



Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**« Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα
με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα »**

**Σπουδαστές : Βασιλόπουλος Δημήτριος
Καραθανάσης Νικόλαος**
Εποπτεύων Καθηγητής : Γιακουμάτος Αριστείδης

Πάτρα , Μάρτιος 2010

Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας αισθανόμαστε την υποχρέωση να απευθύνουμε τις θερμές ευχαριστίες μας σε όσους συνέβαλαν στην επιτυχή έκβαση της .

Καταρχήν θέλουμε να ευχαριστήσουμε όλο το εκπαιδευτικό προσωπικό του ΑΤΕΙ Πάτρας , Τμήματος Λογιστικής για τις κατάλληλες γνώσεις και τα εφόδια που μας παρείχαν κατά τη φοίτηση μας σε αυτό . Τον επιβλέποντα καθηγητή Κ^ο Γιακουμάτο , ο οποίος μας έδωσε τις πολύτιμες συμβουλές για την σωστή δομή και ανάπτυξή της, ανταποκρινόμενος στην διόρθωση των κειμένων με τις παρατηρήσεις και επισημάνσεις του κατά τη διάρκεια της προετοιμασίας της .

Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την Διοικητική – Οικονομική Διεύθυνση του Νοσοκομείου Αμαλιάδας , τους Ορκωτούς Ελεγκτές και την λογιστική εταιρία που συνεργάζεται με αυτό καθώς και την λογίστρια της εταιρίας Ιπποτούρ Α.Ε για τις απαραίτητες πληροφορίες που μας παρείχαν καθόλη την διάρκεια εκπόνησης της εργασίας με στόχο την επιτυχημένη ολοκλήρωση της .

Δημήτρης Βασιλόπουλος
Νικόλαος Καραθανάσης

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η κοσμογονία που συντελείται στη λογιστική και ελεγκτική με την υιοθέτηση και υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ καθώς και ο θεμελιώδης ρόλος των ορκωτών ελεγκτών στην αξιοπιστία και διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και στην ορθότητα εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί το θέμα αυτής της εργασίας .

Στόχος είναι να αναδειχθεί η σπουδαιότητα της εφαρμογής κοινών λογιστικών αρχών και κανόνων που για την Ελλάδα αποτελεί μεγάλη ευκαιρία στον εκσυγχρονισμό της λογιστικής και την ουσιαστική ενσωμάτωση της οικονομίας στο διεθνοποιημένο χρηματοοικονομικό περιβάλλον .

Η εργασία χωρίζεται σε 5 κεφάλαια .

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο ρόλο του εξωτερικού ελεγκτή περιγράφεται η ελεγκτική εργασία καθώς και η μεθοδολογία ελέγχου που ακολουθεί ο εξωτερικός ελεγκτής .

Στο δεύτερο κεφάλαιο δίνεται συνοπτικά ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου , ο σκοπός και οι βασικές αρχές , περιγράφονται επίσης τα καθήκοντα και οι υποχρεώσεις του εσωτερικού ελεγκτή . Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στο θεσμό της εταιρικής διακυβέρνησης , το ρόλο και την σημαντική συμμετοχή των ορκωτών ελεγκτών στην καθιέρωση της στις επιχειρήσεις .

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελεί και το κυρίως μέρος της εργασίας εστιάζεται στην συνοπτική παράθεση των ΔΛΠ και αναφέρονται οι διαφορές τους με τα ισχύοντα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .

Γίνεται αναφορά στις προκλήσεις με τις οποίες ήρθαν αντιμέτωποι με την υιοθέτηση των ΔΛΠ και προβάλλεται ο καθοριστικός ρόλος του ορκωτού ελεγκτή στην ορθή εφαρμογή τους .

Σημαντικό σταθμό για τον θεσμό του ορκωτού ελεγκτή αποτελεί η προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου που καθιερώνει ενιαίους κανόνες λειτουργίας .

Τέλος αναλύονται τα προβλήματα που προέκυψαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ .

Για την ολοκληρωμένη κατανόηση του θέματος παρατίθενται στο τέταρτο κεφάλαιο παράδειγμα εφαρμογής των ΔΛΠ σε Δημόσια Νοσοκομειακή Μονάδα και σε Ιδιωτική επιχείρηση Α.Ε , οι μετοχές της οποίας είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α .

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται αποτελέσματα ακαδημαϊκών ερευνών από βιβλιογραφική ανασκόπηση για τα οφέλη και τις συνέπειες εφαρμογής των ΔΛΠ και εμπλουτίστηκε με αυτό το πληροφοριακό υλικό για να καταλήξουμε σε συμπεράσματα και να προταθούν οι βελτιώσεις που απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή τους ώστε να βοηθηθούν στο έργο τους οι ορκωτοί ελεγκτές , οι οποίοι ήρθαν αντιμέτωποι με αυτή την πρόκληση χωρίς να υπάρχουν εργαλεία , λογιστικά προγράμματα και ο απαραίτητος χρόνος αφομοίωσης τους .

Η εργασία ολοκληρώνεται με τα προτεινόμενα μέτρα και τον επίλογο .

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών και οι οικονομικές εξελίξεις σε διεθνές και εθνικό επίπεδο έχουν δημιουργήσει τέτοιους οικονομικούς και επιχειρηματικούς δεσμούς , που η οικονομική αλληλεξάρτηση μεταξύ των χωρών έχει αυξηθεί σημαντικά . Τα δεδομένα αυτά οδήγησαν στην δημιουργία μιας κοινής « Λογιστικής Γλώσσας » που στοχεύει στη κοινή λογιστική μεταχείριση και απεικόνιση των επιχειρηματικών συναλλαγών , παρέχοντας ταυτόχρονα πλήρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση .

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση λογιστικών αρχών , κανόνων και πολιτικών , με την καθιέρωση τους οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (λογιστές – ελεγκτές) έχουν υψηλής ποιότητας ακριβή , αληθή , ομοιόμορφη πληροφόρηση , συγκρίσιμη και κατανοητή ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσης της .

Μετά την υιοθέτηση από την Ε.Ε και τη χώρα μας των **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** στις μεγάλες επιχειρηματικές μονάδες το έργο και ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι καθοριστικός γιατί κλήθηκε να γίνει αρωγός , αλλά και πρωταγωνιστής στις νέες οικονομικές συνθήκες .

Σημαντικό σταθμό για τον θεσμό αποτελεί η πολύτιμη συνδρομή τους στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που μεταβάλλουν σημαντικά την διάρθρωση της περιουσίας των ελληνικών επιχειρήσεων επηρεάζοντας σημαντικά πολλούς κλάδους της Ελληνικής οικονομίας.

ABSTRACT

The globalization of exchanges and the financial developments on an international and national level have created such financial enterprising bonds that the financial interdependence among the countries has considerably increased .

These facts have led into the creation of a common “ Accounting Language “ aiming at a common accounting treatment and depiction of the enterprising exchanges , at the same time supplying full financial reporting .

The **International Accounting Standards** constitute the codification of accounting principles , rules and policies and with their institutionalization the users of financial statements (accountants – auditors) retain a high quality , true uniform , comparable and comprehensible reporting , independently of the country originating from .

After the **International Accounting Standards** adoption by the E.C. and our country at the large business units , the undertaking and the role of the Certified Public Accountant – Auditor is decisive because s/he is summoned up to come of aid as well as become a protagonist in the new financial conditions .

Their valuable and constitutes a significant milestone for the implementation of the International Financial Standards of financial reporting altering in an important way to structure of the Greek enterprises property , substantially affecting many branches of the Greek economy .

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ | 2 |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 3 |
| ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΟ | 7 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ | 8 |
| ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ – ΔΙΑΙΡΕΣΗ – ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΩΝ | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 . ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ) | 11 |
| 1.1. ΡΟΛΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ (ΠΡΟΣΟΝΤΑ , ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ , ΕΥΘΥΝΕΣ) | 15 |
| 1.2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΚΟΠΟΣ ΣΤΑΔΙΑ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ | 18 |
| 1.3. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ – ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ | 23 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 . ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (ΟΡΙΣΜΟΣ – ΣΚΟΠΟΣ – ΑΡΧΕΣ) | 25 |
| 2.1 . ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ (ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ) | 31 |
| 2.2 . ΔΥΝΑΜΙΚΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ | 33 |
| 2.3 . ΑΛΛΗΛΕΞΑΡΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ | 37 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 . ΕΛΛΗΝΙΚΑ – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 38 |
| 3.1 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΟΡΙΣΜΟΣ – ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ) | 38 |
| 3.2 . ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΟΡΙΣΜΟΣ , ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ , ΧΡΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ) | 41 |
| 3.3 . ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ | 43 |
| 3.4 . ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ . ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 1600 / 2002 | 44 |
| 3.5 ΡΟΛΟΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ | 73 |
| 3.6 ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 79 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ | 84 |
| 4.1 . ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ . ΓΕΝΙΚΟ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ | 84 |

| | |
|--|-----|
| 4.2 . ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π ΣΕ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Α.Ε . | |
| ΠΠΙΟΤΟΥΡ Α.Ε | 113 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 | |
| 5.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ | 121 |
| 5.2. ΘΕΤΙΚΕΣ – ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ | 123 |
| 5.3. ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΜΕΤΡΑ | 125 |
| 5.4. ΕΠΙΛΟΓΟΣ | 128 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 130 |

ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΟ

| | |
|-----------|---|
| Ε.Λ.Τ.Ε | Ελληνική Λογιστική Τυποποίηση και Ελέγχων |
| Σ.Ο.Λ | Σώμα Ορκωτών Λογιστών |
| Σ.Ο.Ε.Λ | Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών |
| Ε.Σ | Εποπτικό Συμβούλιο |
| Σ.Ο.Λ Α.Ε | Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές Α.Ε |
| Σ.Ε.Ε | Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου |
| Ε.Λ.Π | Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα |
| Ε.Γ.Λ.Σ | Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο |
| Κ.Β.Σ | Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων |
| Ε.Ε | Ευρωπαϊκή Ένωση |
| ΔΠΧΠ | Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης |
| Χ.Α.Α | Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών |
| IASC | International Accounting Standards Committee |
| IASCF | International Accounting Standards Committee Foundation |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| FASB | Financial Accounting Standards Board |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες οικονομίες των κρατών διεθνώς αλλά και των μελών της Ε.Ε έχουν δημιουργήσει πολλές ευκαιρίες για μια άνευ προηγουμένου ανάπτυξη των επιχειρήσεων .

Η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων , ο συνεχώς διευρυνόμενος και ισχυροποιούμενος θεμιτός και αθέμιτος ανταγωνισμός , η έντονη ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος και κεφαλαίου , η συνεχής διεύρυνση των επαγγελματιών στελεχών επιχειρήσεων είναι αξιοσημείωτα δείγματα των οικονομικών εξελίξεων .

Οι παρατηρούμενες οικονομικές εξελίξεις δημιουργούν ανάγκες για πληρέστερη ασφαλέστερη και « διαφανέστερη » παρακολούθηση των λογιστικών μεγεθών .

Η οικονομία και η λειτουργία της αγοράς στηρίζονται στην ύπαρξη εμπιστοσύνης μεταξύ των συναλλασσομένων . Η χρήση ενός κοινού λογιστικού κώδικα επικοινωνίας αποτελεί βασικό μέσο για την επίτευξη αυτού του στόχου .

Η έγκαιρη εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι **έργο της Λογιστικής** . Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να είναι χρήσιμες , αξιόπιστες και ουσιώδεις . **Έργο της Ελεγκτικής** είναι η εξακρίβωση και η επαλήθευση της αξιοπιστίας τους .

Σημαντικότερη συμβολή αποτελεί η υιοθέτηση στην Ελεγκτική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας κοινές αρχές και κανόνες παρουσίασης των χρηματοοικονομικών τους δεδομένων έχουν στα χέρια τους ένα πολύτιμο εργαλείο στην προσπάθεια μέτρησης των δυνάμεων τους στο έντονα ανταγωνιστικό παγκόσμιο περιβάλλον .

Ορισμός και Διαίρεση της Ελεγκτικής.

Η Ελεγκτική - σημαντικός κλάδος της Λογιστικής - ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων τρίτων κυρίως στα οικονομικά ζητήματα.

Ιστορική Αναδρομή

Η ανάγκη εφαρμογής διαφόρων μέτρων ελέγχου κατά τις συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα αισθητή με την εισαγωγή και την αναγνώριση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης αξιών , ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και , ως απόθεμα πλούτου.

Στην αρχαία Ελλάδα απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή της διαχείρισης του δημόσιου πλούτου με έργο την ευθύνη δημοσιοποίησης των πορισμάτων ελέγχων .

Στην εποχή της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας υπήρχαν ανάλογα Σώματα Ελεγκτών .

Στο Βυζάντιο, ο θεσμός τους ισχυροποιήθηκε λόγω παρέμβασης του κράτους στην οικονομική ζωή.

Στην Ευρώπη, τα πρώτα χρόνια του μεσαίωνα, η ελεγκτική παρέμεινε στάσιμη ή σε πολλές περιπτώσεις ατόνησε.

Όταν άρχισε η επέκταση των εμπορικών επιχειρήσεων άρχισε να αναγνωρίζεται ο ρόλος που μπορεί να διαδραματίσει ο έλεγχος στον ιδιωτικό επιχειρηματικό τομέα.

Οι επιχειρήσεις που εφάρμοσαν το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα αναζητούσαν τρόπους διαπίστωσης της ειλικρίνειας των λογαριασμών τους. Το διπλογραφικό σύστημα απετέλεσε, όπως και αποτελεί σημαντικό μέσο υποβοήθησης του ελέγχου καθώς επιτρέπει επαλήθευση της ακρίβειας των πληροφοριών .

Η ελεγκτική και ο θεσμός των ελεγκτών αναπτύχθηκε πρώτα στη Μ.Βρετανία, η οποία αναγνώρισε τη σπουδαιότητα του ελέγχου .

Ο εταιρικός νόμος του 1862 ορίζει τις βασικές αρχές ενός οργανωμένου κοινωνικά σεβαστού ελεγκτικού επαγγέλματος .

Παράλληλα με την ελεγκτική πρακτική αναπτύχθηκε και η επιστήμη της ελεγκτικής, , οι αρχές της οποίας διέπουν το έργο του ελεγκτή.

Οι Η.Π.Α πήραν τη σκυτάλη της περαιτέρω εξέλιξης της ελεγκτικής και αργότερα ακολούθησε η Δυτική Ευρώπη.

Στη χώρα μας το σύγχρονο ελεγκτικό επάγγελμα εμφανίστηκε τη δεκαετία του 1950, όταν ιδρύθηκε το Σώμα των Ορκωτών Λογιστών(Σ.Ο.Λ) με το νόμο 3329 του 1955.

Σημαντικό βήμα εκσυγχρονισμού και εναρμόνισης του με την Ευρωπαϊκή Ένωση αποτέλεσε η ριζική αναδιοργάνωση του με το νόμο 1969 του 1991 και η δημιουργία του σώματος των Ορκωτών Ελεγκτών(Σ.Ο.Ε.).¹

Είδη Ελέγχων

Στη σφαίρα της Ελεγκτικής υπάγονται

- **Οι διοικητικοί έλεγχοι**
- **Οι λειτουργικοί ή διαχειριστικοί έλεγχοι**
- **Οι Λογιστικοί έλεγχοι**

¹ ΑΝΤ. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική», σελ 28

Ανάλογα με το ποιος ασκεί τους ανωτέρω ελέγχους αυτοί διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς. Οι πρώτοι διενεργούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ο οποίος βρίσκεται σε υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ οι δεύτεροι ασκούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι επαγγελματίες.

Ο λειτουργικός ή διαχειριστικός έλεγχος ανατίθεται στον εσωτερικό ελεγκτή.

Πρότυπα ελεγκτικής

Αποτελούν τις βασικές κατευθυντήριες οδηγίες που πρέπει να ακολουθεί ο εξωτερικός ελεγκτής για να εξασφαλίσει την ορθολογικότητα και τη νομιμότητα του έργου του.

Καθιερώνονται από τις επαγγελματικές οργανώσεις.

Σημαντική η συμβολή των επαγγελματικών ενώσεων της Αγγλίας, της Ουαλίας, και των Ηνωμένων Πολιτειών(A.I.C.P.A.) στη θέσπιση και καθιέρωση των προτύπων της Ελεγκτικής.

Σε διεθνές επίπεδο αποτελεί τον πρωταρχικό σκοπό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Ελεγκτών(I.F.A.C.).

Τα ελεγκτικά πρότυπα του A.I.C.P.A. είναι τα πλέον αποδεκτά διεθνώς και επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη διαμόρφωση των εθνικών προτύπων.

Διακρίνονται σε Γενικά Πρότυπα, Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας και σε Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ελεγκτικό Επάγγελμα στην Ελλάδα

Μέχρι το 1955 δεν υπήρχαν στη χώρα μας αναγνωρισμένοι και ειδικά καταρτισμένοι εξωτερικοί ελεγκτές.

Το 1920, ο νόμος 2190 επέβαλε τη διενέργεια του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων των ανώνυμων εταιρειών από δύο τακτικούς ελεγκτές.

Σύμφωνα με τις τροποποιήσεις του 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», οι εταιρείες που συντάσσουν είτε προαιρετικά είτε υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή. Η υποχρέωση αυτή, εκτείνεται τόσο στις μητρικές εταιρείες αυτών, όσο και στις θυγατρικές τους.

Ο έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων βάσει Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτελείται ανεξάρτητα του μεγέθους και των ορίων που τίθενται από την παρ. 6 άρθρο 42^α Ν. 2190/1920 .

Ο έλεγχος διενεργείται βάσει των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωση του ελεγκτή με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Παρακάτω παρατίθεται το άρθρο 37 του Ν.2190/1920 για τον υποχρεωτικό έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων βάσει ΔΛΠ από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

«Άρθρο 37»

Ελεγκτές και πιστοποιητικά ελέγχου

Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.

Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ' της παραγράφου 3 και από την παράγραφο 4 του άρθρου 43 α του νόμου αυτού

αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Το 1930, ο νομοθέτης αναγνώρισε τη σοβαρότητα των επιπτώσεων που είχε η απουσία ενός ανεξάρτητου ελεγκτικού επαγγέλματος

Το 1955, ψηφίστηκε ο νόμος 3329 περί ‘Συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών’ (Σ.Ο.Λ.). Το Σ.Ο.Λ άρχισε να λειτουργεί το 1956 υπό την εποπτεία του κράτους .

Οι ορκωτοί ελεγκτές ελέγχουν υποχρεωτικά και τις ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι συνδεδεμένες εταιρείες.

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

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Π.Δ 226/92 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 (δανειστές , πελάτες , προμηθευτές , μελλοντικοί επενδυτές , κρατικές υπηρεσίες και οργανισμοί) αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία , ή χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες γι’ αυτήν . Για το 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 ικανότητα του να δρα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων .

Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή επηρεάζεται από τους εξής παράγοντες :²

- Ø Μέγεθος ελεγκτικής εταιρίας
- Ø Παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών προς την ελεγχόμενη εταιρία
- Ø Ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών
- Ø Παραμονή ορκωτού ελεγκτή – λογιστή στην ελεγχόμενη εταιρία

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

Σύμφωνα με το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο αποκλείεται νομοθετικά η ανάπτυξη μεμονωμένης επαγγελματικής δραστηριότητας από τον ορκωτό , αφού οι ελεγχόμενες εταιρίες είναι πλέον υποχρεωμένες να αναθέτουν τον έλεγχο σε

² ΛΙΤΣΑ ΣΜΟΚΟΒΙΤΗ ΚΑΘ. ΠΑΝ. ΠΕΙΡΑΙΑ Τόμος Γ σελ 1705 - 1712

ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες άρθρο 17παρ1 εδάφιο αβ Π.Δ 226/92 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ 12 Π.Δ. 341/97)³

Σύμφωνα με την 8^η κοινοτική οδηγία (άρθρο 2 παρ 1 εδάφιο α,β) παρέχεται η δυνατότητα άσκησης της ελεγκτικής ιδιότητας και από μεμονωμένους ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές με σκοπό την ενδυνάμωση του ανταγωνισμού αλλά με παράλληλη αύξηση των ευθυνών τους .

Ø **Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή προς ελεγχόμενη εταιρία – πελάτη** σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβίβαστων . Αναγνωρίζει ο νομοθέτης ότι ασκεί έργο που απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόληση του μ' αυτό , πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί όταν υπάρχουν πολλαπλές ενασχολήσεις.

Ø **Η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από τον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή** για την πορεία των εργασιών της ελεγχόμενης εταιρίας δημιουργεί πρόβλημα στην ανεξαρτησία και αποτελεί αιτία μη αντικειμενικής προσέγγισης της εργασίας του . Για την καλή διεξαγωγή του ελέγχου ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής και τα μέλη της ελεγκτικής εταιρίας θα πρέπει να ενημερώνουν το Ε.Σ του Σ.Ο.Ε.Λ για ύπαρξη οικονομικών σχέσεων .

Ø **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 τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών που επιτρέπεται να αναλάβει ένας ορκωτός.

Ο ορισμός του ελάχιστου ύψους της ελεγκτικής αμοιβής αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του Ε.Σ του Σ.Ο.Ε.Λ απαγορεύοντας τη μείωση της αμοιβής του ελέγχου κάτω του καθοριζόμενου απ' αυτού ελάχιστου ύψους ελεγκτικής αμοιβής. Τα όρια της ετήσιας απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή στον κάθε ανατιθέμενο σ' αυτόν υποχρεωτικό έλεγχο προσδιορίζονται νομοθετικά .

Ø **Ο Νομοθέτης προσδιορίζει το χρόνο της παραμονής του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία** , μ' αυτό προσπάθησε να αποτρέψει ή και να προστατέψει τον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή από την δημιουργία σχέσεων με τα μέλη της ελεγχόμενης εταιρίας – πελάτη και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και έτσι να διαφυλάξει τα συμφέροντα των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των οικονομικών – λογιστικών καταστάσεων .

Το Π.Δ 226/92 που διέπει την λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος στηρίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή με την δημιουργία ενός γενικότερου περιγράμματος που στόχο έχει την ανάπτυξη της αντικειμενικότητας και υπευθυνότητας του .

Ωστόσο παρ' όλα τα θετικά που έχουν θεσπιστεί με το Π.Δ 226/92 το πλαίσιο λειτουργίας υφίσταται συνεχείς τροποποιήσεις με συχνές αναθεωρήσεις ή καταργήσεις διατάξεων γι' αυτό επιδιώκεται η δημιουργία ενός ενιαίου και

³ 8^η Κοινοτική Οδηγία της ΕΟΚ (άρθρο 2 , παρ 1 εδαφιο α,β)

ευδιάκριτου νομοθετικού πλαισίου δράσης και λειτουργίας του που να καλύπτει όλες τις πλευρές του ελεγκτικού επαγγέλματος .

Τα περισσότερα στελέχη του καταργηθέντος Σώματος Ορκωτών Λογιστών ίδρυσαν την εταιρεία Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές(Σ.Ο.Λ. Α.Ε.), η οποία σήμερα δεσπάζει της “ελεγκτικής” αγοράς. Εκτός από την Σ.Ο.Λ. Α.Ε. στην ελληνική αγορά δραστηριοποιούνται περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρείες, ανάμεσα στις οποίες είναι και διάφορες πολυεθνικές, όπως η Deloitte& Touche.

1.1 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τους τρίτους π.χ. μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτικό και καταναλωτικό κοινό κ.α.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους με εκθέσεις-απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης.

Είναι όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δεν είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση επέτυχε τους στόχους της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξης της; Μήπως η βελτιωμένη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον;

Απάντηση σε όλα αυτά τα ερωτήματα καλείται να δώσει ο εξωτερικός ελεγκτής, ο οποίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, εκφέρει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης.

• **Η εκ μέρους του εξωτερικού ελεγκτή επαλήθευση ή διάψευση των ισχυρισμών της διοίκησης συμβάλλει ουσιαστικά στην προστασία των συμφερόντων:**⁴

1. **Του κοινωνικού συνόλου**, γιατί δημοσιοποιεί περιπτώσεις παράβασης νόμων, μόλυνσης του περιβάλλοντος, παραπλάνησης του καταναλωτικού κοινού κ.λ.π.

2. **Του Δημοσίου**, γιατί εντοπίζει απόκρυψη φορολογητέων κερδών, μη απόδοση των παρακρατηθέντων φόρων.

3. **Του προσωπικού της επιχείρησης** καθώς ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για τη μη καταβολή έστω και των κατώτατων μισθών και ημερομισθίων, τη μη απόδοση των κρατήσεων των εργαζομένων στους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

4. **Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών** καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης.

5. **Των μελλοντικών επενδυτών**, γιατί τους ενημερώνει εκτός των άλλων και για τις δεσμεύσεις της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις της, παρόλο ότι η έκβαση τους επηρεάζει σημαντικά τις προοπτικές της.

Τα πλήρως τεκμηριωμένα πορίσματα του εξωτερικού ελέγχου, τα οποία γίνονται γνωστά στο ευρύτερο κοινό με τη δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου, συμβάλλουν στην:

⁴ ANT. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική», σελ 41-42

- α. **Ενίσχυση της θέσης των επιχειρήσεων** ανάμεσα στους άλλους φορείς της κοινωνίας,
- β. **Ορθολογικότερη κατανομή** και εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων,
- γ. **Δημιουργία ευκαιριών επένδυσης και οικονομικής ανάπτυξης** καθώς ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις επιχειρηματικές μονάδες και διευρύνουν το ρόλο των αγορών χρήματος και κεφαλαίου,
- δ. **Ανάπτυξη εκείνων των οικονομικών μονάδων** που είναι οργανωμένες ορθολογικά και λειτουργούν αποδοτικά,
- ε. **Διεύρυνση της αγοράς των προϊόντων και των υπηρεσιών** που προσφέρουν οι επιχειρήσεις.

Η σπουδαιότητα του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή δεν μπορούσε να διαφύγει της προσοχής του νομοθέτη. Έτσι, στη χώρα μας, οι μεγάλες ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο από εξωτερικούς ελεγκτές.

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα που καταργούνται τα σύνορα και οι φραγμοί στην κίνηση κεφαλαίων από μια χώρα στην άλλη. Έτσι, οι θετικές διαβεβαιώσεις του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων επιτρέπουν στις ελληνικές επιχειρήσεις να αντλούν κεφάλαια από διεθνείς χρηματαγορές, να επεκτείνουν τις εξαγωγές τους σε αγορές άλλων χωρών, να συγχωνεύουν τις παραγωγικές δραστηριότητες τους με αυτές ξένων εταιρειών .

Τη συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στη διευκόλυνση της κίνησης κεφαλαίων και στην ανάπτυξη της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς έχει αναγνωρίσει και Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα αρμόδια όργανα της επιδιώκουν την εναρμόνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στις χώρες μέλη της, ώστε να αναβαθμιστεί η θέση του ελεγκτή και να ενισχυθεί το κύρος του διεθνώς.

Καθήκοντα και Υποχρεώσεις του Ελεγκτή

Σύμφωνα με το νόμο 2190 του 1920, τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων των ανώνυμων εταιρειών ασκούν οι κοινοί ελεγκτές ή οι ορκωτοί ελεγκτές.

Στο άρθρο 37 του νόμου 2190 ορίζεται ότι οι κοινοί και οι ορκωτοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να:

- α. Διεξάγουν έλεγχο των οικονομικών(λογιστικών) καταστάσεων,
- β. Κάνουν υποδείξεις προς το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας που είναι αναγκαίες για την πρόληψη ζημιάς,
- γ. Αναφέρουν στον Υπουργό Εμπορίου τυχόν παραβάσεις του νόμου και του καταστατικού,
- δ. Παρίστανται στη γενική συνέλευση των μετόχων και παρέχουν επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που έχουν διενεργήσει.

Ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή

Αστική Ευθύνη

Ρυθμίζει τα θέματα που αφορούν την ευθύνη του έναντι της εταιρείας μόνο, δεν αποκλείει την ευθύνη του και έναντι τρίτων. Φέρει την ευθύνη να αποζημιώσει την επιχείρηση για κάθε ζημία που της προκάλεσε με την παράνομη και υπαίτια συμπεριφορά του.

Η ευθύνη του δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί ή να τροποποιηθεί .

Ειδικά για τους ορκωτούς ελεγκτές ισχύει η διάταξη του άρθρου 19 του Π.Δ. 226 που ορίζει ότι:

‘‘Ο ορκωτός ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενέργειας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου του συνόλου των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο’’.

Ποινική Ευθύνη

Η παράβαση εκ μέρους του ελεγκτή του καθήκοντος α) της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων, β) της εχεμύθειας και γ) της δήλωσης κωλύματος διορισμού του ως ελεγκτή συνεπάγεται την ποινική του ευθύνη. Ο νομοθέτης ορίζει το είδος και το ύψος της ποινής (τιμωρίας) για κάθε περίπτωση παράβασης του καθήκοντος (σύμφωνα με το άρθρο 63β του νόμου 2190).⁵

Πειθαρχική Ευθύνη

Υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.Δ. 226, όταν αυτός:

- α. Ασκει πλημμελώς τα καθήκοντά του,
- β. Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου,
- γ. προβεί σε παράβαση νόμου, κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή .

⁵ ΑΝΤ. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική» , σελ 57-61

1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Χρησιμότητα του Εξωτερικού Ελέγχου

- Ø Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος .
- Ø Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού έλεγχου της, καθώς αξιολογείται από ανεξάρτητο ελεγκτή .
- Ø Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές καταστάσεις της .
- Ø Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό έλεγχου .
- Ø Διευκολύνεται , η εκ μέρους της άντληση κεφαλαίου , αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο .
- Ø Διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού έλεγχου των βιβλίων της, επειδή ο εφοριακός- ελεγκτής περιορίζει την έκταση και το χρόνο του έλεγχου του όταν γνωρίζει ότι έχει προηγηθεί ο εξωτερικός ελεγκτής .
- Ø Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα των ελέγχων .

Εκτός των ανωτέρω οι ελληνικές επιχειρήσεις απολαμβάνουν ορισμένα πρόσθετα πλεονεκτήματα τα οποία προβλέπει το άρθρο 14 του Π.Δ. 226 του 1992 .

Η συστηματική διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων προϋποθέτει ότι ο εξωτερικός (ορκωτός) ελεγκτής διαθέτει όλα τα απαραίτητα προσόντα, επιδεικνύει την πρέπουσα επιμέλεια κατά την άσκηση των καθηκόντων του και αναλαμβάνει την ευθύνη των πράξεων και των παραλείψεων του.

Τα θέματα που αφορούν τα προσόντα, τα καθήκοντα, τις υποχρεώσεις και τις επαγγελματικές ευθύνες των ελεγκτών ρυθμίζονται από τους νόμους 2190 του 1920 περί Ανώνυμων Εταιρειών και 1969 του 1991 περί Εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, αμοιβαίων Κεφαλαίων . Πιο εξειδικευμένες ρυθμίσεις των ίδιων θεμάτων παρέχουν διάφορα προεδρικά διατάγματα, τα πιο βασικό είναι το Π.Δ. 226 του 1992, όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 341 του 1997.

