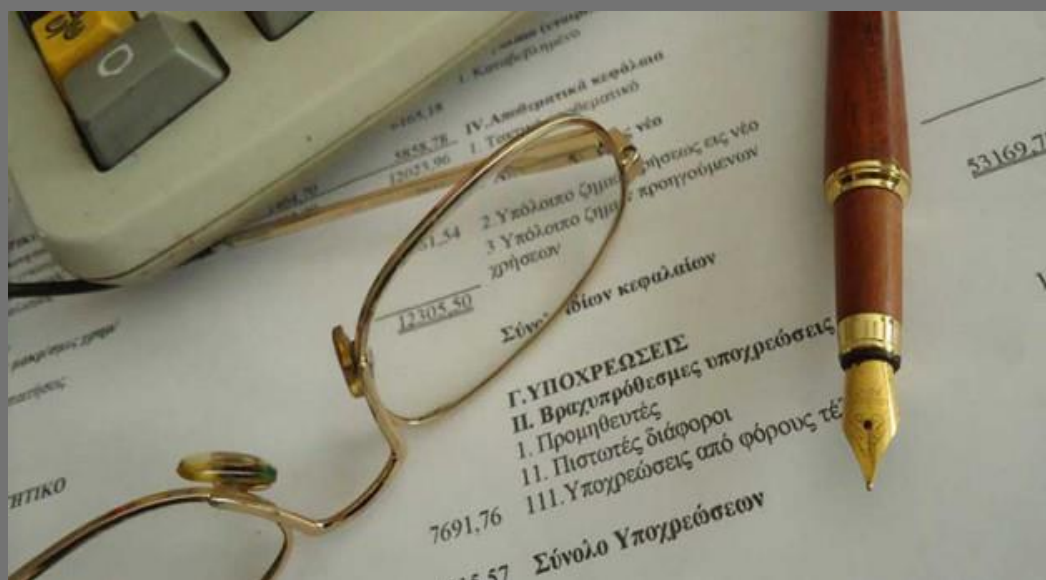


2016

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

# Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α



*«Έλεγχος οικονομικών μονάδων στον εγχώριο και  
διεθνή επιχειρησιακό χώρο: Αποτελέσματα εφαρμογής  
των Δ.Λ.Π στις οικονομικές καταστάσεις των  
ελληνικών επιχειρήσεων»*

Επιβλέπων καθηγητής: κ. Κωνσταντίνος Γαρουφάλης

Επιμέλεια: Παρασκευή Κολλάρου, Α.Μ.: 7784



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ**  
**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**Παρασκευή Κολλάρου**

Έλεγχος οικονομικών μονάδων στον εγχώριο και διεθνή  
επιχειρησιακό χώρο: Αποτελέσματα εφαρμογής των  
Δ.Λ.Π στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών  
επιχειρήσεων

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Πειραιάς, 2016**

## Περίληψη

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η ανάλυση του ελέγχου των ελληνικών οικονομικών μονάδων από τους εξωτερικούς ελεγκτές (ορκωτοί ελεγκτές λογιστές), καθώς και η διερεύνηση του ρόλου των ΔΛΠ στην σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Η μελέτη ξεκινά με την εισαγωγή στα ΔΛΠ, από τον σκοπό δημιουργίας τους και τα αρμόδια όργανα για την κατάρτισή τους, έως τα οφέλη και τους κινδύνους που συνεπάγεται η εφαρμογή τους. Στην συνέχεια παρουσιάζεται το εννοιολογικό πλαίσιο και οι γενικές αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ, ενώ αναλύονται τα βασικότερα από αυτά, όπως για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις λογιστικές πολιτικές και τις μεταβολές σε αυτά. Το θεωρητικό μέρος της εργασίας συνεχίζει με την αναφορά στον ρόλο και την έννοια της ελεγκτικής και τις διακρίσεις της, εστιάζοντας στον εξωτερικό έλεγχο (έλεγχος των ορκωτών λογιστών) και στις γενικές αρχές και ευθύνες που απορρέουν από αυτόν. Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύονται τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όσον αφορά τους γενικούς στόχους που έχουν τεθεί, την τεκμηρίωση του ελέγχου και τη διαμόρφωση γνώμης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Μετά την ολοκλήρωση του θεωρητικού μέρους ακολουθεί διεξαγωγή έρευνας (πρακτικό μέρος) στις εισηγμένες εταιρείες, του κλάδου των κατασκευών και των υλικών κατασκευών, στο Χρηματιστήριο Αθηνών για την περίοδο 2005-2014, της οποίας σκοπός είναι τόσο η διερεύνηση του βαθμού ικανότητας συμμόρφωσης και ανταπόκρισης αυτών των εταιρειών στις νέες απαιτήσεις των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ αντίστοιχα, όσο και στην παροχή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών μέσα από τις εκθέσεις των ορκωτών λογιστών. Η μελέτη των εκθέσεων ελέγχου των εταιρειών αποκαλύπτει, εκτός από τον βαθμό συμβολής του εξωτερικού ελέγχου στην πληροφόρηση και θέματα που άπτονται του τρόπου εφαρμογής των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και τυχόν προβλήματα του κλάδου.

Συνεπώς, στην μελέτη περίπτωσης που αναλύεται στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται εκτός από τον σκοπό, τη μεθοδολογία και το δείγμα της έρευνας, τα αποτελέσματά της τόσο ανά έτος όσο και διαχρονικά. Η εργασία ολοκληρώνεται με τη σύνοψη των συμπερασμάτων τόσο του θεωρητικού όσο και του πρακτικού μέρους.

Πιο συγκεκριμένα, από την μελέτη των πορισμάτων των εξωτερικών ελέγχων, διαπιστώθηκε όχι μόνο ο μεγάλος βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων του κατασκευαστικού κλάδου στις απαιτήσεις των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αλλά και σημεία που παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την λειτουργία των επιχειρήσεων, παρά το γεγονός ότι ο κατασκευαστικός κλάδος βιώνει ιδιαίτερα σημαντικά προβλήματα, που απορρέουν από τη γενικότερη δυσμενή οικονομική συγκυρία και την οικονομική κρίση, καταλήγοντας τελικά στο βασικό συμπέρασμα ότι ο ρόλος των εξωτερικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί μόνο ένα μέσο ελέγχου αλλά μια σημαντική πηγή άντλησης ουσιωδών πληροφοριών, οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά και κατανοητά, παρέχοντας μια ξεκάθαρη εικόνα για την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων συνοψίζοντας θέματα που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής.

Τέλος, η μεθοδολογία που επιλέχθηκε για την ανάπτυξη του θέματος είναι η παρουσίαση στοιχείων της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας σχετικών με το θέμα, που θα συμβάλλουν στη πλήρη κατανόησή του, ενώ η διεξαγωγή της έρευνας αφορά εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εστιάζοντας στον κατασκευαστικό κλάδο προκειμένου να συγκεκριμενοποιηθεί το δείγμα της έρευνας. Συνεπώς, η εξαγωγή δεδομένων έγινε από την διαδικτυακή ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών για τα έτη από το 2005 έως το 2014.

**Λέξεις κλειδιά: ελληνικές επιχειρήσεις, έλεγχος ορκωτών λογιστών, ΔΛΠ, ΔΠΧΑ, οικονομικές καταστάσεις, εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, κατασκευαστικός κλάδος**

## **ABSTRACT**

The purpose of the present study is to analyze the audit financial control of the Greek economic entities by the certified auditors and investigate the role of the IAS in the preparation and publication of their financial statements and balance sheets.

The study begins with an introduction to the IAS, from the purpose of creation and the competent bodies for their setting up so as the benefits and risks associated with their implementation. It, presents the conceptual framework and general principles governing the IAS whereas analyzes the main of them, such as the presentation of financial statements, accounting policies and changes in them. The theoretical part of the work, continues with a reference to the role and the notion of auditing and its discrimination, focusing on the external audit (audit accountants) as well the general principles and responsibilities derived from it. The fifth chapter analyzes the International Auditing Standards, regarding the general objectives set, documentation audit and formulate the opinion of the certified auditors.

After completion of the theoretical part, following an investigation (practical part) on the Athens Stock Exchange listed companies, on the construction and building materials for the period 2005 – 2014, whereas its purpose is to investigate the sector's degree of compliance and response capacity of these companies to the new requirement of IAS and IFRS respectively, as well as the provision of reliable accounting information through the reports of certified auditors. The study and the interpretation of the companies audit reports, reveals the importance of the contribution of audit to inform the stakeholders, to provide issues related to the mode execution of IAS by Greek companies, as well as any problems at construction sector.

Therefore, in the case study which is analyzed in the sixth chapter, it is presented the purpose, the methodology and the survey sample, furthermore the results per each year and throughout the years. The study concludes with a summary of the conclusions both the theoretical and the practical ones.

More specifically, by studying the audit corollaries of the certified auditors, it was found a high conformity degree in the construction industry enterprises related to the

rules of IAS and IFRS and other points which have particular interest for the operation of companies, despite the fact that the construction industry is faces significant and meaningful problems, deriving from the general economic downturn and crisis, leading eventually to the basic conclusion that the role of certified auditors, is not only an audit instrument, but also an essential source of information for stakeholders, which are presented concisely and with a comprehensible way by providing a clear view of the financial statements such as quality giving emphasis on issues requiring special attention.

Finally, the methodology chosen for the development issue, is the presentation of the literature data and articles, which are related to the topic set forth in this thesis and contribute to completely understanding of the issue , while the conduct of research concering companies listed on the Athens Stock Exchange focusing on the construction industry in order to concrete the research sample. Accordingly, the data deriving were taken by the website of the Athens Stock Exchange for the period 2005 to 2014.

**Keywords: Greek Companies, certified auditors, IAS, IFRS, Financial Statements, Listed Companies in ASE, Construction Industry**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....</b>	<b>2</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>9</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....</b>	<b>14</b>
2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	14
2.2 ΟΡΓΑΝΑΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ .....	17
2.2.1 ΙΔΡΥΜΑ – IFRS FOUNDATION.....	17
2.2.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ – IASB .....	18
2.2.3 ΓΝΩΜΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΠΧΠ – IFRS ADVISORY COUNCIL ....	18
2.2.4 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ – MONITORING BOARD .....	19
2.3 ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΠΧΠ .....	20
2.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	22
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....</b>	<b>24</b>
3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΛΠ.....	24
3.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	26
3.3 ΚΥΡΙΑ ΔΛΠ.....	31
3.3.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	31
3.3.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	36
3.3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ .....	38
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ .....</b>	<b>41</b>
4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	41
4.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	42
4.3 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	44
4.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ.....	47
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ.....</b>	<b>50</b>
5.1 ΓΕΝΙΚΩΣ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	50
5.2 ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	51
5.2.1 ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ.....	51
5.2.2 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	52
5.2.3 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	53
5.2.4 ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ .....	54
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ).....</b>	<b>58</b>

<b>6.1 ΣΚΟΠΟΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ.....</b>	<b>58</b>
<b>6.2 ΔΕΙΓΜΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΛΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.....</b>	<b>59</b>
<b>6.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ .....</b>	<b>60</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>72</b>
<i>Πηγές-Βιβλιογραφία.....</i>	<i>75</i>
<i>Ξένη Βιβλιογραφία .....</i>	<i>75</i>
<i>Ελληνική Βιβλιογραφία .....</i>	<i>76</i>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....</b>	<b>79</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ .....</b>	<b>79</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ .....</b>	<b>81</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΓΝΩΜΗ .....</b>	<b>83</b>



## Ευρετήριο Διαγραμμάτων-Γραφημάτων

Γράφημα 1: Χρήστες οικονομικών πληροφοριών επιχειρήσεων .....	16
Γράφημα 2: Ιεράρχηση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής.....	27
Γράφημα 3: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2005.....	62
Γράφημα 4: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2006.....	63
Γράφημα 5: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2007.....	65
Γράφημα 6: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2008.....	66
Γράφημα 7: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2009.....	67
Γράφημα 8: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2010.....	68
Γράφημα 9: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2011.....	69
Γράφημα 10: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2012.....	70
Γράφημα 11: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2013.....	71
Γράφημα 12: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2014.....	72
Γράφημα 13: Γνώμες Εκθέσεων στον κατασκευαστικό κλάδο 2005- 2014.....	73

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το πολυσύνθετο και διευρυμένο επιχειρηματικό και οικονομικό πλαίσιο που δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις σε διεθνές επίπεδο καθιστά τον ρόλο της λογιστικής επιστήμης ζωτικής σημασίας, όχι μόνο για την απρόσκοπτη λειτουργία των ίδιων των επιχειρήσεων αλλά και για την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και την προστασία όλων των ενδιαφερόμενων, επενδυτών, κράτους, πιστωτών, κλπ.

Η παγκοσμιοποίηση και το άνοιγμα των εθνικών αγορών, καθιστούν αναγκαία την ομοιογενοποίηση των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης των οικονομικών μονάδων τόσο σε Εθνικό όσο και σε Διεθνές επίπεδο, δεδομένης της κρίσης που ταλανίζει αυτή την περίοδο τις αγορές και της έλλειψης εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, γεγονός που επαληθεύει και πάλι την ανάγκη εφαρμογής ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο που βασίστηκε στο γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, υπό διαφορετικό πρίσμα, επιδιώκουν την αποτελεσματικότερη, σε όλα τα επίπεδα, λειτουργία των επιχειρήσεων καθώς και στην εξασφάλιση της απαιτούμενης διαφάνειας αλλά και διασφάλιση της σύννομης δραστηριότητάς τους, ώστε να ενισχύεται η οικονομική σταθερότητα και η ανάπτυξη.

Επιδιώκοντας μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία και ενισχύοντας παράλληλα την οικονομική αποδοτικότητα των επιχειρήσεων επιτυγχάνεται υψηλότερης ποιότητας πληροφόρηση και λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων. Δηλαδή, με την λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται η παροχή αντικειμενικών, ορθών και σαφώς καθορισμένων πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων προκειμένου να επιτευχθεί η ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και η αύξηση της παραγωγικότητας, ο καθορισμός κοινής ορολογίας και κοινής «λογιστικής γλώσσας» στον οικονομικό κόσμο, ο ακριβής, ομοιογενής, αντικειμενικός και ορθός υπολογισμός των στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρηματικών μονάδων, η διενέργεια διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών και τραπεζικών ελέγχων καθώς και η διευκόλυνση της

κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών τόσο σε διακλαδικό επίπεδο ή επίπεδο γενικότερης σημασίας σε άλλους κλάδους της οικονομίας.

Μέσα στα νέα πλαίσια ελεύθερης διακίνησης προσώπων, αγαθών και κεφαλαίων, οι επιχειρήσεις που ήθελαν να χρηματοδοτηθούν με σημαντικά κεφάλαια άρχισαν να απευθύνονται και σε διεθνή κέντρα για να εξασφαλίσουν την βιωσιμότητά τους αλλά και την επιτυχία στις αυξήσεις κεφαλαίων ή στις λήψεις δανείων με δεδομένη τη στενότητα στο μέγεθος της ελληνικής αγοράς. Από την εξέταση εναλλακτικών τρόπων χρηματοδότησης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες μέτρησης περιουσίας και οικονομικού αποτελέσματος λόγω της διαφοροποίησης του βαθμού συγκέντρωσης κάθε οικονομίας, της διαφορετικότητας της φύσης των οικονομικών δραστηριοτήτων και του επιπέδου της οικονομικής ανάπτυξης και τέλος του διαφορετικού ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης, προέκυψε η ανάγκη εφαρμογής κοινών προτύπων. Επιπλέον, η εισαγωγή μετοχών εταιρειών μιας χώρας σε χρηματιστηριακές αγορές άλλων χωρών, καθώς και οι ανάγκες ελέγχου που λειτουργούν σε διαφορετικές μεν χώρες, αλλά που ανήκουν σε όμιλο εταιρειών, έχουν καταστήσει τα λογιστικά πρότυπα απαραίτητα και σε διεθνές επίπεδο. Παράλληλα η μετάβαση της Ελληνικής Οικονομίας στο καθεστώς του Ευρώ και της ΟΝΕ έγινε με θετικές προοπτικές στη νέα οικονομία της τεχνολογίας και της γνώσης. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.) συνυπάρχουν ήδη 32 χρηματιστήρια αξιών και 23 αγορές παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που αναμένεται να ενταχθούν σε μία διαδικασία ενοποίησης.

Για την ενίσχυση της «εξωστρέφειας» των ελληνικών επιχειρήσεων, αλλά και για την παροχή αναλυτικότερων εταιρικών στοιχείων προς τους επενδυτές, το ΕΓΛΣ και το εταιρικό (κυρίως ο κωδ. Ν.2190/1920) είναι απόλυτα εναρμονισμένα με τις λογιστικές κατευθυντήριες οδηγίες (Directives) της Ε.Ε (ΕΟΚ), ενώ από το Υπουργείο Οικονομικών έχει νομοθετικά καθιερωθεί από το 2005 η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) εκ μέρους των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρειών-ΧΑΑ.

Τα Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν αποφασιστικά στη διαφάνεια και στην διεθνοποίηση του ΧΑΑ, μέσω της αναβάθμισης της ποιότητας πληροφόρησής, της «αντικειμενοποίησης» των λογιστικών καταστάσεων, της εικόνας που «εισπράττουν» οι επενδυτές για τις Α.Ε του ΧΑΑ, αλλά και της δυνατότητας ευχερούς σύγκρισης

μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων στην Ε.Ε. Επίσης, τα Λογιστικά Πρότυπα καθιστούν εύκολα διακριτές τις διαφορές μεταξύ των εισηγμένων Α.Ε στο ΧΑΑ, ώστε να αποκαλυφθεί αν η εικόνα αρκετών ΑΕ ως προς τις πραγματικές τους δυνατότητες, τα αληθινά μεγέθη τους και τις προοπτικές κερδοφορίας τους είναι αληθινή ή όχι.

Πιο συγκεκριμένα, η πληρότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τους αναλυτές εισηγμένων εταιρειών, προκειμένου να προχωρήσουν σε συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις, αλλά και για τους επενδυτές οι οποίοι παρέχουν τα κεφάλαιά τους για την ανάπτυξη των εταιρειών. Η επάρκεια των πληροφοριών των εισηγμένων εταιρειών αποκτά ιδιαίτερη σημασία στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας που δρουν επενδυτές διαφορετικού χαρακτήρα, συμπεριφοράς και επενδυτικού προσανατολισμού. Η εμπιστοσύνη των επενδυτών εξασφαλίζεται από την έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση τους για την πορεία της οικονομικής μονάδας με σκοπό τη διασφάλιση και αύξηση των κεφαλαίων τους. Η ποσότητα και το περιεχόμενο των γνωστοποιούμενων πληροφοριών, αποτελούν σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων αλλά και παραπληροφόρησης. Οι διαφορές στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεταξύ των αγορών μπορούν να αποτελέσουν αιτία αποθάρρυνσης των ιδιωτών επενδυτών με αποτέλεσμα την καθίζηση της διασυνοριακής συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιρειών, επιφέροντας συρρίκνωση των επενδύσεων.

Συνεπώς, καθίσταται αναγκαία η ύπαρξη ενιαίων λογιστικών προτύπων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο που θα προσδώσει μεγαλύτερη συνοχή στις λογιστικές καταστάσεις, καθώς η σύνταξή τους θα στηρίζεται σ' ένα ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών, μεταξύ των οποίων θα υπάρχει μία λογική συνέχεια και συνέπεια και θα αποφεύγονται οι αντιφάσεις και οι αντιθέσεις, γεγονός που θα επηρεάσει θετικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μία πρόκληση για όλες τις επιχειρήσεις σε διεθνή κλίμακα και είναι δημιουργία της επιτακτικής ανάγκης της οικονομικής κοινότητας για περισσότερη διαφάνεια και αξιοπιστία για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην χώρα μας δημιουργεί μια νέα οικονομική πραγματικότητα για τις ελληνικές επιχειρήσεις εισηγμένες και μη. Μέσα σ' αυτές τις

νέες συνθήκες που δημιουργούνται το ζητούμενο για τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι κατά πόσο θα κατορθώσουν να εφαρμόσουν και να ενσωματώσουν στις λογιστικές τους διεργασίες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η **Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Committee (IASC)** συστάθηκε το 1973 με την συνεργασία επαγγελματικών οργανώσεων Λογιστών της Αγγλίας, της Αυστραλίας, της Γαλλίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, της Ιρλανδίας, του Καναδά, του Μεξικού και της Ολλανδίας. Η IASC ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των Νο 1-41 **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ)- International Accounting Standards (IAS)** μέχρι το 2001. Παράλληλα λειτούργησε και η **Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ)- Standing Interpretations Committee (SIC)** για την ερμηνεία των ΔΛΠ και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα ΔΛΠ, για τα οποία μέχρι το 2001 είχαν εκδοθεί οι Νο 1-33 Διερμηνείες.

Η IASC διοικείται σήμερα από 22 μέλη (θεματοφύλακες), που προέρχονται από τις παρακάτω διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές: 6 από τη Β. Αμερική, 6 από την Ευρώπη, 6 από την περιοχή της Ασίας-Ειρηνικού και 4 από οποιαδήποτε άλλη περιοχή. Το 2002, όμως, η IASC άλλαξε τον τρόπο λειτουργίας της και επέλεξε 12 μέλη πλήρους απασχόλησης και 2 μέλη μερικής απασχόλησης για να συσταθεί το **Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB)** που είναι πλήρως υπεύθυνο πλέον για την ανάπτυξη και έκδοση των λογιστικών προτύπων. Από το 2002 μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί από το IASB τα Νο 1-9 **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) – International Financial Reporting Standards (IFRS)** και οι Νο 1-17 Διερμηνείες από την **Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ)- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)**.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ είναι υποχρεωτική από το 2005 για τις επιχειρήσεις των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά οποιουδήποτε κράτους- μέλους της ΕΕ.

