

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΑ ΕΛΕΝΗ

**ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΠΤΩΣΕΙΣ
ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕ
ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΠΡΕΒΕΖΑ 2004

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ανάγκη για ομαλή συνεργασία των επιχειρήσεων όλου του κόσμου και για εξασφάλιση ενός ομοιόμορφου τρόπου διεξαγωγής των συναλλαγών μεταξύ τους, οδήγησε στην απόφαση να δημιουργηθούν λογιστικά πρότυπα που θα ισχύουν σε όλες τις χώρες με οικονομική και επιχειρηματική δραστηριότητα παγκοσμίως, , έτσι ώστε οι επιχειρήσεις όλου του κόσμου να ακολουθούν ένα κοινό τρόπο χρηματοοικονομικής παρουσίασης, με σκοπό την εύκολη κατανόηση της οικονομικής τους κατάστασης από ξένους επενδυτές και την εξασφάλιση της ίσης συμμετοχής τους στην παγκόσμια αγορά, με απώτερο σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξή τους σε παγκόσμια κλίμακα.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει αρχίσει στις Ευρωπαϊκές χώρες εδώ και τρία χρόνια. Στην χώρα μας, υιοθετήθηκαν αρχικά από επιχειρήσεις και τράπεζες που άνηκαν επενδυτικά ή συνεργάζονταν με χώρες του εξωτερικού που ήδη εφάρμοζαν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Για πρώτη φορά όμως επίσημα θα εφαρμοστούν φέτος και σε δοκιμαστικό στάδιο, από επιχειρήσεις που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο και από το 2005 η εφαρμογή τους θα είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο ή όχι .

Εύλογο επακόλουθο της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας θα είναι η αλλαγή του τρόπου ελέγχου στις Ελληνικές επιχειρήσεις, όχι τόσο ως προς το τεχνικό του μέρος, όσο περισσότερο ως προς το τι πρέπει να ελέγχουν οι ελεγκτές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στον τρόπο που γίνονται οι εγγραφές, , οι αποτιμήσεις των εμπορευμάτων και οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, έτσι ώστε να μπορούν να πιστοποιούν με σιγουριά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, τηρώντας όσα ισχύουν σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζει σε συμφωνία με τους κανόνες που διέπουν τη λογιστική, την πραγματική οικονομική της κατάσταση. Τις αλλαγές αυτές καθώς και τις επιπτώσεις τους στην ελεγκτική διαδικασία θα προσπαθήσει να παρουσιάσει η παρακάτω εργασία κάνοντας στην αρχή μια παρουσίαση των διεθνών λογιστικών προτύπων, αναφέροντας στην συνέχεια τι ίσχυε μέχρι τώρα στην ελεγκτική διαδικασία και έπειτα παρουσιάζοντας τι αλλάζει στον έλεγχο των επιχειρήσεων, συγκρίνοντας το τι ίσχυε μέχρι τώρα, με το τι θα ισχύσει με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τέλος για καλύτερη κατανόηση των αλλαγών που θα γίνουν στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, θα αντιπαρατεθεί δημοσιευμένος ισολογισμός εταιρείας που ήδη εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με ισολογισμό εταιρείας που δημοσιεύτηκε κατά τα προηγούμενα έτη πριν την εφαρμογή τους

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Για να γραφτεί μια εργασία και να πάρει την τελική της μορφή, απαιτείται να ακολουθηθεί μια σειρά διαδικασιών οι οποίες περιλαμβάνουν την συγκέντρωση του

υλικού, την επιλογή των κατάλληλων κομματιών που θα χρησιμοποιηθούν για την εργασία, τη συγγραφή της και τέλος την διενέργεια των απαραίτητων αλλαγών, όπου χρειάζεται, ώστε να πάρει την τελική της μορφή.

Το πρώτο βήμα για την συγγραφή μιας εργασίας, μετά την επιλογή θέματος, είναι η εύρεση του υλικού που θα χρησιμοποιηθεί ως πηγή για τη συγγραφή της. Η συγκέντρωση του υλικού για τη συγκεκριμένη εργασία, το θέμα της οποίας είναι « Οι αλλαγές και οι επιπτώσεις στην ελεγκτική διαδικασία από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων», έγινε με βάση τα τρία μέρη στα οποία χώρισα την εργασία.

Το υλικό για το πρώτο μέρος της εργασίας, που αφορά την παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το συγκέντρωσα απευθυνόμενη σε πολλές πηγές. Αρχικά έψαξα στη βιβλιοθήκη του ΤΕΙ Πρέβεζας όπου και βρήκα ένα βιβλίο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το οποίο περιείχε αναλυτική παρουσίασή τους. Από την επιχείρηση στην οποία δουλεύω μπόρεσα και βρήκα υλικό για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τρεις τόμους που είχαν γραφτεί από ανθρώπους οι οποίοι εργάζονται στην Κύπρο εκεί που ήδη εφαρμόζονται τα ΔΛΠ και είχαν εμπειρία στο θέμα και που η επιχείρηση είχε προμηθευτεί από σεμινάριο που οργάνωσε η ίδια για την ενημέρωση του προσωπικού της σχετικά με το θέμα καθώς και από ένα ακόμα βιβλίο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παρακολούθησα επίσης και μια ομιλία του πρύτανη του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών σχετικά με την επιρροή της εφαρμογής των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις, που οργάνωσε η ΑΣΟΕ σε συνεργασία με την ελεγκτική εταιρεία Grant Thornton και την εφημερίδα Express, από όπου πήρα και ένα CD με άρθρα της εφημερίδας Express που κατά καιρούς δημοσίευσε για το συγκεκριμένο θέμα. Από το CD αυτό βρήκα υλικό και για το τρίτο μέρος της εργασίας που αναφέρεται στις αλλαγές της ελεγκτικής με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας αφορά την παρουσίαση των μέχρι τώρα ισχυόντων ελεγκτικών διαδικασιών. Για να βρω βιβλία που θα μιλούσαν για την ελεγκτική διαδικασία, απευθύνθηκα στη βιβλιοθήκη του ΤΕΙ Πρέβεζας από όπου και μπόρεσα να δανειστώ τρία βιβλία ελεγκτικής τα οποία παρουσίαζαν με αναλυτικό τρόπο την διαδικασία ελέγχου στις επιχειρήσεις και στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Στην προσπάθειά μου να βρω επιπλέον υλικό σχετικά με τον έλεγχο, επισκέφτηκα τη βιβλιοθήκη του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών από όπου βρήκα πληροφορίες και από ένα ακόμα βιβλίο ελεγκτικής.

Για το τρίτο και τελευταίο μέρος της εργασίας που αναφέρεται στις αλλαγές στην ελεγκτική από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτός από το CD της

εφημερίδας Express, συγκέντρωσα στοιχεία και από άρθρα της εφημερίδας σχετικά με τις αλλαγές στην κατάρτιση του ισολογισμού με βάση τα ΔΛΠ, καθώς και από ένα ξένο περιοδικό που είχε ως θέμα την παρουσίαση των ΔΛΠ και την εκτενής αναφορά στις αλλαγές που θα υπάρξουν από την εφαρμογή τους. Σημαντικές πληροφορίες μπόρεσα να συλλέξω και από το διαδίκτυο μέσα από ιστοσελίδες που αναφέρονταν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ύστερα από τη συγκέντρωση του υλικού ακολούθησε η συγγραφή της εργασίας και έπειτα και από τις τελικές διορθώσεις που έγιναν σε συνεργασία και με τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Διακομιχάλη, η εργασία κατάφερε να πάρει την τελική της μορφή.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	σελ.1
---	-------

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΘΑ ΙΣΧΥΣΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ

1) ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....σελ.5	
2) ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....σελ.6	
3) ΔΛΠ 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....σελ.7	
4)ΔΛΠ 8 :ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ.....σελ.9	
5) ΔΛΠ 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....σελ.9	
6) ΔΛΠ 11 : ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ.....σελ.10	
7) ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....σελ.11	
8) ΔΛΠ 14 : ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ.....σελ.12	
9) ΔΛΠ15 : ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΑΤΡΟΠΤΙΖΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ.....σελ.13	
10) ΔΛΠ 16 : ΥΛΙΚΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....σελ.13	
11) ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....σελ.14	
12)ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ.....σελ.16	
13)ΔΛΠ 19 : ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ.....σελ.16	
14)ΔΛΠ 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....σελ.17	
15)ΔΛΠ 21 : ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ.....σελ.18	
16)ΔΛΠ 22 : ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ.....σελ.19	
17)ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....σελ.20	
18)ΔΛΠ 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.....σελ.21	
19)ΔΛΠ 26 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟ ΣΧΕΔΙΑ ΟΦΕΛΗΜΑΤΩΝ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗΣ.....σελ.22	
20)ΔΛΠ 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ.....σελ.22	
21)ΔΛΠ 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ.....σελ.23	
22)ΔΛΠ 29 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΜΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ.....σελ.24	
23)ΔΛΠ 30 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	

ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.....σελ.24	
24)ΔΛΠ 31 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ	ΣΕ
ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....σελ.26	
25)ΔΛΠ 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....σελ.26	
26) ΔΛΠ 33 : ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.....σελ.27	
27)ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....σελ.28	
28)ΔΛΠ 35 : ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....σελ.29	
29)ΔΛΠ 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....σελ.30	
30)ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....σελ.31	
31)ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....σελ.32	
32)ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ : ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ.....σελ.33	
33)ΔΛΠ 40 : ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ.....σελ.34	
34)ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΙΑ.....σελ.34	

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

A)	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....σελ.36		
1) Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ.....σελ.37		
1.1)ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....σελ.38		
1.2)ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ.....σελ.38		
1.3)ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΥΛΩΝ Ή ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....σελ.39		
2) ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....σελ.39		
2.1)ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....σελ.40		
2.2)ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....σελ.41		
2.3)ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....σελ.42		
2.4)ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ «ΚΕΡΔΗ ΖΗΜΙΕΣ».....σελ.42		ΚΑΙ

3) ΕΛΕΓΧΟΣ			
ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....σελ.43			
3.1)ΕΛΕΓΧΟΣ			
ΠΕΛΑΤΩΝ.....σελ.43			
3.2)ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ			
ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ.....σελ.44			
4) ΕΛΕΓΧΟΣ			ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....σελ.44			
4.1)ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΤΑΜΕΙΟ» ΣΤΟΝ			
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....σελ.46			
5) ΕΛΕΓΧΟΣ			ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.....σελ.47			
6) ΕΛΕΓΧΟΣ			
ΧΡΕΩΓΡΑΦΩΝ.....σελ.48			
6.1)ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΕΩΓΡΑΦΩΝ ΣΤΟΝ			
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....σελ.49			
7) ΕΛΕΓΧΟΣ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....σελ.50			
7.1)ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΣΤΙΣ			
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....σελ.52			
8) ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ			
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....σελ.5			
2			
9) ΕΛΕΓΧΟΣ			
ΔΑΝΕΙΩΝ.....σελ.53			
10)ΕΛΕΓΧΟΣ			ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....σελ.53			
10.1)ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.....σελ.54			
10.1.1)ΦΥΛΛΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.....σελ.55			
10.1.2)ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ			
ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....σελ.55			
10.2)ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ			
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ.....σελ.55			
10.3)ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ			
ΠΛΗΡΩΤΕΑ.....σελ.56			
10.4)ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΩΝ.....σελ.56			
11)			ΕΛΕΓΧΟΣ
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ.....σελ.57			
12) ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΣΟΔΩΝ.....σελ.57			
13) ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ.....σελ.58			
14) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
ΧΡΗΣΗΣ.....σελ.58			
B)	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΣΕ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ
ΙΔΡΥΜΑΤΑ.....σελ.59			

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

A)ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....σελ.62	
1) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....σελ.62	
2) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....σελ.64	
3) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....σελ.64	
4) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....σελ.65	
5) ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....σελ.66	
I) ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΑΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΧΡΙ ΤΩΡΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑσελ.67	
II) ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΑΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.70	
B) ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.....σελ.91	
I) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....σελ.92	
II) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.....σελ.97	
Γ) ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....σελ.99	
1) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....σελ.99	
2) ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ.....σελ.100	
3) ΠΑΓΙΑ, ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.....σελ.100	
4) ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ.....σελ.101	
5) ΕΚΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....σελ.102	
6) ΑΥΛΑ.....σελ.102	
7) ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....σελ.104	
8) ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.....σελ.104	
9) ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....σελ.105	
10) ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....σελ.106	
11) ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....σελ.107	
12) ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ.....σελ.108	
13) ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....σελ.109	
14) ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....σελ.110	
15) ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ.....σελ.111	

16)ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ	ΤΩΝ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΙΝΔΥΝΩΝ.....σελ.111		
17)ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΠΟΥ ΣΥΜΒΑΙΝΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ		
ΤΟΥ		
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....σελ.112		
18)ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ		
ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ.....σελ.112		
19)ΙΣΟΤΙΜΙΑ		ΞΕΝΟΥ
ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ.....σελ.113		
20)ΠΑΡΑΓΩΓΑ	ΚΑΙ	ΤΕΧΝΙΚΕΣ
ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ.....σελ.115		
21)ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ.....σελ.116		
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....σελ.11		
7		
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ.....σελ.118		
ΞΕΝΗ		
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.119		
ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ.....σελ.120		

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων είχε σαν σκοπό την επίτευξη παγκόσμιας ομοιομορφίας και εναρμόνισης στα λογιστικά πρότυπα. Η πρώτη επιτροπή που ιδρύθηκε για τον σκοπό αυτό ήταν η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ) το 1973. Την επιτροπή αυτή διαδέχτηκε το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΙΕΔΛΠ) που ιδρύθηκε το Μάρτιο του 2001. Σκοπός του ιδρύματος ήταν η έκδοση υψηλής ποιότητας , κατανοήσιμων και εφαρμόσιμων διεθνών λογιστικών προτύπων για την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Για την πραγμάτωση του σκοπού αυτού, το ίδρυμα συνεργάζεται με τις λογιστικές αρχές των χωρών που θα εφαρμόσουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Τον Απρίλιο της ίδιας χρονιάς ιδρύθηκε και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) που ανήκει στο Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και που έχει την ευθύνη για την έκδοση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. ¹ Από το 1973 μέχρι και τον Μάρτιο του 2001 εκδόθηκαν συνολικά 41 ΔΛΠ

από τα οποία τα 34 είναι σήμερα σε ισχύ. Τα 34 ισχύοντα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι τα εξής:

ΔΛΠ έκδοσης	Τίτλος	Ημ/νία
ΔΛΠ 1 8/97	Παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	
ΔΛΠ 2 12/93		Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις ταμειακών ροών	12/92
ΔΛΠ 8 12/93	Καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, βασικά λάθη και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές	
ΔΛΠ 10 1/95	Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού	
ΔΛΠ 11 12/93	Κατασκευαστικά συμβόλαια	
ΔΛΠ 12 10/96	Φόροι εισοδήματος	

1. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, , Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003, Πρώτος Τόμος, Εισαγωγή στα ΔΛΠ, σελ. 4

ΔΛΠ έκδοσης	Τίτλος	Ημ/νία
ΔΛΠ 14	Αναφορά κατά τομέα	8/97
ΔΛΠ 15	Πληροφορίες που αντικατροπτίζουν τις επιδόσεις από τις μεταβολές των τιμών	12/93
ΔΛΠ 16 12/93	Υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού	
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις	2/98
ΔΛΠ 18 12/93		Έσοδα
ΔΛΠ 19	Ωφελήματα προσωπικού	2/98
ΔΛΠ 20	Λογιστικός χειρισμός κυβερνητικών επιχορηγήσεων	

				82
		και γνωστοποίηση κυβερνητικής υποστήριξης		1/95
ΔΛΠ 21		Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές ξένου συναλλάγματος		
	12/93			
ΔΛΠ 22		Επιχειρηματικές συνενώσεις		12/93
ΔΛΠ 23			Κόστος δανεισμού	
	1/95			
ΔΛΠ 24		Γνωστοποιήσεις	συνδεόμενων μερών	
	1/95			
ΔΛΠ 26		Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση από σχέδια ωφελημάτων συνταξιοδότησης		1/95
ΔΛΠ 27		Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και επενδύσεις σε θυγατρικές		1/95
ΔΛΠ 28		Λογιστικός χειρισμός επενδύσεων σε συνδεδεμένες		1/95
ΔΛΠ 29		Χρηματοοικονομική παρουσίαση σε οικονομίες με υπερπληθωρισμό		
	1/95			
ΔΛΠ 30		Γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις Τραπεζών και όμοιων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων		
	1/95			
ΔΛΠ 31		Χρηματοοικονομική παρουσίαση συμφερόντων σε κοινοπραξίες		
	1/95			
ΔΛΠ 32		Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Γνωστοποίηση και παρουσίαση		
	1/95			
ΔΛΠ 33		Κέρδη ανά μετοχή		2/97
ΔΛΠ 34		Ενδιάμεση χρηματοοικονομική παρουσίαση		2/98

ΔΛΠ
έκδοσης

Τίτλος

Ημ/νία

ΔΛΠ 35	Διακοπτόμενες δραστηριότητες	6/98
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού	6/98
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού	9/98
ΔΛΠ 38	Άυλα στοιχεία ενεργητικού	9/98
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά εργαλεία: αναγνώριση και επιμέτρηση	2/99
ΔΛΠ 40	Ακίνητα για επένδυση	4/00
ΔΛΠ 41	Γεωργία	2/01

Το 1996 δημιουργήθηκε η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών που το Νοέμβριο του 2001 μετονομάστηκε σε Επιτροπή Ερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης η οποία εκδίδει ερμηνείες και διευκρινίσεις πάνω στα θέματα που αφορούν τα ΔΛΠ καθώς και προσωρινούς κανονισμούς για θέματα που δεν καλύπτονται από τα ΔΛΠ και πρέπει να διευθετηθούν άμεσα.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΘΑ ΙΣΧΥΣΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ

Στην εισαγωγή αναφέρθηκαν ονομαστικά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Στο πρώτο αυτό μέρος της εργασίας θα γίνει μια πιο εκτενής αναφορά για το τι ισχύει με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, παρουσιάζοντας τα ΔΛΠ με τη σειρά.

1. ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σκοπός του ΔΛΠ 1 είναι να διασφαλίσει ότι οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται παρουσιάζουν χρήσιμες πληροφορίες που είναι διαφανείς και συγκρίσιμες με άλλες περιόδους.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, θα πρέπει να ετοιμάζονται με βάση κάποιες αρχές οι οποίες αναφορικά είναι:

- α) βάση δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων και συσχέτιση
- β) βιωσιμότητα
- γ) σημαντικότητα
- δ) συνέπεια
- ε) συμψηφισμός
- στ) συγκριτικές πληροφορίες
- ζ) σύνθεση / συντηρητισμός
- η) ουσία πάνω στη νομική υπόσταση
- θ) αληθινή και δίκαιη παρουσίαση

Οι παραπάνω αρχές βοηθούν στην καλή προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στην επίτευξη του καλύτερου τρόπου παρουσίασής τους ώστε μέσα από αυτές να διαφαίνεται με αξιόπιστο τρόπο η εικόνα της επιχείρησης και να πηγάζουν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες που αφορούν την επιχείρηση.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν :

1. Τον ισολογισμό
2. Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
3. Την κατάσταση ταμειακών ροών
4. Την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
5. Το προσάρτημα / Σημειώσεις

Για την κατάρτιση του ισολογισμού πρέπει να γίνει διαχωρισμός σε κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και σε τρέχουσες και μη τρέχουσες υποχρεώσεις.

Η παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί να γίνει επιλέγοντας μια από τις τρεις παρακάτω μεθόδους, ανάλογα με τις ανάγκες και την πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση : α) την μέθοδο των κατά είδους δαπανών, β) τη μέθοδο της λειτουργίας δαπανών και γ) τη μέθοδο του κόστους πωλήσεων.

Η κατάσταση των ταμειακών ροών περιλαμβάνει τρεις ενότητες που έχουν ως σκοπό την παρουσίαση των επιχειρηματικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων αντίστοιχα της επιχείρησης.

Η κατάσταση των μεταβολών ιδίων κεφαλαίων πρέπει να παρουσιάζει α) το κέρδος ή τη ζημιά της επιχείρησης, β) το κέρδος ή τη ζημιά που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια, γ) την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, δ) μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομείς μερισμάτων, ε) το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς και την κίνηση της χρήσεως, στ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού και γνωστοποίηση κάθε μεταβολής.²

Στο προσάρτημα βρίσκονται όλες οι πληροφορίες που κάποιος θα ήθελε να βρει σχετικά με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την ίδια την επιχείρηση. Ενώ μέχρι και πριν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το προσάρτημα είχε τη μορφή ερωτηματολογίου, με την εφαρμογή τους παύει να έχει αυτή τη μορφή και μετατρέπεται σε πηγή πληροφοριών που αφορούν την επιχείρηση.

2. ΔΛΠ 2 : Αποθέματα

Σκοπός αυτού του λογιστικού προτύπου είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για την επιμέτρηση, την καταχώριση και την παρουσίαση των αποθεμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Δύο είναι οι βασικές αρχές που διέπουν το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων : α) η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων της συσχέτισης σύμφωνα με την οποία τα αποθέματα που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό «αποθέματα σε μεταφορά» και όσα

2. Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης – Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, Σ.Ο.Ε.Λ, Διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες, Αθήνα 2002, σελ. 237

αποθέματα έχουν πωληθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης θα πρέπει να συσχετιστούν με τα έσοδα από τις πωλήσεις του έτους, β) η αρχή της συντηρητικότητας σύμφωνα με την οποία

τα αποθέματα σε μεταφορά ισούνται με το κόστος παραγωγής τους και σε περίπτωση που θα πωληθούν σε μικρότερη τιμή, η ζημιά καταχωρείται άμεσα

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στο μικρότερο από : α) το κόστος αγοράς τους / κατασκευής τους και β) στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία χρησιμοποιείται στην περίπτωση που το απόθεμα είναι ολικά ή μερικά άχρηστο ή έχει μειωθεί η τιμή πώλησής του, ή στην περίπτωση που οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής του έχουν αυξηθεί.

Το κόστος αποθεμάτων περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και άλλα κόστη που προκύπτουν από τις απαραίτητες διαδικασίες που γίνονται για να φτάσουν τα αποθέματα στην τωρινή τους θέση και κατάσταση.

Όσο αναφορά τις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων χρησιμοποιούνται οι παρακάτω μέθοδοι ανάλογα με το είδος των αποθεμάτων :

1. Εξατομικευμένο κόστος : τα αποθέματα που προσδιορίζονται με τη χρήση του εξατομικευμένου κόστους είναι αυτά που το κόστος τους δεν είναι διαδοχικά εναλλάξιμο ή παράγεται και διαχωρίζεται σε συγκεκριμένα έργα.
2. Κόστος των διαδοχικά εναλλάξιμων αποθεμάτων ή αυτών που παράγονται και διαχωρίζονται σε συγκεκριμένα έργα : Στις περιπτώσεις αυτές οι μέθοδοι κοστολόγησης που ακολουθούνται είναι η FIFO και η μέθοδος του μεσοσταθμικού κόστους.
3. Εναλλακτική μέθοδος κοστολόγησης για διαδοχικά εναλλάξιμα αποθέματα ή αποθέματα που δεν παράγονται ή διαχωρίζονται σε συγκεκριμένα έργα : Η εναλλακτική μέθοδος που μπορεί να ακολουθηθεί είναι η LIFO.

Πάντως για αποθέματα ίδιας φύσης χρησιμοποιείται και η ίδια κοστολογική μέθοδος. Διαφορετική μέθοδος χρησιμοποιείται μόνο για αποθέματα που είναι διαφορετικά μεταξύ τους ή με διαφορετική χρήση στην επιχείρηση.

3. ΔΛΠ 7 : Καταστάσεις ταμειακών ροών

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να παράσχει στους ενδιαφερόμενους τις απαραίτητες πληροφορίες για τις μεταβολές των μετρητών μέσω της κατάστασης των ταμειακών ροών καθώς και για τις ταμειακές ροές της επιχείρησης που προέρχονται από

λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητές της. Οι πληροφορίες αυτές είναι σημαντικές αφού με βάση αυτές η επιχείρηση μπορεί να κρίνει κατά πόσο εύκολα μπορεί να ρευστοποιεί τα κέρδη της, να πληρώνει μερίσματα και να χρηματοδοτεί νέες επενδύσεις οι οποίες θα αποφέρουν επιπρόσθετες ταμειακές ροές.

Για την παροχή των κατάλληλων πληροφοριών για τις ταμειακές ροές της επιχείρησης το ΔΛΠ 7 προβλέπει την ταξινόμηση των ταμειακών ροών σε τρεις κατηγορίες, τις λειτουργικές, τις επενδυτικές και τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Οι μέθοδοι παρουσίασης των ταμειακών ροών είναι δύο : η άμεση και η έμμεση. Παρόλο που το συγκεκριμένο ΔΛΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις στο να χρησιμοποιούν την άμεση μέθοδο, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την έμμεση ως πιο εύχρηστη.

Με την άμεση μέθοδο γίνεται παρουσίαση κύριων κατηγοριών «ακαθάριστων πληρωμών» και «ακαθάριστων εισπράξεων». Για να μπορέσουμε να υπολογίσουμε τα αντίστοιχα ποσά χρειαζόμαστε πληροφορίες από :

1. λογιστικές εγγραφές ή
2. αναπροσαρμογή στις πωλήσεις και το κόστος πωλήσεων για :
 - α) μεταβολές στα αποθέματα / χρεώστες/ προμηθευτές
 - β) έξοδα που δεν πληρώθηκαν σε μετρητά
 - γ) άλλα στοιχεία των οποίων οι ταμειακές ροές αφορούν επενδυτικές / χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Με την έμμεση μέθοδο το κέρδος ή ζημιά για το έτος αναπροσαρμόζεται σε ταμειακές ροές από εργασίες με αναπροσαρμογές για :

1. έξοδα που δεν πληρώθηκαν σε μετρητά
2. προβλέψεις
3. μη πραγματοποιηθέντα κέρδη / ζημιές από μεταβολές στις ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος
4. μεταβολές στα αποθέματα
5. μεταβολές στους χρεώστες
6. μεταβολές στους πιστωτές ³

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά τα σχετικά στοιχεία των μετρητών και αντίστοιχων μετρητών και να παρουσιάζει σημείωση που να συμφιλιώνει το σύνολο

3. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003, Δεύτερος Τόμος, Καταστάσεις ταμειακών ροών, σελ. 10

των ταμειακών ροών με το σύνολο των μετρητών και αντίστοιχων μετρητών που εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Οι ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στο τηρούμενο νόμισμα χρησιμοποιώντας την συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει. Τα έκτακτα κονδύλια ταξινομούνται ως στοιχεία λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων αναλόγως. Το ίδιο ισχύει και για τους τόκους και τα μερίσματα.

4. ΔΛΠ 8 : Καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, βασικά λάθη και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές

Σκοπός του λογιστικού αυτού προτύπου είναι να καθορίσει τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών λαθών που εντοπίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ανάλογα με την επίδραση που έχουν τα λογιστικά λάθη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αντιμετωπίζονται και διαφορετικά. Συγκεκριμένα η διόρθωση των λαθών που δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνεται με αναμόρφωση των καθαρών κερδών ή ζημιών της τρέχουσας περιόδου, ενώ η διόρθωση των λαθών που ασκούν ουσιώδη επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις απαιτεί είτε αναμόρφωση των συγκριτικών πληροφοριών, είτε παρουσίαση επιπλέον άτυπων πληροφοριών.

Για τη διόρθωση των λογιστικών λαθών υπάρχουν δύο μέθοδοι. Η πρώτη είναι η κύρια μέθοδος σύμφωνα με την οποία για τη διόρθωση λαθών που εντοπίστηκαν στις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους η επιχείρηση θα πρέπει : α) να διορθώσει το υπόλοιπο ενάρξεως του λογαριασμού «κέρδη εις νέον, β) να αναμορφώσει την συγκριτική πληροφόρηση εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο. Η δεύτερη μέθοδος είναι η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος σύμφωνα με την οποία διορθώνεται η χρήση στην οποία εντοπίστηκε το λάθος επηρεάζοντας το καθαρό της κέρδος ή ζημιά και δεν τροποποιούνται τα συγκριτικά δεδομένα των οικονομικών καταστάσεων.

5. ΔΛΠ 10 : Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προσδιορίσει πότε μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχει σχετικά με τα γεγονότα αυτά.

Τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού χωρίζονται σε διορθωτικά, που είναι αυτά που αποδεικνύουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και σε μη διορθωτικά που είναι αυτά που απορρέουν από τις συνθήκες που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Συχνά γίνεται ταύτιση, ως έννοιες, μεταξύ των προβλέψεων και των διορθωτικών γεγονότων, στην πραγματικότητα όμως υπάρχει διαφορά και πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ αυτών των δύο, μια που οι προβλέψεις είναι δαπάνες που θα συμβούν στο μέλλον σε χρόνο αβέβαιο και με αβέβαιο ποσό και οφείλονται σε γεγονότα που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ τα διορθωτικά γεγονότα είναι γεγονότα που έχουν ήδη συμβεί.