Ελεγκτική Εργασία

Η αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής εργασίας εξασφαλίζεται μόνον όταν ο ελεγκτής εφαρμόζει πλήρως και με συνέπεια τα αντίστοιχα ελεγκτικά πρότυπα. Συγκεκριμένα όταν ο ελεγκτής:

- Ø Προγραμματίζει με κάθε λεπτομέρεια και συνέπεια όλα τα στάδια του ελεγκτικού έργου,
- Ø Αναθέτει την εκτέλεση του έργου στους βοηθούς του και αναλαμβάνει αυτός το συντονισμό και την εποπτεία τους,
- Ø Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης,
- Ø Συγκεντρώνει το αποδεικτικό υλικό που είναι απαραίτητο για την τεκμηρίωση της γνώμης του.

Σκοποί του Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2190 ορίζεται ότι η αποστολή του ελεγκτή είναι να εξακριβώσει :

“..εάν ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως κατά την ημέρα της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ’αυτήν αποτελέσματα...”.

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Π.Δ. 226 του 1992, ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπει στη διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Για να επιτύχει το σκοπό του εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να τεκμηριώσει τα εξής:⁶

- Ø Την ύπαρξη των στοιχείων του ισολογισμού.
- Ø Την πληρότητα των καταχωρήσεων.
- Ø Την αριθμητική ακρίβεια των καταχωρήσεων, των μετρήσεων και των αποτιμήσεων.
- Ø Την ταξινόμηση των στοιχείων.
- Ø Την αυτοτέλεια των χρήσεων.
- Ø Την προσαρμογή των λογαριασμών.
- Ø Την ύπαρξη ενδεχόμενων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.
- Ø Τη νομιμότητα των πράξεων.

Ελεγκτικός Κίνδυνος

Ο προσδιορισμός του αποδεκτού βαθμού κινδύνου είναι προϊόν άκρως υποκειμενικής διαδικασίας. Βασίζεται στη σωστή εκτίμηση των επί μέρους κινδύνων που συνθέτουν τον ελεγκτικό κίνδυνο και οι οποίοι είναι οι εξής:

1. Ο εγγενής κίνδυνος (Inherent risk),
2. Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου (Control risk),
3. Ο κίνδυνος ελεγκτικών τεκμηρίων (Detection risk).

Στάδια της Ελεγκτικής Εργασίας

- Ø Προκαταρκτική εργασία,
- Ø Μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης,
- Ø Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
- Ø Κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου τεκμηρίωσης(ουσιαστικού ελέγχου),
- Ø Επαλήθευση της πληρότητας, νομιμότητας και αντικειμενικότητας των διαδικασιών λογιστικοποίησης των συναλλαγών,

⁶ ANT. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική» , σελ 69-72

- Ø Επαλήθευση της ορθότητας των υπολοίπων των λογαριασμών τέλους χρήσης και έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις,
- Ø Διαμόρφωση και έκφραση της γνώμης του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης.

Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου

Έχει ήδη γίνει σαφές ότι ένα από τα βασικά σημεία της επιστημονικής ελεγκτικής εργασίας είναι η εκτενής εφαρμογή της δειγματοληψίας για την άντληση αποδεικτικών στοιχείων με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Εκτός της συγκεκριμένης μεθοδολογίας, ο ελεγκτής ακολουθεί πάντοτε τις μεθόδους του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου.

Ο οριζόντιος ή προοδευτικός έλεγχος αποσκοπεί στη συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων τα οποία αποδεικνύουν ότι όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί κανονικά και νομότυπα στα βιβλία της. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών που απεικονίζουν τα λογιστικά γεγονότα μιας προκαθορισμένης χρονικής περιόδου (πχ. 10 ημερών) και ακολουθεί την ίδια ροή των καταχωρήσεων στο λογιστικό σύστημα που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής της επιχείρησης .

Έτσι ελέγχει προσεκτικά:

- Ø Όλα τα δικαιολογητικά του δείγματος για πληρότητα και νομιμότητα,
- Ø Τη μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα δικαιολογητικά στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά για ακρίβεια,
- Ø Την κατάρτιση των ισοζυγίων και την τήρηση του βιβλίου αποθήκης για ελλείψεις και λάθη,
- Ø Τη διαδικασία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων για νομιμότητα.

Εκτός από τον οριζόντιο έλεγχο, ο ελεγκτής ακολουθεί διαδικασίες **κάθετου ή αναδρομικού ελέγχου** για να συγκεντρώσει στοιχεία που του επιτρέπουν να αποδείξει ότι το περιεχόμενο των λογαριασμών αναφέρεται σε συναλλαγές(γεγονότα) που πραγματικά έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσης και αφορούν την επιχείρηση. Επιλέγει ένα δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού και ακολουθεί μια διαδρομή που είναι αντίστροφη από αυτή που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής.

Ελέγχει δηλαδή, με επιμέλεια:

- Ø Την ακρίβεια του οριστικού ισοζυγίου και των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών,
- Ø Την πληρότητα του βιβλίου απογραφής και τη νομιμότητα των διαδικασιών απογραφής,
- Ø Την ακρίβεια της μεταφοράς των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά,

Ø Την ύπαρξη, την πληρότητα και τη νομιμότητα των δικαιολογητικών εγγράφων που αντιστοιχούν στο δείγμα των καταχωρήσεων που επέλεξε.

Αποδεικτικά Στοιχεία και Φύλλα Εργασίας

Ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τον όρο “ελεγκτικά κριτήρια” αντί του “αποδεικτικά στοιχεία” για να τονίσει το ρόλο τους στην τεκμηρίωση της γνώμης του ελεγκτή.

Με την εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, ο ελεγκτής είναι σε θέση να:

- ✓ Επιτύχει σημαντική μείωση του βαθμού του ελεγκτικού κινδύνου,
- ✓ Αντικρούσει οποιαδήποτε κατηγορία εις βάρος του για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του,
- ✓ Αποδείξει ότι ακολούθησε πιστά κατά τη διενέργεια του έλεγχου τα πρότυπα της Ελεγκτικής.

Αποδεικτικά Στοιχεία

Τα πιο βασικά από τα αποδεικτικά στοιχεία της πρώτης ομάδας είναι τα εξής:

- Τα λογιστικά βιβλία,
- Οι αριθμοδείκτες,
- Οι υπολογιστικές εργασίες,
- Τα έγγραφα της επιχείρησης,
- Τα ισοζύγια.

Στη δεύτερη ομάδα εντάσσονται τα εξής:

- Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία,
- Έγγραφα προς τον ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τους τρίτους,
- Μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα,
- Πληροφοριακά στοιχεία που προέρχονται από συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και επισημάνσεις του ελεγκτή.

Καταλληλότητα Αποδεικτικών Στοιχείων

Τα αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται κατάλληλα για το έργο του ελεγκτή εάν είναι:

- Σχετικά,
- Αντικειμενικά,
- Επαληθεύσιμα,
- Αυθεντικά.

Επάρκεια Αποδεικτικών Στοιχείων

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της επάρκειας είναι οι εξής:

- Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου,
- Οι φόβοι του ελεγκτή για νόθευση των λογαριασμών εκ μέρους της διοίκησης της επιχείρησης,
- Η σπουδαιότητα των αποδεικτικών στοιχείων,

Û Το κόστος της εξασφάλισης του αποδεικτικού υλικού.

Μέθοδοι και Κόστος Απόκτησης Αποδεικτικών Στοιχείων

Ο ελεγκτής εντοπίζει και συλλέγει τα διάφορα αποδεικτικά στοιχεία εφαρμόζοντας διαδικασίες που βασίζονται σε:⁷

- ✓ Παρατήρηση,
- ✓ Υποβολή ερωτημάτων,
- ✓ Ανασκόπηση,
- ✓ Εξέταση,
- ✓ Επιβεβαίωση,
- ✓ Σύγκριση.

Φύλλα Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας περιέχουν στοιχεία που αναφέρονται:

- Στο σχεδιασμό, τον προγραμματισμό, την οργάνωση και την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στην ανάθεση του ελεγκτικού έργου στο προσωπικό του ελεγκτή,
- Στο συντονισμό και την εποπτεία των ελεγκτικών εργασιών,
- Στη θεμελίωση της γνώμης του ελεγκτή για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων,
- Στις προτάσεις και τις συστάσεις του ελεγκτή προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

⁷ ΑΝΤ. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική», σελ 90-101

1.3 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ – ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η γνώμη του ελεγκτή περιέχεται μαζί με άλλα στοιχεία στην έκθεση ελέγχου. Στη χώρα μας, η έκθεση είναι γνωστή ως «πιστοποιητικό ελέγχου.» Εκτός από το πιστοποιητικό ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής υποβάλλει στο διοικητικό συμβούλιο, υπό μορφή έκθεσης τις διάφορες παρατηρήσεις του, τις σημειώσεις και τις υποδείξεις του για τη βελτίωση της οργάνωσης της επιχείρησης και ιδιαίτερα για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Η έκθεση αυτή είναι εκτενής σε σύγκριση με το πιστοποιητικό ελέγχου.

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συντάσσεται από τον εξωτερικό ελεγκτή και υποβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 2190, στην τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Δημοσιεύεται δε υποχρεωτικά μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης. Αντίγραφο της έκθεσης πρέπει να υποβάλλεται στο εποπτικό συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Σύμφωνα με τα πρότυπα της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να αναγράφει στην έκθεση:

- Ø Εάν οι ελεγμένες λογιστικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής,
- Ø Εάν οι λογιστικές αρχές έχουν τηρηθεί με συνέπεια σε σχέση με την προηγούμενη χρήση,
- Ø Εάν οι υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις θεωρούνται επαρκείς και σαφείς.
- Ø Τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων ή να εκθέτει τους λόγους για τους οποίους αδυνατεί να εκφέρει γνώμη.

Έτσι, το άρθρο 37 του Ν. 2190 ορίζει ότι η έκθεση των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει εάν:

- Ø Έχουν παρασχεθεί στους ελεγκτές οι πληροφορίες που ήταν απαραίτητες για την εκτέλεση του έργου τους,
- Ø Έχουν λάβει γνώση οι ελεγκτές του πλήρους απολογισμού των εργασιών υποκαταστημάτων της επιχείρησης,
- Ø Έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής στην περίπτωση που η επιχείρηση είναι βιομηχανική,

Ø Έχει τροποποιηθεί η μέθοδος της απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Πιο ειδικές είναι οι ρυθμίσεις του άρθρου 43^α παρ. 4 και του άρθρου 43β παρ. 2 του Ν. 2190.

Συνάγεται από τη μελέτη των διατάξεων των ανωτέρω άρθρων του Ν. 2190 ότι ο νομοθέτης υιοθέτησε ως κριτήριο μέτρησης της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων τη συνεπή εφαρμογή των αρχών της λογιστικής. Οι αρχές αυτές στη χώρα μας συνιστούν το θεωρητικό πλαίσιο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στο πιστοποιητικό ελέγχου πρέπει να αναγράφονται τα εξής στοιχεία:

- Η ημερομηνία της σύνταξής του ,
- Η επωνυμία της επιχείρησης, της οποίας τα λογιστικά βιβλία έχουν ελεγχθεί,
- Οι εντολές του ελέγχου προς τους οποίους απευθύνεται,
- Οι λογιστικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται,
- Τα προσωπικά στοιχεία και η υπογραφή του ελεγκτή ή των ελεγκτών.

Το κυρίως κείμενο του πιστοποιητικού ελέγχου συνθέτουν δυο ενότητες.

Στην πρώτη περιγράφεται η φύση και η έκθεση της ελεγκτικής εργασίας, ενώ στη δεύτερη αναγράφεται η γνώμη του ελεγκτή.

Ο ελεγκτής αναφέρει ότι ο έλεγχος έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει το άρθρο 37 του Ν. 2190 και ακόμη ότι :

- Η διοίκηση της επιχείρησης που δεν παρεμπόδισε το έργο του, του παρασχέθηκαν όλες οι πληροφορίες και τα στοιχεία που ζήτησε και έλαβε γνώση των εργασιών των υποκαταστημάτων,
- Η επιχείρηση εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και το κόστος παραγωγής προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές λογισμού του κόστους,
- Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και ιδιαίτερα η μεθοδολογία της απογραφής χαρακτηρίζονται από συνέπεια,
- Το προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 43 του Ν. 2190,
- Η συμφωνία του περιεχομένου της έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου προς την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις έχει επαληθευτεί.

Η δεύτερη ενότητα του κειμένου του πιστοποιητικού περιέχει το πόρισμα του ελέγχου. Κεντρικό σημείο του πορίσματος είναι η γνώμη του ελεγκτή, το είδος της οποίας επηρεάζει τη διαμόρφωση του περιεχομένου της ενότητας αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο **ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing) είναι μια ανεξάρτητη , αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα , καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη , που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων , αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου , προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού , με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου , τον περιορισμό ή εξάλειψη αυτού ,που αναλαμβάνει η διοίκηση να διαχειριστεί για την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων.

Η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η αδυναμία της διοίκησης να ασκήσει άμεση επίβλεψη στο σύνολο των λειτουργιών της επιχειρηματικής μονάδας δημιουργεί την ανάγκη για την καθιέρωση ενός συστήματος **εσωτερικού ελέγχου** .⁸

Η ιστορική αναδρομή , καθώς και η διεθνής εμπειρία έχει δείξει ότι η αναγκαία αυτή ενημέρωση παρέχεται καλύτερα από μια λειτουργία ανεξάρτητη από τη γραμμή παραγωγής , τον Εσωτερικό Έλεγχο ο οποίος με τις αναβαθμισμένες υπηρεσίες που προσφέρει , ως σύμβουλος , γίνεται αναγκαίος και χρήσιμος . Με την ανάλογη από τη διοίκηση υποστήριξη μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στον εντοπισμό των διαχειριστικών αδυναμιών , στην πρόληψη και στην καταστολή των απροβλέπτων γεγονότων , θετικό σημείο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης .

Η αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι προφανής από τις ατέλειες και τις αδυναμίες που διακρίνουν τον ίδιο το άνθρωπο . Ως φαινόμενο των αδυναμιών είναι τα λάθη που οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ικανότητας. Οι κλοπές ,οι απάτες και οι ατασθαλίες ανάγονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης και ηθικής . Επειδή είναι αδύνατον το ξερίζωμα των αδυναμιών αυτών ,όσα μέσα και να επιστρατευθούν , το μόνο που απομένει είναι η καταπολέμηση τους από τον Εσωτερικό Έλεγχο, για να περιορισθούν κατά το δυνατόν περισσότερο.

Την αναγκαιότητα του Εσωτερικού ελέγχου τη δίνει με γλαφυρότητα και απλότητα με το κλασικό παράδειγμα ο Γάλλος Pierre A. Dussaulx, ο οποίος μεταξύ άλλων αναφέρει :

« Κάθε ζωντανός οργανισμός , κάθε μηχανή ,είναι προικισμένοι, είτε από τη φύση, είτε από τον κατασκευαστή τους , με ρυθμιστικές διευθετήσεις , προοριζόμενες να πειθαρχούν τις κινήσεις του και να συγκροτούν τη συνοχή της δομής του. Υπό ομαλό καθεστώς πορείας ή καλής υγείας , ο αντανakλαστικός

⁸ ΠΑΝΤ. ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ , ΙΑΝ-ΦΕΒΡ. 2004, σελ 36

χαρακτήρας των οργάνων τούτων εγγυάται την ασφάλεια της πορείας και προφυλάσσει το σύνολο από περιπέτειες ,υπό τον όρο ότι από καιρό σε καιρό μια ενσυνείδητη παρέμβαση θα επιβεβαιώνει την καλή τους λειτουργία. Στις επιχειρήσεις, όπως και στους ζωντανούς οργανισμούς ,η χρήση γεννά τη φθορά και η διάρκεια το γήρας . Αυτό σημαίνει ότι οι γενικά λεπτοί αυτοί ρυθμιστικοί μηχανισμοί υπόκεινται και αυτοί στη φθορά ή στο γήρας , γι' αυτό και επιβάλλονται περιοδικές επαληθεύσεις , μέσω ενός συστήματος που δεν είναι τίποτε άλλο από Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Auditing)» .

Σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένου και υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση , μέσω αξιολόγησης του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου , βοηθά τα μέλη του οργανισμού, γενικότερα ,στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους, μέσω επιστημονικών αναλύσεων , αξιολογήσεων και παροχής σχετικών συμβουλών με το ελάχιστο κόστος.

- **Στα πλαίσια αυτού του σκοπού ο Εσωτερικός Έλεγχος εξετάζει και αξιολογεί:⁹**
- Την ύπαρξη συστήματος οργάνωσης και επάρκειας αυτού σ' όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.
- Τη μέτρηση απόδοσης του Management σε όλα τα επίπεδα , εξαιρούμενης αυτής της διοίκησης, που αποβλέπει στη σωστή διαχείριση των παραγωγικών μέσων και πόρων .
- Την συστηματική παρακολούθηση και αξιολόγηση επιχειρηματικού κινδύνου και αποτελεσματικής διαχείρισης του .
- Την τήρηση της πολιτικής προσωπικού πολιτικής προαγωγών , αξιολογήσεων και αξιοποιήσεων των στελεχών. Την τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς ,νομοθεσίας και διαδικασιών, καθώς και την απονομή ευθυνών και επιβραβεύσεων .
- Τις επικερδείς και μη δραστηριότητες.
- Τα αποτελέσματα του φορέα ,σε σχέση με τα πρότυπα που θέτει κάθε φορά η διοίκηση και ταυτόχρονα την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των προτύπων αυτών ,καθώς και της πολιτικής που τα υπαγορεύει.
- Την αποφυγή , μέσω της παρουσίας του Εσωτερικού Ελέγχου , ατασθαλιών, καταχρήσεων, κλοπών, φθορών, απόκρυψης στοιχείων , προσπορισμούς οικονομικών οφελών καθώς και την αδιαφορίας των ιθυνόντων .
- Ο Εσωτερικός Έλεγχος οδηγεί στη διαπίστωση του κατά πόσον οι υπηρεσίες – τμήματα έχουν σαφή αντίληψη της αποστολής και των αρμοδιοτήτων που

⁹PANT. ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ , ΙΑΝ-ΦΕΒΡ. 2004 , σελ 37

τους έχουν εκχωρηθεί. Αν είναι κατάλληλα στελεχωμένες και αν αξιοποιείται κατά άριστο τρόπο το ανθρώπινο δυναμικό .

- Την ακρίβεια , την πληρότητα και αξιοπιστία οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων .
- Τη διαδικασία τήρησης των προδιαγραφών του ποιοτικού ελέγχου
- Την αξιοποίηση των μέσων παραγωγής και την αποδοτικότητα αυτών, τη συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού, τα προγράμματα παραγωγής ,το ύψος και τη διαχείριση των αποθεμάτων , καθώς και τη διάθεση των προϊόντων .
- Την τήρηση πολιτικής πωλήσεων και εισπράξεων , τη διαχείριση των διαθεσίμων ,τις αποδόσεις αυτών ,τους όρους δανεισμού και πληρωμής των υποχρεώσεων αυτών , καθώς επίσης την αξιολόγηση των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- Το περιβάλλον όπου δρα η επιχείρηση , καθώς και τη δυναμική του περιβάλλοντος και τα μέτρα που καλείται να πάρει , προκειμένου να σταθεί και να επιβληθεί απέναντι στον ανταγωνισμό.
- Τον τρόπο επικοινωνίας και συνεργασίας των εργαζομένων τόσο σε επίπεδο τμήματος ,όσο και μεταξύ των τμημάτων .Τις αδυναμίες και τα προβλήματα του προσωπικού (απώλεια ηθικού, συνεχείς αποχωρήσεις, δυσφορία για παραγωγή έργου κ. λ. π.),τα οποία οδηγούν σε δυσάρεστα αποτελέσματα και για τα δυο μέρη.
- Την εικόνα που έχει η επιχείρηση στην αγορά , στην αγορά –ανταγωνισμό, καθώς και την εικόνα που έχει το καταναλωτικό κοινό για την επιχείρηση .
- Τέλος ,αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου είναι να εξετάζει και να αξιολογεί τις δραστηριότητες, να διαμορφώνει γνώμη για την ποιότητα της εργασιακής απόδοσης και να εισηγείται σχετικώς προς τη διοίκηση τη βελτίωση των αδυναμιών.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως βασικές αρχές ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε), ενδεικτικά, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε:¹⁰

Α. Κατάλληλη στελέχωση

Η σωστή στελέχωση από εξειδικευμένο στελεχικό δυναμικό και ο ανάλογος αριθμός αυτού πρέπει να προσεχτεί ιδιαίτερα σε μια σύγχρονη επιχείρηση και ειδικά σε μια περίοδο με τάσεις διεθνοποιημένης αγοράς, η οποία δεν επιδέχεται πειραματισμούς για κακή επιλογή στελεχικού δυναμικού .

¹⁰ΠΑΝΤ. ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ , ΙΟΥΛΙΟΣ - ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ. 2004, σελ 37

Η σωστή αξιολόγηση και αξιοποίηση εργατικού δυναμικού είναι ένας από τους κύριους συντελεστές επιτυχίας των δημόσιων και ιδιωτικών φορέων .

B. Αποκέντρωση της διοίκησης

Λαμβάνοντας υπόψη το βαθμό της οργάνωσης και της σχετικής στελέχωσης , η διοίκηση, καθώς και κάθε τμήμα της επιχείρησης θα πρέπει ανάλογα να μεριμνούν, ώστε :

- § Να λαμβάνονται μέτρα για την εκχώρηση όσο το δυνατόν περισσότερων αρμοδιοτήτων σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.
- § Το κάθε τμήμα στην περιοχή του να ασκεί όσο το δυνατόν περισσότερες εξουσίες και να έχει και περισσότερες ευθύνες. Να είναι απολύτως υπεύθυνο για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων τόσο σε επίπεδο τμήματος όσο και σε επίπεδο ατόμων .
- § Να γίνεται αξιολόγηση των ενεργειών και μέτρηση του αποτελέσματος τόσο των διοικητικών οργάνων όσο και των αρμοδίων τμημάτων και αναλόγως να λαμβάνονται μέτρα.

Γ. Διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών.

Να υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών , σε όλα τα επίπεδα της πυραμίδας .Ειδικά σε θέματα που άπτονται της ζωτικότητας της επιχείρησης , όπως τα περιουσιακά στοιχεία ,τα διαθέσιμα ,το χαρτοφυλάκιο , τα ζωτικής σημασίας τμήματα παραγωγής, τα καθήκοντα και οι ευθύνες πρέπει να είναι αυστηρά προσδιορισμένα .

Επίσης , κανένα τμήμα , παραγωγική μονάδα και άτομα δεν πρέπει να έχει την αποκλειστική γνώση και εξουσία για οποιοσδήποτε σημαντική λειτουργία ή συναλλαγή. Οι σημαντικές αυτές εργασίες δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνονται από ένα και μόνο υπάλληλο ,αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνεται , οπωσδήποτε , από την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο.

Δ. Παροχή εξουσιοδοτήσεων.

Για συναλλαγές και εκπροσώπηση της εταιρείας έναντι τρίτων απαιτείται εξουσιοδότηση από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Ε. Διασφάλιση συναλλαγών .

Κάθε συναλλαγή , γεγονός της επιχειρηματικής δραστηριότητας θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις υπάρχουσες πολιτικές και τις κατευθύνσεις της διοίκησης , έτσι ώστε:

- § Να καθορίζονται σαφώς οι ευθύνες για εγκρίσεις.

- § Να καθορίζονται σαφώς οι διαδικασίες για τον προληπτικό έλεγχο πριν από κάθε συναλλαγή.
 - § Να υποβοηθείται η σωστή καταχώριση και λογιστική απεικόνιση κάθε λογιστικού γεγονότος .
 - § Να απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές σε καλά σχεδιασμένα έντυπα, ώστε να δίνουν ανά πάσα στιγμή τη σωστή πληροφόρηση.
 - § Να ελαχιστοποιείται σε κάθε συναλλακτική δραστηριότητα η πιθανότητα λάθους .
 - § Να διευκολύνεται η διαδικασία ανάλυσης κάθε οικονομικού γεγονότος και η παροχή πληροφόρησης αυτού στη διοίκηση για λήψη αποφάσεων.
- Για να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του οργανισμού ή κάθε συναλλαγή πρέπει να ακολουθεί τέσσερα στάδια, δηλαδή:¹¹
- § **Της εξουσιοδότησης** .Να εκχωρούνται εξουσιοδοτήσεις σε συγκεκριμένα άτομα που θα χειρίζονται τις συναλλαγές σε όλες τις φάσεις και μέχρι ποιο ποσό.
 - § **Της έγκρισης** . Κάθε συναλλαγή πρέπει να εγκρίνεται, πριν την εκτέλεσή της. Κάθε έγκριση συναλλαγής εκ των υστέρων εγκυμονεί κινδύνους για την επιχείρηση και τους εργαζομένους.
 - § **Της εκτέλεσης**. Για κάθε εκτέλεση πρέπει να προηγείται η διαδικασία της έγκρισης.
 - § **Της καταγραφής**. Η άμεση καταγραφή της συναλλαγής , μετά την εκτέλεση , είναι μια δικλείδα ασφαλείας προς αποφυγή επανάληψης της ίδιας συναλλαγής και παροχή άμεσης εικόνας των συναλλαγών.

Στ. Επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας

Η συστηματική επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας των στελεχών και εργαζομένων κατά το στάδιο εκτέλεσης αυτής δίνει τη δυνατότητα για άμεση διορθωτική παρέμβαση ,όπου απαιτείται τήρηση και κατανόηση των διαδικασιών για την εξασφάλιση της ποιότητας των υπηρεσιών και προϊόντων.

Ζ. Έγκαιρη και τακτική ενημέρωση .

Πληροφορικό υλικό , στοιχεία εκθέσεων , πορίσματα μελετών, συμπεράσματα συσκέψεων και συνεδρίων, που προέρχονται από το εξωτερικό και το ενδοεπιχειρησιακό περιβάλλον και που αποτελούν μέρος βελτίωσης και αξιολόγησης της απόδοσης των δραστηριοτήτων , πρέπει να ετοιμάζονται οργανωμένα και κατάλληλα και να διανέμονται έγκαιρα, τακτικά και προγραμματισμένα σ' όλα τα επίπεδα διοίκησης , για ενημέρωση και λήψη διορθωτικών μέτρων.

Η .Έκταση ελέγχων ανάλογα με τον κίνδυνο.

Ο σχεδιασμός του ελέγχου από τα ίδια τμήματα , καθώς και η έκταση αυτού πρέπει να ανταποκρίνονται στο μέγεθος , στη φύση των δραστηριοτήτων του

¹¹ΠΑΝΤ. ΠΑΠΑΣΤΑΘΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ , ΙΟΥΛΙΟΣ - ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ. 2004, σελ 38

φορέα , στην οργάνωση αυτού και ανάλογα με τον κίνδυνο που είναι εκτεθειμένο το κάθε τμήμα . Κατά συνέπεια το κόστος Ελέγχου δεν πρέπει να είναι υπέρμετρο .

Θ. Θέσπιση τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου .

Η άμεση ,σωστή και αντικειμενική πληροφόρηση της διοίκησης από μια διαφορετική οπτική γωνία ,σε έναν οργανωμένο φορέα, προϋποθέτει τη θέσπιση ενός ανεξάρτητου τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Internet Audit).Η ανεξαρτησία του, ως κύριο χαρακτηριστικό , καθώς και η εποπτεία του από τη διοίκηση ,του δίνει τη δυνατότητα να αξιολογεί και να εκτιμά τις διαδικασίες σε όλο το εύρος ,καθώς επίσης και το βαθμό υλοποίησης των αποφάσεων ,ανεπηρέαστα και αντικειμενικά. Η πλήρης υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση του παρέχει τη δυνατότητα για αντικειμενικότερη και ανεξάρτητη αξιολόγηση των λειτουργιών , στοιχείο απαραίτητο, προκειμένου να παρέχει τη δυνατότητα στη διοίκηση να έχει την πληροφόρηση εκείνη , που θα τη βοηθήσει να διαχειριστεί αποτελεσματικότερα τον επιχειρηματικό κίνδυνο, για τον οποίο είναι και υπεύθυνη.

Η θέσπιση ενός ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η καλύτερη άμυνα σε έναν οργανισμό.

2.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΚΑΘΗΚΟΝΤΑ – ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Στις μικρές επιχειρήσεις ο σχεδιασμός, η θέσπιση και η επίβλεψη της εφαρμογής μέτρων εσωτερικού ελέγχου γίνεται από μέλη της διοίκησης ενώ στις μεγάλες επιχειρήσεις το έργο αυτό ανατίθεται στον εσωτερικό ελεγκτή.

Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι υψηλόβαθμος υπάλληλος της επιχείρησης υπάγεται στην οικονομική διεύθυνση ανεξάρτητος από το προσωπικό που ελέγχει, πρόσωπο έμπιστο και ικανό με πλήρη επαγγελματική κατάρτιση.

Τα καθήκοντα και οι υποχρεώσεις του εσωτερικού ελεγκτή ποικίλουν ανάλογα με την κλίμακα των εργασιών της επιχείρησης, την οργανωτική δομή και τους σκοπούς του εσωτερικού ελέγχου.

Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να :¹²

- ✓ Ασκεί κυκλικό έλεγχο των διαφόρων τομέων ή τμημάτων της επιχείρησης.
- ✓ Ελέγχει την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- ✓ Προτείνει στα ανώτερα ιεραρχικά στελέχη τη λήψη διορθωτικών μέτρων για την βελτίωση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Να εξακριβώσει εάν το προσωπικό της επιχείρησης ακολουθεί τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου που έχει θεσπίσει η διοίκηση.
- ✓ Να εξακριβώσει εάν οι αδυναμίες και οι ελλείψεις που παρουσιάζει ο εσωτερικός έλεγχος είναι σημαντικές.
- ✓ Να εξακριβώσει εάν το λογιστικό σύστημα λειτουργεί ορθολογικά και οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι αξιόπιστες.

Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών θεωρείται στις αναπτυγμένες οικονομίες τόσο καθοριστικό για την επιβίωση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων όσο και το έργο των εξωτερικών ελεγκτών.

Έτσι έχουν ιδρυθεί στις χώρες επαγγελματικές ενώσεις ή σώματα εσωτερικών ελεγκτών τα οποία είναι επιφορτισμένα με :

- § Την εισαγωγή και καθιέρωση ελεγκτικών προτύπων.
- § Την εισαγωγή κώδικα δεοντολογίας για την επαγγελματική συμπεριφορά των μελών τους.
- § Το έργο της αναβάθμισης του ρόλου του ελεγκτή.
- § Τη λήψη μέτρων κοινωνικής καταξίωσης του επαγγέλματος.

Στη χώρα μας ο θεσμός του εσωτερικού ελεγκτή έτυχε αναγνώρισης από τον επιχειρηματικό κόσμο την τελευταία δεκαετία όπου απέκτησε δυναμική και αναγνώριση.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές προέρχονται από τα πιο ικανά και έμπιστα επιχειρηματικά στελέχη με αξιόλογες σπουδές και μακρόχρονη επαγγελματική εμπειρία.