Με την παρούσα εργασία επιδιώκεται η διερεύνηση του ρόλου του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών μονάδων από την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και μετά στην Ελλάδα. Ειδικότερα, το θεωρητικό πεδίο της έρευνας εστιάζει κυρίως στο εννοιολογικό πλαίσιο και τον σκοπό δημιουργίας των ΔΛΠ, στις γενικές βασικές αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ κάνοντας εκτενή ανάλυση των βασικότερων από αυτές, όπως είναι η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, οι λογιστικές πολιτικές και οι μεταβολές σε αυτά. Επίσης, στο θεωρητικό μέρος γίνεται αναφορά στον ρόλο και στην έννοια της ελεγκτικής καθώς και στις διακρίσεις αυτής, δίνοντας έμφαση στον εξωτερικό έλεγχο (έλεγχος ορκωτών λογιστών) και στις γενικές αρχές και ευθύνες που απορρέουν από αυτόν. Το θεωρητικό πεδίο ολοκληρώνεται με την ανάλυση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, όσον αφορά την τεκμηρίωση του ελέγχου και την διαμόρφωση γνώμης των ελεγκτών.

Μετά την ολοκλήρωση του θεωρητικού μέρους ακολουθεί διεξαγωγή έρευνας (πρακτικό μέρος) στις εισηγμένες εταιρείες, του κλάδου των κατασκευών και των υλικών κατασκευών, στο Χρηματιστήριο Αθηνών για την περίοδο 2005-2014, της οποίας σκοπός είναι τόσο η διερεύνηση του βαθμού ικανότητας συμμόρφωσης και ανταπόκρισης αυτών των εταιρειών στις νέες απαιτήσεις των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ αντίστοιχα, όσο και στην παροχή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών μέσα από τις εκθέσεις των ορκωτών λογιστών. Η μελέτη των εκθέσεων ελέγχου των εταιρειών μπορεί να αποκαλύψει, εκτός από τον βαθμό συμβολής του εξωτερικού ελέγχου στην πληροφόρηση και θέματα που άπτονται του τρόπου εφαρμογής των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και τυχόν προβλήματα του κλάδου.

Η μεθοδολογία που επιλέχθηκε για την ανάπτυξη του θέματος είναι η παρουσίαση στοιχείων της βιβλιογραφίας και της αρθρογραφίας σχετικών με το θέμα, που θα συμβάλλουν στη πλήρη κατανόησή του, ενώ η διεξαγωγή της έρευνας αφορά εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εστιάζοντας στον κατασκευαστικό κλάδο προκειμένου να συγκεκριμενοποιηθεί το δείγμα της έρευνας. Συνεπώς, η εξαγωγή δεδομένων έγινε από την διαδικτυακή ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών για τα έτη από το 2005 έως το 2014.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η λογιστική ασχολείται με τη συλλογή, ανάλυση και μετάδοση οικονομικών πληροφοριών. Οι πληροφορίες αυτές είναι χρήσιμες τόσο σε όσους παίρνουν αποφάσεις και σχεδιάζουν το μέλλον των επιχειρήσεων, όσο και σε εκείνους που επιθυμούν τον έλεγχο των επιχειρήσεων (Atrill & McLaney, 2006). Οι παρεχόμενες πληροφορίες βοηθούν τους ενδιαφερόμενους να αναγνωρίσουν και να αξιολογήσουν τις οικονομικές συνέπειες των αποφάσεων που λαμβάνουν. Οι βασικότεροι χρήστες των οικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με μια επιχείρηση είναι:

**Γράφημα 1: Χρήστες οικονομικών πληροφοριών επιχειρήσεων**



Πηγή: Atrill & McLaney, (2006)

Οι εφαρμοζόμενες λογιστικές πρακτικές αποτελούν δυναμικές αντιδράσεις στην αλλαγή των μακροοικονομικών και μικροοικονομικών συνθηκών και μπορεί να αφορούν πολιτικές, δημοσιονομικές, οικονομικές και εμπορικές αλλαγές (**Elliott & Elliott, 2011**). Κυρίως την δεκαετία του '80 προήχθη η προσπάθεια θέσπισης ενός κοινού εννοιολογικού πλαισίου για την λογιστική. Αναγνωρίστηκε ότι τα λογιστικά πρότυπα θα πρέπει να εξυπηρετούν την λήψη αποφάσεων και θα πρέπει να ικανοποιούν τα κριτήρια κόστους/οφέλους, ενώ η εφαρμογή τους μπορεί να επιτευχθεί με συναίνεση. Γενικά η συναίνεση μπορεί να επιτευχθεί όταν υπάρχει ένα σαφές, αντιληπτό και λογικό σκεπτικό που διέπει τα πρότυπα και παράλληλα υπάρχει η κατάλληλη ευελιξία για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων.

Το Ίδρυμα θέσπισης Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θέτει διεθνή πρότυπα για την παγκοσμιοποιημένη οικονομία. Αναγνωρίζοντας ότι η υψηλή ποιότητα και η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι η ζωοδόχος πηγή στις αγορές, η λογιστική θα πρέπει να παρέχει στις εταιρείες, τους επενδυτές, τις ρυθμιστικές αρχές και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους με ένα τυποποιημένο τρόπο την οικονομική απόδοση μιας επιχείρησης (**IFRS, 2016**). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθορίζουν τον τρόπο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, με βάση ένα σύνολο κανόνων για την τήρηση των λογαριασμών, ώστε να διασφαλίζεται η τυποποίηση σε όλη την αγορά. Οι εταιρείες των οποίων οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια, απαιτείται να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα.

Ειδικότερα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) είναι ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων, που αναπτύχθηκαν και αναπροσαρμόζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σκοπός είναι να εφαρμοστούν διεθνώς σε σταθερή βάση, σε αναπτυσσόμενες, αναδυόμενες και αναπτυσσόμενες οικονομίες, ώστε οι επενδυτές και λοιποί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να συγκρίνουν τις οικονομικές επιδόσεις των εισηγμένων εταιρειών, σε μια κοινή βάση με τους διεθνείς ανταγωνιστές τους. Η δράση του οργανισμού έχει ως γνώμονα την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος, ενισχύοντας την εμπιστοσύνη, την ανάπτυξη και την μακροπρόθεσμη οικονομική σταθερότητα στην παγκόσμια οικονομία.



Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης επιδιώκουν **(IFRS, 2016)**:

- ⇒ Την μεγαλύτερη διαφάνεια, ενισχύοντας τη διεθνή συγκρισιμότητα και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, ώστε οι επενδυτές και οι λοιποί συμμετέχοντες στην αγορά να προβαίνουν σε πιο καλά πληροφορημένες οικονομικές αποφάσεις.
- ⇒ Την ενίσχυση της λογοδοσίας μεταξύ των επενδυτών και των διοικητικών στελεχών, μειώνοντας το χάσμα πληροφόρησης ανάμεσά τους. Τα Πρότυπα παρέχουν πληροφορίες για την λογοδοσία των διοικητικών στελεχών. Επίσης αποτελώντας πηγή παροχής συγκρίσιμων πληροφοριών σε παγκόσμιο επίπεδο τα πρότυπα είναι ζωτικής σημασίας για τις ρυθμιστικές αρχές σε όλο τον κόσμο.
- ⇒ Την ενίσχυση της οικονομικής αποδοτικότητας, βοηθώντας τους επενδυτές να εντοπίζουν τις ευκαιρίες και τους κινδύνους σε όλο τον κόσμο, βελτιώνοντας την κατανομή κεφαλαίων. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις, η χρήση ενιαίας και αξιόπιστης λογιστικής γλώσσας, μειώνει το κόστος των κεφαλαίων και των διεθνών αναφορών.

Σήμερα περισσότερες από 100 χώρες, συμπεριλαμβανομένων των χωρών-κρατών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ. Οι χώρες που ανήκουν στην ομάδα των G20 αλλά και άλλοι διεθνείς οργανισμοί υποστηρίζουν με συνέπεια το έργο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το όραμα εφαρμογής κοινών λογιστικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο. Το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS Foundation), ένας βραβευμένος οργανισμός για την διαφάνειά του και την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος, όπως προαναφέρθηκε ως βασικό όργανο για την ανάπτυξη και παρακολούθηση των προτύπων έχει θέσει το Συμβούλιο ΔΠΧΠ (IFRS Board). Τα δώδεκα μέλη του Συμβουλίου διορίζονται και εποπτεύονται από 22 Επίτροπους (Trustees) από όλο τον κόσμο, οι οποίοι με την σειρά τους είναι υπόλογοι σε ένα Συμβούλιο Παρακολούθησης (Monitoring Board) δημόσιων αρχών.

## 2.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ

### 2.2.1 ΙΔΡΥΜΑ – IFRS FOUNDATION

Η δράση του Ιδρύματος ΔΠΧΠ διακρίνεται σε δύο βασικές κατηγορίες, την διακυβέρνηση και την επίβλεψη και εργασίες. Η δημόσια λογοδοσία που διασφαλίζεται από τους θεσμούς του οργανισμού και τις ρυθμίσεις διακυβέρνησης είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχία του οργανισμού. Υπεύθυνο όργανο για διασφάλιση της τήρησης της κατάλληλης διακυβέρνησης καθώς και την επίβλεψη όλων των λειτουργιών του οργανισμού είναι οι Επίτροποι. Το Ίδρυμα λειτουργεί και υποστηρικτικά αναλαμβάνοντας ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων για την υποστήριξη των επιδιωκόμενων στόχων. Αρχικά οι δραστηριότητες του περιλαμβάνουν υπηρεσίες περιεχομένου, δηλαδή:

- Δημιουργία και διαχείριση πολιτικών σχετικών με την προώθηση των ΔΠΧΠ
- Παροχή συμβουλών στις εθνικές αρχές για την διαδικασία εφαρμογής των ΔΠΧΠ
- Παροχή διευκρινήσεων για την υποστήριξη της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ
- Κατεύθυνση των δραστηριοτήτων μετάφρασης των ΔΠΧΠ
- Πώληση και αδειοδότηση του υλικού του Ιδρύματος

Οι εργασίες του Ιδρύματος αναφέρονται σε:

- Συντονισμό της δράσης για εξεύρεση κεφαλαίων για την λειτουργία του ιδρύματος
- Καθορισμό των συναντήσεων της Επιτροπής
- Διοίκηση ανθρώπινων πόρων
- Εξοπλισμό των κατάλληλων υποδομών και τεχνολογίας
- Νομική παρακολούθηση όλων των δράσεων
- Χρηματοοικονομική διαχείριση του ιδρύματος

Η χρηματοδότηση του οργανισμού γίνεται κυρίως από τις τακτικές εισφορές και δευτερευόντως από εισφορές λογιστικών εταιρειών και από ίδια έσοδα.

### **2.2.2 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ – IASB**

Το Συμβούλιο ΔΠΧΠ και το Ίδρυμα ΔΠΧΠ ιδρύθηκαν το 2001 αντικαθιστώντας την Επιτροπή ΔΛΠ (η οποία είχε ιδρυθεί το 1973) (**IFRS, 2016**). Το Συμβούλιο είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός καθορισμού προτύπων και όλες οι συναντήσεις του πραγματοποιούνται δημόσια και μεταδίδονται διαδικτυακά. Για την εκτέλεση των καθηκόντων του Συμβουλίου ακολουθείται μια διεξοδική, ανοικτή και διαφανής διαδικασία, του οποίου οι επίσημες εκθέσεις αλλά και τα προσχέδια δημοσιοποιούνται και υπόκεινται δημόσιο σχολιασμό. Για την αποτελεσματικότερη εκτέλεση των καθηκόντων του, το Συμβούλιο εμπλέκεται στενά με όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη από όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των αναλυτών, των ρυθμιστικών αρχών, των διοικήσεων επιχειρήσεων, των φορέων θέσπισης λογιστικών προτύπων και των λογιστών.

Το Συμβούλιο, είναι μια ανεξάρτητη ομάδα που αποτελείται από 14 ειδικούς, που συνδυάζουν πρόσφατη πρακτική εμπειρία στον καθορισμό προτύπων, την προετοιμασία, τον έλεγχο και την χρήση των οικονομικών καταστάσεων και την λογιστική εκπαίδευση. Η σύνθεση του Συμβουλίου απαραίτητα βασίζεται στην γεωγραφική διασπορά των μελών του. Τα μέλη διορίζονται από τους Επιτρόπους έπειτα από μια ανοικτή και αυστηρή διαδικασία, έπειτα από σχετική ανακοίνωση για την πρόθεση αναπλήρωσης κενών θέσεων και τη διαβούλευση με σχετικές οργανώσεις. Το Συμβούλιο εκτός από την ανάπτυξη και δημοσίευση των προτύπων, είναι υπεύθυνο για την θέσπιση προτύπων για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις (IFRS for SMEs) αλλά και για την έγκριση των διερμηνειών των ΔΠΧΠ που αναπτύσσονται από την Επιτροπή Διερμηνειών.

### **2.2.3 ΓΝΩΜΟΔΟΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΠΧΠ – IFRS ADVISORY COUNCIL**

Το Γνωμοδοτικό Συμβούλιο είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Επιτροπών. Αποτελείται από ένα ευρύ φάσμα εκπροσώπων από ομάδες που είτε επηρεάζονται από είτε ενδιαφέρονται για το έργο του Συμβουλίου. Έτσι στο Γνωμοδοτικό Συμβούλιο περιλαμβάνονται εκπρόσωποι επενδυτών, οικονομικών αναλυτών και άλλων χρηστών των

οικονομικών καταστάσεων καθώς και ακαδημαϊκοί, ελεγκτές, εκπρόσωποι από επαγγελματίες λογιστές, φορείς καθορισμού προτύπων και ρυθμιστικών αρχών. Συνολικά στο Γνωμοδοτικό Συμβούλιο εκπροσωπούνται 43 οργανισμοί από όλο τον κόσμο, το οποίο αποτελείται από 48 μέλη. Τα μέλη του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου διορίζονται από τους Επίτροπους.

Το γνωμοδοτικό Συμβούλιο συνεδριάζει συνήθως τρεις φορές τον χρόνο. Για την συνεδρίασή του κανονικά απαιτείται η παρουσία:

- i. Του Προέδρου του Συμβουλίου ΔΠΧΠ
- ii. Του Διευθυντή Τεχνικών Δραστηριοτήτων
- iii. Του Διευθυντή Ερευνών
- iv. Του Διευθυντή των δραστηριοτήτων υλοποίησης
- v. Των μελών και του προσωπικού του Συμβουλίου ΔΠΧΠ που είναι υπεύθυνοι για θέματα που άπτονται της ημερήσιας διάταξης των συνεδριάσεων

#### **2.2.4 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ – MONITORING BOARD**

Η επίβλεψη όλων των διεργασιών του οργανισμού και η διασφάλιση της δημόσιας λογοδοσίας, πραγματοποιείται από το Συμβούλιο Παρακολούθησης, το οποίο αποτελείται από δημόσιους φορείς όπως οι ρυθμιστές των χρηματοοικονομικών αγορών. Το Συμβούλιο Παρακολούθησης ιδρύθηκε το 2009, επιδιώκοντας την θέσπιση ενός επίσημου συνδέσμου μεταξύ των Επιτρόπων και των δημόσιων αρχών, ώστε να διασφαλιστεί η δημόσια λογοδοσία του Ιδρύματος. Κύριες αρμοδιότητες του Συμβουλίου Παρακολούθησης είναι ο έλεγχος των Επιτρόπων, ώστε η άσκηση των καθηκόντων τους να γίνεται με βάση τις αρχές του ιδρύματος, καθώς και η έγκριση του διορισμού των Επιτρόπων.

Το Συμβούλιο Παρακολούθησης αποτελείται από αρχές της χρηματαγοράς που είναι υπεύθυνες για τον καθορισμό του περιεχομένου των οικονομικών εκθέσεων. Μέσω του συγκεκριμένου Συμβουλίου οι ρυθμιστές των αγορών κινητών αξιών που απαιτούν την χρήση των ΔΠΧΠ, είναι σε θέση να εκτελούν πιο αποτελεσματικά την

αποστολή τους, όσον αφορά την προστασία των επενδυτών, την ακεραιότητα της αγοράς και την συγκέντρωση κεφαλαίων.

## 2.3 ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΠΧΠ

Το όφελος από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ είναι διττό, τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους επενδυτές και τους λοιπούς χρήστες των οικονομικών πληροφοριών. Αρχικά όσον αφορά τις επιχειρήσεις, η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε κοινή βάση με τους διεθνείς ανταγωνιστές παρέχει μεγαλύτερη συγκρισιμότητα. Επιπλέον οι επιχειρήσεις που έχουν θυγατρικές σε ξένες χώρες που είτε επιβάλλεται από την νομοθεσία είτε υπάρχει η δυνατότητα εφαρμογής των ΔΠΧΠ, μπορούν να χρησιμοποιούν κοινή λογιστική γλώσσα σε συνολικό επίπεδο. Επιπρόσθετα οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ μπορούν να ωφεληθούν περισσότερο αν επιθυμούν να συγκεντρώσουν κεφάλαια από το εξωτερικό (**IFRS, 2016**).

Από την άλλη μεριά το όφελος για τους επενδυτές απορρέει από άμεσες και έμμεσες συνέπειες της εφαρμογής των ΔΠΧΠ. Τα άμεσα πλεονεκτήματα της διεθνούς εφαρμογής των ΔΠΧΠ για τους επενδυτές είναι(**Ball, 2006**):

- i. Τα ΔΠΧΠ υπόσχονται πιο ακριβή, ολοκληρωμένη και έγκαιρη πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων, σε σχέση με τα εθνικά πρότυπα, γεγονός που θα οδηγήσει σε καλύτερα πληροφορημένες αποτιμήσεις στις αγορές, με αποτέλεσμα την μείωση του κινδύνου για τους επενδυτές.
- ii. Οι μικροί επενδυτές θα ωφεληθούν περισσότερο από την ποιοτικότερη πληροφόρηση, αφού οι οικονομικές καταστάσεις είναι η πιθανότερη πηγή πληροφόρησης για αυτούς.
- iii. Η εξάλειψη των διαφορών των εθνικών προτύπων και η τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, θα μειώσει τις απαιτούμενες προσαρμογές που οι αναλυτές οφείλουν να πράξουν και καθώς τα στοιχεία θα είναι περισσότερο συγκρίσιμα θα μειωθεί το κόστος για τους επενδυτές αλλά και τις εταιρείες που δημιουργούν βάσεις δεδομένων, για την επεξεργασία των πληροφοριών.

- iv. Η μείωση του κόστους επεξεργασίας των πληροφοριών θα επιδράσει θετικά στην αποτελεσματικότητα της αγοράς και την αμεσότερη ενσωμάτωση των πληροφοριών στις τιμές των μετοχών.
- v. Η μείωση των διεθνών διαφορών στα λογιστικά πρότυπα σε κάποιο βαθμό θα βοηθήσει την άρση των εμποδίων στις διασυνοριακές εξαγορές και συγχωνεύσεις, που θεωρητικά θα αποδώσει στους επενδυτές αυξημένα ασφάλιστρα (premiums).

Ένα από τα έμμεσα πλεονεκτήματα των επενδυτών πηγάζει από την υψηλότερη ποιότητα της πληροφόρησης, που θα μειώσει τον κίνδυνο για όλους τους επενδυτές, μειώνοντας το κόστος κεφαλαίων που με την σειρά του θα οδηγήσει σε άνοδο των τιμών των μετοχών. Επίσης η βελτίωση της χρησιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και η αυξημένη διαφάνεια θα οδηγήσει τις διοικήσεις των επιχειρήσεων να δρουν περισσότερο προς όφελος των επενδυτών, μειώνοντας το κόστος αντιπροσώπευσης μεταξύ διοίκησης και επενδυτών και ενισχύοντας την εταιρική διακυβέρνηση. Σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα τα έμμεσα οφέλη για τους επενδυτές αναμένεται να είναι σημαντικότερα από τα άμεσα.

Παρόλα αυτά η εφαρμογή των ΔΠΧΠ ελλοχεύει κινδύνους για τους επενδυτές, που πηγάζουν από τις ουσιαστικές εθνικές πολιτικές και οικονομικές διαφορές που μπορούν να επηρεάσουν την χρηματοοικονομική πληροφόρηση και να οδηγήσουν σε ανομοιογενή εφαρμογή. Έτσι η πεποίθηση ότι οι λογιστικές πολιτικές είναι διεθνώς κοινές μπορεί να είναι πλασματική και να υπάρχουν κρυμμένοι κίνδυνοι για τους επενδυτές. Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ μπορεί να ορίσει κοινές λογιστικές πολιτικές και αρχές, όμως η οικονομική πληροφόρηση που πηγάζει από τις οικονομικές πληροφορίες επηρεάζεται και από άλλους παράγοντες, όπως το πολιτικό καθεστώς, το νομοθετικό πλαίσιο, την δομή των χρηματαγορών, τον ρόλο των μέσων ενημέρωσης, την νομική μορφή και της διάρθρωση των ίδιων των επιχειρήσεων, το ελεγκτικό πλαίσιο, κλπ. Έτσι σε μεγάλο βαθμό η χρηματοοικονομική πληροφόρηση θα παραμείνει εθνική και όχι διεθνής και κάτω από την επιφανειακή κοινή πληροφόρηση, θα υποβόσκουν κίνδυνοι για τους επενδυτές. Η κοινή βάση για την διεθνή χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν εξασφαλίζεται μόνο με την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ αλλά και με την σύγκλιση των χωρών και σε άλλους παράγοντες (Ball, 2006).