Ως προς των λογιστικό χειρισμό των διορθωτικών και μη διορθωτικών γεγονότων, τα διορθωτικά προσαρμόζονται στα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων όπως αυτά έχουν προκύψει από τις λογιστικές εγγραφές μέχρι τη λήξη της χρήσης ενώ τα μη διορθωτικά δεν αναπροσαρμόζονται, αλλά εφόσον τα γεγονότα αυτά είναι σημαντικά εμφανίζονται σε σημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

6. ΔΛΠ 11 : Κατασκευαστικά συμβόλαια

Σκοπός του προτύπου είναι να διατυπώσει τον λογιστικό χειρισμό για την καταχώριση και την παρουσίαση των κατασκευαστικών συμβολαίων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Τα κατασκευαστικά συμβόλαια μπορεί να καλύπτουν διάφορα στοιχεία του ενεργητικού, να είναι ενιαία ή να προβλέπουν τη κατασκευή ενός επιπρόσθετου στοιχείου το οποίο δεν ήταν στη συμφωνία αλλά προέκυψε ύστερα από απαίτηση του πελάτη.

Τα κατασκευαστικά συμβόλαια περιλαμβάνουν κάποιο κόστος που είτε αφορά άμεσα τα συμβόλαια, είτε αφορά κόστη αποδοτέα σε γενικές συμβατικές δραστηριότητες και μπορούν να κατανεμηθούν στα συγκεκριμένα συμβόλαια, είτε άλλα κόστη που χρεώνονται στον πελάτη σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου, αποφέρουν όμως και έσοδα τα οποία προκύπτουν είτε από την αρχική συμφωνία κατασκευής, είτε από μελλοντικές διαφοροποιήσεις του συμβολαίου. Η λογική της καταχώρησης των εξόδων και των εσόδων των κατασκευαστικών συμβολαίων παραμένει η ίδια με αυτή της καταχώρησης των εσόδων και των εξόδων γενικά.

7.ΔΛΠ 12 : Φόροι εισοδήματος

Σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι να διατυπώσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Υπάρχουν δύο σημαντικοί κανόνες που διέπουν το φόρο εισοδήματος :

1. Σε περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης θα αυξήσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές που θα υπήρχαν αν η εν λόγω ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται.
2. Οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων και συναλλαγών θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην ίδια χρηματοοικονομική κατάσταση που αναγνωρίζεται και το εν λόγω γεγονός ή συναλλαγή.⁴

Σε πολλά φορολογικά καθεστάτα υπάρχει διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου κέρδους. Η διαφορά αυτή έγκειται στους διαφορετικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν για τον υπολογισμό των καθένα από αυτά μια που το λογιστικό κέρδος υπολογίζεται με βάση λογιστικές αρχές και το φορολογητέο κέρδος με βάση φορολογικές αρχές. Ορισμένες λογιστικές καταχωρήσεις μπορεί να μην έχουν φορολογικό αντίκτυπο τη περίοδο που εμφανίζονται, μπορούν όμως να επηρεάσουν μελλοντικές περιόδους.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 φορολογητέα βάση για στοιχεία του ενεργητικού αποτελεί το ποσό που θα αφαιρεθεί για φορολογικούς σκοπούς από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα που θα προκύψουν από την χρήση τους ή την πώλησή τους. Αν δεν αποκτηθεί κανένα εισόδημα από την χρήση τους ή την πώλησή τους και κατά συνέπεια το εισόδημα δεν είναι φορολογητέο, η φορολογητέα βάση ισούται με τη λογιστική τους αξία.

Όσο αναφορά τη φορολογική βάση για τις υποχρεώσεις, είναι το ποσό που θα προκύψει από την αφαίρεση της λογιστικής αξίας μείον οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές περιόδους.

Η επανεκτίμηση στοιχείων του ενεργητικού σε περίπτωση που επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα μεταβάλλει τη φορολογική του βάση. Η διαφορά μεταξύ επανεκτιμημένης λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης του στοιχείου αποτελεί προσω-

4. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, , Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003, Πρώτος Τόμος, Φόροι εισοδήματος, σελ. 6
ρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Τα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις θα πρέπει να επιμετρούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν την περίοδο ανάκτησης ή

διακανονισμού τους. Όταν ισχύουν κλιμακωτοί συντελεστές η επιμέτρηση γίνεται χρησιμοποιώντας έναν μέσο.

Αν υπάρχει οποιαδήποτε φορολογική ζημιά μπορεί να μεταφερθεί έναντι κερδών προηγούμενων περιόδων και δημιουργεί φόρο επιστρεπτέο.

8.ΔΛΠ 14 : Αναφορά κατά τομέα

Η αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων και των δραστηριοτήτων τους που επεκτάθηκαν σε διαφορετικές αγορές, οδήγησε στην ανάγκη για κατάτμηση των πληροφοριών που παρέχει η επιχείρηση, τόσο στους διάφορους τομείς όσο και στις γεωγραφικές περιοχές που εξαπλώνονται. Το ΔΛΠ 14 έχει ως σκοπό να καθιερώσει τις αρχές παροχής των πληροφοριών αυτών έτσι ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την απόδοση της επιχείρησης τόσο στο παρελθόν όσο και στην τρέχουσα περίοδο, να εκτιμήσουν καλύτερα τους κινδύνους που απειλούν την επιχείρηση και να διαμορφώσουν μια εμπεριστατωμένη άποψη για την επιχείρηση. Η κατάτμηση αυτών των πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθήθηκαν στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να συγκεντρώνει και να παρουσιάζει πληροφορίες τόσο με βάση την επιχειρηματική όσο και με τη γεωγραφική της δραστηριότητα. Εάν η απόδοση της εταιρείας εξαρτάται από τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχει τότε πρωτεύοντα ρόλο παίζει η επιχειρηματική δραστηριότητα και δευτερεύοντα ρόλο η γεωγραφική, ενώ εάν η γεωγραφική κατανομή των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης είναι η κύρια πηγή των κινδύνων και από αυτή εξαρτάται και η απόδοσή της, τότε πρωτεύοντα ρόλο παίζει η γεωγραφική δραστηριότητα και δευτερεύοντα η επιχειρηματική.

Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα θα πρέπει να δίνονται πληροφορίες για τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και τις υποχρεώσεις της, τα οποία θα παρουσιαστούν και στον πρωτεύοντα και στον δευτερεύοντα τομέα.

9.ΔΛΠ 15 : Πληροφορίες που αντικατροπτίζουν τις επιδόσεις από τις μεταβολές των τιμών

Σκοπός του λογιστικού αυτού προτύπου είναι να θέσει τα πλαίσια του τρόπου παρουσίασης των μεταβολών των τιμών και της επίδρασης που είχαν στις συναλλαγές της

επιχείρησης αλλά και στην αξία των περιουσιακών της στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά είναι σημαντικά, ιδιαίτερα σε χώρες με συχνή και μεγάλη διακύμανση των τιμών, για τον έλεγχο της εταιρείας αφού μέσω αυτών ελέγχεται κατά πόσο η εταιρεία μπορεί να αντέξει στα скаμπανεβάσματα των τιμών της αγοράς και βρίσκονται τρόποι ώστε η επιρροή τους να είναι όσο το δυνατόν λιγότερο ανώδυνη για αυτήν.

10.ΔΛΠ 16 : Υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού

Σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να διατυπώσει τον λογιστικό χειρισμό των υλικών πάγιων στοιχείων του ενεργητικού.

Η αποτίμηση των παγίων γίνεται στο κόστος κτήσης τους. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, οι δαπάνες που απαιτούνται για τη λειτουργία των παγίων θα πρέπει να καταχωρηθούν ως μέρος του, αυξάνοντας την αξία κτήσης του, σε τέτοιο βαθμό όμως που να μην διαμορφώνει την αξία του παγίου σε ποσό μεγαλύτερο της πραγματικής του αξίας. Σε περίπτωση που οι δαπάνες αυτές ξεπερνούν κατά πολύ το ανακτήσιμο ποσό καταχωρούνται κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης.

Για την αποτίμηση των παγίων μετά την καταχώρησή τους, χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι α) η βασική μέθοδος σύμφωνα με την οποία μετά την αρχική τους καταχώρηση τα πάγια εμφανίζονται μειωμένα στο κόστος κτήσης τους κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων καθώς και των ενδεχόμενων ζημιών που έχουν προκύψει λόγω υποτίμησης της αξίας τους και β) η επιτρεπόμενη εναλλακτική σύμφωνα με την οποία τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους η οποία έχει προκύψει από επαγγελματίες εκτιμητές και απεικονίζει την πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής, μειωμένη κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μειώσεις της αξίας τους.

Στην περίπτωση ανατίμησης των περιουσιακών στοιχείων οι λογιστικοί χειρισμοί που ακολουθούνται είναι οι εξής :

1. Αρχική αναπροσαρμογή : Στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή μειώνει την αξία του παγίου, η διαφορά καταχωρείται σαν έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης ενώ στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή αυξήσει την αξία του παγίου, η διαφορά καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας σαν διαφορές αναπροσαρμογής όπου η διαφορά αυτή θα μεταφερθεί τελικά στα αποτελέσματα εις νέο είτε σταδιακά ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του παγίου που αφορά, είτε συνολικά κατά τον χρόνο λήξης της ωφέλιμης ζωής ή πώλησής του.

2. Πλεόνασμα ανατίμησης μετά από προηγούμενη αναγνωρισμένη υποτίμηση : Σε περίπτωση που η αξία του παγίου που τον προηγούμενο χρόνο είχε μειωθεί, τον επόμενο χρόνο αυξηθεί, το πλεόνασμα της αποτίμησης που θα προκύψει καταχωρείται σαν έσοδο κατά το ποσό εκείνο με το οποίο είχε υποτιμηθεί το πάγιο. Εάν το ποσό ανατίμησης είναι μεγαλύτερο του ποσού της προγενέστερης υποτίμησης η υπερβάλλουσα διαφορά μεταφέρεται απευθείας σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.
3. Υποτίμηση της αξίας του παγίου μετά από προηγούμενη αναπροσαρμογή της αξίας του : Σε περίπτωση που η αξία του παγίου που τον προηγούμενο χρόνο είχε ανατιμηθεί, τον επόμενο χρόνο υποτιμηθεί, το πλεόνασμα ανατίμησης θα μειωθεί κατά το ποσό με το οποίο είχε αναπροσαρμοστεί η αξία του παγίου, ενώ τυχόν υπόλοιπο θα καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσης.⁵

11. ΔΛΠ 17 : Μισθώσεις

Η μίσθωση αποτελεί μια από τις πλέον συνηθισμένες μορφές συναλλαγών μιας επιχείρησης. Χωρίζεται σε χρηματοδοτική και λειτουργική. Για το λογιστικό χειρισμό απαιτείται καταρχήν η ταξινόμηση των μισθωτικών συμβάσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές.

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την έναρξη της σύμβασης στα βιβλία του μισθωτή με μικρότερη αξία μεταξύ της πραγματικής αξίας του παγίου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων, ενώ στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται ως απαίτηση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στην μίσθωση.

5. Αρθρογραφία της Grant Thornton σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, ΔΛΠ 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις, άρθρο του κ. Μάριου Λασιανού, CD με την αρθρογραφία της εφημερίδας Express για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι πληρωμές των μισθωμάτων στα βιβλία του μισθωτή διαχωρίζονται και καταχωρούνται ως εξόφληση υποχρέωσης και ως χρηματοοικονομικά έξοδα, ενώ στα βιβλία του εκμισθωτή τα μισθώματα που εισπράττονται διαχωρίζονται σε εξόφληση απαιτήσεως και σε έσοδα από τόκους. Οι αποσβέσεις γίνονται κανονικά στα βιβλία του μισθωτή, ενώ στα βιβλία του εκμισθωτή δεν υπολογίζονται καθόλου.

Στις λειτουργικές μισθώσεις στα βιβλία του μισθωτή οι πληρωμές μεταφέρονται συνολικά στο αποτέλεσμα και οι αποσβέσεις δεν υπολογίζονται. Στα βιβλία του

εκμισθωτή τα έσοδα που λαμβάνονται με τη μορφή μισθωμάτων καταχωρούνται συνολικά στα αποτελέσματα και οι αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά.

Στην περίπτωση που ο ιδιοκτήτης προβαίνει σε πράξη πώλησης του μισθώματος παράλληλα με τη σύναψη μισθοδοτικής σύμβασης με τον αγοραστή, ο λογιστικός χειρισμός της πράξης αυτής εξαρτάται από το αν η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική ή ως λειτουργική.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις αν η συναλλαγή γίνεται σε αξία μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του μισθώματος το κέρδος που προκύπτει εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων χρήσεων και μεταφέρεται στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Αν τώρα η συναλλαγή γίνεται σε αξία μικρότερη από τη λογιστική αξία του μισθώματος η διαφορά που προκύπτει δεν καταλογίζεται ως ζημιά εκτός αν συντρέχει περίπτωση υποτίμησης.

Στη λειτουργική μίσθωση αν τα μισθώματα και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε πραγματικές αξίες, τότε υπάρχει κανονική πώληση και το αποτέλεσμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Αν η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από την πραγματική αξία του παγίου τότε το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει μεταφέρονται στα αποτελέσματα εκτός αν η ζημιά συμψηφίζεται με μελλοντικά μισθώματα μικρότερης αξίας σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές οπότε και παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται ανάλογα με τα μελλοντικά μισθώματα σε ολόκληρη τη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου. Αν η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την πραγματική αξία του παγίου η διαφορά παραμένει ως έσοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Για μισθώσεις που διενεργούνται από κατασκευαστές ή εμπόρους το έσοδο που προκύπτει και θα καταχωρηθεί στα βιβλία του εκμισθωτή πρέπει να διαχωριστεί σε κέρδος ή ζημιά όταν αυτό εξομοιώνεται από αυτό της πώλησης προϊόντων ή σε χρηματοοικονομικό έσοδο από όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Η καταχώρηση γίνεται με τη σύναψη της σύμβασης.

12. ΔΛΠ 18 : Έσοδα

Το λογιστικό αυτό πρότυπο εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προέρχονται από α) πώληση αγαθών, β) παροχή υπηρεσιών, γ) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Η αξία των αγαθών μπορεί να είναι είτε πραγματική είτε ονομαστική. Πραγματική αξία είναι το ποσό έναντι του οποίου ένα αγαθό μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μια υποχρέωση

μπορεί να διακανονιστεί μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση και συμμετέχουν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή. Ονομαστική είναι η αξία στην οποία το αγαθό αυτό ή η υποχρέωση, τιμολογείται. Το αγαθό αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή του εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Σύμφωνα με τον χειρισμό των εσόδων, όπως αυτός υπαγορεύεται από το ΔΛΠ 18, το έσοδο θα καταχωρηθεί κατά την παράδοση του προϊόντος, την στιγμή της οποίας και αναγνωρίζεται ως έσοδο.