Στις αρχές της δεκαετίας του 1980 ίδρυσαν το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών διεθνώς αναγνωρισμένο μέλος της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας

¹² ANT. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική», σελ 121-123

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ινστιτούτων Εσωτερικών Ελεγκτών και έχει μέλη σε όλους τους βασικούς τομείς της οικονομίας .

2.2 Η ΔΥΝΑΜΙΚΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μια αποτελεσματική, ικανή, καλά στελεχωμένη και στρατηγικά τοποθετημένη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου, μπορεί να αντιπροσωπεύει ένα από τα πιο πολύτιμα εργαλεία, που θα παρέχει στο Διοικητικό Συμβούλιο μια ευρέος φάσματος επιβεβαίωση στην ανάγκη για αναγνώριση και έλεγχο των κινδύνων των επιχειρήσεων και θα αποτελεί « παράγοντα ανακούφισης » για τους μετόχους, τους επενδυτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέλη.

Πολλές είναι οι προσκλήσεις που αντιμετωπίζουν τα Διοικητικά Συμβούλια στα πλαίσια της Εταιρικής Διακυβέρνησης. Μεταξύ αυτών, πολλή προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα ακόλουθα:¹³

- Ø Διαχείριση κινδύνων
- Ø Επιχειρηματική ηθική και συμπεριφορά
- Ø Έλεγχος της απόδοσης της επιχείρησης
- Ø Εκθέσεις και αναφορές σε εξωτερικούς φορείς

Διαχείριση κινδύνων

Ένα αποτελεσματικό « Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου » είναι ο συνδεδεμένος κρίκος, μεταξύ των επιχειρηματικών στόχων και κινδύνων, που μπορεί να εμποδίζουν την εκπλήρωσή τους. Έτσι, η καλή Εταιρική Διακυβέρνηση είναι συνώνυμη με τον καλό Εσωτερικό Έλεγχο. Στην πραγματικότητα τα δύο είναι αδιαχώριστα.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει ένα σημαντικό ρόλο να παίξει, βοηθώντας το Διοικητικό Συμβούλιο και τη διοίκηση της επιχείρησης στον προσδιορισμό των κινδύνων, αξιολογώντας τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου και παρέχοντας συμβουλές που θα ελαχιστοποιήσουν τον αντίκτυπο των κινδύνων με ένα αποδεκτό κόστος.

Επιχειρηματική ηθική και συμπεριφορά

Η ανήθικη ή αντιδεοντολογική συμπεριφορά καταστρέφει τις επιχειρήσεις και τους ανθρώπους τους. Έτσι η διοίκηση πρέπει να ξέρει τι πραγματικά συμβαίνει, καθιερώνοντας αρχικά τον τόνο στα ανώτατα στελέχη. Αυτό που χρειάζεται επίσης είναι μια περιεκτική στρατηγική που, μεταξύ των άλλων, θα περιλαμβάνει και τα ακόλουθα:

- Ø Έναν Εταιρικό κώδικα Δεοντολογίας
- Ø Αποτελεσματικούς τρόπους για να κοινοποιούνται οι στόχοι και οι προσδοκίες της επιχείρησης.
- Ø Δυνατότητες επικοινωνίας και τρόπους πληροφόρησης για τους λειτουργούς και τα στελέχη σε όλα τα επίπεδα.
- Ø Σαφή λογοδοσία σε κάθε επίπεδο της επιχείρησης.

¹³ ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΙΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΕΛΛΗΝ. ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤ. ΕΛΕΓΚΤΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ-ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2004, σελ 24

Ο Εσωτερικός Έλεγχος στο σημείο αυτό παρέχει μοναδική επιβεβαίωση στο Διοικητικό Συμβούλιο για την υπάρχουσα λογοδοσία, και για την αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου που ήδη λειτουργούν .

Έλεγχος της απόδοσης της επιχείρησης

Ο Εσωτερικός Έλεγχος βρίσκεται ίσως στην ιδανική θέση , για να προσφέρει στο Διοικητικό Συμβούλιο τα στοιχεία που χρειάζονται για το σωστό έλεγχο της απόδοσης της επιχείρησης. Η οριζόντια επισκόπηση είναι ένα από τα πιο χαρακτηριστικά στοιχεία της προσέγγισης του εσωτερικού ελέγχου . Μια προσέγγιση η οποία επικεντρώνεται στις διαδικασίες που φέρουν το αποτέλεσμα παρά στις οργανωτικές λειτουργίες .

Εκθέσεις και αναφορές σε εξωτερικούς φορείς

Μια πλήρως ανεπτυγμένη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να προσφέρει πολύτιμες υπηρεσίες στην υποχρέωση πολλών επιχειρήσεων να κάνουν δημόσιες ανακοινώσεις για την επάρκεια και αποτελεσματικότητα των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η σύγχρονη λειτουργία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να έχει προστιθέμενη αξία στην επιχείρηση. Για να συμβεί όμως αυτό , θα πρέπει να ικανοποιούνται κάποιες συγκεκριμένες συνθήκες . Μερικές από αυτές είναι « εξωτερικές »,με την έννοια ότι θα πρέπει να είναι δεδομένες από τον οργανισμό και να έχουν την πλήρη υποστήριξη της διοίκησης και της «Επιτροπής Ελέγχου» του Διοικητικού Συμβουλίου και είναι:

- Ø Ένα κατάλληλο μείγμα στελέχωσης και ικανοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Ø Ξεκάθαρες αρμοδιότητες που προκύπτουν από εγκεκριμένο καταστατικό Εσωτερικού Ελέγχου.
- Ø Οργανωτική θέση ανάλογη με το ρόλο του.
- Ø Απουσία περιορισμού του πλαισίου εργασίας.

Οι παραπάνω συνθήκες είναι «εσωτερικές ,δηλαδή έχουν σχέση με τον ίδιο τον εσωτερικό ελεγκτή, όπως ένας δεσμευτικός Κώδικας Δεοντολογίας Πρότυπα και το σωστό επίπεδο ικανοτήτων πιστοποιημένο από αξιόπιστους φορείς.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκπροσωπούνται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ,ένα διεθνή μη κερδοσκοπικό οργανισμό με συνδεδεμένα μέλη, εθνικά Ινστιτούτα εσωτερικών Ελεγκτών σε περισσότερες από 100 χώρες στον κόσμο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές υποχρεούνται να υπερασπίζονται και να εφαρμόζουν στην πράξη τις αρχές της Ακεραιότητας , Αντικειμενικότητας , Εμπιστευτικότητας και

Επάρκειας ,όπως αυτές περιγράφονται στον Κώδικα Δεοντολογίας του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών ,έναν Κώδικα που ισχύει για όλα τα μέλη του.¹⁴

Η Πιστοποίηση του Επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελεγκτή.

Η Πιστοποίηση του Επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελεγκτή , που καθιερώθηκε το 1972 απεικονίζει σήμερα τη διεθνή ένδειξη υπεροχής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή, παγκόσμια .Με κατόχους της πιστοποίησης σήμερα περισσότερους από 40 χιλιάδες επαγγελματίες παγκόσμια, η πιστοποίηση CIA προϋποθέτει τα ακόλουθα :¹⁵

- Ø Πτυχίο Πανεπιστημίου ως ελάχιστα ακαδημαϊκό υπόβαθρο.
- Ø Προσήλωση στον Κώδικα Δεοντολογίας του Ινστιτούτου των Εσωτερικών Ελεγκτών.
- Ø Ελάχιστη εργασιακή εμπειρία στον εσωτερικό έλεγχο δύο χρόνια .
- Ø Κατάλληλες έγγραφες αναφορές για το χαρακτήρα του υποψηφίου και πάνω απ' όλα:
- Ø Επιτυχία του υποψηφίου σε τέσσερα μέρη γραπτών εξετάσεων που διαρκούν δύο ημέρες και έχουν σχέση με 23 διαφορετικούς επιχειρηματικούς και επαγγελματικούς επιστημονικούς τομείς.

Στο σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον τα Διοικητικά Συμβούλια και οι διοικήσεις των επιχειρήσεων μπορούν να εμπιστεύονται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου η οποία μπορεί :

- Ø Να κάνει ένα συνολικό έλεγχο συμμόρφωσης της επιχείρησης στις προϋποθέσεις της Εταιρικής Διακυβέρνησης .
- Ø Να παρέχει συμβουλές για τα θέματα διαχείρισης κινδύνων και το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου όλου του οργανισμού.
- Ø Να παρέχει αντικειμενική επιβεβαίωση για την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.
- Ø Να εργάζεται στενά με άλλες δραστηριότητες διαχείρισης κινδύνων στην επιχείρηση, βεβαιώνοντας ότι οι κύριοι κίνδυνοι προσδιορίζονται και αποτιμούνται και τέλος :
- Ø Να παρέχει αντικειμενική πληροφόρηση στην Επιτροπή Ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου για την κατάσταση των Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

¹⁴ ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΙΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΕΛΛΗΝ. ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤ. ΕΛΕΓΚΤΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ-ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2004, σελ 25

¹⁵ ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΙΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΕΛΛΗΝ. ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΣΩΤ. ΕΛΕΓΚΤΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ-ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2004., σελ 26

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ίσως οι μοναδικοί λειτουργοί που θα μπορούν να προσφέρουν τις ως άνω υπηρεσίες στην επιχείρηση, γιατί έχουν το πλεονέκτημα να αντιλαμβάνονται τον οργανισμό από μέσα.

2.3 ΑΛΛΗΛΕΞΑΡΤΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής συμβάλλει με το έργο του στο σωστό προγραμματισμό και την εκτέλεση της εργασίας του εξωτερικού ελεγκτή ο οποίος υποβοηθεί το έργο του πρώτου με τις παρατηρήσεις και τις υποδείξεις του .

Υπάρχει δηλαδή άμεση συσχέτιση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου .

Συγκεκριμένα η ύπαρξη ισχυρού εσωτερικού ελέγχου αποτελεί θετική απόδειξη της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών γεγονός που επιδρά καθοριστικά στην περιορισμένη έκταση ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή .

Σημαντική είναι και η βοήθεια που προσφέρει ο εξωτερικός ελεγκτής στον σχεδιασμό ενός συστήματος εσωτερικών ελέγχων . Η συμβολή του είναι άμεση διότι ενημερώνει τον εσωτερικό ελεγκτή για τις ελλείψεις και τις αδυναμίες που εντοπίζει καθώς αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των μέτρων εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης και έμμεση γιατί ο εσωτερικός ελεγκτής γνωρίζοντας ότι θα αξιολογηθεί από ανεξάρτητο επαγγελματία καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του εξωτερικού αξιολογητή .¹⁶

¹⁶ ANT. ΠΑΠΑΣ «Εισαγωγή στην ελεγκτική», σελ 124

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο . Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980 , η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1/1/1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές – Λογιστές (άρθρο 7 , παρ.1 του Ν.1882/1990) .

Αργότερα η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7 , παρ.2 του Π.Δ. 186/1992) . Παράλληλα εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ 148/1984) , των Τραπεζών (384/1992) , των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ 80/1997) , των ΝΠΔΔ (Π.Δ 205/1998) , των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ 146/2003) , ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μια κοινή λογιστική γλώσσα .

Η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως λογιστική επανάσταση η οποία συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων .

Το Ε.Γ.Λ.Σ εξεκολουθεί να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα και μετά την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα .

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων εξέδωσε τα (ΕΕΠ) Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΦΕΚ Τεύχος Β 1589 / 22.10.2004 Αριθ. ΕΛΤΕ 483)¹⁷

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

1100 Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΕΠ)

1110 Γλωσσάριο Όρων

1120 Πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΕΠ) και Επικουρική Χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΕΠ)

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

2200 Στόχος του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων και Γενικές Αρχές που τον Διέπουν

¹⁷ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, (ΦΕΚ 1589 / 22.10.2004 Τεύχος Β)

- 2210 Όροι Εντολής του Ελέγχου
- 2220 Ποιοτικός Έλεγχος της Ελεγκτικής Εργασίας
- 2230 Τεκμηρίωση
- 2240 Η Ευθύνη του Ελεγκτή να Διερευνήσει , στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων , το Ενδεχόμενο Εκούσιων και Ακούσιων Λαθών
- 2250 Αξιολόγηση , στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων , της Συμμόρφωσης με τους Ισχύοντες Νόμους και Κανονισμούς
- 2260 Κοινοποίηση των Ευρημάτων του Ελέγχου στους Έχοντες την Ευθύνη της Διακυβέρνησης του Ελεγχόμενου Οργανισμού

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

- 3300 Σχεδιασμός
- 3310 Κατανομή της Ελεγχόμενης Δραστηριότητας
- 3315 Εξοικείωση με τον Ελεγχόμενο Οργανισμό και το Λειτουργικό του Περιβάλλον και Εκτίμηση των Κινδύνων Ύπαρξης Ουσιωδών Λαθών
- 3320 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Ουσιαστικότητα)
- 3330 Συνάρτηση των Ελεγκτικών Διαδικασιών με τους Εκτιμηθέντες Κινδύνους
- 4400 Αξιολόγηση των Κινδύνων και Δικλείδες Ασφαλείας
- 4401 Έλεγχος σε Μηχανογραφημένα Πληροφοριακά Περιβάλλοντα
- 4402 Έλεγχος Οργανισμών που Χρησιμοποιούν Εξωτερικούς Λογιστές

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

- 5500 Ελεγκτική Μαρτυρία
- 5501 Ελεγκτική Μαρτυρία – Ειδικές Περιπτώσεις
- 5505 Κατ' Ευθείαν Επιβεβαιώσεις
- 5510 Έλεγχος Διενεργούμενος για Πρώτη Φορά – Υπόλοιπα Ανοίγματος
- 5520 Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης
- 5530 Ελεγκτική Δειγματοληψία και Άλλες Επιλεγμένες Διαδικασίες Δοκιμασίας
- 5540 Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων
- 5545 Έλεγχος της Επιμέτρησης της Εύλογης Αξίας και της Παράθεσης των Σχετικών Πληροφοριών
- 5550 Συγγενή Πρόσωπα
- 5560 Μεταγενέστερα Γεγονότα
- 5570 Δυνατότητα Ομαλής Συνέχισης (της δραστηριότητας / των εργασιών)
- 5580 Παραστάσεις της Διοίκησης

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΡΙΤΩΝ

6600 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή

6610 Αξιοποίηση του Έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών

6620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Πραγματογνώμονα

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ

7700 Η Έκθεση Ελέγχου επί Οικονομικών Καταστάσεων

7710 Συγκριτικά Στοιχεία

7720 Άλλες Πληροφορίες στα Έγγραφα που Περιέχουν τις Εξηλεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

8800 Η Έκθεση Ελέγχου στην Περίπτωση Ελέγχων με Εξειδικευμένους Στόχους

3.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στον Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Το Μάρτιο του 2001 συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτό αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων.

Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

Σκοποί της IASC

Οι σκοποί της IASC σύμφωνα με το καταστατικό της, είναι:

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει στο ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται και παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Περιεχόμενο Οικονομικών καταστάσεων

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις νοούνται οι ακόλουθες καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Προσάρτημα)

Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής ή βιομηχανικής.

Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, σε διαφορετικούς τρόπους, οι οποίοι αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα ΔΛΠ.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις και να την εκθέσει.

Διεθνή και Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα

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

Πριν από την ίδρυσή της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων και περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, τα οποία έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μια τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα ΔΛΠ για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονήσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.

3.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) είναι κατά κάποιο τρόπο διαφορετική από αυτής της IASC. Ο κυρίαρχος στόχος της Ε.Ε. είναι η δημιουργία μιας κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέψει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη – μέλη. Ωστόσο, και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ε.Ε. μέσω των Οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Η Ε.Ε. επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση μέσω των Οδηγιών. Αν και οι Οδηγίες της Ε.Ε. δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις στην διερμηνεία αυτών έχουν περιορίσει το επίπεδο της εναρμόνισης, έχουν τουλάχιστον βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων (Lew Jeifang 2005).

Στην πραγματικότητα η Ε.Ε. και οι πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το IASB. Τον Ιούνιο του 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ε.Ε. των 15 κρατών – μελών να παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αντί των ποικίλων εθνικών προτύπων, από την 1 Ιανουαρίου 2005. Στα κράτη – μέλη δόθηκε, επίσης η δυνατότητα να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων, εάν το ήθελαν.

3.4 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυση της .

Το ΣΟΛ άρχισε να μεταφράζει , να διανέμει στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ πριν 30 περίπου χρόνια . Το ΣΟΕΛ που διαδέχθηκε το ΣΟΛ το 1993 συνέχισε την προσπάθεια ώστε σήμερα να έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα ΔΛΠ που ισχύουν σήμερα όπως και οι Διερμηνείες .

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα τα οποία έχουν προσαρμοστεί προς τις απαιτήσεις της κοινοτικής νομοθεσίας .

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει λογιστικές οδηγίες που έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (ΕΓΛΣ και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια) . Η κατάρτιση των λογιστικών οδηγιών της Ε.Ε επεδίωξε την θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών αρχών και κανόνων σε κάθε κράτος – μέλος .

Η Ευρωπαϊκή επιτροπή επεδίωξε την θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών αρχών και κανόνων .

Η Ελλάδα ως μέλος της Ε.Ε απαίτησε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εταιρίες Α.Ε που είναι εισηγμένες από 1/1/2005 (άρθρο 1 Ν. 2992/2002) εφαρμόζονται στην χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν :

- ✓ Ισολογισμό
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- ✓ Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων κεφαλαίων
- ✓ Κατάσταση ταμειακών ροών
- ✓ Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Υποχρεωτικά από τις Α.Ε που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ .

Με το Ν. 3148/2003 ΦΕΚ 136 / 5.6.2003 τεύχος Α συνίσταται η Ε.Λ.Τ.Ε η οποία έχει αρμοδιότητα εισηγησης στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών σε θέμα Νομ. Τυποποίησης Διεθνών Ελεγκτ. Πρ. Διεθν. Λογ. Πρ. και την εναρμόνιση τους με το δίκαιο της Ε.Ε και τα διεθνή πρότυπα .¹⁸

Με το Ν. 3229/2004 ΦΕΚ 38 / 10.2.2004 τεύχος Α προστίθεται το Ν. 2190/1920 άρθρο 13 κεφάλαιο κ5 με τίτλο ...

Άρθρο 134 Εφαρμογή των ΔΛΠ « Οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση όπως προβλέπεται από τον κανονισμό Ε.Κ

¹⁸ Ν. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ, σελ 15

1600/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19^{ης} Ιουλίου που δημοσιεύθηκε στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων L 243 και των κανονισμών που εκδίδονται από την επιτροπή (commission) και εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και στον κανονισμό αυτό »¹⁹

Περιγραφή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων Σκοπός

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

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) . Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών , που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης . Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημοσίου εγγράφου , όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο . Αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μια επιχείρηση με σκοπό το κέρδος , συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημοσίου τομέα . Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα , δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις , που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο , μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις .

¹⁹ <http://europa.eu/cgi.blh-etalpe>, ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 1600/2002 εφημ. Ε.Ε L394/3

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 Αποθέματα

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων . Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα . Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώριση του ως δαπάνη , συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε από μείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία . Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων .²⁰

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από :

- Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής , συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών
- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής .

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

- Παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων , γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων , κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία , σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς . Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία , οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής .
- Διαπραγματευτές – Μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων , οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 Λογιστικές Πολιτικές , Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη .

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών , μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές , τις λογιστικές εκτιμήσεις

²⁰ Ν. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΛΠ κ' ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ , σελ 202

και τις διορθώσεις λαθών . Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων .

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές , τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει :

- Πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- Τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού .

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

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (Αναθεωρημένο 1993) Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων . Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων , η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία

που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους . Συνεπώς , το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο . Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων , για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων . Επίσης , παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 Φόροι Εισοδήματος

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος . Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από :

- Τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό της επιχείρησης , και
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μια επιχείρησης .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος .

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου , οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα . Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους , όπως οι παρακρατούμενοι φόροι , οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μια θυγατρική , συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 Πληροφόρηση κατά τομέα

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση , κατά τομέα πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να :

- Κατανοούν καλύτερα την απόδοση της επιχείρησης στο παρελθόν ,
- Εκτιμούν καλύτερα τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και
- Κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση , στο σύνολό της .

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων , που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες , καθώς και από τις επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών σε χρηματιστήρια αξιών .

Αν μια επιχείρηση , της οποίας τα αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως , επιλέγει να γνωστοποιεί οικειοθελώς πληροφορίες κατά τομέα με τις οικονομικές καταστάσεις , που είναι σύμφωνες προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , αυτή η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται πλήρως προς τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου .

Αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης , της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως , όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας ή μιας ή περισσότερων θυγατρικών , η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις . Αν μια θυγατρική είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως , πρέπει να παρουσιάζει και αυτή μία κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση .

Ομοίως αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης , της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως , όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας συγγενούς , που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή μιας κοινοπραξίας , στην οποία η επιχείρηση συμμετέχει , η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνον για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης . Αν η συγγενής που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή η κοινοπραξία , είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως , πρέπει να παρουσιάζει και αυτή την κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15 (Αναθεωρημένο 1994) Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώσει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών , στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής .

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π 6 « Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών »

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις των οποίων τα επίπεδα εσόδων , κερδών , περιουσιακών στοιχείων ή απασχόλησης προσωπικού είναι σημαντικά , στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο αυτές λειτουργούν . Στις περιπτώσεις που , εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις της , η μητρική εταιρεία συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις , οι απαιτούμενες από το Πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση .

Δεν απαιτείται η παροχή των πληροφοριών του παρόντος Προτύπου , προκειμένου για θυγατρική επιχείρηση που λειτουργεί στη χώρα στην οποία εδρεύει η μητρική της , εφόσον οι πληροφορίες αυτές παρέχονται από τη μητρική εταιρεία σε ενοποιημένη βάση . Για τις θυγατρικές επιχειρήσεις που λειτουργούν σε χώρα διαφορετική από εκείνη της έδρας της μητρικής εταιρείας , η παροχή των απαιτούμενων από αυτό το Πρότυπο πληροφοριών είναι αναγκαίο μόνο στην περίπτωση που , στη χώρα στην οποία λειτουργεί η θυγατρική , έχει καθιερωθεί στην πράξη η παροχή παρόμοιων πληροφοριών από επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής σπουδαιότητας .

Για να προωθηθεί η παροχή κατατοπιστικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης , συνίσταται και οι λοιπές οικονομικές μονάδες να παρέχουν πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Παγίων . Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν ο σωστός χρόνος της καταχώρησης , ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που μέλλει να καταχωρηθεί για τα στοιχεία αυτά .

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου , όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια της καταχώρησης ως περιουσιακού στοιχείου , που αναφέρονται στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων , εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό .

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε :

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα
- Μεταλλευτικά δικαιώματα , εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων , πετρελαίου , φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων .

Όμως , αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση δραστηριοτήτων ή περιουσιακών στοιχείων , που καλύπτονται από την περίπτωση (α) ή (β) , αλλά διακρινόμενα από αυτές τις δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 Μισθώσεις

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές , τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις .

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων , εκτός από :

- Συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων , πετρελαίων , φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγενόμενων πόρων .
- Συμβάσεις παροχής αδειών στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες , οι μαγνητοσκοπήσεις , τα θεατρικά έργα , τα χειρόγραφα κείμενα , οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας .

Όμως το παρόν Πρότυπο δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην αποτίμηση από :

- Μισθωτές επένδυσης σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση
- Εκμισθωτές επένδυσης σε ακίνητο εκμισθωμένο με λειτουργική μίσθωση
- Μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις .
- Εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εκμισθωμένων με λειτουργικές μισθώσεις .

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων , έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων .

Αντίθετα , το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες , που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (Αναθεωρημένο 1993) Έσοδα

Σκοπός

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων , ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη , κατά τη διάρκεια της περιόδου , με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων , που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων , άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια . Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη . Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών , που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις , τις αμοιβές , τους τόκους , τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης . Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων , που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων .

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

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων , που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα :

- Πώληση Αγαθών
- Παροχή Υπηρεσιών και
- Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης , τα οποία αποφέρουν τόκους , δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα .

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 « Καταχώρηση των Εσόδων » , που είχε εγκριθεί το 1982 .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 Παροχές σε εργαζόμενους

Σκοπός

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους . Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί :

- Μια υποχρέωση , όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους , που θα πληρωθούν μελλοντικά , και
- Ένα έξοδο , όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους .

Πεδίο Εφαρμογής

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

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με πληροφόρηση από τα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις παροχές σε εργαζομένους , συμπεριλαμβανόμενων και εκείνων που παρέχονται :

- Σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και εργαζομένων , ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους .
- Σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών επιχειρηματικών κανονισμών , όπου οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά , κρατικά , κλαδικά ή άλλα προγράμματα εργοδοτών , ή
- Εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση . Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση , όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζομένων . Ένα παράδειγμα της τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζομένους .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Πεδίο Εφαρμογής

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

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με :

- Τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες .
- Κρατική υποστήριξη , που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους , που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές , τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων , οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου) .
- Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης .
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 « Γεωργία » .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

Σκοπός

Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους . Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό . Προκειμένου οι σε ξένο νόμισμα συναλλαγές και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης , πρέπει οι συναλλαγές αυτές να εκφράζονται στο τηρούμενο από την επιχείρηση νόμισμα , ενώ οι οικονομικές καταστάσεις των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα αυτό .

Κύρια θέματα για τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό είναι ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και πως θα καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις η οικονομική επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται :

- Για τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένα νομίσματα , και
- Για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό , που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Σκοπός

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων . Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη , όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων , όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής . Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς , τον επιμερισμό του κόστους στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και το λογιστικό χειρισμό της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας , τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενέστερα . Άλλα λογιστικά θέματα περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του ύψους των δικαιωμάτων της μειοψηφίας , το λογιστικό χειρισμό της απόκτησης ύστερα από σταδιακές αγορές , τις μεταγενέστερες μεταβολές του κόστους αγοράς ή του προσδιορισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική των ενοποιήσεων επιχειρήσεων .

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους , που υπαγορεύονται από νομικούς , φορολογικούς ή άλλους λόγους . Μπορεί να αφορά την αγορά από μια επιχείρηση των συμμετοχικών τίτλων μιας άλλης επιχείρησης ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης . Αυτό είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων ή με τη μεταβίβαση μετρητών , ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων . Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των ιδιοκτητών των ενοποιούμενων επιχειρήσεων ή μεταξύ της μιας επιχείρησης και των ιδιοκτητών της άλλης . Η ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας επιχείρησης , για να αναλάβει τον έλεγχο πάνω στις ενοποιούμενες επιχειρήσεις , τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις σε άλλη επιχείρηση ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις . Όταν η ουσία της συναλλαγής ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων αυτού του Προτύπου , οι ρυθμίσεις για το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις , που παρέχονται σε αυτό το Πρότυπο , εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της συγκεκριμένης δομής που υιοθετείται για την ενοποίηση .

Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής εταιρίας – θυγατρικής , στην οποία αγοραστής είναι η μητρική εταιρία και αποκτώμενη είναι μια θυγατρική του αγοραστή . Σε τέτοιες περιπτώσεις , ο αγοραστής εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του και περιλαμβάνει τα δικαιώματα του στην αποκτώμενη , στις δικές του ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις , ως μια επένδυση σε θυγατρική .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 Κόστος Δανεισμού

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού . Αυτό το Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων . Όμως , το Πρότυπο επιτρέπει , ως εναλλακτικό χειρισμό , την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού , εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση , κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου .

Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού .

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 « Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού » , που εγκρίθηκε το 1983 .

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίων , συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται σε ό,τι αφορά τα συνδεδεμένα μέρη και τις συναλλαγές μεταξύ μιας επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις και των συνδεδεμένων με αυτή μερών . Οι κανόνες του Προτύπου αυτού εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που καταρτίζει τέτοιες καταστάσεις .

Αυτό το Πρότυπο αφορά μόνο όσες σχέσεις συνδεδεμένων μερών περιγράφονται στις περιπτώσεις κατωτέρω :

- Επιχειρήσεις που άμεσα ή έμμεσα μέσω μιας ή περισσότερων ενδιάμεσων , ελέγχουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή (συμπεριλαμβάνει μητρικές εταιρίες , θυγατρικές και άτυπες θυγατρικές εταιρίες) .
- Συγγενείς επιχειρήσεις (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 « Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις ») .
- Ιδιώτες και τα πλησιέστερα μέλη των οικογενειών τους , που κατέχουν , άμεσα ή έμμεσα , δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις , τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα ανωτέρω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση αυτή .
- Στελέχη της επιχείρησης , δηλαδή , τα πρόσωπα εκείνα που έχουν αρμοδιότητα και ευθύνη για το σχεδιασμό , τη διεύθυνση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ,

συμπεριλαμβανομένων και μελών της διοίκησης και διευθυντών εταιριών , καθώς και των πλησιέστερων μελών των οικογενειών τους .

- Επιχειρήσεις των οποίων σημαντικά δικαιώματα ψήφου κατέχονται , άμεσα ή έμμεσα , από οποιοδήποτε πρόσωπο από αυτά που περιγράφονται στις περιπτώσεις (3) και (4) ή πάνω στα οποία ένα τέτοιο πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ουσιώδη επιρροή . Αυτό περιλαμβάνει επιχειρήσεις που ανήκουν σε μέλη της διεύθυνσης ή σε μεγάλους μετόχους της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις , καθώς και άλλες επιχειρήσεις που έχουν ένα κοινό διευθυντικό στέλεχος με την επιχείρηση αυτή .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις . (Αναθεωρημένο 2000)

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για έναν όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας .

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται επίσης για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές , στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας .

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 3 « Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις » , εκτός από τα όσα , σε εκείνο το Πρότυπο , αναφέρονται στη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 « Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις ») .

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται στον όρο « Οικονομικές καταστάσεις » που περιέχεται στην εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων . Συνεπώς , οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις .

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 3 « Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις » , κατά την έκταση που το ανωτέρω Πρότυπο διαπραγματεύεται τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις , συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων , κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μια υπερπληθωριστικής οικονομίας . Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία , η χωρίς επαναδιατύπωση απεικόνιση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα , δεν έχει χρησιμότητα . Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό , ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους , ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο είναι παραπλανητική .

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό , από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει . Αποτελεί θέμα κρίσης , πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων , σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο καθίσταται αναγκαία . Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται , μεταξύ άλλων , τα ακόλουθα :

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα . Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται , επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη .
- Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος , αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος . Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα .
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή .
- Επιτόκια μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών .
- Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη , πλησιάζει ή ξεπερνά το 100% .

Είναι προτιμότερο , όλες οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας , να εφαρμόζουν το Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία . Παρόλα αυτά , αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης , από την έναρξη της περιόδου στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα , στο νόμισμα της οποίας η επιχείρηση καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομίες .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (του λοιπού αναφερόμενα ως τράπεζες) .