Σε έναν ολοένα πιο παγκοσμιοποιημένο κόσμο, οι ενιαίοι κανόνες υποβολής οικονομικών εκθέσεων είναι απαραίτητοι και αναπόφευκτοι και η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ θα ενισχύσει την ποιότητα των παρεχόμενων πληροφοριών, όμως θα πρέπει να υπάρξει υφισταμένη προσοχή δεδομένου ότι:

- Τα αποτελέσματα της διεθνούς εφαρμογής τους δεν έχουν ακόμα δοκιμαστεί στην πράξη
- Η έμφαση που δίνεται από τα ΔΠΧΠ στην εφαρμογή των εύλογων αξιών μπορεί να οδηγήσει σε προβλήματα, κυρίως μεταξύ χωρών με διαφορετική οικονομική ανάπτυξη.
- Τα κίνητρα των διοικήσεων αλλά και των οργάνων επιβολής (ελεγκτές, πολιτικοί, νομοθέτες, κλπ) είναι πρωτίστως εθνικά και αναπόφευκτα θα οδηγήσουν σε διαφορές στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ μπορεί να γίνει για φαινομενική βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, χωρίς την ουσιαστική εφαρμογή τους.
- Η ομοιόμορφη εφαρμογή κοινών προτύπων διεθνώς θα μειώσει την ανταγωνιστικότητα μεταξύ των συστημάτων και μακροπρόθεσμα θα μπορούσε να αποτελέσει ένα παγιωμένο και στείρο εργαλείο στα χέρια της παγκόσμιας πολιτικής.

## 2.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το 2002 με τον υπ' αριθμό 1606 κανονισμό που εξέδωσε το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αποφασίστηκε η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, των κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>1</sup>. Πιο συγκεκριμένα με το άρθρο 4 του κανονισμού ορίζεται ότι *«Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες ΠΟΥ διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους*

<sup>1</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ανακτήθηκε από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002R1606&from=EL>

λογαριασμούς-ισολογισμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών». Συνεχίζοντας στο άρθρο 5 γίνεται αναφορά για τις μη εισηγμένες εταιρείες σε χρηματιστήριο, όπως δίνεται η δυνατότητα στα κράτη-μέλη είτε να επιτρέψουν είτε να υποχρεώσουν τις μη εισηγμένες να καταρτίζουν τους ετήσιους ισολογισμούς σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Ο κανονισμός αυτός υιοθετήθηκε από την Ελλάδα με τον Νόμο 2992/2002<sup>2</sup>. Ειδικότερα στο άρθρο 1 ορίζεται ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζονται από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές ΑΕ. Με το άρθρο 13 του Νόμου 3229 το 2004<sup>3</sup> καθορίζεται ο τρόπος εφαρμογής των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται η διαδικασία δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων, το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου, ο έλεγχος και τα πιστοποιητικά ελέγχου, η επιμέτρηση των λογιστικών μεγεθών, οι κανόνες αποτίμησης, κλπ. Τελικά στην Ελλάδα η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιήθηκε από το 2005.

---

<sup>2</sup>Νόμος 2992, (20/3/2002), Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/146>

<sup>3</sup>Νόμος 3229, (10/2/2004), Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/127>



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

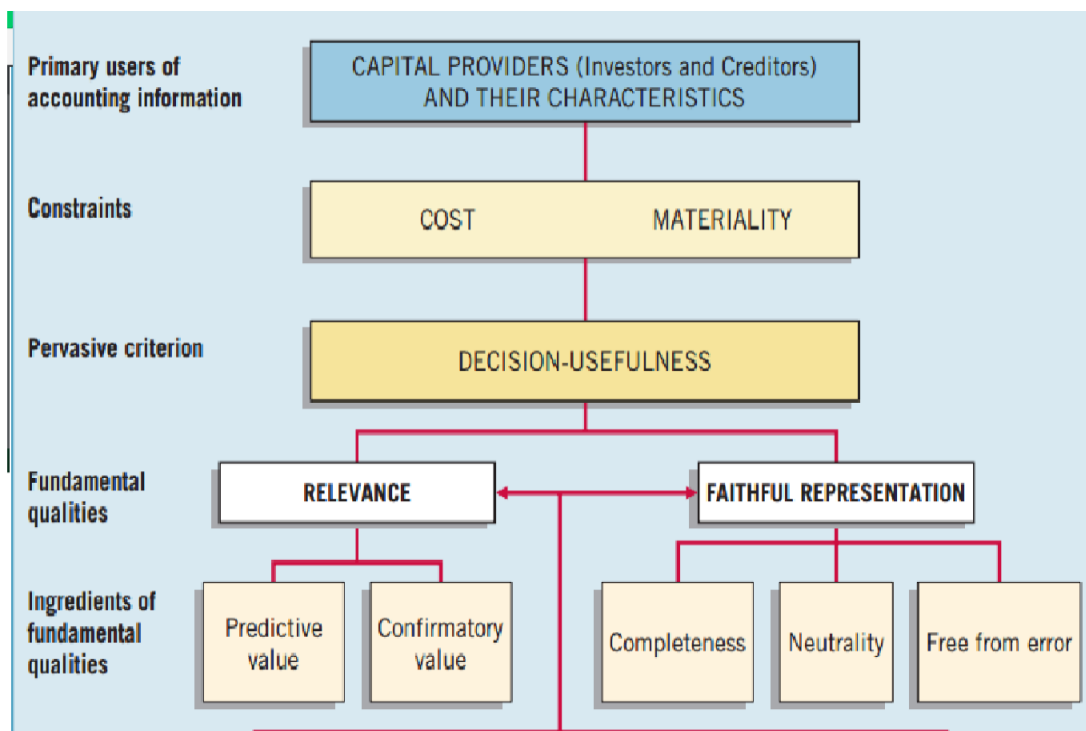
### 3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΛΠ

Το εννοιολογικό πλαίσιο εδραιώνει τις έννοιες που διακατέχουν την χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ένα εννοιολογικό πλαίσιο είναι ένα συνεκτικό σύστημα εννοιών που απορρέουν από ένα αντικειμενικό στόχο. Ο στόχος προσδιορίζει το σκοπό της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Στις έννοιες παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με **(Kieso, et al., 2014)**:

- ❖ Τον προσδιορισμό των ορίων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- ❖ Την επιλογή των συναλλαγών και άλλων γεγονότων κα περιστάσεων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση
- ❖ Τον τρόπο αναγνώρισης και επιμέτρησης
- ❖ Τον τρόπο σύνοψης και παρουσίασης των αποτελεσμάτων

Στο πρώτο επίπεδο του εννοιολογικού πλαισίου διασαφηνίζεται ο σκοπός της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ενώ στο δεύτερο περιγράφονται έννοιες που εξηγούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που θα πρέπει να έχει η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, χτίζοντας γέφυρες μεταξύ του στόχου και του τρόπου επίτευξής του. Στο παρακάτω γράφημα παρουσιάζεται η ιεραρχία των ποιοτικών χαρακτηριστικών της λογιστικής.

**Γράφημα 2: Ιεράρχηση ποιοτικών χαρακτηριστικών λογιστικής**



Πηγή: Kieso et al. (2014), Chapter 2: Conceptual Framework for Financial Reporting, σελ. 4

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι είτε θεμελιώδη είτε ενισχυτικά ανάλογα με το πώς επηρεάζουν την χρησιμότητα για την λήψη αποφάσεων. Παρόλα αυτά όλες οι οικονομικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων υπόκεινται σε δύο διάχυτους περιορισμούς, του κόστους και της σημαντικότητας.

Η σχετικότητα/συνάφεια είναι μια από τις θεμελιώδεις ιδιότητες που κάνουν τα λογιστικά στοιχεία χρήσιμα για την λήψη αποφάσεων. Τα βασικά συστατικά αυτού του θεμελιώδους χαρακτηριστικού είναι η προγνωστική τους αξία και η επιβεβαιωτική τους αξία. Όσον αφορά το πρώτο, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία θα πρέπει να μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους επενδυτές ως μέσα για τον προσδιορισμό των προσδοκιών τους για το μέλλον, μέσα από την ανάλυση των υφιστάμενων πόρων, των υποχρεώσεων της επιχείρησης και των παρελθόντων επιδόσεών της. Επίσης η σχετικότητα της πληροφόρησης θα πρέπει να έχει επιβεβαιωτική αξία, δηλαδή θα πρέπει να βοηθά τους χρήστες να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν εκ των προτέρων τις προσδοκίες τους.

Το δεύτερο θεμελιώδες ποιοτικό χαρακτηριστικό, η εύλογη παρουσίαση, έχει ως συστατικά την πληρότητα, την αντικειμενικότητα και την ορθότητα. Η πληρότητα συνεπάγεται ότι παρέχονται όλες οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες στους χρήστες για την λήψη αποφάσεων. Παραλείψεις μπορούν να οδηγήσουν σε παραπληροφόρηση και κατά συνέπεια ακυρώνουν την χρηστικότητα των οικονομικών καταστάσεων. Με βάση το στοιχείο της αντικειμενικότητας, οι επιχειρήσεις δεν είναι σε θέση να επιλέξουν πληροφορίες που θα εννοήσουν κάποια ομάδα ενδιαφερόμενων, έτσι η αμερόληπτη πληροφόρηση θα πρέπει να είναι πρωταρχική αντίληψη κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος όλα τα στοιχεία της πληροφόρησης θα πρέπει να απαλλαγμένα από λάθη ώστε να αποτυπώνουν πιστά την πραγματική κατάσταση του κάθε στοιχείου.

### 3.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, το οποίο αναφέρεται στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων, ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τους, αναλύονται οι γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση, οι κατευθυντήριες γραμμές για την δομή καθώς και οι ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (**Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002**). Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας επιχείρησης, ώστε να παρέχονται οι σχετικές πληροφορίες για την λήψη οικονομικών αποφάσεων. Οι γενικές αρχές με βάση τις οποίες θα πρέπει να καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι:

#### **Η Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ**

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική τους θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές τους ροές. Για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτείται η πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών, με βάση τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των δαπανών, έτσι όπως καθορίζεται από το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (το πλαίσιο).

Για την επίτευξη της ακριβοδίκαιης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, θα πρέπει να περιλαμβάνονται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όπου είναι αναγκαίο. Η ρητή και ανεπιφύλακτη συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων όταν οι επιχειρήσεις συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση προϋποθέτει την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών αρχών σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη), καθώς και την παρουσίαση των στοιχείων με τρόπο που να παρέχεται συναφής, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση. Η υιοθέτηση ακατάλληλων λογιστικών πολιτικών δεν αποκαθίσταται με την γνωστοποίηση των χρησιμοποιούμενων λογιστικών πολιτικών αλλά ούτε και με σημειώσεις ή άλλο επεξηγηματικό υλικό. Στην σπάνια περίπτωση που από την διοίκηση μιας επιχείρησης διαπιστωθεί ότι η εφαρμογή ενός προτύπου ή διερμηνείας είναι αντίθετη με την ακριβοδίκαιη παρουσίαση και καθίσταται παραπλανητική μπορεί να παρεκκλίνει από την απαίτηση του προτύπου ή της διερμηνείας αρκεί να γνωστοποιεί:

- Την πεποίθηση της διοίκησης ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας,
- Την συμμόρφωση της επιχείρησης με τα λοιπά εφαρμοστέα πρότυπα και διερμηνείες, με εξαίρεση την συγκεκριμένη παρέκκλιση,
- Τον τίτλο του προτύπου ή της διερμηνείας που η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, τον χειρισμό που απόρρεε από το πρότυπο ή την διερμηνεία και τον λόγο που προσέκρουε στην ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού,
- Την οικονομική επίδραση που θα είχε η υιοθέτηση του συγκεκριμένου προτύπου σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους.

### *Η Συνεχιζόμενη δραστηριότητα*

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει στην εκτίμηση της δυνατότητας που έχει η οικονομική οντότητα να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να βασίζεται στην συγκεκριμένη αρχή, εκτός και αν η διοίκηση έχει την πρόθεση να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να σταματήσει τις εμπορικές συναλλαγές ή δεν υπάρχει καμιά πραγματική επιλογή πέρα από την παύση των εργασιών της. Στην περίπτωση που κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων που πηγάζουν από γεγονότα ή συνθήκες και εγείρουν σοβαρές αμφιβολίες για την δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την δραστηριότητά της, θα πρέπει να γνωστοποιεί αυτές τις αβεβαιότητες. Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιείται η περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας καθώς και ο λόγος που έχει προβεί στην συγκεκριμένη ενέργεια.

Για την εκτίμηση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας η διοίκηση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, που θα πρέπει να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού. Η σχετική έρευνα θα πρέπει να γίνεται κατά περίπτωση ανάλογα της συνθήκες τις κάθε επιχείρησης. Για παράδειγμα μια επιχείρηση με παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους δεν χρειάζεται να προβεί σε μεγάλες αναλύσεις για την διαπίστωση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Αντίθετα σε περιπτώσεις η εκτίμηση της τρέχουσας και της αναμενόμενης κερδοφορίας, προγράμματα εξόφλησης χρεών και πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης θα πρέπει να εξετάζονται (ανάλογα την περίπτωση), ώστε να διεξαχθεί το συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή.

### *Ο Λογιστικός Χειρισμός με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων / Εξόδων*

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να βασίζεται στο λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, εκτός από τις

πληροφορίες για τις ταμειακές ροές. Σύμφωνα με την συγκεκριμένη αρχή τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης κατά περίπτωση.

### **Η Ομοιομορφία της Παρουσίασης**

Τόσο η κατάταξη όσο και η εμφάνιση των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

- Έπειτα από μια σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή έπειτα από επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων, προκύπτει ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη είναι περισσότερο κατάλληλη για την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών.
- Ένα πρότυπο ή διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

Όταν μια επιχείρηση αλλάζει τον τρόπο που παρουσιάζονται τα οικονομικά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις της (πάντα με γνώμονα την καλύτερη και περισσότερο αξιόπιστη πληροφόρηση για τους χρήστες) θα πρέπει να πιθανολογείται ότι η νέα δομή θα συνεχιστεί και στο μέλλον ώστε να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα. Στην περίπτωση τέτοιων αλλαγών θα πρέπει να ανακατατάσσεται η συγκριτική πληροφόρηση, έτσι όπως περιγράφεται στην αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης.

### **Η Σημαντικότητα και η Συγκέντρωση**

Τα οικονομικά στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας (ανά κατηγορία) θα πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις εκτός και αν είναι επουσιώδη. Κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης πραγματοποιείται μεγάλος αριθμός συναλλαγών ή άλλων γεγονότων τα οποία κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων συγκεντρώνονται σε κατηγορίες με βάση την φύση ή την λειτουργία τους. Έτσι στο τελικό αυτό στάδιο της συγκέντρωσης και κατάταξης τα οικονομικά στοιχεία παρουσιάζονται συμπυκνωμένα και ταξινομημένα, σχηματίζοντας συγκεκριμένα κονδύλια κατά περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση που ένα στοιχείο δεν είναι επαρκώς σημαντικό για να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά είναι επαρκώς

σημαντικό μπορεί να παρουσιαστεί ξεχωριστά στο προσάρτημα. Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης αρχής όταν μια πληροφορία δεν είναι σημαντική δεν χρειάζεται να εφαρμοστεί η απαίτηση γνωστοποίησης των προτύπων ή διερμηνειών.

### **Ο Συμψηφισμός**

Με βάση την αρχή του συμψηφισμού τόσο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις όσο και τα έσοδα και έξοδα δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός και αν αυτό επιτρέπεται ή απαιτείται από κάποιο πρότυπο ή διερμηνεία. Αντίθετα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα θα πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και οι συμψηφισμοί επιτρέπονται μόνο όταν στις οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζεται η ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος και δεν αποστέρει στους χρήστες την δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της επιχείρησης. Έτσι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων (π.χ επισφάλειας απαιτήσεων) δεν θεωρείται συμψηφισμός.

### **Η Συγκριτική Πληροφόρηση**

Για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχεται η συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, εκτός και αν ένα πρότυπο ή μια διερμηνεία επιτρέπει ή επιβάλλει το αντίθετο. Στην έννοια της συγκριτικής πληροφόρησης συμπεριλαμβάνεται τόσο η αφηγηματική όσο και η περιγραφική πληροφόρηση, όταν χρειάζεται για να είναι κατανοητές οι οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Σε κάποιες περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση προηγούμενης περιόδου παρέχει πληροφορίες και για την τρέχουσα περίοδο, όπως για παράδειγμα οι λεπτομέρειες για μια δικαστική διένεξη που δεν έχει τελεσιδικήσει την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού γνωστοποιούνται και στην τρέχουσα περίοδο. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα οι χρήστες λαμβάνουν πληροφορίες και για τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά την διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, για την λύση της αβεβαιότητας οπότε η πληροφόρηση εκτείνεται και στην τρέχουσα περίοδο.

Σε περιπτώσεις που η παρουσίαση ή η κατάταξη των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων μεταβάλλεται, όπου είναι εφικτό τα συγκριτικά στοιχεία θα πρέπει να ανακατατάσσονται, ενώ παράλληλα θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- ⇒ Το είδος της ανακατάταξης
- ⇒ Το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που ανακατατάσσεται
- ⇒ Οι λόγοι που επέβαλλαν την ανακατάταξη

Αντίθετα όταν δεν είναι εφικτό να ανακαταταχθεί η συγκριτική πληροφόρηση η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- ⇒ τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η ανακατάταξη
- ⇒ το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν ανακαταταχθεί τα ποσά

### **3.3 ΚΥΡΙΑ ΔΛΠ**

#### **3.3.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 «Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» εκδόθηκε τον Αύγουστο του 1997, ενώ επανεκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2007(**IAS 1, 2015**). Το πρότυπο καθορίζει το συνολικό πλαίσιο για την δομή, το περιεχόμενο, τις αρχές και τις ελάχιστες αποδεκτές απαιτήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός του προτύπου είναι να διασφαλίσει την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο διαχρονικά όσο και μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων, επιδιώκοντας πάντα την καλύτερη δυνατή πληροφόρηση όλων των ενδιαφερόμενων. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αποτελούνται από:

- a. Την κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος μιας χρονικής περιόδου
- b. Την κατάσταση κερδών ή ζημιών και των λοιπών συνολικών εσόδων μιας περιόδου
- c. Την κατάσταση μεταβολής των κεφαλαίων μιας περιόδου



- d. Την κατάσταση ταμειακών ροών μιας περιόδου
- e. Τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περιλήψεις των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και
- f. Λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις και συγκριτικές πληροφορίες που προβλέπονται από το πρότυπο

Οι γενικές αρχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων (που αναλύθηκαν στο τρίτο κεφάλαιο), επιγραμματικά είναι:

- Η εύλογη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα ΔΠΧΠ
- Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- Ο λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου
- Η συνέπεια στην παρουσίαση
- Η αρχή της σημαντικότητας και συγκέντρωσης
- Ο συμψηφισμός
- Η συγκριτική πληροφόρηση

Με βάση τις γενικές απαιτήσεις του προτύπου θα πρέπει κάθε επιχείρηση να δίνει έμφαση στα ακόλουθα:

- ✓ Τον διαχωρισμό των οικονομικών καταστάσεων από άλλα δημοσιευμένα έγγραφα παροχής πληροφοριών
- ✓ Τον σαφή διαχωρισμό μεταξύ των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και των σημειώσεων
- ✓ Την σαφή διατύπωση της επωνυμίας της επιχείρησης καθώς και τυχόν τροποποιήσεών της
- ✓ Τον διαχωρισμό των ενοποιημένων και των ατομικών οικονομικών καταστάσεων
- ✓ Πληροφορίες για την περίοδο αναφοράς
- ✓ Τη νομισματική μονάδα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τυχόν επιδράσεις από μεταβολές συναλλαγματικών ισοτιμιών

- ✓ Το επίπεδο στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιείται (χιλιάδες, εκατομμύρια, κλπ)
- ✓ Τη γνωστοποίηση τυχόν μεταβολής της περιόδου αναφοράς και των λόγων που υπήρξε η μεταβολή καθώς και δήλωση ότι τα ποσά δεν είναι εντελώς συγκρίσιμα.

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

Ειδικότερα ως προς τη δομή και το περιεχόμενο της κατάστασης οικονομικής θέσης η κατηγοριοποίηση των στοιχείων θα πρέπει να πραγματοποιείται σε τρέχουσες και μακροπρόθεσμες. Στο κυκλοφορούν Ενεργητικό περιλαμβάνονται:

- a. Στοιχεία που αναμένονται να πραγματοποιηθούν στον κανονικό κύκλο της εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- b. Διακρατούνται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς
- c. Αναμένεται να πωληθούν εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς
- d. Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

Τα υπόλοιπα στοιχεία του Ενεργητικού θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, ως τρέχουσες υποχρεώσεις θεωρούνται όσες:

- a. Αναμένεται να διακανονιστούν στα πλαίσια του κανονικού κύκλου της εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- b. Διακρατούνται κυρίως για λόγους εμπορικούς
- c. Αναμένεται να διευθετηθούν εντός δώδεκα μηνών από την λήξη της περιόδου αναφοράς
- d. Η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα μετακύλισης μιας υποχρέωσης πέρα από δώδεκα μήνες.