13. ΔΛΠ 19 : Ωφελήματα προσωπικού

Σκοπός αυτού του ΔΛΠ είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των ωφελημάτων του προσωπικού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Ο βασικός κανόνας του συγκεκριμένου ΔΛΠ είναι ότι η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει μια υποχρέωση όταν ένας υπάλληλος παρέχει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή μελλοντικών ωφελημάτων και ένα έξοδο όταν η επιχείρηση αναλώνει οικονομικό όφελος από την υπηρεσία ενός υπαλλήλου ως αντάλλαγμα της παροχής ωφελημάτων.

Τα ωφελήματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 χωρίζονται σε πέντε κατηγορίες, η καθεμιά εκ των οποίων χρίζει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό και οι οποίες ονομαστικά είναι :

1. Βραχυπρόθεσμα ωφελήματα (μισθοί και ημερομίσθια, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, επιδόματα ετήσιας αργίας, επιδόματα ασθένειας, παροχή μη χρηματικών ωφελημάτων όπως δώρα, παροχή αγαθών κ.α, συμμετοχή στα κέρδη και επιμίσθια πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου.)
2. Ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση (συντάξεις, άλλα ωφελήματα αφυπηρέτηση, ασφάλειες ζωής και ασθένειας μετά την αφυπηρέτηση.
3. Άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα (άδειες μακροπρόθεσμων υπηρεσιών, παροχές ανικανότητας, συμμετοχή στα κέρδη και επιμίσθια πληρωτέα μετά από δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου.)
4. Ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών.
5. Κεφαλαιουχικά ωφελήματα. ⁶

14. ΔΛΠ 20 : Λογιστικός χειρισμός κυβερνητικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κυβερνητικής υποστήριξης

Σκοπός του λογιστικού αυτού προτύπου είναι ο λογιστικός καθορισμός των κρατικών επιχορηγήσεων και οι γνωστοποίηση αυτών καθώς και κάθε άλλης μορφής κρατικής υποστήριξης.

Οι επιχορηγήσεις σχετίζονται είτε με πάγια περιουσιακά στοιχεία είτε με τα αποτελέσματα. Επίσης έχουμε και τις μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις.

Οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι χρηματικά ποσά που δίνονται από το κράτος στις επιχειρήσεις για την κατασκευή ή την αγορά περιουσιακών στοιχείων για μακροχρόνια εκμετάλλευση και συνοδεύεται από όρους σύμφωνα με τους οποίους πρέπει να αναλάβει ορισμένες υποχρεώσεις που καθορίζονται από το κράτος. Λογιστικά, η απεικόνιση μιας τέτοιας επιχορήγησης γίνεται με δύο διαφορετικούς τρόπους. Αν η επιχορήγηση θεωρηθεί έσοδο επόμενων χρήσεων περιλαμβάνεται στα έσοδα των χρήσεων της ωφέλιμης ζωής του παγίου ενώ αν με το ποσό της επιχορήγησης μειώνεται ισόποσα η λογιστική αξία του παγίου η επιχορήγηση υπολογίζεται ως έσοδο μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων.

Οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τα αποτελέσματα είναι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με στοιχεία προσδιοριστικά του αποτελέσματος όπως επιδοτήσεις επιτοκίου, επιδοτήσεις εξαγωγών κ.α, και συνοδεύονται και αυτές από όρους τους οποίους πρέπει να εκπληρώσει η επιχείρηση.

Τέλος οι μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις είναι η επιχορηγήσεις που δίνονται στην επιχείρηση με τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως η μεταβίβαση ενός οικοπέδου.

6. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, , Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003, Πρώτος Τόμος, Ωφελήματα προσωπικού, σελ. 6

Οι κρατικές επιχορηγήσεις λογιστικοποιούνται εφόσον έχουν τηρηθεί οι όροι για την λήψη της επιχορήγησης και εφόσον έχουν εισπραχθεί τα ποσά της επιχορήγησης.

Κάθε επιστροφή της κρατικής επιχορήγησης αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

15. ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές ξένου συναλλάγματος

Το πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών μιας επιχείρησης καθώς και να καθορίσει την ισοτιμία μεταξύ ξένου και εγχώριου νομίσματος.

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων σε συνάλλαγμα χωρίζεται στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές των επιχειρήσεων γίνονται σε ξένο νόμισμα και στις περιπτώσεις μετατροπών των δεδομένων των οικονομικών εκμεταλλεύσεων του εξωτερικού.

Η καταχώρηση μιας συναλλαγής που έγινε σε ξένο νόμισμα γίνεται βάση της ισοτιμίας των δύο νομισμάτων τη μέρα της συναλλαγής ή σε περίπτωση μη δυνατής παρουσίασης της συναλλαγής στην ισοτιμία των δύο νομισμάτων τη μέρα της συναλλαγής, στην εβδομαδιαία, μηνιαία ή ετήσια μέση τιμή του συναλλάγματος.

Όπως και σε άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα, έτσι και εδώ έχουμε την βασική και την εναλλακτική μέθοδο παρουσίασης των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα στον ισολογισμό.

Σύμφωνα με την βασική μέθοδο τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα εμφανίζονται στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Όσο για τα μη νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, αυτά εμφανίζονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής όταν αναφέρονται σε αξίες ιστορικού κόστους, ενώ όταν αναφέρονται σε πραγματικές αξίες εμφανίζονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η αξία αυτή.

Στην εναλλακτική μέθοδο οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια σοβαρή υποτίμηση του νομίσματος μπορούν να καταχωρηθούν στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού. Αν όμως πριν την υποτίμηση η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να αντισταθμίσει τον κίνδυνο της ζημιάς από συναλλαγματικές διαφορές, τότε η ζημιά που προκύπτει δεν μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.

Αν μια επιχείρηση διαθέτει μια εκμετάλλευση σε μια ξένη χώρα τότε θα πρέπει κατά τις ημερομηνίες του ισολογισμού να ενσωματώνει τα δεδομένα στις οικονομικές της καταστάσεις. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από διαιρετικά νομισματικά στοιχεία είτε μακροπρόθεσμα, είτε βραχυπρόθεσμα υπολογίζονται ως έσοδο ή έξοδο και καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια.

16. ΔΛΠ 22 : Επιχειρηματικές συνενώσεις

Σκοπός του ΔΛΠ 22 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων που έχουν ενοποιηθεί ύστερα από εξαγορά της μιας από την άλλη.

Η εξαγορά μιας επιχείρησης μπορεί να γίνει σταδιακά μέσω του χρηματιστηρίου. Ύστερα από την ενοποίηση των επιχειρήσεων τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που θα πρέπει να εμφανιστούν στα βιβλία, είναι εκείνα που είχε στην κατοχή του ο πωλητής και εντοπίστηκαν την ημερομηνία εξαγοράς. Τα στοιχεία αυτά αποτιμούνται στο σύνολό της αξίας που είχαν κατά την ημερομηνία απόκτησής τους και κατά το ποσοστό του συμφέροντος που αποκτήθηκε από τον αγοραστή και του λογιστικού υπολοίπου του ποσοστού του συμφέροντος της μειοψηφίας που υπήρχε πριν από την ημερομηνία εξαγοράς.

Πιο συγκεκριμένα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται στις εξής αξίες :

1. Τα διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε χρηματιστήριο αποτιμούνται στην τρέχουσα αξία της αγοράς.
2. Τα μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα αποτιμούνται σε αξίες κατά υπολογισμό.
3. Τα εισπρακτέα ποσά αποτιμούνται στην τρέχουσα αξία των βιβλίων, μειωμένη με πρόβλεψη για τυχόν επισφάλειες.
4. Τα αποθέματα έτοιμων προϊόντων στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με τυχόν έξοδα πώλησης με λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή.
5. Η παραγωγή σε εξέλιξη στην αναμενόμενη τιμή πώλησης των ετοιμών προϊόντων, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης, τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή.
6. Τα γήπεδα και τα κτίρια στην τρέχουσα αξία αγοράς.
7. Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις στην τρέχουσα αξία της αγοράς βάσει εκτιμήσεως ή στην αποσβεσμένη αξία αντικατάστασης.
8. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως καθορίζονται από το ΔΛΠ 38.
9. Τα ωφελήματα προσωπικού στην παρούσα αξία μειωμένη με τα στοιχεία ενεργητικού του προγράμματος.
10. Οι υποχρεώσεις στην τρέχουσα αξία των βιβλίων μειωμένη με το τρέχον ποσοστό επιτοκίου αν πρόκειται για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.⁷

Όσο για τη φήμη – πελατεία που εξαγοράζεται θα πρέπει να διαγράφεται με βάση την αναμενόμενη χρονική διάρκεια δημιουργίας οικονομικών ωφελημάτων προς την επιχείρηση και η διαγραφή της δεν θα πρέπει να ξεπερνάει την περίοδο των 20 ετών. Προτεινόμενη μέθοδος διαγραφής είναι αυτή του σταθερού συντελεστή.

Η αρνητική φήμη και πελατεία που είναι αποτέλεσμα κάποιας υπερτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού ή υποτίμησης των στοιχείων του παθητικού αποσβένεται μέσω

του λογαριασμού αποτελεσμάτων βάση του βαθμού στον οποίο οι εν λόγω προβλέψεις πραγματοποιούνται. Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης των προβλέψεων, το μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας που δεν υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν, αναγνωρίζεται σταδιακά ως έσοδο στον λογαριασμό αποτελεσμάτων ενώ αν το μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο στον λογαριασμό αποτελεσμάτων.

17. ΔΛΠ 23 : Κόστος δανεισμού

Το ΔΛΠ αυτό ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού, δηλαδή των τόκων και δαπανών που πραγματοποιούνται για τη λήψη δανείου. Για το σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο μέθοδοι λογιστικού χειρισμού, η βασική μέθοδος σύμφωνα με την οποία το κόστος δανεισμού λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται και η εναλλακτική μέθοδος σύμφωνα με την οποία το κόστος που σχετίζεται άμεσα με τη αγορά, κατασκευή ή παραγωγή των επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού μπορεί να μεταφερθεί, σε αύξηση του κόστους των στοιχείων αυτών. Εάν το κόστος των επιλέξιμων στοιχείων υπερβαίνει την αξία κτήσης ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τότε γίνεται απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών.

Η καταχώρηση του κόστους δανεισμού αρχίζει εφόσον έχει ξεκινήσει η διενέργεια των δαπανών που αφορούν το περιουσιακό στοιχείο, έχει πραγματοποιηθεί το κόστος δανεισμού και έχουν ξεκινήσει οι αναγκαίες για την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή του

7. Αθως Γεωργίου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελ.207

επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού.

Αναστολή της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού έχουμε εφόσον η ανάπτυξη του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού σταματήσει για εκτεταμένο χρονικό διάστημα. Στην περίπτωση αυτή το κόστος δανεισμού βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Παύση της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού έχουμε όταν η αγορά, η κατασκευή ή η παραγωγή του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού έχει ολοκληρωθεί

Υπάρχουν περιπτώσεις που ενώ η κατασκευή ενός επιλέξιμου στοιχείου συνεχίζεται, μέρος αυτού είναι έτοιμο για χρήση. Στην περίπτωση αυτή το κόστος δανεισμού που

αντιστοιχεί στο έτοιμο κομμάτι παύει να μεταφέρεται στο κόστος του και συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσης.

18 ΔΛΠ 24 : Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Μια σχέση συνδεδεμένων μερών μπορεί να έχει επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στα αποτελέσματα της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, λόγω των συναλλαγών που γίνονται μεταξύ τους αλλά και εξαιτίας άλλων καταστάσεων που δεν έχουν σχέση με τις μεταξύ τους συναλλαγές. Το ΔΛΠ 24 έρχεται να θέσει κάποιους κανόνες τους οποίους πρέπει να ακολουθούν τα συνδεδεμένα μέρη για την γνωστοποίηση των μεταξύ τους συναλλαγών ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αποκτήσουν μια ιδέα για το κατά πόσο και πως οι συναλλαγές αυτές ασκούν επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.

Οι γνωστοποιήσεις αυτές θα πρέπει να εφαρμόζονται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες με άμεσο ή έμμεσο τρόπο ελέγχουν ή ελέγχονται ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, συγγενών εταιρειών, ιδιωτών που έχουν αποκτήσει ουσιώδη επιρροή στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, διοικητικών και διευθυντικών στελεχών που είναι αρμόδιοι για τον σχεδιασμό, την επίβλεψη και τον έλεγχο των εργασιών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και τέλος επιχειρήσεων των οποίων διοικητικά ή διευθυντικά στελέχη καθώς και ιδιώτες που συνδέονται με την επιχείρηση έχουν σημαντικό ποσοστό δικαίωμα ψήφου και μπορεί να ασκήσουν σημαντική επιρροή.

Δεν απαιτείται καμία γνωστοποίηση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας όταν αυτές δημοσιεύονται μαζί με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής εταιρείας όταν η μητρική εταιρεία κατέχει το 100% των μετοχών της και έχει συσταθεί και εκδίδει χρηματοοικονομικές καταστάσεις στη ίδια τη χώρα, στις οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων από το κράτος επιχειρήσεων.

19. ΔΛΠ 26 : Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση από σχέδια ωφελημάτων συνταξιοδότησης

Σκοπός του λογιστικού αυτού προτύπου είναι η παρουσίαση και ο λογιστικός χειρισμός διάφορων ωφελημάτων συνταξιοδότησης που παρέχονται από το κράτος αλλά και από ιδιωτικές εταιρείες ασφάλειας.

20.ΔΛΠ 27 : Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και επενδύσεις σε θυγατρικές

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τον τρόπο παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών εταιρειών.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, η αποτίμηση των στοιχείων των θυγατρικών και η παρουσίασή τους γίνεται εφάπαξ και παγίως είτε με βάση το αρχικό είτε με βάση το αναπροσαρμοσμένο κόστος κτήσεως. Αν επιλεγεί η μέθοδος του αναπροσαρμοσμένου κόστους κτήσεως με βάση την μέθοδο της καθαρής θέσης και η θυγατρική παρουσιάσει βελτίωση της καθαρής της θέσης ύστερα από απάλειψη διαιρετικών κερδών ή ζημιών, μπορεί να γίνει και αύξηση της εμφανιζόμενης αρχικής αξίας κτήσεως του παγίου στοιχείου.