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου , ο όρος « Τράπεζα » περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα , των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων

και τις επενδύσεις . Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις , είτε έχουν τη λέξη « Τράπεζα » στην επωνυμία τους είτε όχι .

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκόσμια . Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι . Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα , μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις . Συνεπώς υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και , ειδικότερα , για την φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους . Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και , συνεπώς , οι απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης και πληροφόρησης των τραπεζών διαφέρουν από εκείνες των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων . Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τις ειδικές ανάγκες τους . Επίσης ενθαρρύνει την παρουσίαση ενός σχολιασμού στις οικονομικές καταστάσεις , που αναφέρονται σε θέματα όπως η διαχείριση και ο έλεγχος της ρευστότητας και του κινδύνου .

Αυτό το Πρότυπο συμπληρώνει άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , τα οποία επίσης εφαρμόζονται από τράπεζες , εκτός αν εξαιρούνται ειδικά από κάποιο Πρότυπο . Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας . Όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων αναλαμβάνει τραπεζικές δραστηριότητες , αυτό το Πρότυπο είναι εφαρμοστέο σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες σε ενοποιημένη βάση .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων , υποχρεώσεων , εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών , ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 Κέρδη κατά μετοχή

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή , που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια περίοδο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης . Αυτό το Πρότυπο

εστιάζεται στον παρανομαστή του υπολογισμού των κερδών κατά μετοχή . Μολονότι , στα δεδομένα των κερδών κατά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί . λόγω διαφορετικών λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των « κερδών » , ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρανομαστής βελτιώνει την χρηματοοικονομική πληροφόρηση .

Πεδίο Εφαρμογής

Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες .

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές , είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες , καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία της έκδοσης κοινών μετοχών , ή τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές , σε δημόσιες αγορές αξιογράφων .

Όταν παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις τόσο της μητρικής εταιρίας όσο και οι ενοποιημένες , η απαιτούμενη από αυτό το Πρότυπο πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .

Οι χρήσεις των οικονομικών καταστάσεων μια μητρικής εταιρίας συνήθως ενδιαφέρονται και χρειάζεται να πληροφορούνται , για τα αποτελέσματα των εργασιών του ομίλου ως ενός συνόλου .

Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες .

Μια επιχείρηση η οποία δεν έχει ούτε κοινές μετοχές ούτε δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές , που να διαπραγματεύονται δημόσια , αλλά η οποία γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή , πρέπει να υπολογίζει και να γνωστοποιεί τα κέρδη κατά μετοχή σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο .

Η επιχείρηση η οποία δεν έχει ούτε κοινές μετοχές ούτε δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές , που να διαπραγματεύονται δημόσια , δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή . Ωστόσο η συγκρισιμότητα στην παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μεταξύ επιχειρήσεων διατηρείται , αν κάθε τέτοια επιχείρηση που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή υπολογίζει τα κέρδη αυτά σύμφωνα με τις αρχές αυτού του Προτύπου .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο . Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών , πιστωτών και άλλων , να κατανοούν την παραγωγική

ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις , πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου . Όμως , Κυβερνήσεις , Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων , Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα , συχνά απαιτούν , οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσιως , να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις . Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύσει μια ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Η ΕΔΑΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια , να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης , αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο . Ειδικά , οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια ενθαρρύνονται να :

- Παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και
- Καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου .

Κάθε οικονομική έκθεση , ετήσια ή ενδιάμεση , εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Το γεγονός ότι μια επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο , δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης , αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται .

Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου . Η παράγραφος 19 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις ως προς αυτό το θέμα .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση , για να εξασφαλίσει ότι , τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους . Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία , αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου . Αν αυτό συμβαίνει , το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρήσει ζημία απομείωσης . Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει ορισμένες γνωστοποιήσεις για τα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων , εκτός από :

- Αποθέματα (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 « Αποθέματα ») .
- Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 « Συμβάσεις κατασκευής έργων ») .
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος ») .
- Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 « Παροχές σε εργαζομένους ») .
- Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 32 « Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση » .
- Επενδύσεις σε Ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 « Επενδύσεις σε ακίνητα ») και
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 « Γεωργία ») .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις .

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης , εφαρμόζονται για τις προβλέψεις , τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς

πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων , για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση , το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους .

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων , ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων , εκτός από :

- Εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα , τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία ,
- Εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις , εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής ,
- Εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων , και
- Εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άϋλων περιουσιακών στοιχείων , με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερα ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο . Αυτό το Πρότυπο απαιτεί όπως μία επιχείρηση καταχωρεί ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν , ορισμένα κριτήρια πληρούνται . Τα Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία .

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άϋλων περιουσιακών στοιχείων , εκτός από :

- Άϋλων περιουσιακών στοιχείων που καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο .
- Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων , όπως ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 « Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση » .
- Μεταλλευτικών δικαιωμάτων και δαπανών για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων , πετρελαίου , φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγενόμενων πόρων , και

- Άϋλων περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Σκοπός

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

Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται κατά την καταχώρηση , αποτίμηση και γνωστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα .

Μεταξύ άλλων πραγμάτων , το παρόν Πρότυπο πραγματεύεται την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή . Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 « Μισθώσεις » , συμπεριλαμβανομένων :

- Της ταξινόμησης των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών ,
- Της καταχώρησης του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 « Έσοδα ») ,
- Της αποτίμησης των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- Της αποτίμησης των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή ,
- Της λογιστικής των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης , και
- Των γνωστοποιήσεων για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις .

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε :

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 « Γεωργία ») και
- Μεταλλευτικά δικαιώματα , εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων , πετρελαίου , φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεούμενων πόρων .

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 Γεωργία

Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό , την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα .

Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα , όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα :

- Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία .
- Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής .
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από τις παραγράφους 34 – 35 .

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε :

- Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 « Ενσώματα Πάγια » και Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 « Επενδύσεις σε ακίνητα ») .
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 « Άυλα περιουσιακά στοιχεία ») .

ΠΡΟΣΧΕΔΙΟ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ ΤΩΝ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΩΝ

- Το IASB δημοσίευσε στις 15 Φεβρουαρίου 2007 προσχέδιο Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο επιχειρήσεις (IFRS for Small and Medium-sized entities). Το έγγραφο διαβούλευσης (Exposure Draft) εγκρίθηκε μετά από ψηφοφορία δέκα τριών μελών του Συμβουλίου υπέρ και ενός κατά και δόθηκε για δημόσιο σχολιασμό.
- Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις ΜΜΕ είναι σημαντικά απλοποιημένα σε σχέση με την πλήρη έκδοση των Δ.Π.Χ.Π. (ο όγκος τους έχει μειωθεί κατά 85%) επιτρέποντας την ευκολότερη εφαρμογή τους από τις ΜΜΕ και παρέχοντας την δυνατότητα στους επενδυτές, δανειστές και άλλους ενδιαφερόμενους να συγκρίνουν την οικονομική θέση την αποδοτικότητα και τις ταμειακές ροές των επιχειρήσεων που τα εφαρμόζουν.²¹
- Η έκδοση αποτελείται από τρία έγγραφα :
- Α. Το προσχέδιο Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (IFRS for SMEs) που περιλαμβάνει 38 ενότητες και ένα γλωσσάριο.
- Β. Οδηγίες εφαρμογής (περιλαμβάνει πρότυπα οικονομικών καταστάσεων και μία λίστα επεξηγηματικών σημειώσεων ανά ενότητα που απαιτούνται από το προσχέδιο Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ.
- Γ. Ένα έγγραφο που αποτελεί τη βάση για συμπεράσματα.

²¹ <http://www.taxad.gr>

Με την παρούσα προσπάθεια η επιτροπή σκοπεύει να δημιουργήσει ένα ανεξάρτητο έγγραφο για ΜΜΕ με προσωπικό έως 50 άτομα (όπου το όριο αυτό είναι ενδεικτικό και όχι περιοριστικό), που θα αποτελείται από μία σειρά λογιστικών αρχών και πολιτικών και θα καλύπτει το είδος των συναλλαγών και άλλων οικονομικών γεγονότων και καταστάσεων που συνήθως αντιμετωπίζουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Τα πρότυπα αυτά δεν επιτρέπεται, σύμφωνα με πρόταση του συμβουλίου (IASB), να υιοθετούνται από τις εισηγμένες εταιρείες, ακόμη κι αν αυτές θεωρούνται Μικρομεσαίες, σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζει το κάθε κράτος μέλος για τον χαρακτηρισμό μίας επιχείρησης ως μικρομεσαίας.

Το προσχέδιο των Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ είναι βασισμένο στις θεμελιώδεις αρχές που καθορίζονται στο «Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων» και στις έννοιες και την υποχρεωτική καθοδήγηση των Δ.Π.Χ.Π., μετά από κατάλληλες τροποποιήσεις και απλουστεύσεις που έγιναν προκειμένου να προσαρμοστούν στις ανάγκες των χρηστών και να επιτευχθεί η σχέση κόστους – ωφέλειας από τη χρήση τους.

- Οι τροποποιήσεις αυτές αφορούν τους παρακάτω τομείς:

1. Παραλείπονται θέματα προτύπων μη σχετικά με τυπικές ΜΜΕ, παραπέμποντας σε συγκεκριμένες παραγράφους των Δ.Π.Χ.Π. όταν αυτό είναι απαραίτητο.

Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω θέματα:

- - Καθορισμός της εύλογης αξίας των γεωργικών περιουσιακών στοιχείων (Δ.Λ.Π. 41)
- - Εξορυκτικές βιομηχανίες (Δ.Π.Χ.Π. 6 Εξερεύνηση και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων).
- - Ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις).
- - Λογιστική χρηματοοικονομικών μισθώσεων εκμισθωτών (οι εκμισθωτές είναι συνήθως χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που ούτως ή άλλως θα εξαιρούνταν από την εφαρμογή των προτύπων για ΜΜΕ).
- - Υπολογισμός της ανακτήσιμης αξίας της Υπεραξίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση αξίας. Οι ΜΜΕ δεν απαιτείται να ελέγχουν την υπεραξία για απομείωση αρκετά συχνά και όταν αυτό απαιτείται μπορούν να την υπολογίσουν ακολουθώντας τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 38 Άϋλα περιουσιακά στοιχεία.
- - Απαιτήσεις που προκύπτουν από πρότυπα όπως το Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη ανά μετοχή και το Δ.Λ.Π. 14 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα, έχουν απαλειφθεί από τα πρότυπα για τις ΜΜΕ , καθώς επίσης και το Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστικές συμβάσεις.
- 2. Σε περιπτώσεις όπου ένα πρότυπο παρέχει στον χρήστη επιλογή λογιστικής πολιτικής που μπορεί να ακολουθήσει, το προσχέδιο για τις ΜΜΕ περιλαμβάνει

μόνο μία από αυτές, την απλούστερη στην χρήση. Παρέχει όμως στην ΜΜΕ την ευχέρεια να χρησιμοποιήσει την άλλη επιλογή, μόνο με αναφορά στο σχετικό πρότυπο που την προβλέπει, και επιτρέποντας στο κάθε μεμονωμένο κράτος μέλος να νομοθετήσει το αντίθετο.

- Για παράδειγμα, σύμφωνα με το προσχέδιο των Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ υιοθετούνται οι παρακάτω πολιτικές:
 - - Επιλέγεται η υιοθέτηση της μεθόδου του κόστους στις Επενδύσεις σε Ακίνητα. Η επιλογή της μεθόδου της εύλογης αξίας θα επιτρέπεται βέβαια με αναφορά στο σχετικό πρότυπο (Δ.Λ.Π. 40)
 - - Το κόστος δανεισμού θα αντιμετωπίζεται σαν έξοδο, παρέχοντας την επιλογή της κεφαλαιοποίησης εθελοντικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 23.
 - - Προτιμάται η έμμεση μέθοδος για τις καταστάσεις ταμειακών ροών. Εναλλακτικά επιτρέπεται η χρήση της άμεσης μεθόδου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7.
 - - Επιλογή μίας μόνο μεθόδου για όλες τις επιχορηγήσεις, ενώ δεν απαγορεύεται η χρήση των εναλλακτικών μεθόδων από τις ΜΜΕ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20.
- 3. Τέλος γίνονται απλοποιήσεις στις μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης που ακολουθούνται σε κάθε πρότυπο. Παραδείγματα τέτοιων απλοποιήσεων είναι:
 - - Στον υπολογισμό της απομείωσης της Υπεραξίας ακολουθείται μια προσέγγιση βάσει ενός δείκτη παρά ο ετήσιος υπολογισμός της υποχρεωτικά σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.
 - - Αντιμετώπιση του κόστους έρευνας και ανάπτυξης ως δαπάνης. Το Δ.Λ.Π. 38 απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους ανάπτυξης μετά την αξιολόγηση της εμπορικής βιωσιμότητας και αποδοτικότητας του άυλου περιουσιακού στοιχείου που δημιουργείται.
 - - Χρήση της εύλογης αξίας στη γεωργία μόνο όταν αυτή προσδιορίζεται εύκολα χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.
 - - Στις περιπτώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, απλοποιημένη καταγραφή στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή των απαιτήσεων και υποχρεώσεών του.
- Το προσχέδιο των Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ έχει δοθεί στη δημοσιότητα για δημόσιο σχολιασμό και υποβολή προτάσεων. Η προθεσμία για την υποβολή των προτάσεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη (ΜΜΕ, λογιστές, εταιρείες ορκωτών ελεγκτών και κάθε ενδιαφερόμενο χρήστη) έληξε την 1η Οκτωβρίου 2007.

Το τελικό πρότυπο , ο χρόνος και η διαδικασία υιοθέτησής του από τις ΜΜΕ θα αποφασιστεί από το κάθε κράτος μέλος.

Εντοπισμός διαφορών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Κρίνεται απαραίτητο να γίνει αναφορά στον εντοπισμό των διαφορών ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Νόμος 2190/20) και στα Διεθνή

Λογιστικά Πρότυπα .Οι διαφορές είναι σημαντικές και αποτελούν ένα σημαντικό στοιχείο πληροφόρησης για τον Έλληνα λογιστή και ελεγκτή.

Οι αλλαγές είναι πολλές και πρέπει να κατανοηθούν

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχετίζεται με το Δ.Λ.Π.1 και είναι **διαφορά αρχών**.²² Στα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**, κορυφαίες αρχές, είναι η **αρχή του Ιστορικού Κόστους** και η **αρχή της συντηρητικότητας**. Στα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**, δεν παύει βέβαια να ισχύει η **αρχή του Ιστορικού Κόστους**, αλλά **υποβαθμίζεται**, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά στην Αρχή της συντηρητικότητας. Αντίθετα, θα λέγαμε ότι **εφαρμόζεται η αρχή της «εύλογης αξίας»**. Δεν υφίσταται αρχή με αυτόν τον τίτλο στο Δ.Λ.Π. 1 ή αλλού, αλλά σαν πρακτική διαπερνά σχεδόν όλα τα πρότυπα, αφού σε ένα σημαντικό αριθμό στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού, γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Αυτή η **διαφορά αρχών, αλλάζει ριζικά τα δεδομένα των Οικονομικών Καταστάσεων**, περιλαμβανομένων των μεγεθών των αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης και πράγματι μπορεί να έχει ένα πλήθος παρενεργειών.

Η Αρχή της Συντηρητικότητας που διαπνέει όλο το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο, στοχεύει στην προστασία της βιωσιμότητας των εταιριών.

Είναι έργο της οργανωμένης πολιτείας να πάρει όλα εκείνα τα μέτρα που θα προστατέψουν τους επενδυτές, ούτως ώστε να συνεχίζουν να επενδύουν στο χρηματιστήριο και επομένως να ενισχύουν με τις αποταμιεύσεις τους την ανάπτυξη της οικονομίας.

Εκτός από το ζήτημα αρχής στο οποίο αναφερθήκαμε και αφορά το Ιστορικό Κόστος, την Αρχή της Συντηρητικότητας και τις Εύλογες Αξίες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, **υπάρχουν και άλλες διαφορές** ανάμεσα στο ΔΛΠ 1 και στα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα, ορισμένες από τις οποίες είναι αρκετά σημαντικές στο τεχνικό επίπεδο.²³

Καταρχήν διαφοροποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις. **Παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως** ή των Αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, **αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων**, ο οποίος ίσχυε με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τώρα έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων. Ο πίνακας αυτός εμφανίζει κάποια από τα στοιχεία που εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως ενδεικτικά το μέρισμα ή τα αποθεματικά τα οποία μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, αλλά έχει επιπλέον και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην καθαρή θέση.

Με τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων, σχετίζεται και μια άλλη διαφορά αρχών, ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Λογιστικά

²² Δ.ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 93

²³ Δ.ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 97

Πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι ασύνηθες να γίνονται εγγραφές στη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες επιδρούν κατευθείαν σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο κανόνας ήταν, με πολύ σπάνιες εξαιρέσεις, τα ποσά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, να προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά να γίνεται μέσω του Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.

Εκείνο όμως που αποτελεί τη **ριζική, την τεραστία διαφορά**, σε ότι σχετίζεται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι **οι Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Λ.Π., που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**. Οι πληροφορίες του Προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, για να μην υπάρξει παρεξήγηση, δεν καθορίστηκαν από τον έλληνα νομοθέτη, αλλά είναι αποτέλεσμα των Κοινοτικών Οδηγιών για το Δίκαιο των Εταιριών, με τις οποίες προσαρμόστηκε το Δίκαιο της χώρας μας.

Μια άλλη διαφορά είναι ότι **ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων**, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι **εξαιρετικά συνοπτικά**. Ενώ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υπήρχε μεγάλη ανάλυση στους λογαριασμούς και ο αναγνώστης κοιτώντας τον ισολογισμό και μόνο, μπορούσε να βγάλει σημαντικά συμπεράσματα, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται σε αυτές τις καταστάσεις, είναι εξαιρετικά λίγιοι.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν μια βασική αρχή. Η αρχή αυτή προβλέπει ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο και αδιαίρετο σύνολο και πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο έντυπο. Η αρχή αυτή βασίζεται στην άποψη ότι αν δεις τον Ισολογισμό ή τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων μιας εταιρίας, τότε υπάρχει κίνδυνος να σχηματίσεις μια λαθεμένη εικόνα για την οικονομική της κατάσταση και τα αποτελέσματά της.

Στην Ελλάδα είχε επιβληθεί μια πρακτική, η οποία δεν ήταν κατ' αρχήν λάθος. Όλες οι ανώνυμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν κάποιες από τις οικονομικές τους καταστάσεις και συγκεκριμένα τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Πιστοποιητικό του Ορκωτού Ελεγκτή, στον ημερήσιο, στον οικονομικό και στον τοπικό τύπο. Με δεδομένο ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις περιείχαν πολλές αναλυτικές πληροφορίες, πράγματι το ευρύ κοινό, είχε τη δυνατότητα πολύ φθηνά και πολύ εύκολα, να πληροφορηθεί για την οικονομικά κατάσταση και τα αποτελέσματα μιας εταιρίας.

Παρά την επιταγή των Δ.Λ.Π. και ειδικά του Δ.Λ.Π. 1, ότι όλες οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα έντυπο, η Ελληνική Πολιτεία, για λόγους ιστορικούς που σχετίζονται με συνήθειες από το παρελθόν και πιθανόν και για άλλους λόγους, επέβαλλε τη δημοσίευση ορισμένων στοιχείων που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις.

Σε ότι αφορά την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, που επιβάλλεται από το Νόμο 2190/20, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν περιλαμβάνουν υποχρέωση για τη δημοσίευση ανάλογης έκθεσης.

Υπάρχουν και ορισμένες άλλες διαφορές που σχετίζονται με την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων, όπως το γεγονός ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν προβλέπεται η εμφάνιση Λογαριασμών Τάξεως.

Μια **άλλη σημαντική διαφορά** των οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Λ.Π., σε σχέση με τα Ελληνικά Πρότυπα, είναι **ότι δεν περιλαμβάνουν έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων**, τα οποία περιλαμβάνονταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, με τα Ελληνικά Πρότυπα.²⁴

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ²⁵

| | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Δεν συντάσσεται κατάσταση ταμ. ροών πλην των εισηγμένων. • * Δεν συντάσσεται κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Κερδών εμμέσως. Πάγια Ενσώματα (Tangibles). • * Γίνεται αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων ανά τέσσερα χρόνια (γήπεδα και κτίρια με συντελεστές και αντ. αξίες). | <ul style="list-style-type: none"> • * Επιπλέον κατάσταση ταμιακών ροών (cash flow statement). • * Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. • * Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων γίνεται σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης, ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Αϋλα (Intangibles) | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Οι τόκοι αγοράς παγίων χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης (5 έτη). | <ul style="list-style-type: none"> • * Οι τόκοι για αγορά παγίων ενσωματώνονται στην αξία των παγίων, δεν αποσβένονται σε πέντε (5) έτη. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις (Depreciation) ενσώματων παγίων | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τα ενσώματα πάγια καθορίζονται με ΠΔ. | <ul style="list-style-type: none"> • * Δεν ορίζονται συντελεστές απόσβεσης αλλά τα πάγια αποσβένονται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Αποσβέσεις (Depreciation) Αϋλων | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σε | <ul style="list-style-type: none"> • * Τα διάφορα έξοδα αγοράς ή |

²⁴ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 98-99

²⁵ Ημερησία <http://www.in.gr/innews/enronitis/b06.htm>

| | |
|--|--|
| <p>πέντε (5) έτη. * Ισχύει το ίδιο και για τα καθαρά άυλα.</p> | <p>κατασκευής παγίων προσαυξάνουν την τιμή κτήσης τους και δεν αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. * Δεν αποσβένονται τα καθαρά άυλα σε πέντε χρόνια αλλά στην ωφέλιμη ζωή τους.</p> |
| <p>• Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης</p> | |
| <p>• * Τα έξοδα έρευνας καταχωρίζονται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης. * Τα έξοδα ανάπτυξης ομοίως.</p> | <p>• * Τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα. * Τα έξοδα ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.</p> |
| <p>• Αποτίμηση χρεογράφων</p> | |
| <p>• * Γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας και για κάθε στοιχείο χωριστά.</p> | <p>• Διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: * Αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε σύντομο χρονικό διάστημα. * Αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διακράτηση. * Άλλος σκοπός πλην των ανωτέρω.</p> |
| <p>• Αναβαλλόμενη φορολογία (Deferred taxation)</p> | |
| <p>• * Δεν προβλέπεται από το Ν. 2190/20.</p> | <p>• * Γίνεται πρόβλεψη καταβολής φόρων λόγω μόνιμων διαφορών και προσωρινών διαφορών.</p> |
| <p>• Λογιστική παρακολούθηση της χρ. μίσθωσης (leasing)</p> | |
| <p>• * Δεν γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής μίσθωσης και λειτουργικής μίσθωσης.</p> | <p>• * Έχουμε λειτουργική μίσθωση (είναι μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή των παγίων). * Έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση (είναι για όλη την ωφέλιμη ζωή των παγίων).</p> |
| <p>• Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού</p> | |
| <p>• * Είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να λογιστικοποιεί προβλέψεις για προσωπικό με δικαιώματα συνταξιοδότησης.</p> | <p>• Δύο είδη: * Πρόγραμμα προσδιορισμένου οφέλους. Απαιτείται αναλογιστική μελέτη. * Πρόγραμμα προσδιορισμένης συνεισφοράς. Ο εργοδότης πληρώνει ένα συγκεκριμένο ποσό σε</p> |

| | |
|--|---|
| | κάποια ασφαλιστική εταιρεία. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Λοιπές προβλέψεις | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Ισχύουν ό,τι για τα ΔΛΠ. | <ul style="list-style-type: none"> • * Ισχύουν ό,τι για τα ΕΛΠ εκτός από: * Επιτρέπεται προεξόφληση μακροχρόνιων προβλέψεων σε παρούσες αξίες, κάτι που ρητώς δεν αναφέρεται στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Ενοποίηση οικονομικών καταστάσεων (Consolidation) | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Ενοποιούνται μόνο οι θυγατρικές με ίδια δραστηριότητα. | <ul style="list-style-type: none"> • * Ενοποιούνται όλες ανεξαρτήτως οι θυγατρικές. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Υπεραξία (Good will) | |
| <ul style="list-style-type: none"> • * Αποτιμάται με ίδιο τρόπο, αποσβένεται με εφάπαξ. | <ul style="list-style-type: none"> • * Αποσβένεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, όχι όμως μεγαλύτερη από 20 χρόνια. |

Πηγή: Ημερησία <http://www.in.gr/innews/enronitis/b06.htm>

3.5 ΡΟΛΟΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ αποτελεί μια μέγιστη αλλαγή για το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα . Λόγω της κλίμακας των μεταβολών που συνεπάγεται έχει δημιουργήσει φόβους , ανησυχίες και άλλες αρνητικές στάσεις .

Τα ΔΛΠ είναι μια διεθνής ρύθμιση , μια κατεξοχήν « διεθνής κουλτούρα » , έχουν εκδοθεί στο πρωτότυπο στην Αγγλική γλώσσα , ανήκουν πια στο Ελληνικό νομικό πλαίσιο και είναι επίσημα μεταφρασμένα στην Ελληνική γλώσσα (με αδυναμίες φυσικά) .

Ενώ κατά την διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων , υπήρξαν μηχανισμοί και ο απαραίτητος χρόνος αφομοίωσης από την Ελληνική οικονομία , τις επιχειρήσεις , τους λογιστές , δεν υπήρξε ανάλογη υποστήριξη κεντρική από την πολιτεία για την ευκολότερη και καλύτερη εφαρμογή τους (και σημειωτέον ότι ως μεταβολή ήταν μικρότερη σε σχέση με την μεταβολή που επιφέρουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) .

Έτσι οι ελεγκτές λογιστές και οι επαγγελματίες αυτό το χρονικό διάστημα προσπαθούν να βρουν εργαλεία να δημιουργήσουν προϋποθέσεις να βρουν τρόπους κατανόησης και να μεταφέρουν μεταξύ τους οποιαδήποτε γνώση και εμπειρία που οδηγεί σε βελτίωση της πρακτικής υλοποίησης των προτύπων .

Ο ελεγκτής για να είναι καλός ελεγκτής πρέπει να έχει ένα υψηλό επίπεδο επαγγελματικής καλλιέργειας και ικανότητας που δεν μπορούν να περιληφθούν σε κανένα « check list » και υπάρχει πεποίθηση ότι οι Έλληνες ελεγκτές και λογιστές μπορούν να κατανοήσουν και να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ γιατί έχουν εμπειρία στην λογιστική πρακτική .

Τα ΔΛΠ επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με την λογιστική (αποτυπώνουν συναλλαγές) όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο (σε μια χώρα όπως η Ελλάδα πολλές από αυτές να μη γίνονται) .

Τα ΔΛΠ είναι από τη φύση τους ένα γενικό πλαίσιο και αυτό κάνει πιο δύσκολη την κατανόηση τους από τους χρήστες που είναι οι λογιστές που πρέπει να τα χρησιμοποιήσουν , οι ορκωτοί που πρέπει να ελέγξουν την ορθότητα εφαρμογής τους και στη συνέχεια τα ελεγκτικά όργανα της πολιτείας , όπως η επιτροπή Κεφαλαιαγοράς , η ΕΛΤΕ , το Υπουργείο Ανάπτυξης που πρέπει να ελέγξουν την ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ .

Το ζήτημα εφαρμογής από την πλευρά του λογιστή και του ορκωτού :²⁶

Ø Λογιστής : Είναι ο άνθρωπος της πράξης που έχει σκοπό να φέρει σε πέρας το έργο του . Το ζητούμενο δεν είναι να γραφούν βιβλία και άρθρα είναι να έχει κάποια εργαλεία να κάνει αξιόπιστα την δουλειά του . Αυτά τα εργαλεία δεν

²⁶ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 48

υπάρχουν και είναι προφανές ότι θα περάσει πολύ χρόνος μέχρι να δημιουργηθούν .

- Ø Ορκωτός : Ο ελεγκτής, για να είναι καλός ελεγκτής, πρέπει να έχει ένα υψηλό επίπεδο επαγγελματικής καλλιέργειας. Πρέπει να μπορεί να ξεχωρίσει το σημαντικό από το ασήμαντο. Πρέπει να μπορεί να ξεχωρίσει πού υπάρχει το ανθρώπινο λάθος και πού υπάρχει ο δόλος. Απαιτούνται ικανότητες που, δυστυχώς, δεν μπορούν να περιληφθούν σε κανένα «check list». Αν ένας ελεγκτής κοινοποιήσει για μια επιχείρηση προς το κοινό ένα πρόβλημα το οποίο είναι ασήμαντο μπορεί να της κάνει μεγάλη ζημιά. Αν, από την άλλη πλευρά, δεν κοινοποιήσει κάτι το οποίο είναι σημαντικό και πρέπει να το πληροφορηθεί το κοινό, έχει κάνει μεγάλη ζημιά στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει την ικανότητα να αξιολογεί.

Για τις εφαρμογές των ΔΛΠ δεν έχουν δημιουργηθεί ειδικά προγράμματα , δεν έχει αποκτηθεί επαρκής τεχνογνωσία από τους ίδιους τους επιστήμονες που τα εφαρμόζουν δηλαδή λογιστές και ελεγκτές .

Χρειάζονται ειδική ανάπτυξη λογισμικού με πληροφορίες που θα δώσει ο έμπειρος λογιστής , να δημιουργήσουν ένα όμορφο φιλικό και « μαγικό » πρόγραμμα ώστε να το χρησιμοποιεί ο λογιστής ως εργαλείο .

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βρίσκονται σε μια κατάσταση διαρκούς μεταβολής.²⁷ Είναι, δηλαδή, ένα «Σύνταγμα», το οποίο όμως δεν έχει σταθεροποιηθεί και αναθεωρείται διαρκώς. Νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που αναφέρονται σαν Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, και νέες Διερμηνείες εκδίδονται. Με κάθε νέα έκδοση, τις περισσότερες φορές τροποποιούνται οι διατάξεις άλλων υπαρχόντων Λογιστικών Προτύπων. Αυτό δημιουργεί επιπλέον σύγχυση.

Η μεταβλητότητα των Προτύπων είναι τεράστιας σημασίας ζήτημα για κάθε σχεδιασμό εργαλείων εφαρμογής τους.

Για να δημιουργηθούν εργαλεία αρχικά είναι η κατανόηση του περιεχομένου τους :

- Ø Η πρώτη πλευρά από την οποία εξετάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και επιδιώκεται να δημιουργηθούν εργαλεία είναι η κατανόηση του περιεχομένου τους, με έναν όσο γίνεται πιο εύληπτο και σύντομο τρόπο, και η εμφάνιση των διαφορών τους με τα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα.

Η αναφορά με «άλλα λόγια» στο ίδιο το περιεχόμενο των Προτύπων έχει ένα βαθμό χρησιμότητας, αλλά έχει και κινδύνους.

Δεν υπάρχει ένα ενιαίο κείμενο που να ονομάζεται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Για τις ανώνυμες εταιρίες είναι ο Νόμος 2190/20, για τις ΕΠΕ είναι ο Νόμος 3190/55, για τις ασφαλιστικές εταιρίες είναι ο Νόμος 400/70.