Όλες οι άλλες υποχρεώσεις θεωρούνται μακροπρόθεσμες. Πέρα από τον διαχωρισμό των τρεχουσών και μακροπρόθεσμων στοιχείων το πρότυπο δεν περιορίζει τις επιχειρήσεις για την λοιπή δομή της κατάστασης οικονομικής θέσης. Δηλαδή δεν

υπάρχει περιορισμός αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα παρουσιάζονται πρώτα στο Ενεργητικό ή μετά τα κυκλοφορούντα στοιχεία.

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ή ΖΗΜΙΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Ως κέρδος ή ζημιά ορίζεται το σύνολο των εσόδων μείον τα έξοδα εκτός των στοιχείων που αποτελούν τα συνολικά λοιπά έσοδα. Τα λοιπά συνολικά έσοδα περιλαμβάνουν στοιχεία των εσόδων και εξόδων που δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (συμπεριλαμβανομένων και των αναπροσαρμογών ανακατάταξης) έτσι όπως ρητά απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλα πρότυπα. Τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα ορίζονται ως η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που προκύπτει από τις συναλλαγές της επιχείρησης καθώς και τα λοιπά γεγονότα, εξαιρούμενων των συναλλαγών της επιχείρησης με τους μετόχους στα πλαίσια της ιδιότητάς τους ως μέτοχοι.

Κάποια από τα στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται στην κατάσταση κερδών ή ζημιών είναι:

- Τα πλεονάσματα από την αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση το **ΔΛΠ 16** και **ΔΛΠ 38** (Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός & Άυλα περιουσιακά στοιχεία)
- Εκ νέου καταμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης ή ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζονται με βάση το **ΔΛΠ 19** και **ΔΛΠ 38** (Παροχές σε εργαζόμενους)
- Νομισματικές διαφορές από τη μετατροπή νομισμάτων σύμφωνα με το **ΔΛΠ 21** (Οι επιδράσεις μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες)
- Κέρδη και ζημιές από την επανεκτίμηση της αξίας διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το **ΔΠΛ 39** (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση)
- Κέρδη και ζημιές από την εκ νέου επιμέτρηση επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους, όταν η επιχείρηση έχει επιλέξει να τα παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα, σύμφωνα με το **ΔΛΠ 9**

- Τις επιδράσεις στις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που προσδιορίστηκε στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Τα στοιχεία που κατ' ελάχιστο θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην κατάσταση κερδών ή ζημιών είναι:

- Τα έσοδα
- Τα κέρδη ή οι ζημιές από την παύση της αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών στοιχείων που αποτιμούνται στο αποσβεσμένο κόστος
- Τα χρηματοοικονομικά έξοδα
- Το μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Ορισμένα κέρδη ή ζημιές που σχετίζονται με την ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
- Ο φόρος εισοδήματος
- Συγκεντρωτικά το καθαρό αποτέλεσμα από διακοπείσες δραστηριότητες

### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων θα πρέπει να περιλαμβάνονται:

- i. Το συνολικό εισόδημα της περιόδου διαχωριζόμενο σε αυτό που αναλογεί στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στα δικαιώματα μειοψηφίας
- ii. Τυχόν επιδράσεις αναδρομικής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, ή αναπροσαρμογών σύμφωνα με το **ΔΛΠ 8**
- iii. Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας στην αρχή της περιόδου και το τέλος της περιόδου για κάθε στοιχείο της καθαρής θέσης, γνωστοποιώντας ξεχωριστά:
  - ✓ Κέρδη ή ζημιές
  - ✓ Άλλα συνολικά έσοδα

- ✓ Συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες διαχωρίζοντας τις εισφορές και τις διανομές καθώς και μεταβολές στα συμφέροντα από συμμετοχές σε θυγατρικές που δεν επιφέρουν την απώλεια ελέγχου σε αυτές
- ✓ Το ποσό των αναγνωρισμένων μερισμάτων για διανομή
- ✓ Τα σχετικά ποσά ανά μετοχή

Τα δύο τελευταία μπορούν αντί να αναφέρονται στην κατάσταση κερδών / ζημιών να παρουσιάζονται στις σημειώσεις, μαζί με τις λοιπές πληροφορίες και γνωστοποιήσεις για την κατάρτιση της κατάστασης.

### 3.3.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 1977 (υπό τον τίτλο «Κατάσταση μεταβολών της Οικονομικής Θέσης») και επανεκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 1992(**IAS 7, 2015**). Ο σκοπός του προτύπου είναι η παρουσίαση των απαραίτητων πληροφοριών για τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα της επιχείρησης, τα οποία ομαδοποιούνται σε ταμειακές ροές, κατά την διάρκεια μιας χρήσης, από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι λειτουργικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων (που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοδοτικές) και περιλαμβάνουν τις ταμειακές ροές από πελάτες και τις ταμειακές ροές προς προμηθευτές, εργαζόμενους, κλπ. Οι επενδυτικές δραστηριότητες αφορούν την απόκτηση ή τη διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων που δεν περιλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες αναφέρονται στις δραστηριότητες που μεταβάλλουν το μετοχικό κεφάλαιο και την δομή του δανεισμού της επιχείρησης.

Οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράττονται και καταβάλλονται μπορούν να καταταγούν σε όποια από τις τρεις δραστηριότητες επιθυμεί η επιχείρηση, με την προϋπόθεση διαχρονικά να παρουσιάζονται το ίδιο. Οι ταμειακές ροές που προέρχονται από φόρους εισοδήματος συνήθως κατατάσσονται στις λειτουργικές δραστηριότητες εκτός και αν μπορούν συγκεκριμένα να συσχετιστούν με χρηματοοικονομικές ή επενδυτικές δραστηριότητες. Οι λειτουργικές ταμειακές ροές

μπορούν να παρουσιαστούν με δύο μεθόδους, την άμεση και την έμμεση μέθοδο, αν και οι επιχειρήσεις παροτρύνονται να επιλέγουν την άμεση μέθοδο.

**Η δομή της άμεσης μεθόδου παρουσίασης των λειτουργικών ροών είναι:**

**Άμεση μέθοδος λειτουργικών δραστηριοτήτων των ταμειακών ροών**

Μετρητά από πελάτες

- Μετρητά προς προμηθευτές
- Μετρητά προς τους εργαζόμενους
- Μετρητά για την πληρωμή άλλων λειτουργικών εξόδων
- Πληρωμή τόκων
- Πληρωμή φόρων

---

= Καθαρές Ταμειακές Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες

**Η δομή της κατάστασης ταμειακών ροών με βάση την έμμεση μέθοδο είναι:**

**Έμμεση μέθοδος λειτουργικών δραστηριοτήτων των ταμειακών ροών**

Κέρδη προ φόρων και τόκων

+ Αποσβέσεις

+ Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

+ / - Μείωση / Αύξηση απαιτήσεων

+ / - Μείωση / Αύξηση αποθεμάτων

+ / - Αύξηση / Μείωση υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές

- Καταβεβλημένοι τόκοι και συναφή έξοδα (Χρηματοοικονομικά έξοδα – μη

καταβληθέντες δεδουλευμένοι τόκοι)

- Καταβεβλημένοι φόροι

---

= Καθαρές Ταμειακές Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες

### **3.3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ**

#### **⇒ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ**

Το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη» εφαρμόζεται για την επιλογή και την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, για τον λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις εκτιμήσεις και την διόρθωση των λαθών της προηγούμενης περιόδου. Οι μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και οι διορθώσεις των λαθών σε γενικές γραμμές έχουν αναδρομική ισχύ, ενώ οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις γενικά λογίζονται σε μελλοντική βάση (**IAS 8, 2016**).

Οι λογιστικές πολιτικές είναι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από την επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης ορίζεται η προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή συναφών εξόδων που προκύπτουν από επανεκτιμήσεις στα αναμενόμενα μελλοντικά οφέλη και τις υποχρεώσεις που συνδέονται με το συγκεκριμένο στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού. Λάθη προγενέστερων περιόδων αναφέρονται σε παραλήψεις ή ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης για μια ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους, τα οποία προκύπτουν από την παράληψη χρήσης ή την κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που ήταν διαθέσιμες και εύλογα αναμενόταν να έχουν ληφθεί υπόψη για την κατάρτιση των συγκεκριμένων λογιστικών καταστάσεων. Τέτοια λάθη αναφέρονται σε μαθηματικά λάθη, λάθη κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακή ερμηνεία γεγονότων και απάτες.

Μια επιχείρηση θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός και αν ένα πρότυπο ή μια διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει την κατηγοριοποίηση των

στοιχείων για τα οποία διαφορετικές πολιτικές μπορεί να είναι περισσότερο κατάλληλες. Στην περίπτωση που απαιτείται ή επιτρέπεται τέτοια κατηγοριοποίηση θα πρέπει να επιλεγεί και να εφαρμοστεί με συνέπεια η κατάλληλη λογιστική πολιτική ανά περίπτωση.

⇒ **ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ**

Η μεταβολή μιας λογιστικής πολιτικής επιτρέπεται μόνο αν η μεταβολή:

- ✓ απαιτείται από ένα πρότυπο ή διερμηνεία
- ✓ παρέχει στις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, των άλλων γεγονότων ή συνθηκών

Η αναδρομική ισχύ αναφέρεται στην προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων των προγενέστερων παρουσιαζόμενων περιόδων καθώς και των λοιπών συγκριτικών ποσών, ώστε να παρουσιάζονται σαν η νέα λογιστική πολιτική να εφαρμοζόταν πάντα. Παρόλα αυτά αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστεί η επίδραση στα στοιχεία σε προγενέστερες περιόδους η επιχείρηση οφείλει να αναπροσαρμόσει ανάλογα τα ποσά των στοιχείων στην έναρξη της περιόδου.

Το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στις λογιστικές εκτιμήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο αποτέλεσμα της περιόδου μεταβολής αν αφορά μόνο την συγκεκριμένη περίοδο ή την περίοδο της μεταβολής και τις επόμενες, αν η μεταβολή έχει επιδρά σε όλες. Αν η μεταβολή αφορά στοιχεία του Ισολογισμού (ενεργητικού, υποχρεώσεων ή καθαρής θέσης) τα σχετικά ποσά θα πρέπει να μεταβάλλονται την περίοδο που συντελείται η μεταβολή.

Στην περίπτωση σημαντικών λαθών προγενέστερων περιόδων η επιχείρηση οφείλει να τα διορθώσει αναδρομικά κατά την κατάρτιση των επόμενων οικονομικών καταστάσεων ως εξής:

- επαναδιατυπώνοντας τα συγκριτικά ποσά για την προηγούμενη ή προηγούμενες περιόδους που έγινε το λάθος.



- αν το σφάλμα έγινε προγενέστερα της συγκριτικής περιόδου, θα πρέπει να αναδιατυπώνονται τα ποσά έναρξης των στοιχείων του Ισολογισμού της προηγούμενης περιόδου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

### 4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Ελεγκτική είναι ο κλάδος της οικονομικής επιστήμης που θέτει τις αρχές και τους κανόνες για την διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων που αποσκοπούν στην εξακρίβωση και την επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η λογιστική (**Βαρβατσουλάκης, 2012**). Η ελεγκτική είναι η επί τόπου διαδικασία επαλήθευσης, όπως η επιθεώρηση ή η εξέταση, μιας διαδικασίας ή ενός ποιοτικού συστήματος, για την διασφάλιση της συμμόρφωση με τις ισχύουσες απαιτήσεις και κανόνες. Ο έλεγχος μπορεί να διεξαχθεί σε ολόκληρη την επιχείρηση ή ειδικά σε μια λειτουργία, διαδικασία ή στάδιο παραγωγής (**Russell, 2013**). Γενικότερα ένας έλεγχος περιλαμβάνει την αξιολόγηση ενός θέματος με σκοπό την έκφραση γνώμης για το αν το εξεταζόμενο θέμα παρουσιάζεται εύλογα, σύμφωνα με τις ισχύουσες απαιτήσεις (**PWC, 2013**). Ο έλεγχος ορίζεται ως το σύνολο των αξιολογήσεων που εφαρμόζονται, για την διεξαγωγή αντικειμενικής γνώμης για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης όσον αφορά τους επιδιωκόμενους στόχους (**Γιαννούλης, 2006**). Η ελεγκτική είναι το σύνολο των κανόνων, αρχών και ενεργειών που εφαρμόζονται για την υλοποίηση κάθε λογιστικού και διαχειριστικού ελέγχου και πραγματοποιούνται για τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων για την οικονομική διαχείριση.

Ο θεσμός της ελεγκτικής στην κοινωνία σχετίζεται με την ανάγκη για τη μετάδοση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τη δραστηριότητα των οικονομικών οργανισμών της σύγχρονης κοινωνίας. Ο κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαπίστωση περί της ορθής ή μη παρουσίας της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων δράσης μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος) (**Κάντζος, 1995**). Το αντικείμενο του ελέγχου στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής είναι κατά κύριο λόγο ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που συνιστούν την εικόνα της οικονομικής μονάδας.

Απλούστερα επαληθεύεται ο απολογισμός των υπευθύνων να δώσουν λογαριασμό στους έχοντες έννομο συμφέρον γι' αυτό. Εντός αυτού του πλαισίου ελέγχονται το λογιστικό σύστημα (με βάση το οποίο γίνεται η αρχική μέτρηση και αναφορά) και η οργάνωση της επιχείρησης, οι αρχές λειτουργίας της και η επάρκεια εμπλεκόμενων και παραπλήσιων του λογιστικού συστήματος, συστημάτων.

## 4.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Οι όροι έλεγχοι και ελεγκτική μπορούν να γίνουν πιο συγκεκριμένοι με την κατάταξή τους σε διάφορες κατηγορίες με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Οι έλεγχοι μπορούν να διαχωριστούν με βάση τα ακόλουθα κριτήρια (Γιαννούλης, 2006):

1. Την **έκτασή** τους: ανάλογα την έκτασή τους οι έλεγχοι μπορούν να διαχωριστούν σε γενικούς (πραγματοποιούνται σε ολόκληρη την διαχείριση μια καθορισμένης χρονικής περιόδου) και σε ειδικούς (αφορούν ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα).
2. Τον **ειδικότερο σκοπό** τους: η περαιτέρω διάκριση σύμφωνα με τον σκοπό τους γίνεται σε προληπτικούς (που επιδιώκουν την πρόληψη πιθανών λαθών και διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής) και σε κατασταλτικούς (πραγματοποιούνται μετά την τέλεση των συναλλαγών και επιδιώκουν την αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων).
3. Την **διάρκειά** τους: οι οποίοι διακρίνονται σε μόνιμους ή διαρκείς (πραγματοποιούνται καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης), σε τακτικούς ή περιοδικούς (πραγματοποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα) και σε έκτακτους ή περιστασιακούς (πραγματοποιούνται μόνο σε ειδικές περιπτώσεις για την εξυπηρέτηση ειδικών λόγων).
4. Το **πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο**: με βάση το συγκεκριμένο κριτήριο οι έλεγχοι διακρίνονται σε εσωτερικούς (πραγματοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση, δηλαδή από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτή) και σε εξωτερικούς (πραγματοποιούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, που είναι ανεξάρτητοι από την επιχείρηση).

Στην πράξη σε αρκετές περιπτώσεις, οι παραπάνω έλεγχοι είναι αλληλένδετοι και αλληλοσυμπληρώνονται, ώστε η αποτελεσματικότητά του να είναι μεγαλύτερη και τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν να είναι αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα. Το πρώτο

επίπεδο ελέγχου πραγματοποιείται μέσα στην επιχείρηση για την μέτρηση των δυνάμεων και των αδυναμιών της, με βάση τις δικές της διαδικασίες και μεθόδους ή με βάση εξωτερικά πρότυπα που έχουν εγκριθεί εκούσια ή ακούσια (είναι υποχρεωτικά) από αυτή. Αυτός ο έλεγχος είναι ένας εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται από ελεγκτές εξαρτώμενους από την επιχείρηση, αλλά δεν έχουν έννομο συμφέρον από τα αποτελέσματα του ελέγχου που διεξάγουν (Russell, 2013). Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη, αλλά εντός της επιχείρησης μονάδα η οποία είναι επιφορτισμένη με τον συνεχή έλεγχο και την αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης (συμπεριλαμβανομένου και του λογιστικού συστήματος). Οι βασικοί στόχοι της εσωτερικής ελεγκτικής είναι (Κάντζος, 1995):

- Η παρακολούθηση της λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων της επιχείρησης σύμφωνα με καθορισμένη πολιτική από τη διοίκηση, όπως περιγράφεται στα ειδικά εγκεκριμένα εγχειρίδια λειτουργίας και διαδικασιών.
- Η διαπίστωση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης.
- Η διαπίστωση απάτης, ατασθαλιών, λαθών και αδυναμιών στην οργάνωση και λειτουργία (φυσικών και ανθρώπινων συστημάτων) που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα την κακή διαχείριση και μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ή την φθορά και απώλειά τους.
- Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης της επιχείρησης.
- Η αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της επιχείρησης και η εισήγηση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο.

Το δεύτερο επίπεδο ελέγχου πραγματοποιείται από ανεξάρτητο από την επιχείρηση ελεγκτικό οργανισμό. Η ανεξαρτησία αυτή αποτελεί βασικό συστατικό που μπορεί να οδηγήσει σε πιστοποίηση, καταγραφή, αναγνώριση, αποδοχή, παραπομπή ή και ποινή (Russell, 2013). Ο εξωτερικός ανεξάρτητος έλεγχος πραγματοποιείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους για αυτό λογιστές – ελεγκτές. Ο εξωτερικός έλεγχος αφορά κυρίως το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης αλλά και των επιμέρους οργανωτικών συστημάτων τα οποία μπορούν έμμεσα να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος. Η διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου γίνεται με τη χρήση ελεγκτικών προτύπων αλλά και άλλων μεθόδων τις

οποίες, κατά περίπτωση, θα κρίνει αναγκαίες ο ελεγκτής. Τα διακριτικά χαρακτηριστικά του ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου είναι **(Κάντζος, 1995)**:

- i. Η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- ii. Ο εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά φέρει ευθύνη προς τους εκτός της ελεγχόμενης επιχείρησης ενδιαφερόμενους (συμπεριλαμβανομένων και των μετόχων), για την χρηματοοικονομική κατάσταση και αποτελεσματικότητά της.

### **4.3 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Η λειτουργία και η οργάνωση της ελεγκτικής και του ελεγκτικού επαγγέλματος μπορούν να διακριθούν σε τρεις χρονικές περιόδους **(Σ.Ο.Ε.Λ., 2016)**. Το 1920 (Νόμος 2190/1920) με την θέσπιση των ελέγχων των ισολογισμών των ανώνυμων εταιρειών από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές, που εκλέγονταν από τη γενική συνέλευση των μετόχων, πραγματοποιήθηκε η πρώτη απόπειρα καθιέρωσης των εξωτερικών ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Όμως επί της ουσίας αποτέλεσε μια τυπική διαδικασία χωρίς ουσιαστική ισχύ, αφού οι ελεγκτές αποτελούσαν έμμεσους έμμισθους υπαλλήλους της επιχείρησης με οικονομική εξάρτηση από τον ελεγχόμενο φορέα, με αποτέλεσμα τα πορίσματα και οι εκθέσεις ελέγχων να είναι κατά παραγγελία **(Γιαννούλης, 2006)**. Οι έλεγχοι των εταιρειών δεν πραγματοποιούνταν από επαγγελματίες ελεγκτές ενώ ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, σε συνέπεια οι έλεγχοι να διενεργούνται από πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξαρτήτου μόρφωσης **(Σ.Ο.Ε.Λ., 2016)**. Ουσιαστικότερη προσπάθεια για τον εξωτερικό έλεγχο των ανώνυμων εταιρειών έγινε με τα άρθρα 30 & 31 του Νόμου 5076/1931 «Περί Ανωνύμων Εταιριών και Τραπεζών», όπου προβλέφθηκε η σύσταση και λειτουργία Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ενώ το επόμενο έτος ακολούθησαν σχετικά διατάγματα, ο θεσμός τελικά δεν λειτούργησε.