Η απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς της ενοποίησης εμφανίζεται στο ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού της μητρικής.

Η ενοποίηση των παγίων γίνεται με βάση την αξία τους ενώ κάθε είδους υποτίμηση βαραίνει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις εμφανίζουν τα πάγιά τους με βάση το τρέχον αναπόσβεστο κόστος απαιτείται εξωλογιστική αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων.

Καθιερώνεται επίσης ενοποιημένος πίνακας μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από όπου μπορούν να αναχθούν πληροφορίες για τη μεταβολή των κεφαλαίων και να γίνει αποτελεσματικός έλεγχος των διαφόρων κονδυλίων των ενοποιημένων Ιδίων Κεφαλαίων.

21. ΔΛΠ 28 : Λογιστικός χειρισμός επενδύσεων σε συνδεδεμένες

Η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις είτε σε τιμή κόστους, είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, είτε ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς πώληση.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στην τιμή κτήσεως η οποία στη συνέχεια μεταβάλλεται ανάλογα με το κέρδος ή τη ζημιά που θα πραγματοποιηθεί μετά την εξαγορά της επιχείρησης, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων αντίστοιχα. Το λογιστικό υπόλοιπο της επένδυσης είναι

πιθανό να διαφοροποιηθεί από αλλαγές των ιδίων συμφερόντων της συνδεδεμένης οι οποίες δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως. Με τη μέθοδο κόστους η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση αναγνωρίζεται στα βιβλία του επενδυτή στην τιμή κόστους. Η κατανομή των κερδών από τα αποτελέσματα χρήσεως ή τα αδιανέμητα κέρδη που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά της συνδεδεμένης, αναγνωρίζονται σαν έσοδο στα βιβλία του επενδυτή. Η διανομή κερδών εκτός αυτών που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά, θεωρείται ως αποπληρωμή της επένδυσης και αφαιρείται από το κόστος της.

Η επένδυση σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να εμφανίζεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης εκτός και αν είναι προσωρινή, με σκοπό μελλοντική πώληση, ή στη γεωγραφική θέση που λειτουργεί λόγω περιορισμού εξαγωγής συναλλάγματος εμποδίζεται η εκμετάλλευση των οικονομικών ωφελημάτων από την συνδεδεμένη επιχείρηση. Όταν ο επενδυτής δεν ασκεί πια σημαντική επίδραση στη συνδεδεμένη ή ο περιορισμός εξαγωγής συναλλάγματος είναι μακροχρόνιος, η επένδυση δεν αποτιμάται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Για τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης σε περίπτωση υποτίμησής της υπολογίζεται είτε η τρέχουσα αξία του μεριδίου του επενδυτή με βάση τις μελλοντικές χρηματικές ροές που αναμένονται να δημιουργηθούν και το αναμενόμενο ποσό είσπραξης, είτε η τρέχουσα αξία των αναμενόμενων χρηματικών ροών από εισπράξεις μερισμάτων συν οποιοδήποτε άλλο ποσό προέλθει από την πώληση της επιχείρησης. Και οι δύο μέθοδοι υπό κατάλληλες προϋποθέσεις θα πρέπει να δώσουν το ίδιο αποτέλεσμα.

22. ΔΛΠ 29 : Χρηματοοικονομική παρουσίαση σε οικονομίες με υπερπληθωρισμό

Το ΔΛΠ 29 έχει ως σκοπό την εξάλειψη των επιδράσεων του υπερπληθωρισμού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης εγκατεστημένης σε χώρα με υπερπληθωρισμό, ως αποτέλεσμα της επίδρασης που έχει ο υπερπληθωρισμός στις αξίες των περιουσιακών της στοιχείων, στις συναλλαγές της αλλά και στα ποσά που χρησιμοποιούνται για την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τη χρήση των αριθμοδεικτών, λόγω μείωση της αξίας του νομίσματος της χώρας.

Για τον παραπάνω λόγο το συγκεκριμένο πρότυπο έκανε κάποιες ρυθμίσεις με βάση τις οποίες πρέπει να παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των

επιχειρήσεων χωρών με υπερπληθωρισμό, όπου σύμφωνα με αυτές οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος καθώς και τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης πρέπει να εμφανίζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία κατάρτισής τους και το κέρδος ή η ζημιά της καθαρής νομισματικής θέσης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης και να γνωστοποιείται ξεχωριστά. Το κέρδος ή η ζημιά της καθαρής νομισματικής θέσης προκύπτει ως η διαφορά από την αναπροσαρμογή μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού, των ιδίων κεφαλαίων, των στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που είναι συνδεδεμένες με δείκτες μεταβολής των τιμών.

23. ΔΛΠ 30 : Γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις Τραπεζών και όμοιων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων

Σκοπός του προτύπου είναι η παροχή πληροφοριών που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις χρηματοπιστωτικών οργανισμών.

Σύμφωνα λοιπόν με το συγκεκριμένο λογιστικό πρότυπο ο ισολογισμός μιας τράπεζας πρέπει να περιέχει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού ομαδοποιημένα ως εξής :

Ενεργητικό : I) Μετρητά ταμείου και υπόλοιπο με την κεντρική τράπεζα του κράτους

II) Γραμμάτια και συναλλαγματικές, διαθέσιμα για προεξόφληση με την κεντρική τράπεζα του κράτους.

III) Γραμμάτια δημοσίου που κρατούνται για εμπορικές συναλλαγές.

IV) Καταθέσεις και δάνεια προς άλλες τράπεζες.

V) Τοποθετήσεις σε άλλες χρηματαγορές.

VI) Δάνεια και παραχωρήσεις σε πελάτες.

VII) Επενδύσεις σε χρεόγραφα.

Παθητικό : I) Καταθέσεις άλλων τραπεζών.

II) Καταθέσεις από άλλες χρηματαγορές.

III) Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες.

IV) Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις.

V) Άλλες πηγές χρηματοδότησης.

Σε περίπτωση που η τράπεζα εμπλέκεται σε συναλλαγές που δεν μπορούν να εμφανιστούν στα λογιστικά τους βιβλία οι οικονομικές τους καταστάσεις θα πρέπει να παρέχουν αναλύσεις και πληροφορίες για το είδος και το συνολικό ποσό της δέσμευσης της τράπεζας, το είδος και το συνολικό ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της τράπεζας που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, εγγυητικές φερεγγυότητας, εγγυητικές τραπεζικής απόδοσης και ανοιχτές επιστολές που εκδόθηκαν ως χρηματοοικονομικές εγγυήσεις για δάνεια και χρεόγραφα, εγγυητικές καλής εκτέλεσης, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που λήγουν από μόνες τους εντός κάποιου βραχυχρόνιου διαστήματος και τέλος στοιχεία που σχετίζονται με ποσοστά επιτοκίων ή ισοτιμίες συναλλάγματος. Οι ημερομηνίες λήξης των στοιχείων αυτών κυμαίνονται σε διάφορα χρονικά διαστήματα τα οποία είναι : μέχρι ένα μήνα, από ένα έως τρεις μήνες, από τρεις μήνες μέχρι ένα εξάμηνο, από έξι μήνες έως ένα χρόνο, από ένα χρόνο έως πέντε χρόνια, από πέντε χρόνια και πάνω.

Οι προβλέψεις για ζημιές πρέπει να εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσεως. Πρόβλεψη ζημιάς από δάνεια ή χορηγήσεις που έγινε σε προηγούμενη χρήση και στην τρέχουσα χρήση δεν θεωρείται πλέον αναγκαία, επηρεάζει τα κέρδη εις νέον και όχι το λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσης.

Οι ζημιές από δάνεια ή χορηγήσεις αναγνωρίζεται ως έξοδο και αφαιρούνται από την αντίστοιχη κατηγορία του ισολογισμού δανείων και χορηγήσεων.

Κάθε πρόβλεψη για επισφάλειες εμφανίζεται στη διανομή των κερδών εις νέο.

Η διαγραφή δανείων και παροχών από επισφάλειες αναγνωρίζεται μόνο εφόσον γίνει πλέον γεγονός. Σε περίπτωση που η τράπεζα αποφασίσει να μην επιβαρύνει με τόκους ορισμένους λογαριασμούς δανείων, αυτό πρέπει να διατυπωθεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της τράπεζας.

24. ΔΛΠ 31: Χρηματοοικονομική παρουσίαση συμφερόντων σε κοινοπραξίες

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τον τρόπο παρουσίασης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των κοινοπραξιών ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας

Οι κοινοπραξίες διακρίνονται σε τρεις βασικές μορφές : α) τον από κοινού έλεγχο των λειτουργικών εργασιών όπου κάθε μέρος της κοινοπραξίας αναλαμβάνει τη

διεκπεραίωση ενός συγκεκριμένου έργου, β) τον από κοινού έλεγχο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού όπου τα μέρη της κοινοπραξίας ασκούν από κοινού έλεγχο στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που αγοράστηκαν ή παραχωρήθηκαν για τη διεκπεραίωση του έργου και γ) τον από κοινού έλεγχο μιας οικονομικής μονάδας όπου τα μέρη της κοινοπραξίας προχωρούν στην ίδρυση ενός νομικού προσώπου με ξεχωριστή οικονομική οντότητα για την διεκπεραίωση εμπορικών συναλλαγών.

Στον ενοποιημένο ισολογισμό της κοινοπραξίας πρέπει να περιλαμβάνεται το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα δικαιώματα αλλά και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Τα δικαιώματα του κοινοπρακτούντος εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας με τις εξής μεθόδους : α) τον τύπο της απεικόνισης γραμμής προς γραμμή για την αναλογική ενοποίηση, β) την μέθοδο της καθαρής θέσης. Ο κοινοπρακτών πρέπει να γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των δικαιωμάτων σε σημαντικές κοινοπραξίες με την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.⁸

25. ΔΛΠ 32 : Χρηματοοικονομικά εργαλεία: Γνωστοποίηση και παρουσίαση

Σκοπός του προτύπου είναι η γνωστοποίηση και η παρουσίαση των χρηματοοικονο-

8. Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνίες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2002, σελ. 413

μικών μέσων της επιχείρησης. Υπάρχουν χρηματοοικονομικά μέσα ενεργητικού και χρηματοοικονομικά μέσα παθητικού. Τα χρηματοοικονομικά μέσα ενεργητικού είναι τα μετρητά, συμβατικά δικαιώματα είσπραξης μετρητών ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου της επιχείρησης, οποιοδήποτε συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση, τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Τα χρηματοοικονομικά μέσα του παθητικού είναι η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή οποιονδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση.

Τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο συμψηφισμός τους επιτρέπεται μόνο εάν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων πόρων ή αν έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με

ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης.⁹

Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αφορούν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία είναι το μέγεθος και η φύση των χρηματοοικονομικών μέσων, οι λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν, το συμβατικό δικαίωμα αναθεώρησης της αξίας του ενεργητικού ή του παθητικού, τα ποσοστά των επιτοκίων που βρίσκονται σε ισχύ, τον πιθανό μέγιστο πιστωτικό κίνδυνο που υπήρχε κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού και οι σημαντικές συγκεντρώσεις κινδύνων πιστωτικής πολιτικής.

26. ΔΛΠ 33 : Κέρδη ανά μετοχή

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των εσόδων ανά μετοχή καθώς και ο τρόπος υπολογισμού τους. Δύο είναι οι μέθοδοι που καθορίζουν τα έσοδα ανά μετοχή, η βασική μέθοδος σύμφωνα με την οποία τα καθαρά κέρδη ή οι ζημιές της περιόδου που εξετάζουμε και που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους και η μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή σύμφωνα με την οποία για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου

9. Αθως Γεωργίου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελ.267
σταθμικού αριθμού να προσαρμοστεί έτσι ώστε να περιλαμβάνονται όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των ποίων θα φέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή.

Τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή πρέπει να εμφανίζονται για τη κάθε ομάδα μετοχών με διαφορετικά δικαιώματα επιμερισμού κερδών παρέχοντας παράλληλα τα διαμορφωμένα συγκριτικά στοιχεία.

Θα πρέπει επίσης να εμφανίζεται και ο μέσος σταθμικός αριθμός που χρησιμοποιήθηκε ως παρανομαστής για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή.

27. ΔΛΠ 34 : Ενδιάμεση χρηματοοικονομική παρουσίαση

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται στην σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις είναι οι καταστάσεις οι οποίες περιέχουν είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, είτε μια σειρά συνοπτικών καταστάσεων οι οποίες παρουσιάζονται σε μια ενδιάμεση οικονομική περίοδο, δηλαδή σε μια περίοδο οικονομικής έκθεσης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. Η συχνότητα σύνταξης των καταστάσεων αυτών δεν καθορίζεται από το συγκεκριμένο πρότυπο αλλά από τις κυβερνήσεις των χωρών, τα εποπτικά όργανα του χρηματιστηρίου καθώς και λογιστικές επιτροπές ή λογιστικά σώματα και δεν επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της.

Το περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων αποτελείται από 1) έναν συνοπτικό ισολογισμό, 2) μια συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, 3) μια συνοπτική κατάσταση ταμειακών ροών, 4) μια συνοπτική κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση και 5) επιλεκτικές επεξηγηματικές σημειώσεις – γνωστοποιήσεις.

Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τις ενδιάμεσες καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζει έναν ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και έναν συγκριτικό ισολογισμό στο τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, καταστάσεις αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικό για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κατάσταση ταμειακών ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τις ενδιάμεσες καταστάσεις οφείλει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους που εφαρμόζει και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οποιαδήποτε μεταβολή έγινε μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να απεικονιστεί στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Όσο αναφορά τον υπολογισμό της δαπάνης φόρου, των διάφορων εσόδων και άλλων ανώμαλων δαπανών στις ενδιάμεσες καταστάσεις ισχύουν τα παρακάτω :

Α) Η δαπάνη του φόρου εισοδήματος της ενδιάμεσης περιόδου υπολογίζεται χρησιμοποιώντας τον συντελεστή φόρου που θα ήταν εφαρμόσιμος σε συνολικά αναμενόμενα κέρδη.

