιαστικού ελέγχου σε Α.Ε	21
2.8 Βασικές αρχές οργανώσεως και λειτουργίας ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε Α.Ε	22
2.9 Τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου	23
2.9.1 Λόγος ύπαρξης τμήματος του Εσωτερικού Ελέγχου	23
2.9.2 Στελέχωση του τμήματος του Εσωτερικού Ελέγχου	24
2.9.2.1 Γενικά	24
2.9.2.2 Προσόντα και πρότυπα του Εσωτερικού ελεγκτή	25
2.9.2.3 Αμοιβές εσωτερικών ελεγκτών	27
2.10 Εσωτερικός Έλεγχος και εκτίμηση κινδύνων	28

2.11 Επιχειρηματική ηθική και Εσωτερικός Έλεγχος	30
Κεφάλαιο 3^ο	
Ο Εξωτερικός Έλεγχος	
3.1 Εξωτερικός Έλεγχος	34
3.2 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών	35
3.3 Η ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή	37
3.3.1 Εισαγωγή	37
3.3.2 Κριτική επισκόπηση του νομοθετικού πλαισίου που διέπει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή	38
3.3.3 Συμπεράσματα	40
3.4 Ο ρόλος του ΣΟΕΛ στην καθιέρωση των ΔΛΠ	41
3.5 Σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών	41
3.6 Σχέσεις ελεγκτών και ελεγχόμενων	43
3.7 Κριτήρια για την υπαγωγή Α.Ε στον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές	44
3.7.1 Αριθμητικά κριτήρια	44
3.7.2 Ποιες Α.Ε υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ορκωτούς ελεγκτές	45
3.7.3 Αμοιβές ελεγκτών Α.Ε	47
Κεφάλαιο 4^ο	
Εταιρική Διακυβέρνηση και Κοινωνική Ευθύνη	
4.1 Κώδικας Εταιρικής Διακυβέρνησης και Κοινωνική Ευθύνη των επιχειρήσεων	48
4.2 Επιχειρηματική δράση και Κοινωνική Ευθύνη	49
4.3 Η νέα εταιρική κουλτούρα της Κοινωνικής Ευθύνης	52
4.4 Εταιρική Διακυβέρνηση και Εσωτερικός Έλεγχος	55
4.4.1 Βασικές αρχές	55
4.4.2 Διαχείριση κινδύνων	56
4.4.3 Κανονισμοί λειτουργίας	56
4.4.4 Προτάσεις βελτίωσης	57
Κεφάλαιο 5^ο	

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	
5.1 Ιστορικό	58
5.2 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	58
5.3 Ποια είναι τα ΔΛΠ και ποια τα βασικά όργανα κατάρτισης τους	59
5.4 Δημιουργία και σκοπός των ΔΛΠ	61
5.5 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα	61
5.6 Διαφορές ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και ΕΛΠ	62
5.7 Μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη από τα ΔΠΧΠ	66
5.8 Προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ	69
Κεφάλαιο 6^ο	
Οικονομικές Καταστάσεις	
6.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων	71
6.2 Γενικές αρχές παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων	71
6.3 Δομή και περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων	73
6.4 Τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων	80
Κεφάλαιο 7^ο	
Οι επιπτώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις	
7.1 Από την 1 ^η εφαρμογή των Δ.Λ.Π	82
7.2 Κυριότερες επιδράσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π	83
7.3 Συμπεράσματα	85
KLEFER AEBE	88
INTRACOM TELECOM AE	100
Βιβλιογραφία	113
Παράρτημα	115
Νόμος υπ' αριθμό 3693 από άρθρο 1 έως 29	116
Νέες ρυθμίσεις για τους ορκωτούς ελεγκτές	130

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» (Internal Audit) ξεκίνησε να ακούγεται περισσότερο στην Ελλάδα εδώ και μερικά χρόνια και ιδιαίτερα από τη στιγμή που εκδόθηκε ο νόμος υπ' αριθμόν 3016, ο οποίος αφορά, μεταξύ άλλων, και θέματα Εταιρικής Διακυβέρνησης (Corporate Governance), και ο οποίος εκσυγχρονίζει και επίσημα το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων και καθιστά την ύπαρξη Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου υποχρεωτική, τουλάχιστον για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Με βάση το Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών (I.I.A. – Institute of Internal Auditors), ο Εσωτερικός Έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα διασφαλιστικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τη λειτουργία του Οργανισμού. Βοηθάει τον Οργανισμό να φέρει σε πέρας την αποστολή του, φέρνοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποδοτικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, ελέγχου και ορθής εταιρικής διαχείρισης.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε μία επιχείρηση είναι η ύπαρξη καθορισμένων και καταγεγραμμένων διαδικασιών, οι οποίες θα αποτελέσουν το σύστημα αναφοράς για τη διεξαγωγή των ελέγχων. Οι επιχειρησιακοί κίνδυνοι και τα σχετιζόμενα στοιχεία ελέγχου που προσπαθούν να τους περιορίσουν εντοπίζονται στις δραστηριότητες που συνθέτουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες. Κατάλληλα προσαρμοσμένες τεχνικές μοντελοποίησης, οι οποίες λαμβάνουν υπόψη τους την οπτική των κινδύνων και των σημείων ελέγχων μπορούν να επικυρώσουν τη διεξαγωγή αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων των επιχειρησιακών διαδικασιών και να συμβάλουν στον εντοπισμό περιοχών προς βελτίωση.

Είναι γεγονός ότι οι Ανώνυμες Εταιρίες με μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004, υποχρεούνται να καταρτίζουν και δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα **ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**. Τα πρότυπα αυτά επιβλήθηκαν από Κανονισμούς του Συμβουλίου της Ευρώπης και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, κανονισμοί που υιοθετήθηκαν με ειδική νομοθεσία και από την Ελλάδα.

Στα κεφάλαια που ακολουθούν θα παρουσιάσουμε τα θετικά και τα αρνητικά αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τον ρόλο και την αποδοχή του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου μέσα στην επιχείρηση καθώς και την θέση του ελεγκτή απέναντι στις υποχρεώσεις που έχει κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης.

1.1 Η έννοια της Ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών επιστημών, ο οποίος πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα, ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού⁶.

Η ελεγκτική ως κλάδος της οικονομικής – διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως τόσο επιστήμη όσο και τεχνική. Επιστήμη διότι μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούργια γνώση και τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση, ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της.

Τα τρία βασικά στοιχεία του εννοιολογικού πυρήνα της ελεγκτικής είναι το αντικείμενο, το υποκείμενο και οι διαδικασίες του ελέγχου⁷. Μέχρι το 1980, η βιβλιογραφία της ελεγκτικής προσέγγιζε την ελεγκτική μέσα από τα τρία βασικά της αυτά στοιχεία.

Έτσι, αντικείμενο του ελέγχου είναι το τι ελέγχεται και ποιοι είναι οι επιδιωκόμενοι σκοποί αυτού του ελέγχου. Θεωρείται, λοιπόν, ως αντικείμενο του ελέγχου την οικονομική διαχείριση της ξένης περιουσίας, όπως μπορεί να θεωρηθεί οποιαδήποτε περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από τους τρίτους που τη διαχειρίζονται. Ευρύτερα αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος της επιχείρησης και των υποκαταστημάτων της, δηλαδή των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων της. Ακολουθώντας ως βασικοί σκοποί του ελέγχου μπορούν να αναφερθούν οι εξής :

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών, απατών κλπ.
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων και εκούσιων σφαλμάτων και απατών
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των διάφορων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση(κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετόχων κλπ.
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων.
- Υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης.

⁶ Παπαστάθης Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του»

⁷ Εκδόσεις Παπαζήση , Ελεγκτική, σελ. 14

- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι ο δυνατός σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, το αντικείμενο και οι αντικειμενικοί σκοποί του ελέγχου ποικίλουν, με συνέπεια να είναι αναγκαία μια ταξινόμηση σε κατηγορίες των διαφόρων ελέγχων με κριτήριο το διαφορετικό αντικείμενο του ελέγχου τους.

Ως υποκείμενο του ελέγχου μπορεί να θεωρηθεί ο ελεγκτής ο οποίος είναι και το πρόσωπο το οποίο καταστρώνει, προγραμματίζει και τελικά διενεργεί την όλη ελεγκτική διαδικασία. Ο ελεγκτής, μπορεί να είναι είτε εσωτερικός, είτε εξωτερικός. Έτσι ο εσωτερικός ελεγκτής ανήκει στα στελέχη της επιχείρησης, δηλαδή είναι υπάλληλος της επιχείρησης, και έχει ως καθήκον του την διενέργεια των ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Προκειμένου να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα της διενέργειας των ελέγχων από το εσωτερικό ελεγκτή, οργανωτικά, το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών συνήθως υπάγεται απευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης ή στην επιτροπή ελέγχου.

Τέλος, ως διαδικασίες του ελέγχου θεωρούνται οι επιστημονικές μέθοδοι και τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να ολοκληρωθεί το ελεγκτικό έργο.

1.2 Η ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής

Η αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου, των βασικών κανόνων και των πρακτικών της ελεγκτικής φαίνεται να χρονολογείται από των παλαιότατων χρόνων της ιστορίας του οικονομικού βίου και του πολιτισμού του ανθρώπου και ιδιαίτερα από το χρόνο της εμφάνισης των πρώτων ανταλλαγών αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Η εισαγωγή του χρήματος ως μονάδας μέτρησης των αξιών και ως μέσου διεξαγωγής των οικονομικών συναλλαγών, δημιούργησε την ανάγκη εξέλεξης των οικονομικών συναλλαγών και ελέγχου της χρηστής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, προκειμένου να διασφαλισθεί η διαφάνεια πράξεων και ενεργειών⁸.

Οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη λογιστικών εκθέσεων με στοιχεία ελεγκτικών μαρτυριών εμφανίζονται στην αρχαία Βαβυλώνα το 3000 π.Χ. Στην αρχαία Αίγυπτο θεσπίζεται το αξίωμα των «Επιστατών» για το στοιχειώδη έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών και της απόδοσης των φόρων. Στην αρχαία Ελλάδα, στην περίοδο 500-300 π.Χ., απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή για την εξέταση της διαχείρισης των Οικονομικών του Κράτους. Πιο συγκεκριμένα στην Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» και των «Ευθυνών» οι οποίοι με προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο έργο, τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των Λογαριασμών Διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα.

⁸ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος»; K. H. Spencer Pickett (2003), “The Internal Auditing Handbook”.

Στην ευθύνη των λογιστών ελεγκτών εκείνης της εποχής ανήκε το έργο της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών τους πορισμάτων και η καταδίκη ή απαλλαγή των διαχειριστών για απάτη, παραλείψεις και παραβατική συμπεριφορά. Με ελεγκτικές αρμοδιότητες ήταν επιφορτισμένοι στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα οι «Εξεταστές», «Συνήγοροι» και «Δοκιμαστήριοι» στην Αχαική Συμπολιτεία, οι «Απόλογοι» στη Θάσο και οι «Αρχησκόποι» στη Φθιώτιδα. Στην εποχή της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές» και οι «Ταμίες», με αρμοδιότητες και πρακτικές ανάλογες των ελεγκτών της αρχαίας Ελλάδας και με υποχρέωση να υποβάλλουν τις εκθέσεις των ελέγχων τους στη ρωμαϊκή Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημόσιου Χρήματος.

Στο Βυζάντιο, λόγω της σημαντικής παρέμβασης του κρατικού μηχανισμού στην οικονομική ζωή, ο θεσμός των λογιστών ελεγκτών ισχυροποιείται, με κύρια υπευθυνότητα την εξέλεξη και διακρίβωση της ακρίβειας των λογαριασμών του Δημοσίου και τη σωστή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών.

Στη Δυτική Ευρώπη, κατά τα πρώτα χρόνια του Μεσαίωνα, δεν παρατηρούνται αξιοσημείωτες εξελίξεις στον τομέα της Ελεγκτικής. Στις αρχές της Αναγέννησης, η οικονομική και εμπορική άνθιση των πόλεων της Ιταλίας δίνει νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Στις αρχές του 16ου αιώνα η πόλη της Πίζας είχε τον επίσημο ελεγκτή των οικονομικών της στοιχείων, ενώ το 1581 εμφανίζεται στη Βενετία η «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών». Η σημαντική γεωγραφική διεύρυνση της επιχειρηματικής δράσης πολλών εμπορικών επιχειρήσεων προκάλεσε την ανάγκη ανάθεσης μέρους του εμπορικού έργου σε τρίτους, με συνέπεια τη δημιουργία μιας γενικευμένης ανάγκης για επισκόπηση και έλεγχο των οικονομικών συναλλαγών και των αποφάσεων τους.

Ο όρος Ελεγκτές (Auditors) πρωτοεμφανίζεται στη Μεγάλη Βρετανία το 1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α', το οποίο όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος θα ελέγχονται από τους Auditors. Στην ίδια χώρα με τον εταιρικό νόμο του 1862 αναγνωρίζεται η ανάγκη για ακριβοδίκαιη χρηματοοικονομική πληροφόρηση μαζί με την ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων. Από τις αρχές του 20TM αιώνα την πρωτοπορία των εξελίξεων της Ελεγκτικής ανέλαβαν και φαίνεται να διατηρούν οι Η.Π.Α. με αρκετές χώρες της Δυτικής Ευρώπης, αργότερα να ακολουθούν τις εξελίξεις.

1.3 Διακρίσεις Ελεγκτικής

Ως λειτουργία της ευρύτερης διοίκησης και κοινωνίας, η Ελεγκτική μπορεί να διακριθεί στις τρεις ακόλουθες κατηγορίες⁹ :

- Εξωτερική, ανεξάρτητη ελεγκτική : Αυτού του είδους ο έλεγχος διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευόμενοι λογιστές/ελεγκτές, που είναι γνωστοί ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές (Certified public accountants ή Chartered accountants). Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται στο λογιστικό σύστημα μιας μονάδας, αλλά και άλλων επιμέρους οργανωτικών συστημάτων τα οποία μπορούν εμμέσως

⁹ Αντώνης Α. Πάπας(1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική

να επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, με τη χρήση των ελεγκτικών standards αλλά και άλλων μεθόδων τις οποίες θα κρίνει κατά περίπτωση αναγκαίες ο ελεγκτής.

· Εσωτερική ελεγκτική : Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία η οποία είναι αφενός ξεχωριστή και ανεξάρτητη, αλλά αφετέρου είναι εσωτερική της μονάδας. Κάποιοι από τους στόχους της εσωτερικής ελεγκτικής είναι οι ακόλουθοι :

1. Η λειτουργία των επιμέρους τμημάτων της μονάδας σύμφωνα με τη καθορισμένη πολιτική.
2. Η διαπίστωση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης.
3. Η διαπίστωση τυχόν ατασθαλιών, λαθών και αδυναμιών στην οργάνωση και στη λειτουργία.
4. Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης της μονάδας και
5. Η αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου στη διοίκηση και η εισήγηση μέτρων βελτίωσης ή διόρθωσης όπου κρίνεται απαραίτητο.

· Κρατική ελεγκτική : Σε αυτή την κατηγορία του ελέγχου περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από διάφορους κρατικούς ή ημικρατικούς φορείς. Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι :

1. Ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος.
2. Ο έλεγχος από την τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα, και τέλος
3. Ο έλεγχος από το ελεγκτικό συνέδριο του κράτους που αφορά στους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα, στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από τους πόρους της ευρωπαϊκής κοινότητας.

Η κρατική ελεγκτική, σε αντίθεση με την εξωτερική ελεγκτική δεν ακολουθεί τα γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.

1.4 Κατηγορίες Ελέγχων

Οι κατηγορίες των Ελέγχων είναι οι εξής¹⁰ :

· Έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων : Οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης αποτελούν τη συνηθέστερη κατηγορία ελέγχου που πραγματοποιούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι έχουν ως απώτερο σκοπό τη διαμόρφωση και την έκφραση μιας γνώμης για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικές παραδεχτές αρχές και αν αυτές απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της διαχείρισης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

· Έλεγχοι συμμόρφωσης : Αυτοί οι έλεγχοι συνήθως πραγματοποιούνται από στελέχη της ίδιας της επιχείρησης, δηλαδή από τους εσωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης. Σκοπός των ελέγχων συμμόρφωσης είναι η εξέταση συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών και λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας, με στόχο τη διακρίβωση της συμμόρφωσης τους με

¹⁰ Χρήστος Ι. Καζαντζής (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», σελ. 82

συγκεκριμένους όρους, κανόνες ή διατάξεις που έχουν τεθεί από ιεραρχικά ή διοικητικά ανώτερο φορέα.

- ü Λειτουργικοί έλεγχοι : Οι λειτουργικοί έλεγχοι καταλαμβάνουν όλο και μεγαλύτερο μέρος του Εσωτερικού Ελέγχου. Κατά τον λειτουργικό έλεγχο γίνεται η επισκόπηση κάθε τμήματος της επιχείρησης, προκειμένου να αξιολογηθεί τόσο η αποδοτικότητα τους, όσο και η αποτελεσματικότητά τους. Ο σκοπός ενός λειτουργικού ελέγχου είναι τριπλός καθώς ο έλεγχος πραγματοποιείται προκειμένου να προσδιοριστεί η απόδοση του κάθε τμήματος της επιχείρησης, να προσδιοριστούν οι ευκαιρίες για βελτίωση αλλά και να γίνουν προτάσεις για περαιτέρω βελτίωση.
- ü Έλεγχοι κοινωνικής ευθύνης : Λέγεται και κοινωνικός έλεγχος και έχει σαν αντικειμενικό στόχο την επαλήθευση, την επικύρωση και την επιβεβαίωση των πληροφοριών που συγκεντρώνει και παρουσιάζει η κοινωνική λογιστική. Η κοινωνική λογιστική αναπτύχθηκε τα τελευταία χρόνια για να συγκεντρώνει συστηματικά και να απεικονίζει όλες τις πληροφορίες, που αναφέρονται στις σχέσεις της επιχείρησης με το κοινωνικό της περιβάλλον (εργασιακό δυναμικό, πελάτες, προμηθευτές, κοινωνία ως σύνολο).
- ü Έλεγχοι οικονομικού εγκλήματος : Η μεγάλη αύξηση του οικονομικού εγκλήματος, της απάτης, των καταχρήσεων και των δόλιων πράξεων στον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα, δημιούργησαν την ανάγκη για την ανάπτυξη του νέου αυτού κλάδου της Ελεγκτικής. Ο έλεγχος απάτης δεν μπορεί να περιοριστεί σε μια απλή απαρίθμηση ελεγκτικών ενεργειών και διαδικασιών. Οι ελεγκτές απάτης θα πρέπει να έχουν επαρκή γνώση για τις βασικές αρχές των ελέγχων απάτης, την έννοια και τις μορφές απάτης, τους πιθανούς δράστες και τα κίνητρα τους, καθώς επίσης και τις οργανωτικές, κοινωνικές, λογιστικές, οικονομικές πτυχές της απάτης.
- ü Ειδικοί έλεγχοι : Στην κατηγορία αυτή των ειδικών ελέγχων ανήκουν όσοι έλεγχοι δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις προηγούμενες κατηγορίες ελέγχων. Στους ειδικούς ελέγχους ανήκουν, οι δικαστικοί έλεγχοι του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, την διενέργεια του οποίου δικαιούνται να ζητήσουν διάφορες ομάδες από το αρμόδιο Πρωτοδικείο ή Εφετείο

Ο Εσωτερικός Έλεγχος

2.1 Εσωτερικός Έλεγχος

Σύμφωνα με το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (International Institute of Internal Auditors – ΙΙΑ), Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη αξιολόγηση που στοχεύει στο να εξετάζει τις διάφορες δραστηριότητες της εταιρείας και να υποβοηθά τη διοίκηση στην αποτελεσματική εκπλήρωση των υποχρεώσεων της.

Αυτό επιτυγχάνεται με την υποβολή πληροφορήσης ως προς την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου καθώς και την ποιότητα της απόδοσης.

Βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου είναι «*καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα μόνο υπάλληλο , αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει , οπωσδήποτε την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο (εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτεύων προϊστάμενος)*».

2.2 Έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου

Ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου εννοούμε την κατάλληλη οργάνωση οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών , την σωστή κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών προσωπικού και τέλος την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών ούτως ώστε:

- να περιοριστούν οι κίνδυνοι λαθών στην εκτέλεση των συναλλαγών
- να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της εταιρείας
- να φυλάσσονται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Συνοψίζοντας , σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να εξασφαλισθεί :

1. η αξιοπιστία και η ακεραιότητα των πληροφοριών .
2. η συμμόρφωση με τις πολιτικές της εταιρείας και την κείμενη νομοθεσία.
3. η προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.
4. η οικονομική και αποδοτική χρήση των πόρων.
5. η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων , ο εσωτερικός έλεγχος ως λειτουργία θα πρέπει να επιτελεί τις παρακάτω, τουλάχιστον, δραστηριότητες:

- Û Αναγνώριση και ιεράρχηση **των επιχειρηματικών κινδύνων** με χρήση συγκεκριμένης μεθοδολογίας.
 - Û Επισκόπηση των δραστηριοτήτων του οργανισμού , προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον γίνονται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο και σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης.
 - Û Εξέταση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε όλες τις περιοχές δραστηριότητας και με καθορισμένες προτεραιότητες .
 - Û Επισκόπηση του τρόπου με τον οποίο εποπτεύονται και προστατεύονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας , καθώς και αυτή καθ' αυτή η επιβεβαίωση της ύπαρξης των στοιχείων αυτών(π.χ με απογραφή αποθεμάτων , καταμέτρηση μετρητών κλπ.).
 - Û Εκτίμηση της οικονομικότητας και αποδοτικότητας στη χρήση των πόρων καθώς και εισηγήσεις για βελτίωση προβλημάτων , ανεπαρκειών που τυχόν υπάρχουν.
 - Û Συντονισμός με το έργο των εξωτερικών ελεγκτών.
-
- Û Επισκόπηση των μηχανογραφικών εφαρμογών , προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο έχουν ενσωματωθεί σε αυτές επαρκείς ελεγκτικές διαδικασίες.

Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών κοινοποιούνται υπό μορφή εκθέσεων στη διοίκηση καθώς και στους ελεγχόμενους , προκειμένου οι τελευταίοι να προβούν στις δέουσες διορθωτικές ενέργειες.

Εκ τω υστέρων διενεργούνται «μετέλεγχοι», προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον οι διορθωτικές ενέργειες που έπρεπε να γίνουν όντως έγιναν και ήταν ενδεικνυόμενες¹¹.

2.3 Μέθοδοι διενέργειας του Εσωτερικού Ελέγχου

2.3.1 Έλεγχος με δειγματοληψία

Με εξαίρεση, ίσως, ορισμένες ειδικές περιπτώσεις ελέγχου (π.χ δικαστικές πραγματογνωμοσύνες) σε όλα τα υπόλοιπα είδη ελέγχου και ειδικά στον τακτικό έλεγχο ισολογισμού τέλους χρήσης, είναι ευνόητο ότι δεν είναι δυνατό να ελέγχεται λεπτομερειακά ολόκληρη η διαχειριστική και λογιστική δουλειά της χρήσης που βέβαια θα απαιτούσε πολύμηνη απασχόληση και πολλούς ελεγκτές, οπότε ο έλεγχος θα γινόταν τροχοπέδη στις λογιστικές υπηρεσίες της ελεγχόμενης επιχείρησης και παράλληλα αντιοικονομικός. Για αυτό το λόγο υιοθετήθηκε παγκόσμια η αρχή του δειγματολογικού ελέγχου (tests), με δυο βασικές μεθόδους : τον οριζόντιο έλεγχο και

¹¹ Οικονομικά χρονικά, Μάρτιος 2003, Άρθρο, Ιωάννης Κ. Γιαννούλης, Οικονομολόγος

τον κάθετο έλεγχο, ενώ παράλληλα διεξάγονται και όλες οι δυνατές και χρήσιμες συγκεντρωτικές επαληθεύσεις και συμφωνίες¹².

2. 3. 2 Οριζόντιος έλεγχος

Ο οριζόντιος έλεγχος, ονομάζεται και προοδευτικός γιατί ξεκινώντας από τα δικαιολογητικά καταλήγει στα κονδύλια του Ισολογισμού. Πρόκειται για τον λεπτομερή έλεγχο όλων των οικονομικών πράξεων μιας περιόδου π.χ. δέκα ημέρες σύμφωνα με πλήρες λογιστικό κύκλωμα , δηλαδή :

- Ελέγχονται όλα λεπτομερειακά χωρίς εξαίρεση τα δικαιολογητικά της περιόδου που έχει επιλεγεί από άποψη πληρότητας, νομιμότητας κ.λπ.
- Ελέγχεται η βασισμένη στα δικαιολογητικά ορθή διατύπωση των εγγραφών στα αναλυτικά ημερολόγια,
- Ελέγχεται η ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών και λοιπών βοηθητικών βιβλίων,
- Ελέγχονται οι συγκεντρωτικές εγγραφές στο Συγκεντρωτικό ημερολόγιο και η ενημέρωση του γενικού καθολικού,
- Επαληθεύονται με τα ισοζύγια οι αριθμητικές συμφωνίες.

Ο οριζόντιος έλεγχος απεικονίζεται ως εξής :

Οριζόντιος έλεγχος
Δικαιολογητικά
Αναλυτικά Ημερολόγια
Αναλυτικά Καθολικά
Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
Γενικό Καθολικό
Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
Ισολογισμός (και λοιπές οικον. Καταστάσεις)

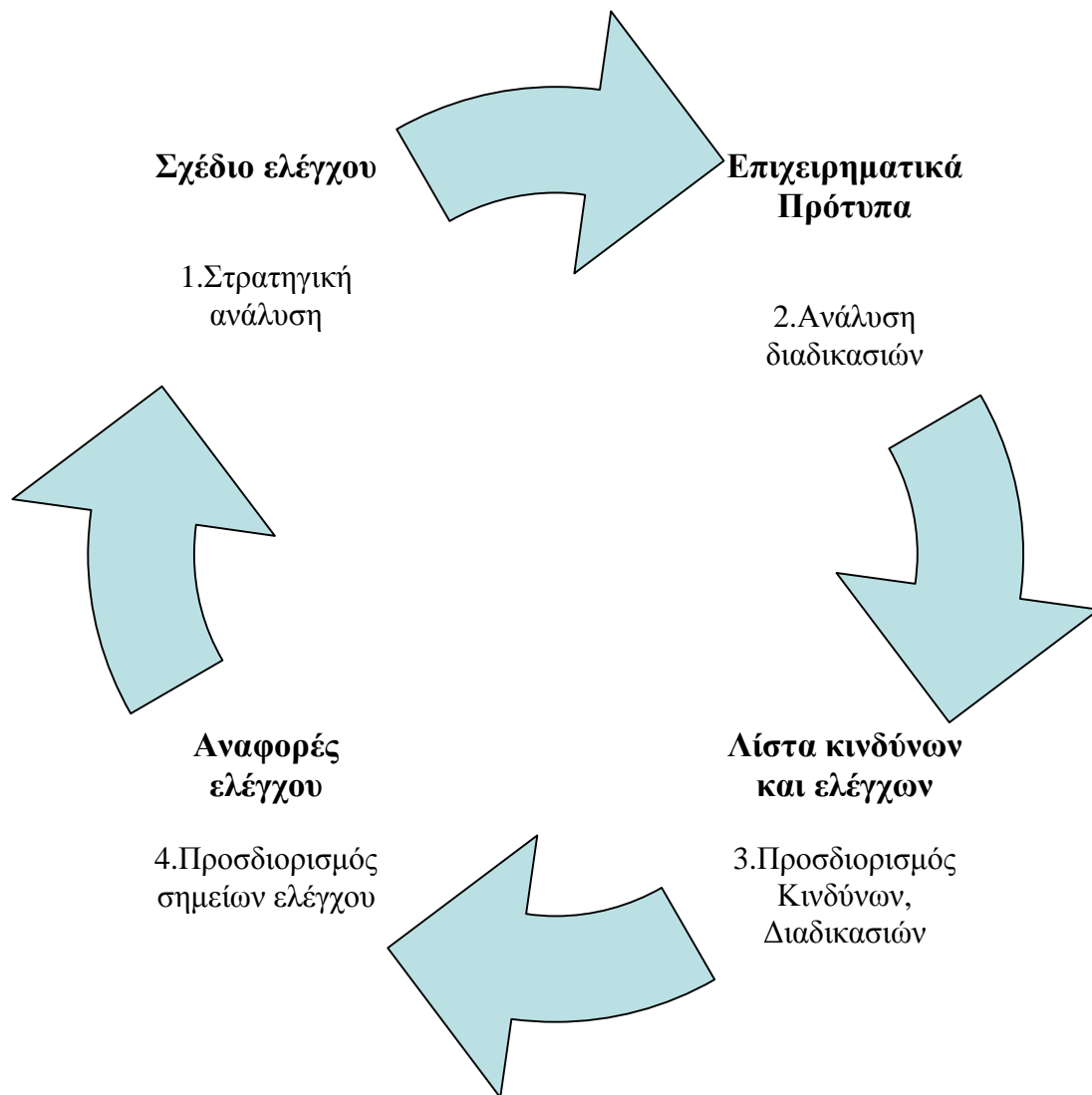
2. 3. 3 κάθετος έλεγχος

Ο κάθετος έλεγχος που καλείται και αναδρομικός , γιατί από όλα τα κονδύλια του ισολογισμού καταλήγει στα δικαιολογητικά, αποτελείται από την εκκίνηση, από τα κονδύλια του Ισολογισμού (και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης που τον συνοδεύει) και τη μετάβαση, μέσω των ισοζυγίων στους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών με την επισκόπηση κάθε ένα από τα οποία επιλέγονται τα κονδύλια, για τον έλεγχο των οποίων στη συνέχεια αναζητούνται τα σχετικά δικαιολογητικά για τον έλεγχο.

Ο κάθετος έλεγχος απεικονίζεται ως εξής :

Κάθετος έλεγχος
Ισολογισμός(λογ. Αποτελεσμάτων χρήσης)
Οριστικό ισοζύγιο γενικού καθολικού
Ισοζύγια αναλυτικών καθολικών
Αναλυτικά καθολικά
Δικαιολογητικά

¹² Εκδόσεις Παπαζήση, Ελεγκτική, σελ 21



Μεθοδολογία του εσωτερικού ελέγχου¹³

2.4 Η θέση του εσωτερικού ελέγχου στο οργανόγραμμα της επιχείρησης

Γενικά

Το που θα πρέπει να υπάγεται ιεραρχικά ο Εσωτερικός Έλεγχος¹⁴, εξαρτάται κατά κύριο λόγο από την οργανωτική υποδομή και το μέγεθος της επιχείρησης, την αντίληψη που έχουν οι διοικούντες για τον έλεγχο, καθώς επίσης από το αν η εταιρεία είναι εισηγμένη ή όχι στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ).

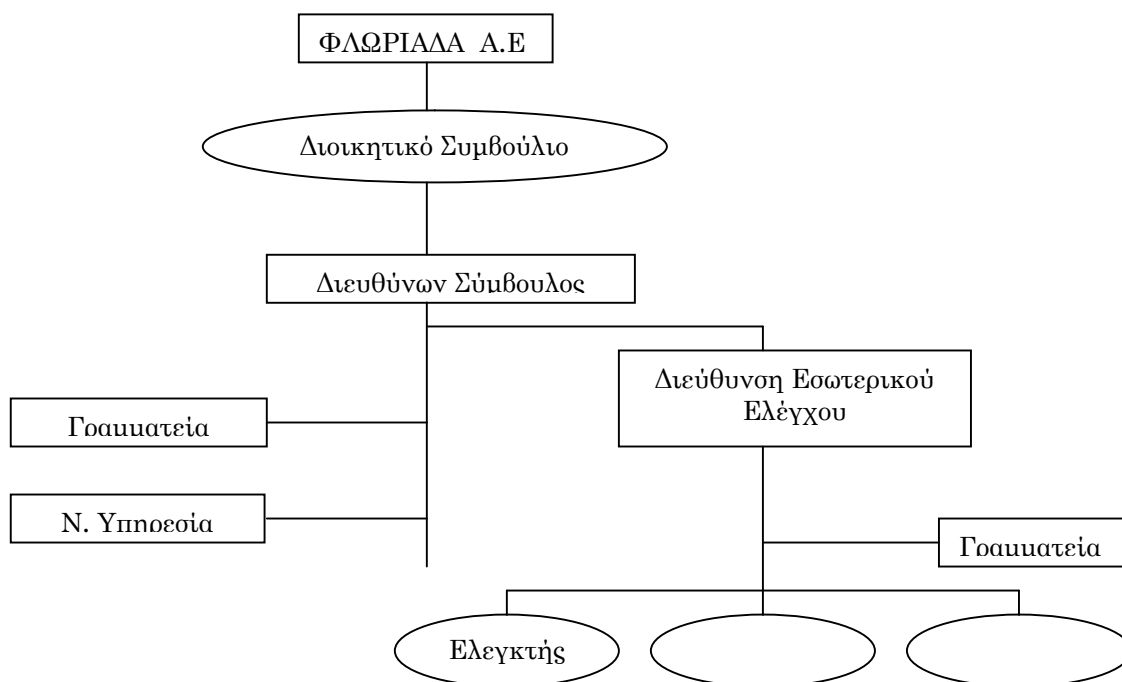
¹³ <http://simor.ntua.gr/prosopiko/WebPagePanayiot/el/research/internal-audit>, Ο εσωτερικός έλεγχος, Νικόλαος Α. Παναγιώτου

¹⁴ Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος 2005, Παντελής Παπαστάθης, Μέλος του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

Για μη εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο

Μια καλή θέση του Εσωτερικού Ελέγχου στο οργανόγραμμα, προκειμένου να είναι αποτελεσματικός, είναι να υπάγεται απευθείας στον διευθύνοντα σύμβουλο, ο οποίος είναι εξουσιοδοτημένος από το διοικητικό συμβούλιο να έχει την ευθύνη διοίκησης για την καλή πορεία του φορέα.

Οργανόγραμμα για μη εισηγμένες



Η απευθείας υπαγωγή του τμήματος στον διευθύνοντα σύμβουλο διακρίνεται μόνο από πλεονεκτήματα, ήτοι άμεση επικοινωνία, συνεργασία και άμεση ενημέρωση της διοίκησης και το κυριότερο, άμεση λήψη διορθωτικών μέτρων, καθώς πολλές φορές η καθυστέρηση στη λήψη αποφάσεων, φέρνει την επιχείρηση σε δύσκολη θέση.

Δεν αποκλείεται ο Εσωτερικός Έλεγχος να υπάγεται και σε ελεγκτική επιτροπή, αρκεί το σχήμα αυτό να είναι σωστά δομημένο και να διασφαλίζει τη λήψη γρήγορων και αποτελεσματικών αποφάσεων.

Για εταιρίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο

Από το μέγεθος του οργανισμού εξαρτάται και η σύσταση ορισμένων εποπτικών οργάνων, είτε αυτά επιβάλλονται από διάφορες νομοθετικές διατάξεις της πολιτείας, είτε επιβάλλονται από την ανάγκη για την εύρυθμη λειτουργία της ίδιας της μονάδας. Τη θέσπιση ενός τέτοιου εποπτικού οργάνου («επιτροπή ελέγχου»),

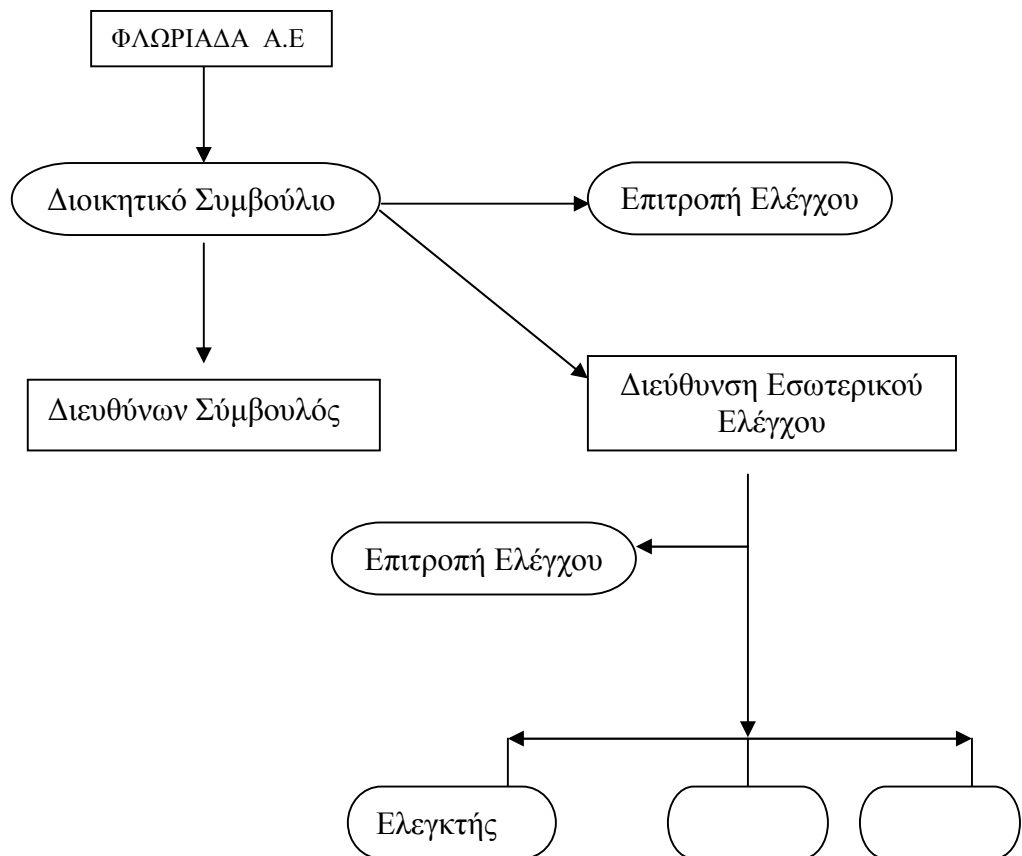
επιβάλλει η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς με την απόφαση 5/204/14.11.2000 (μη εκτελεστικά μέλη), το νόμο 3016 ΦΕΚ 110 Α'/17.5.2002 σε όλες τις εταιρείες που πρόκειται να εισαχθούν στο Χρηματιστήριο (ΧΑΑ), ή ήδη είναι εισηγμένες. Ακόμη για μη εισηγμένες που εποπτεύονται από το κράτος, όπως ΔΕΚΟ, σύμφωνα με το νόμο 3156/2003 σε συνδυασμό με τον 3016. Επίσης, η Τράπεζα της Ελλάδος με την διοικητική πράξη 2438/6.8.98 εισάγει την επιτροπή ελέγχου σε πιστωτικά ιδρύματα που το ενεργητικό τους υπερβαίνει σήμερα τα 880.410.858 ευρώ (300 δις. δρχ.)