Έπειτα από την λήξη του Β΄ Παγκόσμιου Πολέμου, αναγνωρίστηκε η ανάγκη ύπαρξης ενός εξειδικευμένου ελεγκτικού οργάνου και πραγματοποιήθηκαν ουσιαστικές προσπάθειες για την δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Το

1952 συγκροτήθηκε δωδεκαμελές σώμα από καθηγητές, διευθυντές υπουργείων και τραπεζών, που όμως μετά την παραίτηση της κυβέρνησης του Πλαστήρα τον Οκτώβριο του 1952 έπαψε να λειτουργεί. Η ανάγκη για την ύπαρξη ενός συλλογικού οργάνου για την διεξαγωγή των ελέγχων των επιχειρήσεων, που θα διαθέτει στελέχη με ήθος, ειδική επιστημονική κατάρτιση, εξειδικευμένη πείρα και ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης, εντάθηκε περαιτέρω με την διαρκώς αναπτυσσόμενη οικονομία της χώρας. Με το Ν.Δ. 3329/1955 συστάθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, λαμβάνοντας βοήθεια από το αγγλικό σώμα ορκωτών λογιστών (οι οποίοι εισηγήθηκαν τα σχετικά μέτρα) και κάτω από το έμμεσο έλεγχο του κράτους, η λειτουργία του ουσιαστικά ξεκίνησε τον Ιανουάριο του 1957 με την ορκωμοσία εννιά ορκωτών λογιστών, εννιά βοηθών ορκωτών λογιστών και εννιά δόκιμων ορκωτών λογιστών (Γιαννούλης, 2006). Στο συγκεκριμένο σώμα σταδιακά ανατέθηκε ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των μεγάλων και στη συνέχεια των μικρομεσαίων ανώνυμων εταιρειών. Για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας της επαγγελματικής γνώμης των ελεγκτών στον Νόμο λήφθηκαν τα ακόλουθα βασικά μέτρα (Σ.Ο.Ε.Λ., 2016):

1. Οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών ήταν μηνιαίες και πάγιες καθορισμένες από το Εποπτικό Συμβούλιο και απαγορευόταν η οποιαδήποτε ανάμειξη ορκωτού λογιστή στο διορισμό και τις απολαβές των ελεγκτών.
2. Το Εποπτικό Συμβούλιο διοριζόταν από την Πολιτεία, από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών και στις αρμοδιότητές του περιλαμβάνονταν:
  - ⇒ Η πρόσληψη νέων μελών, πάντα έπειτα από διαγωνισμό, λαμβάνοντας πάντα την κατώτατη θέση του δόκιμου ορκωτού λογιστή Β΄
  - ⇒ Η διενέργεια προαγωγών και άσκηση πειθαρχικής εξουσίας
  - ⇒ Ο καθορισμός του ύψους των μηνιαίων πάγιων αμοιβών
  - ⇒ Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου καθώς και η είσπραξή τους και η κατάθεσή σε ειδικό λογαριασμό στην τράπεζα της Ελλάδος. Από τον συγκεκριμένο λογαριασμό γίνονταν οι απαραίτητες αναλήψεις για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος.

3. Τα επαγγελματικά θέματα ανατέθηκαν στην Διοικούσα Επιτροπή η οποία αποτελούνταν μόνο από εκλεγμένα μέλη.
4. Ορίστηκε ρητά ότι οι ορκωτοί λογιστές δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ασκούν δημόσιο λειτούργημα και θα πρέπει να ασκούν το έργο τους ανεξάρτητοι χωρίς παρεμβάσεις.
5. Θεσπίστηκαν αυστηρές διατάξεις για το ασυμβίβαστο του λειτουργήματος του ορκωτού λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθη ή άμισθη υπηρεσία. Ενώ απαγορεύτηκε η χρησιμοποίηση του ίδιου ορκωτού λογιστή για τον έλεγχο της ίδια επιχείρησης πέρα της πενταετίας.
6. Θεσπίστηκαν αυστηρές προϋποθέσεις για το ήθος, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αρετή που απαιτούνταν, θέτοντας υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα.

Το 1992 με το Π.Δ. 226/1992 «Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή» οργανώθηκε το επάγγελμα σε εταιρείες ελέγχων με βάση τα ισχύοντα και στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έτσι συστήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών που μεταγενέστερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, το οποία αποτελείται από επαγγελματίες ελεγκτές έχοντας προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο που είναι δημόσιο βιβλίο. Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής(ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία **(Σ.Ο.Ε.Λ., 2016)**.

Με τον Νόμο 3693/2008 εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών. Με τις διατάξεις του Νόμου τροποποιήθηκαν ή αναθεωρήθηκαν ισχύουσες έννοιες και λειτουργίες, μεταξύ άλλων για τον τρόπο χορήγησης άδειας και εκπαίδευσης των νόμιμων ελεγκτών, την επαγγελματική δεοντολογία και την ανεξαρτησία, τα ελεγκτικά πρότυπα και την πειθαρχική και αστική ευθύνη των ελεγκτών<sup>4</sup>.

#### 4.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

Οι γενικές αρχές και κανόνες που θα πρέπει να διέπουν την ελεγκτική διαδικασία και την συμπεριφορά των ελεγκτών απέναντι στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις αλλά και τους συναδέλφους τους, καθορίζονται από τον κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των ελεγκτών, που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 364/Β/7-5-1997<sup>5</sup> και επικυρώνεται με την απόφαση ΕΛΤΕ 483/22-10-2004 για τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα<sup>6</sup>. Ο κανονισμός δεοντολογίας αποσκοπεί στην διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και στην προστασία του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σώματος καθώς και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου. Κατά την τέλεση του λειτουργήματός τους οι ελεγκτές οφείλουν να διασφαλίζουν και εξασφαλίζουν την δέουσα ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, εχεμύθεια και υπευθυνότητα.

Στα πλαίσια του κανονισμού επαγγελματικής δεοντολογίας οι παρεχόμενες επαγγελματικές υπηρεσίες θα πρέπει να διασφαλίζουν τη νομιμότητα στην παροχή

<sup>4</sup>Νόμος 3693 (ΦΕΚ Α' 174/25-8-2008), Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=56A079440C9A213C.1D031AEA53&version=2008/08/25>

<sup>5</sup>Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, (ΦΕΚ 364/Β/7-5-1997), ανακτήθηκε από <http://www.soel.gr/el/%CF%84%CE%BF-%CE%B5%CF%80%CE%AC%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%BC%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%BF%CE%B5%CE%BB/%CE%BA%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82-%CE%B4%CE%B5%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82#i-γενικές-διατάξεις>

<sup>6</sup>Αριθ. ΕΛΤΕ 483, (ΦΕΚ 1589/22-10-2004), Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, ανακτήθηκε από [file:///C:/Users/user/Downloads/1589%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/1589%20(1).pdf)



των υπηρεσιών αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης από αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Οι ελεγκτές έχουν την ευθύνη και την επίβλεψη των παρεχόμενων υπηρεσιών και ευθύνονται προσωπικά για την ποιότητα των υπηρεσιών και την ορθότητα του πορίσματος.

Κάθε ορκωτός ελεγκτής οφείλει να ασκεί το ελεγκτικό του έργο με αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία από κάθε είδους επιρροή από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στην περίπτωση που η ανεξαρτησία δεν εξασφαλίζεται ώστε να διαμορφωθεί μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη ο ελεγκτής οφείλει είτε να μην αποδεχτεί την εργασία είτε να την διακόψει αν οι διαμορφωθείσες συνθήκες κλονίζουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα. Για την διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαγορεύεται η ανάληψη ελέγχου από ορκωτό ελεγκτή που ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα έχουν διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία μέλος της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρείας ή διευθυντικό στέλεχος ή οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής.

Στα πλαίσια εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου οι ορκωτοί ελεγκτές οφείλουν να τηρούν το επαγγελματικό απόρρητο και να μην αποκαλύπτουν γεγονότα ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την εκτέλεση του έργου τους, εκτός και αν από τον νόμο έχουν τέτοια υποχρέωση. Το επαγγελματικό απόρρητο θα πρέπει να τηρείται και έπειτα από την λήξη των παρεχόμενων επαγγελματικών υπηρεσιών, ενώ και οι βοηθοί έχουν την ίδια υποχρέωση την οποία κατά το δυνατό θα πρέπει να εξασφαλίζουν οι ορκωτοί ελεγκτές.

Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και την αξιολόγηση και την παράθεση των ευρημάτων του ελέγχου, οι ελεγκτές οφείλουν να αξιολογούν τον κίνδυνο ύπαρξης παραπληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις που πηγάζουν είτε από απατηλές ενέργειες είτε από ακούσια λάθη. Όταν επιβεβαιώνεται ή υπάρχει αδυναμία στην διεξαγωγή οριστικού συμπεράσματος, ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες ή παραλήψεις (από εκούσια ή ακούσια λάθη) οι ελεγκτές οφείλουν να εξετάζουν τις γενικότερες συνέπειες από αυτά, να αξιολογούν και να τεκμηριώνουν τους παράγοντες κινδύνου και να προτείνουν τρόπους αντιμετώπισης. Όταν ο ελεγκτής εντοπίζει λάθη που είναι απόρροια απατηλών ενεργειών ή υποψιάζεται την διάπραξη τέτοιων ενεργειών ή λαθών, τότε οφείλει να εξετάζει την ευθύνη του να κοινοποιήσει τα στοιχεία αυτά

στη διοίκηση, στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση του οργανισμού και εφόσον επιβάλλεται ή κρίνεται αναγκαίο, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις εποπτεύουσες αρχές. Στην περίπτωση που εντοπιστούν από τον ελεγκτή ουσιώδεις ανακρίβειες που πηγάζουν από ακούσια λάθη τότε οφείλει να το γνωστοποιήσει έγκαιρα στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης καθώς και να εξετάσει το ενδεχόμενο ανάγκης ενημέρωσης των ατόμων υπεύθυνων για την διακυβέρνηση της επιχείρησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

### 5.1 ΓΕΝΙΚΩΣ ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Γενικά Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν εκδοθεί από τον Οργανισμό AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) που ιδρύθηκε το 1887 για την θέσπιση κανόνων λήψης αποφάσεων και προτύπων και την παροχή εκπαιδευτικού υλικού και καθοδήγησης στα μέλη του (AICPA, 2016). Τα γενικώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα διακρίνονται στις τρεις ακόλουθες κατηγορίες και δέκα πρότυπα (AICPA, 2013):

#### **ΓΕΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ:**

- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει επαρκή τεχνική κατάρτιση και επάρκεια στην εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να διατηρεί την ανεξαρτησία του και την αμεροληψία του σε όλα τα θέματα σχετικά με τον έλεγχο.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να επιδεικνύει τη δέουσα επαγγελματική φροντίδα κατά την τέλεση του ελέγχου και την κατάρτιση της σχετικής έκθεσης.

#### **ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:**

- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει επαρκώς το έργο του και να εποπτεύει σωστά στους βοηθούς του.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να κατανοεί επαρκώς την επιχείρηση και το περιβάλλον της, συμπεριλαμβανομένου και του εσωτερικού ελέγχου, για την ορθή αξιολόγηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενη σε απάτη ή λάθος καθώς και να σχεδιάζει την φύση το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, που θα παρέχουν λογική βάση

για την διαμόρφωση γνώμης σχετικά με ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

### **ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ:**

- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει στην έκθεσή του κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει στην έκθεσή του τυχόν περιστάσεις υπό τις οποίες δεν έχουν τηρηθεί με συνέπεια οι γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές κατά την τρέχουσα περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει στην έκθεσή του τυχόν περιπτώσεις όπου διαπιστώνει ότι οι γνωστοποιήσεις δεν είναι επαρκείς.
- ✓ Ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους ή να δηλώσει τυχόν αδυναμία του έκφρασης γνώμης. Στην δεύτερη περίπτωση θα πρέπει να αναφέρονται οι σχετικοί λόγοι. Σε κάθε περίπτωση στην έκθεση του ελεγκτή θα πρέπει να αναφέρεται με σαφήνεια ο χαρακτήρας του ελεγκτικού έργου και η ανάληψη της ευθύνης του ελεγκτή.

## **5.2 ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **5.2.1 ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ**

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 περιγράφει και επεξηγεί τους γενικούς στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή και τη τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (IFAC, 2009). Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποσκοπεί στην βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης που έχουν οι χρήστες σε αυτές. Η επίτευξη αυτού του σκοπού πραγματοποιείται με την έκφραση γνώμης για το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για την διαμόρφωση γνώμης απαιτείται η εύλογη διασφάλιση της απαλλαγής των οικονομικών καταστάσεων από ουσιώδη σφάλματα λόγω απάτης ή λάθους. Η εύλογη διασφάλιση επιτυγχάνεται όταν αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την μείωση του κινδύνου του ελέγχου. Όσον

αφορά τις απαιτήσεις δεοντολογίας σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται με τις ακόλουθες θεμελιώδεις αρχές:

- ⇒ Ακεραιότητα
- ⇒ Αντικειμενικότητα
- ⇒ Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή
- ⇒ Εχεμύθεια
- ⇒ Επαγγελματική συμπεριφορά

## 5.2.2 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η τεκμηρίωση του ελέγχου με βάση τα διεθνή πρότυπα ελέγχου αποσκοπεί στα παρακάτω (IFAC, 2009):

- ⇒ Τον καθορισμό μιας βάσης για την διεξαγωγή του τελικού συμπεράσματος σχετικά με την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή.
- ⇒ Την τεκμηρίωση ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε με βάση τα διεθνή πρότυπα ελέγχου και τις λοιπές νομικές και νομοθετικές απαιτήσεις.
- ⇒ Την παροχή βοήθειας στην ομάδα που έχει ανατεθεί ο έλεγχος για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.
- ⇒ Την παροχή βοήθειας στα μέλη της ομάδας του ελέγχου τα οποία είναι υπεύθυνα για την εποπτεία του, ώστε να είναι σε θέση να κατευθύνουν και εποπτεύουν την ελεγκτική εργασία και να εκπληρώνουν τις ευθύνες τους για την επισκόπηση του ελέγχου.
- ⇒ Την παροχή δυνατότητας σε όλα τα μέλη της ομάδας ελέγχου για λογοδοσία σχετικά με την πραγματοποιούμενη εργασία.
- ⇒ Τη διατήρηση αρχείου με θέματα που έχουν συνεχή σημασία για μελλοντικούς ελέγχους.
- ⇒ Την παροχή δυνατότητας διενέργειας επισκοπήσεων με βάση τις δικλίδες ποιότητας και επιθεωρήσεων σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομική πληροφόρησης 1.
- ⇒ Την παροχή δυνατότητας διενέργειας εξωτερικών επιθεωρήσεων με βάση τις ισχύουσες νομοθετικές, κανονιστικές και λοιπές απαιτήσεις.

Η μορφή, το περιεχόμενο και η έκταση της τεκμηρίωσης των ελεγκτικών διαδικασιών εξαρτώνται από παράγοντες όπως:

- a) Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της επιχείρησης
- b) Η φύση των διαδικασιών ελέγχου που πρόκειται να εκτελεστούν
- c) Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που τυχόν εντοπίστηκαν
- d) Η σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν
- e) Η φύση και η έκταση των εξαιρέσεων που εντοπίστηκαν
- f) Η μεθοδολογία ελέγχου και τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν στον έλεγχο

Η τεκμηρίωση του ελέγχου μπορεί να καταγραφεί έντυπα ή σε ηλεκτρονικά μέσα και να λάβει μορφές, όπως αναλύσεων, περιλήψεων, καταλόγων ελέγχου, αλληλογραφίας, κλπ. Η συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου κανονικά θα πρέπει να πραγματοποιείται εντός εξήντα ημερών μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

### 5.2.3 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το ελεγκτικό πρότυπο 300 αναφέρεται στον σχεδιασμό του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και θα πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το διεθνές πρότυπο ελέγχου 200 (IFAC, 2009). Ο σχεδιασμός του ελέγχου αφορά την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει έναν έλεγχο και αποσκοπεί στην παροχή βοήθειας για τον σχεδιασμό της διενέργειας ενός ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. Οι δραστηριότητες του ελέγχου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

#### 1. Τον καθορισμό συνολικής στρατηγικής ελέγχου, που αναφέρεται:

- Την ταυτοποίηση των χαρακτηριστικών της ανάθεσης που καθορίζουν το πεδίο ελέγχου.
- Την επιβεβαίωση των σκοπών ανάθεσης και τον σχεδιασμό του χρονοδιαγράμματος ελέγχου και την φύση των κοινοποιήσεων που απαιτούνται.
- Την αναγνώριση όλων των παραγόντων, που με βάση την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή είναι σημαντικοί για την κατεύθυνση των προσπαθειών της ομάδας ελέγχου.

- Την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων του ελέγχου.
- Την εξακρίβωση της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των πόρων που είναι απαραίτητοι για την εκτέλεση του ελέγχου.

## **2. Την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου που περιλαμβάνει την περιγραφή των ακόλουθων:**

- Της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των προβλεπόμενων διαδικασιών για την εκτίμηση του κινδύνου. για την υλοποίηση του συγκεκριμένου σχεδιασμού θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη θέματα, όπως η γενική κατανόηση τους ισχύοντος νομικού και ρυθμιστικού πλαισίου που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, ο καθορισμός της σημαντικότητας, η ανάγκη συμμετοχής εμπειρογνομώνων, κλπ.
- Της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των επιπλέον προβλεπόμενων διαδικασιών ελέγχου.
- Τις λοιπές προγραμματισμένες ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται να πραγματοποιηθούν, ώστε η διεξαγωγή του ελέγχου να γίνει με βάση τα διεθνή πρότυπα ελέγχου.

## **3. Την αλλαγή της συνολικής στρατηγικής ελέγχου κατά την διάρκεια του ελέγχου, όπου και όταν κρίνεται αναγκαίο**

### **5.2.4 ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ**

Το διεθνές πρότυπο ελέγχου 700 «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», επιδιώκει την διαμόρφωση γνώμης βασισμένη στις αξιολογήσεις των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και στην έκφραση σαφούς γνώμης αποτυπωμένης σε έγγραφη έκθεση (IFAC, 2009). Για την διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων αρχικά απαιτείται η διαπίστωση για το αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη με βάση το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και αν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα. Για την αξιολόγηση αν έχουν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς θα πρέπει να εξετάζονται:

- i. Αν στις οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται επαρκώς οι σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν.
- ii. Αν οι επιλεγθείσες και εφαρμοζόμενες λογιστικές πολιτικές είναι συνεπείς με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και είναι οι ενδεδειγμένες.
- iii. Αν οι λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν από την διοίκηση είναι λογικές.
- iv. Αν οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.
- v. Αν στις οικονομικές καταστάσεις παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε οι χρήστες αυτών να είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων.
- vi. Αν η χρησιμοποιούμενη ορολογία στις οικονομικές καταστάσεις είναι η ενδεδειγμένη.

Με βάση τα αποκτηθέντα τεκμήρια και την αξιολόγησή τους ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη, αν συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή διαφοροποιημένη γνώμη. Το διεθνές πρότυπο ελέγχου 705 περιγράφει τους τύπους και τις απαιτήσεις για την έκφραση διαφοροποιημένης γνώμης. Η διαφοροποιημένη γνώμη μπορεί να είναι:

- Γνώμη με επιφύλαξη
- Αρνητική γνώμη
- Αδυναμία έκφρασης γνώμης

**Γνώμη με επιφύλαξη** εκφράζεται όταν ενώ αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνεται ότι υπάρχουν σφάλματα (ατομικά ή αθροιστικά) τα οποία είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης γνώμη με επιφύλαξη εκφράζεται όταν υπάρχει αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για την διαμόρφωση γνώμης και συμπεραίνεται



ότι οι πιθανές επιπτώσεις τυχόν μη εντοπισμένων σφαλμάτων, στις οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.

**Αρνητική γνώμη** εκφράζεται όταν υπάρχουν τα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, αλλά συμπεραίνεται ότι τα υπάρχοντα σφάλματα (ατομικά ή αθροιστικά) είναι ουσιώδη καθώς και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

**Ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη** όταν δεν μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα στηρίζει την γνώμη του και συμπεραίνει οι πιθανές επιπτώσεις των τυχόν μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις και διάχυτες. Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες και συμπεραίνει, παρόλο που υπάρχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ότι δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις, εξαιτίας πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών συσσωρευτικών επιπτώσεών τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Στο ακόλουθο πίνακάκι συνοψίζονται οι τύποι διαφοροποιημένων γνωμών, ανάλογα την φύση του θέματος που προκαλεί την διαφοροποίηση.

Φύση του Θέματος που προκαλεί τη Διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Πηγή: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, (2009), IFAC

Το διεθνές πρότυπο ελέγχου 706 ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή, όταν κρίνεται απαραίτητο (IFAC, 2009):

- ⇒ να δοθεί έμφαση σε κάποιο θέμα ή θέματα, τα οποία ενώ παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι θεμελιώδους σημασίας για τη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες (τα θέματα αυτά αναφέρονται στην έκθεση σε ξεχωριστή παράγραφο με την επικεφαλίδα «Έμφαση θέματος»), και
- ⇒ να εστιάσει την προσοχή των χρηστών σε θέματα που δεν παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά κρίνονται απαραίτητα για την κατανόηση εκ μέρους των χρηστών ζητημάτων που αφορούν τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεσή του (τα θέματα αυτά αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή σε ξεχωριστή παράγραφο με την επικεφαλίδα «Άλλο θέμα»).

Παραδείγματα για την έμφαση θέματος είναι:

- Η αβεβαιότητα σχετικά με το μελλοντικό αποτέλεσμα πολύ σημαντικής δικαστικής διένεξης ή ρυθμιστικού μέτρου
- Η πρόωμη εφαρμογή νέου λογιστικού προτύπου, πριν από την ημερομηνία ισχύς του και φυσικά επιτρέπεται και έχει διάχυτη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις
- Σημαντική καταστροφή που είχε ή συνεχίζει να έχει σοβαρή επίπτωση στη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Α.Π ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ)**

### **6.1 ΣΚΟΠΟΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ**

Η παγκοσμιοποιημένη οικονομία και η συνεχώς μεταβαλλόμενη οργανωτική δομή των επιχειρήσεων καθιστούν απαραίτητη τόσο την βελτίωση της διαφάνειας όσο και την εγκυρότερη και πιο εμπειστατωμένη πληροφόρηση. Την ανάγκη για μεγαλύτερη διαφάνεια και αξιοπιστία καθώς και εκτενέστερη πληροφόρηση αναγνωρίζουν τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά και τα διεθνή πρότυπα ελέγχου. Η ενίσχυση της διαφάνειας θα αποτελέσει αρωγό για την βελτίωση της σταθερότητας στις χρηματιστηριακές αγορές και μπορεί να ενισχύσει την εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού στην αποτελεσματικότητα των αγορών, αποφέροντας πολλαπλά οφέλη στους επενδυτές αλλά και την οικονομία γενικότερα.