Β) Έσοδα τα οποία χαρακτηρίζονται ως εποχιακά ή εισπράττονται περιοδικά μπέσα σε ένα οικονομικό έτος δεν πρέπει να προϋπολογίζονται κατά την ενδιάμεση περίοδο αν αυτό υπάρχει περίπτωση να προσκαλέσει κάποιο λάθος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Γ) Δαπάνες που πραγματοποιούνται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους πρέπει να προκαταλογίζονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης εκθέσεως μόνο αν ο ίδιος τύπος της δαπάνης είναι σωστό να προκαταλογίζεται κατά το τέλος του οικονομικού έτους, διαφορετικά δεν προκαταλογίζεται.¹⁰

28. ΔΛΠ 35 : Διακοπτόμενες δραστηριότητες

Σκοπός του λογιστικού αυτού προτύπου είναι ο προσδιορισμός της έννοιας των διακοπτόμενων εκμεταλλεύσεων και η καθιέρωση μια βάσης πληροφοριών που η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί όταν αποφασίσει να σταματήσει κάποια εκμετάλλευση.

Διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συνθετικό τμήμα της επιχείρησης το οποίο :

1. Η επιχείρηση ακολουθώντας ένα ενιαίο σχέδιο αποφασίζει να το εκποιήσει στο σύνολό του με πώληση, διάσπαση ή με διανομή του στους μετόχους της επιχείρησης, να το

10. Αρθρογραφία της Grant Thornton σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική παρουσίαση, άρθρο του κ. Νίκου Μουρούκη, CD με την αρθρογραφία της εφημερίδας Express για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

εκποιήσει τμηματικά με πώληση ή με διακανονισμό υποχρέωσης, να τερματίσει τη λειτουργία του με εγκατάλειψη.

2. Αντιπροσωπεύει ένα ανεξάρτητο αλλά σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων.
3. Υπάρχει δυνατότητα διαχωρισμού του από τους υπόλοιπους τομείς της επιχείρησης τόσο επιχειρηματικά όσο και για λόγους οικονομικής πληροφόρησης και αναφοράς

Η γνωστοποίηση της διακοπής μιας εκμετάλλευσης γίνεται είτε από τη στιγμή της υπογραφής της συμφωνίας για την πώληση των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης της εταιρείας είτε ύστερα από την έγκριση της διοίκησης ενός λεπτομερούς προγράμματος σχετικά με τη διακοπή μιας εκμετάλλευσης και την ανακοίνωση της έγκρισης αυτής.

Η καταχώρηση και η αποτίμηση των εσόδων, των δαπανών και άλλων μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των διακοπτόμενων εκμεταλλεύσεων γίνεται με βάση άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα αφού το συγκεκριμένο δεν καθορίζει τίποτα για την καταχώρηση και την αποτίμηση των παραπάνω.

29. ΔΛΠ 36 : Απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού

Σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει τις διαδικασίες που ακολουθεί η επιχείρηση για να διαπιστώσει αν τα περιουσιακά της στοιχεία έχουν απομειωθεί. Τα στοιχεία που παρακολουθούνται για τον σκοπό είναι όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από τα αποθέματα, τις απαιτήσεις από αναβαλλόμενους φόρους, τις απαιτήσεις που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, τις απαιτήσεις από παροχές σε εργαζόμενους και τις απαιτήσεις από χρηματοπιστωτικά μέσα.

Το πρότυπο αυτό καθορίζει μια σειρά από ενδείξεις που θα πρέπει να εξετάζει η επιχείρηση για να διαπιστώσει αν η αξία κάποιου περιουσιακού στοιχείου απομειώνεται και αν εντοπιστεί κάτι τέτοιο η επιχείρηση προχωρεί στην διενέργεια διαδικασιών προκειμένου να εκτιμήσει την ύπαρξη ή όχι την απομείωση και το ύψος της. Οι ενδείξεις που καθορίζονται από το λογιστικό αυτό πρότυπο για τον εντοπισμό απομειώσεων χωρίζονται σε εσωτερικές και εξωτερικές ανάλογα με την πηγή από όπου παίρνουμε τις σχετικές πληροφορίες.

Για τον υπολογισμό της ζημιάς της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης υπολογίζεται πρώτα η καθαρή τιμή πώλησης, έπειτα η αξία χρήσης και τέλος επιλέγεται η μεγαλύτερη τιμή από τη δύο η οποία και θα αποτελέσει και την τιμή της ζημιάς. Η ζημιά απομείωσης καταχωρείται σαν έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ενώ η αναστροφή της καταχωρείται και πάλι στα αποτελέσματα χρήσης σαν έσοδο και κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού με βάση τη λογιστική τους αξία. Σε καμία περίπτωση η ζημιά απομείωσης δεν πρέπει να μειώνει τη λογιστική αξία ενός στοιχείου κάτω από τη μεγαλύτερη τιμή μεταξύ των τιμών της καθαρής τιμής πώλησης του στοιχείου, της αξίας χρήσης του και του μηδενός..

Αν η υπεραξία που προκύπτει από την εξαγορά μιας επιχείρησης είναι απομειωμένη, το ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας θα υπολογιστεί για τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία η υπεραξία ανήκει.

30. ΔΛΠ 37 : Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού

Το ΔΛΠ 37 έχει σκοπό να ρυθμίσει την έννοια των προβλέψεων, την έννοια των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, τη διάκριση μεταξύ προβλέψεων και υποχρεώσεων, κανόνες για την αποτίμηση των προβλέψεων, αποτίμηση και χρήση των προβλέψεων, δημοσιοποίηση σε σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πληροφοριών που αφορούν τις προβλέψεις και τις υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 ως πρόβλεψη ορίζεται μια υποχρέωση αορίστου χρόνου ή ποσού ενώ ως υποχρέωση ορίζεται μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός της οποίας θα επιφέρει την εκροή πόρων οι οποίοι ενσωματώνουν σημαντικά οφέλη για την επιχείρηση.¹¹

Για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις απαιτείται η επιχείρηση να έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα παλαιότερων ενεργειών, μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν πολλά οφέλη και να μπορεί να κάνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Οι προβλέψεις και το ύψος τους θα πρέπει να αναθεωρούνται στις ημερομηνίες του ισολογισμού προκειμένου να αντανακλούν σωστά μεγέθη. Μια πρόβλεψη θα πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για τις συγκεκριμένες δαπάνες για τις οποίες δημιουργήθηκε.

11. Αρθρογραφία της Grant Thornton σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού, άρθρο στελέχους της Grant Thornton, CD με την αρθρογραφία της εφημερίδας Express για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν καταχωρούνται εκτός επαχθών συμβάσεων.

Η πρόβλεψη για αναδιάρθρωση περιλαμβάνει δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με αυτή και όχι δαπάνες που έγιναν για την επανεκπαίδευση του προσωπικού, για έρευνες αγοράς, ή για επενδύσεις σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Οι αποζημιώσεις θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σαν ιδιαίτερες απαιτήσεις Το ποσό που καταχωρείται ως απαίτηση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.

31. ΔΛΠ 38 : Άυλα στοιχεία ενεργητικού

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε έξοδα που έχουν γίνει από μια επιχείρηση, αναμένεται να υπάρξει από αυτά οικονομικό όφελος και το ύψος τους μπορεί να

προσδιοριστεί. Η επιχείρηση μπορεί να ερευνήσει η ίδια ποια είδη εξόδων μπορούν να προσφέρουν οικονομικό όφελος, τα εντοπίζει, τα διαγράφει από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσης και ύστερα προχωρεί στην υλοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας που έχει κάνει και στην ανάπτυξη των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα που αναγνωρίζονται για τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι διάφορα υλικά και υπηρεσίες, μισθοί και ημερομίσθια και γενικότερα έξοδα που είναι άμεσα συνδεδεμένα με τη δημιουργία του στοιχείου, έξοδα καταχώρησης νομικών δικαιωμάτων, γενικά κατανεμητέα έξοδα, καθώς και χρηματοοικονομικά έξοδα.

Η επιχείρηση μπορεί επίσης να αποκτήσει τα άυλα περιουσιακά της στοιχεία όχι μόνο ύστερα από εφαρμογή προγράμματος έρευνας στα στοιχεία της, αλλά και ύστερα από εξαγορά.

Δαπάνες για τη δημιουργία ή την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία αντιστοιχούν και διαγράφονται από τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Δαπάνες που έχουν γίνει για συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αναγνώριση και την καθιέρωση του στοιχείου ως άυλο, αναγνωρίζονται μόνο ως έξοδα έναντι εσόδων και διαγράφονται από τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης γίνεται στη αρχική αξία κτήσης μειωμένο με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Μετά την αρχική του αναγνώριση θα πρέπει να παρουσιάζεται και η δίκαιη αξία του στοιχείου μειωμένη με τις αντίστοιχες προβλέψεις για απόσβεση.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποσβένονται συστηματικά κατά τη διάρκεια της χρήσης και η περίοδο απόσβεσής τους δεν πρέπει να ξεπερνά τα είκοσι χρόνια. Εάν έχει γίνει επανεκτίμηση στην απόσβεση του στοιχείου τότε διαφοροποιείται το ποσό της ετήσιας συστηματικής απόσβεσης και όχι η διάρκεια αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του.

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχονται οι παρακάτω πληροφορίες για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία : α) η αναμενόμενη περίοδος της ωφέλιμης χρήσης του, β) η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται, γ) η μικτή αξία του, δ) το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση. ε) τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που πρέπει να περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Σε περίπτωση επανεκτίμησης της αξίας του στοιχείου πρέπει να αναφέρεται η ημερομηνία επανεκτίμησης, η αναπόσβεστη αξία του, η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου στην περίπτωση που δεν θα είχε γίνει η επανεκτίμηση του.

32. ΔΛΠ 39 : Χρηματοοικονομικά εργαλεία: αναγνώριση και επιμέτρηση

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού χωρίζονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού για εμπορικούς λόγους, επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους, δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης και τέλος χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση.

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του παθητικού μετά την αρχική τους αναγνώριση αποτιμώνται με βάση το αναπόσβεστο κόστος εκτός από τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, τα οποία αποτιμούνται στη δίκαιη αξία τους.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται στα βιβλία της επιχείρησης όταν μέσα από τη συναλλαγή πηγάζει νομικό δικαίωμα είσπραξης ή πληρωμής.

Το κέρδος ή ζημιά που προέρχονται από τα χρηματοοικονομικά μέσα και έχουν αναγνωριστεί σε τιμές κόστους εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης.

Αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αναγνωριστεί και εμφανίζεται σε αξία κτήσεως θα αποτιμηθεί σε προεξοφλημένη τρέχουσα αξία αν πρόκειται για μακροπρόθεσμο χρηματοοικονομικό μέσο ή σε τρέχουσα αξία αν πρόκειται για βραχυπρόθεσμο χρηματοοικονομικό μέσο.

33. ΔΛΠ 40 : Ακίνητα για επένδυση

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η αναγνώριση, η εκτίμηση και η απεικόνιση των επενδύσεων σε ακίνητα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης σε θέματα αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται απλό μισθώσεις ή αποτίμηση σε ακίνητα που παραχωρούνται από εκμισθωτές βάση λειτουργικής μίσθωσης.

Οι μέθοδοι αποτίμησης που ακολουθούνται για τα ακίνητα είναι η μέθοδος της δίκαιης αξίας σύμφωνα με την οποία οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, κέρδος ή ζημιά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης και η μέθοδος του κόστους σύμφωνα με την οποία τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως. Στην αρχική τους αναγνώριση οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στην αξία κτήσης τους.

Αν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου αυτό θα πρέπει να ταξινομηθεί στην κατηγορία που ανήκει μέσα στη νέα χρήση. Η αποτίμηση του

στοιχείου αυτού θα πρέπει να γίνεται στην δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής του.

Οποιαδήποτε μεταβολή από αποθέματα σε επένδυση από τη οποία δημιουργείται κέρδος από την αποτίμηση στη δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου μεταφέρεται ως κέρδος στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Τα περιουσιακά στοιχεία που πωλούνται θα πρέπει να διαγραφούν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με κλείσιμο του λογαριασμού τους.

34. ΔΛΠ 41 : Γεωργία

Το ΔΛΠ αυτό έχει σαν σκοπό να θέσει πρότυπους κανόνες που θα ρυθμίζουν τη λειτουργία των αγροτικών οργανισμών όπως είναι οι αγροτικοί συνεταιρισμοί καθώς και των συναλλαγών που αφορούν την αγοραπωλησία των αγροτικών προϊόντων και την παρουσίαση των συναλλαγών αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των γεωργικών επιχειρήσεων ώστε να υπάρξει ομοιομορφία και ασφάλεια στις αγροτικές συναλλαγές.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

Η ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΕΛΕΚΤΡΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

A) Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις

Ο έλεγχος, στη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, όπου τα πάντα αλλάζουν με ραγδαίους ρυθμούς, έχει αποκτήσει πολύ μεγάλη σημασία. Κρίνεται επιτακτικός αφού βοηθά στο να προληφθούν αλλά και να εντοπιστούν διάφορες οικονομικές ανωμαλίες που μπορεί να γίνουν εις βάρος της επιχείρησης και να αντιμετωπιστούν εγκαίρως. Επιπλέον με τον έλεγχο διασαφηνίζονται οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

Παλαιότερα, πριν την εισαγωγή μηχανογραφημένων συστημάτων στα λογιστήρια, ο έλεγχος γινόταν στα χειρόγραφα βιβλία που κρατούσε η επιχείρηση και στα οποία έγραφε τις καθημερινές συναλλαγές της και το περιεχόμενό τους επαληθεύονταν με το περιεχόμενο των παραστατικών που είχε στην διάθεσή της. Με την αύξηση της οργάνωσης στα λογιστήρια των επιχειρήσεων ως αποτέλεσμα της συνειδητοποίησης του πόσο μεγάλο ρόλο έπαιζαν τα σωστά οργανωμένα λογιστήρια μέσα στην επιχείρηση και την εισαγωγή μηχανογραφημένων συστημάτων που τα εκσυγχρόνισαν, ο έλεγχος διαφοροποιήθηκε τόσο ως προς τον τρόπο προσέγγισης όσο και προς την τεχνική του έτσι ώστε να μπορέσει να ανταποκριθεί στις αλλαγές που γίνονταν. Η χρήση του ηλεκτρονικού υπολογιστή στην έκδοση παραστατικών και στην καταχώρηση των συναλλαγών άλλαξε

τα μέχρι τότε δεδομένα. Στη διαδικασία του ελέγχου εισήχθη και η σύγκριση των συνόλων των βιβλίων με τα σύνολα που ήταν καταχωρημένα στον υπολογιστή. Για να μπορεί βέβαια να γίνει σωστά ο έλεγχος θα πρέπει ο ελεγκτής να έχει άμεση και εύκολη πρόσβαση στα αρχεία της επιχείρησης που είναι καταχωρημένα στα μέσα μηχανογράφησης. Σημαντικό βοήθημα για τον έλεγχο αποτελεί ο καταμερισμός και η οργάνωση στην καταχώρηση των συναλλαγών στον υπολογιστή έτσι ώστε να μπορούν να ελέγχονται με ευκολία τα στάδια της καταχώρησης και να μπορούν να εντοπίζονται πιο εύκολα τυχόν λάθη.

Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν τον ηλεκτρονικό υπολογιστή όχι μόνο της επιχείρησης που ελέγχουν, αλλά και τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές των πελατών για να διασταυρώσουν την εγκυρότητα του περιεχομένου των εγγραφών. Επίσης εξετάζουν τα προγράμματα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να εντοπίσουν αν μαζί με τα κανονικά προγράμματα υπάρχουν και αλλά που δεν φαίνονται και με τη λειτουργία τους επηρεάζουν το αποτέλεσμα της ή αν υπάρχουν προγράμματα που αλλοιώνουν τις εγγραφές. Τέλος ελέγχουν και τα προγράμματα εκτύπωσης των βιβλίων.

Οι ελεγκτές βέβαια εκτός από τους γενικευμένους αυτούς ελέγχους προχωρούν και σε πολύ πιο ειδικούς. Ελέγχουν τα στοιχεία που εμφανίζει στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις η επιχείρηση ώστε να επαληθεύσουν την εγκυρότητά τους και να πιστοποιήσουν την εικόνα που παρουσιάζει μέσω των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Τον τρόπο ελέγχου σε καθένα από τα στοιχεία αυτά θα περιγράψουμε παρακάτω αναφέροντας τα ένα ένα αναλυτικά.

1.Έλεγχος παγίων

Ο έλεγχος των παγίων γίνεται για να διαπιστωθεί ότι τα πάγια που ελέγχονται βρίσκονται στην ιδιοκτησία της επιχείρησης, για να εξασφαλιστεί η σωστή εκτίμηση της αξίας τους, η επαρκής ασφάλεια τους από κινδύνους, ο σωστός υπολογισμός των αποσβέσεων και τέλος η σωστή τήρηση του λογαριασμού τους ώστε μέσω αυτού η επιχείρηση να μπορεί να παίρνει τις απαραίτητες πληροφορίες για το πώς γίνεται η διαχείριση των παγίων και να τις αξιοποιεί κατάλληλα ώστε να προχωρεί στην κατάλληλη εκμετάλλευση των παγίων της.

Τα πάγια διακρίνονται σε πάγια που χρησιμοποιούνται και σε πάγια που θα χρησιμοποιηθούν στο μέλλον ύστερα από βελτίωσή τους. Διακρίνονται επίσης και σε

άλλες κατηγορίες με βάση διάφορους αναπτυξιακούς νόμους ώστε μεταγενέστερα να μπορεί να γίνει αναπροσαρμογή της αξίας τους. Με τον διαχωρισμό αυτό διευκολύνεται η παρακολούθηση τους και η επίτευξη του πλέον ορθού τρόπου ελέγχου τους.

Κάθε μεταβολή στα πάγια όπως αγορές και πωλήσεις παγίων, προσθήκες, αποσβέσεις καθώς και άλλα, καταγράφονται στο μητρώο παγίων. Τα ποσά που είναι καταγεγραμμένα στο μητρώο παγίων πρέπει να συμφωνούν με αυτά των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού. Έτσι εξασφαλίζεται η καλύτερη παρακολούθηση των παγίων αλλά και των μεταβολών τους. Όλα αυτά τα στοιχεία ελέγχονται για να διαπιστωθεί αν έχουν καταχωρηθεί σωστά οι αγορές και οι πωλήσεις παγίων στα βιβλία της επιχείρησης καθώς και οι μεταβολές στις τιμές τους, αν ακολουθείται η ίδια λογιστική αρχή για την καταχώρηση των παγίων στα βιβλία της επιχείρησης κάθε χρόνο, αν τα ασφάλιστρα των παγίων βρίσκονται σε λογικό επίπεδο και δεν αποτελούν μεγάλο βάρος για την επιχείρηση, αν ακολουθείται η σωστή μέθοδος απόσβεσης και αν έχει υπολογιστεί σωστά ο συντελεστής απόσβεσης, ποια και ποσά πάγια βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης κάτι που γίνεται με φυσική επιθεώρησή τους, να εξετάσουν ποια πάγια απομακρύνθηκαν από την επιχείρηση και για ποιο λόγο και αν η απομάκρυνση αυτή έγινε με σχετική εντολή απομάκρυνσης ώστε να φαίνεται η απομάκρυνση αυτή, να εξετάσουν τον τρόπο επαλήθευσης των εσόδων από την εκμίσθωση παγίων. Η επαλήθευση των εσόδων από τα πάγια γίνεται με προσωπική επίσκεψη των ελεγκτών στην κάθε μονάδα, που βρίσκουν από το χάρτη ιδιοκτησίας της επιχείρησης, ξεχωριστά και επιτόπια εξακρίβωση για το αν γίνονται ατασθαλίες και αν εμφανίζονται τα έσοδα αυτά στα βιβλία της επιχείρησης. Τέλος γίνεται επαλήθευση των δαπανών φόρου ακίνητης περιουσίας με σύγκριση των πληρωμών του φόρου με την ανάλυσή τους, όπως την παίρνουν από τους πελάτες, καθώς και με τα εκκαθαριστικά σημειώματα της εφορίας και με τις επιταγές που έχουν εξοφληθεί.

Ο έλεγχος των λογαριασμών των παγίων γίνεται συνήθως πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού. Μπορεί να γίνει και πριν το τέλος της ελεγχόμενης χρήσης αν ο έλεγχος γίνεται για πρώτη φορά, λόγω του χρόνου που απαιτείται για να γίνει αυτό. Λόγω όμως του φόρτου εργασίας στο τέλος της χρήσης πολλοί ελεγκτές διαλέγουν να γίνεται ο έλεγχος πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όσο αφορά τον υπολογισμό της βάσης αποτίμησης των παγίων μας βοηθά πολύ το κόστος, το οποίο σύμφωνα με τα πρότυπα που ίσχυαν μέχρι σήμερα ήταν η μόνη αποδεκτή βάση αποτίμησης των παγίων, ιδιαίτερα σε περιόδους που το επίπεδο των τιμών είναι σταθερό. Όταν όμως το επίπεδο των τιμών μεταβάλλεται δημιουργούνται τρομερές

πιέσεις στην καθιέρωση του ιστορικού κόστους. Έτσι η βάση αποτίμησης και υπολογισμού παγίων θα προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

1.1 Παρουσίαση των παγίων στον ισολογισμό

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό στις κατηγορίες γήπεδα-βελτιώσεις γηπέδων, κτίρια, μηχανήματα-εξοπλισμοί, έπιπλα και εξοπλισμός γραφείου υπό κατασκευή, μεταφορικά μέσα, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, εργαλεία και άλλα. Όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν σχέση με εξασφάλιση δανείων πρέπει να διαχωρίζονται με σαφήνεια. Τα πάγια που δεν χρησιμοποιούνται θα πρέπει να αναφέρονται ξεχωριστά στον ισολογισμό. Η βάση αποτίμησης πρέπει πάντα να αναφέρεται.

1.2 Αποσβέσεις παγίων

Η μέθοδος απόσβεσης που ακολουθείται από την επιχείρηση θα πρέπει να ανταποκρίνεται στους στόχους της επιχείρησης και στην πολιτική της και θα πρέπει να ακολουθείται από την επιχείρηση πιστά και με συνέπεια. Οι αποσβέσεις παρουσιάζονται σε αντίθετους λογαριασμούς των παγίων περιουσιακών στοιχείων (αφαιρετικά).

Οι μέθοδοι απόσβεσης που προτιμούνται από τις επιχειρήσεις λόγω του πλεονεκτήματος της αναβολής φόρου που παρέχουν, είναι η γραμμική μέθοδος και οι διάφορες μέθοδοι της φθίνουσας απόσβεσης, όπως το άθροισμα ετών ζωής και το διπλάσιο ποσοστό της αναπόσβεστης αξίας.

Ο ελεγκτής ελέγχει αν εφαρμόζεται η σωστή μέθοδος ελέγχου, αν χρησιμοποιήθηκαν οι σωστοί ισχύοντες συντελεστές, αν τα ποσά της απόσβεσης, της σωρευτικής και της υπολειμματικής αξίας του παγίου είναι ορθά, αν οι αποσβέσεις καταχωρήθηκαν σωστά στις εγγραφές καθώς και στο γενικό και αναλυτικό καθολικό της επιχείρησης και αν υπολογίστηκε σωστά το κόστος των αναπόσβεστων παγίων.

1.3 Έλεγχος άυλων ή ασώματων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως είναι η φήμη και πελατεία της επιχείρησης επειδή δεν είναι κάτι το απτό είναι δύσκολο να ελεγχθούν. Για να επαληθεύσει λοιπόν ο ελεγκτής τα στοιχεία αυτά αναλύει τους λογαριασμούς τους και ελέγχει αν τα ποσά που είναι καταχωρημένα είμαι ακριβή και αν υπάρχει οποιαδήποτε αναφορά στα πρακτικά της επιχείρησης για τα άυλα αυτά περιουσιακά στοιχεία. Η απόσβεση των άυλων ή ασώματων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με τη γραμμική μέθοδο.

2. Έλεγχος αποθεμάτων

Οι ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα γιατί αποτελούν το σπουδαιότερο στοιχείο του ενεργητικού αλλά και το πιο ευαίσθητο στα σφάλματα από άλλα στοιχεία του ενεργητικού, μια που μπορούν εύκολα να γίνουν λάθη στην απογραφή ή στην αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς η ποσότητά τους όπως και η αξία τους, μεταβάλλεται συνεχώς. Γι' αυτό και η εξακρίβωση της ποσότητας και της αξίας των αποθεμάτων συνεπάγεται πολύπλοκων και δύσκολων προσπαθειών, προκειμένου να αποκτηθεί μια αληθινή εικόνα των αποθεμάτων που κατέχει μια επιχείρηση και να παρουσιαστεί στον ισολογισμό.

Με τον έλεγχο των αποθεμάτων οι ελεγκτές προσπαθούν να προσδιορίσουν αν υπάρχει επαρκής ποσότητα αποθεμάτων, αν η ποιότητα και η κατάσταση των αποθεμάτων είναι καλή, να δουν αν υπάρχει κυριότητα των αποθεμάτων και τέλος να εξακριβώσουν την καταλληλότητα της μεθόδου αποτίμησης που ακολουθείται. Για τον σκοπό αυτό παίρνονται αυστηρά μέτρα προκειμένου να διενεργηθεί σωστά ο έλεγχος. Τα μέτρα αυτά είναι :

- α) ο καθορισμός ποσοτήτων στα χέρια της επιχείρησης και τρίτων
- β) ο προσδιορισμός του κόστους
- γ) η αναγραφή των στοιχείων της μέτρησης σε ετικέτες και η μεταφορά του στις καταστάσεις απογραφής
- δ) η επιλογή και η εφαρμογή των κατάλληλων κανόνων αποτίμησης ¹²

2.1 Απογραφή των αποθεμάτων

Η απογραφή των αποθεμάτων γίνεται και ελέγχεται από τη διοίκηση. Οι ελεγκτές εξετάζουν αν γίνεται με σωστό και πλήρες τρόπο η απογραφή και συλλέγουν στοιχεία για να μπορέσουν να πιστοποιήσουν την ύπαρξη και την κατοχή των αποθεμάτων από την επιχείρηση. Επιπλέον προσπαθούν να επισημάνουν τυχόν λάθη που παρατηρούν στον τρόπο διεξαγωγής της απογραφής έτσι ώστε να μην επαναληφθούν. Μόλις γίνει ο έλεγχος και οι μετρήσεις καταχωρούνται στα φύλλα εργασίας και κατόπιν γίνεται σύγκριση με την ποσότητα των αποθεμάτων που βρέθηκε στην εγγραφή.

Στην απογραφή καταγράφονται όλα τα αγαθά που βρίσκονται στην αποθήκη με βάση τις αριθμημένες ετικέτες που τοποθετούνται πάνω τους και που αναγράφουν τον κωδικό και το βάρος τους. Μετά το τέλος της απογραφής οι ελεγκτές θα πρέπει να

παραθέσουν στα φύλλα εργασίας τους αριθμούς με τα στοιχεία του προϊόντος από τις ετικέτες. Αν βρεθούν λάθη ξαναμετρούνται τα αγαθά από τους υπαλλήλους και διορθώνεται το λάθος. Αν ο αριθμός των λαθών είναι μεγάλος ξαναγίνεται η απογραφή.

Οι ελεγκτές θα πρέπει επίσης να εξετάζουν αν για κάθε κατηγορία αγαθών τηρείται ξεχωριστά διαρκής απογραφή, αν τα στοιχεία της διαρκούς απογραφής επαληθεύονται με εξωλογιστική απογραφή των αποθεμάτων τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο, αν χρησιμοποιούνται αριθμημένες ετικέτες για την πραγματική απογραφή των αποθεμάτων και αν υπάρχει ανεξάρτητη υπηρεσία παραλαβών που φέρει σε πέρας όλες τις παραλαβές και τις επιστροφές των πελατών. Θα πρέπει επίσης να φροντίσουν να έχουν στη διάθεσή τους λίστα με τις τελευταίες παραλαβές αποθεμάτων που δεν έχουν συμπεριληφθεί στην τελευταία απογραφή ώστε να υπάρχει έλεγχος του διαχωρισμού αποθεμάτων μεταξύ δύο συνεχόμενων χρήσεων.

12. Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, σελ. 214

Πολύ σημαντική είναι η σύγκριση των καταμετρηθέντων ποσοτήτων με τα σύνολα που εμφανίζουν οι καρτέλες αποθήκης έτσι ώστε τυχόν λάθη να εντοπίζονται και να ενημερώνονται εγκαίρως οι αρμόδιοι ώστε να μπορούν να τα διορθώσουν.

Θα πρέπει να εξακριβώνεται αν υπάρχουν αγαθά που βρίσκονται στα χέρια άλλης εταιρίας ή ανήκουν σε άλλους με τη βοήθεια ενός πίνακα που περιέχει τα ονόματα αυτών που παρέλαβαν αγαθά επί παρακαταθήκης. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με του παραλήπτες των αγαθών επί παρακαταθήκης και να ζητά γραπτές πληροφορίες για τα αγαθά αυτά.

2.2 Κοστολόγηση αποθεμάτων

Εξίσου σημαντική με την απογραφή των εμπορευμάτων είναι και η παρακολούθηση του κόστους παραγωγής και του υπολογισμού του. Το κόστος παραγωγής προϊόντων το συνθέτουν το άμεσο κόστος πρώτης ύλης, το άμεσο κόστος εργασίας και οι γενικές δαπάνες. Παρακολουθώντας τα τρία αυτά κόστη έχουμε μια πλήρης εικόνα του κόστους προϊόντων.