Σύμφωνα με τις αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, για την εταιρική διακυβέρνηση «ποιοτικά κριτήρια προβολής εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αξιών» θέλουν τον Εσωτερικό Έλεγχο να διορίζεται από το διοικητικό συμβούλιο, να υπάγεται σε αυτό, ενώ παράλληλα να εποπτεύεται από τριμελή ελεγκτική επιτροπή «επιτροπή ελέγχου», η οποία θα φέρει την ευθύνη των τελικών πορισμάτων και αναφορών που συντάσσει το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και μέσω τακτικών εκθέσεων ή έκτακτων αναφορών ενημερώνει το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η επιτροπή ελέγχου, όργανο εκτελεστικό που εκφράζει την ανώτατη διοίκηση, είναι αποτελεσματική, όταν αποτελείται μεν από ανώτερα στελέχη τα οποία όμως έχουν πλήρη και αποτελεσματική απασχόληση, γνωρίζουν από διοίκηση επιχειρήσεων και ασχολούνται επισταμένως με τον Εσωτερικό Έλεγχο. Επίσης δεν μπαίνει εμπόδιο στην ανάπτυξη και στην προβολή του έργου του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ουσιαστικό πρόβλημα για τον εσωτερικό έλεγχο υπάρχει, όταν τα μέλη της επιτροπής είναι μεν μέλη του διοικητικού συμβουλίου, δεν είναι όμως στελέχη της επιχείρησης και δεν έχουν γνώση για τη λειτουργία της. Ακολουθεί η γραφική απεικόνιση του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

Οργανόγραμμα για εισηγμένες εταιρείες



2.5 Η ανεξαρτησία και η κοινωνική διάσταση του Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου δεν είναι θέμα μόνο απεικόνισης αυτού στο οργανόγραμμα της επιχείρησης, αλλά μια σειρά παραμέτρων που πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη από τη διοίκηση. Μια από αυτές και μάλιστα η πιο βασική είναι η «ανεξαρτησία», που σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από τις δραστηριότητες που ελέγχουν. Να έχουν πλήρη, ελεύθερη και ανεμπόδιστη πρόσβαση σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης, αρχεία, περιουσιακά στοιχεία και στο προσωπικό. Είναι δε ανεξάρτητοι, όταν έχουν τη δυνατότητα και εκτελούν την εργασία τους ελεύθεροι και απαλλαγμένοι από κάθε είδους παρεμβάσεις. Αυτό επιτυγχάνεται, όταν τους παρέχεται η ανάλογη υποστήριξη από το διοικητικό συμβούλιο. Επίσης, ανεξαρτησία σημαίνει στήριξη για επάρκεια λειτουργίας του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και απαίτηση για αναβαθμισμένες υπηρεσίες.

Ανεξαρτησία σημαίνει, η υπαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου σε ανώτατο ιεραρχικό επίπεδο π.χ. διευθύνοντα σύμβουλο ή επιτροπή ελέγχου. Η ένταξη αυτή του προσδίδει κύρος, αντικειμενικότητα και αποτελεσματικότητα στο έργο του. Αντίθετα η υπαγωγή του π.χ. κάτω από τη διεύθυνση τεχνικών ή οικονομικών υπηρεσιών ή οποιασδήποτε άλλης διεύθυνσης . δεν είναι εφικτό να λειτουργήσει αποτελεσματικά. Τούτο γιατί η ίδια η διεύθυνση θα είναι ελεγκτής και ελεγχόμενος , που σημαίνει ότι ο ελεγκτής θα ελέγχει τον προϊστάμενο του , πράγμα που δεν του παρέχεται η δυνατότητα , κατά συνέπεια ο έλεγχος να γίνεται ελλιπής και αναποτελεσματικός . η θέση ορισμένων που θέλουν το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου κάτω από την ευθύνη της διεύθυνσης τους αντί της διοικήσεως , σήμερα είναι ξεπερασμένη , μάλιστα σε ένα βαθμό είναι και επικίνδυνη. Η επιδίωξη τους αυτή γίνεται είτε από σκοπιμότητα είτε από άγνοια.

Η ένταξη του Εσωτερικού Ελέγχου απευθείας στη διοίκηση (π.χ. δ/ντα σύμβουλο) σηματοδοτεί την αμέριστη στήριξη αυτού, την ανεξαρτησία για ενεργό δράση και τη σπουδαιότητα του έργου που καλείται να προσφέρει, πράγμα που δεν απειλείται η ίδια η υπόστασή του, που θα συνέβαινε, δίχως την ανάλογη ένταξή του.

**Ανεξαρτησία για τον Εσωτερικό Έλεγχο σημαίνει
απρόσκοπτη στήριξη και πρόσβαση σε όλες τις
δραστηριότητες που παρουσιάζουν ελεγκτικό ενδιαφέρον**

Υποστήριξη της διοίκησης προς τον Εσωτερικό Έλεγχο υπάρχει , όταν ο επικεφαλής του τμήματος έχει επαρκή εξουσία προώθησης της ανεξαρτησίας και διασφάλιση πλήρους κάλυψης του ελέγχου, όταν έχει άμεση και τακτική επικοινωνία με την ανώτατη διοίκηση, όταν του παρέχεται η δυνατότητα αλληλοενημέρωσης σε ζητήματα αμοιβαίου ενδιαφέροντος , ως επίσης όταν ο διευθυντής του Εσωτερικού Ελέγχου συμμετέχει τακτικά σε συνεδριάσεις συμβουλίων διευθύνσεων – διοικητικού συμβουλίου για ενημέρωση σε ζωτικής σημασίας θέματα του οργανισμού , ώστε το καθετί που ελέγχεται να συμπλέει με την εκάστοτε στρατηγική και πολιτική του φορέα , πράγμα απαραίτητο και αναγκαίο.

Σημειωτέον ότι σε μια επιχείρηση , πρέπει να υπάρχει ξεκάθαρη θέση και πολιτική για την ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου, η οποία και θα πρέπει να προσδιορίζεται σαφώς και μέσα από εγκεκριμένο από τη διοίκηση εσωτερικό κανονισμό – πλαίσιο λειτουργίας του τμήματος¹⁰. Καταγραφή διαδικασιών και εν γένει σχεδιασμός , εγκατάσταση και λειτουργία συστημάτων είναι εκτός αντικειμένου του Εσωτερικού Ελέγχου. Η ανάθεση εκτέλεσης τέτοιων δραστηριοτήτων κλονίζουν το κύρος του ελέγχου και περιορίζουν τις δραστηριότητες.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν πρέπει να χρησιμοποιείται «ως πυροσβέστης ή ως μέσο αστυνόμευσης» για τα τρέχοντα προβλήματα που προκύπτουν , αλλά ως ένας «σύμβουλος» της διοίκησης με δυναμική παρουσία για δημιουργικό έργο. Κάθε είδους παρέμβαση στο έργο του Εσωτερικού Ελέγχου , εκτός πνεύματος και αρχών , απ' όπου και αν προέρχεται , δυσκολεύει το έργο του. Υψηλών προδιαγραφών

¹⁰ Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος 2005, Παντελής Παπαστάθης, Μέλος του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

υπηρεσίες από τους εσωτερικούς ελεγκτές προϋποθέτει ανεξαρτησία , επικοινωνία, αλληλοενημέρωση, υψηλές αμοιβές, αναγνώριση του έργου και ανάλογη στήριξη από τη διοίκηση.

Η ίδρυση , η ανάπτυξη και η μακροχρόνια πορεία των επιχειρήσεων – φορέων δεν ενδιαφέρει αποκλειστικά και μόνο τους μετόχους και τους διοικούντες. Ανησυχίες και ενδιαφέρον για την ομαλή πορεία και ανάπτυξη των φορέων αυτών βρίσκουν απήχηση και ανταπόκριση και στα ευρύτερα κοινωνικά στρώματα.

Από κοινωνικής πλευράς κάθε φορέας δεν μπορεί να είναι αποκομμένος από την κοινωνία της οποίας είναι αναπόσπαστο μέρος. Από τα πρώτα στάδια του σχεδιασμού του λαμβάνει ως βασική παράμετρο τις κοινωνικές ομάδες και τις κοινωνικές συνθήκες αυτών. Στο κοινωνικό αυτό σύνολο βασίζεται, για την ανεύρεση εργατικού δυναμικού, για τη διάθεση προϊόντων του και την άντληση οικονομικών πόρων μέσω της παροχής υπηρεσιών.

Για να πετύχει στην αποστολή της μια επιχείρηση , μεταξύ των άλλων, να καλύπτει τις απαιτήσεις του κοινωνικού συνόλου , συγχρόνως δε να είναι συνεπής στις υποχρεώσεις της έναντι των φορέων που συνεργάζεται σε επίπεδο χρηματοδοτήσεων – δανειοδοτήσεων, καθώς και έναντι των οικονομικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τους νόμους της πολιτείας.

Στην προσπάθεια της η επιχείρηση, να αναπτυχθεί και να καλύψει πάγιες και διαρκείς κοινωνικές ανάγκες, βρίσκει το ανάλογο στήριγμα από τον Εσωτερικό Έλεγχο. Από τη δική του λοιπόν τη σκοπιά και τον επιστημονικό τρόπο προσέγγισης των διαπραγματευθέντων θεμάτων, αξιολογεί την εφαρμογή εσωτερικών διαδικασιών. Επισημαίνει τις λειτουργικές αδυναμίες και προτείνει βελτιώσεις λειτουργίας του συστήματος , αποτρέποντας παρενέργειες στον τρόπο διοίκησης . οι οποίες οδηγούν πολλές φορές ακόμα και στο κλείσιμο του φορέα με συνέπεια την κοινωνική αναταραχή.

Η κοινωνική σκοπιά του Εσωτερικού Ελέγχου έγκειται στη σωστή πληροφόρηση της διοίκησης για λήψη διοικητικών μέτρων. Συμβάλλει στο να αποκαλύπτει και να προλαμβάνει έγκαιρα τυχόν ατασθαλίες, κλοπές, υπεξαιρέσεις, να επισημαίνει διοικητικές αδυναμίες, πριν φτάσει η επιχείρηση στη διακοπή της λειτουργίας της, γεγονός που θα αποβεί μοιραίο στο κοινωνικό σύνολο, ειδικά δε για αυτούς που έχουν άμεση συνεργασία και εξάρτηση, τους εργαζόμενους δηλαδή, που θα χάσουν την εργασία τους με επακόλουθο την αύξηση της ανεργίας και τη δημιουργία κοινωνικής αναταραχής.

Οι διάφοροι πιστωτικοί οργανισμοί, όπως τράπεζες, μέτοχοι, προμηθευτές θα απολέσουν τις απαιτήσεις τους. Ανάλογη απώλεια εσόδων θα έχουν και οι δημόσιοι φορείς. Επίσης, η εκτόπιση ενός οικονομικού φορέα από την ενεργό αγορά θα συμβάλλει αρνητικά στην αύξηση του εθνικού εισοδήματος.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος , λοιπόν, ως σύγχρονο εργαλείο διοίκησης, με την αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών , την επισήμανση των αδυναμιών λειτουργίας και την παροχή συμβουλών για λήψη συγκεκριμένων διοικητικών μέτρων , προς όφελος του φορέα και των εργαζόμενων – κοινωνικών ομάδων, συμβάλλει στον περιορισμό του επιχειρηματικού κινδύνου. Η ενεργός αυτή συμμετοχή και η εν γένει συμπεριφορά του δεν είναι τίποτα άλλο από την κοινωνική διάσταση και προσφορά που δίνει με παρρησία και διακριτικότητα ο Εσωτερικός Έλεγχος.

2.6 Αποδοχή του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο προβληματισμός που τίθεται πολλές φορές είναι στο κατά πόσο σήμερα ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι αποδεκτός στις επιχειρήσεις από τους ελεγχόμενους.

Η λέξη «έλεγχος» , ως άκουσμα και μόνο, δημιουργεί εκ των προτέρων μια φυσιολογική αντίδραση. Ως εκ τούτου ο Εσωτερικός Έλεγχος , στην πράξη, δημιουργεί αν όχι μια επιθετική στάση από τους ελεγχόμενους , αναμφισβήτητα όμως δημιουργεί μια αμυντική στάση που πολλές φορές δυσκολεύει το έργο των ελεγκτών, αφαιρώντας κατά πολύ τη δυνατότητα να συνδράμει αποτελεσματικά στο έργο της διοίκησης καθώς και των ίδιων των ελεγχόμενων.

Η μη αποδοχή του Εσωτερικού Ελέγχου , σε μεγάλο βαθμό, απορρέει από την έλλειψη διαμόρφωσης πολιτικής και ελεγκτικής κουλτούρας, καθώς και ανάλογης υποστήριξης που παρατηρείται από τους φορείς. Ανάλογο μερίδιο ευθύνης στη μη αποδοχή του , έχουν και οι ίδιοι οι εσωτερικοί ελεγκτές καθώς δε φροντίζουν στη διαμόρφωση κατάλληλου ελεγκτικού κλίματος, όπως και διακριτικού χειρισμού των ελεγκτικών θεμάτων, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Η αποδοχή του Εσωτερικού Ελέγχου είναι θέμα γενικότερης πολιτικής και κουλτούρας που διέπει το φορέα.

Παρόλο το αρνητικό κλίμα αποδοχής, που παρατηρείται κατά μεγάλο βαθμό, οι τελευταίες αποφάσεις της επιτροπής κεφαλαιαγοράς που υποχρεώνει τις εισηγημένες εταιρείες να έχουν τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, οι αποφάσεις των τραπεζικών οργανισμών και ιδρυμάτων για υιοθέτηση του Εσωτερικού Ελέγχου , καθώς επίσης και η προβολή του Εσωτερικού Ελέγχου μέσω του ιστιτούτου εσωτερικών ελεγκτών , έχουν συμβάλει θετικά, παρότι υπάρχει μακρύς δρόμος ακόμη, για τους ελεγχόμενους να αποδεχθούν τον Εσωτερικό Έλεγχο , ως βοήθεια απέναντι στις ευθύνες που έχουν αναλάβει¹¹.

2.7 Η αναγκαιότητα οργανώσεως ουσιαστικού ελέγχου σε ανώνυμη εταιρεία

Η σύγχρονη επιχείρηση της ανώνυμης εταιρείας αντλεί τα κεφάλαιά της από το κοινωνικό σύνολο (από το ανώνυμο πλήθος των μετόχων και ομολογιούχων, τους μικροαποταμιευτές μέσω των τραπεζικών χρηματοδοτήσεων και τους διάφορους πιστωτές). Η ουσιαστική διαχείριση των κεφαλαίων αυτών, που συνθέτουν την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας , γίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο , τα Διευθυντικά στελέχη και τους υπαλλήλους της. Δηλαδή, από πρόσωπα τρίτα έναντι του νομικού προσώπου της εταιρείας, τα οποία (τρίτα πρόσωπα) διαχειρίζονται ξένη περιουσία, την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας που προέρχεται από το κοινωνικό σύνολο και συνεπώς επιτακτικό προβάλλει το καθήκον της Πολιτείας να λάβει αποτελεσματικά μέτρα προστασίας της περιουσίας αυτής του κοινωνικού συνόλου.

¹¹ Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος, Ιανουάριος 2004, Παντελής Παπαστάθης Μέλος του Ελληνικού Ιστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

Διευκρινίζεται ότι, ως ξένη περιουσία εννοούμε την περιουσία οποιουδήποτε νομικού προσώπου έναντι των τρίτων που την διαχειρίζονται. Ειδικότερα:

1. Η περιουσία της ανώνυμης εταιρείας, (και γενικά οποιασδήποτε εταιρείας), είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των οργάνων της που την διαχειρίζονται (Δ.Σ. Διευθυντικά στελέχη και υπάλληλοί της).
2. Η περιουσία οποιουδήποτε Οργανισμού ή Ιδρύματος και γενικά Νομικού Προσώπου Δημόσιου Δικαίου (Νοσοκομείου, Κοινοφελούς Ιδρύματος, Ταμείου Κοινωνικής Ασφάλισης κ.λ.π.) είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των συλλογικών οργάνων του (Δ.Σ. ή άλλων οργάνων) και των υπαλλήλων του, που τη διαχειρίζονται.

Η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισεως ξένης περιουσίας πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσεως. Τα λάθη και οι καταδολιεύσεις είναι έμφυτα στον άνθρωπο. Ο άνθρωπος γεννιέται μαζί με τις ατέλειες του και τις αδυναμίες του, με τις οποίες ζει τη ζωή του και αποθνήσκει με αυτές. Βεβαίως, η εξέλιξη της επιστήμης και του πολιτισμού και γενικά οι κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες διαβιώσεως, επηρεάζουν μέχρι κάποιο βαθμό, θετικά ή αρνητικά, τις ατέλειες και αδυναμίες αυτές, ποτέ όμως δεν τις εξαφανίζουν γιατί είναι μέσα στην φύση του ανθρώπου. Ο άνθρωπος είναι πλασμένος μαζί με αυτές και συνεπώς η πλήρης θεραπεία ή η εξαφάνισή τους είναι αδύνατη.

Τα λάθη οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ικανότητας. Όπως μας λέγει και το γνωστότατο γνωμικό «ουδείς αλάνθαστος». Η ανειλικρίνεια, οι καταδολιεύσεις και οι απάτες οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ηθικής. Και εδώ ένα άλλο γνωστότατο γνωμικό μας λέγει ότι «ουδείς αναμάρτητος».

Αφού «ουδείς αλάνθαστος» και «ουδείς αναμάρτητος» και συνεπώς το ολοκληρωτικό ξερίζωμα των λαθών, της ανειλικρίνειας και της καταδολιεύσεως και απατών από την ανθρώπινη φύση είναι αδύνατο, η μοναδική λύση που απομένει είναι η καταπολέμησή τους, που επιτυγχάνεται με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου **εξωτερικού ελέγχου**, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους **συστήματος εσωτερικού ελέγχου**. Ο έλεγχος, συνεπώς, είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισεως ξένης περιουσίας, είναι ένα είδος ασφαλίσεως κατά των λαθών, της ανειλικρίνειας, της κλοπής και απάτης.

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των καταδολιεύσεων και απατών περιλαμβάνεται και η κατάρτιση ανειλικρινών και αναληθών οικονομικών καταστάσεων, με τις οποίες εμφανίζεται ψευδής εικόνα της περιουσιακής καταστάσεως της εταιρείας και εξαπατώνται, έτσι, οι ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι, πιστωτές, Κράτος κ.λ.π.)¹².

2.8 Βασικές αρχές οργάνωσης και λειτουργίας ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην ανώνυμη εταιρεία

Δύο είναι οι θεμελιώδεις αρχές που πρέπει να τηρούνται για να επιτυγχάνεται η οργάνωση και λειτουργία ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

¹² Σχόλια του Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, Πρόεδρος Επιστημονικού Συμβουλίου Σ.Ο.Ε.Λ.

Πρώτη αρχή: Οργάνωση Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου με ουσιαστική κατοχύρωση της ανεξαρτησίας της έναντι όλων των άλλων υπηρεσιών της εταιρείας, η οποία να είναι επανδρωμένη με κατάλληλα, από άποψη μορφώσεως, πείρας και ήθους, πρόσωπα, ώστε να καθίσταται δυνατόν να ασκούνται τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή με τον επιβαλλόμενο τρόπο. Προς τούτο, η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, συγκροτείται με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου και υπάγεται απευθείας σε αυτό, μη έχουσα διοικητική εξάρτηση από άλλη υπηρεσία της εταιρείας. Ενδεχομένως να συγκροτείται με απόφαση του Δ.Σ Επιτροπή Εσωτερικού Ελέγχου από μέλη του Δ.Σ και εξειδικευμένους τεχνοκράτες, η οποία να προϊσταται της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.

Επίσης με απόφαση του Δ.Σ εγκρίνεται ο Κανονισμός λειτουργίας της Υπηρεσίας εσωτερικού Ελέγχου, στον οποίο πρέπει να περιγράφονται με ακρίβεια οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντά της.

Δεύτερη αρχή: σαφής διαχωρισμός των βασικών λειτουργιών της εταιρείας, δηλαδή:

- Της συναλλακτικής, περιλαμβάνουσα τη διενέργεια των συναλλαγών (προμήθειες – πωλήσεις)
- Της διαχειριστικής, περιλαμβάνουσα τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων
- Της λογιστικής, περιλαμβάνουσα τη λογιστική απεικόνιση και λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων και των περιουσιακών στοιχείων

Η έννοια του διαχωρισμού των τριών αυτών λειτουργιών είναι ότι, καθεμία από αυτές θα είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητη από τις άλλες δυο και θα ασκείται από πρόσωπα που δεν θα έχουν καμία υπηρεσιακή εξάρτηση από τις άλλες, ούτε θα συνδέονται, προκειμένου κυρίως για «θέσεις – κλειδιά», με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό με πρόσωπα που κατέχουν αντίστοιχες θέσεις στις άλλες δυο λειτουργίες. Εννοείται ότι η οργανωτική δομή καθεμιάς λειτουργίας θα διέπεται από τις βασικές αρχές που αναφέρονται σε προηγούμενη παράγραφο¹³.

2.9 Τμήματα εσωτερικού ελέγχου

2.9.1 Λόγος ύπαρξης τμήματος εσωτερικού ελέγχου

Η δημιουργία ενός τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, εξαρτάται από μια σειρά προϋποθέσεων και παραμέτρων.

Ως τέτοιες προϋποθέσεις για τη λειτουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, ενδεικτικά, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε:

- Το μέγεθος της οικονομικής μονάδας, που είναι και ο βασικότερος παράγοντας. Μεγάλες μονάδες, εκ των πραγμάτων σήμερα,

¹³ Σχόλια του Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, Πρόεδρος Επιστημονικού Συμβουλίου Σ.Ο.Ε.Λ

καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και μάλιστα με δυναμική παρουσία, για την αντιμετώπιση των σύγχρονων καθημερινών προβλημάτων.

- Το αντικείμενο εκμετάλλευσης, το αν είναι βιομηχανία και εμπορία συγχρόνως , το αν είναι εταιρεία παροχής υπηρεσιών , καθώς επίσης, τις ιδιαιτερότητες του φορέα και τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει.
- Τη διασπορά των δραστηριοτήτων. Μια επιχείρηση που έχει θυγατρικές ή υποκαταστήματα σε διάφορα μέρη , είτε εντός , είτε εκτός Ελλάδος, απαιτεί τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και μάλιστα με αυξημένο αριθμό ελεγκτών από ότι αν ήταν όλες οι δραστηριότητες συγκεντρωμένες.
- Την οργανωτική υποδομή. Όσο πιο μεγάλη έλλειψη οργανωτικής υποδομής έχει ένας οργανισμός , τόσο περισσότερο αναγκαίος είναι ο Εσωτερικός Έλεγχος.
- Το αν η επιχείρηση είναι εισηγμένη ή πρόκειται να εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, όπου η δημιουργία Εσωτερικού Ελέγχου είναι υποχρεωτική. Οι εισηγμένες εταιρείες απαιτούν περισσότερους ελεγκτές , λόγω των επιπρόσθετων εργασιών που επιβάλλει η επιτροπή Κεφαλαιαγοράς στο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου.
- Το επίπεδο εκπαίδευσης των εργαζομένων. Εκπαιδευμένο προσωπικό σε συνδυασμό με την οργανωτική υποδομή – και όχι μόνο – είναι ένα μέτρο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, ως παράμετρος για τον αριθμό των στελεχών του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

2. 9. 2 Στελέχωση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου

2.9.2.1 Γενικά

Βασική προϋπόθεση για την αποτελεσματικότητα και την καλή λειτουργία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είναι η κατάλληλη στελέχωση του από ικανούς και επαγγελματίες Εσωτερικούς Ελεγκτές. Αυτή επιτυγχάνεται με την εφαρμογή αυστηρών επαγγελματικών κριτηρίων κατά τη διαδικασία της επιλογής τους. Η στελέχωση του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να γίνεται από το υπάρχον προσωπικό της επιχείρησης, αρκεί να πληροί τα απαιτούμενα προσόντα ενός ελεγκτή. Αν καθίσταται αδύνατη η επιλογή μέσα στην εταιρεία, τότε πρέπει να γίνεται εκτός εταιρείας.

Η κατάλληλη στελέχωση του τμήματος δεν πρέπει να είναι μόνο επιδίωξη του επικεφαλής του τμήματος. Το μέλημα αυτό πρέπει να το έχει η ίδια η διοίκηση, πρώτον διότι ανήκει ιεραρχικά απευθείας σε αυτή και δεύτερον, διότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι το έμπιστο πρόσωπο, είναι το εργαλείο της διοίκησης και το αναπόσπαστο μέρος αυτής, που με επαγγελματική του κατάρτιση και τις εξειδικευμένες γνώσεις του συμβάλλει σημαντικά στην εφαρμογή των πολιτικών που έχουν επιλεγεί για την επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων.

Η διαδικασία επιλογής των ελεγκτών πρέπει να είναι πολύ προσεκτική, διότι πρόκειται περί επιλογής συμβούλων. Πρέπει να είναι αυστηρή με κύριο άξονα την επαγγελματική κατάρτιση. Ιδιαίτερη βαρύτητα, κατά την επιλογή, πρέπει να δίδεται στην προσωπικότητα, το χαρακτήρα, την ικανότητα συνεργασίας, επικοινωνίας και προσαρμογής σε νέα δεδομένα, την ανησυχία και το ενδιαφέρον για συνεχή μάθηση και επιμόρφωση γύρω από τις εξελίξεις του επιχειρησιακού και εκτός αυτού χώρου.

Η επιστημονική του κατάρτιση, οι εξειδικευμένες γνώσεις, η προσέγγιση των προβλημάτων, η δυνατότητα γρήγορης αξιολόγησης, εκτίμησης και ανάλυσης στοιχείων, καταστάσεων και γεγονότων, καθώς η εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων είναι τα κύρια χαρακτηριστικά ενός εσωτερικού ελεγκτή, στα οποία πρέπει να δοθεί μεγάλη βαρύτητα κατά την επιλογή του, όσο και κατά την άσκηση του έργου του.

Κατά τη διαδικασία της επιλογής για να είναι ανεπηρέαστος και αφοσιωμένος στην αποστολή του, ως βασική προϋπόθεση θα πρέπει να προσφέρονται και μια σειρά από πρόσθετες παροχές, όπως για παράδειγμα οι υψηλές αμοιβές που απαιτεί το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή, καθώς επίσης και η αναγνώριση του υψηλού επιπέδου έργου που παρέχει.

Ο εσωτερικός ελεγκτής για να σταθεί στο ύψος των περιστάσεων και να είναι αντάξιος της αποστολής του θα πρέπει να διαθέτει το ανάστημα εκείνο που να του δίνει τη δυνατότητα να τοποθετείται με άνεση σε κάθε ανώτερο επίπεδο. Να διακρίνεται για τα αυξημένα επαγγελματικά του προσόντα, καθώς και για τα πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς.

2.9.2.2 Προσόντα και πρότυπα του εσωτερικού ελεγκτή

Ενδεικτικά ως πρότυπα επαγγελματικής συμπεριφοράς και προσόντα ενός ελεγκτή, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα παρακάτω :

- **Υ** Ανώτατη Πανεπιστημιακή εκπαίδευση, ανάλογη των δραστηριοτήτων του φορέα, και να διακρίνεται για την οικονομική σκέψη καθώς και το οργανωτικό και διοικητικό πνεύμα. Να σκέπτεται επιχειρηματικά, να αντιλαμβάνεται τον επιχειρηματικό κίνδυνο και να προτείνει – συμβουλεύει τρόπους διαχείρισης αυτού, κατά τον πλέον άριστο τρόπο. Να έχει την αίσθηση του κόστους – οφέλους, καθώς επίσης και της σημασίας που έχει η σωστή διαχείριση των κεφαλαίων και γενικά των

διαθεσίμων πόρων και μέσων , που όλα μαζί συνθέτουν την προϋπόθεση για τη σωστή λειτουργία και την πρόοδο του φορέα.

- Û Πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση , απόκτηση εξειδικευμένων και υψηλών προδιαγραφών γνώσεων μέσω διαρκούς εκπαίδευσης.
- Û Ευχέρεια χρήσης των σύγχρονων μέσων εργασίας και ικανότητα εφαρμογής των προτύπων, τεχνικών, μεθόδων και διαδικασιών που απαιτούνται στην εκτέλεση του έργου των ελεγκτών.
- Û Πολύχρονη και ποικίλη εμπειρία διαφόρων κλάδων και αντικειμένων και ειδικότερα στην ελεγκτική.
- Û Ικανότητα αξιολόγησης , εκτίμησης και κριτικής επί των συστημάτων λειτουργίας και όχι κριτική επί των ελεγχόμενων.
- Û Να κατανοεί πολύπλοκα δεδομένα , να αναλύει σε βάθος πολυσύνθετα προβλήματα και να καταλήγει σε εύκολα συμπεράσματα.
- Û Να είναι ψυχολόγος . Ο ελεγκτής πρέπει να έχει και το προσόν του ψυχολόγου και της διαίσθησης , ώστε τόσο κατά την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου , όσο και πριν την έναρξη των επιμέρους ελέγχων να είναι σίγουρος ότι στις περιοχές αυτές κάτι δεν βαίνει καλώς και ότι η διενέργεια του ελέγχου δεν θα αποβεί άσκοπη.
- Û Ικανότητα ανάλυσης των ευρημάτων , γεγονότων και καταστάσεων , δυνατότητα συνθέσεως αυτών και ερμηνεία των αιτίων που τα προκαλούν. Πρέπει να κατανοεί πλήρως τα μεγέθη, να τα αριθμεί / ποσοστοποιεί και να τα εκφράζει σε αξία και , ιδιαίτερα , εκείνα που κρίνουν το μέλλον του φορέα.
- Û Σύμφωνα με την κρίση του να είναι προσεκτικός σε κάθε θέμα και ειδικά σε περιπτώσεις κατάχρησης. Να καταλογίζει αντικειμενικά τις ευθύνες προς όλες τις κατευθύνσεις που αναλογούν και προς τα κατώτερα και προς τα ανώτερα ιεραρχικά επίπεδα και στελέχη.
- Û Να διαθέτε ευρεία αντίληψη , ώστε οι εκτιμήσεις του να είναι απολύτως τεκμηριωμένες , ώστε τα πορίσματα των εκθέσεων να μην επιδέχονται αμφισβητήσεις και να μην γίνονται πεδίο αντιπαράθεσης μεταξύ των εμπλεκόμενων.
- Û Να διακρίνεται για την άμεση προσαρμογή σε νέα δεδομένα και ιδιαίτερα στους κανόνες και πολιτικές που θεσπίζονται κάθε φορά στον ενδοεπιχειρησιακό χώρο.
- Û Να διακρίνεται για τη συνέπεια και τη σταθερότητα. Να έχει σιγουριά και αυτοπεποίθηση , ειδικά στο έργο και στα συμπεράσματα – πορίσματα που καταλήγει.
- Û Προθυμία για συνεργασία με όλους τους ελεγχόμενους.
- Û Να είναι φιλικός , ευγενικός και απλός, υπομονετικός, ειλικρινής και δίκαιος και, το κυριότερο, αντικειμενικός, βασικό πλεονέκτημα του ελεγκτή.
- Û Να διακρίνεται για την ευχέρεια στην έκφραση και τη διατύπωση , τόσο στο γραπτό όσο και στον προφορικό λόγο, ως επίσης πρέπει να διακρίνεται για τη γραπτή και προφορική και προφορική επικοινωνία με τους ελεγχόμενους.
- Û Να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη, να διακρίνεται για το θάρρος της έκφρασης γνώμης και να έχει την ικανότητα να πείθει με την ορθότητα των σκέψεων και απόψεων. Να αποκλείει συμβιβαστικές λύσεις με τους ελεγχόμενους ή τρίτους που θα μπορούσαν να βλάψουν το συμφέρον του φορέα και να θέσουν σε κίνδυνο το κύρος του.

- Να έχει δομημένο , ακέραιο και κρυστάλλινο χαρακτήρα , εργατικότητα, υπομονή, επιμονή και επιμέλεια. Να είναι εχέμυθος, ευθύς, τίμιος, ειλικρινής, ηθικός και υπεύθυνος.
- Να επιδεικνύει λεπτότητα, διπλωματικότητα και διακριτικότητα στις επαφές του, πριν, κατά και μετά το στάδιο της εργασίας του. Να έχει την ικανότητα για ευέλικτες ενέργειες ανάλογα με τις περιστάσεις και περιπτώσεις , για επίτευξη του επιθυμητού αποτελέσματος.
- Να μην αποκρύπτει ποτέ την αλήθεια και αν ακόμα υποστεί πιέσεις με κίνδυνο να χάσει και την εργασία του, γεγονός που συμβαίνει πολλές φορές σε εσωτερικούς ελεγκτές.
- Να αντιστέκεται στα διάφορα γεγονότα και πειρασμούς που διαδραματίζονται γύρω του.
- Να μην κοινοποιεί ευρήματα – εμπιστευτικές πληροφορίες προς όφελος τρίτων ή που θα βλάψουν τα συμφέροντα του φορέα. Δημοσίευση πρισμάτων ελέγχου ξεφεύγει από τα όρια των αρμοδιοτήτων του και της επαγγελματικής του δεοντολογίας.
- Να έχει την ικανότητα ανάπτυξης επαγγελματικών σχέσεων και να αποφεύγει τις μεγάλες οικειότητες , γιατί υπάρχει κίνδυνος τα πορίσματα των εκθέσεων , λόγω της οικειότητας , να μην είναι τόσο αντικειμενικά. Επιπλέον η ανάπτυξη υπέρμετρων φιλικών σχέσεων θέτει σε αμφισβήτηση το κύρος του ελέγχοντος.
- Να διακρίνεται από ευστροφία πνεύματος με ανεπτυγμένη κριτική και αντίληψη. Να είναι άτομο ανήσυχο από τη φύση του, με πολλαπλά επαγγελματικά και εξωεπαγγελματικά ενδιαφέροντα.
- Να έχει έφεση στο να αυτοσχεδιάζει αναλόγως των περιστάσεων και να επινοεί διαρκώς νέες ιδέες, μεθόδους και τεχνικές για την καλύτερη προσέγγιση πολύπλοκων καταστάσεων.
- Να μην συμμετέχει ποτέ, εν γνώσει του, σε παράνομη δραστηριότητα , η οποία μπορεί να βλάψει τα συμφέροντα του οργανισμού στον οποίο υπηρετεί.
- Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να ξεχνά πως είναι «ο σύμβουλος της διοίκησης» και το αυριανό στέλεχος που θα καλύψει μια θέση – κλειδί μέσα στο φορέα. Ανάλογη αντίληψη θα πρέπει να διακατέχει και τη διοίκηση για τον εσωτερικό ελεγκτή.

Τα χαρίσματα αυτά , τουλάχιστον, θα πρέπει να συνθέτουν την προσωπικότητα και το χαρακτήρα ενός επαγγελματία εσωτερικού ελεγκτή.

2.9.2.3 Αμοιβές των εσωτερικών ελεγκτών

Ο προβληματισμός και το ερώτημα είναι αν οι αμοιβές των εσωτερικών ελεγκτών πρέπει να είναι ίδιες με αυτές των άλλων εργαζομένων ή διαφορετικές. Για να σταθούν επαγγελματικά οι εσωτερικοί ελεγκτές, να είναι και ικανοποιημένοι, οι αμοιβές τους πρέπει να είναι ανάλογες του ρόλου και των εργασιών που προσφέρουν. Η σοβαρότητα του έργου τους, οι αυξημένες ευθύνες και η προσφορά υψηλού επιπέδου υπηρεσιών, δικαιολογούν τις υψηλές αμοιβές, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να είναι , σε κάθε περίπτωση , μικρότερες από αυτές των ελεγχομένων.

Χωρίς αμφιβολία , οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα άτομα που εμπιστεύεται η διοίκηση για την υλοποίηση των στρατηγικών στόχων. Επίσης είναι γενικά αποδεχτό ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι η προέκταση της διοίκησης, είναι οι σύμβουλοι της

και τα αυριανά ανώτατα στελέχη, γεγονός που αιτιολογεί και καθιστά απαραίτητη και τη διαφορετική οικονομική μεταχείριση¹⁴.

2.10 Εσωτερικός Έλεγχος και εκτίμηση κινδύνων

Οι ολοένα αυξανόμενες απαιτήσεις της σύγχρονης δραστηριότητας σηματοδοτούν την κατευθυντήρια πορεία των διοικήσεων των εταιρειών. Η σύνδεση των επιχειρησιακών στόχων με μια σειρά εσωτερικών και εξωτερικών κινδύνων για τη δραστηριότητα της επιχείρησης έχει καταστήσει σαφή την ανάγκη ανάπτυξης μιας κουλτούρας σχετικής με την αξιολόγηση των διοικήσεων ως προς την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων που διέπουν τις δραστηριότητες τους¹⁵.

Διάφορες μεθοδολογίες εκτίμησης και διαχείρισης κινδύνων έχουν αναπτυχθεί τα τελευταία κυρίως χρόνια τόσο στις διεθνές, αλλά και στην ελληνική αγορά. Η πλέον διαδεδομένη μέθοδος αξιολόγησης και εκτίμησης των επιχειρησιακών κινδύνων είναι γνωστή με την ονομασία **Control Self Assessment(CSA)**.

Ποια είναι όμως τα στοιχεία που συνθέτουν τη μεθοδολογία αυτή και ποια η χρησιμότητα της. Το CSA αποτελεί ένα δυναμικό εργαλείο το οποίο αναπτύσσεται μέσω συγκεκριμένης μεθοδολογίας επισκόπησης και εκτίμησης επιχειρηματικών κινδύνων και επισκόπησης των δικλίδων ασφαλείας(σημείων ελέγχου) από τους ίδιους όμως τους διευθυντές και το άμεσο προσωπικό των διαφόρων λειτουργιών, διευθύνσεων και τμημάτων της επιχείρησης. Το σύνολο των δικλίδων ασφαλείας συνθέτει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας, ενώ διευκολύνει τους συμμετέχοντες να μαθαίνουν και να αναγνωρίζουν περισσότερες λεπτομέρειες για τους επιχειρηματικούς κινδύνους και τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα αναλαμβάνουν τις δικές τους ευθύνες αναφορικά με τη διαχείριση των εταιρικών κινδύνων.

Η πλέον συνηθισμένη προσέγγιση αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνων είναι μέσω της πρόσληψης εξωτερικών συμβούλων ή μέσω του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, για παράδειγμα συμβουλευτικές εταιρίες όπως η PRICE WATER HOUSE COOPERS αναλαμβάνουν το ρόλο του συντονιστή τέτοιων προσπαθειών με παράλληλη χρήση δυναμικών ηλεκτρονικών εργαλείων εκτίμησης και υπολογισμού των επιχειρηματικών κινδύνων.

Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος σε αυτή τη μέθοδο θεωρείται ως σημαντικός κρίκος στην αλυσίδα, δεδομένου του ότι παρέχει τεχνογνωσία ως προς εντοπισμό των κινδύνων και την συνεπακόλουθη εισήγηση βέλτιστων πρακτικών για την αντιμετώπιση αυτών.

¹⁴ Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος, Ιανουάριος 2004, Παντελής Παπαστάθης,, Μέλος του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών

¹⁵ Άρθρα και Απόψεις, Μάριος Ε. Μενεξιάδης υποψήφιος Διδάκτωρ Πανεπιστημίου Αθηνών σε θέματα εσωτερικού ελέγχου και διευθυντής Εσωτερικού ελέγχου ομίλου Everest & Ανδρέας Γ. Κουτουπης υποψήφιος Παντείου Πανεπιστημίου σε θέματα Διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου και Assistant manager pricewaterhousecoopers, 27 Απριλίου 2004

Η μέθοδος CSA μπορεί να ειπωθεί ότι είναι ιδιαίτερα αποδοτική αφού διασφαλίζει την απόλυτη ανεξαρτησία των δραστηριοτήτων της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου καθιστώντας υπεύθυνους σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας των εταιρειών, συμμετέχοντας στον εντοπισμό, την αξιολόγηση των κινδύνων και την εισήγηση βελτιώσεων.