Οι επενδυτές αλλά και πλείστοι άλλοι ενδιαφερόμενοι ανατρέχουν στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων για την λήψη επαρκών πληροφοριών που θα τους βοηθήσουν στην λήψη ορθών αποφάσεων. Στα πλαίσια της αρτιότερης και πιο αξιόπιστης πληροφόρησης πέρα από τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που επιβάλλουν ή παροτρύνουν τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, σκόπιμο είναι να μελετώνται και οι εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών λογιστών. Οι εκθέσεις ελέγχου πιστοποιούν την επάρκεια των οικονομικών καταστάσεων ή επιστούν την προσοχή των χρηστών σε σημεία ή παραλείψεις που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης κάθε επιχείρησης.

Από το 2005 και μετά οι εισηγμένες εταιρείες στην Ελλάδα υποχρεούνται να τηρούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, παρέχοντας με αυτό τον τρόπο πιο ομοιόμορφη πληροφόρηση σε διεθνές επίπεδο αλλά και καλύτερη πληροφόρηση, δεδομένης της έμφασης που δίνεται από τα ΔΠΧΑ στην εκτενέστερη και ποιοτικότερη πληροφόρηση. Παράλληλα και τα διεθνή πρότυπα ελέγχου συγκλίνουν σε αυτό τον στόχο και η διενέργεια των ελέγχων αλλά και οι τελικές εκθέσεις τους προσπαθούν με σαφή και συνοπτικό τρόπο να

αποδώσουν τον βαθμό συμμόρφωσης των επιχειρήσεων στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ. Δεδομένης της μεγάλης σημασίας της αξιόπιστης πληροφόρησης που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η μελέτη του βαθμού αξιοπιστίας υπό το πρίσμα των πορισμάτων ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντική. Ενδιαφέρον παρουσιάζει όχι μόνο η μελέτη της ικανότητας των ελληνικών επιχειρήσεων να ανταποκριθούν στις νέες απαιτήσεις των ΔΠΧΑ, αλλά και να μελετηθεί η πιθανή επίδραση της διεθνούς οικονομικής κρίσης στην παροχή αξιόπιστων λογιστικών πληροφοριών.

Για την μελέτη του βαθμού συμμόρφωσης των ελληνικών επιχειρήσεων στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα μελετηθούν οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών λογιστών. Μελετώντας τα εκφραζόμενα είδη γνώμης από το πρώτο έτος υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ 2005 έως και το 2014, επιχειρείται η διαχρονική τάση του βαθμού συμμόρφωσης. Παράλληλα θα γίνει προσπάθεια συνοπτικής παρουσίασης και ομαδοποίησης των βασικότερων θεμάτων που οι ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζουν σημεία όπου χρήζουν προσοχής.

## 6.2 ΔΕΙΓΜΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΛΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Η μελέτη θα επικεντρωθεί σε ένα βασικό κλάδο της ελληνικής οικονομίας τον κλάδο των κατασκευών και των υλικών κατασκευών, ένα κλάδο που έχει πληγεί πολύ έντονα από την οικονομική κρίση του 2008. Η ένταση των κατασκευών σε μια οικονομία, είναι άμεσα συνδεδεμένη με τον βαθμό ανάπτυξης και επηρεάζει παράλληλα διάφορους ζωτικούς, για μια οικονομία τομείς, όπως της απασχόλησης, της βιομηχανίας, του εμπορίου, κ.λ.π (Παύλου & Μανιάτης, 2015). Δεδομένου του πολυσύνθετου περιβάλλοντος που δραστηριοποιούνται οι ελληνικές επιχειρήσεις του κλάδου, η μελέτη των εκθέσεων ελέγχων επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προσδώσει σημαντικά ευρήματα για το αν τα ΔΠΧΑ έχουν επιδράσει θετικά στην καλύτερη πληροφόρηση του επενδυτικού και όχι μόνο κοινού.

Οι υπό μελέτη επιχειρήσεις προκύπτουν από το Χρηματιστήριο Αθηνών και τα κριτήρια ένταξής τους στον συγκεκριμένο κλάδο. Οι εκθέσεις ελέγχου θα αντληθούν από τις ετήσιες δημοσιευμένες καταστάσεις των επιχειρήσεων, από το αρχείο του Χρηματιστηρίου Αθηνών (Χρηματιστήριο Αθηνών, 2016). Οι εταιρείες που

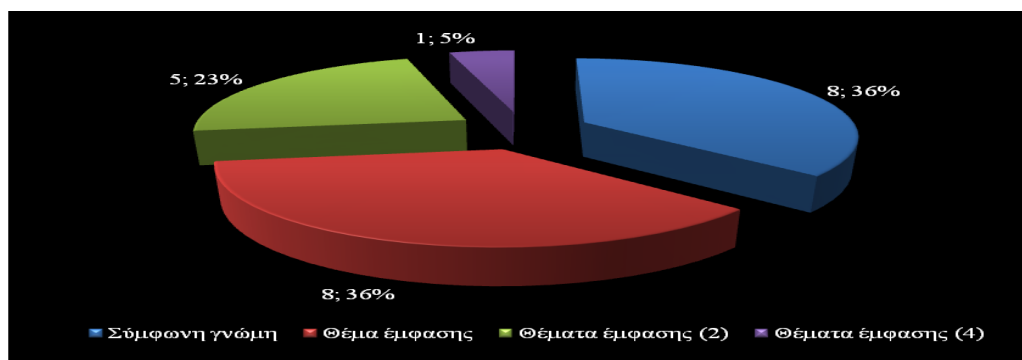
διαμορφώνουν το δείγμα της έρευνας και εντάσσονται στον κλάδο των κατασκευών και υλικών κατασκευών είναι:



## 6.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

### 6.3.1 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΝΑ ΕΤΟΣ

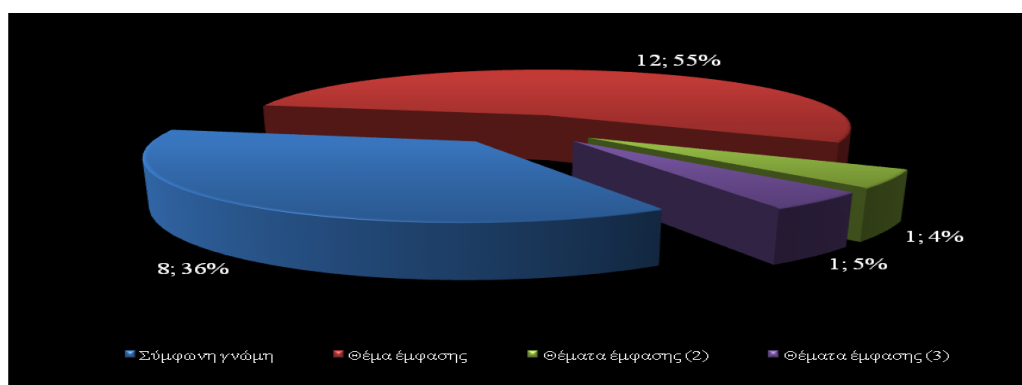
Όπως φαίνεται από το παρακάτω γράφημα το 2005 οκτώ από τις είκοσι δύο εκθέσεις ελέγχου ήταν με σύμφωνη γνώμη, όσες ήταν και οι εκθέσεις με ένα θέμα έμφασης, αποτελώντας από 36% του δείγματος η κάθε μία από τις δύο παραπάνω κατηγορίες. Επίσης, σε πέντε εκθέσεις εκφράστηκαν δύο θέματα έμφασης και σε μια έκθεση τέσσερα θέματα έμφασης αντίστοιχα.



Γράφημα 3: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2005

Τα θέματα έμφασης κατά κύριο λόγο (σε 11 περιπτώσεις) αναφέρονται σε επισήμανση για την μη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε μια ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις, είτε αφορούν την μητρική εταιρεία είτε κάποια εκ των θυγατρικών της. Σε δύο περιπτώσεις επισημαίνεται ο κίνδυνος ρευστότητας που αντιμετωπίζουν οι εταιρείες, ενώ και στις δύο περιπτώσεις στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι οι συγκεκριμένες εταιρείες έχουν δρομολογήσει τις απαραίτητες ενέργειες για την αντιμετώπιση του κινδύνου. Επίσης σε δύο περιπτώσεις αναφορά γίνεται στο γεγονός ότι από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις συνταχθείσες οικονομικές καταστάσεις, έχουν προκύψει διαφορές (μειώσεις) στα ίδια κεφάλαια των ελεγχόμενων εταιρειών, εξαιτίας πρόσθετων προσαρμογών. Σε μια περίπτωση αναφέρεται ότι η μητρική εταιρεία είναι σε δικαστική διένεξη και από αγωγή που έχει γίνει εναντίον της (στην οποία έχει ασκηθεί έφεση, χωρίς να είναι εφικτή η πρόβλεψη της τελικής έκβασης), διεκδικούν από αυτή περίπου 1 εκ. ευρώ για αποζημίωση θυμάτων τροχαίου ατυχήματος. Για μια εταιρεία (ΜΗΧΑΝΙΚΗ) αναφέρεται ότι τα ίδια κεφάλαια τριών θυγατρικών της είναι μικρότερα του ήμισυ του μετοχικού κεφαλαίου. Στη περίπτωση της εταιρείας ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ μεταξύ άλλων θεμάτων έμφασης, αναφέρεται ότι από τον λογαριασμό των ταμειακών διαθεσίμων του υποκαταστήματός της στην Βουλγαρία αναλήφθηκε κονδύλι από διευθυντικά στελέχη για πληρωμή δαπανών σχετικών με εκτελούμενα έργα επί αποδόσει λογαριασμού. Τέλος, μια έκθεση ελέγχου εκφράζει θέμα έμφασης για τη μη διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

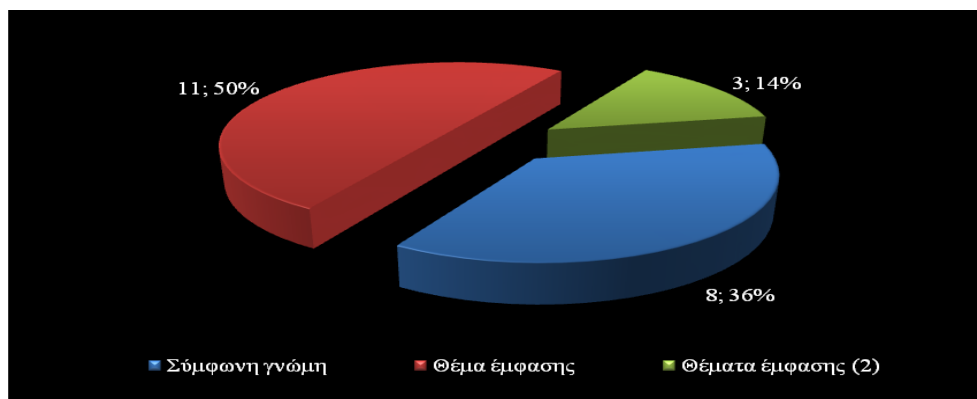
Το 2006 οκτώ παραμένουν οι εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, ενώ στις υπόλοιπες εκφράζεται θέμα ή θέματα έμφασης. Στο 55% από αυτές υπάρχει έκφραση γνώμης στις οποίες χωρίς να διατυπώνεται επιφύλαξη, δίνεται έμφαση σε συγκεκριμένα θέματα.



Γράφημα 4: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2006

Σχεδόν σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου το 2006 όταν ο τύπος είναι με θέμα ή θέματα έμφασης γίνεται αναφορά σε ανέλεγκτες χρήσεις (που κυμαίνονται από μια έως οκτώ) είτε της εταιρείας είτε θυγατρικών της. Το θέμα έμφασης αφορά το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο πραγματοποίησης του φορολογικού ελέγχου και του γεγονότος ότι δεν είναι δυνατό να προβλεφθεί σχετικό ποσό στις οικονομικές καταστάσεις γι' αυτό το θέμα. Σε μια μόνο εταιρεία, την ΚΥΡΙΑΚΙΔΗΣ Η., έχει σχηματιστεί πρόβλεψη γι' αυτό το λόγο ύψους περίπου 300 χιλιάδων ευρώ. Για την εταιρεία ΕΛΛΑΚΤΩΡ εκτός από το θέμα έμφασης για ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις υπάρχει δεύτερο θέμα έμφασης για τον όμιλο στις απαιτήσεις του οποίου περιλαμβάνεται ποσό ευρώ 35,7 εκατ. περίπου, που αφορά την αναλογία του Ομίλου σε απαιτήσεις δύο Κοινοπραξιών, η είσπραξη των οποίων είναι σε καθυστέρηση καθόσον το εργολαβικό αντάλλαγμα των νέων και πρόσθετων εργασιών τελεί υπό την έγκριση του Κυρίου του Έργου. Ενώ στην εταιρεία ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ εκφράζεται θέμα έμφασης για καθυστερούμενες απαιτήσεις ύψους 20 χιλιάδων ευρώ που αφορούν αναλογία αντίστοιχων απαιτήσεων δυο κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχει θυγατρική εταιρεία του Ομίλου με αντικείμενο την εκτέλεση ενός τεχνικού έργου. Για τις απαιτήσεις αυτές που αφορούν το πρόσθετο υπερσυμβατικό αντικείμενο του έργου δεν έχει γίνει πρόβλεψη, γιατί η Διοίκηση εκτιμά ότι, κατόπιν της εισηγήσεως της επιτροπής προσωρινής παραλαβής για την εκτίμηση του συνόλου των εκτελεσθέντων έργων, με ημερομηνία 21.12.2006 και την γνώμη όλων των υπευθύνων του έργου, οι Κοινοπραξίες θα καταλήξουν σε φιλικό διακανονισμό με τον κύριο του έργου και οι προαναφερόμενες απαιτήσεις θα εισπραχθούν στο σύνολο τους. Επίσης, στην ίδια εταιρεία θέμα έμφασης εκφράζεται και για τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων κατά 1.664 χιλ. ευρώ και αντίστοιχα μείωση των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά 2.402 χιλ. ευρώ, ως αποτέλεσμα της αναμόρφωσης και λογιστικής τακτοποίησης αποτελεσματικών λογαριασμών της χρήσεως 2004 σε θυγατρική εταιρεία του Ομίλου.

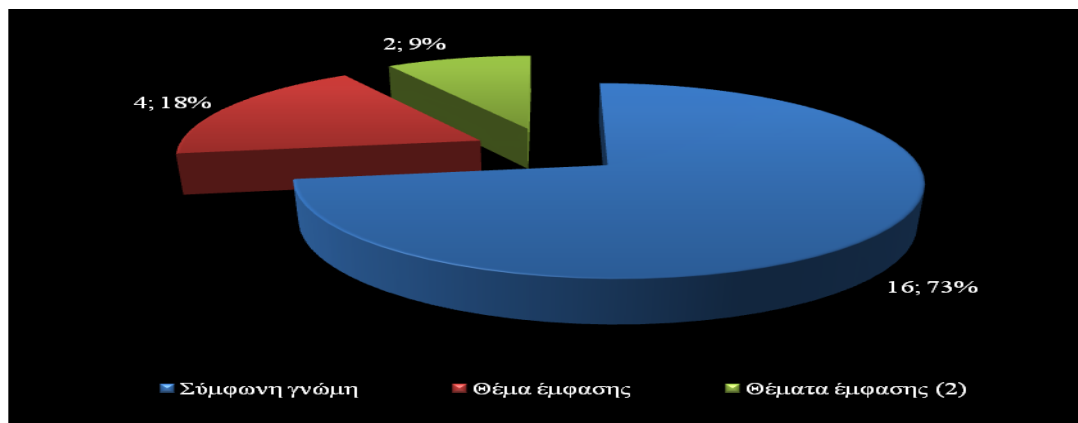
Το 2007 το 36% των εκθέσεων ελέγχου στις κατασκευαστικές εταιρείες ήταν με σύμφωνη γνώμη ενώ στο 50% εκφράστηκε θέμα έμφασης και το 14% δύο θέματα έμφασης.



Γράφημα 5: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2007

Σχεδόν σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου που εκφράστηκε θέμα έμφασης γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών δεν έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές με συνέπεια να μην είναι εφικτός ο προσδιορισμός των επιπτώσεων κατά την πραγματοποίηση των ελέγχων. Εκτός από αυτή την επισήμανση των ορκωτών ελεγκτών, αναφορά γίνεται σε μια περίπτωση για την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών ύψους 1,5 εκ. ευρώ από την εταιρεία ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗ γεγονός που ενδεχομένως υποδηλώνει ύπαρξη αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα της εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Σε άλλη περίπτωση το θέμα έμφασης αφορά λάθος στην κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου (όπου προκαταβολή σε προμηθευτή ύψους 16.784,00€ είχε εμφανιστεί στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία), λάθος όμως που διορθώθηκε από την εταιρεία και επισημαίνεται από τον ελεγκτή. Για την εταιρεία ΕΔΡΑΣΗ ΨΑΛΛΙΔΑΣ Χ. το ένα από τα δύο θέματα έμφασης αναφέρει ότι η μη διανομή μερίσματος υπόκειται στην έγκριση του 70% του συνόλου των μετοχών της εταιρείας. Ένα ακόμα θέμα έμφασης επισημαίνει τη διαφορά που υπήρξε στην λογιστική εκτίμηση των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις μεταξύ της διοίκησης και του ελεγκτή, καθώς και σε κινδύνους επιτοκίου και ταμειακών ροών λόγω της χρηματοοικονομικής διάρθρωσης του ομίλου.



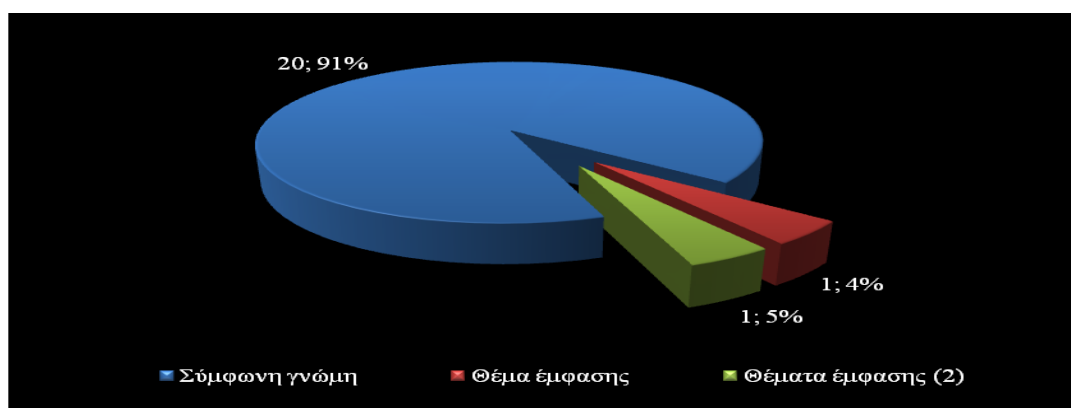


Γράφημα 6: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2008

Όπως φαίνεται και από το παραπάνω γράφημα, το 2008 από τις 22 εκθέσεις ελέγχου οι 16 ήταν με σύμφωνη γνώμη, οι τέσσερις με ένα θέμα έμφασης και οι δύο με δύο θέματα έμφασης. Τρία από τα οκτώ θέματα έμφασης αναφέρονται σε ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις. Μια έκθεση ελέγχου από αυτές είναι της ΑΕΓΕΚ ΑΕ, στην οποία επίσης εκφράζεται θέμα έμφασης σχετικά με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας τα οποία είχαν καταστεί μικρότερα από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου, όπου με βάση το άρθρο 47 του Νόμου 2190/1920, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να συγκαλέσει γενική συνέλευση για τη λύση της εταιρείας ή την υιοθέτηση άλλου μέτρου<sup>7</sup>. Άλλο θέμα έμφασης αφορούσε επιχείρηση με αυξημένο κίνδυνο ρευστότητας, επισημαίνοντας ότι η συνέχιση της αποτελεσματικής διαχείρισης του συγκεκριμένου κινδύνου ήταν καθοριστικής σημασίας παράγοντας για τη διατήρηση της απρόσκοπτης λειτουργίας της στο μέλλον. Σε άλλη περίπτωση το 2008 έκθεση ελέγχου με θέμα έμφασης αναφέρει ότι υπάρχουν κίνδυνοι επιτοκίου και ταμειακών ροών εξαιτίας της χρηματοοικονομικής διάρθρωσης του ομίλου. Τέλος στην περίπτωση της ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗΣ το θέμα έμφασης αφορά την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών που ενώ ήταν σημαντικά περιορισμένα από την προηγούμενη διαχειριστική χρήση, την οδήγησαν στην κατηγορία επιτήρησης του Χρηματιστηρίου, ενώ επισημαίνονται τα μέτρα για την άντληση χρηματοδότησης που έχουν ληφθεί από την επιχείρηση για τη συνέχιση της δραστηριότητάς της, αλλά το γεγονός ότι η εταιρεία για αρκετές χρήσεις είχε αρνητικά αποτελέσματα, χωρίς την ύπαρξη νέων συμβάσεων έργου.