²⁷ Δ. NTZANATOS « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 53-55

Ως βασικός νόμος που εκφράζει τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» θεωρήθηκε ο Κ.Ν. 2190/20, τις βασικές αρχές του οποίου έχουν σε μεγάλο βαθμό ενσωματώσει και άλλες σχετικές ρυθμίσεις.

Ø Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οικονομικές καταστάσεις είναι πια ένα βιβλίο. Δεν είναι μισή σελίδα ή μια σελίδα μιας εφημερίδας, όπως συνέβαινε με τις δημοσιευόμενες καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σε αυτό το βιβλίο, το μεγάλο πλήθος των πληροφοριών δεν αφορά τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως. Αυτά καταλαμβάνουν τον ίδιο χώρο που καταλάμβαναν και πριν. Είναι το πλήθος των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται.

Οι διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες, αλλά και ορισμένα «software houses» στο εξωτερικό, έχουν δημιουργήσει «check lists» για να ελέγχουν οι ελεγκτές αν υπάρχει πληρότητα στα «Notes». Αυτά τα «check lists» που μπορεί να περιλαμβάνουν και δύομισι χιλιάδες ζητήματα ή ερωτήματα για τον ελεγκτή. Ανεξάρτητα από το κόστος ελέγχου με μια τέτοια προσέγγιση, το οποίο είναι δυσθεώρητο και δυσανάλογο με τις αμοιβές που οι ελεγχόμενες εταιρίες καταβάλουν στην Ελλάδα στους ελεγκτές, το λογιστή, οποίος καλείται να δημιουργήσει τα «Notes».

Άλλη πλευρά που αφορά περισσότερο τους Έλληνες λογιστές – ορκωτούς είναι οι διαδικασίες μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων σε καταστάσεις με ΔΛΠ.²⁸

Φυσικά, οι οικονομικές καταστάσεις με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απέχουν πολύ από το να είναι τέλειες. Αναφέρθηκε ο θετικός ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και η πίεση που αυτή ασκεί για την καλύτερη εφαρμογή των Προτύπων, καθώς και η διαρκής αναβάθμιση του επιστημονικού της δυναμικού μέσα από αυτή τη διαδικασία. Ανάλογη διαρκής αναβάθμιση εμφανίζεται και στο χώρο των λογιστών και των ελεγκτών. Ο δρόμος όμως μέχρι να προσεγγίσουμε την τελειότητα είναι μακρύς.

Το πρόβλημα της μετατροπής σχετίζεται, κατ' αρχάς, με την κατανόηση των διαφορών. Αν γνωρίζω ποιες είναι οι διαφορές ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τότε θα εξετάσω τι πρέπει να κάνω για να προσαρμοστώ με βάση αυτές τις διαφορές.

Το δεύτερο ζήτημα το οποίο σχετίζεται με τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων είναι η μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί, σε συνδυασμό με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Το ισχύον νομικό πλαίσιο δίνει τη δυνατότητα στις εταιρίες να τηρούν τα βιβλία τους ή με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τις μετατροπές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις κάνουν εκτός βιβλίων.

Ένα άλλο ζήτημα είναι η μεθοδολογία μετατροπής. Κάθε φορά έχουμε ένα ισοζύγιο που προκύπτει με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα και αυτό το ισοζύγιο το

²⁸ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα », σελ 58-61

μετατρέπουμε σε ένα ισοζύγιο με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διενεργώντας εγγραφές, ούτως ώστε να προκύψει ένα Ισοζύγιο σύμφωνο με τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να συντάξουμε τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις σε ατομικό επίπεδο.

Οι λογιστές των εισηγμένων εταιριών και οι ελεγκτές εργάστηκαν σε συνεργασία στα αρχικά στάδια και χωρίς επιστημονική βοήθεια κατάφεραν να τα εφαρμόσουν χάρη στην διαρκή αναβάθμιση , προσαρμοστικότητα και ευελιξία στο χώρο λογιστών και ορκωτών .

Για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων ρόλο παίζει η μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί σε συνδυασμό με το ισχύον νομικό πλαίσιο κάθε φορά ένα ισοζύγιο με τα ΕΛΠ το μετατρέπουμε σε ισοζύγιο με τα ΔΛΠ .

Το μέγιστο ζήτημα πρακτικής εφαρμογής των ΔΛΠ είναι ο τρόπος σχηματισμού και δημιουργίας ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζεται όταν ο λογιστής του ομίλου παίρνει οργανωμένες και σταθερές πληροφορίες από το σύνολο των θυγατρικών εταιριών συγκεντρωμένα στο χώρο του όπου γίνονται όλες οι επεξεργασίες για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων .

Αυστηρότεροι όροι για τους ελεγκτές με νομοσχέδιο του υπουργείου Οικονομικών²⁹

Αυστηρά κριτήρια και προϋποθέσεις για την αδειοδότηση των ορκωτών ελεγκτών, αλλά και αυστηρές ποινές (που φθάνουν μέχρι την ανάκληση της άδειας) σε περιπτώσεις παραλείψεων ή ηθελημένων ατασθαλιών έθεσε νομοσχέδιο του υπουργείου Οικονομίας με το οποίο ενσωματώνεται στην ελληνική νομοθεσία η 8η Ελεγκτική Οδηγία.

Με το νομοσχέδιο εισάγονται ενιαίοι ευρωπαϊκοί κανονισμοί στον τακτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων ενισχύοντας την αξιοπιστία τους και τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Δημιουργείται παράλληλα μια νέα Εθνική Εποπτική Αρχή, στα πρότυπα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, η οποία δομείται στη βάση της υφιστάμενης Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ), απορροφώντας και αρμοδιότητες που σήμερα κατέχει το ΣΟΕΛ. Με τις βασικές διατάξεις του νομοσχεδίου καθιερώνονται εξετάσεις και κανόνες δεοντολογίας για τους ελεγκτές, καθίσταται υποχρεωτική η τήρηση ηλεκτρονικού μητρώου, ορίζεται με σαφήνεια η διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων αποκλειστικά και μόνο με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αυστηροποιείται το σύστημα ελέγχου και πειθαρχικών κυρώσεων των ελεγκτών. Οι ποινές μπορούν να φτάσουν έως και το 1 εκατ. ευρώ για ελεγκτικές εταιρείες και έως 100.000 ευρώ για μεμονωμένους ελεγκτές ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπεται και αφαίρεση άδειας.

²⁹ www.Express.gr 19/05/08-08:23

Το νομοσχέδιο προβλέπει, εξετάσεις για την απόκτηση άδειας ελεγκτή, αλλά και δυνατότητα «εισαγωγής» ελεγκτών από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε., πάντα κατόπιν εξετάσεων, καθώς η Ε.Ε. θεωρεί ότι ο υποχρεωτικός τακτικός έλεγχος απαιτεί εκτός από υψηλού επιπέδου γνώσεις λογιστικής και ελεγκτικής, επαρκείς γνώσεις σε θέματα όπως το δίκαιο των εταιριών, το φορολογικό και το κοινωνικό δίκαιο. Οι γνώσεις αυτές θα πρέπει να αποδεικνύονται με εξετάσεις πριν από τη χορήγηση άδειας σε νόμιμο ελεγκτή από άλλο κράτος - μέλος.

Για τους ελεγκτές και τις εταιρίες καθιερώνονται παράλληλα κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, η παραβίαση των οποίων μπορεί να οδηγήσει έως και στην ανάκληση της άδειας. Οι κανόνες καλύπτουν την ευθύνη τους όσον αφορά το δημόσιο συμφέρον, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους καθώς και την επαγγελματική τους επάρκεια και τη δέουσα επιμέλεια.

Ηλεκτρονικό μητρώο ελεγκτών

Με το άρθρο 15 της Οδηγίας που ενσωματώνεται στο νομοσχέδιο, καθιερώνεται η υποχρέωση δημιουργίας ηλεκτρονικού μητρώου ελεγκτών με πληροφορίες ηλεκτρονικά προσβάσιμες στο κοινό. Όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια θα πρέπει να εγγραφούν σε δημόσιο μητρώο και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπου απειλείται η προσωπική ασφάλεια οποιουδήποτε προσώπου μπορούν να υπάρξουν παρεκκλίσεις σχετικά με την πρόσβαση στις πληροφορίες. Κάθε ελεγκτής αποκτά ατομικό αριθμό και στο μητρώο περιλαμβάνονται το όνομα, η διεύθυνση, ο αριθμός καταχώρησης αλλά και κατά περίπτωση το όνομα, η διεύθυνση, η διεύθυνση δικτυακού τόπου και ο αριθμός καταχώρησης του γραφείου στο οποίο απασχολείται ο ελεγκτής ή με το οποίο είναι συνδεδεμένος ως εταίρος ή με άλλο τρόπο. Αντίστοιχες προβλέψεις λαμβάνονται και για ελεγκτές από τρίτες χώρες.

Όσον αφορά τα ελεγκτικά γραφεία, το δημόσιο μητρώο περιέχει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες: όνομα, διεύθυνση και αριθμό καταχώρισης, νομική μορφή, διεύθυνση κέντρου παροχής πληροφοριών, κύριο υπεύθυνο πληροφόρησης και κατά περίπτωση διεύθυνση δικτυακού τόπου, διεύθυνση όλων των γραφείων στο κράτος μέλος, όνομα και αριθμό καταχώρισης όλων των νόμιμων ελεγκτών που εργάζονται στο ελεγκτικό γραφείο ή είναι συνδεδεμένοι με αυτό ως εταίροι ή αλλιώς, όνομα και εμπορική διεύθυνση όλων των ιδιοκτητών ή μετόχων και όλων των μελών του διοικητικού ή διαχειριστικού οργάνου.

Κατά περίπτωση, αναγράφονται και πληροφορίες για συμμετοχή σε δίκτυο και κατάλογο ονομάτων και διευθύνσεων των ελεγκτικών γραφείων που είναι έλη του δικτύου ή συνδέονται με αυτό, ή ένδειξη του τόπου στον οποίο οι πληροφορίες αυτές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Όλοι οι υποχρεωτικοί έλεγχοι πρέπει να διενεργούνται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τονίζεται στο νομοσχέδιο. Μια τεχνική επιτροπή ή ομάδα ελέγχου θα επικουρεί την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην εκτίμηση της τεχνικής καταλληλότητας όλων των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, χρησιμοποιώντας

παράλληλα το σύστημα δημόσιας εποπτείας των κρατών - μελών. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη - μέλη μπορούν να απαιτούν συμπληρωματική έκθεση ελεγκτή προς το εποπτικό συμβούλιο ή να ορίζουν άλλες απαιτήσεις πληροφόρησης και ελέγχου με βάση τους εθνικούς κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης.

Τα κράτη - μέλη εξασφαλίζουν ότι κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, ο ελεγκτής και/ή το ελεγκτικό γραφείο είναι ανεξάρτητο από την ελεγχόμενη επιχείρηση και δεν συμμετέχει στις αποφάσεις της. Εξασφαλίζουν επίσης ότι ένας ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο όταν υφίσταται οποιαδήποτε άμεση ή έμμεση οικονομική, επαγγελματική σχέση, σχέση απασχόλησης ή άλλη σχέση μεταξύ του ελεγκτή, του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου περιλαμβανομένης της παροχής συμπληρωματικών εξωελεγκτικών υπηρεσιών και της ελεγχόμενης οντότητας, εξαιτίας της οποίας ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Όταν η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις όπως αυτοέλεγχος, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα, εμπιστοσύνη ή εκφοβισμός, ο νόμιμος ελεγκτής ή το γραφείο εφαρμόζει διασφαλίσεις προκειμένου να περιορίζει τους κινδύνους. Εάν η έκταση των κινδύνων συγκρινόμενη με τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις είναι τέτοια ώστε να κινδυνεύει η ανεξαρτησία τους, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο. Εξασφαλίζεται παράλληλα ότι ούτε οι ιδιοκτήτες ή οι μέτοχοι του ελεγκτικού γραφείου, ούτε τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων του ελεγκτικού γραφείου ή συνδεδεμένης επιχείρησης παρεμβαίνουν στη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου με τρόπο που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου.

Ρητά ορίζεται ότι οι ελεγκτές μπορούν να ενημερώνουν την ελεγχόμενη επιχείρηση για ζητήματα που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο αλλά πρέπει να απέχουν από όλες τις εσωτερικές διαδικασίες λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

3.6 ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Το κύριο πρόβλημα για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ο λογιστικός σχεδιασμός , η λογιστική και διοικητική οργάνωση των ελληνικών επιχειρήσεων και των ομίλων . Οι επιχειρήσεις δεν είναι οργανωμένες με τρόπο που να βοηθά στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα³⁰ .

Η πρακτική που ακολουθείται από τις εταιρίες που τα εφαρμόζουν , είναι ότι παρακολουθούνται σε όλη τη διάρκεια της χρήσης οι συναλλαγές με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στο τέλος της χρήσης γίνονται εκείνες οι προσαρμογές που απαιτούνται για τη μετατροπή και τη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .Εκτός των ίδιων των δυσκολιών που εμφανίζει η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , υπάρχει επομένως και μια πρόσθετη δυσκολία . Πρέπει κάθε φορά που συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις , να γίνουν και όλες οι διαδικασίες μετατροπής των Ελληνικών Προτύπων σε Διεθνή , διαδικασίες δύσκολες , χρονοβόρες και με μεγάλα περιθώρια σφαλμάτων .

Επομένως , τα πρακτικά προβλήματα που τα γνωρίζουν καλά όσοι έχουν εμπλακεί στη διαδικασία της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πολλά και δύσκολα . Όλα όμως είναι επιλύσιμα . Απαιτούν φυσικά χρόνο και κόστος , το οποίο πολλές επιχειρήσεις δεν είναι έτοιμες ακόμη να διαθέσουν και με τους ρυθμούς που θα έπρεπε .

Η πρώτη προσέγγιση αντιμετώπισης των προτύπων , ήταν όπως είναι φυσικό , θεωρητικού χαρακτήρα . Έτσι από το 2003 ήδη , ένας αριθμός ελεγκτών κυρίως , άρχισε να μελετάει το ζήτημα , να εξετάζει τα πρότυπα σε σχέση με την ελληνική λογιστική πρακτική , να εντοπίζει διαφορές , να μαθαίνει θεωρητικά και σταδιακά να μεταφέρει αυτή τη γνώση με σεμινάρια στους λογιστές των εταιριών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο , ώστε να προετοιμαστούν για να κάνουν την αρχική εφαρμογή , που τελικά έγινε το 2005 .³¹

Η αρχική μελέτη , η αρθρογραφία , τα σεμινάρια , τα πρώτα βιβλία , στην πραγματικότητα προσπαθούσαν να ανιχνεύσουν αυτό το ζήτημα και είναι προφανές ότι οι «δάσκαλοι» οι οποίοι μετέφεραν την γνώση , δεν είχαν και δεν ήταν δυνατόν να έχουν , την πλήρη γνώση του περιεχομένου και των ιδιομορφιών των προτύπων , αλλά είχαν κατανοήσει , είχαν εμπειρώσει , ορισμένα τμήματα από αυτά τα πρότυπα .

Το δεύτερο άμεσο και πρακτικό πια πρόβλημα για τους λογιστές και τους ελεγκτές , ήταν η δημιουργία οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Δηλαδή η δημιουργία ενός Ισολογισμού , μιας Κατάστασης Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων .

³⁰ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α', σελ 33, 34

³¹ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α', σελ 34

Αυτή η δημιουργία των νέων καταστάσεων έπρεπε να γίνει από την επεξεργασία των δεδομένων που προέκυπταν από τα ισοζύγια και τις άλλες πληροφορίες που τα λογιστικά συστήματα προσέφεραν . Αυτά τα ισοζύγια όμως ήταν διαρθρωμένα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , με βάση τον ελληνικό λογιστικό σχεδιασμό .

Με αυτό το πρόβλημα ήρθαν σε επαφή οι ελεγκτές και οι λογιστές το 2005 και προσπάθησαν να το αντιμετωπίσουν . Αντιμετώπισαν ένα μεγάλο πλήθος δυσκολιών .

Είναι προφανές ότι επικεντρώθηκαν στα σημαντικά σημεία των διαφορών ανάμεσα στα δύο πλαίσια προτύπων , δηλαδή τα Διεθνή και τα Ελληνικά και προσπάθησαν με τα δεδομένα που είχαν στα χέρια τους , αλλά και το επίπεδο γνώσεων το οποίο είχαν ήδη κατακτήσει , να δημιουργήσουν όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστα αυτές τις νέες οικονομικές καταστάσεις .

Οι ατέλειες ήταν σε αυτό το στάδιο αναπόφευκτες , ακόμη και λάθη τα οποία μπορούν να χαρακτηριστούν και σημαντικά , αλλά που δεν έκρυβαν καμία πρόθεση . Με τη σύνταξη των πρώτων οικονομικών καταστάσεων , έπρεπε να παρασχεθούν και οι γνωστοποιήσεις , οι οποίες προβλέπονταν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα . Αυτό ήταν κάτι εξαιρετικά δύσκολο να γίνει με πληρότητα , αλλά έγινε σε ένα βαθμό . Αναλύθηκαν κυρίως τα κονδύλια του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων και σε ορισμένα σημεία δόθηκαν και άλλες πληροφορίες που προβλέπονται από τις γνωστοποιήσεις των Δ.Λ.Π . Όποιος όμως μελετήσει με ειλικρίνεια τις ανάγκες των γνωστοποιήσεων που επιβάλλουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν οι ελληνικές λογιστικές καταστάσεις που δημοσιεύονται με βάση αυτά τα Πρότυπα , θα καταλάβει πολύ εύκολα ότι ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων δεν γίνεται ή ένας άλλος γίνεται με λάθος τρόπο .

Η πρώτη εφαρμογή το 2005 έγινε με πρωτόγονα εργαλεία . Χρησιμοποιήθηκαν φύλλα εργασίας στο Excel , έγιναν επεξεργασίες των λογιστικών δεδομένων που προέκυπταν με τα ελληνικά ισοζύγια , έγιναν εγγραφές ή απλώς υπολογισμοί σε φύλλα εργασίας για τις μεταβολές που επέβαλλαν οι μετατροπές από τα Ελληνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και κάποιες υποτυπώδεις λογιστικές συμφωνίες .³²

Το δεύτερο σημαντικό πρόβλημα που έπρεπε να επιλυθεί ήταν ένας μηχανισμός , ένα λογιστικό πρόγραμμα , ένα εργαλείο το οποίο θα συγκεντρώνει όλες αυτές τις πληροφορίες που αφορούν τη μετατροπή των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων σε οικονομικές καταστάσεις με Δ.Λ.Π.

Η αρχική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , έγινε σχεδόν πάντα σε συνεργασία των ελεγκτών της κάθε εταιρίας με τους λογιστές της . Αυτή η πρακτική ήταν αναγκαία και ωφέλησε στην υλοποίηση του στόχου , παρότι παρουσιάζει και ορισμένες αδυναμίες . Ο ελεγκτής συμμετέχοντας στη διαδικασία εφαρμογής των προτύπων , παύει να είναι ελεγκτής και γίνεται ο λογιστής , ο δημιουργός των οικονομικών καταστάσεων . Επειδή οι χρόνοι πάντα ήταν πολύ περιορισμένοι , δεν υπήρχαν τα αναγκαία περιθώρια να γίνουν οι απαραίτητοι έλεγχοι από άλλους

³² Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α', σελ 41

ελεγκτές , ώστε να επιβεβαιώσουν την ορθότητα των αποτελεσμάτων. Στην πράξη οι εταιρίες και τα λογιστήρια τους , πήραν στο μεγαλύτερο βαθμό το βάρος πια πάνω τους και συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις , ο δε ρόλος των ελεγκτών σταδιακά περιορίζεται στην ελεγκτική λειτουργία τους , δηλαδή να εξετάζουν αν αυτές οι καταστάσεις είναι πλήρεις .

Αλλά για τον δημιουργό των οικονομικών καταστάσεων , όπως και για τον ελεγκτή , τα καθήκοντα που έχουν αναλάβει να εκπληρώσουν είναι εξαιρετικά δύσκολα , δεν έχουν τα απαραίτητα πληροφοριακά συστήματα , ώστε να αντλήσουν τις πληροφορίες που χρειάζονται για να συντάξουν τις οικονομικές καταστάσεις . Πάντα οι χρόνοι είναι εξαιρετικά περιορισμένοι και πρέπει να ολοκληρώσουν σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία . Οι δε ελεγκτές , επίσης δεν διαθέτουν τα εργαλεία για τον έλεγχο της αξιοπιστίας αυτών των καταστάσεων και τον εντοπισμό όλων των πιθανών λαθών .

Φυσικά , όταν λέμε ότι λείπουν τα εργαλεία , δεν λείπουν εντελώς . Έχουν δημιουργηθεί μοντέλα σε μια θεωρητική κυρίως βάση , κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής .

Είναι όμως προφανές στον κάθε έμπειρο ελεγκτή και λογιστή , ότι με αυτού του είδους τα μοντέλα σε φύλλα εργασίας του Excel , δεν μπορεί να συνεχιστεί μακροπρόθεσμα ένα τέτοιο έργο . Απαιτείται η ύπαρξη και λειτουργία ολοκληρωμένων βάσεων δεδομένων , που θα αποτρέπουν από τα λάθη τα οποία είναι πολύ φυσιολογικά να συμβαίνουν όταν επεξεργαζόμαστε φύλλα εργασίας και επιπλέον θα παρέχουν τη δυνατότητα αφενός της ασφάλειας των δεδομένων και αφετέρου καλύτερων και ταχύτερων επεξεργασιών αυτών των δεδομένων .

Είναι μια διαδικασία επομένως που βρίσκεται σε εξέλιξη , αλλά που ακόμη δεν έχει αποδώσει τέτοια αποτελέσματα , ώστε το έργο των λογιστών και των ελεγκτών αφενός να γίνει λιγότερο επίπονο και αφετέρου να παρέχει εγγυήσεις για λιγότερες αδυναμίες και λάθη . Είναι από την άλλη πλευρά είναι αναπόφευκτο και πρέπει να κατανοηθεί , ότι η δημιουργία αυτών των εργαλείων και των μηχανισμών , δεν μπορούσε και δεν μπορεί να γίνει μόνο με ένα θεωρητικό επίπεδο γνώσεων .³³

Οι ελεγκτικές εταιρίες , ιδιαίτερα οι μεγαλύτερες , σε ένα ζήτημα σαν αυτό της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , είναι προφανές ότι θα αξιοποιήσουν τις δυνατότητες που έχουν , λόγω του ότι ανήκουν σε διεθνή δίκτυα . Γιατί σε άλλες χώρες έχει συσσωρευτεί πολύ μεγαλύτερη εμπειρία σε μια σειρά ζητήματα που σχετίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .

Ορισμένα από τα προβλήματα που αντιμετωπίζουμε σαν χώρα , είναι δικά μας προβλήματα . Είναι δύσκολο κάποιος να μας λύσει το ζήτημα της μετατροπής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , γιατί τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα δικό μας εθνικό ζήτημα .

Είναι δύσκολο να πει κανείς τι πρακτικές έχουν αναπτυχθεί μέχρι σήμερα στην αντιμετώπιση των προβλημάτων της πρακτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , γιατί αυτά εφαρμόζονται το τελευταίο διάστημα σε πάρα πολλές χώρες

³³ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α' , σελ 38

και αναπτύσσονται πάρα πολλές πρωτοβουλίες . Οι πιο γνωστές μέχρι σήμερα προσεγγίσεις που πηγάζουν από τις πρακτικές των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών είναι σε ελεγκτικό επίπεδο να τεθούν ερωτήματα και να δοθούν απαντήσεις , εάν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις που περιλαμβάνονται μέσα στα ίδια τα πρότυπα και αφορούν γνωστοποιήσεις .

Οι προσεγγίσεις αυτές αφορούν τους ελεγκτές , είναι κείμενα ή βάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί στην αγγλική γλώσσα και επομένως εμφανίζουν τα προβλήματα που εμφανίζει ένα ξενόγλωσσο κείμενο για την υλοποίηση του σε μια άλλη χώρα και απαιτούν επιπλέον πολύ σημαντικό χρόνο για την ολοκλήρωσή τους . Η εμπειρία και η γνώση που προσφέρουν αυτές οι προσεγγίσεις μελετήθηκε και πολλοί από τους έλληνες ελεγκτές έχουν αξιοποιήσει αυτά τα εργαλεία .

Σε ότι αφορά τις εισηγμένες εταιρίες , ο ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και η πίεση που ασκεί στα λογιστήρια των εταιριών για τη συνεχή βελτίωση του επιπέδου των γνωστοποιήσεων , λειτουργεί σαν ένας εξαιρετικά θετικός μηχανισμός βελτίωσης . Γίνεται σχετικά με βραδείς ρυθμούς , αλλά είναι μια διαδικασία σταθερή και εξελισσόμενη . Το Υπουργείο Ανάπτυξης όμως είναι εύλογο να μην διαθέτει αυτή τη στιγμή το απαραίτητο προσωπικό , ώστε να ελέγξει εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι πλήρεις . Η ευθύνη για αυτούς τους ελέγχους έχει ανατεθεί στους ορκωτούς ελεγκτές , που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις . Οι ελεγκτές από την άλλη πλευρά προσπαθούν να κάνουν αναμφισβήτητα το καλύτερο δυνατό . Αλλά είναι μια πραγματικότητα . Ούτε αυτοί γνωρίζουν όλες τις λεπτομέρειες που αφορούν τις γνωστοποιήσεις που θα έπρεπε να κάνει μια εταιρία

³⁴

Από την άλλη πλευρά ο λογιστής ή ο ελεγκτής δεν έχει σαν καθήκον ή αρμοδιότητα να επιλύσει τα θεωρητικά προβλήματα σχεδιασμού των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή των άλλων ρυθμίσεων . Είναι αυτός που πρέπει να τα εφαρμόσει . Ο λογιστής είναι υποχρεωμένος να παράσχει αυτές τις γνωστοποιήσεις , γιατί αυτές του ζητούνται . Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να ελέγξει αν παρέχονται αυτές οι γνωστοποιήσεις , γιατί αυτές επιβάλλονται από τα πρότυπα . Άλλωστε κάτι αντίστοιχο συνέβαινε και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , αλλά και με όλα τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα .

Για τις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και ελέγχονται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και άλλα θεσμικά όργανα , ήδη οι έλεγχοι υπάρχουν και η πίεση ασκείται ώστε να βελτιώνεται συνέχεια το επίπεδο γνωστοποιήσεων .

Για τις άλλες εταιρίες που προαιρετικά εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π και που σήμερα δεν ελέγχονται σε βάθος σε ότι αφορά τις γνωστοποιήσεις , είναι προφανές ότι σε σύντομο διάστημα οι συνεργάτες τους στο πιστωτικό σύστημα , οι ορκωτοί ελεγκτές τους , αλλά και οι πιθανοί επενδυτές με τους οποίους θέλουν να συνεργαστούν , θα εντοπίσουν αυτά τα κενά και τις αδυναμίες και αυτά τα κενά και οι αδυναμίες θα κοστίσουν πολύ στις εταιρίες.

³⁴ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α', σελ 39

Για τους ορκωτούς ελεγκτές ισχύει το ίδιο . Τώρα υπάρχουν ελεγκτικοί μηχανισμοί και για αυτούς . Σε οποιοδήποτε πρόβλημα προκύψει ή εξέλιξη που θα οδηγήσει την εταιρία σε δικαστικές , διαιτητικές ή άλλες εμπλοκές , το πρώτο τυπικό ζήτημα που θα εξεταστεί , είναι η πληρότητα των οικονομικών καταστάσεων και επομένως η πληρότητα κυρίως των γνωστοποιήσεων . Για αυτό το λόγο και οι ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν με σοβαρότητα την πληρότητα και στη συνέχεια την ορθότητα αυτών των πληροφοριών .³⁵

Επομένως πρακτικά δεν υπάρχει περίπτωση να γίνει κάτι ανάλογο σε ότι αφορά τις ατέλειες των γνωστοποιήσεων , με αυτό που συνέβαινε με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα .

³⁵ Δ. ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α', σελ 42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΥΓΕΙΑΣ

Γενικές Πληροφορίες

Το Γενικό Νοσοκομείο Αμαλιάδας, που υπάγεται στις διατάξεις του ν.δ. 2592/1953 «Περί οργανώσεως της Ιατρικής Αντίληψης» (ΦΕΚ 254/Α), σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 3329/2005 (ΦΕΚ 81 Α'), όπως συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του ν. 3527/2007 (ΦΕΚ 25 Α'), αποτελεί Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) το οποίο υπόκειται στον έλεγχο και την εποπτεία του Διοικητή της βης Υγειονομικής Περιφέρειας Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου και Δυτικής Ελλάδας, διέπεται από τις διατάξεις του εν λόγω νόμου και φέρει την επωνυμία «Γενικό Νοσοκομείο Αμαλιάδας».

Έδρα του νοσοκομείου είναι η Αμαλιάδα του Νομού Ηλείας.

Σκοπός του νοσοκομείου είναι:

1. Η παροχή Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας στο πληθυσμό ευθύνης της βης Υγειονομικής Περιφέρειας Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου και Δυτικής Ελλάδας, καθώς και σε ασθενείς που παραπέμπονται από άλλες ΔΥΠΕ. Η φροντίδα υγείας παρέχεται ισότιμα σε κάθε πολίτη ανεξάρτητα από την οικονομική, κοινωνική και επαγγελματική του κατάσταση, σύμφωνα με τους κανόνες του Εθνικού Συστήματος Υγείας και της Κοινωνικής Ασφάλισης.
2. Η ειδίκευση, η συνεχής εκπαίδευση και η επιμόρφωση ιατρών, νοσηλευτών και άλλων επαγγελματιών υγείας, με την ανάπτυξη και εφαρμογή ανάλογων εκπαιδευτικών προγραμμάτων.
3. Η ανάπτυξη και προαγωγή της έρευνας στον τομέα της υγείας. Στην κατεύθυνση αυτή εφαρμόζει και αναπτύσσει ερευνητικά προγράμματα και συνεργάζεται με άλλους συναφείς φορείς, καθώς και διεθνείς οργανισμούς, επιστημονικά και ερευνητικά κέντρα.
4. Η συνεργασία με τα νοσηλευτικά ιδρύματα και άλλες μονάδες υγείας της υγειονομικής περιφέρειας για την ανάπτυξη και αναβάθμιση συνολικά της παρεχόμενης φροντίδας υγείας και ειδικότερα σε ότι αφορά την εφαρμογή εκπαιδευτικών προγραμμάτων, καθώς και ειδικών προγραμμάτων μελέτης και αξιολόγησης θεμάτων, που αφορούν το χώρο της υγείας στην βη Υγειονομική Περιφέρεια Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου και Δυτικής Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3329/2005 «Εθνικό Σύστημα Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και λοιπές διατάξεις», όπως συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του ν. 3527/2007 (ΦΕΚ 25 Α') με τις οποίες ορίζεται ο τρόπος νοσηλευτικής, επιστημονικής, εκπαιδευτικής και λειτουργικής διασύνδεσης.
5. Εφαρμογή νέων μεθόδων και μορφών περίθαλψης, με στόχο την αποτελεσματική πρόωση της υγείας των πολιτών.