Πλεονεκτήματα της μεθοδολογίας CSA :

- « Η ανώτερη διοίκηση εμπλέκεται περισσότερο με τις έννοιες των κινδύνων και δικλίδων ασφαλείας αποκτώντας κατ' αυτόν τον τρόπο κουλτούρα διαχείρισης κινδύνων.
- « Πραγματοποιούνται συχνότερες επισκοπήσεις επιχειρηματικών κινδύνων.
- « Οι όποιες διαρθρωτικές ενέργειες μπορούν ευκολότερα και ανεξάρτητα να παρακολουθηθούν από τις Επιτροπές Ελέγχου και από την ανώτατη διοίκηση.
- « Δημιουργούνται ομάδες οι οποίες έχουν άμεση σχέση με τις δραστηριότητες των εταιρειών άρα και των κινδύνων τους.

Μειονεκτήματα της μεθοδολογίας CSA :

- « Πραγματοποίηση επιπρόσθετης εργασίας στην περίπτωση όπου δεν είναι δόκιμη και αποδοτική η συνεργασία με τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου.
- « Αυξανόμενο κόστος του έργου.
- « Υπάρχει η πιθανότητα εμφάνισης του υποκειμενικού στοιχείου ως προς τις εκτιμήσεις εάν δεν έχουν ληφθεί τα σχετικά μέτρα.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι εξειδικευμένος στα θέματα διαχείρισης κινδύνων αφού ασχολείται με την επισκόπηση αυτών και την εισήγηση βέλτιστων πρακτικών αντιμετώπισης τους, όπερ σημαίνει ότι εκ των πραγμάτων, εφαρμόζει μεθόδους και σχετικά προγράμματα αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, αλλά και ότι η διοίκηση έχει πεισθεί για την αποτελεσματικότητα τέτοιων μεθόδων.

Ας σημειωθεί ότι σύμφωνα με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν τεχνογνωσία και βοήθεια στις διοικήσεις ως προς την ανάπτυξη των επιχειρησιακών στόχων και συστημάτων καθορίζοντας εάν υπάρχουν οι κατάλληλες δικλίδες για την επίτευξη τους.

Για αυτόν ακριβώς τον λόγο προτείνονται τα ακόλουθα:

- ✓ Άμεση συνεργασία του εσωτερικού ελέγχου με τις διευθύνσεις για να αποφευχθεί επιπλέον εργασία στους ίδιους τομείς η οποία μεταφράζεται σε κόστος και χρόνο.
- ✓ Σύνταξη αναφορών κινδύνων από την πλευρά των διευθύνσεων και διοχέτευση τους στην υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Συντονισμός των εργασιών από τον εσωτερικό έλεγχο με στόχο το καλύτερο αποτέλεσμα.

Επίσης θα πρέπει να αναφερθεί ότι η χρήση μιας τέτοιας μεθόδου όπως το CSA, αποτελεί συμπλήρωμα του εσωτερικού ελέγχου αλλά επ' ουδενί αντικατάσταση

του διότι οι διοικήσεις έχουν ανάγκη την ανεξάρτητη και αντικειμενική άποψη του εσωτερικού ελέγχου, χρειάζονται την τεχνογνωσία για την διαχείριση των κινδύνων και την εισαγωγή των βέλτιστων πρακτικών κ.λπ.

Τελειώνοντας, θα πρέπει να επισημανθεί ότι το 1999 το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS –IIA,USA) εισήγαγε την πιστοποίηση στην μεθοδολογία Control Self Assessment, δίνοντας την ευκαιρία στους συμμετέχοντες στη διαδικασία (εσωτερικούς ελεγκτές και λοιπά στελέχη) να πιστοποιήσουν τις γνώσεις τους, καθώς και να αποκτήσουν την απαραίτητη αυτοπεποίθηση και αναγνώριση, ώστε να διευκολύνουν τις οργανωτικές αλλαγές στις επιχειρήσεις που παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Οι εξετάσεις αυτές διενεργούνται δυο φορές το χρόνο στη χώρα μας από το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών που έχει συνεισφέρει σημαντικά στην πιστοποίηση και αναγνώριση των επαγγελματιών εσωτερικών ελεγκτών που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια.

2.11 Επιχειρηματική ηθική και εσωτερικός έλεγχος

Η ηθική συμπεριφορά στον κύκλο των οικονομικών σχέσεων, αλλά και την κοινωνική ζωή, αποτελούσε, από τους αρχαίους χρόνους ως και σήμερα, θέμα ενδιαφέροντος της Επιστήμης, της νομοθετικής εξουσίας, της θρησκευτικής φιλοσοφίας, των κυβερνήσεων, των μη κυβερνητικών οργανισμών, της κοινωνίας των πολιτών, αλλά και των επιχειρήσεων¹⁶.

«**Ηθική**» κατά τον φιλοσοφικό εννοιολογικό ορισμό της είναι η μελέτη των ηθών (αξιών, αντιλήψεων, συμπεριφορών) μιας κοινωνίας και κατ' επέκταση το σύστημα των κανόνων σκέψης και συμπεριφοράς που ρυθμίζει τις πράξεις και τις στάσεις μιας κοινωνίας σε ορισμένο τόπο και χρόνο. Ειδικότερα, με την έννοια «**Επιχειρηματική Ηθική**» εννοούμε την ενασχόληση και την αντιμετώπιση της επιχείρησης απέναντι στο εταιρικό της περιβάλλον και στην κοινωνία ώστε να προάγεται, παράλληλα με το επιχειρηματικό κέρδος, το κοινωνικό συμφέρον, η πρόοδος, η δημιουργικότητα.

Όπως ένα σωστά δομημένο και συνεχώς προσαρμοζόμενο νομικό πλαίσιο αποτελεί την προϋπόθεση του κοινωνικώς αποδεκτού γίνεσθαι, έτσι, και κατά παράλληλο τρόπο, η σύγχρονη επιχείρηση «οφείλει» να έχει κοινωνικά αποδεκτές διαδικασίες, ή καλύτερα, μία επιχειρηματική ηθική διατυπωμένη με συνέπεια και κοινωνική συμβατότητα. Οι επιχειρηματικές βάσεις ηθικής και κοινωνικής ευθύνης καθορίζουν τους συγκεκριμένους κώδικες επιχειρηματικής δεοντολογίας, οι οποίοι καταγράφουν, αξιολογούν και κρίνουν κάθε επιχειρησιακή δράση και συμπεριφορά.

Είναι κοινά αποδεκτό ότι ο κύριος σκοπός μιας επιχείρησης είναι να δημιουργεί αξία, παράγοντας αγαθά και προσφέροντας υπηρεσίες που απαιτεί η κοινωνία, δημιουργώντας με τον τρόπο αυτό κέρδη για τους ιδιοκτήτες και τους μετόχους της αλλά και ευημερία για την κοινωνία. Βασική αποστολή της επιχείρησης είναι η συνεχής προσθήκη αξίας στην επιχείρηση και στον επενδυτή μέτοχο. Αυτό θα

¹⁶ Ομιλία του Γενικού διευθυντή, Μέλους του ΔΣ του ΣΕΒκ. Ιωάννη Δραπανιώτη, Στην Ημερίδα του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών με θέμα «Σημασία της Επιχειρηματικής Ηθικής για τις Σύγχρονες Επιχειρήσεις» Αθήνα, 19 Οκτωβρίου 2004

πρέπει να πραγματοποιηθεί μέσα στο πλαίσιο του σημερινού έντονου ανταγωνισμού που γεννά η παγκοσμιοποίηση, όπου η επιβίωση και η ανάπτυξη μιας επιχείρησης είναι συνάρτηση της ανταγωνιστικότητάς της. Και για να είναι μία επιχείρηση ανταγωνιστική απαιτείται η ύπαρξη σύγχρονου και διορατικού management το οποίο χαράζει και υλοποιεί στρατηγικές, διατηρώντας όμως τις διαχρονικές αξίες στις οποίες η επιχείρηση παραδοσιακά πιστεύει και κρατούν την εταιρεία μέσα στο παγκόσμιο επιχειρηματικό γίγνεσθαι.

Το πώς οφείλει να συμπεριφέρεται μία σύγχρονη επιχείρηση συναρτάται με τις αρχές επιχειρηματικής ηθικής που έχει αποδεχθεί. Οι αρχές αυτές πηγάζουν από ένα γενικότερο πλαίσιο ηθικής που οι μέτοχοι, οι εργαζόμενοι, οι πελάτες και όλοι όσοι συνδέονται με την επιχείρηση, οι stakeholders, αποδέχονται ως αποδεκτά στοιχεία της κοινωνίας στην οποία αναπτύσσονται. Το πλαίσιο αυτό της ηθικής περιγράφεται μέσα σε ευρύτερες φιλοσοφικές εταιρικές αποδοχές .

Πολλοί πιστεύουν ότι υπάρχει μία αναλογία ανάμεσα στην ατομική και την επιχειρησιακή συμπεριφορά, και για αυτό ακριβώς το λόγο η εταιρική συμπεριφορά μπορεί να εκτιμηθεί με ηθικούς όρους. Μερικοί άλλοι πιστεύουν ότι μόνο τα άτομα είναι ικανά για «ηθική υπευθυνότητα» με την πλήρη έννοια του όρου, γιατί μία τέτοια «υπευθυνότητα» προϋποθέτει την ικανότητα να αιτιολογούμε, να έχουμε προθέσεις και να κάνουμε αυτόνομες επιλογές.

Αλλά ας εξετάσουμε λίγο τον όρο «**εταιρική διακυβέρνηση**». Κατ' αρχήν, η εταιρική διακυβέρνηση είναι ένα σύστημα ρύθμισης του συνόλου των σχέσεων μεταξύ των στελεχών, του Δ.Σ. των μετόχων και όλων των stakeholders της επιχείρησης, με σκοπό την αποδοτική χρησιμοποίηση των παραγωγικών πόρων προς το συμφέρον των μετόχων και των υπολοίπων «συμμέτοχων – stakeholders». Επίσης, η εταιρική διακυβέρνηση παρέχει τη δομή μέσα από την οποία καθορίζονται οι στόχοι της επιχείρησης καθώς και τα μέσα για να επιτυγχάνονται αυτοί οι στόχοι και να παρακολουθείται η αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Η ουσιαστική εταιρική διακυβέρνηση θα πρέπει να παρέχει τα κατάλληλα κίνητρα στο διοικητικό συμβούλιο και τη διοίκηση γενικότερα να πετύχουν τους στόχους, οι οποίοι είναι προς όφελος της εταιρείας και των stakeholders, ταυτόχρονα δε παροτρύνει για χρήση των πόρων με πιο αποτελεσματικό τρόπο.

Οι αρχές στις οποίες βασίζεται είναι η διαφάνεια, η ευθύνη, η αμεροληψία, η τιμιότητα και η αξιοπιστία, ενώ ο τρόπος με τον οποίο αυτές οι αρχές τίθενται σε ισχύ αποφασίζεται από εκείνους που είναι υπεύθυνοι να τις εφαρμόσουν.

Η εταιρική διακυβέρνηση είναι ένα μόνο μέρος του ευρύτερου οικονομικού πλαισίου μέσα στο οποίο λειτουργούν οι εταιρείες και εξαρτάται και από το νομικό, ρυθμιστικό και θεσμικό περιβάλλον. Η συμμόρφωση προς την κείμενη νομοθεσία, όπως είναι και το νομοθετικό πλαίσιο για την εταιρική διακυβέρνηση, αποτελεί βεβαίως αναγκαία συνθήκη, όμως κανείς δεν πιστεύει ότι αποτελεί και επαρκή συνθήκη για να ευδοκιμήσει κάθε επιχειρηματική δράση. Οι κεφαλαιαγορές και οι επενδυτές απαιτούν αλλά και όλοι όσοι συναλλάσσονται με την επιχείρηση αναζητούν ένα σύστημα διακυβέρνησης, του οποίου οι αρχές και οι διαδικασίες θα περιλαμβάνουν όχι μόνο τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία αλλά και οικειοθελείς δεσμεύσεις τις οποίες θα εφαρμόζει η εταιρεία.

Στην Ελλάδα, ο Νόμος 3016/02 θέτει τις βασικές αρχές και τους κανόνες της εταιρικής διακυβέρνησης και διέπει τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Μία από τις κυριότερες έννοιες στις οποίες στηρίζεται ολόκληρο το σύστημα της εταιρικής διακυβέρνησης αποτελεί και ο **εσωτερικός έλεγχος**, ο οποίος αξιολογεί και καταγράφει τις εσωτερικές διαδικασίες στην πράξη, επισημαίνει αδυναμίες και αποκλίσεις του συστήματος και παρέχει συμβουλές και προτείνει προσαρμογές. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η συμβολή του στην ανάπτυξη και εμπέδωση της εταιρικής κουλτούρας μεταξύ των τμημάτων και των στελεχών της εταιρείας και η προσαρμογή της εταιρείας στο ισχύον θεσμικό πλαίσιο. Ουσιαστικά, λοιπόν, πρόκειται για έναν μηχανισμό επιτήρησης της εφαρμογής των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης, συμβάλλοντας κατά ένα μεγάλο ποσοστό στην προστασία της εταιρείας και στη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων της.

Ουσιαστικά, ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει τη διοίκηση ότι κάθε τι λειτουργεί κατά τον τρόπο που προβλέπεται και εκτείνεται πέρα από τις λογιστικές και οικονομικές λειτουργίες καλύπτοντας όλο το πλάτος της εταιρείας καθώς άπτεται όλων των δραστηριοτήτων της οργάνωσης. Θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι οι έννοιες του εσωτερικού ελέγχου και της διαφάνειας προϋπήρχαν της έννοιας της εταιρικής διακυβέρνησης σαν κάτι αυτόνομο και ανεξάρτητο για τις επιχειρήσεις που αποφάσιζαν να το υλοποιήσουν στην πράξη. Στη σύγχρονη κοινωνία, όμως, τα επιχειρηματικά δρώμενα, τα οποία πρέπει να είναι σύμφωνα με τους συνεχώς ανανεωνόμενους και αποδεκτούς λογιστικούς κανόνες, προετοιμάζονται στο ανώτατο επίπεδο της επιχείρησης, αλλά οφείλουν να κοινοποιούνται και προς όλες τις κατευθύνσεις, τηρώντας όλες τις προϋποθέσεις και τις απαιτήσεις της διαφάνειας.

Θα πρέπει να τονίσουμε σε αυτό το σημείο ότι η αποτελεσματική ενσωμάτωση της «ηθικής» συμπεριφοράς σε επιχειρηματικούς οργανισμούς πέρα το ότι ακολουθεί μια πολύπλοκη διαδικασία υλοποίησης, απαιτεί πρωταρχικά και κύρια δέσμευση και πίστη από την ανώτατη διοίκηση. Σε ένα αναπτυσσόμενο σύστημα που στηρίζεται σε «ηθική» - κοινωνικά υπεύθυνη συμπεριφορά, η επιχείρηση θα πρέπει να διαμορφώνει και να προσαρμόζει τη δομή της, την επιλογή και τις διαδικασίες εκπαίδευσης, το σύστημα αναφοράς και επικοινωνίας καθώς και τις εσωτερικές διαδικασίες ελέγχου. Αναγκαία προϋπόθεση για να πραγματοποιηθούν αυτές οι αλλαγές είναι να υπάρχουν άριστες ικανότητες διοίκησης, ένα επαρκές χρονικό διάστημα προσαρμογής και, το κυριότερο, υποστήριξη και συμπλήρωση από τη διοικητική δομή και την κουλτούρα της επιχείρησης.

Ο ΣΕΒ υποστηρίζει την υιοθέτηση κανόνων ορθής εταιρικής διακυβέρνησης και συμμετείχε στην επιτροπή για την εταιρική διακυβέρνηση που είχε συστήσει η επιτροπή κεφαλαιαγοράς. Το 2000, 65 μέλη του ΣΕΒ αποφάσισαν την ίδρυση της ΕΕΕΧΑΑ (Ενώσης Εταιρειών Εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών) για την υποστήριξη των θέσεών τους στο διαμορφούμενο νομοθετικό πλαίσιο. Το 2001, ο ΣΕΒ και η ΕΕΕΧΑΑ κατέληξαν σε ένα σχέδιο-κώδικα για την εταιρική διακυβέρνηση και ζήτησαν από όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις-μέλη του ΣΕΒ να τοποθετηθούν επί του σχεδίου ενώ υποβάλαμε το σχέδιο αυτό στην κυβέρνηση και στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς.

Είναι γεγονός ότι η σύγχρονη επιχείρηση έχει αποκτήσει μεγάλη δύναμη και ασκεί μεγάλη εξουσία στο γύρω της περιβάλλον. Μέσα στο πλαίσιο της λειτουργίας της, είναι πιθανό να εφαρμόζει κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης, εταιρικής

κοινωνικής ευθύνης, να είναι σύμφωνη και σύννομη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να εφαρμόζει ένα πλήρες σύστημα εσωτερικού ελέγχου, μέσω εταιριών ορκωτών λογιστών ή όχι. Όμως, αν δεν υπάρχει ταυτόχρονα ειλικρινής και ουσιαστική αυτοδέσμευση της διοίκησης στο να ενστερνίζεται και να εφαρμόζει κανόνες επιχειρηματικής ηθικής και δεοντολογίας σε όλο το εύρος και το πλάτος των δραστηριοτήτων της, τα αποτελέσματα δεν είναι τα αναμενόμενα, πολλάκις δε είναι και αρνητικά.

Βεβαίως, υπάρχει και η αντίθετη άποψη η οποία υποστηρίζει ότι μία εταιρεία, η οποία κινείται μέσα στα πλαίσια του νόμου, πληρώνει φόρους, προσφέρει εργασία και ευημερία σε ιδιοκτήτες και εργαζόμενους, εξαντλεί τις υποχρεώσεις έναντι της κοινωνίας και της πολιτείας.

Όπως και να είναι, η Επιχειρηματική Ηθική και ο Εσωτερικός Έλεγχος, αποτελούν δύο έννοιες που σηματοδοτούν μία νέα επιχειρηματική αντίληψη, που στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο και έντονα ανταγωνιστικό περιβάλλον δημιουργούν συγκριτικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση, που καλείται να επαναπροσδιορίσει ή και να διαμορφώσει την επιχειρηματική της στρατηγική ενσωματώνοντας τις σύγχρονες αντιλήψεις κι αποκτώντας με αυτόν τον τρόπο νέα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα σε ένα παγκόσμιο περιβάλλον που διακρίνεται μεν από τις συνεχείς και αστάθμητες μεταβολές του αλλά ταυτόχρονα εμφανίζεται να επηρεάζεται όλο και περισσότερο από παράγοντες και παραμέτρους κοινωνικού χαρακτήρα και περιεχομένου. Είναι πλέον καιρός να αναπτύξουμε μία ουσιαστική συνείδηση των ηθικών επιχειρηματικών επιλογών και να τις προτάξουμε του γενικότερου επιχειρηματικού γίγνεσθαι.

Ο Εξωτερικός έλεγχος

3.1 Εξωτερικός έλεγχος

Εξωτερικός έλεγχος¹⁷, είναι ο λογιστικοδιαχειριστικός έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες, οι οποίοι πρέπει να είναι ανεπίληπτου ήθους και ακέραιου χαρακτήρα, άρτιας επιστημονικής καταρτίσεως και εξειδικευμένης πείρας, οι οποίοι δεν έχουν υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση ή άλλη εξάρτηση από αυτή ή από τη Δημόσια Διοίκηση, ώστε να υφίσταται η απαραίτητη ανεξαρτησία της επαγγελματικής τους γνώμης, όπως προβλέπουν οι κανόνες των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και οι κείμενες διατάξεις, η πλήρης εφαρμογή των οποίων όμως στην πράξη αποδυναμώνεται από το γεγονός ότι η ελεγχόμενη εταιρεία διορίζει η ίδια τον ελεγκτή της και του καταβάλλει και την αμοιβή του. Πρόκειται για τη θεσμό των εξωτερικών ελεγκτών (των γνωστών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών). Αποστολή του εξωτερικού ελέγχου είναι, μετά από διενέργεια ουσιαστικού και αντικειμενικού ελέγχου με βάση τις κείμενες διατάξεις και τους κανόνες της Ελεγκτικής, να πληροφορήσει το πλήθος των ενδιαφερομένων (μετόχους, πιστωτές, Κράτος κ.λ.π.).

- Εάν η οικονομική διαχείριση της παρούσας χρήσεως διεξήχθη ομαλά και σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού και, γενικά, σύμφωνα με τους κανόνες της χρηστής διαχειρίσεως.
- Εάν υφίσταται ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (που να πληροί τις βασικές αρχές που παρατίθενται στη συνέχεια).
- Εάν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας – και γενικά οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας – εμφανίζουν την αληθινή και πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής (περιουσιακής) καταστάσεως της συγκεκριμένης εταιρείας και των αποτελεσμάτων της, δηλαδή αν από τις οικονομικές καταστάσεις προκύπτει ένα πραγματικό «δελτίο υγείας» της εταιρείας.
- Εάν για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της οικονομικής διαχειρίσεως εφαρμόζεται Λογιστικό Σχέδιο πλήρες και επιστημονικά θεμελιωμένο που να περιλαμβάνει τις γενικά παραδεγμένες βασικές λογιστικές αρχές.

Οι ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα είναι οι εξής¹⁸:

1. ABACUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
2. BAKER TILLY HELLAS AE - ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ & ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ - δ.τ. ALPHA ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
3. BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
4. DRM ΣΤΥΛΙΑΝΟΥ Α.Ε.
5. FRS GLOBAL ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
6. GRANT THORNTON Α.Ε.
7. Η.Β.Ρ. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.

¹⁷ Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, Πρόεδρος Επιστημονικού Συμβουλίου Σ.Ο.Ε.Λ.

¹⁸ <http://www.soel.gr/site/AuditCompaniesFind.jsp?comparison=LIKE&name=%25&Submit=%C1%F0%EF%F3%F4%EF%EB%DE+%D3%F4%EF%E9%F7%E5%DF%F9%ED+%C1%ED%E1%E6%DE%F4%E7%F3%E7%F2> ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ – ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.

8. KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
9. MONDAY ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
10. MOORE STEPHENS S.A.
11. PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
12. PRICEWATERHOUSECOOPERS Α.Ε.
13. PRIME AUDIT ΕΠΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
14. Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΕ
15. RADIUS PROFESSIONAL SERVICES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΙΧ/ΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΑΕ Δ.Τ. "R.P.S. ΑΕ"
16. ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Ε.Π.Ε.
17. ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ (ΕΛΛΑΣ) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
18. ΚΥΠΡΗΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ - ΛΟΓΙΣΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
19. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΣΙΓΑΛΑΣ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΕ
20. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΝΕΧΙΑ EUROSTATUS Α.Ε
21. ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
22. ΧΑΤΖΗΠΑΥΛΟΥ, ΣΟΦΙΑΝΟΣ & ΚΑΜΠΑΝΗΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ- ΔΙΑΚΡ ΤΙΤΛΟΣ DELOITTE
23. ΩΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.

3.2 Σώμα ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούντων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας. Στους σκοπούς του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

- α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
- β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαμβάνουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
- γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.

δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών¹⁹.

Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

- α) Το Εποπτικό Συμβούλιο*
- β) Η Γενική Συνέλευση*
- γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία*
- δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο και*
- ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο.*

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών εκπροσωπείται ενώπιον πάσης Αρχής από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Η εκπροσώπηση του Σώματος στους Διεθνής επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του Σώματος οριζόμενο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικώς ή κατά περίπτωση.

Για τη γραμματειακή και διοικητική εξυπηρέτηση του Σώματος, συνιστάται σ' αυτό Εκτελεστική Γραμματεία με τις ακόλουθες υπηρεσίες:

- α) Υπηρεσία Μητρώου*
- β) Γραμματεία Εποπτικού Συμβουλίου*
- γ) Διοικητική Υπηρεσία*
- δ) Οικονομική Υπηρεσία*

Ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας διορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Για τη στελέχωση των ανωτέρω υπηρεσιών συνιστώνται μέχρι 30 (τριάντα) θέσεις υπαλλήλων με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Η πλήρωση των ως άνω θέσεων γίνεται με διαγωνισμό διεξαγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή και καθηγητών Α.Ε.Ι στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Το Επιστημονικό Συμβούλιο καταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπομένων σ' αυτό ζητημάτων.

¹⁹ www.soel.gr/ar6.html#arxi, Σώμα των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών

Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ειδικότερα το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η γραμματειακή εξυπηρέτηση του Επιστημονικού Συμβουλίου γίνεται από τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.

3.3 Η ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή-Λογιστή

3.3.1 Εισαγωγή

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

Σκοπός της εργασίας είναι η κριτική επισκόπηση του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου αναφορικά με την επίδραση στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή των εξής παραγόντων:

(α) Του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας.

(β) Της παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.

(γ) Του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών.

(δ) Της παραμονής σ' έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.

Η ανάγκη εξέτασης των παραπάνω παραγόντων προέκυψε από το γεγονός ότι το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το ελεγκτικό επάγγελμα και ειδικότερα αυτό που αφορά την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή διακρίνεται για τις συχνές αλλαγές, τροποποιήσεις και επαναπροσδιορισμούς των όρων λειτουργίας του, ενώ δεν λείπουν και αντιφατικές ρυθμίσεις.

3.3.2 Κριτική επισκόπηση του νομοθετικού πλαισίου που διέπει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή

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.

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

Το Ε.Σ. του Σ.Ο.Ε.-Α. έχει εκδώσει έναν Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Κ.Ε.Δ.) με τον οποίο υιοθετεί ορισμένους κανόνες και αρχές άλλων αναγνωρισμένων επαγγελματικών οργανώσεων, όπως π.χ. της Αγγλίας-Ουαλίας (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), της Σκωτίας (Institute of Chartered Accountants of Scotland), της Ιρλανδίας (Institute of Chartered Accountants of Ireland), ή των Η.Π.Α. (American Institute of Certified Public Accountants), που έχουν ασχοληθεί με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Έτσι, μεταξύ άλλων, ο Κ.Ε.Δ. ορίζει ότι: *‘...κάθε μέλος...οφείλει...να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει ορισθεί...(γιατί)...μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή’*²⁰. Επιπλέον, χρειάζεται να προσδιοριστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών διοίκησης και η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από τον ορκωτό για την πορεία των εργασιών ενός ελεγχόμενου-πελάτη δημιουργεί κινδύνους σε βάρος της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του.

Ο νομοθέτης, εξάλλου, περιέλαβε διάταξη σύμφωνα με την οποία ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής έχει δικαίωμα να αρνηθεί τον έλεγχο που του έχει ανατεθεί, ή να ζητήσει τη διακοπή του αρξάμενου από αυτόν έλεγχο εφόσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους.

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.-Α. *απαγορεύοντας* την μείωση της αμοιβής του ελέγχου κάτω του καθοριζόμενου από αυτού 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.

²⁰ <http://www.eap.gr/programmes/deo/deo25/docs/discussion-papers/Tahinakis.doc.>, Δρ. Παναγιώτη Δημ. Ταχυνάκη, Αδμησίευτη διδακτορική διατριβή, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών.

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 προσδιορίζετε 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.

3. 3. 3 Συμπεράσματα

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.

Ολοκληρώνοντας, 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 Ο ρόλος του σώματος των ορκωτών ελεγκτών λογιστών στην καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Είναι σημαντικό και πρέπει να αναφερθεί ότι αρωγός στην εισαγωγή και κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, τάσσεται το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, το οποίο ως επίσημο εθνικό όργανο λογιστικής τυποποίησης, συνεργάζεται άμεσα με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προκειμένου να επιτευχθεί η απαραίτητη σύγκλιση.

Στη χώρα μας, ο ρόλος του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, μέλους της I.A.S.C, σχεδόν από το χρόνο ίδρυσης της, είναι τεράστιος στη υλοποίηση της διεθνούς αυτής συμφωνίας και δεν πρέπει να αγνοούνται οι προσπάθειες του. Αυτές εξάλλου, έχουν διαμορφώσει το μεγαλύτερο μέρος των τοπικών λογιστικών αρχών και κανόνων. Στο πλαίσιο αυτό το Σ.Ο.Λ πρόδρομος του σημερινού Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, έφερε την ευθύνη της μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα, της έκδοσης και δημοσίευσης στο ευρύτερο κοινό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Υπολογίζεται ότι ένας αρκετά μεγάλος επαγγελματικών και εμπορικών οργανισμών έχουν μέχρι και στις βιβλιοθήκες τους τα έντυπα με τα σε ισχύ Δ.Λ.Π και τις διερμηνείες τους.

Όπως και να έχουν τα πράγματα, το σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών και τα υπόλοιπα, επισήμως αναγνωρισμένα από την επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέλη, αποτελούν σημαντικό παράγοντα στη διαμόρφωση κοινά αποδεχτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών και επηρεάζουν το ευρωπαϊκό θεσμικό οικοδόμημα.

3.5 Σχέσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών

Μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου υπάρχουν διαφορές και ομοιότητες. Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) είναι οργανωμένος μέσα στην επιχείρηση ως μια από τις λειτουργίες της και διενεργείται από τους υπαλλήλους της.

Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν καμία υπαλληλική σχέση με τον φορέα που ελέγχουν, μισθώνουν τις υπηρεσίες τους και ενεργούν με εντολή και για λογαριασμό των μετόχων, στους οποίους και δίνουν αναφορά²¹.

Βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να ελέγχει δειγματοληπτικά την εφαρμογή των διαδικασιών καθώς και να αξιολογήσει τις διαδικασίες αυτές για την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Αντιθέτως, αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι να εκφράσει τη γνώμη για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, για τα στοιχεία του ισολογισμού, καθώς και για τα αποτελέσματα χρήσης και κατά πόσον αυτά έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα παραδεγμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αρχές.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβουλεύουν διαρκώς την διοίκηση και τους ελεγχόμενους. Έχουν καλή γνώση του περιβάλλοντος που ελέγχουν, καθώς επίσης είναι περισσότερο εξοικειωμένοι με τις λειτουργίες της επιχείρησης, τους συναδέλφους. Επιπλέον, έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια χρόνου, αυτό σημαίνει ότι είναι σε θέση να εμβαθύνουν περισσότερο τον έλεγχο εν αντιθέσει με τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι από αυτό που ελέγχουν και οι ευθύνες τους είναι διοικητικές εν αντιθέσει προς τους εξωτερικούς ελεγκτές, των οποίων οι ευθύνες είναι νομικές για πλημμελή εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Τόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές, όσο και οι εξωτερικοί είναι και οι δυο απαραίτητοι, καθώς έχουν τον δικό τους ξεχωριστό ρόλο. Η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να αντικατασταθεί από την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα των εσωτερικών ελεγκτών για συμπλήρωμα της δικής τους εργασίας.

Μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών πέρα των διαφορών, υπάρχουν και ομοιότητες, όπως ότι και οι δυο ασχολούνται με τον έλεγχο, χρησιμοποιούν τις ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές. Επίσης είναι και οι δυο σύμβουλοι. Ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πρέπει να τηρεί στάση βοήθειας, συναίνεσης και συνεργασίας απέναντι στους εξωτερικούς ελεγκτές, διότι η συνεισφορά του Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλλει στη μείωση του κόστους των εξωτερικών ελέγχων.

Μια καλά οργανωμένη διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου δικαιολογεί πλήρως έναν περιορισμό των εργασιών του εξωτερικού ελέγχου, κάτι τέτοιο πρέπει να εκτιμάται και να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη από τη διοίκηση και πριν από κάθε συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές, καθώς και με συμβούλους θα πρέπει να προηγείται συζήτηση με τον διευθυντή του Εσωτερικού Ελέγχου.

Βασική αρχή είναι ότι ο διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συντονίζει τις προσπάθειες των εξωτερικών ελεγκτών και των εξωτερικών συμβούλων για αποφυγή των διπλών προσπαθειών που συνεπάγεται περιορισμό των δαπανών. Θα πρέπει να διασφαλίζεται ότι η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν αναπαράγεται από τους εξωτερικούς ελεγκτές και τους συμβούλους, επιβαρυνόμενο με επιπλέον κόστος.

²¹ Οικονομικά χρονικά, Ιανουάριος 2005, Παντελής Παπαστάθης, Οικονομολόγος, δ/ντης Εσωτερικού Ελέγχου

3.6 Σχέσεις ελεγκτών και ελεγχόμενων

Θα πρέπει να τονισθεί , ιδιαίτέρως, ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν ασκεί εξουσία επί των ελεγχόμενων , δεν υποκαθιστά τους επιτελείς των ελεγχόμενων τμημάτων, δίνοντας εντολές σε αυτούς, δεν προσπαθεί να επιβληθεί για να κυριαρχήσει, αντιθέτως, σκοπός είναι να ελέγχει τις λειτουργίες και το κατά πόσον αυτές εφαρμόζονται με αποτελεσματικό τρόπο, να προτείνει λύσεις όπου διαπιστώνονται αδυναμίες, παρέχοντας κατ' αυτό τον τρόπο στους ελεγχόμενους πολύτιμες υπηρεσίες, ούτως ώστε να γίνουν περισσότερο παραγωγικοί.

Η αποδοχή λοιπόν του Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα από τα ζητήματα που απασχολεί ιδιαίτέρως τους ελεγκτές. Είναι απαραίτητο για την επίτευξη των στόχων να υπάρχει ένα καλό εργασιακό κλίμα μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων, ιδιαίτερα για τους ελεγκτές, που λόγω της φύσης του αντικειμένου ελέγχου , δεν γίνονται εύκολα αποδεκτοί. Η αρμονική συνύπαρξη των δυο μερών και ιδιαίτερα η αποδοχή των ελεγκτών απαιτεί την κατανόηση από τους ελεγχόμενους καθώς και διαφορετική αντίληψη για τον Εσωτερικό Έλεγχο.

Για να γίνει αποδεχτός ο Εσωτερικός έλεγχος απαιτείται άψογη επαγγελματική συμπεριφορά των ελεγκτών , προϋποθέτει και την αλλαγή στάσης των ελεγχόμενων και ιδιαίτερα των επικεφαλής αυτών, γεγονός που σημαίνει αποδοχή του Εσωτερικού Ελέγχου , ως μια ουσιαστική προσφορά στο έργο που έχουν επωμισθεί.

Επίσης, στην πολιτική εκπαίδευσης του προσωπικού θα πρέπει να εντάσσεται και η επιμόρφωση για Εσωτερικό Έλεγχο, τουλάχιστον σε επίπεδο στελεχών, όπου με την ανάλογη μόρφωση , πολιτική στήριξη του Εσωτερικού Ελέγχου από τη διοίκηση να δημιουργηθεί η ανάλογη ελεγκτική κουλτούρα, προκειμένου ο έλεγχος να γίνει αποδεκτός και αναγκαίος από τους ελεγχόμενους , αποφεύγοντας τις συνηθισμένες τριβές.

Η αποδοχή του ελέγχου έχει σχέση με την συμπεριφορά των ελεγκτών έναντι των ελεγχόμενων. Οι ελεγκτές κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους πρέπει να έχουν στο νου τους ότι²²:

- α. Οι ελεγχόμενοι είναι και αυτοί συνάδελφοι, αντιμετωπίζουν τα ίδια εργασιακά προβλήματα και εργάζονται για τον ίδιο σκοπό.*
- β. Οι ελεγχόμενοι έχουν καλύτερη γνώση του αντικειμένου από τους ελεγκτές και μάλιστα σε βάθος..*
- γ. Η επίτευξη των στόχων της επιχείρησης είναι προσπάθεια όλων των εργαζόμενων και όχι μόνο των ελεγκτών.*
- δ. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εκτιμούν περισσότερο τα συστήματα παρά τους ανθρώπους – πρόσωπα , αποφεύγοντας την κριτική επί των ελεγχόμενων.*
- ε. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχουν καθημερινή παρουσία στο χώρο εργασίας, πράγμα που συμβάλλει στη δημιουργία κλίματος αποδοχής , καλής συνεργασίας και στην πρόληψη του ελέγχου.*
- στ. Οι ελεγχόμενοι θα πρέπει, όσο γίνεται, ν έχουν γνώση των πορισμάτων του ελέγχου, στο βαθμό που τους αφορά.*

²² Οικονομικά χρονικά, Ιανουάριος 2005, Παντελής Παπαστάθης, Οικονομολόγος, δ/ντης Εσωτερικού Ελέγχου

Οι εσωτερικοί ελεγκτές , για να είναι αποτελεσματικοί στο έργο τους, για να συνδράμουν στο έργο της διοίκησης και των ελεγχόμενων θα πρέπει να συμμαχήσουν με τους ελεγχόμενους .

Ανάλογη συμπεριφορά με αυτή των ελεγκτών , πρέπει να επιδείξουν και οι ελεγχόμενοι. Θα πρέπει να κατανοήσουν και να αποδεχθούν:

- α. Πως και οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι συνάδελφοι με τις ίδιες δυσκολίες, προβληματισμούς και στόχους.*
- β. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι το εργαλείο των ελεγχόμενων που συμβάλλει στη διεκπεραίωση της εργασίας τους πιο αποτελεσματικά. Μάλιστα, ως εργαλείο τους δίνει την ευκαιρία να ενημερωθούν απευθείας τη διοίκηση για προβλήματα που για διάφορους λόγους χρονίζονται και που, δίχως τη συμβολή του ελέγχου, δε γίνονται γνωστά και δε βρίσκουν ποτέ τη λύση τους. Είναι αρκετά ενθαρρυντικό για έναν ελεγχόμενο να του δίνεται η ευκαιρία, μέσω του Εσωτερικού Ελέγχου , να μεταφέρονται τα προβλήματα της εργασίας απευθείας στη διοίκηση και να δίδονται λύσεις υλοποιώντας τις ιδέες – προτάσεις του.*
- γ. Οι ελεγχόμενοι θα πρέπει να κατανοήσουν την ελεγκτική διαδικασία , το ελεγκτικό πνεύμα και τα ελεγκτικά κριτήρια που χρησιμοποιούν οι ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμία πρόθεση να θίξουν τους ελεγχόμενους, που ως βασική αρχή έχουν τη σωστή και αντικειμενική αξιολόγηση των λειτουργιών του φορέα. Πως το καθετί, για τον έλεγχο μετράται πάνω στη βάση, του κόστους και του οφέλους και αυτό τίθεται ως προϋπόθεση σε κάθε έλεγχο, ώστε να συνάδει με την πολιτική άσκησης διοίκησης και το μέλλον της επιχείρησης .*
- δ. Ο έλεγχος κινείται με αξιόπιστη κριτική και σκέψη και με τέτοιο πνεύμα θα πρέπει να τον αποδέχονται οι ελεγχόμενοι.*
- ε. Το έργο του ελεγκτή είναι πολύ δύσκολο από τη φύση του, βάλλεται από παντού, ως άκουσμα και μόνο ο «έλεγχος» δεν είναι εύκολα αποδεκτός. Χρειάζεται κατανόηση και από τα δυο μέρη, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του φορέα που είναι επιδίωξη και των δυο μερών.*

3.7 Κριτήρια για την υπαγωγή ΑΕ στον έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές

3. 7. 1 Αριθμητικά κριτήρια

Με το άρθρο 52 του Ν. 3604/2007 αναπροσαρμόστηκαν τα αριθμητικά κριτήρια των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 5 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920 και αναμορφώθηκαν σε σύνολο ισολογισμού 2.500.000 ευρώ (α), καθαρό κύκλο εργασιών 5.000.000 ευρώ (β) και ο μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης παραμένει 50 άτομα (γ).