<sup>7</sup>Νόμος 2190, (ΦΕΚ Α' 37/30-03-1963), Περί Ανωνύμων Εταιρειών, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>

Το 2009 οι εκθέσεις των ανεξάρτητων ορκωτών ελεγκτών των εταιρειών του κατασκευαστικού κλάδου ήταν κατά κύριο λόγο με σύμφωνη γνώμη, ενώ υπήρξαν μόνο δύο εκθέσεις που ενώ δεν διατυπώθηκαν επιφυλάξεις, αναφέρθηκαν θέματα έμφασης. Πιο συγκεκριμένα, η μία εκ των δύο εταιρειών είναι η ΑΤΤΙ-ΚΑΤ (Όμιλος & Εταιρεία) όπου το θέμα έμφασης αφορούσε τον αυξημένο κίνδυνο ρευστότητας που υπήρχε κατά την διάρκεια της κλειόμενης χρήσης γεγονός που προερχόταν από αρνητικό κεφάλαιο κίνησης και πραγματοποίησης υψηλών ζημιολόγων αποτελεσμάτων από την λειτουργική δραστηριότητα ποσού ευρώ 29,09 εκ. (ο Όμιλος) και ευρώ 30,44 εκ. (η Εταιρεία) και την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων συνολικού ποσού ευρώ 26,32 εκ. (Όμιλος και Εταιρεία). Εν συνεχεία του συγκεκριμένου θέματος έμφασης, επισημάνθηκε η θέση ότι η συνέχιση της αποτελεσματικής διαχείρισης του κινδύνου ρευστότητας κρίθηκε ως καθοριστικής σημασίας παράγοντας για τη διατήρηση της απρόσκοπτης λειτουργίας του Ομίλου και της Εταιρείας για έτη που ακολούθησαν. Η άλλη εταιρεία που αναφέρθηκε θέμα έμφασης είναι η ΕΔΡΑΣΗ ΨΑΛΛΙΔΑΣ Χ. (Εταιρεία, Όμιλος), όπου και αυτή αντιμετώπιζε εξίσου κατά την διάρκεια της κλειόμενης χρήσης αυξημένο κίνδυνο ρευστότητας λόγω του γεγονότος α) ότι το κεφάλαιο κίνησής τους είχε καταστεί αρνητικό και ανερχόταν σε € (81.729) και € (69.720) αντίστοιχα, β) της ύπαρξης ληξιπρόθεσμων οφειλών, γ) της ύπαρξης περιορισμένων εγκεκριμένων αχρησιμοποίητων τραπεζικών πιστώσεων και δ) της μη τήρησης των τιμών χρηματοοικονομικών δεικτών εντός προκαθορισμένων ορίων από ληφθέντα ομολογιακά δάνεια. Σημαντικό είναι ότι και σε αυτή την περίπτωση επισημαίνεται ότι είναι επιτακτική η συνέχιση αποτελεσματικής διαχείρισης του κινδύνου ρευστότητας για τη διατήρηση της απρόσκοπτης λειτουργίας και της Εταιρείας και του Ομίλου συνολικά.

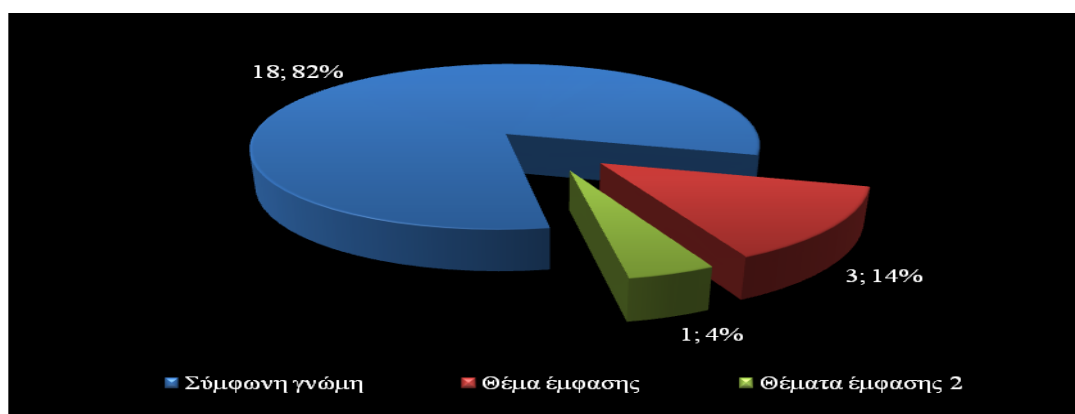


Γράφημα 7: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2009

Το 2010 τα είδη γνώμης των εκθέσεων ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών του κατασκευαστικού κλάδου, ήταν δέκα οκτώ με σύμφωνη γνώμη και τέσσερις με θέμα ή θέματα έμφασης. Όλα αναφέρονται σε αυξημένο κίνδυνο ρευστότητας που αντιμετωπίζουν οι τέσσερις σχετικές εταιρείες ή οι όμιλοί τους. Ο αυξημένος κίνδυνος ρευστότητας ανά περίπτωση απορρέει από:

- Υψηλά ζημιογόνα αποτελέσματα από τη λειτουργική δραστηριότητα
- Την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Αρνητικά ίδια κεφάλαια

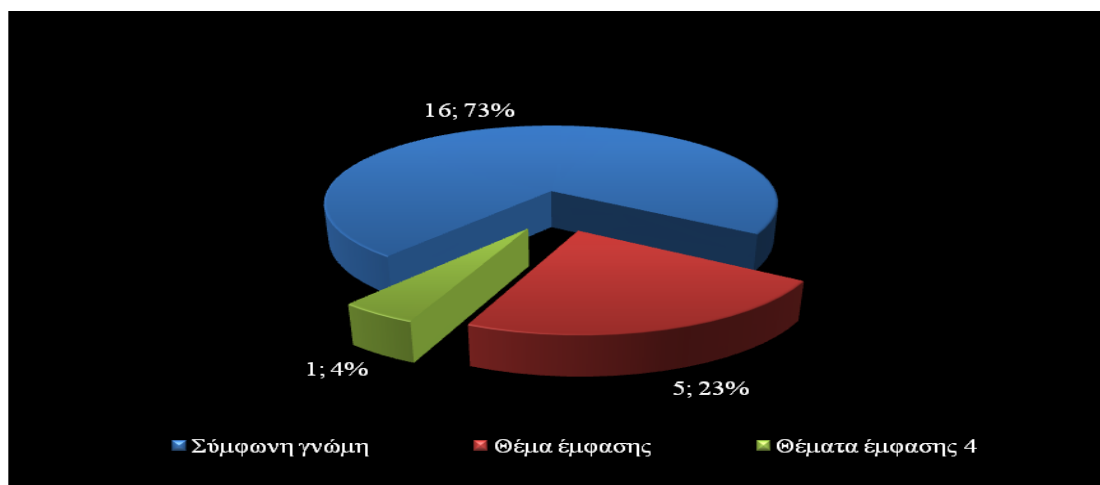
Σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται η ανάγκη συνέχισης της προσπάθειας για την ενίσχυση της ρευστότητας ώστε να αποφευχθεί η αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητας των εταιρειών και του ομίλου.



Γράφημα 8: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2010

Για το 2011 στις εκθέσεις ελέγχου περιλαμβάνονται δέκα έξι με σύμφωνη γνώμη εκ των οποίων σε μια αναφέρεται άλλο θέμα, σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και από άλλο ελεγκτή ο οποίος εξέφρασε την ίδια γνώμη. Οι υπόλοιπες εκθέσεις ελέγχου χωρίς να εκφράζουν επιφυλάξεις αναφέρονται σε θέματα έμφασης. Ένα από αυτά αφορά την αβεβαιότητα για τη δυνατότητα μελλοντικού συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων που περιλαμβάνεται στο λογαριασμό «προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις» για την οποία έχει υποβληθεί ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών και αφορά την εταιρεία ΓΕΚ ΤΕΡΝΑ. Οι υπόλοιπες περιπτώσεις σε συνέχεια της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης αναφέρονται σε θέματα ρευστότητας που αντιμετωπίζουν οι συγκεκριμένες εταιρείες, στις οποίες προστέθηκε ακόμα μια τη χρήση του 2011. Σε όλες τις περιπτώσεις επισημαίνεται η

ανάγκη ενίσχυσης της ρευστότητας για την απρόσκοπτη συνέχιση της δραστηριότητας. Στην περίπτωση της εταιρείας ΑΤΤΙ-ΚΑΤ, πέρα από τις επισημάνσεις για τον κίνδυνο ρευστότητας που αντιμετωπίζει η εταιρεία (από ληξιπρόθεσμες οφειλές και αρνητικά αποτελέσματα λειτουργικής δραστηριότητας) και για απαιτήσεις που εκτιμώνται ως επισφαλούς είσπραξης, αναφέρεται το γεγονός ότι η εταιρεία είχε υπαχθεί στη διαδικασία συνδιαλλαγής του άρθρου 99 του Νόμου 3588/2007<sup>8</sup>, δηλαδή στη διαδικασία εξυγίανσης.

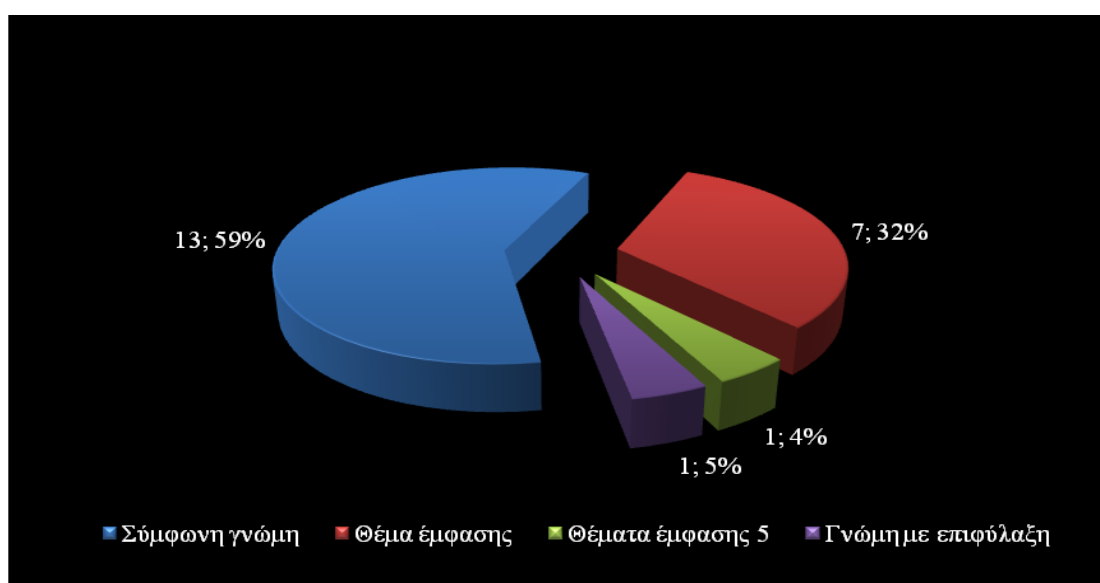


Γράφημα 9: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2011

Το 2012 υπήρξαν δέκα τρεις εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, οκτώ εκθέσεις με θέματα έμφασης, αλλά μια, όπου διατυπώνεται γνώμη με επιφύλαξη. Τα θέματα έμφασης επίσης κατά κύριο λόγο αναφέρονται σε προβλήματα ρευστότητας που αντιμετωπίζουν οι σχετικές εταιρείες. Ειδικότερα στην περίπτωση της ΒΙΟΣΩΛ το θέμα έμφασης αναφέρεται τις υψηλές συσσωρευμένες ζημιές που έχουν διαμορφώσει αρνητικά ίδια κεφάλαια και συνέτρεξε η περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 47 και 48 του Νόμου 2190/1920. Στην περίπτωση της εταιρείας ΑΚΡΙΤΑΣ το θέμα έμφασης επισημαίνει ότι ο δείκτης EBITDA ήταν αρνητικός (3.436 χιλ. €) και σε συνδυασμό με την χρηματοοικονομική διάρθρωση του ομίλου αλλά και τις γενικότερες δυσμενείς συνθήκες στην οικονομία και τον κλάδο, υπάρχει η πιθανότητα ύπαρξης ουσιώδους αβεβαιότητας για την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει την δραστηριότητά της. Στις εκθέσεις ελέγχου επισημαίνεται ο κίνδυνος ρευστότητας και η ανάγκη για έγκαιρη και αποτελεσματική διαχείρισή του από τις διοικήσεις και των εταιρειών ΒΙΟΤΕΡ, ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ και ΜΗΧΑΝΙΚΗ. Όσον

<sup>8</sup>Νόμος 3588, (ΦΕΚ Α' 153/10-7-2007), Πτωχευτικός Κώδικας, ανακτήθηκε από <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=78D4B1DF94FD674.1D031AEA53&version=2015/08/14>

αφορά την έκθεση ελέγχου της ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΗΣ, εκφράζεται θέμα έμφασης για το γεγονός της έλλειψης προοπτικής κύκλου εργασιών από την κύρια δραστηριότητα της εταιρείας, αλλά και για τα ζημιογόνα ενοποιημένα αποτελέσματα της εταιρείας, την ύπαρξη ληξιπρόθεσμων φορολογικών και λοιπών υποχρεώσεων, την καθυστέρηση ρευστοποίησης απαιτήσεων από το ελληνικό και ρουμανικό Δημόσιο, καθώς και στη διαδικασία αναδιάρθρωσης τμήματος του υφιστάμενου δανεισμού που αναμενόταν να ολοκληρωθεί στην επόμενη χρήση, ενώ άλλο τμήμα έχει καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό. Τέλος, όσον αφορά την εν λόγω εταιρεία εκφράζεται αβεβαιότητα για την δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας.



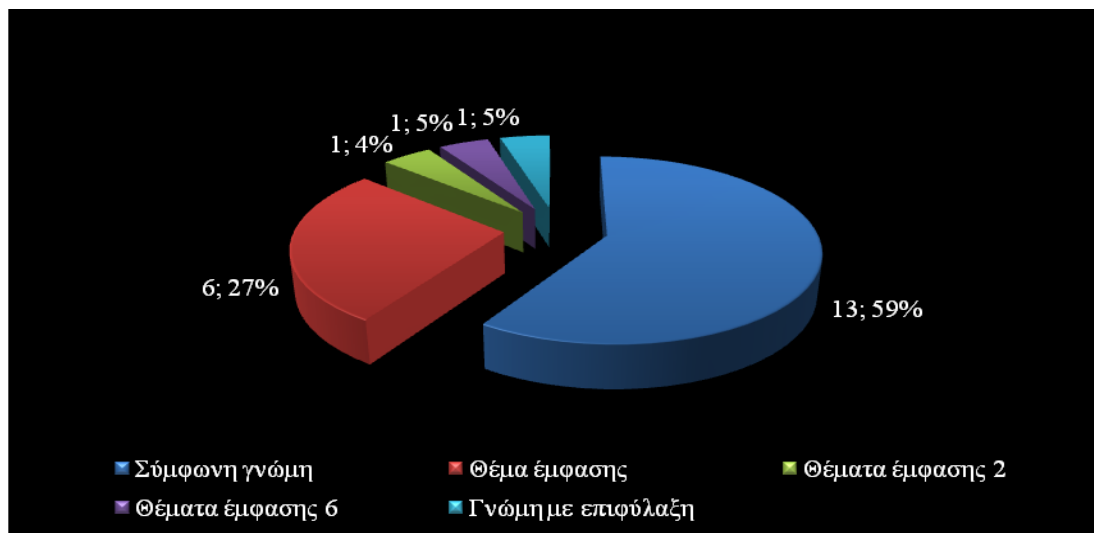
Γράφημα 10: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2012

Στην περίπτωση της εταιρείας Έδραση Ψαλίδας Χ. η έκθεση ελέγχου είναι με γνώμη με επιφύλαξη σχετικά με την οποία αναφέρονται:

- Αδυναμία συγκέντρωσης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την ιδιοχρησιμοποίηση ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και των επενδύσεων σε ακίνητα, για τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού αυτών και της ενδεχόμενης απομείωσης των υπολοίπων των σχετικών λογαριασμών.
- Αδυναμία συγκέντρωσης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το ανακτήσιμο ποσό των μη κυκλοφορούντων στοιχείων που προορίζονται για πώληση.

- ο Αδυναμία συγκέντρωσης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την αποτίμηση εταιρικών αποθεμάτων ποσού 14.816€ με συνέπεια την αδυναμία προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού αυτών καθώς και της ενδεχόμενης απομείωσης του σχετικού υπολοίπου του αντίστοιχων λογαριασμών της εταιρικής και ενοποιημένης κατάστασης οικολογικής θέσης.

Το 2013 οι εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, όπως φαίνεται από το γράφημα που ακολουθεί, ήταν 13, με θέματα έμφασης έξι εκθέσεις ενώ υπάρχει και μια με γνώμη με επιφύλαξη. Στις εκθέσεις με θέματα έμφασης η πλειοψηφία αναφέρεται σε θέματα ρευστότητας των εταιρειών που έχουν επιφέρει μικρότερα ή πιο σοβαρά προβλήματα στις εταιρείες. Έτσι αναφορά γίνεται στην ύπαρξη ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, σε αρνητικά κεφάλαια κίνησης, αρνητικά λειτουργικά αποτελέσματα, αρνητικά ίδια κεφάλαια.

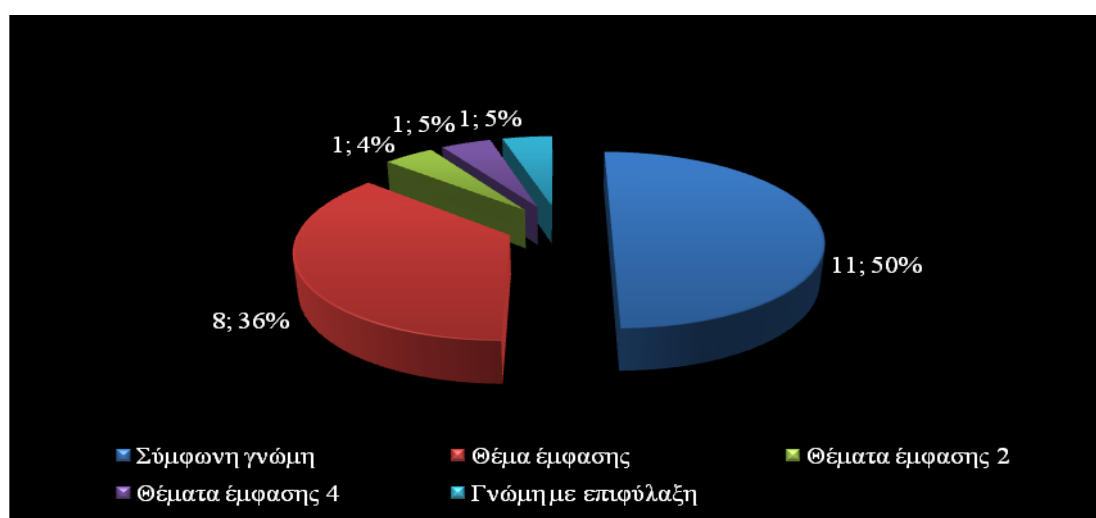


Γράφημα 11: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2013

Για την εταιρεία ΑΕΓΕΚ Κατασκευαστική ΑΕ τα θέματα έμφασης εκτός από τα αρνητικά ίδια κεφάλαια και ύπαρξη των προϋποθέσεων για εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Νόμου 2190/1920, γίνεται αναφορά στις αιτίες κατάταξης της εταιρείας ως θυγατρικής και στον τρόπο ενοποίησης ενώ αναφέρεται ότι λόγω ασάφειας των ΔΠΧΑ ζητήθηκε και αναμένεται σχετική γνωμοδότηση από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Στην γνώμη με επιφύλαξη, η οποία εκφράστηκε για την εταιρεία Έδραση Ψαλίδας, αναφέρεται παρέκκλιση από τις λογιστικές αρχές που προβλέπονται από τα ΔΠΧΑ, για την μη αναγνώριση απομείωση αξίας ιδιοχρησιμοποιούμενων ενσώματων παγίων και ακίνητης

περιουσίας με αποτέλεσμα τα στοιχεία αυτά να εμφανίζονται αυξημένα στις οικονομικές καταστάσεις με ισόποση αύξηση των κεφαλαίων της εταιρείας. Επίσης η επιφύλαξη αφορά και την αδυναμία συγκέντρωσης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση, ενώ παρέκκλιση από τις λογιστικές αρχές των ΔΛΧΑ υπάρχει και στην περίπτωση των αποθεμάτων της εταιρείας, για τα οποία δεν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη απαξίωσης.

Για το 2014 τα 50% των εκθέσεων ελέγχου είναι με σύμφωνη γνώμη, ενώ στις υπόλοιπες εκφράζονται θέματα έμφασης και σε μια γνώμη με επιφύλαξη. Για άλλη μια χρονιά τα θέματα έμφασης επικεντρώνονται σε προβλήματα ρευστότητας των εταιρειών με σημαντικές επιδράσεις στην λειτουργία τους.