6. Η ανάπτυξη διαδικασιών που διευκολύνουν τους στρατηγικούς στόχους που τίθενται από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, τη Διοίκηση της 6ης Υγειονομικής Περιφέρειας Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου και Δυτικής Ελλάδας και το Διοικητικό Συμβούλιο του Νοσοκομείου.

7. Η ανάπτυξη και προαγωγή της ιατρικής έρευνας.

Τα όργανα διοίκησης του νοσοκομείου είναι:

1. Το **Διοικητικό Συμβούλιο**, που λειτουργεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3329/2005, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

2. Ο **Διοικητής του Νοσοκομείου**

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ

Οι εργασίες εφαρμογής των ΔΛΠ περιλαμβάνουν:

Την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων του έτους 2007 με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τη διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών δεδομένων των καταρτισθέντων οικονομικών καταστάσεων βάσει του Π.Δ. 146/2003 και σύμφωνα με τα ισχύοντα για τα Δ.Λ.Π.³⁶

Ειδικότερα:

1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης)

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 1 ο Ισολογισμός θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Ø Σαφήνεια με σκοπό να είναι κατανοητός από τους χρήστες
- Ø Συνάφεια για να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των χρηστών
- Ø Αξιοπιστία & Συγκρισιμότητα, να καταρτίζεται δηλαδή με τον ίδιο τρόπο έτσι ώστε να είναι συγκρίσιμος από τους χρήστες.

Η διάρθρωση του Ισολογισμού εμφανίζεται στον πίνακα που ακολουθεί.

³⁶ ΟΙΚ. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ 2007 ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΔΛΠ (Π.Δ 146/2003 Κ. Ν 3599/2007)

Ποσά σε €

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Κλειόμ. χρήση

Προηγ. χρήση

Μη Κυκλοφοριακά Στοιχεία

Ενεργητικού

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

Επενδύσεις σε ακίνητα

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

0,00

0,00

**Κυκλοφοριακά Περιουσιακά
Στοιχεία**

Αποθέματα

Πελάτες και Λοιπές Εμπορικές

Απαιτήσεις

Λοιπές Απαιτήσεις

Λοιπά Κυκλοφοριακά στοιχεία

Ενεργητικού

Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε

εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων

Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

0,00

0,00

Σύνολο Ενεργητικού

0,00

0,00

**ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ &
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**

Ίδια Κεφάλαια

Κεφάλαιο

Λοιπά Αποθεματικά

Αποτελέσματα Εις Νέον

Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων

0,00

0,00

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις από

Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού

λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σύνολο Μακροπροθέσμων

Υποχρεώσεων

0,00

0,00

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις

Τρέχουσες Φορολογικές

Υποχρεώσεις

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις από

Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

Λοιπές Βραχυπρόθεσμες

Υποχρεώσεις

Κρατικές Επιχορηγήσεις

Σύνολο Βραχυπροθέσμων

Υποχρεώσεων

0,00

0,00

Σύνολο Υποχρεώσεων

0,00

0,00

| | | |
|---|-------------|-------------|
| Σύνολο Υποχρεώσεων | 0,00 | 0,00 |
| Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων | 0,00 | 0,00 |
| | 0,00 | 0,00 |

2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ **(Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης)**

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Νο 1 πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ελάχιστον τα ακόλουθα κονδύλια:

- Ø Έσοδα
- Ø Χρηματοοικονομικά Έξοδα
- Ø Κέρδη ή Ζημίες προ φόρων, που αναγνωρίζονται από τη διάθεση στοιχείων Ενεργητικού, ή το διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται σε διακοπείσες δραστηριότητες.
- Ø Φόροι εισοδήματος – Έξοδα
- Ø Κέρδος ή Ζημία ως αποτέλεσμα αλγεβρικού αθροίσματος εσόδων και εξόδων.

Η διάρθρωση της κατάστασης αποτελεσμάτων θα έχει την παρακάτω μορφή:

| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ | |
|---|------------------------|
| Ποσά σε € | Κλειόμενη χρήση |
| Έσοδα από υγειονομικές υπηρεσίες | |
| Επιχορηγήσεις | |
| Λοιπά Έσοδα | |
| Κόστος | |
| Μικτό Αποτέλεσμα | 0,00 |
| Μείον: | |
| Έξοδα Δημόσιων Σχέσεων | |
| Έξοδα Διοίκησης | |
| Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης | |
| Αποτέλεσμα Χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων | 0,00 |
| Χρηματοοικονομικά Έσοδα | |
| Χρηματοοικονομικά Έξοδα | |
| Λοιπά Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα | |
| Αποτέλεσμα Χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων | |
| Αποτέλεσμα Χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων | |
| Πλεόνασμα (Ελλειμμα) Περιόδου | 0,00 |

Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης παρέχει πληροφορίες για τις πηγές εσόδων των μονάδων υγείας αλλά και τον τρόπο που διαχειρίστηκαν τα έξοδά τους. Εκτός από τους σκοπούς λογοδοσίας, η κατάσταση αυτή είναι χρήσιμη στην εκτίμηση της ικανότητας της μονάδας υγείας να δημιουργεί ταμειακές ροές. Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης περιλαμβάνει το Εισόδημα και τα Έξοδα.

3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 1 οι ταμειακές ροές ταξινομούνται και παρουσιάζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες:

- Ø Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες
- Ø Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες
- Ø Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Με την διάρθρωση όπως αυτή εμφανίζεται ενδεικτικά, στον πίνακα που ακολουθεί.

| | |
|--|---|
| Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες | |
| Πλεόνασμα (Ελλειμμα) Χρήσεως από Λειτουργικές Δραστηριότητες | X |

| | |
|---|----------|
| Προσαρμογές για: | |
| Αποσβέσεις | X |
| Προβλέψεις | X |
| Μείωση στα αποθέματα & απαιτήσεις | X |
| Αύξηση στους προμηθευτές και δανεισμό | X |
| Μείωση στους προμηθευτές/δανεισμό | (X) |
| Αύξηση στα αποθέματα & απαιτήσεις | (X) |
| Καθαρές Εισπράξεις από λειτουργικές δραστηριότητες | X |
| Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες | |
| Εισπράξεις από πώληση παγίων και επενδύσεων | X |
| Πληρωμές για αγορά παγίων και επενδύσεων | (X) |
| Καθαρές πληρωμές για επενδυτικές δραστηριότητες | (X) |
| Ταμειακές Ροές από Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες | |
| Εισπράξεις από δάνεια και παρεμφερή εργαλεία | X |
| Πληρωμές για δάνεια και παρεμφερή εργαλεία | (X) |
| Πληρωμές από υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης | (X) |
| Καθαρές πληρωμές για χρηματοδοτικές δραστηριότητες | (X) |
| Καθαρή μεταβολή στα χρηματικά διαθέσιμα | X |
| Χρηματικά διαθέσιμα αρχής περιόδου | X |
| Χρηματικά διαθέσιμα τέλους περιόδου | X |

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρέχει πληροφορίες για τις ταμειακές εισροές, τα στοιχεία για χάρη των οποίων έγιναν πληρωμές και το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων στο τέλος του οικονομικού έτους. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών επιτρέπει στον Νοσοκομείο να εξακριβώσει τον τρόπο με τον οποίο αντλήθηκαν χρηματικά διαθέσιμα που χρηματοδότησαν τις δραστηριότητές του καθώς και τον τρόπο με τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν.

4. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 1 οι συνήθεις λογαριασμοί των Ιδίων Κεφαλαίων είναι:

- Ø Το Κεφάλαιο
- Ø Λογαριασμοί πάσης φύσεως αποθεματικών
- Ø Διαφορές αναπροσαρμογής της αξίας Παγίων στοιχείων του Ενεργητικού

Με την διάρθρωση όπως αυτή εμφανίζεται ενδεικτικά στον πίνακα που ακολουθεί.

| <u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ</u> | | | | | |
|---|-------------------|--------------------------|-------------------|-----------------------|--------|
| Ποσά σε € | Μετοχικό κεφάλαιο | Επιχορηγήσεις επενδύσεων | Λοιπά αποθεματικά | Αποτελέσματα εις νέον | Σύνολο |

| | | | | | |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου κλ. χρήσης, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές | | | | | 0,00 |
| Προσαρμογές μετάβασης στα ΔΠΧΠ | 0,00 | | | | 0,00 |
| Αναμορφωμένα υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου κλ. χρήσης, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Μεταβολή ιδίων Κεφαλαίων για την περίοδο 01/01 - 31/12/ κλ. χρήσης | | | | | |
| Καθαρό εισόδημα καταχωρημένο απ' ευθείας στη καθαρή θέση | | | | | 0,00 |
| Καθαρά Αποτελέσματα Περιόδου 01/01-31/12/ κλ. χρήσης | | | | 0,00 | 0,00 |
| Συνολικό Αναγνωριζόμενο Κέρδος/ζημιά Περιόδου | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπο των Ιδίων Κεφαλαίων κατά την 31η Δεκεμβρίου κλ. Χρήσης | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου κλ. χρήσης, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές | | | | | 0,00 |
| Προσαρμογές μετάβασης στα ΔΠΧΠ | | | | | 0,00 |
| Αναμορφωμένα υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

κλ. χρήσης,
σύμφωνα με τα
ΔΠΧΠ

5. ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΟΛΕΥΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Γνωστοποιήσεις)

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις περιλαμβάνονται όλες οι απαιτούμενες από τα πρότυπα πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζονται στην όψη του Ισολογισμού και των λοιπών προαναφερομένων οικονομικών καταστάσεων.

Η σειρά παρουσίασης των επεξηγηματικών σημειώσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενότητες:

- Ø Δήλωση συμμόρφωσης με όλα τα ισχύοντα πρότυπα
- Ø Περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοσθεί
- Ø Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις όψεις των οικονομικών καταστάσεων

Άλλες γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν:

- Ø Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις
- Ø Μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις όπως τους στόχους της μονάδας με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου (ΔΛΠ 32)

Οι Λογιστικές Πολιτικές και Επεξηγηματικές Σημειώσεις παρέχουν όλες τις επιπλέον πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόηση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων του Νοσοκομείου.

Οι σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα:

- Ø παρουσιάζουν τις πληροφορίες για τη βάση προετοιμασίας των καταστάσεων και τις λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές ή γεγονότα
- Ø γνωστοποιούν όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται και δεν παρουσιάζονται σε καμία άλλη κατάσταση
- Ø δίδουν επιπλέον πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις καταστάσεις αλλά είναι απαραίτητες για μία εύλογη παρουσίαση.

6. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Για την κατάρτιση των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2007 με βάση τα Δ.Λ.Π. το Νοσοκομείο έχει αναθέσει αυτό το έργο σε ιδιωτική εταιρεία η οποία ανέλαβε την διαδικασία της μετατροπής των ήδη καταρτισθέντων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΠΔ 146/03, με βάση τα ισχύοντα για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η πορεία της κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. που ακολούθησε η εταιρεία περιλαμβάνει τα παρακάτω στάδια:

Στάδιο 1^ο: Μετατροπή του Ισολογισμού Έναρξης της 31/12/2005 που έχει συνταχθεί από το Νοσοκομείο με βάση το ΠΔ 146/03, σε Ισολογισμό Έναρξης (εκκίνησης) εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Ισολογισμός 1/1/2006)

Στάδιο 2^ο: Μετατροπή του Ισολογισμού και των Λογαριασμών Αποτελεσμάτων της χρήσης 2006 που έχουν συνταχθεί με βάση το ΠΔ 146/03 σε Ισολογισμό και Λογαριασμό Αποτελεσμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π.

Στάδιο 3^ο: Σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και των επεξηγηματικών σημειώσεων της χρήσης 2007 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Κατά την εκτέλεση των ανωτέρω σταδίων για την διαδικασία μετάβασης στα Δ.Λ.Π. προκύπτουν λογιστικές εγγραφές προσαρμογής των δεδομένων τόσο του Ισολογισμού Έναρξης της 31/12/2005, όσο και του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης 2006. η διενέργεια όλων αυτών των απαιτούμενων εγγραφών προσαρμογής γίνεται σε ειδικό λογισμικό πρόγραμμα που διαθέτει το Νοσοκομείο.

Βάση προετοιμασίας για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Το Γενικό Νοσοκομείο Αμαλιάδας (στο εξής ως «το νοσοκομείο») παρουσιάζει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις μαζί με τις σημειώσεις επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο αυτών για την περίοδο 01.01.07- 31.12.2007.

Η Διοίκηση του νοσοκομείου είναι υπεύθυνη για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων με τρόπο ώστε να δίνουν μια ακριβή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης, της περιουσιακής διάρθρωσης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών του ροών.

Συνέπεια των παραπάνω η διοίκηση του νοσοκομείου είναι υπεύθυνη να:

- ✓ επιλέγει τις λογιστικές αρχές σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Δ.Π.Χ.Π.) και να τις εφαρμόζει πάγια.
- ✓ επιλέγει τις κατάλληλες λογιστικές αρχές οι οποίες συμβάλλουν στην ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης, της περιουσιακής διάρθρωσης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών της, όπου κάποιο θέμα δεν καλύπτεται από κάποιο πρότυπο ή διερμηνεία, και να τις εφαρμόζει πάγια.
- ✓ διενεργεί λογικές εκτιμήσεις όπου απαιτείται.
- ✓ συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις έχουν συνταχθεί σε ευρώ (€).

Ημερομηνία μετάβασης

Η Ημερομηνία Μετάβασης που συντάχθηκε η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ανοίγματος με Δ.Λ.Π. είναι η 01.01.2006.

Ημερομηνία αναφοράς

Η Ημερομηνία Αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων με Δ.Λ.Π. είναι η 31.12.2007, και η περίοδος αναφοράς καλύπτει το διάστημα από 01.01.2007 μέχρι 31.12.2007.

Συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (Δ.Π.Χ.Π.)

Το νοσοκομείο δεν αποτελεί «κρατική επιχείρηση» αφού η λειτουργία του στηρίζεται σε συνεχιζόμενη κυβερνητική χρηματοδότηση και ως εκ τούτου θα έπρεπε να εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα. Όμως τα Δ.Λ.Π του Δημοσίου Τομέα δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμη από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η Διοίκηση του νοσοκομείου εφάρμοσε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης του Ιδιωτικού Τομέα, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και είναι σε ισχύ από 01.01.2007.

Για την εμφάνιση όμως των βασικών οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων και Κατάσταση Ταμειακών Ροών), έλαβε υπόψη της και το Δ.Λ.Π. του Δημοσίου Τομέα 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ», για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των κονδυλίων και την παροχή καλύτερης πληροφόρησης, κάτι το οποίο δεν αντίκειται στα ΔΠΧΠ που εφαρμόστηκαν.

Συγκρίσιμη περίοδος

Η συγκρίσιμη περίοδος είναι η 01.01.2006 – 31.12.2006.

Λογιστικές πολιτικές

Οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για την ημερομηνία μετάβασης, είναι αυτές της περιόδου αναφοράς.

Μεταβολές σε λογιστικές εκτιμήσεις – αρχές

Στην παρούσα περίοδο, η διοίκηση του νοσοκομείου, λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. έχει εφαρμόσει διαφορετικές λογιστικές αρχές σε ότι αφορά:

(α) τους συντελεστές αποσβέσεων των ενσώματων παγίων

- (β) τους συντελεστές αποσβέσεων των λογισμικών προγραμμάτων
- (γ) τον υπολογισμό της αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (συνταξιοδότηση)
- (δ) τις κρατικές επιχορηγήσεις για πάγια περιουσιακά στοιχεία

Αρχή της συνέχειας της Επιχειρηματικής δραστηριότητας

Οι Οικονομικές Καταστάσεις που παρουσιάζονται έχουν συνταχθεί σύμφωνα με την αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

1. Λογιστικές αρχές και πολιτικές

1.1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Αρχική καταχώριση

Μία ενσώματη ακινητοποίηση ή προσθήκη της, αρχικά αποτιμάται στο κόστος της.

Διαμόρφωση κόστους

Το κόστος μίας ενσώματης ακινητοποίησης προκύπτει από:

- α) το αρχικό κόστος
- β) κόστη βελτίωσης
- γ) κόστη αντικατάστασης
- δ) κόστη συντήρησης σε ειδικές περιπτώσεις.

Αρχικό κόστος

Το αρχικό κόστος μίας ενσώματης ακινητοποίησης περιλαμβάνει το συνολικό καθαρό κόστος απόκτησης του παγίου, τα κόστη μεταφοράς και συναρμολόγησης μέχρι να γίνει λειτουργική καθώς και τα εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης.

Κατηγορίες παγίων που παρακολουθούνται στο κόστος μείον αποσβέσεις και προβλέψεις

Όλες οι ενσώματες ακινητοποιήσεις του νοσοκομείου παρακολουθούνται, μετά την αρχική απόκτηση, στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις και είναι οι εξής:

- α) Κτίρια και εγκαταστάσεις κτιρίων
- β) Μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός,
- γ) Μεταφορικά μέσα
- δ) Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Μέθοδος απόσβεσης

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει της σταθερής μεθόδου με συντελεστές οι οποίοι αντανακλούν τις σχετικές ωφέλιμες διάρκειες ζωής των παγίων και περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης

Ωφέλιμη ζωή

Οι διάρκειες ωφέλιμης ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχει το νοσοκομείο είναι:

- α) για την κατηγορία κτίρια και εγκαταστάσεις κτιρίων, 40 έτη
- β) για την κατηγορία μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, από 5 έως 20 έτη,
- γ) για την κατηγορία μεταφορικά μέσα, 20 έτη
- δ) για την κατηγορία έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, από 5 έως 10 έτη.

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Όταν οι λογιστικές αξίες των ενσώματων παγίων υπερβαίνουν την ανακτήσιμη αξία τους, η διαφορά (απομείωση) καταχωρείται άμεσα ως έξοδο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.

Πωλήσεις ενσώματων παγίων

Κατά την πώληση ενσώματων παγίων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της χρήσης που πραγματοποιήθηκε η πώληση.

1.2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Καταχώριση άυλων στοιχείων

Τα άυλα στοιχεία καταχωρούνται αν πιθανολογείται ότι οι ωφέλειες τους θα εισρεύσουν στην εταιρία και ότι μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Αρχική καταχώριση αύλων

Τα άυλα στοιχεία αρχικά καταχωρούνται στο κόστος τους. Το κόστος ενός άυλου στοιχείου που αγοράζεται περιλαμβάνει την καθαρή τιμολογιακή αξία πλέον δασμών και άλλων επιβαρύνσεων καθώς και τα άμεσα κόστη που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την έναρξη της λειτουργίας του.

Επίδραση στα αποτελέσματα

Οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις ή οι αναστροφές των άυλων παγίων επιδρούν άμεσα στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης.

Ωφέλιμη Ζωή

Οι διάρκειες ωφέλιμης ζωής των άυλων στοιχείων που κατέχει το νοσοκομείο είναι για τα λογισμικά προγράμματα, 5 έτη

1.3. Αλλαγή πολιτικών, εκτιμήσεων και λάθη

Οι πολιτικές επιλογής του νοσοκομείου, επιλέγονται μόνο για τις περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από πρότυπο ή διερμηνεία και με κριτήρια να: α) παρουσιάζουν πιστά τις Οικονομικές Καταστάσεις, β) αντανakλούν ουσία και όχι τύπο γ) είναι απροκατάληπτες δ) είναι συντηρητικές ε) είναι πλήρεις. Μία λογιστική πολιτική αλλάζει όταν: α) το επιβάλλει πρότυπο ή διερμηνεία β) βελτιώνει την αξιοπιστία της πληροφόρησης. Αν γίνεται αλλαγή λογιστικής πολιτικής με βάση πρότυπο ή διερμηνεία, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του σε ότι αφορά την αναδρομικότητα. Όταν μία λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, αλλάζουν όλες οι Οικονομικές Καταστάσεις μέχρι εκεί που είναι δυνατόν. Εκεί που δεν είναι δυνατόν, αλλάζουν μόνο στο άνοιγμα της χρήσης, το υπόλοιπο σε νέο ή πιθανά και άλλοι λογαριασμοί, εφόσον αυτό είναι δυνατόν.

Οι αλλαγές εκτιμήσεων επιδρούν στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της χρήσης που γίνονται και στις μελλοντικές χρήσεις ανάλογα με την περίπτωση. Επίσης μπορεί να επιδράσουν στην καθαρή θέση ή σε άλλους λογαριασμούς της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης στη χρήση που γίνεται η αλλαγή.

Τα λάθη, εφόσον είναι εφικτό, διορθώνονται αναδρομικά: α) για την προηγούμενη περίοδο πλήρως (Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, Ταμειακές Ροές, Πίνακας Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων, Σημειώσεις) β) Για πριν τη συγκρίσιμη περίοδο, με αλλαγή υπολοίπων έναρξης της συγκρίσιμης περιόδου στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

1.4. Γεγονότα μετά την ημερομηνία Κατάστασης Οικονομικής Θέσης

Τα σημαντικά γεγονότα μετά την ημερομηνία της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης αξιολογούνται από τη διοίκηση με βάση τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 10 και κατατάσσονται σε "διορθωτικά" και "μη διορθωτικά" γεγονότα. Οι Οικονομικές Καταστάσεις διορθώνονται με τα "διορθωτικά" γεγονότα μόνον. Αν μετά την ημερομηνία κλεισίματος και μέχρι την έγκριση των οικονομικών

καταστάσεων, διαπιστωθεί ότι δεν ισχύει πλέον η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για το νοσοκομείο, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται χωρίς την εφαρμογή αυτής της αρχής.

1.5. Αποθέματα

Τα αποθέματα απεικονίζονται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Κόστος δανεισμού δεν περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία εκτιμάται με βάση τις τρέχουσες τιμές πώλησης των αποθεμάτων στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας αφαιρουμένων και των τυχόν εξόδων διάθεσης όπου συντρέχει περίπτωση.

1.6. Χρηματοπιστωτικά μέσα και επενδύσεις

Τα χρηματοπιστωτικά ενεργητικά στοιχεία και υποχρεώσεις, εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης του νοσοκομείου όταν το νοσοκομείο έχει συμβατικές δεσμεύσεις ή δικαιώματα που σχετίζονται με αυτά τα χρηματοπιστωτικά μέσα.

Οι απαιτήσεις από συναλλαγές ανταλλαγής (απαιτήσεις από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών και αξιόγραφα βραχυπρόθεσμης λήξης), εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης στην ονομαστική τους αξία, μειωμένη με τις απαραίτητες προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις. Το ποσό της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίζει το νοσοκομείο στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, προσδιορίζεται με βάση την εκτίμηση για τον πιθανολογούμενο κίνδυνο από την μη είσπραξη των καθυστερημένων ή επίδικων απαιτήσεων. Το σωρευμένο ποσό της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις μειώνεται με το ποσό των απαιτήσεων εκείνων που έχουν καταστεί ανεπίδεκτες είσπραξης. Αποτελεί πολιτική του νοσοκομείου να μη διαγράφεται καμία απαίτηση μέχρι να εξαντληθούν όλες οι δυνατές νομικές ενέργειες για την είσπραξη της.

1.7. Καθορισμός των διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιλαμβάνουν τα μετρητά και τις καταθέσεις όψεως και τις βραχυπρόθεσμες μέχρι 3 μήνες επενδύσεις, υψηλής ρευστοποίησης και χαμηλού ρίσκου.

Τα ταμειακά ισοδύναμα, αφορούν βραχυχρόνιες υψηλής ευκολίας ρευστοποίησης επενδύσεις, που είναι εύκολα μετατρέψιμες σε μετρητά και είναι τόσο κοντά στη λήξη τους που εμφανίζουν αμελητέο κίνδυνο για αλλαγές την αποτίμησή τους κατά το χρόνο της ρευστοποίησής τους.

1.8. Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Οι υποχρεώσεις από αποχώρηση του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης υπολογίζονται στην ονομαστική αξία των μελλοντικών συνταξιοδοτικών παροχών που θεωρούνται δουλεμένες κατά το τέλος της χρήσης βάσει των υπαλλήλων οι οποίοι έχουν, κατά την διάρκεια της χρήσης, θεμελιώσει δικαίωμα επ' αυτών των παροχών. Οι υποχρεώσεις αυτές υπολογίζονται βάσει οικονομικών παραδοχών. Το καθαρό κόστος αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησης για την περίοδο περιλαμβάνεται στο κόστος μισθοδοσίας στην συνημμένη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης της χρήσης και αποτελείται από την παρούσα αξία των παροχών των οποίων το δικαίωμα απολαβής θεμελιώθηκε μέσα στην χρήση, τους τόκους επί της υποχρέωσης παροχών, τυχόν κόστος προϋπηρεσίας και οποιοδήποτε επιπλέον κόστος αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησης. Το κόστος προϋπηρεσίας προσδιορίζεται με βάση την ευθεία μέθοδο κατά την μέση διάρκεια της περιόδου μέχρι τη θεμελίωση του δικαιώματος απόληψης των υπεσχημένων παροχών. Το νοσοκομείο υπολογίζει την αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης με βάση τις διατάξεις του Ν.103/75. Οι υποχρεώσεις για παροχές αποχώρησης λόγω συνταξιοδότησης δεν χρηματοδοτούνται.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών

Το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών αφορά στη νομική υποχρέωση του για καταβολή στο προσωπικό εφάπαξ αποζημίωσης κατά την ημερομηνία εξόδου κάθε εργαζομένου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Το δεδουλευμένο κόστος των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών καταχωρείται ως έξοδο στην χρήση που αφορά.

Λογισμός παροχών εξόδου από την υπηρεσία

Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία, λογίζονται άμεσα σαν έξοδα όταν γίνονται, ενώ για τα προγράμματα οικειοθελούς αποχώρησης, λογίζονται όταν αναλαμβάνεται η δέσμευση για αποχώρηση. Ειδικά όμως για τις αποζημιώσεις λόγω συνταξιοδότησης του Ν. 103/75 υπολογίζεται η επιβάρυνση κάθε χρήσης και λογίζεται σε βάρος των αποτελεσμάτων με πίστωση προβλέψεων.

1.9. Υποχρεώσεις

Όλες οι υποχρεώσεις του νοσοκομείου εμφανίζονται στον ισολογισμό με την ονομαστική τους αξία.

1.10. Λογιστικές πολιτικές για προβλέψεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις

Προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν υφίστανται νομικές ή τεκμαιρόμενες υποχρεώσεις ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων, των οποίων η εκκαθάριση είναι πιθανή μέσω εκροής πόρων και το ακριβές ποσό εκάστοτε υποχρέωσης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Οι προβλέψεις επανεξετάζονται κατά την ημερομηνία

σύνταξης κάθε Κατάστασης Οικονομικής Θέσης και προσαρμόζονται προκειμένου να απεικονίζουν τη παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να εκταμιευθεί για την εκκαθάριση της υποχρέωσης. Στην περίπτωση κατά την οποία υφίστανται σημαντική χρονική υστέρηση από την αναγνώριση μιας πρόβλεψης σε σχέση με την αναμενόμενη χρονική στιγμή διακανονισμού της, οι προβλέψεις προεξοφλούνται με την χρησιμοποίηση ενός προ φόρου προεξοφλητικού επιτοκίου. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται, εκτός εάν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι ελάχιστη. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά γνωστοποιούνται εφόσον η εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή.

1.11. Κεφαλαιοποίηση εξόδων

Όλα τα έξοδα τα οποία αφορούν στην ίδρυση και πρώτη εγκατάσταση του νοσοκομείου καθώς και έξοδα που αφορούν σε μετεγκατάσταση αναγνωρίζονται σαν έξοδα κατά τη χρήση στην οποία προκύπτουν.

1.12. Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, αν υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν και ότι το νοσοκομείο θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του. Οι κρατικές επιχορηγήσεις για λειτουργικές δαπάνες, μεταφέρονται στην Καθαρή Θέση μέσω της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης, με συσχετισμό εσόδου – κόστους.

Οι επιχορηγήσεις για ενσώματα περιουσιακά στοιχεία θα έπρεπε σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 να καταχωρούνται αρχικά σαν "αναβαλλόμενο έσοδο" (υποχρεώσεις από συναλλαγές μη ανταλλαγής), και από εκεί να μεταφέρονται τμηματικά στα έσοδα, ανάλογα με την απόσβεση του παγίου. Το νοσοκομείο δεν εφάρμοσε το Δ.Λ.Π 20 στις Οικονομικές του Καταστάσεις. Οι ληφθείσες επιχορηγήσεις για πάγια καταχωρούνται απευθείας ως «εισφερόμενο κεφάλαιο από άλλες κυβερνητικές οντότητες» στα Ίδια Κεφάλαια του νοσοκομείου. Η επιλογή αυτή σχετίζεται με την ιδιοκτησιακή φύση του Νοσοκομείου, του οποίου ιδιοκτήτης κατά 100% είναι το κράτος. Οι επιδράσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις που προκύπτουν από τον λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων για πάγια στοιχεία αναλύονται στις σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων .

1.13. Έσοδα

Τα έσοδα αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν και τα σχετικά ποσά μπορούν να ποσοτικοποιηθούν αξιόπιστα. Τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζονται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης, των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί κατά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων ως προς το σύνολο των υπηρεσιών που θα παρασχεθούν.

1.14. Ενδιάμεσες καταστάσεις

Οι ενδιάμεσες καταστάσεις συντάσσονται με βάση το ελάχιστο περιεχόμενο που ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 34.

Επειδή οι αναγνώστες έχουν πρόσβαση στις τελευταίες ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις, οι Ενδιάμεσες Καταστάσεις δεν επαναλαμβάνουν πληροφορίες που υπάρχουν σε αυτές, αλλά μόνο τις μεταβολές που έγιναν στην περίοδο. Εφαρμόζονται στις Ενδιάμεσες Καταστάσεις οι ίδιες λογιστικές αρχές, όπως και στις τελευταίες ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις, εκτός αν κάποια άλλαξε στην παρούσα περίοδο, οπότε η αλλαγή αναφέρεται στις ενδιάμεσες καταστάσεις.

Οι αποτιμήσεις γίνονται λαμβάνοντας πάντα την περίοδο από το τέλος των προηγούμενων ετήσιων καταστάσεων και όχι για το διάστημα μετά την προηγούμενη Ενδιάμεση Κατάσταση.

Η Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της περιόδου, εμφανίζει σαν συγκρίσιμη την Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της προηγούμενης χρήσης.

Παρουσιάζονται Αποτελέσματα για την τρέχουσα περίοδο, για όλη την περίοδο από την έναρξη της χρήσης και οι αντίστοιχες συγκρίσιμες περιόδους της προηγούμενης χρήσης. Παρουσιάζεται Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης, για όλη την περίοδο από την έναρξη της χρήσης και η αντίστοιχη περίοδος της προηγούμενης χρήσης. Παρουσιάζεται Κατάσταση Ταμειακών Ροών, για όλη την περίοδο από την έναρξη της χρήσης και η αντίστοιχη περίοδος της προηγούμενης χρήσης.

1.15. Νέα πρότυπα, τροποποιήσεις προτύπων και διερμηνείες

Συγκεκριμένα νέα πρότυπα, τροποποιήσεις προτύπων και διερμηνείες έχουν εκδοθεί, τα οποία είναι υποχρεωτικά για λογιστικές περιόδους που ξεκινούν κατά τη διάρκεια της παρούσας χρήσης ή μεταγενέστερα.