Τα νέα κριτήρια ισχύουν για τον πρώτο μετά την έναρξη ισχύος του νόμου ισολογισμό, ήτοι για τον ισολογισμό 31/12/2007 ή 30/6/2008 και εφεξής. Για δε τις προηγούμενες από την έναρξη ισχύος του Ν. 3604/2007 χρήσεις ισχύουν τα προηγούμενα όρια, ήτοι σύνολο ισολογισμού 1.500.000 ευρώ (α), καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000 ευρώ (β) και ο μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης παραμένει 50 άτομα (γ).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εταιρείες οι οποίες υπολείπονται των σχετικών ορίων (δύο από τα τρία κριτήρια) για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ήτοι εταιρείες οι οποίες κατά τη χρήση 31/12/2006 ή 30/6/2007 δεν υπερέβαιναν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α ως ίσχυε τότε και κατά τη χρήση 31/12/2007 ή 30/6/2008 δεν υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α ως ισχύει τώρα υπάγονται στις ρυθμίσεις του άρθρου 36α του Κ.Ν. 2190/1920.

Περαιτέρω, όσες εταιρείες υπερβαίνουν για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της παρ. 6 του άρθρου 42α υπάγονται υποχρεωτικά στον έλεγχο του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/1920. Έτσι, εταιρείες οι οποίες κατά τη χρήση 31/12/2006 ή 30/6/2007 υπερέβαιναν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α ως ίσχυε τότε και κατά τη χρήση 31/12/2007 ή 30/6/2008 υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α ως ισχύει τώρα υπάγονται στον έλεγχο του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/1920.

3. 7. 2 Ποιες Α. Ε υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ορκωτούς ελεγκτές

Α) Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, ορισμένες κατηγορίες ανωνύμων εταιρειών υποχρεούνται από διάταξη νόμου να χρησιμοποιούν, για τον έλεγχό τους, ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Τέτοιες εταιρείες είναι²³:

α) *Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων (άρθρο 3 § 1γ Π.Δ. 226/92).*

β) *Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που το μ. κεφάλαιο, εν όλω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή (άρθρο 3 § 1στ Π.Δ. 226/92).*

γ) *Οι εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών - Ε.Π.Ε.Υ. (Ν. 2396/96).*

δ) *Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε. (Ν. 1806/86).*

ε) *Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρείες (Ν. 2725/99).*

στ) *Οι εταιρείες υδρεύσεως και αποχετεύσεως (άρθρο 18 Ν. 1069/80).*

ζ) *Η Κτηματική Εταιρεία του Δημοσίου (άρθρο 20 Ν. 973/79).*

η) *Οι ανώνυμες εταιρείες που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι συνδεδεμένες μ αυτές επιχειρήσεις (άρθρο 3 § 1ε Π.Δ. 226/92).*

θ) *Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20 (βλ. λεπτομέρειες ευθύς παρακάτω).*

²³ <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=203&la=1>

Β) Προαιρετική χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών. Πολλές ανώνυμες εταιρείες χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές, παρότι δεν έχουν τέτοια υποχρέωση από το νόμο. Δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει σχετική διάταξη στο καταστατικό της εταιρείας. Απαιτείται, όμως, πάντοτε απόφαση της γενικής συνελεύσεως (βλ. άρθρο 36 § 2 Κ.Ν. 2190/20).

Γ) Τα όρια που επιβάλλουν την υποχρεωτική χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του Π.Δ. 409/86, οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Στην περίπτωση αυτή, έχουν τη δυνατότητα να εκλέγουν αντί για δύο, ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή.

Τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με το άρθρο 52 του Ν. 3604/07, τα οποία υποχρεώνουν την ανώνυμη εταιρεία να χρησιμοποιήσει Ορκωτό Ελεγκτή, είναι, μετά τη μετατροπή των δραχμικών ποσών σε ευρώ (άρθρο 16 §§ 4 και 7 Ν. 2919/2001):

α) Σύνολο ισολογισμού, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού του Γ.Λ.Σ. ευρώ 2.500.000,00.

β) Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000,00 ευρώ.

γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

Δ) Τρόπος υπολογισμού του κύκλου εργασιών κ.λπ. Ως καθαρός κύκλος εργασιών νοείται ο ετήσιος σε 12μηνη χρήση. Εάν πρόκειται για την πρώτη εταιρική χρήση και περιλαμβάνει αυτή μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου χρονικό διάστημα, τότε γίνεται αναγωγή του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη χρήση αυτή για να διαπιστωθεί αν υπάρχει υπέρβαση του ορίου των 5.000.000,00 ευρώ. Η ίδια μέθοδος ακολουθείται και για τον υπολογισμό του συνόλου του ενεργητικού σκέλους του ισολογισμού, που για 12μηνη χρήση ορίζεται από το νόμο στο ποσό των 2.500.000,00 ευρώ. Αν πρόκειται για ενδιάμεση εταιρική χρήση, που λόγω αλλαγής της ημερομηνίας κλεισίματος αυτής, περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου, εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω.

Ε) Πότε αρχίζει και πότε παύει η υποχρέωση χρησιμοποίησης Ορκωτών Ελεγκτών. Για την υπαγωγή των ανωνύμων εταιρειών στον έλεγχο του Σ.Ο.Ε.Λ. απαιτείται όπως συγκεντρώνουν τα δύο από τα τρία προβλεπόμενα από το νόμο κριτήρια για δύο συνεχείς χρήσεις (άρθρα 36 § 1 εδ. 2 και 42α §§ 6, 7 και 8 Κ.Ν. 2190/20). Η υποχρέωση αυτή των ανωνύμων εταιρειών να ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές παύει, εφόσον για δύο συνεχείς εταιρικές χρήσεις δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία ως άνω κριτήρια (άρθρο 42α § 7 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 § 1 εδ. 2 Κ.Ν. 2190/20).

3. 7. 3 Αμοιβές ελεγκτών Α. Ε

·Ποσοστό **0,40** ‰ επί του κύκλου εργασιών και μέχρι του ποσού των 586.940 ευρώ

·Ποσοστό **0,30** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 586.941 ευρώ μέχρι 880.410 ευρώ

·Ποσοστό **0,25** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 880.411 ευρώ μέχρι 1.760.821 ευρώ

·Ποσοστό **0,20** ‰ επί του κύκλου εργασιών για το ποσό πέραν των 1.760.822 ευρώ

Η Αμοιβή για τον καθένα από τους ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 147 ευρώ.

Η υπέρ του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος παρακράτηση επί της αμοιβής των ελεγκτών καθορίζεται σε ποσοστό 10%. Οι εταιρίες υποχρεούνται να παρακρατήσουν και να αποδώσουν στο ΟΕΕ το οριζόμενο ποσοστό παρακράτησης επί της αμοιβής των ελεγκτών. Η απόδοση στο ΟΕΕ γίνεται με την κατάθεση από τις εταιρίες του ποσοστού παρακράτησης σε ειδικό λογαριασμό παρακρατήσεων του ΟΕΕ, στην **Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος** και συγκεκριμένα στο **λογαριασμό 546183-94**. Στο καταθετήριο θα πρέπει να μνημονεύεται, εκτός του ποσού, η επωνυμία της υπόχρεου εταιρίας και τα ονοματεπώνυμα των ελεγκτών. Η απόδοσή του γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου από την παρακράτηση μηνός.

4.1 Κώδικας Εταιρικής Διακυβέρνησης και η Κοινωνική Ευθύνη των Επιχειρήσεων

Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι η Εταιρική Διακυβέρνηση εμφανίζεται όλο και περισσότερο στην παγκόσμια σκηνή. Σκοπός, λοιπόν της Εταιρικής Διακυβέρνησης είναι να ενισχύσει τον εποπτικό ρόλο του Διοικητικού Συμβουλίου, να εξασφαλίσει επαρκή ανεξαρτησία του Διοικητικού Συμβουλίου στη λήψη αποφάσεων, να υιοθετήσει διαφάνεια και έγκυρη πληροφόρηση, καθώς επίσης και να προστατέψει τους μικρομετόχους. Στα πλαίσια της ορθής Εταιρικής Διακυβέρνησης, η ισότιμη μεταχείριση των μετόχων και η συστηματική ενημέρωσή τους ενισχύει την εμπιστοσύνη τους προς τις επιχειρήσεις και την κεφαλαιαγορά.

Όλες βεβαίως οι πληροφορίες που δημοσιεύονται θα πρέπει να είναι αληθείς και πλήρης και όπου χρειάζεται ελεγμένες από (ανεξάρτητους) εξωτερικούς και εσωτερικούς ελεγκτές και θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση διεθνώς αναγνωρισμένες αρχές και πρακτικές (όπως π.χ. οι οικονομικές καταστάσεις).

Η Εταιρική Διακυβέρνηση αποβλέπει στην ικανοποίηση τριών βασικών αρχών, όσον αφορά τις δραστηριότητες της επιχείρησης και του Διοικητικού Συμβουλίου. Πρόκειται για τη διαφάνεια, τη συνέπεια και τη λογοδοσία²⁴. Κάτω από το πρίσμα αυτό θα αναφερθούμε στην Εταιρική Διακυβέρνηση και στη σημασία που έχει για τους άμεσα ή και έμμεσα ενδιαφερομένους/ εμπλεκόμενους (stakeholders) και για τις επενδύσεις που γίνονται με κριτήριο την Κοινωνική Ευθύνη των Επιχειρήσεων. Ο τρόπος με τον οποίο οι επιχειρήσεις εξασκούν τις δραστηριότητές τους, όποια και αν είναι η δομή ιδιοκτησίας τους, διαφέρει από εταιρία σε εταιρία.

Επιχειρήσεις, είτε αυτές είναι οικογενειακές, είτε έχουν τη μορφή του μεγάλου και σχετικά απρόσωπου οικονομικού οργανισμού είτε είναι κρατικές λειτουργούν μέσα στα όρια που ορίζονται από τους νόμους και τους κανονισμούς που διέπουν τη λειτουργία τους, από τις εντολές και την καθοδήγηση εκείνων που τις κατέχουν ή τις χρηματοδοτούν ή τις διοικούν και από τις προσδοκίες εκείνων που αυτές είναι εντεταλμένες να εξυπηρετούν. Η φύση αυτών των ορίων διαφέρει από χώρα σε χώρα και αλλάζει με την πάροδο του χρόνου. Αυτός είναι και ο λόγος που δεν έχει υπάρξει ένα μοναδικό, γενικά εφαρμοζόμενο μοντέλο Εταιρικής Διακυβέρνησης.

²⁴ Συστήματα Εταιρικής Διακυβέρνηση
http://www.alba.edu.gr/uploads/Travlos_article.pdf

Αν και είναι αναγνωρισμένο γεγονός ότι ο θεσμός της Εταιρικής Διακυβέρνησης πολύπλοκος εντούτοις μπορούμε όμως να αναφερθούμε στις αρχές στις οποίες βασίζεται. Αυτές οι αρχές – όπως η διαφάνεια, η ευθύνη, η αμεροληψία, η τιμιότητα, η αξιοπιστία – είναι καθολικά αποδεκτές στην εφαρμογή τους. Ο τρόπος με τον οποίο αυτές οι αρχές τίθενται σε ισχύ αποφασίζεται από εκείνους που είναι υπεύθυνοι να τις εφαρμόσουν.

Ο ρόλος που καλείται να διαδραματίσει η Εταιρική Διακυβέρνηση είναι η εξισορρόπηση μεταξύ των οικονομικών και κοινωνικών στόχων, μεταξύ των προσωπικών, ατομικών και ευρύτερων επιχειρηματικών στόχων και συμφερόντων. Για το λόγο αυτό χρειάζεται στενή συνεργασία μεταξύ Εταιρείας, μετόχων και stakeholders (Πιστωτές, χρηματοοικονομικούς αναλυτές, Εποπτικές Αρχές κ.α.), χρειάζεται αμοιβαία εμπιστοσύνη, χρειάζεται διαφάνεια.

Μπορεί ο τρόπος που εφαρμόζεται η Εταιρική Διακυβέρνηση να διαφέρει από Εταιρεία σε Εταιρεία ή από χώρα σε χώρα αλλά οι βασικές αρχές της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης είναι οι ίδιες και αποτελούν το σημείο εκκίνησης, όπως: Τα δικαιώματα των μετόχων να έχουν έγκαιρα τη σχετική με την εταιρία πληροφόρηση, να έχουν τη δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις σχετικά με βασικές εταιρικές αλλαγές, και να συμμετέχουν στα κέρδη της επιχείρησης.

4.2 Επιχειρηματική δράση και Κοινωνική Ευθύνη

Ως πριν από μερικά χρόνια η κυρίαρχουσα αντίληψη για τον ρόλο και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων ήταν ότι ορίζονταν από την καλή οικονομική απόδοση για τους μετόχους, τη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και την προσπάθεια για συνεχή βελτίωση της ανταγωνιστικότητας τους.

Η παγκοσμιοποίηση και η απελευθέρωση των αγορών, οι ταχύτερες εξελίξεις στις τεχνολογίες της επικοινωνίας, ο πλουραλισμός στην πληροφόρηση, η αύξηση της επιρροής των καταναλωτών, η διαφοροποίηση των αναγκών και των προσδοκιών των πολιτών της υπό διαμόρφωση παγκόσμιας κοινότητας και παράλληλα η αποδυνάμωση του παραδοσιακού ρόλου του κράτους, όλοι οι παράγοντες αλληλοσυνδεόμενοι, διαμορφώνουν ένα νέο κοινωνικό, πολιτικό και οικονομικό πλαίσιο που αναδεικνύει πλέον το σύνθετο ρόλο της επιχείρησης ως βασικού συντελεστή τόσο της οικονομικής όσο και της κοινωνικής προοπτικής και ανάπτυξης²⁵.

Οι νέες συνθήκες δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τον παραδοσιακό ρόλο της επιχείρησης. Αναδεικνύουν ωστόσο ταυτόχρονα με αυτόν τη συμβολή και επίδραση των επιχειρήσεων στην κοινωνική πρόοδο και συνοχή ως συνάρτηση και αποτέλεσμα μιας αποτελεσματικής και επιτυχημένης επιχειρηματικής δραστηριότητας.

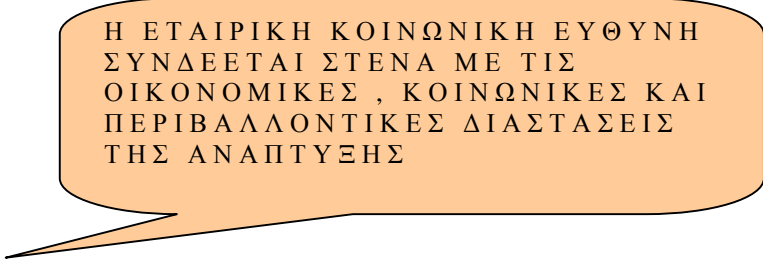
Η Σύνοδος του ΟΗΕ για το περιβάλλον στη Στοκχόλμη το 1972 ήταν η πρώτη παγκόσμια συνάντηση κυβερνήσεων που συμφώνησε ότι η μακροπρόθεσμη οικονομική ευημερία πρέπει να συνδεθεί με την προστασία του περιβάλλοντος.

²⁵ Περιοδικό Οικονομικός, άρθρο του κ. Νίκου Αναλυτή προέδρου του Ελληνικού Δικτύου για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη και αντιπρόεδρου του ΣΕΒ, σελ 78, Απρίλιος 2004

Η ανάγκη διαμόρφωσης κανονιστικού πλαισίου για το σκοπό αυτόν προτείνεται για πρώτη φορά το 1987 στη μελέτη της Διεθνούς Επιτροπής για το Περιβάλλον και την Ανάπτυξη, με σκοπό να προωθηθεί μια διαφοροποίηση στο τρόπο ζωής και στον τρόπο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και της αντιμετώπισης των επιπτώσεων αυτών στο Περιβάλλον.

Η διεργασία της παγκοσμιοποίησης, ως μια περιπλοκή και συνεχώς εξελισσόμενη κατάσταση που ενισχύει την ολοένα αυξανόμενη αλληλεπίδραση μεταξύ των αγορών, των οικονομιών και των επιχειρήσεων σε διεθνές επίπεδο, έχει διευρύνει σημαντικά τον προβληματισμό σχετικά με την συνειδητοποίηση και την αλλαγή συμπεριφοράς τόσο σε ατομικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο.

Στο πλαίσιο αυτό η **Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη** ενώ δεν αποτελεί πρακτικά μια νέα θεωρία, χρησιμοποιείται ως όρος για να προσδιορίσει την σύγχρονο και σύνθετο ρόλο της επιχειρηματικής δράσης, ο οποίος οφείλει να συνδυάζει την οικονομική αποτελεσματικότητα με κοινωνική συνεισφορά και περιβαλλοντική ευαισθησία.



Η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ
ΣΥΝΔΕΕΤΑΙ ΣΤΕΝΑ ΜΕ ΤΙΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ, ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Στο πλαίσιο αυτό από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 ολοένα και περισσότερο γίνεται λόγος για την Κοινωνική Εταιρική Ευθύνη με πλήθος πρωτοβουλιές τόσο σε διεθνές όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ωστόσο, ακόμα και σήμερα, δεν υπάρχει ένας κοινά αποδεχτός ορισμός για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη²⁶, εξαιτίας του ότι το θέμα είναι πολύπλευρο, πολυδιάστατο και συνδέεται άμεσα με τη φιλοσοφία του κάθε λαού όπως και με το επίπεδο οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης της κάθε χώρας. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση μετά το διάλογο που αναπτύχθηκε από την έκδοση της πράσινης βίβλου με τίτλο «*Πρωτόθση ενός Ευρωπαϊκού Πλαισίου για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη*» από την Ευρωπαϊκή επιτροπή, τον Ιούνιο του 2001.

Υπάρχει συμφωνία στα κύρια χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν την έννοια της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης και αυτά συνοψίζονται στα παρακάτω σημεία :

- Η ΕΚΕ είναι εθελοντική συμπεριφορά των επιχειρήσεων που ξεπερνάει τις νομικές υποχρεώσεις αποσκοπώντας στο μακροπρόθεσμο στο μακροπρόθεσμο επιχειρηματικό συμφέρον.
- Συνδέεται στενά με την έννοια της βιώσιμης ανάπτυξης και ιδιαίτερα με τις οικονομικές, κοινωνικές και περιβαλλοντικές της διαστάσεις και
- Αφορά στρατηγική επιλογή και τρόπο διαχείρισης των επιχειρήσεων και όχι απλώς ένα προαιρετικό πρόσθετο στις κύριες δραστηριότητες τους σύστημα.

²⁶ Η Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη ορίζεται ως: « Η έννοια σύμφωνα με την οποία οι εταιρίες ενσωματώνουν σε εθελοντική βάση κοινωνικές και περιβαλλοντικές ανησυχίες στις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες και στις επαφές τους με άλλα ενδιαφέροντα μέρη».

Από τα κοινά αποδεκτά χαρακτηριστικά της έννοιας της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης διαπιστώνεται ότι στο θέμα αυτό απαιτείται μια μακροπρόθεσμη θεώρηση. Η ενσωμάτωση της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης στη συνολική εταιρική στρατηγική προϋποθέτει την ετοιμότητα και την ωριμότητα της επιχείρησης να αναλάβει τον σύνθετο ρόλο της, αλλά επίσης επιβάλλει τη δυνατότητα αξιοποίησης εύλογου χρονικού διαστήματος για την ανάπτυξη πρακτικών εφαρμογών, αφού μόνο με το έργο και όχι με τα λόγια μπορεί η διάσταση αυτή να αποδώσει πραγματικούς καρπούς.

Οι επιχειρήσεις ενεργοποιήθηκαν έγκαιρα προς την κατεύθυνση αυτή δημιουργώντας δίκτυα και συνεργασίες με σκοπό να ενταχθούν σε μια διαδικασία συνεχούς μάθησης και προβληματισμού σχετικά με την εφαρμογή της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης στην πράξη.

Ως ενδεικτικά παραδείγματα της προσπάθειας αυτής αξίζει να αναφερθούν εταιρικά δίκτυα όπως το ευρωπαϊκό δίκτυο CSR Europe, που ιδρύθηκε το 1994 με την υποστήριξη και του τότε προέδρου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Ζακ Ντελόρ, το οποίο στη συνέχεια υποστήριξε την ανάπτυξη αντίστοιχων εθνικών δικτύων στις χώρες –μέλη της ΕΕ, και το *WORLD BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT*, που ιδρύθηκε το 1995 και να αναπτύσσει διεθνική και κλαδική δραστηριότητα.

Η Ελλάδα συμμετέχει ενεργά στη προσπάθεια αυτή με το ελληνικό δίκτυο για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη που ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 2000 βασιζόμενο στην εγρήγορση και στην προσπάθεια 13 ελληνικών επιχειρήσεων και τριών συλλογικών επιχειρηματικών φορέων που αποτέλεσαν και τα ιδρυτικά μέλη του.

Σκοπός του ελληνικού δικτύου είναι η προώθηση της έννοιας της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης και των καλών πρακτικών που αναπτύσσονται για την εφαρμογή της στις ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και στην ευρύτερη κοινή γνώμη. Για την επίτευξη του σκοπού του το ελληνικό δίκτυο για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη:

- Αναπτύσσει δράσεις για την ανάδειξη και αξιοποίηση εμπειριών και καλών πρακτικών των επιχειρήσεων.
- Αξιοποιεί την τεχνογνωσία και πληροφόρηση σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο για την υποστήριξη των επιχειρήσεων και την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στην ανάπτυξη σχετικών δραστηριοτήτων.
- Κινητοποιεί τις επιχειρήσεις, αξιολογεί και προωθεί εργαλεία που αποσκοπούν στην εφαρμογή των αρχών της ΕΚΕ τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων.
- Αναλαμβάνει πρωτοβουλίες, διεξάγει και συμμετέχει σε έρευνες και μελέτες καθώς και σε προγράμματα που σχετίζονται με το σκοπό του, διοργανώνει εκπαιδευτικές, ενημερωτικές και άλλες εκδηλώσεις.
- Προβάλλει και δημοσιοποιεί με ποικίλους τρόπους τη δράση των επιχειρήσεων στον τομέα της ΕΚΕ.
- Συμμετέχει ως μέλος και συνεργάζεται με διάφορους φορείς ή όργανα συναφών ενδιαφερόντων σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο.
- Συμμετέχει ενεργά στο ευρύτερο διάλογο και σε εκδηλώσεις και συζητήσεις σχετικές με την ΕΚΕ.

Στη σύντομη παρουσία του ως σήμερα το ελληνικό δίκτυο για την ΕΚΕ έχει αυξήσει τον αριθμό των μελών του σε 60 επιχειρήσεις και συλλογικούς φορείς, ενώ συμμετέχει ενεργά στην υλοποίηση της ευρωπαϊκής επιχειρηματικής εκστρατείας για τη διάδοση και ανάπτυξη της Εταιρικής Κοινωνικής Ευθύνης(ΕΚΕ).

Στο πλαίσιο αυτό, το ελληνικό δίκτυο για την ΕΚΕ διεξήγαγε την πρώτη ποιοτικού χαρακτήρα έρευνα για την εταιρική κοινωνική ευθύνη σε εθνικό επίπεδο. Επίσης, διοργάνωσε στην Αθήνα τον Νοέμβριο του 2001 το πρώτο ευρωπαϊκό συνέδριο για την ΕΚΕ, το οποίο αποτέλεσε και την έναρξη ενός πανευρωπαϊκού επιχειρηματικού μαραθωνίου που ολοκληρώθηκε το 2005 με τη σύνοψη των συμπερασμάτων από όλες τις εκδηλώσεις στις χώρες της ΕΕ και την απονομή των πρώτων ευρωπαϊκών βραβείων για υποδειγματικές πρακτικές εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Συνοψίζοντας, θα πρέπει να τονιστεί ότι το συγκεκριμένο θέμα αφορά της ανάπτυξη μιας διαφορετικής νοοτροπίας και συμπεριφοράς, άρα δεν υπάρχει ένα μοντέλο που να ταιριάζει σε κάθε μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επίσης, το ότι οι επιχειρήσεις, και δη αυτές που ανήκουν στον ιδιωτικό τομέα, αναλαμβάνουν την πρωτοβουλία να συνδυάσουν την οικονομική αποδοτικότητα στο κοινωνικό και περιβαλλοντικό τομέα δε σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι θα υποκαταστήσουν το κράτος και τους φορείς κοινωφελούς χαρακτήρα στο έργο τους.

Η συνολική προσέγγιση του θέματος από την επιχείρηση ανάλογα με το κλάδο και τη μορφή της δραστηριότητας της είναι βασικό στοιχείο για τον προσδιορισμό της έννοιας της «καλής πρακτικής» στην Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη και όχι η αποσπασματική επιλογή δράσεων χορηγικής μορφής ή κοινωνικών παροχών προς τους εργαζομένους.

4.3 Η νέα Εταιρική κουλτούρα της Κοινωνικής Ευθύνης

Η εταιρική κοινωνική ευθύνη αποτελεί μια σύγχρονη έννοια που κερδίζει συνεχώς έδαφος και μεταξύ των ελληνικών επιχειρήσεων καθώς όλο και περισσότερες εταιρείες συνδυάζουν πλέον το κέρδος με την ηθική και περιβαλλοντική πρακτική²⁷.

Με τον όρο εταιρική κοινωνική ευθύνη ο ΣΕΒ θεωρεί τη συστηματική, οργανική και εθελοντική «ενσωμάτωση» από τις εταιρείες στην επιχειρηματική τους λειτουργία δραστηριοτήτων με κοινωνική, περιβαλλοντική και πολιτιστική διάσταση, με ουσιαστική συνεισφορά προς το κοινωνικό σύνολο, σε συνεννόηση με όλους τους συμμετόχους (stakeholders).

Είναι μια συνεχής δέσμευση των επιχειρήσεων να συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη και παράλληλα να βελτιώνουν την ποιότητα ζωής του εργατικού δυναμικού και των οικογενειών τους καθώς και της τοπικής κοινότητας και της κοινωνίας γενικότερα. Ο ορισμός αυτός είναι στενά συνδεδεμένος με την έννοια της «τριπλής προσέγγισης» (triple bottom line approach), σύμφωνα με την οποία για να είναι μια εταιρεία βιώσιμη πρέπει να είναι οικονομικά ασφαλής, να ελαχιστοποιεί

²⁷ Περιοδικό Οικονομικός, άρθρο του κ. Οδυσσέα Κυριακόπουλου, πρόεδρος του ΣΕΒ, σελ 73, Απρίλιος 2004

τις αρνητικές περιβαλλοντικές επιπτώσεις και να δρα λαμβάνοντας υπόψη τις κοινωνικές προσδοκίες.

Πρακτικά η κοινωνική ευθύνη μιας επιχείρησης σημαίνει όχι μόνο συμμόρφωση προς τη νομοθεσία αλλά μεγαλύτερη έμφαση στην εκπαίδευση και στην ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, επένδυση στο περιβάλλον και στις σχέσεις με το κοινό με το οποίο συναλλάσσεται. Κατ' επέκταση, σημαίνει μια νέα, σύγχρονη αντίληψη διοίκησης που επηρεάζει άμεσα και καθοριστικά τις βασικές εταιρικές αξίες και αρχές και επαγγέλλεται νέους τρόπους διαχείρισης των αλλαγών που συμβαίνουν στην παγκόσμια κοινωνία με στόχο τη συμφιλίωση της οικονομικής ανάπτυξης και της κοινωνικής ευημερίας.

Η κοινωνική ευθύνη των επιχειρήσεων διακρίνεται σε εσωτερική και εξωτερική. Η εσωτερική διάσταση αφορά δράσεις που αναπτύσσονται μέσα στην επιχείρηση και αφορούν την διαχείριση και ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, την υγιεινή και ασφάλεια στην εργασία και τη διαχείριση του περιβάλλοντος και των φυσικών πόρων. Η εξωτερική διάσταση αφορά δράσεις που επεκτείνονται πέρα από τα όρια της επιχείρησης, όπως στις τοπικές κοινότητες, τους επιχειρηματικούς εταίρους, στους προμηθευτές, στους πελάτες, στις δημόσιες αρχές και στους μη κυβερνητικούς οργανισμούς.

Όπως επανειλημμένως έχει τονίσει ο ΣΕΒ, η ευθύνη των επιχειρήσεων απέναντι στην κοινωνία δεν σταματάει, και δεν πρέπει να σταματάει, στη δημιουργία εισοδήματος και θέσεων εργασίας. Αντίθετα, πρέπει να αναγνωριστεί εμπράκτως η στενή αλληλεξάρτηση της επιχείρησης και της κοινωνίας, η απεμπλοκή από την αναζήτηση του βραχυπρόθεσμου κέρδους και η περισσότερη ευαισθησία στις αρχές, στις ανάγκες και στις προσδοκίες όλων όσων επηρεάζουν την επιχείρηση ή επηρεάζονται από αυτήν. Η κοινωνική ευθύνη των επιχειρήσεων πρέπει να εντάσσεται σε μια συγκεκριμένη επιχειρηματική στρατηγική με βραχυπρόθεσμο ίσως κόστος αλλά μακροπρόθεσμο όφελος.

Με την υιοθέτηση δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν τον κοινωνικό τους ρόλο, ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της εποχής, με αποτέλεσμα να καρπώνονται τα οφέλη από τις προσπάθειες τους, όπως τη βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων τους ως επακόλουθο αύξησης της παραγωγικότητας, την καλύτερη απήχηση σε επενδυτικούς κύκλους, την αύξηση επιχειρηματικών ευκαιριών, την υψηλή ανταγωνιστικότητα, την αύξηση της κερδοφορίας και την ένταξη των επιχειρήσεων σε ειδικούς χρηματιστηριακούς και τραπεζικούς δείκτες αξιολόγησης. Ταυτόχρονα επιτυγχάνουν βελτίωση της εταιρικής τους εικόνας μέσω ενός κοινωνικά υπεύθυνου εταιρικού προφίλ, επέκταση της φήμης και της πελατείας, καλύτερη ανταπόκριση στις ανάγκες των πολιτών – καταναλωτών, θετικότερη επίδραση στο περιβάλλον, ασφαλέστερο και ευχάριστο εργασιακό περιβάλλον, ικανοποιημένο και παραγωγικό ανθρώπινο δυναμικό και καλύτερες εργασιακές σχέσεις.

Ο ΣΕΒ υποστηρίζει την ιδέα της προσβολής και παραγωγής της έννοιας της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης ενστερνιζόμενος τις προσπάθειες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για ανάπτυξη της γνώσης σχετικά με πολιτικές και πρακτικές απάνω στον τομέα αυτόν, καθώς και για ενσωμάτωση και ανταλλαγή εμπειριών και καλών πρακτικών (best practices) μεταξύ επιχειρήσεων.

Η εταιρική κοινωνική ευθύνη (ΕΚΕ) τυγχάνει την προσοχή της ΕΕ, η οποία κα θεσμοθέτησε το Ευρωπαϊκό Πολυμερές Φόρουμ για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη (European Multistakeholder Forum on CSR).

Το Πολυμερές Φόρουμ έχει σκοπό την προώθηση της καινοτομίας , της διαφάνειας, της σύγκλισης και της ανταλλαγής καλών πρακτικών και εργαλείων, ενθαρρύνοντας τις επιχειρήσεις και τους άλλους stakeholders (εμπορικές ενώσεις, μη κυβερνητικούς οργανισμούς, επενδυτές και καταναλωτές) να ενσωματώσουν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τις πρακτικές της ΕΚΕ.

Το CSR EMS Forum συνεδριάζει σε πολιτικό επίπεδο (ολομέλεια) σχετικά με το πρόγραμμα εργασίας, τις κατευθυντήριες γραμμές και την εσωτερική αξιολόγηση της προόδου και σε επίπεδο θεματικών συζητήσεων στρογγυλής τραπέζης (round tables) για την εφαρμογή του προγράμματος εργασίας. Το Forum θα πρέπει να παρουσιάσει ως το τέλος του 2004 έκθεση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με το έργο του και στη συνέχεια εκείνη θα αξιολογήσει τα αποτελέσματα και θα προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για την περαιτέρω προώθηση της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης σε ευρωπαϊκό επίπεδο.

Ο ΣΕΒ συμμετέχει μέσω της UNICE (Ευρωπαϊκή Οργάνωση Εργοδοτικών και Βιομηχανικών Οργανώσεων) με εκπροσώπους του τόσο στα θεματικά round tables όσο και εκ περιτροπής στο CSR EMS Forum. Ως γνωστόν, ο ΣΕΒ έχει εντάξει στην αποστολή του (mission statement) τη σύγχρονη έννοια του εταιρικού πολίτη και τη σημασία της κοινωνικής ευαισθησίας για τις επιχειρήσεις που επιθυμούν να διαδραματίσουν έναν ενεργότερο ρόλο απέναντι στις αλλαγές που συμβαίνουν στην παγκόσμια κοινωνία.

Παράλληλα συμμετέχει ως ιδρυτικό μέλος στο Ελληνικό Δίκτυο για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη , που ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 2000 από 13 εταιρείες και τρεις επιχειρηματικούς φορείς με σκοπό την προώθηση της έννοιας της κοινωνικής ευαισθησίας και ευθύνης των επιχειρήσεων και την ευαισθητοποίηση της επιχειρηματικής κοινότητας και τη μεταφορά και διάδοση καινοτόμων προσεγγίσεων κα καλών πρακτικών.

Στον ΣΕΒ θεωρούμε ότι η επιτυχής ανάληψη της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης σημαίνει πλήρης και ορατή ενστάλαξη της στο πνεύμα της επιχείρησης , από τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και τις πολιτικές ως την καθημερινή λήψη των αποφάσεων, ενώ η συνολική επίδοση μιας επιχείρησης αξιολογείται με βάση τη συνδυασμένη συμμετοχή της στην οικονομική ευημερία, στην περιβαλλοντική ποιότητα και το κοινωνικό γίγνεσθαι.

Αξίζει όμως να τονισθεί ότι δεν υπάρχει μια ενιαία «συνταγή» εταιρικής κοινωνικής ευθύνης που να ταιριάζει απόλυτα σε κάθε επιχείρηση. Για να είναι επιτυχής αυτές οι δράσεις πρέπει να αναπτύσσονται εθελοντικά από τις εταιρείες και οι σχετικές ενέργειες να είναι προσαρμοσμένες στα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά κάθε επιχείρησης και στις συγκεκριμένες τοπικές συνθήκες , καθώς νομοθετικά καθοριζόμενες υποχρεώσεις θα αλλοίωσαν το νόημα και κατ' επέκταση την ουσία της κοινωνικής υπευθυνότητας και θα λειτουργούσαν ανασταλτικά στην επιτυχή πορεία που έχουμε ήδη διανύσει.

Ο επιχειρηματικός κόσμος και η συλλογική του έκφραση μπορεί να συμβάλλει στις εξελίξεις και να στηρίξει την κοινωνική συνοχή. Ο ΣΕΒ καλεί όχι μόνο τις εταιρείες – μέλη του , αλλά και τον ευρύτερο επιχειρηματικό κόσμο να συμβάλλει με συγκεκριμένες ενέργειες προς την κατεύθυνση αυτή. Η κοινωνική ευθύνη των επιχειρήσεων αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς τα εμπρός για την κατανόηση των αρχών και των πρακτικών βάσει των οποίων οι επιχειρήσεις μπορούν να ανταπεξέλθουν καλύτερα στις υποχρεώσεις τους ως πολιτών και γειτόνων σε ένα κόσμο που αλλάζει ταχύτατα. Η επιχειρηματικότητα δεν υπάρχει ως έννοια αποκομμένη από την κοινωνία. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις είναι αναπόσπαστο τμήμα της κοινωνίας μέσα στην οποία λειτουργούν.

4.4 **Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος**

4.4.1 Βασικές αρχές

Βασικά στοιχεία της εταιρικής διακυβέρνησης αποτελούν η διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και ο εσωτερικός έλεγχος, των οποίων οι πρακτικές στην Ελλάδα φαίνεται να χρήζουν σημαντικής βελτίωσης. Τα τελευταία χρόνια έχει βελτιωθεί το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης, τόσο στις ΗΠΑ όσο και στην Ευρώπη. Τα σημεία που χρήζουν βελτίωση σύμφωνα με την έρευνα έχουν ως εξής²⁸ :

- ✚ Η στελέχωση –λειτουργία των διοικητικών συμβουλίων, τόσο βάσει ποιοτικών όσο και ποσοτικών κριτηρίων
- ✚ Υποχρεωτική καθιέρωση διαφορετικού προσώπου στην προεδρία του διοικητικού συμβουλίου(πρόεδρος Δ.Σ) και στην ανώτατη διοίκηση της εταιρίας(διευθύνων σύμβουλος).
- ✚ Καθορισμός των αποδοχών βάσει συγκεκριμένων διαδικασιών ώστε να εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία των σχετικών αποφάσεων.
- ✚ Σύσταση χρήσιμων υποεπιτροπών του δ.σ και στους λοιπούς πλην των τραπεζικών κλάδους, με σκοπό την αποτελεσματικότερη κατανόηση αρμοδιοτήτων, την καλύτερη παρακολούθηση τους και την αποτελεσματικότερη διαχείριση των κινδύνων της επιχείρησης.
- ✚ Καθιέρωση επιτροπής ελέγχου σε όλες τις εισηγμένες στο Χ.Α επιχειρήσεις και οργανισμούς στα πρότυπα του τραπεζικού κλάδου.
- ✚ Βελτίωση της συνεργασίας εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.
- ✚ Βελτίωση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων της επιτροπής κεφαλαιαγοράς.

²⁸ Άρθρο του Ανδρέα Κουτούπη μέλους του Δ.Σ Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, Ναυτεμπορική , 25 Ιουνίου 2007

4. 4. 2 Διαχείριση κινδύνων

Παρόλο, που έχει συντελέσει σημαντική βελτίωση στην εφαρμογή βέλτιστων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης στις εισηγμένες στο Χ.Α επιχειρήσεις, δυστυχώς, όπως έχουν καταδείξει έρευνες η μεθοδολογία διαχείρισης των επιχειρηματικών κινδύνων αποτελεί άγνωστη λέξη για τη συντριπτική πλειονότητα των εισηγμένων στο Χ.Α επιχειρήσεων και οργανισμών. Χαρακτηριστικό γνώρισμα των ανωτέρω αποτελεί η έλλειψη υιοθέτησης μεθοδολογίας αναγνώρισης των επιχειρηματικών κινδύνων. Επί του παρόντος, φαίνεται ότι όποιοι κίνδυνοι εντοπίζονται από τις διοικήσεις των οργανισμών συζητούνται συνήθως άτυπα ή σαν ενδεχόμενα προβλήματα στις συνεδριάσεις των διοικητικών συμβουλίων, δηλαδή χωρίς ο εντοπισμός, η αξιολόγηση και η διαχείριση τους να έχει προέλθει από σχετική συστηματική διαδικασία.