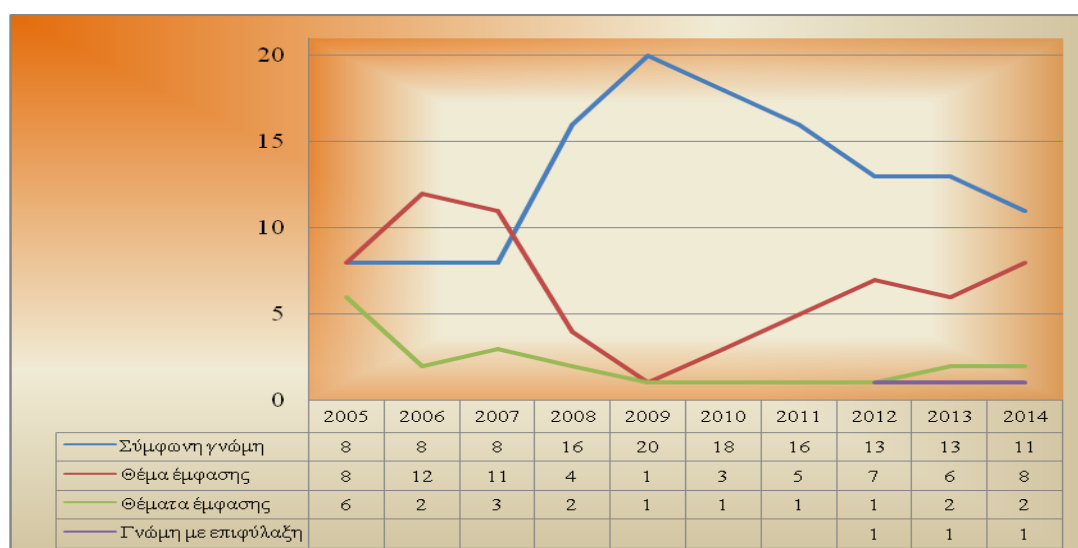


Γράφημα 12: Είδη Γνώμης Ελέγχου 2014

Τα θέματα έμφασης για το 2014 αναφέρονται σε αμφιβολίες για την δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας που κατά περίπτωση, πηγάζει από έλλειψη κύκλου εργασιών και παράλληλα αρνητικές ταμειακές ροές, αρνητικό κεφάλαιο κίνησης, εξαιρετική δυσκολία ανταπόκρισης σε τραπεζικές υποχρεώσεις, αρνητικά ίδια κεφάλαια. Σε κάποιες περιπτώσεις για την διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας και τη συνέχιση της δραστηριότητας γίνεται αναφορά για αναδιαπραγματεύσεις των όρων των δανειακών συμβάσεων των εταιρειών με τραπεζικά ιδρύματα, αλλά και την προσπάθεια μιας εταιρείας να υπαχθεί στις διατάξεις του πτωχευτικού κώδικα για την εξυγίανση της. Η γνώμη με επιφύλαξη αφορά πάλι την εταιρεία Έδραση Ψαλίδας και αναφέρεται στους ίδιους λόγους με αυτούς της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή σε παρεκκλίσεις από τις λογιστικές αρχές των ΔΠΧΑ και την αδυναμία συγκέντρωσης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων.

### 6.3.2 ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΓΝΩΜΗΣ

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζονται συγκεντρωτικά τα είδη γνώμης των ανεξάρτητων ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών του κατασκευαστικού κλάδου από το 2005 έως το 2014. Όπως φαίνεται και από το γράφημα 13 την συγκεκριμένη δεκαετία τα είδη γνώμης που εκφράστηκαν ήταν όλες με σύμφωνη γνώμη και θέματα έμφασης, ενώ τα τρία τελευταία έτη για μια εταιρεία εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη. Τα πρώτα έτη της εξεταζόμενης περιόδου οι εκθέσεις με σύμφωνη γνώμη υστερούσαν από αυτές με θέματα έμφασης και συγκεκριμένα το 2005 έως και το 2007 οι εκθέσεις με σύμφωνη γνώμη ήταν 8, ενώ με θέματα έμφασης ήταν 14. Το 2008 και ειδικά το 2009 σχεδόν όλες οι εκθέσεις ήταν με σύμφωνη γνώμη, ενώ έκτοτε το συγκεκριμένο είδος γνώμης φθίνει με παράλληλη αύξηση των εκθέσεων με έμφαση γνώμης και την ύπαρξη γνώμης με επιφύλαξη από το 2012 και μετά.



Γράφημα 13: Γνώμες εκθέσεων ελέγχου στον κατασκευαστικό κλάδο 2005-2014

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των εκθέσεων ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων του κατασκευαστικού κλάδου, οι εταιρείες είναι σύμφωνες (πλην μιας) με τις λογιστικές αρχές των ΔΠΧΑ και δεν παρουσιάζουν παρεκκλίσεις από αυτές ή γενικότερα την ισχύουσα νομοθεσία. Έτσι και στις περιπτώσεις που εκφράζεται θέμα έμφασης αναφέρεται ότι η επισήμανση των κατά περίπτωση θεμάτων δεν συνεπάγεται την ύπαρξη επιφύλαξης ή αμφιβολιών για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο ρόλος των οικονομικών καταστάσεων στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό πεδίο είναι υψίστης σημασίας για την ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων και των αγορών αλλά και την προώθηση της αποτελεσματικότητας και της ανάπτυξης. Τα ΔΠΧΑ έχοντας ως γνώμονα την ενίσχυση της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της οικονομικής αποτελεσματικότητας επιδιώκουν τη θέσπιση ενός κοινού πλαισίου αναφοράς των επιχειρήσεων διεθνώς, ώστε να επιτυγχάνεται έγκυρη και αξιόπιστη πληροφόρηση προς όλους τους ενδιαφερόμενους. Παράλληλα τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου αποσκοπούν στη βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης που έχουν οι χρήστες στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού εκδίδονται και δημοσιεύονται οι εκθέσεις ελέγχου των ανεξάρτητων ελεγκτών, εκφράζοντας γνώμη για το αν οι καταρτισθείσες οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, έπειτα από τη διενέργεια ελέγχων σύμφωνα με προκαθορισμένα πρότυπα, αρχές και κανόνες.

Το έργο των εξωτερικών ελεγκτών ξεκινά από τον σχεδιασμό του ελέγχου και την ανάκτηση επαρκών τεκμηρίων και καταλήγει στη διαμόρφωση γνώμης εξετάζοντας αν στις οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται επαρκώς οι λογιστικές πολιτικές ή μεταβολές σε αυτές, αν οι εφαρμοζόμενες λογιστικές είναι συνεπείς με το ισχύον χρηματοοικονομικό πλαίσιο αναφοράς καθώς και αν οι λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης είναι λογικές. Επίσης εξετάζεται αν στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές πληροφορίες και επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε οι ενδιαφερόμενοι να είναι σε θέση να διαμορφώσουν μια σαφή άποψη για την χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και να μπορέσουν να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις. Οι εκθέσεις ελέγχου μπορεί να είναι με σύμφωνη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων ή να εκφράζουν διαφοροποιημένη γνώμη. Διαφοροποιημένη γνώμη διατυπώνεται όταν δεν έχουν ανακτηθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια από τον έλεγχο (γνώμη με επιφύλαξη), όταν υπάρχουν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια αλλά συμπεραίνεται ότι υπάρχουν ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις σφάλματα (αρνητική γνώμη) και όταν δεν είναι δυνατό να εκφραστεί γνώμη γιατί δεν έχουν ανακτηθεί κατάλληλα και

επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια αλλά υπάρχουν αβεβαιότητες για το αν υπάρχουν σφάλματα ή όχι (αδυναμία έκφρασης γνώμης). Τέλος στην περίπτωση που κρίνεται απαραίτητο από τον ελεγκτή παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις εκθέσεις ελέγχου, για θέματα που ενώ παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής ή είναι θέματα θεμελιώδους σημασίας για τη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

Από το 2005 και μετά οι εισηγμένες εταιρείες στην Ελλάδα υποχρεωτικά τηρούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, παρέχοντας με αυτό τον τρόπο πιο ομοιόμορφη πληροφόρηση σε διεθνές επίπεδο αλλά και καλύτερη πληροφόρηση, δεδομένης της έμφασης που δίνεται από τα ΔΠΧΑ στην εκτενέστερη και ποιοτικότερη πληροφόρηση. Λαμβάνοντας υπόψη τη μεγάλη σημασία που έχει η αξιόπιστη πληροφόρηση που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η μελέτη του βαθμού αξιοπιστίας υπό το πρίσμα των πορισμάτων ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντική. Έτσι από την μελέτη των πορισμάτων των εξωτερικών ελέγχων, διαπιστώθηκε όχι μόνο ο βαθμός συμμόρφωσης των επιχειρήσεων του κατασκευαστικού κλάδου στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ αλλά και σημεία που παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την λειτουργία των επιχειρήσεων.

Η έρευνα δείχνει μεγάλο βαθμό συμμόρφωσης των επιχειρήσεων του κλάδου στις απαιτήσεις που θέτονται από τα ΔΠΧΑ. Πιο συγκεκριμένα από τις είκοσι δύο εξεταζόμενες εταιρείες του κλάδου καθ' όλη την χρονική περίοδο διαπιστώθηκε, σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, ότι δεν παρουσιάζουν ασάφειες ή παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ, πλην μιας εταιρείας όπου για την τελευταία τριετία εκφράστηκε γνώμη με επιφύλαξη. Έως και το 2009 οι εκθέσεις ελέγχου ήταν με σύμφωνη γνώμη ή με θέματα έμφασης, τα οποία κατά κύριο λόγο γνωστοποιούσαν το γεγονός ότι δεν είχαν διενεργηθεί έλεγχοι από τις φορολογικές αρχές και ότι τα αποτελέσματα από αυτούς τους ελέγχους δεν ήταν εφικτό να προσδιοριστούν. Όμως και μετά το 2009, παρά το γεγονός ότι αυξάνουν και αλλάζουν περιεχόμενο τα θέματα έμφασης, τα πορίσματα του εξωτερικού ελέγχου είναι με σύμφωνη γνώμη, χωρίς τη διατύπωση επιφυλάξεων, εκτός από μια εταιρεία όπως προαναφέρθηκε, ή την διαπίστωση σφαλμάτων. Έτσι η διενεργηθείσα έρευνα δείχνει υψηλό βαθμό συμμόρφωσης των επιχειρήσεων του κατασκευαστικού κλάδου στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ,

καταδεικνύοντας ότι η παρεχόμενη πληροφόρηση από τις δημοσιευθείσες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αξιόπιστη πληροφόρηση και παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εταιρειών εύλογα.

Παράλληλα από τα θέματα έμφασης που διατυπώνονται από το 2009 και μετά διακρίνεται σαφώς ότι ο κλάδος βιώνει ιδιαίτερα σημαντικά προβλήματα, που απορρέουν από τη γενικότερη δυσμενή οικονομική συγκυρία και την οικονομική κρίση. Το 2014 στις μισές από τις εταιρείες εκφράζονται θέματα έμφασης σχετικά με την αβεβαιότητα συνέχισης της δραστηριότητάς τους, εξαιτίας αρνητικών αποτελεσμάτων επί σειρά ετών και σε δυσχέρειες εξυπηρέτησης βραχυπρόθεσμων και κατ' επέκταση και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων. Σε μια μόνο περίπτωση παρουσιάζεται απόκλιση από τις λογιστικές αρχές που θέτουν τα ΔΠΧΑ, κυρίως όσον αφορά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζουν και το ύψος των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας. Συμπερασματικά θα μπορούσε να ειπωθεί πως εκτός από τον έλεγχο συμμόρφωσης των εταιρειών με τα ΔΠΧΑ, οι εκθέσεις ελέγχου αποκαλύπτουν σημαντικά ευρήματα για τις εταιρείες, γεγονός ιδιαίτερα σημαντικό. Έτσι είναι φανερό πως ο ρόλος των εξωτερικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί μόνο ένα μέσο ελέγχου αλλά μια σημαντική πηγή άντλησης ουσιωδών πληροφοριών, οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά και κατανοητά, παρέχοντας μια ξεκάθαρη εικόνα για την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων συνοψίζοντας θέματα που χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής.

## Πηγές-Βιβλιογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

AICPA, 2013. *Generally Accepted Auditing Standards*, New York: AICPA.

AICPA, 2016. *American Institute of Certified Public Accountants*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat:  
<http://www.aicpa.org/about/missionandhistory/pages/history%20of%20the%20aicpa.aspx>  
[Πρόσβαση 25 Σεπτέμβριος 2016].

Atrill, P. & McLaney, E., 2006. *Accounting and Finance for Non-Specialists*. 5th  
επιμ. Harlow: Prentice Hall.

Ball, R., 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for  
investors. *Accounting and Business Research, International Accounting Policy  
Forum*, pp. 5-27.

Elliott, B. & Elliott, J., 2011. *Financial Accounting and Reporting*. Fourteenth επιμ.  
Harlow: Pearson Education Limited.

IAS 1, 2015. *Deloitte*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>  
[Πρόσβαση 5 Σεπτέμβριος 2016].

IAS 7, 2015. *Deloitte*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7>  
[Πρόσβαση 5 Σεπτέμβριος 2016].

IAS8, 2016. *Deloitte*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>  
[Πρόσβαση 5 Σεπτέμβριος 2016].

IFAC, 2009. *IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality  
Control*, New York: International Auditing and Assurance Standards Board -  
IAASB.

IFRS, 2016. *IFRS*. [Ηλεκτρονικό]

Availableat: <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/What-are-IFRS.aspx>

[Πρόσβαση 10 Αύγουστος 2016].

IFRS, 2016. *IFRS*. [Ηλεκτρονικό]

Availableat: [http://www.ifrs.com/updates/aicpa/ifrs\\_faq.html#q5](http://www.ifrs.com/updates/aicpa/ifrs_faq.html#q5)

[Πρόσβαση 18 Αύγουστος 2016].

IFRS, 2016. *Who we are and what we do*, London: IFRS.

*Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D., 2014. Intermediate Accounting: IFRS Edition. 2nd επιμ. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc..*

PWC, 2013. *Understanding a financial statement audit*, New York: PWC.

Russell, J., 2013. *What Is Auditing?*, Milwaukee: ASQ Quality Press.

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

Βαρβατσουλάκης, Ι. Ν., 2012. *Ελεγκτική: Πανεπιστημιακές Σημειώσεις μέρος 1ο*, Πειραιάς: ΤΕΙ Πειραιά.

Γιαννούλης, Ι., 2006. *Σημειώσεις Μαθήματος Ελεγκτικής*, Ηράκλειο: ΤΕΙ Κρήτης.

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2002. *Ευρωπαϊκή Επιτροπή*. [Ηλεκτρονικό]

Availableat: [https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/a54f019e-bdcf-43d2-84ed-4b1aeb232958/IFRS%20Consolidated%20annex\\_el.pdf](https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/a54f019e-bdcf-43d2-84ed-4b1aeb232958/IFRS%20Consolidated%20annex_el.pdf)

[Πρόσβαση 5 Σεπτέμβριος 2016].

Κάντζος, Κ., 1995. *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Α. Σταμούλη.

Παπαδέας, Βας., 2010. *ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ: Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό & ευρωπαϊκό επίπεδο*. Αθήνα: Εκδόσεις Γραφικές Τέχνες (Ι. ΓΑΓΓΟΣ)

Παύλου, Γ. & Μανιάτης, Γ., 2015. *Η σημασία ανάπτυξης, τα εμπόδια και το μέλλον του κλάδου των Κατασκευών*, Αθήνα: IOBE.

Σ.Ο.Ε.Λ., 2016. *Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat: <http://www.soel.gr/el/%CF%83%CF%87%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%BF-%CF%83%CE%BF%CE%B5%CE%BB/%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BA%CF%8C?showall=1&limitstart=>  
[Πρόσβαση 20 Σεπτέμβριος 2016].

Χρηματιστήριο Αθηνών, 2016. *Όμιλος Χρηματιστηρίου Αθηνών*. [Ηλεκτρονικό]  
Availableat: <http://www.helex.gr/el/web/guest/companies-map/-/cmap/s/2357/2>  
[Πρόσβαση 3 Οκτώβριος 2016].

Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ανακτήθηκε από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002R1606&from=EL>

Νόμος 2992, (20/3/2002), Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/146>

Νόμος 3229, (10/2/2004), Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/127>

Νόμος 3693 (ΦΕΚ Α' 174/25-8-2008), Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=56A079440C9A213C.1D031AEA53&version=2008/08/25>

Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, (ΦΕΚ 364/Β/7-5-1997), ανακτήθηκε από <http://www.soel.gr/el/%CF%84%CE%BF-%CE%B5%CF%80%CE%AC%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%BC%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%BF%CE%B5%CE%BB/%CE%BA%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CE%BD%CE%B9%CF%83%CE%BC%CF%8C%CF%82-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%B3%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82->

%CE%B4%CE%B5%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%BF%CE%BB%CE%  
BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82#ι-γενικές-διατάξεις

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ  
Προς τους Μετόχους της «ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.»  
Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων Ελέγξαμε τις συνημμένες Εταιρικές και Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της «ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ Α.Ε.», που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2006 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις. Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης, την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις. Ευθύνη 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 εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την



κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει, είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας. Γνώμη Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων. Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 1 Ιουνίου 2007

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ Προς τους Μετόχους της «ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΕΡΙΟΥ (ΔΕΠΑ) Α.Ε.» Έκθεση επί των Εταιρικών και Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων Ελέγξαμε τις συνημμένες εταιρικές και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της «ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΕΡΙΟΥ (ΔΕΠΑ) Α.Ε.» και των θυγατρικών της, που αποτελούνται από την εταιρική και ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31ης Δεκεμβρίου 2010, τις εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και τις λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Ευθύνη της Διοίκησης για τις Εταιρικές και τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Ευθύνη του Ελεγκτή Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις εταιρικές και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλείδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών

καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης. Βάση για γνώμη με επιφύλαξη Όπως αναφέρεται στη σημείωση 35.3 των οικονομικών καταστάσεων, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2009 διεξήχθη φορολογικός έλεγχος για τις εταιρείες του Ομίλου, ΕΠΑ Θεσσαλίας Α.Ε. και ΕΠΑ Θεσσαλονίκης Α.Ε., για τις χρήσεις 2001 έως 2006. Από τον έλεγχο αυτό εκκρεμεί οριστικοποίηση φορολογικών θεμάτων που αφορούν τις δαπάνες αμοιβώναποσπασμένου προσωπικού Ιταλικής εταιρείας καθώς και τα σχετιζόμενα ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Κατά συνέπεια υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων σε σχέση με τα θέματα αυτά κατά το χρόνο που θα οριστικοποιηθούν τα σχετικά πορίσματα ελέγχου. Ο Όμιλος δε σχημάτισε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις για αυτήν την ενδεχόμενη υποχρέωση. Γνώμη με Επιφύλαξη Κατά τη γνώμη μας, εκτός από την πιθανή επίπτωση του θέματος που μνημονεύεται στην παράγραφο “Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη”, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας και των θυγατρικών αυτής κατά την 31 Δεκεμβρίου 2010, τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Αναφορά επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών θεμάτων Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α, 107 και 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΓΝΩΜΗ**

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ Προς τους Μετόχους της Εταιρείας «ΤΕΞΑΠΡΕΤ ΑΕ» Χημικοτεχνική Επεξεργασία Προϊόντων Κλωστοϋφαντουργίας Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της Εταιρείας «ΤΕΞΑΠΡΕΤ ΑΕ Χημικοτεχνική Επεξεργασία Προϊόντων Κλωστοϋφαντουργίας», που αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 30ης Ιουνίου 2013, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις Η Διοίκηση είναι υπεύθυνη 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, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες που η Διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Ευθύνη Ελεγκτή Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλείδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων

που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα 2 ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης. Βάση για Αρνητική Γνώμη Από τον έλεγχό μας προέκυψε ότι, όπως αναφέρεται και στη σημείωση 5.1 των Οικονομικών Καταστάσεων, η Εταιρεία από την 31.12.2009 έχει αναστείλει την παραγωγική της διαδικασία και έχει ελαχιστοποιηθεί ο κύκλος εργασιών της. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το ότι δεν τέθηκαν υπόψη μας συγκεκριμένες ενέργειες της Διοίκηση για τη βελτίωση της θέσεως της Εταιρείας, υποδηλώνει την ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα αυτής να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να καλύψει τις υποχρεώσεις της στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις έπρεπε να έχουν καταρτισθεί με βάση την αρχή της ρευστοποιήσιμης αξίας και όχι με βάση τις λογιστικές αρχές και τις μεθόδους που προβλέπονται από τα Δ.Π.Χ.Α. για συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν συνταχθεί βάσει της αρχής της ρευστοποιήσιμης αξίας πολλά στοιχεία τους θα είχαν επηρεασθεί ουσιωδώς. Οι συνέπειες της μη σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βάσει της αρχής της ρευστοποιήσιμης αξίας δεν έχουν προσδιορισθεί Αρνητική Γνώμη Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος που μνημονεύεται στην παράγραφο «Βάση για Αρνητική Γνώμη», οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας «ΤΕΞΑΠΡΕΤ ΑΕ Χημικοτεχνική Επεξεργασία Προϊόντα Κλωστοϋφαντουργίας», κατά την 30η Ιουνίου 2013 και την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμιακές της ροές της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Αναφορά επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών Θεμάτων α) Στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου περιλαμβάνεται δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης, η οποία παρέχει τα πληροφοριακά στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 3δ του άρθρου 43α του Κ.Ν. 2190/1920. β) Η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου δεν συμφωνεί με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α και 34 του Κ.Ν. 2190/1920, ως προς το γεγονός της ύπαρξης ουσιώδους αβεβαιότητας για συνέχιση της δραστηριότητας που αναφέρεται στη σημείωση 5.1. των οικονομικών καταστάσεων.