1.15.1. Διερμηνείες υποχρεωτικές για τη χρήση 31 Δεκεμβρίου 2008

ΕΛΔΠΧΠ 11 - ΔΠΧΠ 2: Συναλλαγές Ιδίων Μετοχών Ομίλου

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Μαρτίου 2007 και διασαφηνίζει τον χειρισμό όπου οι υπάλληλοι μίας θυγατρικής εταιρείας λαμβάνουν μετοχές της μητρικής εταιρείας. Επίσης διασαφηνίζει εάν ορισμένοι τύποι συναλλαγών πρέπει να

λογίζονται ως συναλλαγές με διακανονισμό με συμμετοχικούς τίτλους ή συναλλαγές με διακανονισμό τοις μετρητοίς.

ΕΛΔΠΧΠ 12 - Συμφωνίες Παραχώρησης

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2008 και αναφέρεται στις εταιρείες που συμμετέχουν σε συμφωνίες παραχώρησης. Η διερμηνεία δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

ΕΛΔΠΧΠ 14 – Όρια περιουσιακών στοιχείων καθορισμένων παροχών, ελάχιστο απαιτούμενο σχηματισμένο κεφάλαιο και η αλληλεπίδρασή τους

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2008 και αναφέρεται σε παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και άλλα μακροχρόνια προγράμματα καθορισμένων παροχών προς τους εργαζόμενους. Η διερμηνεία διασαφηνίζει πότε οικονομικά οφέλη με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα πρέπει να θεωρηθούν ως διαθέσιμα, πώς η ύπαρξη ελαχίστου απαιτούμενου σχηματισμένου κεφαλαίου ενδεχομένως θα επηρέαζε τα διαθέσιμα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων μελλοντικών.

1.15.2. Πρότυπα υποχρεωτικά μετά από την χρήση 31 Δεκεμβρίου 2008

ΔΠΧΠ 8 - Τομείς Δραστηριοτήτων

Το πρότυπο έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2009 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 14, κάτω από το οποίο οι τομείς αναγνωρίζονταν και παρουσιάζονταν με βάση μια ανάλυση απόδοσης και κινδύνου. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 8 οι τομείς αποτελούν συστατικά μιας οικονομικής οντότητας που εξετάζονται τακτικά από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο / Διοικητικό Συμβούλιο της οικονομικής οντότητας και παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις με βάση αυτήν την εσωτερική κατηγοριοποίηση. Εφόσον το νοσοκομείο έχει έναν μόνο τομέα δραστηριότητας δεν έχει εφαρμογή το ΔΠΧΠ 8 από την 1 Ιανουαρίου 2009.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού

Η αναθεωρημένη έκδοση του παραπάνω προτύπου έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2009. Η βασική διαφορά σε σχέση με την προηγούμενη έκδοση αφορά στην κατάργηση της επιλογής αναγνώρισης ως έξοδο του κόστους δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού, τα οποία απαιτείται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα προκειμένου να μπορέσουν να λειτουργήσουν ή να πωληθούν. Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 έχει τροποποιηθεί για να αναβαθμίσει τη χρησιμότητα των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2009. Οι πιο σημαντικές τροποποιήσεις είναι: η απαίτηση όπως η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνει μόνο συναλλαγές με μετόχους, η εισαγωγή μιας καινούργιας κατάστασης συνολικού εισοδήματος (“comprehensive income”) που συνδυάζει όλα τα στοιχεία εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με «λοιπά εισοδήματα» (“other comprehensive income”) και της απαίτησης όπως επαναδιατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις ή αναδρομικές εφαρμογές νέων λογιστικών πολιτικών παρουσιάζονται από την αρχή της ενωρίτερης συγκριτικής περιόδου. Το νοσοκομείο θα κάνει τις απαραίτητες αλλαγές στην παρουσίαση των Οικονομικών του Καταστάσεων για το 2009.

Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών

Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2009 και διευκρινίζει τον ορισμό της «προϋπόθεσης κατοχύρωσης», με την εισαγωγή του όρου «μη-προϋπόθεση κατοχύρωσης» για όρους που δεν αποτελούν όρους υπηρεσίας ή όρους απόδοσης. Επίσης διευκρινίζεται ότι όλες οι ακυρώσεις, είτε προέρχονται από την οντότητα είτε από τα συμβαλλόμενα μέρη, πρέπει να έχουν την ίδια λογιστική αντιμετώπιση. Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

Αναθεωρημένο ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων και Τροποποιημένο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

Το αναθεωρημένο ΔΠΧΠ 3 ‘Συνενώσεις Επιχειρήσεων’ και το τροποποιημένο ΔΛΠ 27 ‘Ενοποιημένες Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις’ εφαρμόζονται για λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιουλίου 2009. Το αναθεωρημένο ΔΠΧΠ 3 εισάγει μια σειρά αλλαγών στο λογιστικό χειρισμό συνενώσεων επιχειρήσεων οι οποίες θα επηρεάσουν το ποσό της αναγνωρισθείσας υπεραξίας, τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται η συνένωση επιχειρήσεων και τα μελλοντικά αποτελέσματα. Αυτές οι αλλαγές περιλαμβάνουν την εξοδopoίηση των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση και την αναγνώριση μελλοντικών μεταβολών στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου τιμήματος στα αποτελέσματα. Το τροποποιημένο ΔΛΠ 27 απαιτεί συναλλαγές που οδηγούν σε αλλαγές ποσοστών συμμετοχής σε θυγατρική να καταχωρούνται στην καθαρή θέση. Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 1 Χρηματοοικονομικά Μέσα διαθέσιμα από τον κάτοχο (ή “puttable” μέσο)

Η τροποποίηση στο ΔΛΠ 32 απαιτεί όπως ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα διαθέσιμα από τον κάτοχο («puttable» μέσα) και υποχρεώσεις που ανακύπτουν κατά την ρευστοποίηση μιας οντότητας καταταχθούν ως Ίδια Κεφάλαια εάν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Η τροποποίηση στο ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση πληροφοριών αναφορικά με τα «puttable» μέσα που κατατάσσονται ως Ίδια Κεφάλαια. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2009. Το νοσοκομείο αναμένει ότι αυτές οι τροποποιήσεις δεν θα επηρεάσουν τις Οικονομικές του Καταστάσεις.

1.15.3. Διερμηνείες υποχρεωτικά μετά από την χρήση 31 Δεκεμβρίου 2008

ΕΔΔΠΧΠ 13 – Προγράμματα Πιστότητας Πελατών

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Ιουλίου 2008 και διασαφηνίζει τον χειρισμό των εταιρειών που χορηγούν κάποιας μορφής επιβράβευση πιστότητας όπως «πόντους» ή «ταξιδιωτικά μίλια» σε πελάτες που αγοράζουν αγαθά ή υπηρεσίες. Η διερμηνεία δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

ΕΔΔΠΧΠ 15 – Συμφωνίες για την κατασκευή ακίνητης περιουσίας

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2009 και αναφέρεται στους υφιστάμενους διαφορετικούς λογιστικούς χειρισμούς αναφορικά με πωλήσεις ακίνητης περιουσίας. Μερικές οικονομικές οντότητες αναγνωρίζουν το έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 (δηλ. όταν μεταφέρονται οι κίνδυνοι και τα οφέλη κυριότητας της ακίνητης περιουσίας) και άλλες αναγνωρίζουν το έσοδο ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 11. Η διερμηνεία διασαφηνίζει ποιο πρότυπο πρέπει να εφαρμοστεί σε κάθε περίπτωση.

ΔΕΕΧΠ 16 - Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

Η διερμηνεία έχει εφαρμογή από την 1η Οκτωβρίου 2008 και έχει εφαρμογή σε μία οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τον κίνδυνο ξένου νομίσματος που προκύπτει από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό και πληροί τους όρους για λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο μία οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει τα ποσά που αναταξινομούνται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα τόσο για το μέσο αντιστάθμισης όσο και για το αντισταθμισμένο στοιχείο. Η διερμηνεία δεν έχει εφαρμογή στο νοσοκομείο.

2. Μετάβαση από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π.

2.1. Συμφωνία της Λογιστικής Καθαρής Θέσης του νοσοκομείου μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΠ μετά την πρώτη εφαρμογή 31/12/2005

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Το Γ.Ν. Αμαλιάδας συντάσσει για πρώτη φορά τις γενικού σκοπού Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π. που ήταν εν ισχύ κατά την 01.01.2007, κάνοντας και αναδρομική εφαρμογή αυτών.

| | 31/12/2005 | 31/12/2006 | 31/12/2007 |
|-------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Υπόλοιπο καθαρής θέσης με ΔΛΠ | 9.186.020 | 8.219.347 | 7.967.977 |
| Υπόλοιπο καθαρής θέσης με ΕΛΠ | 8.841.272 | 7.729.065 | 7.291.220 |
| Μεταβολή | 344.749 | 490.282 | 676.757 |

Που αναλύεται:

| | 8.841.272 | 7.729.065 | 7.291.220 |
|---|------------------|------------------|------------------|
| Καθαρή θέση βάση ΕΛΠ | 8.841.272 | 7.729.065 | 7.291.220 |
| Επίδραση από αλλαγή συντελεστών απόσβεσης | 368.063 | 516.144 | 684.893 |
| Επίδραση από σχηματισμό προβλέψεων | (23.315) | (25.863) | (8.136) |
| Επίδραση από αποσβέσεις επιχορηγήσεων | 0 | 0 | 0 |
| Σύνολο επιδράσεων | 344.749 | 490.282 | 676.757 |
| Καθαρή θέση βάση ΔΛΠ | 9.186.020 | 8.219.347 | 7.967.977 |

2.2. Συμφωνία των καταστάσεων οικονομικής θέσης του νοσοκομείου μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΠ μετά την πρώτη εφαρμογή 31/12/2005

| ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ | | | |
|--|-------------------|----------------|-------------------|
| | 31.12.2005 ΕΛΠ | ΕΠΙΔΡΑΣΗ | 31.12.2005 ΔΛΠ |
| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | | |
| Κυκλοφορούν ενεργητικό | | | |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | 606.938 | 0 | 606.938 |
| Απαιτήσεις από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών | 701.359 | 0 | 701.359 |
| Αποθέματα | 2.444.756 | 0 | 2.444.756 |
| Προπληρωμές σε προμηθευτές | 0 | 976 | 976 |
| Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού | 223.474 | 0 | 223.474 |
| | 3.976.527 | 976 | 3.977.503 |
| Μη κυκλοφορούν ενεργητικό | | | |
| Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία στο κόστος κτήσης | 7.526.843 | 366.397 | 7.893.240 |
| Άυλα στοιχεία ενεργητικού | 4.523 | 1.666 | 6.190 |
| | 7.531.366 | 368.063 | 7.899.430 |
| Σύνολο ενεργητικού | 11.507.894 | 369.039 | 11.876.933 |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ | | | |
| Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις | | | |
| Υποχρεώσεις σε προμηθευτές | 2.666.622 | 976 | 2.667.598 |
| | 2.666.622 | 976 | 2.667.598 |
| Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | | | |
| Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία | 0 | 23.315 | 23.315 |
| | 0 | 23.315 | 23.315 |
| Σύνολο υποχρεώσεων | 2.666.622 | 24.291 | 2.690.913 |
| ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ | | | |
| Ίδια κεφάλαια που αναλογούν στους κατόχους της πλειοψηφίας των μετοχών | | | |
| Εισφερόμενο κεφάλαιο | 7.068.204 | 0 | 7.068.204 |
| Εισφερόμενο κεφάλαιο από άλλες κυβερνητικές οντότητες | 1.636.827 | 0 | 1.636.827 |
| Πλεονάσματα/ Ελλείμματα εις νέο | 136.241 | 344.749 | 480.989 |
| Σύνολο ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στους κατόχους της πλειοψηφίας των μετοχών | 8.841.272 | 344.749 | 9.186.020 |
| Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων | 11.507.894 | 369.039 | 11.876.933 |

3. Σημειώσεις Οικονομικών Καταστάσεων

3.1. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

Ο λογαριασμός αναλύεται ως εξής:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--|----------------|----------------|
| Ταμείο | 0 | 0 |
| Καταθέσεις όψεως στην Τράπεζα Ελλάδος | 230.614 | 298.073 |
| Καταθέσεις όψεως στην Τράπεζα Πειραιώς | 710.768 | 444.143 |
| Σύνολο | 941.382 | 742.216 |

3.2. Απαιτήσεις από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών

Το 99,8% των απαιτήσεων από την παροχή υπηρεσιών υγείας προέρχεται από τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία.

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|------------------|------------------|
| Απαιτήσεις κατά του Ελλ. Δημοσίου από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών | 258.458 | 217.149 |
| Απαιτήσεις κατά Ν.Π.Δ.Δ. από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών | 159.011 | 107.265 |
| Απαιτήσεις κατά φορέων κοινωνικής ασφάλισης | 1.210.289 | 959.566 |
| Απαιτήσεις κατά ιδιωτών από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών | 3.799 | 3.799 |
| Σύνολο | 1.631.557 | 1.287.780 |

3.3. Αποθέματα

Τα αποθέματα του νοσοκομείου κατά την 31/12/2007 και 31/12/2006 αφορούσαν πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά. Ειδικότερα:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|-----------------|------------------|------------------|
| Πρώτες ύλες | 1.618.266 | 1.610.702 |
| Αναλώσιμα υλικά | 39.266 | 48.027 |
| Σύνολο | 1.657.532 | 1.658.729 |

Η κίνηση των αποθεμάτων την περίοδο 1/1-31/12/2007 ήταν η ακόλουθη:

| Κατηγορία αποθεμάτων | Υπόλοιπο Έναρξης | Αγορές περιόδου | Αναλώσεις | Υπόλοιπο Λήξης |
|----------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Πρώτες ύλες | 1.610.702 | 2.074.531 | 2.066.967 | 1.618.266 |
| Αναλώσιμα | 48.027 | 562.531 | 571.292 | 39.266 |
| Σύνολα | 1.658.729 | 2.637.062 | 2.638.259 | 1.657.532 |

3.4. Προπληρωμές σε προμηθευτές

Το υπόλοιπο του λογαριασμού αφορά σε:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--------------------------------|--------------|------------|
| Χρεωστικά υπόλοιπα προμηθευτών | 2.712 | 656 |
| Σύνολο | 2.712 | 656 |

3.5. Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού

Ο λογαριασμός αναλύεται ως εξής:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--------------------------|----------------|---------------|
| Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα | 177.898 | 64.892 |
| Σύνολο | 177.898 | 64.892 |

3.6. Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία στο κόστος κτήσης

Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2007 και 31/12/2006 αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

| | Γήπεδα-Οικόπεδα | Κτίρια - Τεχνικές Εγκαταστάσεις | Μηχανήματα | Μεταφορικά μέσα | Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση | ΣΥΝΟΛΟ |
|--|------------------|---------------------------------|------------------|-----------------|------------------------------|------------------------------|-------------------|
| A. Αξίες Κτήσης | | | | | | | |
| Υπόλοιπα 01.01.2006 | 3.295.758 | 2.485.714 | 910.543 | 54.797 | 410.360 | 1.753.647 | 8.910.818 |
| Προσθήκες | 0 | 0 | 61.701 | 0 | 72.501 | 94.623 | 228.825 |
| Μειώσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Υπόλοιπα 01.01.2007 | 3.295.758 | 2.485.714 | 972.244 | 54.797 | 482.860 | 1.848.270 | 9.139.642 |
| Προσθήκες | 0 | 0 | 139.549 | 0 | 81.041 | 697.966 | 918.557 |
| Μειώσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Υπόλοιπα 31.12.2007 | 3.295.758 | 2.485.714 | 1.111.793 | 54.797 | 563.901 | 2.546.236 | 10.058.199 |
| B. Αποσβέσεις | | | | | | | |
| Υπόλοιπα 01.01.2006 | 0 | 62.143 | 615.491 | 20.833 | 319.111 | 0 | 1.017.578 |
| Προσθήκες | 0 | 62.143 | 33.894 | 2.940 | 18.519 | 0 | 117.496 |
| Μειώσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Υπόλοιπα 01.01.2007 | 0 | 124.286 | 649.385 | 23.773 | 337.630 | 0 | 1.135.074 |
| Προσθήκες | 0 | 62.143 | 43.380 | 2.940 | 26.302 | 0 | 134.766 |
| Μειώσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Υπόλοιπα 31.12.2007 | 0 | 186.429 | 692.765 | 26.714 | 363.932 | 0 | 1.269.840 |
| Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2006 | 3.295.758 | 2.361.429 | 322.859 | 31.023 | 145.230 | 1.848.270 | 8.004.568 |
| Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2007 | 3.295.758 | 2.299.286 | 419.028 | 28.083 | 199.969 | 2.546.236 | 8.788.359 |

3.7. Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αφορούν στο σύνολό τους σε λογισμικά προγράμματα. Η εξέλιξή τους την 31/12/2007 και 31/12/2006 στον πίνακα που ακολουθεί:

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

| A. Αξίες Κτήσης | Λογισμικά προγράμματα |
|--|------------------------------|
| Υπόλοιπα 01.01.2006 | 9.523 |
| Προσθήκες | 0 |
| Μειώσεις | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 |
| Υπόλοιπα 01.01.2007 | 9.523 |
| Προσθήκες | 0 |
| Μειώσεις | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 |
| Υπόλοιπα 31.12.2007 | 9.523 |
| B. Αποσβέσεις | |
| Υπόλοιπα 01.01.2006 | 3.333 |
| Προσθήκες | 1.905 |
| Μειώσεις | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 |
| Υπόλοιπα 01.01.2007 | 5.237 |
| Προσθήκες | 1.905 |
| Μειώσεις | 0 |
| Αναπροσαρμογή / τακτοποιήσεις | 0 |
| Υπόλοιπα 31.12.2007 | 7.142 |
| Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2006 | 4.285 |
| Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2007 | 2.381 |

3.8. Υποχρεώσεις σε προμηθευτές

Ο λογαριασμός υποχρεώσεις σε προμηθευτές αναλύεται ως εξής:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|------------------------|-------------------|-------------------|
| Προμηθευτές εσωτερικού | 5.200.360 | 3.512.033 |
| Προμηθευτές εξωτερικού | 4.671 | 5.883 |
| Σύνολο | 5.205.031 | 3.517.917 |

3.9. Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σύμφωνα με την ελληνική εργατική νομοθεσία οι εργαζόμενοι δικαιούνται αποζημίωση στην περίπτωση απόλυσης ή συνταξιοδότησής τους, το ύψος της οποίας ποικίλει ανάλογα με τον μισθό, τα έτη υπηρεσίας και τον τρόπο της αποχώρησης (απόλυση ή συνταξιοδότηση) του εργαζομένου. Υπάλληλοι που παραιτούνται ή απολύονται αιτιολογημένα δεν δικαιούνται αποζημίωση. Το νοσοκομείο έχει υποχρέωση για καταβολή αποζημίωσης σε έναν μόνο εργαζόμενο.

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|-------------------|-------------------|
| Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία | 28.812 | 25.863 |
| Σύνολο | 28.812 | 25.863 |

3.10. Εισφερόμενο κεφάλαιο

Το κεφάλαιο του νοσοκομείου προέκυψε από την απογραφή των περιουσιακών του στοιχείων και των υποχρεώσεων του σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 146/03. Επομένως εισφερόμενο κεφάλαιο είναι η διαφορά μεταξύ των στοιχείων του ενεργητικού και των υφιστάμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία απογραφής.

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|----------------------|------------------|------------------|
| Εισφερόμενο κεφάλαιο | 7.068.204 | 7.052.276 |
| Σύνολο | 7.068.204 | 7.052.276 |

3.11. Εισφερόμενο κεφάλαιο από άλλες κυβερνητικές οντότητες

Ο λογαριασμός αφορά τις ληφθείσες επιχορηγήσεις από το Δημόσιο με σκοπό την απόκτηση και κατασκευή ενσώματων περιουσιακών στοιχείων του νοσοκομείου.

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|------------------|------------------|
| Επιχορήγηση κτιρίου | 2.508.827 | 2.186.827 |
| Επιχορηγήσεις μέσω προγράμματος δημόσιων επενδύσεων | 160.000 | 0 |
| Σύνολο | 2.668.827 | 2.186.827 |

Για τις κρατικές επιχορηγήσεις, που χορηγούνται προκειμένου να αποκτηθούν ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εφαρμόζουν στις Οικονομικές τους Καταστάσεις έναν από τους ακόλουθους λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπονται από το ΔΛΠ 20:

A) να μειώσουν την αξία του επιχορηγούμενου παγίου με το ποσό της ληφθείσας επιχορήγησης,

B) να μεταφέρουν αρχικά το ποσό της επιχορήγησης σε λογαριασμό υποχρεώσεων (υποχρεώσεις από συναλλαγές μη ανταλλαγής) και στη συνέχεια ανάλογα με την απόσβεση του παγίου να μεταφέρεται τμηματικά στα έσοδα κάθε χρήσης.

Η Διοίκηση του Γ.Ν Αμαλιάδας δεν εφάρμοσε τους λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπονται από το ΔΛΠ 20, αλλά μετέφερε απευθείας το ποσό των ληφθεισών επιχορηγήσεων στα Ίδια Κεφάλαια θεωρώντας ότι στις οντότητες του Δημοσίου με αυτό το λογιστικό χειρισμό επιτυγχάνεται η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Εάν η Διοίκηση είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 20 στις Οικονομικές Καταστάσεις της 31-12-2007, τα Ίδια Κεφάλαια του νοσοκομείου θα ήταν μικρότερα κατά 2.668.827 € και ισόποσα μικρότερα τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία ή ισόποσα μεγαλύτερες οι υποχρεώσεις (επιλογή λογιστικού χειρισμού A ή B αντίστοιχα). Επίδραση από αποσβέσεις στα έσοδα της χρήσης δεν υπάρχει, διότι τα επιχορηγούμενα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία είναι υπό κατασκευή και ως εκ τούτου δεν αποσβένονται.

3.12. Πλεονάσματα /ελλείμματα εις νέο

Ο λογαριασμός «πλεονάσματα/ελλείμματα εις νέο» αναλύεται ως εξής:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|--------------------|--------------------|
| Πλεόνασμα/έλλειμμα εις νέο | (2.113.802) | (1.364.504) |
| Διαφορά στα αποτελέσματα από την πρώτη εφαρμογή | 344.749 | 344.749 |
| Σύνολο | (1.769.054) | (1.019.756) |

Οι λογιστικοί χειρισμοί που επηρέασαν τα αποτελέσματα εις νέο κατά την 1η εφαρμογή των ΔΠΧΠ αναλύονται ως εξής:

| | 31/12/2005 |
|---|----------------|
| Επίδραση από αλλαγή συντελεστών απόσβεσης | 368.063 |
| Επίδραση από σχηματισμό προβλέψεων | (23.315) |
| Σύνολο | 344.749 |

3.13. Έσοδα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών

Τα έσοδα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών αναλύονται στον ακόλουθο πίνακα:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--|------------------|------------------|
| Έσοδα προερχόμενα από πληρωμές του κράτους | 163.237 | 229.325 |
| Έσοδα προερχόμενα από πληρωμές Ν.Π.Δ.Δ | 677.867 | 781.428 |
| Έσοδα προερχόμενα από πληρωμές φορέων κοινωνικής ασφάλισης | 1.312.888 | 1.353.267 |
| Έσοδα προερχόμενα από πληρωμές ιδιωτών | 89.629 | 73.207 |
| Σύνολο | 2.243.621 | 2.437.226 |

3.14. Μεταβιβάσεις από άλλες κυβερνητικές οντότητες

Το Γ.Ν Αμαλιάδας δεν είναι «κρατική επιχείρηση» εφόσον η λειτουργία του στηρίζεται σε συνεχιζόμενη χρηματοδότηση από άλλες κυβερνητικές οντότητες (το μεγαλύτερο μέρος του κόστους λειτουργίας του (μισθοδοσία) επιδοτείται από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης). Για αυτές τις κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτουν έξοδα, το νοσοκομείο εφαρμόζει το ΔΛΠ 20 με την μεταφορά τους στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης με συσχετισμό εσόδου – κόστους.

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--|------------------|------------------|
| Τακτικές επιχορηγήσεις για δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας μέσω Τ.Κ.Π. | 7.265.536 | 6.335.278 |
| Τακτικές επιχορηγήσεις για λοιπούς σκοπούς μέσω Τ.Κ.Π. | 19.000 | 19.600 |
| Λοιπές επιχορηγήσεις | 12.267 | 19.249 |
| Σύνολο | 7.296.803 | 6.374.127 |

3.15. Χρηματοοικονομικά έσοδα

Τα χρηματοοικονομικά έσοδα κατά την 31/12/2007 και 31/12/2006 αφορούν σε:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|----------------------------------|---------------|--------------|
| Τόκοι από καταθέσεις σε τράπεζες | 22.237 | 9.446 |
| Σύνολο | 22.237 | 9.446 |

3.16. Λοιπά έσοδα

Τα λοιπά έσοδα αναλύονται ως εξής:

Ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|---------------|---------------|
| Έσοδα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας | 5.524 | 5.445 |
| Έσοδα από δωρεές, κληροδοσίες | 158 | 400 |
| Διάφορα έσοδα | 9.694 | 14.292 |
| Έσοδα προηγούμενων χρήσεων | 736 | 793 |
| Σύνολο | 16.113 | 20.930 |

3.17. Δαπάνες μισθοδοσίας

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--|------------------|------------------|
| Αμοιβές έμμισθου τακτικού προσωπικού | 5.902.492 | 4.154.045 |
| Αμοιβές έμμισθου έκτακτου προσωπικού | 562.495 | 1.549.850 |
| Αμοιβές λοιπών υπαλλήλων και εργατών | 0 | 42.067 |
| Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου τακτικού προσωπικού | 429.867 | 0 |
| Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου έκτακτου προσωπικού | 0 | 352.149 |
| Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις λοιπών υπαλλήλων και εργατών | 0 | 11.576 |
| Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού | 4.578 | 15.782 |
| Σύνολο | 6.899.432 | 6.125.468 |

3.18. Δαπάνες αναλωσίμων

Οι δαπάνες σε πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά αναλύονται στον πίνακα που ακολουθεί:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|-----------------------------|------------------|------------------|
| Αναλώσεις πρώτων υλών | 2.066.967 | 2.901.189 |
| Αναλώσεις αναλωσίμων υλικών | 571.291 | 638.177 |
| Σύνολο | 2.638.259 | 3.539.366 |

3.19. Αποσβέσεις

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|---|----------------|----------------|
| Αποσβέσεις κτιρίων | 62.143 | 62.143 |
| Αποσβέσεις μηχανημάτων και μηχανολογικού εξοπλισμού | 43.380 | 33.894 |
| Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων | 2.940 | 2.940 |
| Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού | 26.302 | 18.519 |
| Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων | 1.905 | 1.905 |
| Σύνολο | 136.670 | 119.401 |

3.20. Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες κατά την 31/12/2007 και 31/12/2006 αφορούν σε:

| | 31/12/2007 | 31/12/2006 |
|--|----------------|----------------|
| Αμοιβές τρίτων | 217.840 | 189.445 |
| Δαπάνες ύδρευσης και ηλεκτρικού ρεύματος | 19.163 | 13.988 |
| Τηλεπικοινωνίες | 69.946 | 38.867 |
| Ενοίκια | 11.809 | 5.908 |
| Ασφάλιστρα | 1.349 | 1.412 |
| Επισκευές και συντηρήσεις (πραγματοποιούμενες από τρίτους) | 45.119 | 24.607 |
| Λοιπές παροχές τρίτων | 70.057 | 65.533 |
| Φόροι - τέλη | 1.777 | 1.204 |
| Έξοδα μεταφορών | 6.856 | 5.505 |
| Έξοδα ταξιδιών - οδοιπορικά | 14.397 | 13.827 |
| Έξοδα προβολής και διαφημίσεως | 7.626 | 7.326 |
| Έντυπα, γραφική ύλη και υλικά άμεσης ανάληψης | 169.669 | 148.411 |
| Λοιπές διάφορες δαπάνες | 15.154 | 39.660 |
| Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού | 2.949 | 2.548 |
| Σύνολο | 653.711 | 558.241 |

3.21. Ταμειακές ροές

Οι ταμειακές ροές για τις υπό παρουσίαση περιόδους έχουν συνταχθεί με την άμεση μέθοδο.

4. Λοιπές γνωστοποιήσεις

4.1. Αριθμός απασχολούμενου προσωπικού

Ανάλυση προσωπικού ανά κατηγορία:

| Κατηγορία | Αριθμός προσωπικού |
|-----------------------|-----------------------|
| Ιατρικό προσωπικό | 29 |
| Νοσηλευτικό προσωπικό | 85 |
| Διοικητικό προσωπικό | 21 |
| Τεχνικό προσωπικό | 20 |
| Λοιπό προσωπικό | 40 |
| Σύνολο | 195 |

4.2. Γεγονότα μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων

Δεν υπάρχουν.

4.3. Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου

Αμοιβές Διοικητή €38.430,00.

Αποζημίωση μελών Διοικητικού Συμβουλίου €11.467,75.

4.4. Εμπράγματα βάρη

Δεν υπάρχουν.

4.5. Μεταβολές λογιστικών αρχών ή εκτιμήσεων σε σχέση με την προηγούμενη χρήση

Δεν έχουν επέλθει τέτοιες μεταβολές σε ότι αφορά τις λογιστικές αρχές που ακολουθεί το νοσοκομείο ή τις εκτιμήσεις της Διοίκησης σε ότι αφορά τα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. σε σχέση με την αμέσως προηγούμενη χρήση.

7.6 Πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες

1) Όπως ορίζεται με την παρ.5 του άρθρου 1 του ν.3329/2005 (ΦΕΚ 81 Α'), το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του Νοσοκομείου περιήλθε κατά κυριότητα στην 6' ΥΠΕ Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου & Δυτικής Ελλάδας, χωρίς την τήρηση οποιουδήποτε τύπου, πράξης ή συμβολαίου, και με την

επιφύλαξη των διατάξεων περί κληρονομιών, κληροδοσιών και δωρεών, το δε Νοσοκομείο διατηρεί την αποκλειστική χρήση και διαχείριση της.

2) Στα κονδύλια της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Επίδοσης "Μεταβιβάσεις από άλλες κυβερνητικές οντότητες" και "Δαπάνες μισθοδοσίας" περιλαμβάνεται και ποσό € 6.876.446,14 που αφορά την μισθοδοσία των υπαλλήλων η οποία δεν εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό του Νοσοκομείου διότι καλύπτεται απευθείας από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

4.2 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε.³⁷

**Σημειώσεις επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων
συνταχθείσες σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα
Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)
31^η Δεκεμβρίου, 2008
(Ποσά σε Ευρώ)**

1. Γενική πληροφόρηση

Η Εταιρεία ιδρύθηκε το Δεκέμβριο του 1923 (ΦΕΚ 355/8.12.23). Από το 1969 φέρει την επωνυμία: «ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ ΙΠΠΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ, ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ, ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΩΝ" και τον διακριτικό τίτλο «ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε.».

Οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών βρίσκεται από 4 Απριλίου 2006 υπό επιτήρηση λόγω μειωμένης καθαρής θέσης και αρνητικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις οικονομικές καταστάσεις της 31^{ης} Δεκεμβρίου, 2005.

Η έδρα της Εταιρείας βρίσκεται στο Δήμο Αθηναίων Αττικής επί της οδού Καλλιρρόης 103 και είναι εγγεγραμμένη στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών με αριθμό 6017/06/Β/86/143.

Οι παραγωγικές εγκαταστάσεις της εταιρείας βρίσκονται στην Λαζαρίνα Νομού Καρδίτσας. Οι κεντρικές αποθήκες, η διεύθυνση πωλήσεων και η οικονομική διεύθυνση βρίσκονται στο Κορωπί Αττικής (θέση Καρέλα). Η ηλεκτρονική διεύθυνση της εταιρείας είναι www.ippotour.gr.

Η διάρκεια της Εταιρείας έχει οριστεί μέχρι το έτος 2043.

Για τη λειτουργία των βιομηχανικών εγκαταστάσεων της Εταιρείας έχει εκδοθεί από τη Διεύθυνση Βιομηχανίας της Νομαρχίας Καρδίτσας η υπ' αριθ. πρωτ. Τ.Β/Φ14.626/123/23/05/02 άδεια λειτουργίας αορίστου χρόνου.

Εντός της χρήσεως 2005 έγινε απορρόφηση της θυγατρικής εταιρείας ΜΠΟΝΟ ΙΝΤΕΡΝΑΣΙΟΝΑΛ Α.Ε.Β.Ε., εταιρεία εμπορίας τροφίμων.

Σκοπός

Ο κύριος σκοπός της εταιρείας είναι η Ιπποπαραγωγή και εκμετάλλευση Δρομώνων Ιππων, η παραγωγή και εμπορία μανιταριών και η εμπορία τροφίμων και ειδών Γενικού Εμπορίου, τυποποιημένων, κονσερβοποιημένων ή μη.

³⁷ <http://www.ippotour.gr/>

Γενική πληροφόρηση (συν.)

Διοικητικό Συμβούλιο

2. Βασικές Λογιστικές Αρχές

2.1. Δήλωση συμμόρφωσης

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και τις αντίστοιχες διερμηνείες τους.

2.2. Υιοθέτηση νέων και αναθεωρημένων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και διερμηνειών.

α. Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί (από την IASB και την Επιτροπή Διερμηνείας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - I.F.R.I.C.) και έχουν εφαρμογή για την τρέχουσα περίοδο:

- ΕΔΔΠΧΑ 11 Δ.Π.Χ.Α. 2: Συναλλαγές Συμμετοχικών Τίτλων της ίδιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων του ίδιου Ομίλου (Εφαρμογή από 1 Μαρτίου, 2007 και μετέπειτα),
- ΕΔΔΠΧΑ 12 Εκχώρηση δικαιωμάτων παροχής δημόσιων υπηρεσιών (Εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετέπειτα),
- ΕΔΔΠΧΑ 14 ΔΛΠ 19 - Το όριο του ενεργητικού ασφαλιστικών ταμείων καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες χρηματοδοτικές απαιτήσεις τους και η αλληλεπίδρασή τους (Εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου, 2008 και μετέπειτα)
- ΔΛΠ 39 (Τροποποίηση) «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση» και Δ.Π.Χ.Α. 7 (Τροποποίηση) «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις» - Αναταξινόμηση Χρηματοοικονομικών μέσων (εφαρμόζεται μεταγενέστερα από την 1 Ιουλίου, 2008).

2. Βασικές Λογιστικές Αρχές (συν.)

2.2. Υιοθέτηση νέων και αναθεωρημένων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και διερμηνειών (συν.)

Η υιοθέτηση αυτών των διερμηνειών δεν έχει επιφέρει αλλαγές στις λογιστικές αρχές της εταιρείας

β. Πρότυπα και διερμηνείες μη εισέτι σε ισχύ

Έως την ημερομηνία έγκρισης αυτών των οικονομικών καταστάσεων εκδόθηκαν τα ακόλουθα πρότυπα και διερμηνείες, αλλά δεν είναι ακόμα σε ισχύ:

ΔΛΠ 1 (Αναθεωρημένο) - Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

(εφαρμογή στις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1 Ιανουαρίου, 2009 ή μετά)

Η Διοίκηση της εταιρείας εκτιμά ότι η υιοθέτηση αυτών των Προτύπων και Διερμηνειών σε μελλοντικές περιόδους δεν θα έχει ουσιώδεις επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας.

2.3. Αρχή του Ιστορικού Κόστους

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, πλην της περίπτωσης των αποθεμάτων των ιδιοπαραγόμενων μανιταριών, τα οποία αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία (σημ.2.9).

2.4. Μετατροπή ξένων νομισμάτων

2.5 Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Η εταιρεία απεικονίζει τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσης πλέον δαπανών κτήσης μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομείωση της αξίας.

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσωμάτων παγίων μόνο όταν πιθανά οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην εταιρεία. Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται.

Οι αποσβέσεις λογίζονται με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, καθόλη τη διάρκεια της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής κατά κατηγορία παγίων η οποία έχει ως εξής:

| | |
|--|--------|
| Κτίρια-Εγκαταστάσεις | 20 έτη |
| Μηχανήματα και εγκαταστάσεις | 7 έτη |
| Έπιπλα και σκεύη | 5 έτη |
| Ίπποι (Δρόμωνες,Επιβήτορες, Τοκάδες) | 5 έτη |
| Μεταφορικά μέσα | 5 έτη |
| Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και λογισμικά προγράμματα | 3 έτη |

2.6 Έμβια (Βιολογικά) στοιχεία ενεργητικού

Ως έμβια (βιολογικά) στοιχεία θεωρούνται οι δρόμωνες ίπποι, οι επιβήτορες, οι τοκάδες, οι παραγόμενοι πόλοι και τα μανιτάρια ίδιας παραγωγής

2.7 Ασώματα περιουσιακά στοιχεία

2.8 Φορολογία

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της χρήσης με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, (25% για τις χρήσεις 2007-2008).

2.9 Αποθέματα

Τα από αγορά προερχόμενα αποθέματα εμπορευμάτων , πρώτων υλών, αναλωσίμων κλπ αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας
Το κόστος των αποθεμάτων δεν περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά έξοδα.

2.10 Κύκλος Εργασιών

Ο κύκλος εργασιών λογιστικοποιείται κατά την πραγματοποίησή του και αντιπροσωπεύει έσοδα από έπαθλα ιδιοκτητών και ιπποπαραγωγών, πωλήσεις ίππων, μανιταριών, τροφίμων και έσοδα από παροχή υπηρεσιών (επιβάσεις ίππων).

2.11 Απομείωση αξίας παγίων

2.12. Πελάτες

Οι πελάτες καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία τους και εν συνεχεία αποτιμώνται συνεκτιμώντας την παρούσα αξία τους υπολογιζόμενης βάσει του πραγματικού επιτοκίου.

2.13. Διαθέσιμα και Ισοδύναμα των Διαθεσίμων

2.14. Δάνεια Τραπεζών

2.15. Κόστος δανεισμού

2.16. Πιστωτές

2.17 Παροχές κατά τη συνταξιοδότηση προσωπικού

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία η εταιρεία είναι υποχρεωμένη με τη συνταξιοδότηση οποιουδήποτε μέλους του προσωπικού να καταβάλει σ' αυτό συγκεκριμένη χρηματική παροχή. Η χρηματική αυτή παροχή οφείλεται κατά τη στιγμή της συνταξιοδότησης και ισούται με το 40% του ποσού που προσδιορίζεται με παραμέτρους

- α) το χρόνο υπηρεσίας με την εταιρεία
- β) την μηνιαία αμοιβή κατά το έτος συνταξιοδότησης και
- γ) λοιπούς παράγοντες ως προσδιορίζονται υπό της σχετικής νομοθεσίας

2.18. Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

2.19. Τομείς δραστηριότητας

Η εταιρεία δραστηριοποιείται κυρίως στην Ελληνική επικράτεια προσφέροντας ομαδοποιημένες υπηρεσίες κατά τομέα επιχειρηματικής δράσης, ήτοι:

- Ø Μεταποιητική δραστηριότητα
- Ø Εμπορική δραστηριότητα
- Ø Παροχή υπηρεσιών
- Ø Έπαθλα δρομώνων ίππων ιδιοκτησίας και έπαθλα ιπποπαραγωγής

2.20. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

2.20.3. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση

Η εταιρεία δεν διαθέτει τέτοια περιουσιακά στοιχεία.

2.20.4. Δάνεια και εισπρακτέα ποσά

2.20.5. Απομείωση αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

2.20.6. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι που εκδόθηκαν από την Εταιρεία

Δηλώνουμε ότι εξ' όσων γνωρίζουμε:

α) οι εταιρικές οικονομικές καταστάσεις της χρήσης από την 1η Ιανουαρίου 2008 έως την 31^η Δεκεμβρίου 2008, που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, απεικονίζουν κατά τρόπο αληθή τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε..

β) Η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου απεικονίζει κατά τρόπο αληθή την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε., συμπεριλαμβανομένης της περιγραφής των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζουν.

ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Περιλαμβάνει τα ακόλουθα κεφάλαια:

A. Συνοπτική ανάλυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της εταιρείας για τη χρήση 01.01.2008-31.12.2008

B. Περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων

Γ. Σημαντικές συναλλαγές που καταρτίστηκαν μεταξύ της εταιρείας και συνδεμένων με αυτή προσώπων

Δ. Σημαντικά γεγονότα που έλαβαν χώρα απο τη λήξη της χρήσεω μέχρι την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης

E. Προβλεπόμενες εξελίξεις της εταιρείας

ΣΤ. Υποκαταστήματα

Z. Επεξηγηματική έκθεση

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Προς τους
Μετόχους της
**ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΙΠΠΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ
ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ
ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ
ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΩΝ (ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε.)**

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της **ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΙΠΠΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΩΝ (ΙΠΠΟΤΟΥΡ Α.Ε.)**, που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2008 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής 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 παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

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

Από τον έλεγχο μας προέκυψε το κάτωθι θέμα:

Οι διαδοχικές ζημιολύγες χρήσεις της εταιρείας είχαν ως συνέπεια τη διαμόρφωση αρνητικής καθαρής θέσης κατά την 31.12.2008 Ευρώ 7.909.132,53. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με τη μη ύπαρξη επαρκών ενδείξεων αναστροφής των αρνητικών αποτελεσμάτων στο ορατό μέλλον η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας είναι σε άμεση εξάρτηση από την υλοποίηση προγραμματισμένης αύξησης του Μετοχικού κεφαλαίου Ευρώ 15,000,000.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω προϋπόθεση συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 2008, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών θεμάτων.

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43^α, και 37 του Κ.Ν. 2190/20. Πειραιάς, 30 Μαρτίου, 2009

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ – ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ

Για τον εντοπισμό των θετικών συνεπειών ή των σημαντικών προβλημάτων παραθέτουμε συνοπτικά στοιχεία ακαδημαϊκών μελετών από βιβλιογραφική ανασκόπηση σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης :³⁸

Οι **Hung κ' Subramanyam** το 2004 εξέτασαν τις επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις . Χρησιμοποιώντας δείγμα 80 Γερμανικών εταιριών που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ από το 1998-2002 .

Αποτελέσματα υιοθέτησης ΔΛΠ :

- Υψηλή ρευστότητα
- Αλλαγή οικονομικών καταστάσεων και σημειώσεων
- Η λογιστική αξία παίζει σημαντικό ρόλο στην αποτίμηση
- Το καθαρό εισόδημα παίζει λιγότερο σημαντικό ρόλο στην αποτίμηση
- Οι προσαρμογές στην λογιστική αξία με τα ΔΛΠ αυξάνουν τη συνάφεια
- Οι προσαρμογές στο εισόδημα γενικά μειώνουν τη συνάφεια .

Οι **Αθήναος , Βαζακίδης και Δριτσάκης** (2004) βασιζόμενοι στη μεθοδολογία των **Hung και Subramanyam** (2004) διερεύνησαν τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ελλάδα , αφού και το Ελληνικό λογιστικό σύστημα είναι προσαρμοσμένο στους stakeholders . Επέλεξαν ως δείγμα 40 Ελληνικές εταιρίες , οι οποίες υιοθέτησαν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά το 2003 και από την ανάλυση των στοιχείων που ακολούθησε οδηγήθηκαν στα ίδια συμπεράσματα με τους **Hung και Subramanyam** ³⁸ (2004) .

Οι **Barth , Landsman και Lang** (2005) στη μελέτη που διεξήγαγαν σύγκριναν τα χαρακτηριστικά των λογιστικών ποσών εταιριών που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ με ένα δείγμα εταιριών που δεν έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ , ώστε να διερευνήσουν εάν η χρηματοοικονομική έκθεση σύμφωνα με τα ΔΛΠ σχετίζεται με προβλεπτές διαφορές στην λογιστική ποιότητα και το κόστος κεφαλαίου . Συγκεκριμένα διερεύνησαν εάν η εφαρμογή των ΔΛΠ σχετίζεται με λιγότερη διαχείριση κερδών (earnings management) , πιο έγκαιρη αναγνώριση των ζημιών , υψηλότερη σχετική αξία των λογιστικών ποσών και χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου³⁹

Τα αποτελέσματα τους ήταν ότι :

- Τα ΔΛΠ βελτιώνουν την λογιστική ποιότητα και
- Μειώνουν το κόστος του κεφαλαίου .

³⁸ Athianos S. Vazakidis A.and Dritsakis N., 2004 “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”

Στόχος της μελέτης της **Petreski Marjan** (2006) είναι η παροχή επιχειρημάτων σχετικά με τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις . Γι' αυτό το σκοπό αναλύει τις επιπτώσεις των ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις .

Μετά την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου , η **Petreski Marjan** (2006) βρήκε ότι η κύρια επίδραση σ' αυτές από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ είναι στον Ισολογισμό , όπου σημειώθηκε μείωση στο κεφάλαιο των μετόχων κατά 7,6% αύξηση των Υποχρεώσεων κατά 11,7% και επομένως ο δείκτης μόχλευσης αυξήθηκε από 46,5% πριν στο 57% με τα ΔΠΧΠ .

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης οι κύριες επιδράσεις ήταν η αύξηση των πωλήσεων και του λειτουργικού κέρδους και συνεπώς η αύξηση στο λειτουργικό περιθώριο κέρδους³⁹ .

Σύμφωνα με την έρευνα της **Petreski Marjan** (2006) μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι πολλά πρότυπα – όχι όμως όλα – έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις , η οποία εξαρτάται από τον τύπο , την παραγωγή , το περιβάλλον κ.α. της επιχείρησης .

Ο **Daske** (2006) διερεύνησε εμπειρικά τον ισχυρισμό ότι η χρηματοοικονομική έκθεση που είναι σύμφωνη με διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα , μειώνει το κόστος κεφαλαίου των εταιριών που τα υιοθετούν⁴⁰ .

Τέλος η **Grant Thornton** τον Ιούλιο του 2007 δημοσίευσε άλλη μια έρευνα για τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες για τη χρήση 2006 . Το συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι τα ΔΠΧΠ επέφεραν σημαντικές μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των Ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων , οι οποίες με τη σειρά τους φαίνεται ότι στην πλειονότητα τους ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις της πληροφόρησης των ΔΠΧΠ .

³⁹ Barth Mary, 1991, "Landsman Wayne and Lang Mark," International Accounting Standards and Accounting Quality" (March 2005).

⁴⁰ Daske Holger, 2006, "Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP- Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?," Journal of Business Finance & Accounting, April/Mai 2006

5.2. ΘΕΤΙΚΕΣ – ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Για τον εντοπισμό των θετικών συνεπειών ή των σημαντικών προβλημάτων πραγματοποιήθηκε έρευνα από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών σε συνεργασία με την εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών Ernst & Young με θέμα « Τρία χρόνια με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα » .

Η έρευνα ολοκληρώθηκε με την συμπλήρωση τριών ετών χρήσης του συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος και τα αποτελέσματα προέκυψαν από τις απαντήσεις σε ερωτηματολόγια που εστάλησαν σε ορκωτούς ελεγκτές και σε οικονομικούς διευθυντές οι οποίοι ανταποκρίθηκαν σε ποσοστό 41% .

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής χρησιμοποιούνται στην παρούσα εργασία γιατί αυτή η μεγίστη αλλαγή για το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν έχει μακρόχρονη εφαρμογή .

Έτσι ως θετικές συνέπειες αναγνωρίζονται :

∅ Τα ΔΛΠ αξιολογούνται θετικά σε τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά :

- Κατανοητότητα
- Συνάφεια
- Αξιοπιστία
- Συγκρισιμότητα

∅ Τα ΔΛΠ αναδεικνύουν :

- Τα δυνατά σημεία της επιχείρησης
- Τους επιχειρηματικούς κινδύνους
- Τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων

∅ Τα ΔΛΠ προσδίδουν :

- Κύρος στην επιχείρηση
- Βελτίωση πιστοληπτικής ικανότητας στο εξωτερικό και στο εσωτερικό

∅ Τα ΔΛΠ διευκολύνουν :

- Διεθνοποίηση των Ελληνικών επιχειρήσεων
- Κεφαλαιακή συμμετοχή αλλοδαπών θεσμικών επενδυτών
- Στρατηγικές συμμαχίες με ξένες επιχειρήσεις
- Επαναδιαπραγμάτευση συμφωνιών με τράπεζες και πιστωτές
- Κεφαλαιακή ενίσχυση μέσω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου
- Προστασία του κύρους του επαγγέλματος του ορκωτού και του λογιστή

Ως προβλήματα από την εφαρμογή τους αναφέρονται :

∅ Μη ομοιόμορφη εφαρμογή λόγω :

- Ελλείψεων στο θεσμικό – νομοθετικό περιβάλλον
- Έλλειψης χρόνου προσαρμογής
- Έλλειψης λογισμικού μετατροπής των Ε.Λ.Π σε Δ.Λ.Π
- Έλλειψης οικονομικών πόρων

- Ø Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών λόγω :
 - Ελλιπούς Στελέχωσης
 - Ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα
 - Έλλειψης διαφάνειας στη λειτουργία τους

- Ø Ελλείψεις στις φορολογικές ρυθμίσεις λόγω :
 - Στέρησης πληρότητας και απλότητας
 - Αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων

Από τα αποτελέσματα της έρευνας προκύπτουν τα εξής :

- Κρίνεται απαραίτητη η ανασυγκρότηση και ουσιαστική ενίσχυση των εποπτικών αρχών (στελέχωση , ανεξαρτησία , διαφάνεια στη λειτουργία)
- Εκσυγχρονισμός των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Γ.Λ.Σ και διατάξεις του Ν. 2190/20) ώστε να υπάρξει σύγκλιση με τα Δ.Λ.Π και μείωση του κόστους από την παράλληλη λειτουργία δύο λογιστικών μοντέλων
- Επανεξέταση του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ σε ότι αφορά φορολογικές ρυθμίσεις ώστε να βελτιωθεί η λειτουργικότητα του
- Και τέλος η εφαρμογή αποτελεσματικού αντικειμενικού αξιόπιστου συστήματος ποιοτικού ελέγχου του έργου των ελεγκτών το οποίο αναβαθμίζει το επάγγελμα , προστατεύει το κύρος του και αυξάνει τις προοπτικές του επαγγέλματος του λογιστή και του ορκωτού ελεγκτή ⁴¹ .

⁴¹<http://www.naftemporiki.gr> Δημοσιευμένη έρευνα των Καθηγητών Καραμάνη – Παπαδάκη με θέμα : « Τρία χρόνια με τα ΔΛΠ »

5.3. ΟΦΕΛΗ - ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΜΕΤΡΑ

Στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η προαγωγή ενός κοινού υψηλής ποιότητας και αξιόπιστου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για χρήση στις διεθνείς αγορές .

Η υιοθέτηση των προτύπων αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχει χαρακτηριστεί ως το σημαντικότερο γεγονός των τελευταίων δεκαετιών στο χώρο της Λογιστικής και γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο .

Για την Ελλάδα μετά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και την υιοθέτηση των λογιστικών οδηγιών της ΕΟΚ στη δεκαετία του 1980 η εισαγωγή των ΔΛΠ αποτελεί τη λογιστική επανάσταση του 21^{ου} αιώνα με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΛΠ .

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτελεί για την Ελλάδα μια μεγάλη ευκαιρία για τον εκσυγχρονισμό της Λογιστικής και την ενσωμάτωση της οικονομίας στο διεθνοποιημένο χρηματοοικονομικό περιβάλλον .

Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν τη συμφέρει και εάν τα πιθανά οφέλη είναι μεγαλύτερα από τα τυχόν κόστη που παρουσιάζονται λόγω των δυσκολιών στην εφαρμογή τους .

Δεν υπάρχει μονοσήμαντη απάντηση.

Τα οφέλη από την εφαρμογή τους είναι πολύ σημαντικά για τις επιχειρήσεις , τα εμπλεκόμενα επαγγέλματα και γενικότερα την οικονομία.

Για τις επιχειρήσεις :

Με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων και πρακτικών καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για ομοιόμορφη παρουσίαση των πληροφοριών και συγκρισιμότητα των στοιχείων των εισηγμένων εταιρειών, ώστε οι επενδυτές να έχουν μεγαλύτερες δυνατότητες επιλογής με το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρείες βοήθησε στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν έναν πολύ σημαντικό μοχλό ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας.

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΛΠ τους παρέχεται η δυνατότητα ευχερέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους του κεφαλαίου και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους , σε συνδυασμό με σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη την εταιρική διακυβέρνηση τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ εκτός των άλλων έχει τα εξής οφέλη:

- Αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών.
- Βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά.
- Ευκολότερη πρόσβαση σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην ΕΕ.
- Βελτίωση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και πελατών.

- Αύξηση στα προς επένδυση κεφαλαία στις αγορές, προσελκύοντας ξένες επενδύσεις και αυξάνοντας τη ρευστότητα της αγοράς.
- Μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών.
- Μείωση του κόστους κεφαλαίου.

Για τα εμπλεκόμενα επαγγέλματα τα οφέλη που προβάλλονται είναι τα εξής:

Για τους οικονομολόγους η εφαρμογή των ΔΛΠ σημαίνει ότι τα λογιστικά κονδύλια με χρήση παρούσας αξίας, οι αναλογιστικές μελέτες και οι εκτιμήσεις αγοραίας αξίας θα γίνονται πλέον από ειδικούς τεχνοκράτες και όλα αυτά φέρνουν τα λογιστικά κοντά στα οικονομικά.

Οι λογιστές ωφελούνται από την εφαρμογή των προτύπων καθώς οριστικοποιούν τα λογιστικά ως επιστήμη και όχι ως πρακτική, αναβαθμίζοντας το επάγγελμα. Ο λογιστής αναδεικνύεται σε επαγγελματία υψηλού επιπέδου άρα και αμοιβών σε σημαντικό στέλεχος μιας επιχείρησης με υψηλή εξειδίκευση και κρίσιμες αρμοδιότητες.

Οι οικονομικοί διευθυντές αποκτούν περισσότερες αρμοδιότητες όπως :

Εάν η εφαρμογή επιβαρύνει φορολογικά την επιχείρηση.

Εάν απαιτείται συνεχής εκπαίδευση του προσωπικού στα ΔΛΠ.

Εάν η εφαρμογή τους έχει κόστος σε χρόνο και χρήμα και προσαρμογή των συστημάτων πληροφορικής.

Για τους ορκωτούς ελεγκτές απαιτείται διαρκής εκπαίδευση και ουσιαστική απελευθέρωση του επαγγέλματος όπως ισχύει και σε άλλες χώρες.

Ένα ζήτημα που ανακύπτει για τους επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές είναι η ορθότητα της εφαρμογής τους.

Αναδεικνύονται σοβαρά προβλήματα που υποσκιάζουν την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Το σοβαρότερο πρόβλημα είναι οι δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών και συγκεκριμένα η λειτουργία της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) λόγω της ελλιπούς στελέχωσης και υπερσυγκεντρωτικής οργανωτικής δομής αδυνατεί να εποπτεύσει την εφαρμογή των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων και των ποιοτικό έλεγχο των ελεγκτών.

Αυτό έχει μια σοβαρή επίπτωση για τους νέους ορκωτούς ελεγκτές.

Επίσης επειδή το θεσμικό και νομοθετικό περιβάλλον δεν έχει εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ δημιουργείται στην αγορά σοβαρό θέμα από την παράλληλη λειτουργία ΔΛΠ και Ελληνικών λογιστικών προτύπων καθώς τα δύο λογιστικά μοντέλα διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

Όμως η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρείες εγρήγορση και έγκαιρη προετοιμασία, σωστή εκπαίδευση των στελεχών και προσαρμογή των συστημάτων πληροφορικής.

Προτεινόμενα Μέτρα

- Ø Ολοκλήρωση εναρμόνισης νομοθετικού πλαισίου για την ομαλή εφαρμογή των ΔΛΠ ιδιαίτερα σε ότι αφορά τις φορολογικές ρυθμίσεις .
- Ø Εκσυγχρονισμό Ελληνικών λογιστικών προτύπων στην κατεύθυνση απόλειψης διαφορών με τα ΔΛΠ που αποτελεί απαίτηση της συντριπτικής πλειοψηφίας ελεγκτών και οικονομικών διευθυντών .
- Ø Κίνητρα ή υποχρέωση για διαρκή εκπαίδευση ορκωτών ελεγκτών .
- Ø Αλλαγές στο σύστημα εισαγωγής στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών που να διασφαλίζουν υψηλά standards για το ελεγκτικό επάγγελμα .
- Ø Άμεση εισαγωγή αξιόπιστου λειτουργικού και διεθνώς αναγνωρισμένου συστήματος ελέγχου της ποιότητας του έργου των ορκωτών γεγονός που μπορεί να συντελέσει στην βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

5.4. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Οι δυσκολίες επίτευξης ενός κοινού υψηλού επιπέδου ποιότητας στη λογιστική πληροφόρηση σε όλες τις χώρες εξαρτάται από τους θεσμούς (νομικούς , οικονομικούς , πολιτικούς , κουλτούρας) κάθε χώρας . Όμως παρά αυτές τις δυσκολίες θεωρείται ότι η διεύρυνση και η αποδοχή της εφαρμογής των ΔΛΠ από μεγαλύτερο φάσμα εταιριών οδηγεί σε μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικής πληροφόρησης , στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου , στην ευκολότερη πρόσβαση σε χρηματιστήρια του εξωτερικού , στην εισαγωγή σε μια ενιαία διεθνή αγορά . Επίσης παρέχει ευκαιρίες για επαναξιολόγηση εσωτερικών διαδικασιών , αναβαθμίσεις λογιστικών συστημάτων και τέλος στην αναβάθμιση του ρόλου του ορκωτού ελεγκτή , που μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ κλήθηκε να γίνει αρωγός αλλά και πρωταγωνιστής στις νέες οικονομικές συνθήκες .

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

- Ø Ν 2190/1920 άρθρο 37 παρ. 4 , άρθρο 63 παρ. 1 εδάφιο α
- Ø Π.Δ 226/92 άρθρο 10 , άρθρο 11 , άρθρο 17 , άρθρο 18 όπως αντικαταστάθηκαν με το Π.Δ 341/97 άρθρο 1 παρ. 11 , 12 , 20 άρθρο 1
- Ø Ν. 2992/20.3.2002 ΦΕΚ 54 τ. Α΄
- Ø Ν.3148/5.6.2003 ΦΕΚ 136 τ. Α΄
- Ø Ν.3229/10.2.2004 άρθρο 13 ΦΕΚ 38 τ. Α΄
- Ø Αριθμός Απόφασης ΕΛΤΕ Α483 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΦΕΚ 1589/22.10.2004 τ. Β΄

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ & ΔΠΧΠ & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

- Ø 1606/2002 L243/11.9.2002
- Ø 1725/2003 L261/13.10.2003
- Ø 707/2004 L111/17.4.2004

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

- Ø Π.Δ 2362/95
- Ø Π.Δ 146/03 ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ
- Ø Ν.3599/2007 άρθρο 27 ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π ΣΤΙΣ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΙΔ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α

- Ø Διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 άρθρα 37 κ' 39
- Ø Ν. 3401/2005 άρθρο 10 πληροφοριακό έγγραφο
- Ø Ν. 3556/2007 άρθρο 4 δηλώσεις μελών Δ.Σ
- Ø Απόφαση 7/448/11.10.2007 Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Αντ. Παπας Εισαγωγή στην Ελεγκτική Εκδόσεις Μπένου Αθήνα Σελ. 22-124
- 2) Δ.Ντζανάτος « Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα » Εκδόσεις Καστανιώτη Αθήνα 2008 Σελ. 37 – 99
- 3) Δ.Ντζανάτος « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Α' Εκδόσεις Καστανιώτη Αθήνα 2008
- 4) Δρ. Ν.Πρωτοψάλτης « Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ΔΛΠ & Διερμηνειών » Εκδόσεις Σταμούλη Αθήνα 2008
- 5) Δρ. Ν.Πρωτοψάλτης « Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων » Εκδόσεις Σταμούλη 2004
- 6) Σακέλλης Εμμανουήλ « Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων »
- 7) Φίλος Ιωάννης « Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα »
- 8) Σμοκοβίτη Λίτσα Καθ. Πανεπιστήμιο Πειραιά Σελ. 1705-1712
- 9) Δημήτριος Ντζανάτος « Δημιουργία NOTES των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους » Τόμος Β'

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- 10) <http://www.tovima.gr> 17/10/2002
- 11) <http://www.tovima.gr> 26/1/2009
- 12) <http://www.naftemporiki.gr> 17/10/2008
- 13) <http://www.hrima.gr/article> 20/6/2006
- 14) <http://www.in.gr/innews/enronitis/b06> Ημερησία
- 15) <http://www.taxheaven.gr>
- 16) <http://europa.eu/cgi.blh>
- 17) <http://www.express.gr> 19/5/08
- 18) <http://el.wikipedia.org/wiki> 21/11/2007
- 19) <http://www.taxad.gr>
- 20) <http://www.ase.gr>
- 21) www.ippotour.gr

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- 22) Οικονομικά Χρονικά Ιούλιος – Αύγουστος 2004 Ο Εσωτερικός Ελεγκτής (Internal Auditor) « Σύμβουλος »
- 23) Δυναμική εσωτερικού ελέγχου Οικονομικά Χρονικά Μάρτιος – Απρίλιος 2004
- 24) Επιπτώσεις από την εφαρμογή Διεθνών Προτύπων IFRS των εισηγμένων επιχειρήσεων Β. Ελλάδας Οικονομικά Χρονικά Ιούλιος – Οκτώβριος 2006
- 25) Εσωτερικός Έλεγχος Οικονομικά Χρονικά Ιανουάριος – Φεβρουάριος 2004
- 26) Athianos S. Vazakidis A.and Dritsakis N., 2004 “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”,4th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association, University of Piraeus, 16-17 December 2005
- 27) Barth Mary, 1991,“Landsman Wayne and Lang Mark,” International Accounting Standards and Accounting Quality” (March 2005).
- 28) Daske Holger, 2006,“Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP- Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?“,Journal of Business Finance &Accounting, April/Mai 2006