Σημαντική παράλειψη του νόμου 3016/17-05-20002 περί εταιρικής διακυβέρνησης κρίνουμε την απουσία της υποχρέωσης αναφοράς των εισηγμένων στο Χ.Α, ως προς τη στρατηγική διαχείριση των αναγνωρίσιμων κινδύνων προς τους μετόχους, το λοιπό επενδυτικό κοινό και τον κάθε ενδιαφερόμενο για την επιχείρηση. Εντούτοις, ένας μεγάλος αριθμός εταιριών δημοσιοποίησαν τέτοιου είδους αναφορές, συνήθως επιλεκτικές, οι οποίες σε καμία περίπτωση δε διασφαλίζουν τους μετόχους ως προς την επάρκεια των σχετικών αποφάσεων και ως προς την ορθότητα-πληρότητα των αναγνωρισμένων κινδύνων.

4. 4. 3 Κανονισμοί λειτουργίας

Παρά τη βελτίωση που συντελέστηκε στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, έπειτα από την εισαγωγή του νόμου 3016/17-05-2002 περί εταιρικής διακυβέρνησης, δε φαίνεται να λειτουργεί το κατάλληλα θεσμοθετημένο πλαίσιο λειτουργίας που θα ενίσχυε αυτά. Αυτό σε μεγάλο βαθμό οφείλεται στον οικογενειακό χαρακτήρα πολλών εισηγμένων στο Χ.Α επιχειρήσεων και οργανισμών, οι οποίες διοικούνται κυρίως βάσει πρακτικών που έχουν επιβληθεί από τις διοικήσεις άτυπα, με χαρακτήρα εθιμικού δικαίου.

Εύκολα αντιλαμβάνεται κάποιος ότι η οργάνωση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στις μη εισηγμένες θα απέχει από διεθνείς βέλτιστες πρακτικές. Ειδικά για την ανάπτυξη εσωτερικών κανονισμών λειτουργίας, η οποία επιβάλλεται από το νόμο 3016 περί εταιρικής διακυβέρνησης διαπιστώθηκε ασάφεια του νόμου ως προς αναλυτικό περιεχόμενο αυτών, γεγονός που έχει ως αντίκτυπο οι επιχειρήσεις στην συντριπτική πλειονότητα τους να αντιλαμβάνονται τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας με διαφορετική οργάνωση δομή και περιεχόμενο.

Επίσης, στο πλαίσιο της αυξημένης διαφάνειας προς το επενδυτικό κοινό και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους για την εταιρεία, θεωρείται κρίσιμη η υποχρεωτική δήλωση της διοίκησης της κάθε εισηγμένης από Χ.Α επιχείρησης σχετικά με την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης των κινδύνων στο ετήσιο δελτίο.

4. 4. 4 Προτάσεις βελτίωσης

Οι ελεγκτικές δραστηριότητες επί των εισηγμένων στο Χ.Α επιχειρήσεων χρήζουν σημαντικής βελτίωσης. Οι σημαντικότερες προτάσεις είναι :

1. Οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου των εισηγμένων στο Χ.Α επιχειρήσεων πρέπει να ενισχυθούν ως προς την αποστολή , την οργάνωση, το ανθρώπινο δυναμικό , τη μεθοδολογία , τις εκθέσεις ελέγχου και τους τρόπους κοινοποίησης των αποτελεσμάτων των εργασιών τους ώστε να μπορούν να προσθέσουν αξία να δύναται να καλύψουν ελεγκτικά τους κινδύνους που χαρακτηρίζουν την επιχείρηση ή τον οργανισμό. Συστήνεται οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου αν διενεργούν τους ελέγχους με εστίαση τον κίνδυνο και όχι με βάση παραδοσιακών –εμπειρικών μεθόδων.
2. Επίσης, πρέπει να αναβαθμιστεί ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών, που πρέπει να δώσουν μεγαλύτερο βάρος στην επισκόπηση των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου. Προτείνεται η υποχρεωτική πιστοποίηση της επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο των εξωτερικών ελέγχων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές, καθώς επίσης και την εξέταση του ενδεχομένου περιοδικής επισκόπησης της επάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των εισηγμένων στο Χ.Α εταιριών από ορκωτό ελεγκτή ή ελεγκτική εταιρεία διαφορετική από αυτόν ή αυτή που διενεργεί τον εξωτερικό έλεγχο στα πρότυπα του τραπεζικού κλάδου.
3. Τέλος, πρέπει η ίδια η επιτροπή κεφαλαιαγοράς να αναβαθμίσει τον ελεγκτικό της ρόλο, δίνοντας έμφαση στην πρόληψη παρά στην καταστολή, προκειμένου να διαφυλάξει το επενδυτικό κοινό από τυχόν ενέργειες που διασφαλίζουν τα συμφέροντα του. Συγκεκριμένα, πρέπει να ενισχυθούν οι έλεγχοι συμμόρφωσης με το νόμο 3016 περί εταιρικής διακυβέρνησης , την απόφαση 5-204 της επιτροπής κεφαλαιαγοράς κυρίως ως προς την επάρκεια των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου, τη συμμόρφωση με τους κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης και τη λειτουργία των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου που δραστηριοποιούνται σε αυτές.

5.1 Ιστορικό

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Εξάλλου, η εναρμόνιση αυτού του θέματος θεωρείται σημαντική για το « [πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες](#)²⁹ » -ΠΔΧΥ. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων ΔΛΠ, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

5.2 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα ΔΛΠ είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών που εδράζονται σε βασικές παραδοχές και εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό μια αντικειμενική προσέγγιση της εικόνας των επιχειρήσεων όπως αυτή αποτυπώνεται στους ισολογισμούς. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ (IAS/IFRS) επιφέρει πληθώρα μεταβολών και καινοτομιών στον τρόπο παρακολούθησης και παρουσίασης των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων η οποία οδηγεί σε μεγαλύτερη διαφάνεια και σημαντική πληροφόρηση προς τα “ έξω” ,περιορισμό αυθαίρετων συμπερασμάτων και λογιστικών χειρισμών ,πλουσιότερη δημόσια χρηματοοικονομική ενημέρωση γεγονότα που παρέχουν τη δυνατότητα σε αναλυτές και αναλυτές για καλύτερη σύγκριση μεταξύ επιχειρήσεων και τελικά ενισχυμένη προστασία της επενδυτικής κοινότητας.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ και των διερμηνειών μόνο συνολική και ενιαία είναι δυνατή, γιατί απαγορεύεται ρητά από το ΔΛΠ 1 παράγραφος 11 η επιλεκτική εφαρμογή. Στο εξωτερικό αλλά και στη χώρα μας αν υπάρχει έστω και μια παρατήρηση στην έκθεση ελέγχου του ορκωτού λογιστή η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς απαιτεί αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων αλλιώς επιβάλλονται κυρώσεις.

Επειδή τα ΔΛΠ και οι διερμηνείες παρέχουν πολλές ευχέρειες στις εκτιμήσεις της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων κλπ απευθύνονται ουσιαστικά σε συνετούς επιχειρηματίες .Βέβαια η σύνεση αποτελεί βασική αρχή κατά τον ΚΝ 2190/1920.

²⁹http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ως εξής :
 1. υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
 2. προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά το νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών.

5.3 Ποια είναι τα Δ.Λ.Π και ποια τα βασικά όργανα κατάρτισης τους

Στα πρότυπα ,ο τίτλος τους είναι ενδεικτικός των προβλέψεων που αναφέρεται το καθένα , ενώ η αρίθμηση τους είναι τυχαία και χρησιμοποιείτε μόνο από τους οικονομολόγους χάριν συντομίας , αυτά είναι³⁰:

Δ.Λ.Π 1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.

Δ.Λ.Π 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Δ.Λ.Π 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.

Δ.Λ.Π 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ , ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.

Δ.Λ.Π 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Δ.Λ.Π 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.

Δ.Λ.Π 12 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Δ.Λ.Π 14 ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ..

Δ.Λ.Π 15 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ.

Δ.Λ.Π 16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.

Δ.Λ.Π 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.

Δ.Λ.Π 18 ΕΣΟΔΑ.

Δ.Λ.Π 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ.

Δ.Λ.Π 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΕΙΣ.

³⁰ <http://www.ssel.gr/content/view/4/6/1/0/>

- Δ.Λ.Π 21** ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ.
- Δ.Λ.Π 22** ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.
- Δ.Λ.Π 23** ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.
- Δ.Λ.Π 24** ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.
- Δ.Λ.Π 26** ΛΟΓΙΣΤ. ΑΡΧΕΣ & ΓΝΩΣΤ/ΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΟΙΚΟΝΟΜ. ΚΑΤΑΣ/ΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΡΟΓ/ΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ.
- Δ.Λ.Π 27** ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ.
- Δ.Λ.Π 28** ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.
- Δ.Λ.Π 29** ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.
- Δ.Λ.Π 30** ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝ. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.
- Δ.Λ.Π 31** ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.
- Δ.Λ.Π 32** ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
- Δ.Λ.Π 33** ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.
- Δ.Λ.Π 34** ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.
- Δ.Π.Χ.Α 5** ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.
- Δ.Λ.Π 36** ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.
- Δ.Λ.Π 37** ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ , ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.
- Δ.Λ.Π 38** ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ - ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ .
- Δ.Λ.Π 39** ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ -ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.
- Δ.Λ.Π 40** ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ .
- Δ.Λ.Π 41** ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ.
- Δ.Π.Χ.Α 1** ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Τα βασικά όργανα³¹ κατάρτισης των προτύπων είναι:

- Η [Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων](#)
- Το [Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων](#) (IASB)
- Η [Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων](#) (SAC)
- Η [Επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης](#) (IFRIC)
- Η [Ευρωπαϊκή Ένωση](#)

5.4 Δημιουργία και σκοπός των Δ.Λ.Π

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, νομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων³².

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους.

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

Μάλιστα από το Μάρτιο του 2001 έχει αποφασιστεί ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται στο μέλλον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (ΔΠΧΠ). Ωστόσο από τότε δεν έχει εκδοθεί οποιοδήποτε ΔΠΧΠ.

5.5 Καθιέρωση των Δ.Λ.Π στην Ελλάδα

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση³³.

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003.

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

³¹ <http://el.wikipedia.org/wiki/>

³² <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

³³ <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.).

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

5.6 Διαφορές ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και ΕΛΠ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει λογιστικές οδηγίες (directives : 68/151/ΕΟΚ, 77/91/ΕΟΚ, 78/855/ΕΟΚ, 78/660/ΕΟΚ, 82/891/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ, 86/635/ΕΟΚ, κ.λπ.) που αποτελούν τα δικά της λογιστικά πρότυπα, με τα οποία έχει προσαρμόσει η Ελλάδα όπως και άλλες χώρες-μέλη, τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας της περί εταιριών, καθώς και τη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και Κλαδικά).

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΛΠ) - Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), παρουσιάζονται: α) στην σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων, β) τη διαφορετική αντιμετώπιση από πλευράς λογιστικής απεικόνισης επιχειρηματικών γεγονότων και γ) στις περιπτώσεις ενοποίησης Οικονομικών Καταστάσεων εταιριών.

Η Ε.Ε, προκειμένου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών των χωρών- μελών, που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο, να είναι συγκρίσιμες όχι μόνο σε κοινοτικό επίπεδο αλλά και σε διεθνές, μετά από πολλούς δισταγμούς αποφάσισε τελικά την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την υποχρεωτική εφαρμογή τους από την 01/01/2005 από όλα τα κράτη μέλη. Τα αρμόδια όργανα της Ε.Ε προχώρησαν προσεκτικά στη λήψη της απόφασης αυτής, προσπαθώντας να απλοποιήσουν ή να παρακάμψουν ότι θεωρείται πολύπλοκο και όχι απαραίτητο³⁴.

³⁴ Περιοδικό Ο Λογιστής, τεύχος 639, σελ 1176

Πίνακες με τις διαφορές Ελληνικών Λογιστών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα³⁵

Κύριες διαφορές με τα εν ισχύ Ελληνικά GAAP (ΕΓΛΣ, ΚΒΣ, Ν.2190/20, Ν.2238/94).	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	
Greek GAAP	IFRS
• Ισολογισμός	• Ισολογισμός
• Προσάρτημα	• Μεταβολών καθαρής θέσης
• Έκθεση Διαχείρισεως	• Κατάσταση Ταμειακών Ροών cash flow statement
	• Αναλυτικά Πληροφοριακά στοιχεία
	• Κέρδη ανά μετοχή

	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
Έξοδα κτήσεως Παγίων στοιχείων (συμβολαιο //φικά Φόροι μεταβ //σης κλπ .)	Χρεώνονται στις Ασώματες Ακινήτοποιήσεις	Προσαυξάνουν την αξία των παγίων (ΔΛΠ 16)
Τόκοι Δανείων κατασκευαστικής περιόδου	Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	Προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου (ΔΛΠ 23)

³⁵ Χρήστος Μπαϊκαράκταρης, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , 15 Μαΐου 2008
<http://www.mbasociety.gr/uploads/BW2008/Bairaktaris.pdf>

	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
Έξοδα κτήσεως Παγίων στοιχείων (συμβολαιογραφικά Φόροι μεταβίβασης)	Χρεώνονται στις ασώματες ακινητοποιήσεις	Προσαυξάνουν την αξία των παγίων ΔΛΠ 16
Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	Έξοδα πολυετούς απόσβεσης(1 έως 5 έτη)	Προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του παγίου ΔΛΠ 23

	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
Ανταλλακτικά μεγάλης αξίας για τη χρησιμοποίηση τους σε πάγια	Αποθέματα	Πάγια
Επιχορηγήσεις	Πιστώνονται στην καθαρή θέση	Πιστώνεται σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού και μεταφέρονται σταδιακά στα αποτελέσματα επόμενων χρήσεων

	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
Ασώματες ακινητοποιήσεις	Προβλέπεται ευρεία γκάμα εξόδων που χρεώνονται (πχ. Έξοδα ερευνών, αποσβένονται σε 1 έως 5 έτη)	Δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά IFRS αλλά καταχωρούνται στο R&L
Συναλλαγματικές διαφορές	Κοινή αντιμετώπιση στα αποτελέσματα χρήσεως. Εξαιρέση : χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από έντονες μεταβολές Ξ,Ν που βάσει υπουργικών αποφάσεων αποσβένονται σταδιακά από 1-5 έτη (GREEK GAAP) Επίσης χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δανείων για απόκτηση περιουσιακών δανείων	
	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
	Προσδιορισμός κόστους κτήσης	
Αποθέματα	FIFO, LIFO Weighted average Πρότυπο κόστος	FIFO Weighted average (ΔΛΠ 2)
	Μεταγενέστερη αποτίμηση	
	Στην min μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας	Στην min μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας και στη καθαρή αξία ρευστοποίησης

	Greek GAAP	<u>IFRS</u>
Μερίσματα πληρωτέα	Εμφανίζονται στις υποχρεώσεις του Ισολογισμού	Εμφανίζονται στην καθαρή θέση του ισολογισμού, μεταφέρονται στις υποχρεώσεις μετά την έκκριση από τη Γ.Σ
Φόροι εισοδήματος	Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων	Δαπάνη στα αποτελέσματα χρήσεως
Αναβαλλόμενοι φόροι	Δεν καταχωρούνται	Καταχωρούνται στον Ισολογισμό και στα R&L(ΔΛΠ 12)

5.7 Μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη από τα ΔΠΧΠ

«Ο διεθνής ελεγκτικός οίκος GRANT THORNTON³⁶ παρουσίασε σε μια εκδήλωση τα αποτελέσματα μιας έρευνας για τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις εισηγμένες στο Χ.Α εταιρείες.

Από την έρευνα αυτή προκύπτει το συμπέρασμα ότι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης είχαν ως αποτέλεσμα τις σημαντικές μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων, οι οποίες με τη σειρά τους φαίνεται ότι στη πλειονότητα τους ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις πληροφόρησης των ΔΠΧΠ. Προβλήματα εμφανίζονται στην επάρκεια γνωστοποιήσεων κάποιων προτύπων, χωρίς να είναι ικανά να αλλοιώσουν τη συνολική θετική εικόνα. Παρ'όλα αυτά, μόνο στο 50,5% των εταιρειών η έκθεση ελέγχου χορηγείται με τη σύμφωνη γνώμη του ορκωτού ελεγκτή, χωρίς θέματα έμφασης ή εξαίρεσης. Είναι ανησυχητικό καθώς πολλές εταιρείες δεν ενσωματώνουν τις παρατηρήσεις των ελεγκτών στις οικονομικές τους καταστάσεις. Ανησυχητική είναι και η διαπίστωση ότι τυχόν ελλείψεις γνωστοποιήσεων δεν θεωρούνται αρκετά σημαντικές, ώστε να οδηγούν σε έκθεση ελέγχου με εξαίρεση λόγω μη εφαρμογής κάποιου ΔΠΧΠ.

³⁶ www.xak.com/gmain/newsshow.asp?id=75945, 30 Ιουλίου 2007. Αποτελέσματα έρευνας του ελεγκτικού οίκου Grant Thornton για διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Συμπεράσματα

Από την ανάλυση εφαρμογής των απαιτήσεων προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα.

- ✚ Μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο παρουσίασης των ταμειακών τους ροών.
- ✚ Παρατηρούνται περιπτώσεις στο πίνακα μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, απε υθείας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων , χωρίς να συνδέονται από απαραίτητες γνωστοποιήσεις.
- ✚ Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητα τους οι εταιρίες δε γνωστοποιούν ποια από τα αποθεματικά που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια (ειδικότερα στα αποτελέσματα εις νέον) δεν είναι πραγματοποιημένα και σχετίζονται με αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες.
- ✚ Στο σύνολο τους γνωστοποιούν επαρκώς σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 2 τις παροχές που βασίζονται στην αξία των συμμετοχικών τους τίτλων. Η επίδραση στα αποτελέσματα από την εφαρμογή του προτύπου δε φαίνεται να είναι σημαντική, ενώ ερωτήματα υπάρχουν σχετικά με τον τρόπο μέτρησης της δαπάνης .
- ✚ Διαμορφώνεται σταδιακά η τάση να αναγνωρίζονται άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά τη διαδικασία κατανομής του κόστους αγοράς θυγατρικών και συγγενών, εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΠΧΠ 3. Με τον τρόπο αυτόν , μειώνεται η αναγνωρισμένη υπεραξία η οποία πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αποσβένεται.
- ✚ Βελτιώνεται ο βαθμός επάρκειας των παρερχομένων πληροφοριών που έχουν να κάνουν με γνωστοποιήσεις σχετικές με την υπεραξία που προκύπτει από εξαγορές επιχειρήσεων , χωρίς όμως να έχει φτάσει σε ικανοποιητικό βαθμό.
- ✚ Προβλήματα εμφανίζονται στη παράθεση γνωστοποιήσεων σχετικά με ελέγχους μείωσης της αξίας της υπεραξίας. Πολλές εταιρίες αναφέρουν ότι διενεργούν ελέγχους χωρίς να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες. Ακόμα λιγότερες είναι οι εταιρίες, οι οποίες τελικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα με ζημιές μείωσης της αξίας της υπεραξίας.
- ✚ Ικανοποιητική είναι η επάρκεια των γνωστοποιήσεων που σχετίζεται με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις και κατεχόμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι όλο και περισσότερο εταιρίες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του προτύπου σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- ✚ Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρίες προχώρησαν σε αναμορφώσεις και αναταξινομήσεις σε κονδύλι α προηγούμενων χρήσεων , γνωστοποιώντας τις μεταβολές.
- ✚ Προβλήματα παρουσιάζονται σχετικά με τις γνωστοποιήσεις σημαντικών παραδοχών και εκτιμήσεων της διοίκησης. Οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται πολλές φορές δεν είναι αναλυτικές, χωρίς όμως να μπορεί να εκτιμηθεί σε όλες τις περιπτώσεις η σημαντικότητα παράληψης. Αντίθετα , οι περισσότερες εταιρίες παρέχουν επαρκείς παραπομπές σε σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- ✚ Ανεπαρκείς παρουσιάζονται σχετικά με τις γνωστοποιήσεις προβλέψεων φόρων. Πολλές εταιρίες δε σχηματίζουν προβλέψεις

- (γεγονός που επισημαίνεται και από τις παρατηρήσεις των ελεγκτών), ενώ υπάρχουν αρκετές εταιρίες, οι οποίες διενεργούν προβλέψεις, τις οποίες δε γνωστοποιούν διακριτά. (περιλαμβάνονται σε λοιπές προβλέψεις)
- ✚ Παρατηρούνται παραλείψεις στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπου πολλές φορές παρατηρείται το γεγονός να μη γνωστοποιούνται οι ακινητοποιήσεις και οι επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων.
 - ✚ Διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις διενεργούν προβλέψεις για διάφορους κινδύνους και απεικονίζουν, βάσει αναλογιστικών μελετών, τις υποχρεώσεις προς το προσωπικό τους.
 - ✚ Ανησυχίες προκαλεί το γεγονός ότι σε αρκετές κατηγορίες επιχειρήσεων έχουν σχηματιστεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, υψηλότερες των αναβαλλομένων φορολογικών υποχρεώσεων. Το ερώτημα που εύλογα ανακύπτει είναι εάν όντως θα μπορέσουν οι εταιρίες να ανακτήσουν αυτές τις απαιτήσεις.
 - ✚ Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητα τους οι εταιρίες δεν κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού, ακολουθώντας τη βασική μέθοδο του ΔΛΠ 23. το γεγονός αυτό ενδεχομένως να δημιουργήσει προβλήματα στο μέλλον, μιας που με την αναθεώρηση του προτύπου, αυτή η πολιτική καταργείται (καθιστώντας υποχρεωτική την κεφαλαιοποίηση).
 - ✚ Επαρκώς γνωστοποιεί η πλειονότητα των εταιρειών τις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, χωρίς να μπορούν να εκτιμηθούν τυχόν περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγνωρίζονται συνδεδεμένα μέρη. Τυχόν ανεπάρκειες εντοπίζονται σε γνωστοποιήσεις σχετικές με αποδοχές βασικών διοικητικών στελεχών.
 - ✚ Προβλήματα παρουσιάζονται στην εφαρμογή των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 για χρηματοοικονομικά εργαλεία, παρατηρούνται δε προβλήματα σχετικά με τη διακριτή γνωστοποίηση τυχόν κερδών ή ζημιών σε εύλογη αξία. Ειδικότερα, αρκετές εταιρίες δ γνωστοποιούν διακριτά την επίδραση στο αποτέλεσμα από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων, καθώς και την επίδραση στα ίδια κεφάλαια από την αποτίμηση διαθέσιμων προς την πώληση περιουσιακών στοιχείων.
 - ✚ Ανησυχητικό είναι το γεγονός ότι ένας αριθμός εταιριών δεν αποτιμά τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογες αξίες, λόγω αδυναμίας προσδιορισμού της εύλογης αξίας τους.
 - ✚ Σημαντικές παραλήψεις παρατηρούνται στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών κινδύνων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις. Η πλειονότητα των επιχειρήσεων δεν παρουσιάζει τις απαραίτητες αριθμητικές αναλύσεις και επεξηγήσεις και περιορίζεται σε απλή αναφορά των κινδύνων.
 - ✚ Επισημαίνεται ότι καμία εταιρία δε προχώρησε σε πρόωρη υιοθέτηση του ΔΠΑΠ 7 (εφαρμογή 01/01/02007). Το γεγονός αυτό δημιουργεί ερωτηματικά ως προς το βαθμό ετοιμότητας των εταιρειών, να υιοθετήσουν το καινούργιο πρότυπο.

- ✚ Παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις δεν εμφανίζουν τάσεις κεφαλαιοποίησης δαπανών ανάπτυξης
- ✚ Σημαντική είναι η επίδραση από την εφαρμογή του ΔΛΠ 40 τόσο στον ισολογισμό όσο και στα αποτελέσματα χρήσης από την αναγνώριση επενδύσεων σε ακίνητα. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρίες κατέχουν επενδύσεις σε ακίνητα το αποτέλεσμα της αποτίμησης σε εύλογες αξίες των επενδύσεων διαμορφώνει σε σημαντικό βαθμό το αποτέλεσμα της χρήσης.
- ✚ Καθοριστική είναι η επίδραση εφαρμογής του ΔΛΠ 41 και η αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων καθορίζει κατά κύριο λόγο το αποτέλεσμα της χρήσης των εταιριών που κατέχουν τέτοια στοιχεία.

Παρατηρήσεις των ορκωτών Ελεγκτών

1. Στο 50,5 % των εταιριών χορηγήθηκε έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη.
2. Στο 43,5 % χορηγήθηκε έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη και θέματα με αρνητική γνώμη.
3. Στο 6% των εταιρειών χορηγήθηκαν πιστοποιητικά με εξαιρέσεις ή με αρνητική γνώμη.
4. Το 86% των περιπτώσεων εκθέσεων ελέγχου , οι οποίες παρείχαν θέματα έμφασης ή εξαίρεσης , αφορούσε αβέβαιη έκβαση μελλοντικών φορολογικών ελέγχων τις προηγούμενες χρήσεις , οι οποίες είναι ανέλεγκτες από τις φορολογικές αρχές.
5. Το 13% των περιπτώσεων πιστοποιητικών που παρείχαν θέματα έμφασης ή εξαίρεσης, αφορούσε θέματα όπως επισήμανση τυχόν αβεβαιότητας δυνατότητας συνέχισης της δραστηριότητας, λόγω χαμηλών ιδίων κεφαλαίων.
6. Το 10% των παρατηρήσεων (έμφασης ή εξαίρεσης) αφορούσε την έκβαση τυχόν εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων(15 εταιρίες) ενώ το 8% τη διενέργεια αναμορφώσεων αναταξινόμησεων στις προηγούμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
7. Αν και συναντούμε όλους τους τύπους εκθέσεων , βασική διαπίστωση είναι η προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών στις αρχές των ΔΠΧΠ και ο σχετικά ομοιόμορφος τρόπος αντιμετώπισης από τους ελεγκτές στα βασικά θέματα και συμπεράσματα του ελέγχου τους.»

5.8 Προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ

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 υιοθέτησης τους. Λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω σχόλιο - σχετικά με το διαφορετικό χειρισμό λογιστικών γεγονότων-, είναι αυτονόητο ότι οι 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.

6.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση οικονομικής θέσεως μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από αυτή.

Με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων επιδιώκεται η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχειρήσεως, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επί μέρους καταστάσεις³⁷ :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Προσάρτημα

6.2 Γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων**Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ. Λ. Π**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης.

Η επιχείρηση η οποία συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π , θα πρέπει να εφαρμόζει όλες τις απαιτήσεις όλων των Δ.Λ.Π και διερμηνειών. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις ,που η διοίκηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση σε κάποια ρύθμιση ενός προτύπου θα ήταν παραπλανητική και συνεπώς η παρέκκλιση από τη ρύθμιση είναι αναγκαία για να επιτευχθεί μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

- Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, τη φύση της παρέκκλισης, το χειρισμό που το πρότυπο θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τη συγκεκριμένη περίπτωση και το χειρισμό που υιοθετήθηκε.
- Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στα αποτελέσματα της χρήσεως, στα περιουσιακά στοιχεία, στις Υποχρεώσεις, στα Ίδια Κεφάλαια και στις Ταμειακές ροές της επιχείρησης και μάλιστα για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

³⁷<http://www.globaltraining.gr/media/GLOBAL/TOMOI%20SAMPLE%20PAGES/TOMOS%20B/DL/P7KATASTASITAMEIAKONROON.pdf>

Αποδεκτές λογιστικές μέθοδοι

Η διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους βάσει των οποίων οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι εναρμονισμένες με όλες τις ρυθμίσεις των Δ.Λ.Π και των Διερμηνειών.

Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση η διοίκηση πρέπει να αναπτύξει μεθόδους που να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι :

1. συναφείς προς τις ανάγκες για τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες και
2. αξιόπιστες ως προς το ότι απεικονίζουν πιστά την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα, ότι αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο, ότι είναι ουδέτερες από προκατάληψη, ότι έχουν συνταχθεί με σύνεση και ότι είναι πλήρεις από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.

Συνέχιση επιχειρηματικής δραστηριότητας

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση πάνω στην οποία καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρεί ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητα της.

Αυτοτέλεια των χρήσεων

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων, με εξαίρεση την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών. Με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων, οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται λογιστικά, όταν πραγματοποιούνται(και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα)

Σχετική με την αυτοτέλεια των χρήσεων είναι και η αρχή του συσχετισμού εσόδων και εξόδων, η οποία ορίζει ότι οι δαπάνες καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση της άμεσης σχέσης μεταξύ κόστους που πραγματοποιήθηκε και αντίστοιχου εσόδου που αποκτήθηκε.

Ομοιομορφία παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων

Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση εκτός αν :

- (α) Μια μεταβολή προβλέπεται ότι θα καταλήξει σε μια καταλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών ή
- (β) Μια μεταβολή απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π ή διερμηνεία

Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές παρουσιάσεως η επιχείρηση ταξινομεί και τις συγκριτικές πληροφορίες της.

Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά, πρέπει να συναθροίζονται με ποσά ίδιας φύσεως ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται χωριστά.

Συμψηφισμοί

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Δ.Λ.Π (η αφαίρεση των υποτιμήσεων δεν είναι συμψηφισμός).

Έσοδα και έξοδα πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνον όταν :

- Ένα Δ.ΛΠ το απαιτεί και το επιτρέπει
- Κέρδη, ζημιές και σχετικά έξοδα, που προκύπτουν από τις ιδέες όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, δεν είναι ουσιώδη.
- Κέρδη και ζημιές προκύπτουν από μια ομάδα ομοίων συναλλαγών(πχ συναλλαγματικές διαφορές).
- Από τα έσοδα αφαιρούνται οι σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή και αντίστροφα.

Για παράδειγμα :

- 2 Δαπάνες που ανακτώνται βάσει συμβατικού διακανονισμού με ένα τρίτο μέρος(πχ συμφωνία υπομίσθωσης) μειώνονται κατά το ποσό που ανακτάται.
- 2 Έκτακτα κονδύλια μπορούν να παρουσιάζονται καθαρά από τους σχετικούς φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας, ενώ τα ακαθάριστα εμφανίζονται στο προσάρτημα.

Συγκριτική πληροφόρηση

Η συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, πρέπει να γνωστοποιεί για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Δ.Λ.Π επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά.

Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό. Επίσης πρέπει για κάθε ανακατάταξη να γνωστοποιείται η φύση αυτής, το ποσό και η αιτία. Αν δεν είναι δυνατή η ανακατάταξη συγκριτικών ποσών η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την αιτία και τη φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει αν τα ποσά είχαν ανακαταταχτεί.

6.3 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Γενικά

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται τουλάχιστον ετησίως. Αν για κάποιους λόγους αλλάξει η ετήσια περίοδος και γίνει μεγαλύτερη ή μικρότερη θα πρέπει να γνωστοποιηθούν επιπρόσθετα στην καλυπτόμενη περίοδο και :

(α) Ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του έτους.

(β) Το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης :

(α) Να εκδίδονται μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

(β) Να συγκροτούνται με τα στοιχεία σαφώς εξατομικευμένα.

(γ) Να εμφανίζουν την επωνυμία της επιχείρησης, την καλυπτόμενη περίοδο , το τηρούμενο νόμισμα, το βαθμό ακριβείας των ποσών και αν καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

Ισολογισμός

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει, ανάλογα με τη φύση δραστηριοτήτων της, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία, όπως και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις, σε ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό.

Αν η επιχείρηση δεν επιλέξει την ανωτέρω κατάταξη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστότητας τους. Ανεξάρτητα όμως από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσιάσεως, μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν και να διακανονιστούν μετά από την παρέλευση δώδεκα μηνών.

Σημειώνεται ότι το βραχυπρόθεσμο μέρος των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις, αν η αρχική προθεσμία ήταν για την περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών και αν η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και η πρόθεση αυτή στηρίζεται σε συμφωνία αναμετάδοσης η οποία ολοκληρώνεται πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων.

Ο πίνακας Ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια :

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

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π , η όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης. Επίσης θα πρέπει η επιχείρηση να γνωστοποιεί στον πίνακα του Ισολογισμού ή στο Προσάρτημα

αναλυτικά στοιχεία, που αφορούν στα Ίδια Κεφάλαια (αριθμός μετόχων, ονομαστική αξία και προνόμια μετόχων, φύση και σκοπός των αποθεματικών, μερίσματα κ.λ.π).

Αποτελέσματα χρήσεως

Ο πίνακας της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων Χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια :

- Έσοδα
- Αποτελέσματα χρήσεως
- Χρηματοοικονομικά έξοδα
- Κέρδη και ζημιές από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Δαπάνη φόρου
- Κέρδη ή ζημιές από συνήθειες δραστηριότητες
- Έκτακτα κονδύλια
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π , ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική απόδοση της επιχείρησης.

Σχετικά με τις δαπάνες η επιχείρηση πρέπει να προβαίνει σε περαιτέρω ανάλυση στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στο προσάρτημα με έναν από τους εξής δύο τρόπους. Πρώτον, την ανάλυση των δαπανών κατ' είδος και δεύτερον, με την ανάλυση των δαπανών κατά λειτουργία.

Η πρώτη μέθοδος είναι απλή και εφαρμόζεται στις μικρές επιχειρήσεις και η δεύτερη μέθοδος αναφέρεται και ως μέθοδος του «Κόστους Πωλήσεων» και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρους του κόστους πωλήσεων, διαθέσεως και διοικητικών λειτουργιών.

Πίνακας μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων

Η κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζει, το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως, κάθε έσοδο ή έξοδο, κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια σύμφωνα με συγκεκριμένα Δ.Λ.Π και τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π αρ. 8.

Επιπλέον η κατάσταση αυτή ή το προσάρτημα πρέπει να εμφανίζει , μεταφορές κεφαλαίων από ή προς τους μετόχους και διανομές μερισμάτων, το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως και συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως, για κάθε κατηγορία κεφαλαίου ή αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

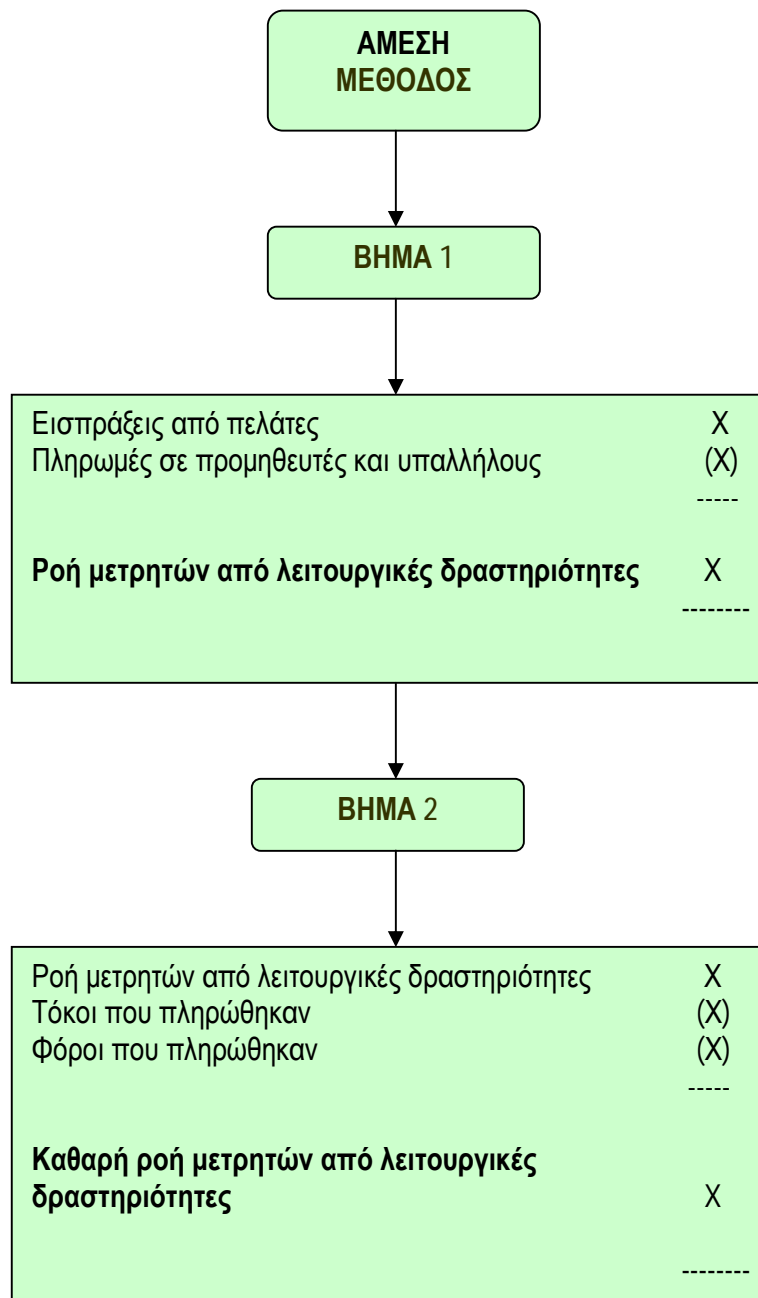
Κατάσταση ταμειακών ροών

Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 7. Αν και το ΔΛΠ 7 επιτρέπει τη χρήση οποιασδήποτε μεθόδου, αυτό ενθαρρύνει τις οντότητες να χρησιμοποιούν την *άμεση μέθοδο* λόγω του ότι παρέχει πληροφορίες

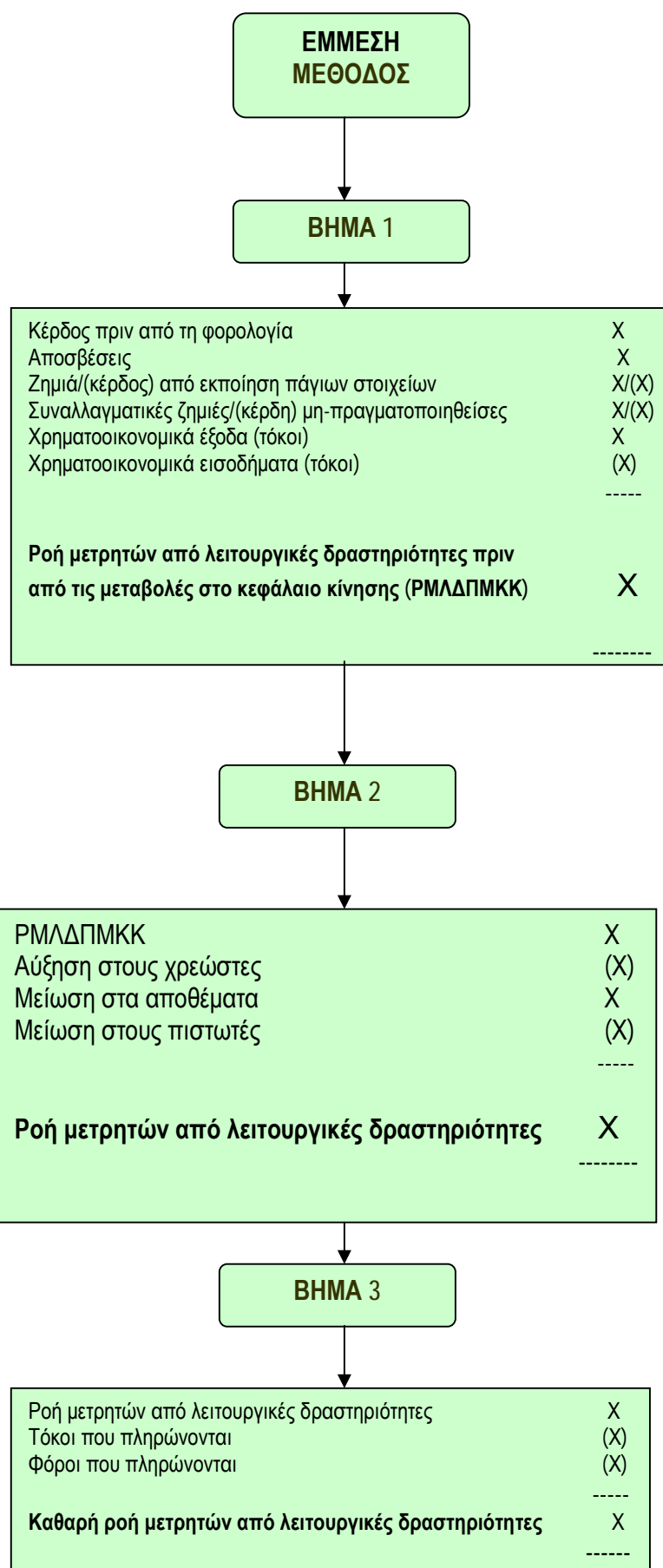
που είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμειακών ροών και οι οποίες δεν παρέχονται με την έμμεση μέθοδο. **Στην πράξη, όμως, έχει επικρατήσει η χρήση της έμμεσης μεθόδου.**

Η τεχνική προετοιμασίας της Κατάστασης Ταμειακών Ροών με βάση τις δύο μεθόδους διαφέρει **μόνο** στα βήματα που ακολουθούνται για τον υπολογισμό των **καθαρών ροών μετρητών από λειτουργικές δραστηριότητες**. Η τεχνική για την προετοιμασία του υπόλοιπου μέρους της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες) είναι η ίδια.

1) Τεχνική Προετοιμασίας - Άμεση Μέθοδος



2) Τεχνική Προετοιμασίας - Έμμεση Μέθοδος



Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους, που εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

Οι λογιστικές μέθοδοι που θα μπορούσε να παρουσιάσει μια επιχείρηση έχουν ενδεικτικά ως εξής :

- Λογισμός εσόδων
- Αρχές ενοποιήσεως
- Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- Κοινοπραξίες
- Καταχώρηση και απόσβεση/ απομείωση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Μεταφορά στους λογαριασμούς πολυετούς αποσβέσεως του δανειακού κόστους και άλλων δαπανών
- Συμβάσεις κατασκευών
- Επενδύσεις σε ακίνητα
- Χρηματοπιστωτικά μέσα και επενδύσεις
- Μισθώσεις
- Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης
- Αποθέματα
- Φόροι και αναβαλλόμενοι φόροι
- Προβλέψεις
- Κόστος παροχών στο προσωπικό
- Μετατροπή των ξένων νομισμάτων και αντιστάθμιση συναλλαγματικών κινδύνων
- Ορισμός των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων και η βάση για την κατανομή των δαπανών μεταξύ των τομέων
- Ορισμός των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων
- Λογιστική πληθωρισμού
- Κρατικές επιχορηγήσεις

Σημειώνεται ότι για πολλούς από τους ανωτέρω τομείς απαιτείται η γνωστοποίηση με βάση τα συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες , οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και απαιτούνται από Δ.Λ.Π. και να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Οι σημειώσεις του Προσαρτήματος, για να βοηθούν τους χρήστες στη γρήγορη κατανόηση αλλά και στη σύγκριση με τις καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων, θα πρέπει να παρουσιάζονται με την ακόλουθη σειρά:

- Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.
- Σημείωση των μεθόδων αποτίμησης και των λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν
- Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων με τη σειρά εμφάνισης τους σ' αυτές
- Άλλες οικονομικές γνωστοποιήσεις
- Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις

Άλλα στοιχεία, τα οποία δε γνωστοποιήθηκαν με άλλες οικονομικές καταστάσεις είναι :

- Έδρα, διεύθυνση, νομική μορφή και χώρα ίδρυσης της επιχείρησης
- Είδος εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων
- Επωνυμία της μητρικής επιχείρησης και της επικεφαλής μητρικής επιχείρησης ομίλου
- Αριθμός εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως ή μέσος όρος εργαζομένων στη χρήση.

6.4 Τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων

1. Περιουσιακά στοιχεία

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος, που βρίσκεται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης, ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

2. Υποχρεώσεις

Υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από προγενέστερα γεγονότα και ο διακανονισμός της αναμένεται να καταδείξει σε εκροή πόρων από την επιχείρηση, οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

3. Ίδια Κεφάλαια

Είναι το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

4. Έσοδα

Τα έσοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν έχει προκύψει μια αύξηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μια μείωση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

5. Έξοδα

– Τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν έχει προκύψει μια μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέεται με τη μείωση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μια αύξηση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

– Τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τρόπο ώστε να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα που προέρχονται κατευθείαν και από κοινού από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα, πχ το κόστος πωληθέντων αγαθών καταχωρείται κατά τον ίδιο χρόνο που καταχωρούνται τα έσοδα από την πώληση τους.

– Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων θα πρέπει και τα αντίστοιχα έξοδα να καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση διαδικασιών συστηματικής και ευλόγου κατανομής, πχ αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων.

– Μια δαπάνη η οποία δε παράγει μελλοντικά οικονομικά οφέλη καταχωρείται αμέσως στα αποτελέσματα χρήσεως.

– Μια δαπάνη καταχωρείται επίσης στα αποτελέσματα χρήσεως δημιουργείται μια υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση κάποιου περιουσιακού στοιχείου, πχ η δαπάνη που προκύπτει από τις εγγυήσεις πωλημένων προϊόντων.

– Σχετική με τα έξοδα είναι η υπ' αριθμό 6 διερμηνεία (παράγραφος 6) η οποία αναφέρει : «σύμφωνα με τις παραγράφους 89 και 90 του πλαισίου(και η ανάλογη εφαρμογή των παραγράφων 23 μέχρι 27 του Δ.Λ.Π 16) μεταγενέστερες δαπάνες για τροποποίηση υπάρχοντων συστημάτων λογισμικού πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα ,όταν αυτές

πραγματοποιούνται , εκτός αν είναι πιθανό ότι τέτοιες δαπάνες θα φέρουν το λογισμικό σε θέση να δημιουργεί οικονομικά οφέλη επί πλέον των αρχικώς εκτιμημένων και επί πλέον αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποτιμηθούν και αποδοθούν στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα».

6. Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, στα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σ' αυτές. Οι συνηθέστερες βάσεις αποτιμήσεως των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων είναι :

(α) Του ιστορικού κόστους

Τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε για να αποκτηθούν.

Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων, που αναμένεται να πληρωθούν για την εξόφληση τους.

(β) Του τρέχοντος κόστους

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθεί , αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, που θα χρειάζονταν για να διακανονιστούν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

(γ) Της ρευστοποιήσιμης αξίας

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, που θα μπορούσε να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού.

Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στη παρούσα(προεξοφλημένη) αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών που αναμένεται να πληρωθούν για την εξόφληση τους.

(δ) Της παρούσας αξίας

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στη παρούσα (προεξοφλημένη) αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών που αναμένονται από τα στοιχεία αυτά.

Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στη παρούσα (προεξοφλημένη) αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εκροών, που αναμένεται να προκύψουν για το διακανονισμό τους.

Η περισσότερο αποδεκτή βάση αποτίμησης είναι του ιστορικού κόστους η οποία μάλιστα σε ορισμένες περιπτώσεις συνδυάζεται με άλλε βάσεις αποτίμησης. Με αποτέλεσμα τα αποθέματα να απεικονίζονται σε μικρότερη τιμή, μεταξύ τιμής κτήσεως(ιστορικό κόστος) και ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους και τέλος, οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό για παροχές μετά αποχώρηση απεικονίζονται στην παρούσα αξία τους³⁸.

³⁸ Ελεγκτική, βασικές έννοιες και εφαρμογές, Α.Μηλιώνης, Θ.Παπαδάτου, Εκδόσεις ΑΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ, Κεφάλαιο 2, Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

7.1 Από την 1^η εφαρμογή των Δ.Λ.Π

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 ξεπεραστεί 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 ΚΒΣ 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 ΔΛΠ.

7.2 Κυριότερες επιδράσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π

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:

1. 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.
2. 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.
3. Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και το σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων.
4. Αρνητική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης είχαμε και από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση του Goodwill.
5. Σημαντικά θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
6. Θετική επίδραση σε μικρότερο βαθμό προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και αναστροφής αποσβέσεων τους.
7. 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:

- Σημαντικά θετική επίδραση είχαμε και από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- 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 διαθέσιμων 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 έρευνες που έχουν διεξαχθεί από διάφορες διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες 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%. 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 καταστάσεις³⁹.

7.3 Συμπεράσματα

Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών και οι οικονομικές εξελίξεις σε διεθνή και εθνικό επίπεδο, οδήγησαν στη δημιουργία μίας κοινής «Λογιστικής Γλώσσας» που στοχεύει στην κοινή λογιστική μεταχείριση και απεικόνιση των επιχειρηματικών συναλλαγών, παρέχοντας ταυτόχρονα πλήρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ο όρος ΔΠΧΠ αποτελεί ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, και μεθόδων που έχουν γίνει αποδεκτοί από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αποτελούν κοινοτική οδηγία) και αναπτύσσονται αποκλειστικά από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων IASB (International Accounting Standards Boards) η οποία και εκδίδει τις αρχές και τα πρότυπα. Με την καθιέρωση τους οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν μία ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη πληροφόρηση και τη μεγαλύτερη δυνατή διαφάνεια των επιχειρήσεων. Με την εφαρμογή τους μεταβλήθηκε σημαντικά η διάρθρωση της περιουσία των επιχειρήσεων και επηρεάστηκαν πολλοί κλάδοι της Ελληνικής Οικονομίας.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε το 1973 με τη συμμετοχή επαγγελματικών φορέων 9 χωρών, των ΗΠΑ, Γαλλία, Γερμανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Αυστραλία, Καναδά, Ιαπωνία, Μεξικό και Ολλανδία. Αρχικός σκοπός υπήρξε η εκπόνηση προτύπων για χώρες που δεν είχαν, με την παροχή ευρέως φάσματος εναλλακτικών χειρισμών και ευχερειών. Υπάρχουν αρκετές διαφορές ανάμεσα στα Ε.Λ.Π και στα Δ.Λ.Π.

Το πρόβλημα όμως για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π, είναι στις ελλείψεις, στη νομοθετική υποδομή, στις οδηγίες των αρμοδίων υπηρεσιών, στις υποδομές της αγοράς και στην κατάλληλη εκπαίδευση του προσωπικού των επιχειρήσεων, χωρίς να συνυπολογίσουμε τις αντίθετες προς τα Δ.Λ.Π απαιτήσεις των φορολογικών αρχών. 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, έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις.

³⁹ http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w/articles/economyepix_2_10/09/2006_197075, Εξυγίανση στις οικονομικές καταστάσεις που επέφερε η εφαρμογή των ΔΛΠ, άρθρο του Ανέστη Ντόκα

Η εγκατάλειψη ανορθόδοξων πρακτικών από τις επιχειρήσεις που επέλεξαν τις ωραιοποιήσεις των ισολογισμών μέσα από τρικ και απόκρυψη στοιχείων και η εξυγίανση των οικονομικών καταστάσεων ήταν τα σημαντικότερα οφέλη που αποκόμισαν οι 322 εισηγμένες από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).

Το συμπέρασμα, λοιπόν που προκύπτει είναι πως η εφαρμογή των ΔΛΠ και η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας, διαχώρισε τις λογιστικές καταστάσεις από τις φορολογικές, που στόχο έχουν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, υιοθετώντας συχνά πρακτικές που αποσκοπούν στη μεγιστοποίηση του φορολογητέου αποτελέσματος και μέσω αυτού τη διανομή σε αρκετές περιπτώσεις μη πραγματικών κερδών, όπως συνέβαινε για παράδειγμα με την κεφαλαιοποίηση και τμηματική απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

Επιπροσθέτως, τονίζεται ότι η εφαρμογή των νέων προτύπων και η έμφαση που δόθηκε στην παροχή εκθέσεων ελέγχου χωρίς εξαιρέσεις, ώθησε τις εταιρείες να λογιστικοποιήσουν τις παρατηρήσεις που μέχρι και το 2004 εμφανίζαν στα πιστοποιητικά ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών τους, απαλλάσσοντας έτσι το ενεργητικό τους από απαξιωμένα περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις. Από την άλλη πλευρά, παρά το γεγονός ότι οι εταιρείες προχώρησαν στη διαγραφή ή την απομείωση της αξίας προβληματικών στοιχείων του ενεργητικού τους, η συνολική επίπτωση από τη μετάβαση των ΔΠΧΠ, στη καθαρή θέση και τα αποτελέσματα για το 2004 ήταν κατά μέσο όρο θετική.

Το γεγονός ερμηνεύεται από τη κεφαλαιοποίηση σημαντικών υπεραξιών αποτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων, από σημαντική μερίδα εταιρειών, καθώς και από τη χρήση συντελεστών απόσβεσης που κατά μέσο όρο ήταν μικρότεροι των φορολογικών, εξαιτίας του προσδιορισμού τους, βάσει εκτιμήσεων των διοικήσεων σχετικά με την ωφέλιμη ζωή αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Καταλήγουμε, λοιπόν στη διαπίστωση ότι τα ΔΛΠ αποτελούν ένα επιστημονικά σύγχρονο πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα μιας οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση της ορθολογικής και πλήρους εφαρμογής τους.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 2008 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΟΠΩΣ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ ΔΥΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ :

1. **KLEFER** ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ
ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ
2. **INTRACOM TELECOM** ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ



**ΚΛΕΦΕΡ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ
ΘΥΡΩΝ ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ**

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΑΠΟ 1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ ΜΕΧΡΙ 31
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ ΕΩΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008 ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΤΑΚΤΙΚΗ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Η παρούσα Ετήσια Έκθεση (η «Έκθεση») του Διοικητικού Συμβουλίου της ΚLEFER ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ για τη χρήση 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2008, περιέχει όλες τις απαραίτητες βάσει του άρθρου 136 του Κ.Ν. 2190/1920 και του Καταστατικού της, θεματικές ενότητες, και πληροφορίες και επεξηγήσεις για τη δραστηριότητά της κατά την ανωτέρω χρήση.

Η Έκθεση απεικονίζει κατά τρόπο αληθή όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να εξαχθεί μια ουσιαστική και εμπειριστατωμένη ενημέρωση για την δραστηριότητα της Εταιρίας κατά τη χρήση 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2008 και περιλαμβάνεται αυτούσια στις Οικονομικές Καταστάσεις της εν λόγω χρήσης.

Οι αναγνώστες που ενδιαφέρονται για περισσότερες πληροφορίες μπορούν να επισκεφθούν την ιστοσελίδα της Εταιρίας www.klefer.gr ή να απευθυνθούν τις εργάσιμες ημέρες και ώρες στα κεντρικά γραφεία της.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Η Εταιρία ΚLEFER ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ με διακριτικό τίτλο ΚLEFER Α.Ε. (η «Εταιρία»), συστάθηκε τον Σεπτέμβριο του 1999 (ΦΕΚ 7588/22.9.1999), έχει αριθμό μητρώου Α.Ε. 43773/55/Β/99/16 και έδρα τη ΒΙ.ΠΕ. Σταυροχωρίου Κιλκίς, ενώ η διάρκεια λειτουργίας της έχει ορισθεί έως τις 13 Σεπτεμβρίου 2049.

Η Εταιρία είναι μία επιχειρηματική σύμπραξη μεταξύ της Ελληνικής ΚLEMAN ΕΛΛΑΣ- KLEEMANN HELLAS ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΓΙΑ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ Α.Ε., με ποσοστό συμμετοχής 50%, έδρα το Σταυροχώρι Κιλκίς και αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εμπορία ολοκληρωμένων συστημάτων ανελκυστήρων, και της Ισπανικής ΤΕΧΝΟΛΑΜΑ S.A., με ποσοστό συμμετοχής 50%, έδρα το Reus Ισπανίας και αντικείμενο εργασιών την κατασκευή θυρών ανελκυστήρων. Η ΚLEEMANN κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της Εταιρίας και ασκεί την Διοίκηση (βάσει του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920 θεωρείται συνδεδεμένη), ενώ η ΤΕΧΝΟΛΑΜΑ παρέχει την τεχνογνωσία (know-how).

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Κύρια δραστηριότητα της Εταιρίας, είναι η παραγωγή και εμπορία θυρών ανελκυστήρων, όπως Αυτόματες πόρτες θαλάμου και ορόφου, Ημιαυτόματες πόρτες ορόφου, και Αναδιπλούμενες πόρτες θαλάμου (τύπου BUS) και ετήσια παραγωγική δυναμικότητα 32.000, 6.500 και 4.000 πορτών αντίστοιχα.

ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι εγκαταστάσεις της Εταιρίας βρίσκονται στη ΒΙ.ΠΕ. Σταυροχωρίου Κιλκίς επί ιδιόκτητου οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 19.561 τμ, επί του οποίου βρίσκονται κτίρια παραγωγής και αποθήκης συνολικής επιφάνειας 11.547 τμ. (τα 1.736 τμ. αφορούν κτίρια διοίκησης). Ο μηχανολογικός εξοπλισμός της Εταιρίας είναι τελευταίας τεχνολογίας, μεγάλου βαθμού αυτοματοποίησης και υψηλής παραγωγικής δυναμικότητας, ενώ τα μεταφορικά της μέσα αποτελούνται από πέντε περνοφόρα οχήματα εσωτερικών μεταφορών, ένα επαγγελματικό αυτοκίνητο - φορτηγάκι για την λειτουργία του service, ένα φορτηγό αυτοκίνητο μεταφοράς υλικών και προϊόντων και έξι επιβατικά αυτοκίνητα για την μετακίνηση του προσωπικού της Εταιρίας. Τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός περιλαμβάνουν έπιπλα, σκεύη και μηχανές, ηλεκτρονικούς υπολογιστές και συστήματα υπολογιστών, εξοπλισμό τηλεπικοινωνιών και τα κατασκευασμένα εκθέματα προβολής στις εγκαταστάσεις της Εταιρίας.

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Η εξέλιξη του μέσου όρου του προσωπικού για την τριετία 2006-2008 παρουσιάζει συνεχή αύξηση λόγω της μεγάλης ανάπτυξης των εργασιών της Εταιρίας και εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

**ΚLEFER ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008
ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΕΚΤΟΣ ΑΝ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ**

	2006	2007	2008
Διοικητικό προσωπικό	34	42	37
Παραγωγικό προσωπικό	66	88	106
	100	130	143

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΛΑΔΟΥ

Ανταγωνισμός

Στην εγχώρια αγορά οι κύριοι ανταγωνιστές της Εταιρίας καλύπτουν μέρος της παραγωγής της και πιο συγκεκριμένα στις κατηγορίες:

- των ημιαυτόματων πορτών, λόγω έλλειψης τυποποιημένων φρεατίων, κύριοι ανταγωνιστές θεωρούνται «βιοτεχνίες», οι οποίες παρέχουν λύσεις κατόπιν παραγγελίας και δεν κατασκευάζουν τυποποιημένα προϊόντα όπως η Εταιρία,
- των αναδιπλούμενων πορτών θαλάμων, κύριοι ανταγωνιστές είναι εγχώριοι κατασκευαστές και εισαγωγείς πορτών, κυρίως τουρκικής προέλευσης, και
- των αυτόματων πορτών, κύριοι ανταγωνιστές είναι εγχώριοι κατασκευαστές και ανηπρόσωποι μεγάλων οίκων του εξωτερικού.

Στις αγορές του εξωτερικού ο ανταγωνισμός επικεντρώνεται κυρίως στις αυτόματες πόρτες με μεγάλα ονόματα, όπως SELCOM, SEMATIC και PRISMA, οι οποίες αντιπροσωπεύονται σχεδόν σε κάθε χώρα όπου η Εταιρία έχει παρουσία.

Προοπτικές της αγοράς

Λόγω της παγκόσμιας οικονομικής ύφεσης, πολλές από τις χώρες της Μέσης Ανατολής, άμεσα συνδεδεμένες με το αμερικάνικο δολάριο, αποφεύγουν μακροπρόθεσμες επενδύσεις, ενώ σε συνδυασμό με την εισβολή Κινέζικων προϊόντων στις χώρες αυτές, οι προοπτικές περαιτέρω ανάπτυξης πωλήσεων συρρικνώνονται. Παρόλα αυτά, η δυτικοποίηση των χωρών αυτών προσφέρει ένα αισιόδοξο μελλοντικό υπόβαθρο ανάπτυξης πωλήσεων, λόγω της ενσωμάτωσης Ευρωπαϊκών προδιαγραφών και πιστοποιητικών στις απαιτήσεις τους.

Σε χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης και της Βαλκανικής, έντονο ενδιαφέρον παρουσιάζει η αγορά της ανακαίνισης, ενώ η επέκταση της Εταιρίας στην εγχώρια αγορά γίνεται μέσω της μητρικής KLEEMANN.

Θέση της Εταιρίας στον κλάδο

Η Εταιρία κατέχει ηγετική θέση στον κλάδο της κατασκευής θυρών ανελκυστήρων στην εγχώρια αγορά επί συνόλου κατασκευής θυρών και το 3,14% της συνολικής Ευρωπαϊκής αγοράς των 750.000 πορτών και το 0,98% της παγκόσμιας αγοράς των 2.400.000 πορτών.

ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΩΝ

Το σύνολο του Ενεργητικού στη χρήση 2008 ανήλθε σε Ευρώ 16,43 εκατ. (2007: Ευρώ 14,89 εκατ.), παρουσιάζοντας ποσοστιαία αύξηση 10,33%, η οποία οφείλεται στην αύξηση του κυκλοφορούντος ενεργητικού κατά Ευρώ 1,75 εκατ. Η κεφαλαιακή διάρθρωση βελτιώθηκε, καθώς παρατηρείται αύξηση των ιδίων κεφαλαίων κατά Ευρώ 2,22 εκατ., των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων κατά Ευρώ 242 χιλ. και μείωση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων κατά Ευρώ 921 χιλ.. Οι ακόλουθες μεταβολές στους κυριότερους λογαριασμούς ισολογισμού των χρήσεων 2008 και 2007, παρέχουν ποσοστιαία ενημέρωση για την κάθε χρήση.

Ενεργητικό	2008	2007
Ακινήτοποιήσεις (ενσώματες και ασώματες)	(4,15%)	24,42%
Αποθέματα	22,82%	6,27%
Απαιτήσεις από πελάτες	0,16%	33,73%
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	25,18%	(9,20%)
Υποχρεώσεις		
Προμηθευτές	(3,33%)	(13,55%)
Δάνεια	(34,00%)	43,81%
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	(37,73%)	83,27%
Ίδια κεφάλαια	25,90%	29,40%

**ΚLEFER ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ**
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008
ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΕΚΤΟΣ ΑΝ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ

Επί των **Αποτελεσμάτων** παρατίθεται ο ακόλουθος πίνακας με τις ποσοστιαίες μεταβολές

	2008	2007	Μεταβ. %
Κύκλος εργασιών(πωλήσεις)	16.006.845	14.323.602	11,75%
Κόστος πωλήσεων	(11.420.127)	(10.263.371)	11,27%
Μικτά αποτελέσματα(κέρδη)	4.586.718	4.060.231	12,97%
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	34.756	112.458	(69,09%)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(361.925)	(418.235)	(13,46%)
Έξοδα ερευνών & ανάπτυξης	(14.703)	(15.131)	(2,83%)
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	(875.170)	(844.383)	3,65%
Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	(99.320)	(100.624)	(1,30%)
Κέρδη προ φόρων	3.270.356	2.794.316	17,04%
Φόρος εισοδήματος	(752.583)	(718.200)	1,20%
Καθαρά κέρδη χρήσεως	2.517.773	2.076.116	22,51%

Επίσης παρουσιάζονται οι παρακάτω **χρηματοοικονομικοί δείκτες**, διαχρονικά συγκρινόμενοι, καθώς και κρίσιμα στατιστικά στοιχεία για την Εταιρία:

ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ	2008	2007
Κέρδη μετά φόρων(EAT)	2.518	2.076
Κέρδη προ φόρων (EBT)	3.270	2.794
Κέρδη προ φόρων και τόκων (EBIT)	3.370	2.895
Κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων (EBITDA)	3.728	3.217
Αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων - ROE (EBT/ίδια κεφάλαια)	30,3%	32,6%
Αποδοτικότητα συνολικών κεφαλαίων - ROA (EBIT/ενεργητικό)	20,5%	19,4%
Αποδοτικότητα απασχολούμενων κεφαλαίων -ROCA (EBIT/απασχ. κεφάλαια)	25,4%	25,1%
ΕΞΕΛΙΞΗΣ	2008	2007
Κύκλου εργασιών	11,8%	36,2%
Καθαρών κερδών προ φόρων	17,0%	37,6%
Παγίων	-4,1%	24,6%
Ιδίων κεφαλαίων	25,9%	29,4%
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΣ ΤΑΧΥΤΗΤΑΣ (ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ)	2008	2007
Απαιτήσεων (πελάτες, γραμμάτια, επιταγές) -ημέρες	134	124
Υποχρεώσεων (προμηθευτές, γραμμάτια, επιταγές)- ημέρες	80	84
Αποθεμάτων -ημέρες	107	107
Λειτουργικού κύκλου-ημέρες	241	212
Εμπορικού κύκλου-ημέρες	161	122
ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	2008	2007
Σχέση ιδίων προς συνολικά κεφάλαια	0,7	0,6
Σχέση ιδίων προς συνολικές υποχρεώσεις	2,0	1,4
Τραπεζικά δάνεια προς ίδια κεφάλαια	0,1	0,2
ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	2008	2007
Ολικής ρευστότητας	1,8	1,7
Εξόφλησης χρεών (σε χρόνια) -(DEBT -CASH)/C F)	-0,02	0,3
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς καθαρά κέρδη	1,8	2,6
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς ίδια κεφάλαια	0,4	0,6

Δεν προέκυψαν γεγονότα από την ημερομηνία ισολογισμού ως και το χρόνο υποβολής αυτής της Έκθεσης που να είναι ζημιογόνα και να απαιτούν αποκάλυψή τους στις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις ή προσαρμογές των στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων του δημοσιευμένου ισολογισμού της παρούσας χρήσης, κατά τη διάρκεια της οποίας οι δραστηριότητες της Εταιρίας ήταν σύμφωνες με την ισχύουσα νομοθεσία και τους σκοπούς της, όπως ορίζονται στο Καταστατικό της.

Η μερισματική πολιτική της Εταιρίας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την κεφαλαιουχική της διάρθρωση, την αποδοτικότητα της, την αυτοχρηματοδότηση των επενδύσεών της και τα πραγματοποιηθέντα κέρδη, με κύριο γνώμονα το μακροπρόθεσμο συμφέρον της Εταιρίας και των μετόχων της. Κατόπιν τούτων, για τη

ΚΥΡΙΟΤΕΡΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΚΑΙ ΑΒΕΒΑΙΟΤΗΤΕΣ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

Η Εταιρία προβαίνει σε ενέργειες περιορισμού της αρνητικής επίδρασης στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα από τη διακύμανση στις μεταβλητές κόστους και πωλήσεων και την αδυναμία πρόβλεψης χρηματοοικονομικών αγορών, καθώς εκτίθεται στους κάτωθι χρηματοοικονομικούς κινδύνους:

Πιστωτικός κίνδυνος

Η Εταιρία δεν έχει σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου, καθώς οι πωλήσεις πραγματοποιούνται κυρίως σε πελάτες με μειωμένο εισηρακτικό ρίσκο, έχει συναφθεί ασφάλιση πιστώσεων για εξαγωγές, και υπάρχει μεγάλη διασπορά των υπολοίπων, καθώς δεν υπάρχει πελάτης με ποσοστό μεγαλύτερο του 5% των συνολικών εσόδων της πλην της μητρικής Εταιρίας.

Η πρόβλεψη επισφάλειας αντιπροσωπεύει την εκτίμηση της Εταιρίας για ζημίες σε σχέση με τους πελάτες της και αποτελείται από ζημίες απομείωσης συγκεκριμένων απαιτήσεων σημαντικού ρίσκου και συγκεντρωτικές ζημίες για κατηγορίες ομοειδών απαιτήσεων που εκτιμώνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν έχουν ακόμα γίνει γνωστές. Υπάρχει συνεχής έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών και έτσι περιορίζεται η έκθεση σε κίνδυνο, φροντίζοντας να υπάρχουν επαρκή ασφαλιστικά όρια σε αυτούς.

Στο τέλος της χρήσης κρίνεται ότι δεν υπάρχει ουσιαστικός πιστωτικός κίνδυνος, που να μην καλύπτεται ήδη από κάποια ασφαλιστική κάλυψη ως εγγύηση της πίστωσης ή από πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης.

Κίνδυνος ρευστότητας

Η προσέγγιση που υιοθετεί η Εταιρία για τη διαχείριση της ρευστότητας είναι να διασφαλίζει ότι σε κάθε περίπτωση θα διατηρεί αρκετή ρευστότητα για να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της όταν αυτές λήγουν, κάτω από συνήθειες αλλά και δύσκολες συνθήκες, χωρίς να υφίστανται μη αποδεκτές ζημίες ή να διακινδυνεύεται η φήμη της. Η συνετή διαχείριση της ρευστότητας επιτυγχάνεται με την ύπαρξη του κατάλληλου συνδυασμού ρευστών διαθεσίμων και εγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων, ενώ οι αχρησιμοποίητες πιστώσεις της είναι επαρκείς ώστε να αντιμετωπισθεί οποιαδήποτε πιθανή έλλειψη ταμιακών διαθεσίμων.

Γενικότερα, η Εταιρία εξασφαλίζει ότι διαθέτει αρκετά ταμιακά διαθέσιμα για να καλύψει τις λειτουργικές του ανάγκες για περίοδο τουλάχιστον 30 ημερών, συμπεριλαμβανομένης της κάλυψης των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεών της. Η πολιτική αυτή δεν λαμβάνει υπόψη της τη σχετική επίδραση από ακραίες συνθήκες που δεν μπορούν να προβλεφθούν, όπως οι φυσικές καταστροφές. Για την ελαχιστοποίηση του κινδύνου σε διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, η Εταιρία συναλλάσσεται μόνο με αναγνωρισμένα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υψηλής πιστοληπτικής διαβάθμισης.

Στο τέλος της χρήσης κρίνεται ότι δεν υπάρχει ουσιαστικός κίνδυνος ρευστότητας, που να μην καλύπτεται είτε από τα ταμιακά διαθέσιμα της Εταιρίας είτε από εγκεκριμένα τραπεζικά όρια πίστωσης.

Κίνδυνος συνθηκών αγοράς

Συνίσταται στον κίνδυνο μεταβολής ρυθμού ανάπτυξης της οικονομικής δραστηριότητας και μεταβολών τιμών πρώτων υλών, συναλλαγματικών ισοτιμιών, επιτοκίων και τιμών μετοχών, να επηρεάζουν τα αποτελέσματα της Εταιρίας ή την αξία των χρηματοοικονομικών της μέσων. Ο σκοπός της διαχείρισής του είναι να ελέγχει την έκθεση της Εταιρίας σε αυτόν στο πλαίσιο αποδεκτών παραμέτρων, με παράλληλη βελτιστοποίηση των αποδόσεων.

Περιλαμβάνει επίσης την τιμή του χάλυβα (βασική πρώτη ύλη), που αποτελεί χρημασθηριακό είδος (commodity) και επηρεάζεται από την προσφορά, τη ζήτηση και το ύψος των αποθεμάτων σε παγκόσμιο επίπεδο. Μεταξύ των ενεργειών στις οποίες προβαίνει η Εταιρία για να μειώσει την επίπτωσή της στο κόστος παραγωγής είναι η μαζική αγορά πρώτων υλών (οικονομίες κλίμακας) όταν ή τιμή τους είναι χαμηλή.

Η έκθεση των αποτελεσμάτων της Εταιρίας στους ανωτέρω κινδύνους είναι μικρή.

ο Συναλλαγματικός κίνδυνος

Προέρχεται κυρίως από υπάρχουσες ή προσδοκώμενες εισαγωγές και εξαγωγές σε ξένο νόμισμα και από επενδύσεις σε χώρες του εξωτερικού. Αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο εγκεκριμένων πολιτικών, ενώ η Εταιρία δραστηριοποιείται αποκλειστικά στην Ευρώπη και συνεπώς όλες οι συναλλαγές της διεξάγονται σε Ευρώ, ενώ και τα δάνειά της έχουν συναφθεί σε Ευρώ και συνεπώς δεν εκτίθεται σε συναλλαγματικό κίνδυνο.

**ΚΛΕΦΕΡ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ**
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008
ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΕΚΤΟΣ ΑΝ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ

ο **Κίνδυνος επιτοκίων**

Οι δανειακές υποχρεώσεις της Εταιρίας βασίζονται σε προσυμφωνημένα και προκαθορισμένα περιθώρια επιτοκίων, που ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς μπορούν να μετατραπούν σε σταθερά, με αποτέλεσμα, οι επιπτώσεις των διακυμάνσεών τους στα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές της Εταιρίας να είναι μικρές. Πολιτική της Εταιρίας είναι να παρακολουθεί διαρκώς τις τάσεις των επιτοκίων και τη διάρκεια των χρηματοδοτικών αναγκών και ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες να καθορίζει τη σχέση μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων.

ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Οι κύριοι στόχοι για την ανάπτυξη των εξαγωγών τα επόμενα τρία χρόνια περιλαμβάνουν την αύξησή τους κατά Ευρώ 2 εκατ., την ανάπτυξη του πελατολογίου σε τουλάχιστον 80 πελάτες μέχρι το τέλος του 2010 και την επέκταση και εδραίωση της Εταιρίας σε Καζακστάν, Ινδία, Ιράν, Αζερμπαϊτζάν, Σερβία, Αίγυπτο, Σαουδική Αραβία, Ισραήλ και Η.Α.Ε.

Κατά την επόμενη τριετία η Εταιρία προτίθεται να προβεί σε βελτίωση των εγκαταστάσεων αποθήκευσης και διακίνησης υλικών, σε εφαρμογή προηγμένων τεχνολογιών πληροφορικής στη διακίνηση προϊόντων (χρήση barcode), καθώς και σε αναβάθμιση του βαθείου για την υποστήριξη αυξημένης ζήτησης ειδικών βαφών.

ΒΙ.ΠΕ Κιλκίς 13 Μαρτίου 2009

Ο Πρόεδρος

Το Μέλος

Η Αναπληρώτρια Γενική
Διευθύντρια

ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΚΟΥΚΟΥΝΤΖΟΣ

ΜΕΝΕΛΑΟΣ Κ. ΚΟΥΚΟΥΝΤΖΟΣ

ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Ν. ΚΟΥΚΟΥΝΤΖΟΥ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή

Προς τους μετόχους της
KLEFER ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της KLEFER ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ (η «Εταιρία») που αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2008 και τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων, Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και Ταμιακών Ροών για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και μια περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπών επεξηγηματικών σημειώσεων.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της Εταιρίας έχει την ευθύνη για τη σύνταξη και την 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 το σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τη σύνταξη και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος επιλέγοντας και εφαρμόζοντας κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και πραγματοποιώντας λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες είναι εύλογες για την περίσταση.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχο μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα της Ελεγκτικής. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωση μας με κανόνες ηθικής δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την αποκόμιση εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, σχετικά με τη σύνταξη και την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών για την περίσταση 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 ελεγκτικής μας γνώμης.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι Οικονομικές Καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της Εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2008 και τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμιακές ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντίστοιχη του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 37 και 43^α του Κ.Ν. 2190/1920.

Αθήνα 16 Μαρτίου 2009
KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε

Ιωάννης Α. Αχείλας, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ 12831

ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ

	ΣΗΜ.	2008	2007
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μη κυκλοφορούν Ενεργητικό			
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία	4	4.856.506	5.061.469
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	5	23.114	29.207
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	8	23.759	23.759
		4.903.379	5.114.434
Κυκλοφορούν Ενεργητικό			
Αποθέματα	7	3.683.689	2.999.321
Απαιτήσεις από πελάτες	9	6.308.980	5.446.934
Λοιπές απαιτήσεις	10	177.579	246.572
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	11	1.353.966	1.081.591
		11.524.214	9.774.419
Σύνολο Ενεργητικού		16.427.593	14.888.853
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Καθαρή Θέση			
Μετοχικό Κεφάλαιο	12	2.356.181	2.356.181
Λοιπά αποθεματικά	12	2.958.290	2.630.459
Κέρδη εις νέο		5.464.850	3.574.908
		10.779.321	8.561.548
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	14	135.417	104.718
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	17	936.687	668.710
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	6	92.968	149.299
		1.165.072	922.728
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Προμηθευτές	15	2.456.450	2.540.954
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις	23	414.890	410.646
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	16	231.860	483.425
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	13	1.300.000	1.969.552
Προβλέψεις	23	80.000	-
		4.483.200	5.404.577
Σύνολο υποχρεώσεων		5.648.272	6.327.305
Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων		16.427.593	14.888.853

**ΚLEFER ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΘΥΡΩΝ
ΑΝΕΛΚΥΣΤΗΡΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008
ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΕΚΤΟΣ ΑΝ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΑ**

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ
31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ**

		<u>Από 1 Ιανουαρίου έως</u>	
	ΣΗΜ.	<u>31 Δεκ. 08</u>	<u>31 Δεκ. 07</u>
Πωλήσεις	18	16.006.845	14.323.602
Κόστος πωληθέντων	20	(11.420.127)	(10.263.371)
Μικτό κέρδος		4.586.718	4.060.231
Λοιπά έσοδα / (έξοδα)	19	34.757	112.458
Έξοδα διάθεσης	20	(875.170)	(844.383)
Έξοδα διοίκησης	20	(361.925)	(418.235)
Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως	20	(14.704)	(15.131)
Κέρδη προ φόρων και χρηματοδοτικών αποτελ/των		3.369.676	2.894.940
Χρηματοδοτικά έσοδα	22	16.252	2.965
Χρηματοδοτικά έξοδα	22	(115.572)	(103.589)
Κέρδη προ φόρων		3.270.356	2.794.316
Φόρος εισοδήματος	23	(752.583)	(718.200)
Κέρδη μετά από φόρους		2.517.773	2.076.116

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ

ΣΗΜ.	Από 1 Ιανουαρίου έως	
	31 Δεκ. 08	31 Δεκ. 07
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	2.369.666	1.387.354
Καταβληθέντες τόκοι	(83.536)	(87.925)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	(706.610)	(775.361)
Καθαρές ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	1.579.520	524.068
Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Αγορές ενσώματων περιουσιακών στοιχείων	(155.238)	(1.218.985)
Αγορές ασώματων περιουσιακών στοιχείων	(1.107)	(17.533)
Πωλήσεις ενσώματων περιουσιακών στοιχείων	2.500	-
Εισπραχθέντες τόκοι / Μερίσματα	16.252	2.913
Καθαρές ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(137.593)	(1.233.605)
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	-	600.000
Εξοφλήσεις δανείων	(669.552)	-
Μερίσματα πληρωθέντα	(500.000)	-
Καθαρές ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	(1.169.552)	600.000
Καθαρή αύξηση/(μείωση) σε ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών	272.375	(109.536)
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών αρχής χρήσης	1.081.591	1.191.128
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών λήξης χρήσης	1.353.966	1.081.591

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ

	Μετοχικό κεφάλαιο	Τακτικό αποθεματικό	Αφορολόγητα αποθεματικά	Λοιπά αποθεματικά	Διαφορές αναπροσαρμ. ενεργητικού	Υπόλοιπο κερδών εις νέο	Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων
Υπόλοιπο 1 Ιανουαρίου 2007	2.356.181	125.106	653.905	820.857	108.557	2.551.895	6.616.500
Κέρδη χρήσης	-	-	-	-	-	2.076.116	2.076.116
Μερίσματα	-	-	-	-	-	(200.000)	(200.000)
Τακτικό αποθεματικό	-	72.085	-	-	-	(72.085)	-
Αφορολ. Αποθεματικά	-	-	81.017	-	-	(81.017)	-
Διαφορές αναπροσαρμής στοιχείων Ενεργητικού	-	-	-	-	68.931	-	68.931
Λοιπά αποθεματικά	-	-	-	700.000	-	(700.000)	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου 2007	2.356.181	197.192	734.922	1.520.857	177.489	3.574.908	8.561.548
Υπόλοιπο 1 Ιανουαρίου 2008	2.356.181	197.192	734.922	1.520.857	177.489	3.574.908	8.561.548
Κέρδη χρήσης	-	-	-	-	-	2.517.773	2.517.773
Μερίσματα	-	-	-	-	-	(300.000)	(300.000)
Τακτικό αποθεματικό	-	104.786	-	-	-	(104.787)	-
Αφορολ. Αποθεματικά	-	-	143.044	-	-	(143.044)	-
Λοιπά αποθεματικά	-	-	-	80.000	-	(80.000)	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου 2008	2.356.181	301.978	877.966	1.600.857	177.489	5.464.850	10.779.321



**INTRACOM ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ**

**Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα
Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση**

31 Δεκεμβρίου 2008

ΚΕΙΜΕΝΟ ΕΚΘΕΣΗΣ

ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ «INTRACOM ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ» ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΟ ΤΙΤΛΟ «INTRACOM TELECOM» ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΤΑΚΤΙΚΗ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008

1. Επισκόπηση δραστηριοτήτων

Η Εταιρεία INTRACOM ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ (εφεξής «Εταιρεία ή Intracom Telecom») αποτελεί έναν από τους κορυφαίους κατασκευαστές τηλεπικοινωνιακών συστημάτων και παγκόσμιο προμηθευτή ολοκληρωμένων λύσεων και επαγγελματικών υπηρεσιών για τηλεπικοινωνιακούς οργανισμούς σταθερής και κινητής τηλεφωνίας στην περιοχή της ΕΕΜΕΑ (Ν.Α. Ευρώπη, Μέση Ανατολή και Αφρική). Περισσότεροι από 100 οργανισμοί σε πάνω από 50 χώρες επιλέγουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της εταιρίας. Η INTRACOM TELECOM απασχολεί 2.535 εργαζόμενους, διατηρεί θυγατρικές σε 12 χώρες και συγκαταλέγεται ανάμεσα στις μεγαλύτερες ευρωπαϊκές εταιρίες που πρωτοστατούν στις επενδύσεις έρευνας και ανάπτυξης.

Από τον Ιούνιο 2006, η INTRACOM TELECOM ελέγχεται από τη ρωσική εταιρία JSC SITRONICS κατέχοντας το 51%. Η JSC SITRONICS δραστηριοποιείται στον τομέα των τεχνολογιών και είναι θυγατρική της JSFC SISTEMA, κορυφαίας εταιρίας συμμετοχών στη Ρωσία και την Κοινοπολιτεία Ανεξαρτήτων Κρατών.

Η ελληνική εταιρία INTRACOM HOLDINGS διατηρεί μερίδιο 49% στην INTRACOM TELECOM.

Η Εταιρεία έχει σημειώσει σημαντικές και αξιοσημείωτες διεθνείς επιτυχίες, που αφορούν σε προμήθεια σύγχρονου εξοπλισμού, παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών και υλοποίηση σύνθετων έργων σε μεγάλους τηλεπικοινωνιακούς οργανισμούς.

Το σύνολο των τηλεπικοινωνιακών προϊόντων και λύσεων που προσφέρει η INTRACOM TELECOM έχει στόχο την κάλυψη των τμημάτων εκείνων της αγοράς που παρουσιάζουν παγκοσμίως τη μεγαλύτερη ανάπτυξη και ζήτηση, όπως:

- ευρυζωνικά δίκτυα (ενσύρματα και ασύρματα),
- παροχή περιεχομένου φωνής – δεδομένων - βίντεο.

Πρόσφατα η Εταιρεία σημείωσε σημαντικές επιτυχίες στην αγορά της παροχής ολοκληρωμένων λύσεων και υπηρεσιών στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, τόσο με την ανάληψη νέων έργων, ως αποτέλεσμα της συμμετοχής σε εγχώριους και διεθνείς διαγωνισμούς, όσο και με τη συνέχιση ή ολοκλήρωση προγενεστέρων συμβάσεων.

2. Κύρια γεγονότα της χρήσης 2008

- Τον Απρίλιο του 2008 η INTRACOM TELECOM ανακοίνωσε έργο ύψους 22,7εκ. δολαρίων που αφορούσε στην παράδοση τηλεπικοινωνιακών προϊόντων, στη Warid Telecom στην Ουγκάντα. Στο πλαίσιο της ανωτέρω συμφωνίας η INTRACOM TELECOM και η SITRONICS Telecom Solutions Τσεχίας ανέλαβαν την ολοκληρωμένη προμήθεια και εγκατάσταση του συστήματος υποστήριξης υπηρεσιών τιμολόγησης και εξυπηρέτησης πελατών FORIS NG, μαζί με εφαρμογές διαχείρισης και υποστήριξης δικτύων, δίνοντας στη Warid τη δυνατότητα να διευρύνει το φάσμα των υπηρεσιών της στη συγκεκριμένη αγορά.
- Τον Μάιο του 2008 υπεγράφη σύμβασης αξίας 40εκ. Ευρώ με την Syrian Wireless Organization (SWO) για τη δημιουργία ενός υποστηρικτικού (back-up) ασύρματου δικτύου τηλεπικοινωνιών της χώρας. Στο πλαίσιο της σύμβασης αυτής, η INTRACOM TELECOM κατασκευάζει ένα εθνικό ασύρματο δίκτυο τηλεπικοινωνιών στη Συρία, το οποίο θα παρέχει στους δημόσιους οργανισμούς τη δυνατότητα χρήσης του ακόμα και σε περίπτωση εκτάκτου ανάγκης. Το ολοκληρωμένο έργο αυτό χρησιμοποιεί τεχνολογία TETRA της Ιταλικής SELEX S.p.A. και αναμένεται να ολοκληρωθεί εντός 22 μηνών.
- Τον Ιούνιο του 2008 η Εταιρεία ανακοίνωσε την ανάληψη 6 νέων έργων που αφορά στην παροχή συστημάτων WIBAS (πολυσημειακά συστήματα ασύρματης μετάδοσης) σε παρόχους της Ευρώπης και της Κοινοπολιτείας Ανεξαρτήτων Κρατών. Στο πλαίσιο των νέων συμβάσεων, συνολικής αξίας 3,2εκ. Ευρώ, η INTRACOM TELECOM, με το σύστημα WIBAS, ανέλαβε την αποτελεσματική υποστήριξη των δικτύων 2G / 3G και την παροχή εταιρικών ευρυζωνικών ασύρματων υπηρεσιών έξι μεγάλων παρόχων στην Ευρώπη και την Κοινοπολιτεία Ανεξαρτήτων Κρατών με εκατομμύρια συνδρομητές. Παρόχοι όπως οι T-Mobile Σλοβακίας, Globul Βουλγαρίας, Smart Telecom Ιρλανδίας, MTS Ρωσίας, Kazakhtelecom Καζακιστάν και Mediacom Πολωνίας επέλεξαν να εγκαταστήσουν τα ασύρματα ευρυζωνικά συστήματα WIBAS, τα οποία θα δίνουν την ευκαιρία στους εν λόγω παρόχους να επιτύχουν σημαντικές μειώσεις κόστους μέσω της χρήσης τεχνολογιών αιχμής.
Παράλληλα υπεγράφη συμβόλαιο αξίας 5,7εκ. Δολαρίων με την Shyam Telelink Limited, κάτοχο αδειών ασύρματης και σταθερής τηλεφωνίας στην Ινδία, για την προμήθεια ραδιοζεύξεων (προϊόν INTRALINK). Στο πλαίσιο της εν λόγω σύμβασης, η INTRACOM TELECOM ανέλαβε την ολοκληρωμένη προμήθεια, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία συστημάτων ραδιο-ζεύξεων (radio-relay links), για την επέκταση του δικτύου της Shyam Telelink στην περιοχή του Rajasthan. Το έργο ολοκληρώθηκε στα τέλη του 2008.
- Τον Ιούλιο του 2008 – η Εταιρεία υπέγραψε κοινό ομολογιακό δάνειο ύψους 150εκ. Ευρώ. Διοργανώτρια του ομολογιακού δανείου ήταν η Alpha Τράπεζα, ενώ συμμετείχαν και οι τράπεζες HSBC, Γενική Τράπεζα, Εθνική Τράπεζα, Τράπεζα Πειραιώς, E.F.G. Eurobank, FBB, Aspis Bank και Millenium Bank. Το προϊόν του ομολογιακού δανείου χρησιμοποιήθηκε αφενός στην αναχρηματοδότηση του υφιστάμενου τραπεζικού δανεισμού της εταιρίας και αφετέρου στην χρηματοδότηση των αναπτυξιακών σκοπών της εταιρίας που περιλαμβάνουν επενδύσεις για την ανάληψη νέων έργων καθώς και την επέκτασή της σε νέες αγορές.
- Τον Σεπτέμβριο του 2008 η Εταιρεία, μέσω της θυγατρικής της INTRAROM S.A., ανέλαβε, ύστερα από ανοιχτό διαγωνισμό, έργο ύψους 122,5 εκ. Ευρώ με το Υπουργείο Παιδείας και Έρευνας της Ρουμανίας για τον εξοπλισμό εργαστηρίων πληροφορικής 8.000 λυκείων. Η INTRAROM ολοκλήρωσε τον εφοδιασμό των εργαστηρίων πληροφορικής των λυκείων με υποδομές που περιελάμβαναν σταθμούς εργασίας και servers, συνδεδεμένων με δικτυακό εξοπλισμό σε τοπικά και απομακρυσμένα περιβάλλοντα (LAN, WAN). Σε συνεργασία με την SIVECO Romania, προέβη στην παροχή εξοπλισμού multimedia, λογισμικού και διδακτικών εφαρμογών, παράλληλα με την παροχή υπηρεσιών εγκατάστασης και εκπαίδευσης.

- Τον Νοέμβριο του 2008 η Εταιρεία ολοκλήρωσε την παράδοση της fs|cdn™ λύσης για την παροχή υπηρεσιών IPTV, στην Καναδική Wightman Telecom, μέσω της θυγατρικής της στις Η.Π.Α. Conklin Corporation. Με την επιλογή της συγκεκριμένης λύσης ο πελάτης επεκτείνει τις υπηρεσίες IPTV στους συνδρομητές της που εξυπηρετούνται μέσω του νέου της δικτύου οπτικής ίνας αλλά και της υπάρχουσας DSL υποδομής.
- Τον Δεκέμβριο του 2008 η Εταιρεία, ανακοίνωσε την υπογραφή σύμβασης ύψους 24εκ. δολαρίων με την VivaCell-MTS (K- TELECOM), τον κορυφαίο πάροχο κινητής τηλεφωνίας στην Αρμενία, για την επέκταση του 2.5G δικτύου της. Στο πλαίσιο της σύμβασης, η Εταιρεία έχει αναλάβει τις εργασίες υποδομής και τις υπηρεσίες εγκατάστασης και ολοκλήρωσης ενώ ο εξοπλισμός που επιλέχθηκε από την INTRACOM TELECOM για το συγκεκριμένο έργο είναι της Alcatel-Lucent. Το έργο θα δώσει τη δυνατότητα στην VivaCell-MTS (K-TELECOM) να επεκτείνει την εμβέλεια του GSM/GPRS δικτύου της και να επιτύχει τους στόχους της παρέχοντας εξελιγμένες υπηρεσίες υψηλής ποιότητας στους συνδρομητές της χώρας. Οι εργασίες αναμένεται να ολοκληρωθούν εντός του 2009.

3. Οικονομικά αποτελέσματα

Στη χρήση 2008 ο όμιλος πραγματοποίησε πωλήσεις 374,0εκ. Ευρώ, έναντι 314,1εκ. Ευρώ την προηγούμενη χρήση. Τα κέρδη προ φόρων, από συνεχιζόμενες δραστηριότητες, διαμορφώθηκαν σε 2,6εκ. Ευρώ έναντι 2,2εκ. Ευρώ της προηγούμενης χρήσης.

Τα λειτουργικά κέρδη του ομίλου ανήλθαν σε 14,5εκ. Ευρώ, έναντι 14,8εκ. Ευρώ την προηγούμενη χρήση. Το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων την 31.12.2008 ανήλθε σε 241,6εκ. Ευρώ και το σύνολο των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε 365,1εκ. Ευρώ.

Οι συνολικές πωλήσεις της μητρικής ανήλθαν σε 260,5εκ. Ευρώ έναντι 284,0εκ. Ευρώ την προηγούμενη χρήση, ενώ τα κέρδη μετά από φόρους ανήλθαν σε 4,0εκ. Ευρώ, έναντι 4,3εκ. Ευρώ την προηγούμενη χρήση. Τα λειτουργικά κέρδη της Εταιρείας, ανήλθαν σε 13,7εκ. Ευρώ έναντι 15,4εκ. Ευρώ την προηγούμενη χρήση.

Οι χρηματοοικονομικοί δείκτες που εμφανίζουν την οικονομική θέση του Ομίλου και της Εταιρείας σε στατική μορφή είναι οι παρακάτω:

i. Αριθμοδείκτες Οικονομικής Διάρθρωσης	Ο ΟΜΙΛΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ
Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Σύνολο Ενεργητικού	64,6%	60,1%
Ίδια Κεφάλαια / Σύνολο Υποχρεώσεων	74,6%	92,0%
Ίδια Κεφάλαια / Πάγιο Ενεργητικό	120,5%	120,1%
Κυκλοφορούν Ενεργητικό / Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	199,7%	238,7%

ii. Αριθμοδείκτες Απόδοσης και Αποδοτικότητας	Ο ΟΜΙΛΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΕΒΙΤΔΑ / Κύκλος Εργασιών	7,9%	10,2%
Μικτά αποτελέσματα / Πωλήσεις	19,0%	21,0%
Πωλήσεις / Ίδια Κεφάλαια	154,8%	104,7%

Τέλος, σχετικά με την ύπαρξη και διαχείριση παραγόντων χρηματοοικονομικού κινδύνου επισημαίνονται τα κάτωθι:

➤ **Συναλλαγματικός κίνδυνος**

Ο Όμιλος εκτίθεται σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από συναλλαγές κυρίως σε Δολάρια Ηνωμένων Πολιτειών αλλά και σε διάφορα άλλα νομίσματα. Η διαχείριση των συναλλαγματικών κινδύνων αντιμετωπίζεται με προθεσμιακά συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης σε συνάλλαγμα.

➤ **Κίνδυνος ταμειακών ροών και κίνδυνος μεταβολών εύλογης αξίας λόγω μεταβολών των επιτοκίων**

Η έκθεση του Ομίλου στον κίνδυνο μεταβολής επιτοκίων στα ταμειακά διαθέσιμα είναι χαμηλή, καθώς το σύνολο του δανεισμού του Ομίλου έχει συναφθεί με κυμαινόμενο επιτόκιο σε Ευρώ που αναμένεται να διατηρηθεί σταθερό ή και να αυξηθεί οριακά στο μεσοπρόθεσμο μέλλον. Κατά περίπτωση και εφόσον κριθεί απαραίτητο, ο Όμιλος χρησιμοποιεί παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα επιτοκίου για να μετριάσει τον κίνδυνο μεταβολής των επιτοκίων (Interest rates Swaps).

➤ **Πιστωτικός κίνδυνος**

Ο Όμιλος δεν αντιμετωπίζει σημαντικούς πιστωτικούς κινδύνους. Οι εμπορικές συναλλαγές του Ομίλου λαμβάνουν χώρα σχεδόν στο σύνολο τους με μεγάλους και αξιόπιστους οργανισμούς του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα. Σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει πολυετές ικανοποιητικό ιστορικό συνεργασίας.

➤ **Κίνδυνος Ρευστότητας**

Ο κίνδυνος ρευστότητας διατηρείται σε χαμηλά επίπεδα διότι ο Όμιλος διαθέτει επαρκή πιστωτικά όρια με τις συνεργαζόμενες τράπεζες για την κάλυψη των αναγκών του σε κεφάλαιο κίνησης.

Η Διοίκηση του Ομίλου εκτιμά ότι το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μπορεί να ρευστοποιηθεί σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα.

4. Στόχοι, Προοπτικές

Στόχος είναι η καθιέρωση της INTRACOM TELECOM ως Προτιμώμενου Συνεργάτη για την Παροχή Ολοκληρωμένων Τηλεπικοινωνιακών Λύσεων στην περιοχή της Ν.Α. Ευρώπης Μέσης Ανατολής & Αφρικής, της Κοινοπολιτείας Ανεξαρτήτων Κρατών και της Ασίας - Ειρηνικού μέσω:

- Συνεχούς επένδυσης στην Έρευνα & Ανάπτυξη προϊόντων τεχνολογίας αιχμής ιδιαίτερα σε ασύρματη πρόσβαση και μετάδοση και τηλεπικοινωνιακού λογισμικού.
- Στρατηγικών συνεργασιών με κορυφαίους διεθνείς κατασκευαστές τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού για την προσφορά λύσεων και υπηρεσιών.
- Ανάπτυξης ανταγωνιστικών τοπικών θυγατρικών και επέκτασης σε νέες χώρες με υψηλό ρυθμό ανάπτυξης.

- Ανάπτυξης δικτύου μεταπωλητών προστιθέμενης αξίας.
- Μεταφοράς τεχνογνωσίας για την υποστήριξη του πλήρους χαρτοφυλακίου λύσεων και υπηρεσιών από κάθε θυγατρική.
- Διείσδυσης σε πελάτες εκτός τηλεπικοινωνιακών οργανισμών (κλάδος τραπεζών ενέργειας κ.α.) αξιοποιώντας τη σύγκλιση των τεχνολογιών και τα προϊόντα προστιθέμενης αξίας της εταιρείας.
- Αξιοποίησης των συνεργιών που δημιουργούνται με τον όμιλο SISTEMA.

Η περαιτέρω ενίσχυση της λειτουργικής κερδοφορίας και η ισχυροποίηση της δυναμικότητας του Ομίλου και της εταιρείας αποτελούν βασική προτεραιότητα.

**Ακριβές αντίγραφο από το βιβλίο πρακτικών
του Διοικητικού Συμβουλίου**

Παιανία, 11 Μαΐου 2009

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ-ΣΤΕΡΓΙΟΣ ΜΑΝΟΣ**



**ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ**

**Προς τους Μετόχους της Ανώνυμης Εταιρείας
«ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ»**

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ελέγξαμε τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της «ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ» (η «Εταιρεία»), που αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο Ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2008, και τις εταιρικές και ενοποιημένες 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 Αναφοράς, 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 Ελεγκτή

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 απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το κατά πόσο 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 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 παρουσίωσης 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 Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 2008, την χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές



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

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοιχία του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α, 107 και 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

Αθήνα, 15 Μαΐου 2009

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

**ΧΡΗΣΤΟΣ ΠΕΛΕΝΤΡΙΔΗΣ
(Α.Μ. ΣΟΕΛ 17831)**

**ERNST & YOUNG (HELLAS) Α.Ε.
ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
11ο ΧΛΜ. ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΔΟΥ ΑΘΗΝΩΝ-ΛΑΜΙΑΣ
144 51 ΜΕΤΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ
(Α.Μ. ΣΟΕΛ 107)**



Βεβαιώνεται ότι, οι συνημμένες Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις, είναι εκείνες που εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της "ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ" στις, 11 Μαΐου 2009 και έχουν δημοσιοποιηθεί με την ανάρτηση τους στο διαδίκτυο, στη διεύθυνση www.intracom-telecom.com. Επισημαίνεται ότι, τα δημοσιευθέντα στον τύπο συνοπτικά οικονομικά στοιχεία στοχεύουν στο να παράσχουν στον αναγνώστη ορισμένα γενικά οικονομικά στοιχεία, αλλά δεν παρέχουν την πλήρη εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της Εταιρείας και του Ομίλου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επίσης, επισημαίνεται ότι, χάριν απλοποίησης, στα δημοσιευθέντα στον τύπο συνοπτικά οικονομικά στοιχεία έχουν γίνει ορισμένες συμπύξεις και ανακατατάξεις κονδυλίων.

Για την

ΙΝΤΡΑΚΟΜ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.
SERGEY G. ASLANIAN**

Αρ. Διαβ 513879828 / 12.12.2007

**Ο ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.
Κ. Γ. ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ**

Α.Δ.Τ. Ι 208019 / 07.08.1974

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
Α.-Σ. Ν. ΜΑΝΟΣ**

Α.Δ.Τ. ΑΒ 340384 / 02.10.2006

**Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
Κ. Γ. ΑΛΑΤΖΑΣ**

Α.Δ.Τ. ΑΑ 437340 / 20.07.2004

**Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ
Π. Γ. ΚΥΡΙΑΚΑΚΗΣ**

Α.Δ.Τ. Ε 442800 / 22.01.1986

Αρ. Αδείας Ο.Ε.Ε. 31204 Α' Τάξης

ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ
Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ
31 Δεκεμβρίου 2008
(Ποσά σε Ευρώ εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

Κατάσταση αποτελεσμάτων

	Σημ.	Όμιλος		Εταιρεία	
		Χρήση που έληξε την 31/12/2008	Χρήση που έληξε την 31/12/2007	Χρήση που έληξε την 31/12/2008	Χρήση που έληξε την 31/12/2007
Συνεχιζόμενες δραστηριότητες					
Πωλήσεις	9	373.969.713,66	314.118.577,09	260.478.426,26	284.024.104,58
Κόστος πωληθέντων	10	(302.992.560,81)	(245.361.775,90)	(205.803.916,30)	(227.273.410,59)
Μικτό κέρδος		<u>70.977.152,85</u>	<u>68.756.801,19</u>	<u>54.674.509,96</u>	<u>56.750.693,99</u>
Έξοδα διοίκησης	10	(21.455.024,34)	(20.839.871,79)	(8.285.728,45)	(8.479.105,36)
Έξοδα διάθεσης	10	(30.430.787,50)	(26.550.732,07)	(28.025.689,52)	(22.692.969,21)
Έξοδα έρευνας	10	(7.362.026,28)	(8.436.673,85)	(7.349.753,68)	(8.299.640,46)
Λοιπά λειτουργικά έσοδα	11	3.927.402,20	2.748.401,99	2.938.012,94	1.120.889,76
Λοιπά λειτουργικά έξοδα	11	(1.107.920,59)	(860.718,91)	(233.334,46)	(2.992.815,29)
Λειτουργικά κέρδη		<u>14.548.796,34</u>	<u>14.817.206,56</u>	<u>13.718.016,79</u>	<u>15.407.054,43</u>
Χρηματοοικονομικά έσοδα	12	4.843.729,45	6.325.039,64	4.741.931,92	6.126.454,90
Χρηματοοικονομικά έξοδα	12	(16.817.706,97)	(18.976.730,07)	(10.657.995,95)	(15.484.503,42)
Κέρδη χρήσεως προ φόρων		<u>2.574.818,82</u>	<u>2.165.516,13</u>	<u>7.801.952,76</u>	<u>6.049.005,91</u>
Φόρος εισοδήματος	14	(4.259.841,96)	(1.076.287,54)	(3.806.869,73)	(1.708.150,44)
ΚΕΡΔΗ / (ΖΗΜΙΕΣ) ΧΡΗΣΕΩΣ		<u>(1.685.023,14)</u>	<u>1.089.228,59</u>	<u>3.995.083,03</u>	<u>4.340.855,47</u>
Αποδιδόμενα σε:					
Μετόχους της μητρικής		(2.023.768,25)	1.547.528,09	3.995.083,03	4.340.855,47
Δικαιώματα μειοψηφίας		338.745,11	(458.299,50)	-	-
		<u>(1.685.023,14)</u>	<u>1.089.228,59</u>	<u>3.995.083,03</u>	<u>4.340.855,47</u>

ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ
Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ
31 Δεκεμβρίου 2008
(Ποσά σε Ευρώ εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

Ισολογισμός

Σημ.	Όμιλος		Εταιρεία	
	31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ		31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ	
	2008	2007	2008	2007
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ				
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία				
15	93.242.207,88	96.106.886,66	77.724.971,25	79.635.237,59
16	18.526.415,70	16.660.990,41	16.943.235,77	14.833.297,06
17	39.771.556,91	33.761.201,44	39.560.245,77	33.269.472,27
18	-	-	19.268.097,05	18.837.336,26
8	-	-	1.800,00	-
20	525.954,83	586.427,17	-	-
21	-	61.432,46	16.269.673,46	11.344.034,13
22	12.158.023,83	15.203.540,57	10.708.315,97	13.445.230,40
24	36.299.853,22	19.944.756,53	26.778.606,00	19.559.200,89
	<u>200.524.012,37</u>	<u>182.425.235,24</u>	<u>207.254.945,27</u>	<u>190.923.808,60</u>
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία				
23	80.624.901,09	81.756.205,46	49.444.563,39	66.872.177,35
24	240.514.394,23	223.496.227,03	238.280.638,92	223.100.216,68
25	44.013.308,04	20.046.187,57	24.559.628,63	14.036.178,87
	<u>365.152.603,36</u>	<u>325.298.620,06</u>	<u>312.284.830,94</u>	<u>304.008.572,90</u>
	<u>565.676.615,73</u>	<u>507.723.855,30</u>	<u>519.539.776,21</u>	<u>494.932.381,50</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ				
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της μητρικής				
27	227.769.383,60	227.769.383,60	227.769.383,60	227.769.383,60
28	38.250.021,57	40.292.356,10	38.535.747,30	38.535.747,30
	(28.641.408,67)	(26.618.578,32)	(17.416.109,85)	(21.411.192,88)
	<u>237.377.996,50</u>	<u>241.443.161,38</u>	<u>248.889.021,05</u>	<u>244.893.938,02</u>
	4.275.267,08	4.407.964,86	-	-
	<u>241.653.263,58</u>	<u>245.851.126,24</u>	<u>248.889.021,05</u>	<u>244.893.938,02</u>
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
29	133.623.287,66	36.360,07	133.598.660,19	-
30	1.087.842,51	1.212.741,13	1.037.058,46	1.170.243,16
31	95.484,11	85.671,38	95.484,11	85.671,38
32	5.107.368,10	4.807.489,05	5.107.368,10	4.807.489,05
33	1.249.221,70	2.326.429,90	-	-
22	20.556,48	152.357,96	-	-
	<u>141.183.760,56</u>	<u>8.621.049,49</u>	<u>139.838.570,86</u>	<u>6.063.403,59</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
33	145.431.991,01	119.204.681,67	101.915.357,58	109.866.401,13
29	33.227.498,97	94.389.900,57	25.000.000,00	94.375.137,31
34	170.722,74	35.906.016,85	170.722,74	35.906.016,85
30	250.877,47	1.097.675,61	507.951,04	1.480.856,82
	3.758.501,40	2.653.404,87	3.218.152,94	2.346.627,79
	<u>182.839.591,59</u>	<u>253.251.679,57</u>	<u>130.812.184,30</u>	<u>243.975.039,89</u>
	<u>324.023.352,15</u>	<u>261.872.729,06</u>	<u>270.650.755,16</u>	<u>250.038.443,48</u>
	<u>565.676.615,73</u>	<u>507.723.855,30</u>	<u>519.539.776,21</u>	<u>494.932.381,50</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ				

ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ
Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ
31 Δεκεμβρίου 2008
(Ποσά σε Ευρώ εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων

Σημ.	Όμιλος				
	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποθεματικά	Κέρδη / (Ζημιές) εις νέο	Δικαιώματα μειοψηφίας	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2006	227.769.383,60	40.054.235,03	(28.093.323,57)	5.128.528,16	244.858.823,22
Συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής θυγατρικών εξωτερικού	-	165.338,23	-	(273.089,06)	(107.750,83)
Ίδρυση θυγατρικής	-	-	-	10.825,26	10.825,26
Μεταφορές κερδών σε αφοραλόγητα αποθεματικά	-	72.782,84	(72.782,84)	-	-
Καθαρά κέρδη/(ζημιές) χρήσεως	-	-	1.547.528,09	(458.299,50)	1.089.228,59
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2007	227.769.383,60	40.292.356,10	(26.618.578,32)	4.407.964,86	245.851.126,24
Συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής θυγατρικών εξωτερικού	-	(2.042.334,53)	937,90	(471.442,89)	(2.512.839,52)
Καθαρά κέρδη/(ζημιές) χρήσεως	-	-	(2.023.768,25)	338.745,11	(1.685.023,14)
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2008	227.769.383,60	38.250.021,57	(28.641.408,67)	4.275.267,08	241.653.263,58

Σημ.	Εταιρεία			
	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποθεματικά	Κέρδη / (Ζημιές) εις νέο	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2006	227.769.383,60	38.535.747,30	(25.752.048,35)	240.553.082,55
Καθαρά κέρδη χρήσεως	-	-	4.340.855,47	4.340.855,47
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2007	227.769.383,60	38.535.747,30	(21.411.192,88)	244.893.938,02
Καθαρά κέρδη χρήσεως	-	-	3.995.083,03	3.995.083,03
Υπόλοιπο, 31 Δεκεμβρίου 2008	227.769.383,60	38.535.747,30	(17.416.109,85)	248.889.021,05

ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ
Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ
31 Δεκεμβρίου 2008
(Ποσά σε Ευρώ εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

Κατάσταση ταμειακών ροών

Σημ.	Όμιλος		Εταιρεία	
	Χρήση που έληξε την 31/12/2008	Χρήση που έληξε την 31/12/2007	Χρήση που έληξε την 31/12/2008	Χρήση που έληξε την 31/12/2007
Ταμειακές ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες:				
Κέρδη χρήσεως προ φόρων	2.574.818,82	2.165.516,13	7.801.952,76	6.049.005,91
Προσαρμογές συμφορών κερδών προ φόρων με καθορές ταμειακές ροές				
Μη χρηματικά στοιχεία:				
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων	15 6.635.551,62	6.553.423,16	4.652.613,51	4.652.101,17
Αποσβέσεις επενδυτικών ακινήτων	16 236.888,57	346.474,25	175.674,93	278.885,69
Αποσβέσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων	17 8.059.305,42	9.786.480,14	8.655.278,58	9.500.171,69
(Κέρδη)/Ζημιές από πώληση ενσώματων παγίων στοιχείων	11 (206.877,11)	(486.716,78)	40.706,84	227.722,81
Διαγραφή άλλων περιουσιακών στοιχείων	17 5.241,81	23.220,07	-	-
Αποσβέσεις εφθάλυκτης έκδοσης ομολογιακού δανείου	106.871,19	-	106.871,19	-
(Αντιστροφή απομείωσης) / Απομείωση επένδυσης σε θυγατρική	18 -	-	(430.760,79)	2.430.760,79
Αποσβέσεις επηρεαζόμενων	31 (32.519,58)	(22.577,17)	(32.519,58)	(22.577,17)
Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένων	6.254.230,33	4.167.475,22	6.254.230,33	4.167.475,22
(Κέρδη)/Ζημιές από αποτίμηση παραγώγων	12 119.199,47	30.387,29	119.199,47	30.387,29
Πιστωτικοί τόκοι	12 (1.297.909,17)	(4.197.762,09)	(1.627.472,04)	(4.361.749,02)
Χρεωστικοί τόκοι	12 11.328.548,42	10.376.034,78	10.383.425,87	11.739.520,13
Έσοδα από μερίσματα	12 -	-	(588.235,29)	(1.764.705,88)
(Κέρδη)/Ζημιές από συγγενείς	19 -	-	-	-
Μεταβολές προβλέψεων και προβλέψεων για παροχές στους εργαζόμενους	30,32 1.280.076,96	1.646.983,39	1.038.219,51	646.042,47
Μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης:				
(Αύξηση)/μείωση αποθεμάτων	1.131.304,37	5.462.463,25	17.427.613,06	406.078,37
(Αύξηση)/μείωση πελατών και λοιπών απαιτήσεων	(33.370.339,62)	64.222.091,40	(26.636.665,17)	53.508.119,48
Αύξηση(μείωση) προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων	17.861.930,63	(18.541.627,74)	(15.229.912,55)	(23.416.984,51)
Καταβληθείς φόροι εισοδήματος	(2.229.011,84)	(1.681.564,20)	(2.042.861,08)	(1.306.929,19)
Καθαρές Ταμειακές Ροές από / (προς) Λειτουργικές Δραστηριότητες	19.357.313,52	79.850.304,10	10.067.360,45	62.763.325,25
Ταμειακές ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες:				
Αγορές ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων	15 (8.629.725,01)	(4.205.322,86)	(5.373.046,70)	(2.079.960,09)
Αγορές επενδυτικών ακινήτων	16 (191,47)	(54,74)	(191,47)	(54,74)
Αγορές άλλων περιουσιακών στοιχείων	17 (14.997.597,20)	(14.212.706,91)	(14.946.052,08)	(14.031.998,40)
Πωλήσεις ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων	1.371.860,15	1.514.506,09	304.570,52	103.142,11
Μερίσματα εισπραχθέντα	12 -	-	400.000,00	1.764.705,88
Εισπράξεις / (Χαρτηρίσεις) δανείων	61.432,46	(61.432,46)	-	-
Αύξηση επένδυσης σε διαθέσιμες προς πώληση επενδύσεις	-	(66,41)	-	-
Αύξηση επένδυσης σε θυγατρικές	18 -	-	(1.800,00)	(120.000,00)
Τόκοι που εισπράχθηκαν	1.294.984,90	3.945.471,18	1.126.905,82	4.109.458,11
Καθαρές Ταμειακές Ροές από / (προς) Επενδυτικές Δραστηριότητες	(20.899.236,17)	(13.019.606,11)	(18.489.613,91)	(10.254.707,13)
Ταμειακές ροές από Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες:				
Αύξηση μεταβολικού κεφαλαίου	27 -	10.825,26	-	-
Πληρωμές κεφαλαίου χρηματοδοτικών μισθώσεων	(239.809,06)	(907.956,91)	(229.630,80)	(800.857,94)
Έξοδα έκδοσης ομολογιακού δανείου	(1.508.211,00)	-	(1.508.211,00)	-
Δάνεια αναληφθέντα	328.994.818,28	40.797.075,00	295.000.000,00	37.500.000,00
Αποπληρωμή δανειακών	(290.668.272,95)	(89.983.325,92)	(265.000.000,00)	(71.075.000,00)
Καταβληθέντες τόκοι	(10.294.608,24)	(10.315.765,41)	(9.358.787,20)	(11.679.250,76)
Επιχορηγήσεις για τη χρήση	31 42.332,31	-	42.332,31	-
Καθαρές Ταμειακές Ροές από / (προς) Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες	26.326.249,34	(60.399.147,98)	18.945.703,22	(46.145.108,70)
Καθαρή αύξηση στο ταμιακό διαθέσιμο και ισοδύναμα	24.784.326,69	6.431.550,01	10.523.449,76	6.363.509,42
Ταμιακό διαθέσιμο και ισοδύναμα κατά την 1 Ιανουαρίου	20.046.187,57	13.422.754,81	14.036.178,87	7.672.660,45
Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές	(817.206,22)	191.882,75	-	-
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της χρήσης	44.013.308,04	20.046.187,57	24.559.628,63	14.036.178,87
31 Δεκεμβρίου 2008	1.164.983,04	1.027.789,31	345.277,36	330.864,02
Κέρδη / Ζημιές από πωλήσεις ενσώματων παγίων	206.877,11	486.716,78	(40.706,84)	(227.722,81)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων	1.371.960,15	1.514.506,09	304.570,52	103.142,11

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία :

1. Παπαστάθης Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του».
2. Εκδόσεις Παπαζήση , Ελεγκτική.
3. Καζαντζής Χ. (2006) “Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος”, Κ. Η Spencer Pickett (2003) “The Internal Auditing Handbook”.
4. Αντώνης Α. Πάπας(1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική.
5. Ελεγκτική, βασικές έννοιες και εφαρμογές, Α.Μηλιώνης, Θ.Παπαδάτου, Εκδόσεις ΑΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ, Κεφάλαιο 2, Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Αρθρογραφία :

1. Οικονομικό περιοδικό «Οικονομικά Χρονικά» Μάρτιος 2003, Άρθρο, Ιωάννης Κ. Γιαννούλης, Οικονομολόγος.
2. Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος 2005, Παντελής Παπαστάθης, Μέλος του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.
3. Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος, Ιανουάριος 2004, Παντελής Παπαστάθης Μέλος του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.
4. Άρθρα και Απόψεις, Μάριος Ε. Μενεξιάδης υποψήφιος Διδάκτωρ Πανεπιστημίου Αθηνών σε θέματα εσωτερικού ελέγχου και διευθυντής Εσωτερικού ελέγχου ομίλου Everest & Ανδρέας Γ. Κουτουπης υποψήφιος Παντείου Πανεπιστημίου σε θέματα Διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων και εσωτερικού ελέγχου και Assistant manager pricewaterhousecoopers, 27 Απριλίου 2004.
5. Ομιλία του Γενικού διευθυντή, Μέλους του ΔΣ του ΣΕΒκ. Ιωάννη Δραπανιώτη, Στην Ημερίδα του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών με θέμα «Σημασία της Επιχειρηματικής Ηθικής για τις Σύγχρονες Επιχειρήσεις» Αθήνα, 19 Οκτωβρίου 2004.
6. Περιοδικό Οικονομικός, άρθρο του κ. Νίκου Αναλυτή προέδρου του Ελληνικού Δικτύου για την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη και αντιπρόεδρος του ΣΕΒ, Απρίλιος 2004
7. Περιοδικό Οικονομικός, άρθρο του κ. Οδυσσέα Κυριακόπουλου, πρόεδρος του ΣΕΒ, Απρίλιος 2004.
8. Ναυτεμπορική, Άρθρο του Ανδρέα Κουτούπη μέλους του Δ.Σ Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, , 25 Ιουνίου 2007.
9. Περιοδικό Ο Λογιστής, τεύχος 639, διαφορές ΔΛΠ και ΕΛΠ.

Ιστοσελίδες :

1. <http://simor.ntua.gr/prosopiko/WebPagePanayiot/el/research/internal-audit> ,Ο εσωτερικός έλεγχος , Νικόλαος Α. Παναγιώτου.
2. <http://www.soel.gr/site/AuditCompaniesFind.jsp?comparison=LIKE&name=%25&Submit=%C1%F0%EF%F3%F4%EF%EB%DE+%D3%F4%EF%E9%F7%E5%DF%F9%ED+%C1%ED%E1%E6%DE%F4%E7%F3%E7%F2> ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ – ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΡΕΙΕΣ.
3. www.soel.gr/ar6.html#arxi, Σώμα των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών.
4. <http://www.eap.gr/programmes/deo/deo25/docs/discussion-papers/Tahinakis.doc.>, Δρ. Παναγιώτη Δημ. Ταχυνάκη, Δημοσίευτη διδακτορική διατριβή, Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών.
5. <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=203&la=1>
6. Σ υ σ τ ή μ α τ α Ε τ α ι ρ ι κ ή ς Δ ι α κ υ β έ ρ ν η σ η ς http://www.alba.edu.gr/uploads/Travlos_article.pdf
7. http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm
8. <http://el.wikipedia.org/wiki/>
9. <http://www.ssel.gr/content/view/4/6/1/0/>
10. <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>
11. <http://www.mbasociety.gr/uploads/BW2008/Bairaktaris.pdf> Χρήστος Μπαϊκαρακτάρης, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, 15 Μαΐου 2008.
12. www.xak.com/gmain/newsshow.asp?id=75945, 30 Ιουλίου 2007. Αποτελέσματα έρευνας του ελεγκτικού οίκου Grant Thornton για διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
13. <http://www.globaltraining.gr/media/GLOBAL/TOMOI%20SAMPLE%20PAGES/TOMOS%20B/DLP7KATASTASITAMEIAKONROON.pdf>
14. http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economyepix_2_10/09/2006_197075, Εξυγίανση στις οικονομικές καταστάσεις που επέφερε η εφαρμογή των ΔΛΠ, άρθρο του Ανέστη Ντόκα

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ Αρ. Φύλλου 174

25 Αυγούστου 2008
ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3693

Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις.

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ**

Εκδίδομε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο 1

Αντικείμενο

Ο παρών νόμος έχει ως αντικείμενο την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006) και τη συνεπαγόμενη, λόγω της προαναφερόμενης εναρμόνισης, συμπλήρωση και μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου, που διέπει τον ελεγκτικόλογιστικό θεσμό, όπως, κυρίως, το νομοθετικό αυτό πλαίσιο έχει ρυθμισθεί από το ν. 3148/2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 136 Α' /5.6.2003).

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου και κάθε νομοθετικής ρύθμισης, που διέπει τον ελεγκτικόλογιστικό θεσμό ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1. «Υποχρεωτικός έλεγχος»: ο έλεγχος των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονται από τις Οδηγίες 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 222 της 14.8.1978), 83/349 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 (ΕΕ L193 της 18.7.1983), 86/635 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Δεκεμβρίου 1986 (ΕΕ L 372 της 31.12.1986) και της Οδηγίας 91/ 674 ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 374 της 31.12.1991). Επίσης ως «υποχρεωτικός έλεγχος» ορίζεται και οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική

εργασία προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ότι διενεργείται από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Με Κανονιστικές Πράξεις της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «υποχρεωτικός έλεγχος» οποιασδήποτε φύσης και έκτασης ελεγκτική εργασία αναλαμβάνεται από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του παρόντος άρθρου.

2. «Νόμιμος ελεγκτής»: φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, σύμφωνα, με τον παρόντα νόμο ή την Οδηγία 43/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006) άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

3. «Ελεγκτικό γραφείο»: νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τύπο της νομικής του προσωπικότητας ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα, που δεν έχει νομική προσωπικότητα, η οποία έχει λάβει σύμφωνα με τον παρόντα νόμο την Οδηγία 43/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006) άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους – μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

4. «Ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας»: οντότητα, με νομική προσωπικότητα ή η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα, που έχει δικαίωμα να διενεργεί ελέγχους ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εταιρείας, η οποία έχει συσταθεί κατά τη νομοθεσία τρίτης χώρας.

5. «Ελεγκτής τρίτης χώρας»: φυσικό πρόσωπο που έχει δικαίωμα να διενεργεί ελεγκτική εργασία σε ατομικές ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας που έχει συσταθεί κατά τη νομοθεσία τρίτης χώρας.

6. «Ελεγκτής ομίλου»: ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές ή ένα ή περισσότερα ελεγκτικά γραφεία ή ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές με ένα ή περισσότερα ελεγκτικά γραφεία, που έχουν δικαίωμα να διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

7. «Δίκτυο»: ευρύτερη διάρθρωση συνεργασίας στην οποία ανήκει ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο και η οποία αποσκοπεί στην κατανομή κερδών ή στοιχείων κόστους ή βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία, έλεγχο ή διοίκηση, ή υπόκειται σε ενιαία πολιτική και

διαδικασίες διασφάλισης της ποιότητας ή δραστηριοποιείται υπό κοινή επιχειρηματική στρατηγική ή χρησιμοποιεί κοινό διακριτικό τίτλο ή σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων. Η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια να αποφασίζει, με Κανονιστική Πράξη της, για την ύπαρξη ή μη δικτύου είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτημα που της υποβάλλεται, καθώς και για τη μεταβατική περίοδο για τα ελεγκτικά έργα που έχουν αναληφθεί μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος νομοσχεδίου στη Βουλή.

8. «Συνδεδεμένο μέρος ελεγκτικού γραφείου»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, το οποίο βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία ή κοινό έλεγχο ή κοινή διοίκηση με το ελεγκτικό γραφείο. Η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια να αποφασίζει, με Κανονιστική Πράξη της, για τη συνδρομή ή μη της ιδιότητας του συνδεδεμένου μέρους ελεγκτικού γραφείου, είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από αίτημα που της υποβάλλεται.

9. «Έκθεση ελέγχου»: η έκθεση που αναφέρεται στο άρθρο 51α της Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και στο άρθρο 37 της Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, καθώς και κάθε έκθεση που εκδίδεται ως αποτέλεσμα υποχρεωτικών ελέγχων, από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

10. «Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα»: τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (International Standards on Auditing–ISA) και τα συναφή πρότυπα και πρακτικές που αφορούν τον

υποχρεωτικό έλεγχο και κάθε φύσης και έκτασης ελεγκτικολογιστική εργασία αναλαμβάνεται από τα πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του παρόντος άρθρου.

11. «Διεθνή λογιστικά πρότυπα»: τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (International Accounting Standards–IAS) τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards–IFRS) και οι ερμηνείες τους (SIC – IFRIC Interpretations), οι τροποποιήσεις τους, όπως ισχύουν κάθε φορά, που εκδίδονται ή εγκρίνονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board– IASB).

12. «Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος»: οι οντότητες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους – μέλους των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους – μέλους κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14 της Οδηγίας 2004/39/EK, οι οντότητες που προβλέπονται από το άρθρο 1 σημείο 1 της Οδηγίας 2000/12/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και το Συμβουλίου της 20ής Μαρτίου 2000, οι οντότητες που

προβλέπονται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 της Οδηγίας 91/674/ΕΟΚ. Με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μπορούν να ορισθούν και άλλες οντότητες ως οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, με γνώμονα τη φύση των δραστηριοτήτων τους, το μέγεθός τους, τον αριθμό των απασχολουμένων σε αυτές και άλλα παρεμφερή κριτήρια.

13. «Μη επαγγελματίας»: φυσικό πρόσωπο το οποίο, τουλάχιστον τρία χρόνια πριν από τη συμμετοχή του στη διοίκηση του συστήματος της δημόσιας εποπτείας, δεν διενήργησε υποχρεωτικούς ελέγχους, δεν είχε δικαιώματα ψήφου σε ελεγκτικό γραφείο, δεν υπήρξε μέλος στη διοίκηση ελεγκτικού γραφείου και δεν απασχολήθηκε ούτε συνδέθηκε με άλλον τρόπο με κάποιο ελεγκτικό γραφείο.

14. «Κύριος εταίρος»: α) ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές, που έχουν ορισθεί από ένα ελεγκτικό γραφείο, ως κύριοι υπεύθυνοι του συγκεκριμένου υποχρεωτικού ελέγχου ή β) σε περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου ομίλου οντοτήτων, τουλάχιστον ένας νόμιμος ελεγκτής, που έχει ορισθεί από το ελεγκτικό γραφείο, ως κύριος υπεύθυνος του υποχρεωτικού ελέγχου σε επίπεδο ομίλου και, τουλάχιστον οι νόμιμοι ελεγκτές, που έχουν ορισθεί από το ελεγκτικό γραφείο, ως κύριοι υπεύθυνοι των υποχρεωτικών ελέγχων των σημαντικών οντοτήτων, που ανήκουν στον όμιλο ή γ) ένας ή περισσότεροι νόμιμοι ελεγκτές που υπογράφουν την έκθεση ελέγχου.

15. «Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ»: Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών κατόπιν εισηγήσεως του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ή Εγκριτικές Αποφάσεις του ίδιου Υπουργού στα πλαίσια της γενικότερης εποπτείας του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΔΕΙΑΣ, ΣΥΝΕΧΗΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Άρθρο 3

Χορήγηση άδειας στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία

1. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια).

2. Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία ορίζεται η ΕΛΤΕ. Η χορήγηση ή μη επαγγελματικής άδειας γίνεται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

3. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 10 του παρόντος νόμου.

4. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτικό γραφείο πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου και να έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα·

Β) η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου του ελεγκτικού γραφείου να κατέχεται από ελεγκτικά γραφεία στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή από φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου·

Γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να ανήκει σε ελεγκτικά γραφεία,

στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου. Όταν το όργανο διοίκησης έχει μόνο δύο μέλη, για τουλάχιστον ένα μέλος θα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρούσας περίπτωσης·

Δ) το ελεγκτικό γραφείο να πληροί την προϋπόθεση, που ορίζεται στο άρθρο 4.

Άρθρο 4

Εντιμότητα

Επαγγελματική άδεια χορηγείται σε φυσικά πρόσωπα ή ελεγκτικά γραφεία που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας.

Άρθρο 5

Ανάκληση της επαγγελματικής άδειας

1. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

2. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή και του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται σε περίπτωση σοβαρής αμφισβήτησης της εντιμότητάς τους και εφόσον δεν υλοποιηθούν από τον νόμιμο ελεγκτή, μέσα σε χρονικό διάστημα που καθορίζεται από την ΕΛΤΕ, τα μέτρα που θα τους υποδειχθούν από την ΕΛΤΕ, για να αποκατασταθεί η αμφισβήτηση αυτή.

3. Σε περίπτωση ανάκλησης της επαγγελματικής άδειας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, η ΕΛΤΕ έχει υποχρέωση να γνωστοποιήσει το γεγονός και τους λόγους ανάκλησης στις αρμόδιες αρχές των κρατών – μελών οι οποίες έχουν και αυτές χορηγήσει επαγγελματική άδεια. Τα στοιχεία των αρμόδιων αρχών στις οποίες γίνεται η προαναφερόμενη γνωστοποίηση, καταχωρούνται στο Δημόσιο Μητρώο που

προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του παρόντος νόμου κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο στοιχείο (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 6

Προσόντα

Για να χορηγηθεί σε φυσικό πρόσωπο επαγγελματική άδεια νόμιμου ελεγκτή θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπο του υποψηφίου οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Επιτυχής ολοκλήρωση του θεσπισμένου βαθμού εκπαίδευσης (δευτεροβάθμια εκπαίδευση) για την εισαγωγή του σε εκπαιδευτικό ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης.
2. Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 8 του παρόντος νόμου, η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου τέλους πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδυνάμου επιπέδου, που αναφέρονται στο άρθρο 7 του παρόντος νόμου.
3. Ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται από το άρθρο 10 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 7

Επαγγελματικές εξετάσεις

1. Αντικειμενικοί σκοποί των επαγγελματικών εξετάσεων είναι να διαπιστωθεί η κατοχή υψηλού επιπέδου θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 8 του παρόντος νόμου και η δυνατότητα της ορθής πρακτικής εφαρμογής των προαναφερόμενων θεωρητικών γνώσεων.
2. Οι επαγγελματικές εξετάσεις είναι γραπτές με την επιφύλαξη της αδυναμίας διενέργειας γραπτών εξετάσεων στις περιπτώσεις ατόμων με ειδικές ανάγκες.
3. Οι επαγγελματικές εξετάσεις και οι ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις που προβλέπονται από το άρθρο 12 του παρόντος νόμου, τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Στα πλαίσια της εποπτείας και του ελέγχου αυτού, η ΕΛΤΕ με Κανονιστικές Πράξεις αναθέτει την οργάνωση ή εκτέλεση ή αμφότερα τα έργα αυτά σε άτομα ή φορείς του εσωτερικού ή εξωτερικού με αποδεδειγμένη γνώση και εμπειρία στα θέματα αυτά. Οι επαγγελματικές εξετάσεις για όλα ή μέρος των γνωστικών αντικειμένων ή για όλους ή ορισμένους εξεταζόμενους μπορεί να διενεργούνται από κοινού με τις επαγγελματικές εξετάσεις άλλων αρμοδίων αρχών κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών ή να αποτελούν μέρος των επαγγελματικών εξετάσεων που διενεργούνται από τις αρχές των χωρών αυτών.
4. Μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων, η ΕΛΤΕ αποφασίζει για κάθε ουσιαστικό ή διαδικαστικό θέμα σχετίζεται με την οργάνωση και διενέργεια των επαγγελματικών εξετάσεων και των ειδικών επαγγελματικών εξετάσεων, που προβλέπονται από το άρθρο 12 του παρόντος νόμου.
5. Τα θέματα που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3 και 4 του παρόντος άρθρου ρυθμίζονται με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ.

Άρθρο 8

Έλεγχος θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους

1. Τα γνωστικά αντικείμενα των επαγγελματικών εξετάσεων είναι, τουλάχιστον, τα ακόλουθα:

- α) Γενικές Αρχές Λογιστικής και Λογιστικά Πρότυπα.
- β) Νομοθετικές ρυθμίσεις και πρότυπα αναφερόμενα στη σύνταξη ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- γ) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- δ) Χρηματοοικονομική ανάλυση.
- ε) Κοστολόγηση και διοικητική λογιστική.
- στ) Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος.
- ζ) Ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες του ελεγκτή.
- η) Νομοθετικές ρυθμίσεις και επαγγελματικά πρότυπα σχετικά με υποχρεωτικούς ελέγχους και τις λοιπές ελεγκτικολογιστικές εργασίες και τους νόμιμους ελεγκτές.
- θ) Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.
- ι) Κανόνες ανεξαρτησίας και επαγγελματική δεοντολογία.
- ια) Αρχές και ειδικά θέματα εταιρικού δικαίου και εταιρικής διακυβέρνησης συναφή με ελεγκτικές εργασίες.
- ιβ) Αρχές και ειδικά θέματα πτωχευτικού δικαίου.
- ιγ) Φορολογικό δίκαιο.
- ιδ) Αρχές και ειδικά θέματα αστικού και εμπορικού δικαίου.
- ιε) Αρχές και ειδικά θέματα ασφαλιστικού και εργατικού δικαίου.
- ιστ) Πληροφορική και Μηχανογραφικά συστήματα.
- ιζ) Αρχές Οικονομίας, Χρηματοοικονομικής και Οικονομικής των επιχειρήσεων.
- ιη) Στοιχεία Μαθηματικών και Στατιστικής.
- ιθ) Βασικές αρχές χρηματοοικονομικής διοίκησης.

2. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ, μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων, καθορίζεται και αναπροσαρμόζεται το ειδικότερο περιεχόμενο των γνωστικών αντικειμένων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, για την προσαρμογή του στις εξελίξεις της ελεγκτικής και του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Άρθρο 9

Απαλλαγές

Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 6 αλλά μέσα στα πλαίσια των αντικειμενικών σκοπών των επαγγελματικών εξετάσεων που καθορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων, παρέχεται η δυνατότητα απαλλαγής από τις επαγγελματικές εξετάσεις σε ένα ή περισσότερα από τα γνωστικά αντικείμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 8, στην περίπτωση που υποψήφιος κατέχει ακαδημαϊκό τίτλο ανώτατης εκπαίδευσης για την απόκτηση του οποίου εξετάστηκε στα γνωστικά αυτά αντικείμενα ή έχει επιτύχει στα γνωστικά αυτά αντικείμενα σε επαγγελματικές

εξετάσεις ισοδύναμες με τις επαγγελματικές εξετάσεις του άρθρου 7 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 10

Πρακτική άσκηση

1. Για να εξασφαλισθεί η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των απαιτούμενων θεωρητικών γνώσεων, οι ασκούμενοι πραγματοποιούν πρακτική άσκηση διάρκειας τουλάχιστον τριών ετών εφόσον είναι πτυχιούχοι ΑΕΙ ή ΤΕΙ και έξι ετών για τις λοιπές περιπτώσεις. Η πρακτική άσκηση περιλαμβάνει κυρίως τη συμμετοχή ασκούμενων σε υποχρεωτικούς ελέγχους.
2. Η πρακτική άσκηση πραγματοποιείται για δυο τουλάχιστον έτη, υπό την εποπτεία νόμιμου ελεγκτή που έχει λάβει επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος.
3. Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα, κατά τη διακριτική της ευχέρεια και με κάθε πρόσφορο μέσο, να κρίνει καθ' όλη τη διάρκεια της πρακτικής άσκησης και μέσα στα πλαίσια του αντικειμενικού σκοπού της πρακτικής άσκησης, την επάρκεια του περιεχομένου της πρακτικής άσκησης και την επάρκεια της εποπτείας των προσώπων, περιλαμβανομένων και των νόμιμων ελεγκτών, που αναλαμβάνουν την εποπτεία των ασκούμενων.

Άρθρο 11

Συνεχής εκπαίδευση

1. Για τη διατήρηση της επαγγελματικής άδειας, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του παρόντος νόμου, οι νόμιμοι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να συμμετέχουν σε προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης, που παρέχονται από φορείς του εσωτερικού ή εξωτερικού.
2. Η διάρκεια και η επάρκεια του περιεχομένου των προγραμμάτων συνεχούς εκπαίδευσης και η επάρκεια των φορέων που τα παρέχουν κρίνονται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ, μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων. Στα προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και τα προγράμματα, που παρέχονται από τα ελεγκτικά γραφεία ή τους νόμιμους ελεγκτές.
3. Τα προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης μπορούν να παρέχονται με οποιαδήποτε μέθοδο εκπαίδευσης.

Άρθρο 12

Χορήγηση άδειας σε νόμιμους ελεγκτές από άλλα κράτη – μέλη

Οι νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος έχουν δικαίωμα, να λάβουν επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι θα επιτύχουν σε ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις, που διενεργούνται στην Ελληνική γλώσσα, μέσα στα πλαίσια που ορίζονται από το άρθρο 4 της Οδηγίας 89/48/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 21ης Δεκεμβρίου 1988, στα γνωστικά αντικείμενα που αναφέρονται στο Ελληνικό νομοθετικό και γενικότερα ρυθμιστικό πλαίσιο, που διέπει τους υποχρεωτικούς ελέγχους και την εργασία των νόμιμων ελεγκτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΕΓΓΡΑΦΗ ΣΕ ΜΗΤΡΩΟ

Άρθρο 13

Δημόσιο Μητρώο

1. Η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια να τηρεί δημόσιο μητρώο (Μητρώο Ελεγκτών) για την εγγραφή των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια. Με Κανονιστική Πράξη της η ΕΛΤΕ αναθέτει τα διαδικαστικά θέματα τηρήσεως του μητρώου σε αρμόδιο επαγγελματικό φορέα.
2. Το Μητρώο Ελεγκτών τηρείται σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου.
3. Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, δύνανται να περιορίζονται οι γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Μητρώο Ελεγκτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και του άρθρου 14, στις περιπτώσεις και κατά την έκταση που τούτο είναι αναγκαίο για να περιορισθεί άμεση και σημαντική απειλή της ασφάλειας των εγγεγραμμένων νόμιμων ελεγκτών και των φυσικών προσώπων που απασχολούνται στα ελεγκτικά γραφεία.
4. Η εγγραφή στο Μητρώο Ελεγκτών κάθε νόμιμου ελεγκτή και κάθε ελεγκτικού γραφείου γίνεται με διακεκριμένη αρίθμηση (αριθμός μητρώου).
5. Το Μητρώο Ελεγκτών τηρείται σε ηλεκτρονική μορφή, η πρόσβαση σε αυτό γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα και είναι προσιτό στο κοινό.
6. Σε κάθε εγγραφή στο Μητρώο Ελεγκτών γίνεται σαφής μνεία των στοιχείων της ΕΛΤΕ ως αρμόδιας αρχής για:
 - α) τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας,
 - β) τη διασφάλιση της ποιότητας της εργασίας κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 27 του παρόντος νόμου,
 - γ) τη διενέργεια ερευνών και επιβολής κυρώσεων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 28 του παρόντος νόμου,
 - δ) την άσκηση δημόσιας εποπτείας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 14

Εγγραφή των νόμιμων ελεγκτών στο Μητρώο Ελεγκτών

1. Κάθε εγγραφή νόμιμου ελεγκτή στο Μητρώο Ελεγκτών περιέχει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:
 - α) όνομα, πλήρη στοιχεία της επαγγελματικής και ατομικής διεύθυνσης και αριθμό μητρώου,
 - β) το όνομα και το διακριτικό τίτλο καθώς και τα πλήρη στοιχεία της επαγγελματικής διεύθυνσης και της διαδικτυακής διεύθυνσης του ελεγκτικού γραφείου, στο οποίο ή για λογαριασμό του οποίου ο νόμιμος ελεγκτής παρέχει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τη νομική σχέση με την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές,
 - γ) πλήρη στοιχεία της εγγραφής του νόμιμου ελεγκτή στο Μητρώο Ελεγκτών άλλων κρατών – μελών ή και της εγγραφής του ως ελεγκτή τρίτης χώρας, με σαφή μνεία του αριθμού μητρώου του και του ονόματος της αρμόδιας, για την εγγραφή αυτή, αρχής.

2. Για τους ελεγκτές τρίτης χώρας που εγγράφονται στο Μητρώο Ελεγκτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του παρόντος νόμου, στη σχετική εγγραφή υπάρχει σαφής μνεία της ιδιότητάς τους αυτής με σαφή αντιδιαστολή της εγγραφής τους από τις εγγραφές των νόμιμων ελεγκτών.

3. Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα να ζητήσει οποιαδήποτε διευκρίνιση κρίνει αναγκαία για την ενημέρωση του Μητρώου Ελεγκτών ή να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία για την ενημέρωσή του.

Άρθρο 15

Εγγραφή των Ελεγκτικών Γραφείων στο Μητρώο Ελεγκτών

1. Κάθε εγγραφή ελεγκτικού γραφείου στο Μητρώο Ελεγκτών περιέχει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

α) το όνομα, το διακριτικό τίτλο, την πλήρη επαγγελματική διεύθυνση και τον αριθμό μητρώου,

β) τη νομική μορφή,

γ) την πλήρη διεύθυνση του αρμόδιου για την παροχή πληροφοριών σχετικά με το ελεγκτικό γραφείο, καθώς και πλήρη διαδικτυακή διεύθυνση,

δ) πλήρη διεύθυνση όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του ελεγκτικού γραφείου στην Ελλάδα,

ε) το ονοματεπώνυμο και τον αριθμό Μητρώου Ελεγκτών όλων των νόμιμων ελεγκτών, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους στο ελεγκτικό γραφείο ή ενεργούν για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου ή συνδέονται με οποιονδήποτε τρόπο με το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της σχέσης αυτής,

στ) πλήρη στοιχεία του ονόματος και της επαγγελματικής διεύθυνσης όλων των ιδιοκτητών του ελεγκτικού γραφείου,

ζ) πλήρη στοιχεία του ονόματος και της επαγγελματικής διεύθυνσης όλων των προσώπων που συμμετέχουν στη διοίκηση του ελεγκτικού γραφείου,

η) τα πλήρη στοιχεία του δικτύου στο οποίο ανήκει ή με το οποίο συνεργάζεται το ελεγκτικό γραφείο,

θ) πλήρη στοιχεία τυχόν εγγραφής του ελεγκτικού γραφείου στο Μητρώο Ελεγκτών άλλων κρατών – μελών, ή και της εγγραφής του ως ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, με σαφή μνεία του αριθμού μητρώου του και του ονόματος της αρμόδιας, για την εγγραφή αυτή, αρχής.

2. Για τις ελεγκτικές οντότητες τρίτης χώρας που εγγράφονται στο Μητρώο Ελεγκτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του παρόντος νόμου, στη σχετική εγγραφή υπάρχει σαφής μνεία της ιδιότητάς τους αυτής και με σαφή αντιδιαστολή της από τις εγγραφές των ελεγκτικών γραφείων.

3. Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα να ζητήσει οποιαδήποτε διευκρίνιση κρίνει αναγκαία για την ενημέρωση του Μητρώου Ελεγκτών ή να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία για την ενημέρωσή του.

Άρθρο 16

Ενημέρωση των πληροφοριών του Μητρώου Ελεγκτών

1. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν την αποκλειστική ευθύνη για την υποβολή των πληροφοριακών στοιχείων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του παρόντος νόμου και για την εντός πέντε ημερολογιακών ημερών ενημέρωση της ΕΛΤΕ σε κάθε μεταβολή τους.

2. Η καθυστέρηση στην παροχή, από τους νόμιμους ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία, τους ελεγκτές τρίτης χώρας και τις ελεγκτικές οντότητες τρίτης χώρας, των πληροφοριών που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του παρόντος νόμου, συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και συνεπάγεται, πέραν των λοιπών κυρώσεων, την αποβολή τους από το σύστημα δημόσιας εποπτείας, με συνέπεια οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς να μην παράγει έννομα αποτελέσματα, για όσο χρόνο καθυστερεί η παροχή των πληροφοριών.

3. Στα πλαίσια της ασκούμενης από την ΕΛΤΕ δημόσιας εποπτείας παρέχεται σε αυτήν το δικαίωμα ελέγχου της ορθότητας και πληρότητας των υποβαλλόμενων, κατά την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, στοιχείων, με κάθε πρόσφορο μέσο.

4. Η άρνηση υποβολής ή η ανακριβής ή παραπλανητική παροχή των υποβαλλόμενων, κατά την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, στοιχείων, συνεπάγεται την έκδοση Κανονιστικής Πράξης της ΕΛΤΕ με την οποία ανακαλείται οριστικά η επαγγελματική άδεια.

Άρθρο 17

Τεκμηρίωση της ευθύνης για την παροχή των πληροφοριών του Μητρώου Ελεγκτών

Η ακρίβεια και επάρκεια των πληροφοριακών στοιχείων που προβλέπονται από τα άρθρα 14,15 και 16 του παρόντος νόμου και η τεκμηρίωση της ευθύνης των προσώπων που παρέχουν στην ΕΛΤΕ τις πληροφορίες αυτές, επικυρώνεται με την υπογραφή των οριζόμενων, κατά τα άρθρα 15 και 16 του παρόντος νόμου, προσώπων για την παροχή τους.

Άρθρο 18

Γλώσσα τήρησης του Μητρώου Ελεγκτών

Τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 14,15 και 16 του παρόντος νόμου, καταχωρούνται στο Μητρώο Ελεγκτών στην ελληνική γλώσσα και σε μετάφραση στην αγγλική γλώσσα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑ, ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ, ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ, ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Άρθρο 19

Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να συμμορφώνονται με τον ισχύοντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας

Λογιστών (International Federation of Accountants), εκτός των περιπτώσεων που η Επιτροπή, σύμφωνα με τη κανονιστική διαδικασία στην οποία παραπέμπει το άρθρο 48 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2006/43/EK, θεσπίσει μέτρα εφαρμογής βασιζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.

Άρθρο 20

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

1. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

2. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

3. Όταν η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις αυτοελέγχου, ιδίου συμφέροντος, ιδιότητας συνηγόρου, οικειότητας, εκφοβισμού και διατάραξης της εμπιστοσύνης κατά την εκτέλεση της εργασίας, ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να λάβουν πρόσφορα μέτρα για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της ανεξαρτησίας σε ανεκτό βαθμό. Σε περίπτωση που τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίσουν σε ανεκτό βαθμό τον κίνδυνο υπονόμησης της ανεξαρτησίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου.

4. Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος.

5. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνωμάτευσης και καθοδήγησης επί του πρακτέου, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της ανεξαρτησίας γίνεται κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

6. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να περιγράψει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό.

7. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να ρυθμίζονται, εξειδικεύονται και ερμηνεύονται:

α) θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου,

β) καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμηση της ανεξαρτησίας,

γ) καταστάσεις και συγκεκριμένα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν την απαγόρευση, που τίθεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 21

Εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο

1. Οι πληροφορίες και τα έγγραφα στα οποία έχει πρόσβαση ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο προστατεύονται από τις ισχύουσες διατάξεις περί επαγγελματικού απορρήτου και τις ρυθμίσεις που προβλέπονται από τα ελεγκτικά πρότυπα του άρθρου 24 του παρόντος νόμου.
2. Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία δεν μπορούν να επικαλεστούν τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, για τη μη εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του παρόντος νόμου και ιδιαίτερα των διατάξεων περί της διασφάλισης της ποιότητας του υποχρεωτικού ελέγχου, της διενέργειας ποιοτικού ελέγχου και ερευνών στην ελεγκτική εργασία και την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων σε αυτούς, σε περίπτωση πλημμελούς εκτέλεσης της εργασίας τους.
3. Όταν νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο αντικαθίσταται από άλλον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, ο προηγούμενος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο παρέχουν στον αντικαταστάτη τους πρόσβαση σε όλες τις σχετικές πληροφορίες που αφορούν την ελεγχόμενη οντότητα.
4. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει πάψει να συμμετέχει σε συγκεκριμένο υποχρεωτικό έλεγχο και ο πρώην νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο εξακολουθούν, για το συγκεκριμένο υποχρεωτικό έλεγχο, να έχουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 22

Η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου

1. Στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη μετόχου ή εταίρου ή ιδιοκτήτη ή μέλους της διοίκησης ή μέλους του εποπτικού οργάνου του ελεγκτικού γραφείου θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή, τιμωρείται, πέραν των λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις, με ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτικού γραφείου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον έξι μηνών.
2. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ αναπροσαρμόζονται οι κυρώσεις, που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Άρθρο 23

Αμοιβή υποχρεωτικών ελέγχων

1. Η συμφωνία για λήψη αμοιβής για υπηρεσίες από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο υπό οποιαδήποτε αίρεση ή προθεσμία συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα. Επίσης πειθαρχικό παράπτωμα συνιστά και συμφωνία για λήψη αμοιβής για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, που εξαρτάται ή επηρεάζεται από την παροχή άλλων υπηρεσιών που παρέχονται στην ελεγχόμενη οντότητα ή σε θυγατρική της ή σε συγγενή της ή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, από τον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ή από συνδεδεμένο μέρος του ελεγκτικού γραφείου ή από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο που ανήκει στο ίδιο δίκτυο με αυτούς.
2. Τα πειθαρχικά παραπτώματα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου συνεπάγονται, πέραν των λοιπών κυρώσεων, και την αποβολή των νόμιμων ελεγκτών ή και των ελεγκτικών γραφείων από το σύστημα δημόσιας εποπτείας και οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 24

Ελεγκτικά Πρότυπα

1. Οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:
 - A) τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
 - B) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
 - Γ) τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).
2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, που διενεργούνται σύμφωνα με τα πρότυπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control).
3. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορούν να επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με αυτές που ορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 25

Υποχρεωτικοί έλεγχοι ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

1. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, φέρει την πλήρη και αποκλειστική ευθύνη όσον αφορά όλα τα οικονομικά δεδομένα και τις πληροφορίες που περιέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και κατά συνέπεια είναι πλήρως και αποκλειστικός υπεύθυνος για την έκθεση ελέγχου, στην οποία διατυπώνεται η επαγγελματική του γνώμη για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
2. Στα πλαίσια της ευθύνης που καθιερώνεται από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, ο ελεγκτής ομίλου οικονομικών μονάδων έχει υποχρέωση να επισκοπεί κριτικά και να αξιολογεί την εργασία των ελεγκτών και των ελεγκτικών οντοτήτων τρίτων χωρών, καθώς και των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, που διενεργούν εργασία για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς και κατάλληλα τη διενέργεια της προαναφερόμενης επισκόπησης και αξιολόγησης. Η καταλληλότητα και επάρκεια της τεκμηρίωσης κρίνεται από τη δυνατότητα που παρέχεται στην ΕΛΤΕ να διενεργήσει ποιοτικό έλεγχο στην εργασία του ελεγκτή ομίλου.
3. Στην περίπτωση που, για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, έχει διενεργηθεί ελεγκτική εργασία από ελεγκτή ή ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας με την οποία η ΕΛΤΕ δεν έχει συνάψει συμφωνία συνεργασίας κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 42 του παρόντος νόμου, ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να παραδώσει στην ΕΛΤΕ τα φύλλα εργασίας ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο ανήκει ή φυλάσσεται από τον ελεγκτή και την ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας, το οποίο, κατά την κρίση της ΕΛΤΕ, είναι απαραίτητο για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου της εργασίας του. Εάν νομικά ή άλλα κωλύματα παρεμποδίζουν τη διαβίβαση των εγγράφων ελέγχου από μια τρίτη χώρα στον ελεγκτή του ομίλου, τα αποδεικτικά έγγραφα που διατηρεί ο ελεγκτής του ομίλου αποτελούν απόδειξη ότι προέβη σε κατάλληλες ενέργειες, προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στα αποδεικτικά έγγραφα του ελέγχου και, σε περίπτωση εμποδίων πέραν εκείνων της νομοθεσίας της χώρας, αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα εμπόδια αυτά.

Άρθρο 26

Έκθεση Ελέγχου

Η Έκθεση Ελέγχου υπογράφεται από τον νόμιμο ελεγκτή που διενήργησε την εργασία και σε περίπτωση που η εργασία διενεργήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, από τον κύριο εταίρο, με σαφή μνεία των στοιχείων του ελεγκτικού γραφείου στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI

ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Άρθρο 27

Σύστημα Ποιοτικού Ελέγχου

1. Η εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ανατίθεται στην ΕΛΤΕ που έχει συσταθεί με το ν. 3148/2003

«Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 136/Α΄/5.6.2003).

2. Η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων ανατίθεται στο όργανο της ΕΛΤΕ που προβλέπεται από το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 3148/2003, με το όνομα Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ). Οι αρμοδιότητες του ΣΠΕ αναφέρονται στο άρθρο 5 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει σήμερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII

ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΗ ΚΑΙ ΑΣΤΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ

Άρθρο 28

Σύστημα πειθαρχικής διαδικασίας και πειθαρχικού έλεγχου Για τις πειθαρχικές κρίσεις κάθε παράβασης της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει την εργασία των ελεγκτών, θα είναι αρμόδιο το Πειθαρχικό Συμβούλιο (ΠΣ), με αρμοδιότητες που αναφέρονται στο άρθρο 6 του ν. 3148/2003, όπως ισχύει σήμερα.

Άρθρο 29

Αστική ευθύνη – ασφαλιστική κάλυψη

1. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη.
2. Η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου νόμιμου ελεγκτή για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.
3. Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ελεγκτικού γραφείου ή της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.
4. Για την καταβολή της αποζημίωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τα πρόσωπα που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του παρόντος νόμου.
5. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών έχουν υποχρέωση να έχουν ασφαλιστική κάλυψη ίση με τα όρια που προβλέπονται από τις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος άρθρου.
6. Η μη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος.
7. Με Κανονιστικές Πράξεις του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ, αναπροσαρμόζονται οι κυρώσεις που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και το ποσό της αποζημίωσης που προβλέπεται από το άρθρο αυτό.

Νέες ρυθμίσεις για τους ορκωτούς λογιστές

Με το σχέδιο νόμου που κατατέθηκε στην βουλή εναρμονίζεται το νομικό πλαίσιο της χώρας μας, που αφορά το επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών,

με την Οδηγία 2006/43 ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9-6-2006).

Η αναγκαιότητα εισαγωγής του νέου νομοθετικού πλαισίου, υπαγορεύεται από το σχετικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και από τις γενικότερες σύγχρονες τάσεις, τόσο στον ευρωπαϊκό όσο και στο διεθνή χώρο. Το κείμενο της Οδηγίας αποβλέπει στη ρύθμιση βασικών παραμέτρων του ελεγκτικού επαγγέλματος όπως στην καθιέρωση εποπτικής αρχής, στην διενέργεια ποιοτικών ελέγχων και επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων, στην διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Με τον παρόντα νόμο καθορίζονται κανόνες σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που μπορεί να επεκτείνονται και σε άλλες ελεγκτικές εργασίες που διενεργούνται από τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρείες.

Ειδικότερα ρυθμίζονται κατά τρόπο λεπτομερή το λογιστικό ελεγκτικό επάγγελμα και κυρίως οι προϋποθέσεις για την απόκτηση και διατήρηση της επαγγελματικής άδειας, τόσο του νομίμου ελεγκτή, όσον και των ελεγκτικών γραφείων. Ορίζονται λεπτομερώς οι απαραίτητες γνώσεις που απαιτούνται για τη συμμετοχή των υποψηφίων στις εξετάσεις όπως: Γενικές Αρχές Λογιστικής, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική, Φορολογικό Δίκαιο, καθώς επίσης και τα σχετικά με την άσκησή τους, προκειμένου να αποκτήσουν την επαγγελματική άδεια.

Κατά αυστηρό και αντικειμενικό τρόπο ρυθμίζονται επίσης οι προϋποθέσεις για τη διατήρηση της σχετικής άδειας, όσο και οι παραβάσεις κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, που μπορούν να οδηγήσουν στην ανάκληση της άδειας τους. Απαραίτητη προϋπόθεση επίσης για την απόκτηση της επαγγελματικής άδειας είναι η συμμόρφωσή τους με τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, εφόσον η όλη δραστηριότητά τους αφορά το δημόσιο συμφέρον.

Για τη γενικότερη προστασία, όλοι οι Δημόσιοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια, καταχωρούνται σε μητρώο που είναι προσιτό σε όλους και περιέχει βασικές πληροφορίες για τους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου), που ασκεί την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος ως ΝΠΔΔ μέσω και της έκδοσης Κανονιστικών Πράξεων, δηλαδή Αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, υιοθετεί τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, βάσει των οποίων θα πρέπει να διενεργούνται οι σχετικοί έλεγχοι. Επίσης ρυθμίζονται μεταξύ των άλλων θέματα που αφορούν την αντικειμενικότητα των ελέγχων, την ανεξαρτησία των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και θέματα προστασίας των επαγγελματικών δεδομένων των ελεγχόμενων. Τέλος εισάγονται διάφορες διατάξεις που αφορούν θέματα της ΕΛΤΕ, της ΕΠΕΙΑ, θέματα ασφαλειών ζωής και τραπεζικής – καταναλωτικής πίστης.