Κατ' αρχήν θα πρέπει να ελέγξουμε αν το σύστημα κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση είναι αποτελεσματικό και αν δεν είναι να προχωρήσουμε στις απαραίτητες αλλαγές που θα το κάνουν κατάλληλο.

Θα πρέπει να συμβουλευόμαστε το κοστολόγιο της επιχείρησης και να συμφωνούμε τις αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών από τις αποθήκες με αυτές που έχουν χρεωθεί

στην παραγωγή σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες απογραφές τους. Πρέπει να ελέγχουμε την σύνθεση των γενικών βιομηχανικών εξόδων και αποσβέσεων σε συνδυασμό με αυτά των προηγούμενων χρήσεων και τις αποσβέσεις στο βιβλίο παγίων καθώς και την ορθότητα των βάσεων επιμερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα διάφορα τμήματα παραγωγής και προϊόντα όπως και τις επιπτώσεις αλλαγής αυτών των βάσεων μια που μπορούν να καταστρατηγηθούν για διαφοροποίηση της αξίας των τελικών αποθεμάτων σε σχέση με τα πωληθέντα.

Στην πρότυπη κοστολόγηση οι αρχικές της βάσεις και προδιαγραφές αρχίζουν και αποκλίνουν από τα πρότυπα με την πάροδο του χρόνου και γι' αυτό θα πρέπει να αναθεωρούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα για να αποφευχθεί αυτό. Στην πρότυπη κοστολόγηση ελέγχουμε το κόστος κατά μονάδα των αποθεμάτων λήξης με αυτή στα φύλλα της πρότυπης κοστολόγησης, την μεταχείριση των αποκλίσεων, συγκρίνουμε το πρότυπο κόστος με το πραγματικό και επαληθεύουμε τους υπολογισμούς στο κοστολόγιο.

Στην κοστολόγηση έργου συγκρίνουμε το κόστος κάθε έργου στα αποθέματα λήξης με αυτά στα φύλλα χρέωσης δαπανών του έργου, ελέγχουμε τα φύλλα χρέωσης κόστους του έργου με παραστατικά και επαληθεύουμε τους δειγματοληπτικούς υπολογισμούς στα φύλλα κόστους έργου καθώς και τις βάσεις επιμερισμού γενικών ή κοινών εξόδων.

2.3 Αποτίμηση αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται με τις μεθόδους LIFO, FIFO, αριθμητικού και σταθμικού μέσου όρου και πρότυπου κόστους.

Οι ελεγκτές είναι υπεύθυνοι να δουν ποια μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιεί η επιχείρηση και να προσδιορίσουν αν οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιεί συμφωνούν με τις αρχές της λογιστικής. Εξετάζει αν η μέθοδος αποτίμησης είναι όμοια με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν τα προηγούμενα χρόνια. Αν αλλάξει θα πρέπει να ποσοτικοποιηθούν τα στοιχεία και να αναφέρεται η αλλαγή σε υποσημείωση. Οι βάσεις αποτίμησης και οι μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους και της τιμής αγοράς των αποθεμάτων λήξεις πρέπει να είναι ίδιες με αυτές των αποθεμάτων έναρξης.

Η αποτίμηση αποθεμάτων στην τιμή κόστους συμβάλλει στο να υπάρχει ένα ταίριασμα ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα. Αν τα έσοδα είναι μικρότερα από το κόστος η ζημιά θα πρέπει να βαραίνει την τρέχουσα χρήση. Ο κανόνας της μικρότερης τιμής είναι ένας τρόπος να μετρήσουμε την απώλεια χρησιμότητας των αποθεμάτων.

Αν υπάρξει σημαντική απόκλιση ανάμεσα στα αποθέματα χρήσης θα πρέπει να ελεγχθεί εκτενώς.

2.4 Παρουσίαση των αποθεμάτων στον ισολογισμό και του κόστους πωληθέντων στο λογαριασμό «κέρδη και ζημιές»

Ο πιο σωστός τρόπος για να παρουσιάσουμε τα αποθέματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι να αναφέρουμε τη μέθοδο αποτίμησης που ακολουθούμε αφού η μέθοδος αποτίμησης μπορεί να επηρεάσει τις τιμές.

Όταν παρουσιάσουμε τα αποθέματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να προσέχουμε τις τυχόν μεταβολές στις μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων και να κάνουμε διάκριση των εμπορευμάτων σε διάφορες κατηγορίες όπως έτοιμα προϊόντα, προϊόντα ημιτελή, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες κ.α.

3. Έλεγχος απαιτήσεων

Ο ελεγκτής για να μπορέσει να προχωρήσει σε έλεγχο των απαιτήσεων θα πρέπει να ζητήσει από την επιχείρηση κατάσταση με τους λογαριασμούς, πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους των πελατών και των γραμματίων, αναλυτικό ισοζύγιο των πελατών και των γραμματίων, ανάλυση τόκων των γραμματίων εισπρακτέων, ανάλυση εκτίμησης επισφαλών απαιτήσεων, πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για τη χρήση, κατάσταση λογαριασμών που έχουν αποσβεσθεί πλήρως, φύλλο χρονολόγησης υπολοίπων πελατών, φύλλο ανάλυσης άλλων απαιτήσεων, κατάσταση επιλεγμένων για επιβεβαίωση πελατών, κατάσταση επιβεβαιώσεων που ελήφθησαν, και στατιστική αξιολόγηση υπολοίπων¹³ έτσι ώστε να έχει μια πλήρη εικόνα για τις απαιτήσεις της επιχείρησης.

Ο έλεγχος των πωλήσεων αρχίζει με το να προχωρήσει ο ελεγκτής σε έλεγχο των αριθμημένων δελτίων αποστολής για να διαπιστώσει σε ποιους στάλθηκαν τα εμπορεύματα, να ελέγξει μέσω του τμήματος πωλήσεων τις παραγγελίες που δέχτηκε από πελάτες, να εντοπίσει τα αντίστοιχα τιμολόγια και να ελέγξει τα ποσά τους αντιπαραθέτοντάς τα με τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις εγγραφές καθώς και τα ποσά του ΦΠΑ για να δει αν έχουν υπολογιστεί σωστά και αν έχουν μεταφερθεί σωστά στα καθολικά και στο ημερολόγιο. Θα προχωρήσει επίσης σε έλεγχο των πιστώσεων που δίνονται σε πελάτες και των εισπράξεων που γίνονται. Εξετάζει τα πιστωτικά σημειώματα για να διαπιστώσει αν όλα είναι αριθμημένα και συνοδεύονται από τα απαραίτητα δικαιολογητικά, εντοπίζει τους επισφαλείς πελάτες και ερευνά τη χορήγηση πιστώσεων σε νέους πελάτες.

3.1 Έλεγχος πελατών

Είναι πολύ σημαντικό για μια επιχείρηση να γνωρίζει τους πελάτες της και τα ποσά που χρωστάνε στην επιχείρηση. Ο ελεγκτής προσπαθεί να εντοπίσει και να διασταυρώσει την ύπαρξη των πελατών μιας επιχείρησης. Ερευνά επίσης ποιοι από τους πελάτες είναι επισφαλείς και ποιοι όχι ώστε να έχει μια εικόνα για την πολιτική πιστώσεων που ακολουθεί η επιχείρηση και αν διαπιστώσει ότι υπάρχουν αρκετοί επισφαλείς πελάτες εφιστά την προσοχή στους αρμόδιους της επιχείρησης και προτείνει αλλαγή της πολιτικής ώστε να περιοριστεί το φαινόμενο αυτό των επισφαλών πελατών.

13. Κωνσταντίνος Κάντζος, MBA, PH.D, Ελεγκτική θεωρία και πράξη, εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 1995, σελ. 253

Τα ποσά στις καρτέλες των πελατών, καθώς και τα ποσά στα καθολικά και στις εγγραφές πρέπει να ελέγχονται και να επιβεβαιώνονται με αυτά που γράφουν τα παραστατικά. Πρέπει να υπάρχει συμφωνία μεταξύ του γενικού καθολικού, των καρτελών των πελατών και του ισοζυγίου των πελατών.

Τα υπόλοιπα στον λογαριασμό των πελατών πρέπει να ελέγχονται και να διασταυρώνονται με αυτά των πελατών σε τακτά χρονικά διαστήματα. Οι υπεύθυνοι της επιχείρησης πρέπει να ειδοποιούν τους πελάτες για τα υπόλοιπά τους είτε τηλεφωνικώς είτε με επιστολές. Σε περίπτωση που η επιβεβαίωση των υπολοίπων έγινε σε ημερομηνία διαφορετική από αυτή του ισολογισμού τότε θα πρέπει να ετοιμαστεί ανάλυση για την ενδιάμεση περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας επιβεβαίωσης, να ελεγχθούν οι καταχωρήσεις με τα πρωτότυπα παραστατικά και να γίνει συμφωνία του ισοζυγίου πελατών με το γενικό καθολικό.

3.2 Γραμμάτια εισπρακτέα

Τα γραμμάτια εισπρακτέα πρέπει να τηρούνται αριθμημένα και υπογεγραμμένα στην επιχείρηση και κάθε μήνα να συμφωνούνται τα ποσά τους με αυτά του γενικού καθολικού. Ο έλεγχος αυτός για συμφωνία των γραμματίων εισπρακτέων με το γενικό καθολικό καλό θα ήταν να γίνεται συχνότερα από το διάστημα του ενός μηνός για να γνωρίζει η επιχείρηση ποια γραμμάτια ετοιμάζονται να διαμαρτυρηθούν και ποια όχι και να μπορεί να δράσει εγκαίρως ώστε να εισπράξει τα χρήματά της και να μην τα χάσει. Πρέπει επίσης να η πιθανή αντικατάσταση αυτών που έχουν λήξει με νέα.

Τέλος πρέπει να ελέγχεται ο τρόπος αποτίμησής τους καθώς και οι προβλέψεις των επισφαλών γραμματίων.

4. Έλεγχος ταμειακών στοιχείων

Ο έλεγχος του ταμείου είναι πολύ σημαντικός αφού μέσω του ελέγχου μπορούμε να βγάλουμε συμπεράσματα για το αν η ταμειακή ροή της επιχείρησης είναι καλή ή όχι και αν έχει επαρκή διαθέσιμα στη διάθεσή της ώστε να μπορεί ανά πάσα στιγμή να καλύπτει τις άμεσες υποχρεώσεις που εμφανίζονται. Οι κινήσεις ενός ταμείου είναι οι εισπράξεις και οι πληρωμές. Ελέγχοντας τι εισπράττει και τι πληρώνει η επιχείρηση έχουμε μια πλήρη εικόνα για το πως κινείται. Για να ελέγξουμε τις εισπράξεις συγκρίνουμε τα ποσά που έχουμε καταχωρήσει με τα ποσά που αναγράφονται στα παραστατικά με βάση τα οποία κάναμε τις εγγραφές, βλέπουμε αν έχουν γίνει σωστά οι μεταφορές από το ημερολόγιο ταμείου στο γενικό καθολικό, κάνουμε αριθμητική επαλήθευση συνόλων, ελέγχουμε αν έγιναν σωστά οι καταχωρήσεις από το ημερολόγιο ταμείου στα αναλυτικά καθολικά, συμφωνούμε τις πιστώσεις του λογαριασμού στην τράπεζα με τις εισπράξεις στον λογαριασμό ταμείο, διαπιστώνουμε πιθανή επικάλυψη μεταξύ λογαριασμού ταμείου και τραπεζικού λογαριασμού. Όσο αφορά τις πληρωμές και εδώ επαληθεύουμε τα αριθμητικά στοιχεία των εγγραφών συγκρίνοντάς τα με αυτά των παραστατικών, εξακριβώνουμε αν έχουν γίνει σωστά οι μεταφορές από το ημερολόγιο ταμείου στα γενικά και αναλυτικά καθολικά, διασταυρώνουμε τις πληρωμές που έγιναν μέσω τραπεζικών λογαριασμών, συγκρίνουμε τις εγγραφές με την εγκριθείσα κατάσταση πληρωμών σε πιστωτές και άλλους τρίτους, ελέγχουμε πληρωμές που έγιναν και δεν αφορούσαν κανονικούς προμηθευτές, εντοπίζουμε αντιλογισμούς ή επιστροφές από τα διαθέσιμα της επιχείρησης ποσά που σκόπιμα καταχωρήθηκαν για να αλλοιώσουν τα πραγματικά υπόλοιπα στην ημερομηνία ισολογισμού.

Πέρα από τον έλεγχο των εισπράξεων και των πληρωμών θα πρέπει να ελέγξουμε σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει περισσότερα από ένα ταμεία αν μεταφέρονται ποσά από το ένα ταμείο στο άλλο με αποτέλεσμα να καταχωρείται ίδιο ποσό σε διαφορετικό ταμείο. Θα πρέπει επίσης να γίνεται τακτική σύγκριση μεταξύ των υπολοίπων στα βιβλία και των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων. Αυτό επιτυγχάνεται με την καταμέτρηση των χρημάτων που υπάρχουν στο ταμείο για να δούμε και έμπραχτα ότι όντως το υπόλοιπο των μετρητών που υπάρχει στις καταχωρήσεις συμφωνεί με το υπόλοιπο που έχουμε στο ταμείο μας.

Η επιχείρηση ερευνά αν η παραλαβή μετρητών ή επιταγών μέσω ταχυδρομείου ή μέσω άλλων μέσων, καθώς και η είσπραξη χρημάτων που προέρχονται από λιανικές

πωλήσεις, γίνεται από άτομα εξουσιοδοτημένα από την επιχείρηση να κάνουν κάτι τέτοιο ή από άτομα που δεν έχουν τέτοιου είδους αρμοδιότητα. Προσπαθεί έτσι να αποφύγει κάθε πιθανότητα κλοπής των μετρητών και των επιταγών και τη μετέπειτα συγκάλυψή της και διαπιστώνει την αδυναμία ή μη του εσωτερικού ελέγχου ως προς τον διαχωρισμό των καθηκόντων και την αποτελεσματικότητα του τρόπου διαχείρισης των ρευστών.

Τα τιμολόγια πρέπει να σφραγίζονται με την ένδειξη «εξοφλήθη» ώστε να αποφευχθεί η επαναχρησιμοποίησή τους. Η έκδοση αποδείξεων πληρωμής καθώς και αποδείξεων είσπραξης κατά αύξοντα αριθμό, τη στιγμή της εξόφλησης ή της πληρωμής, βοηθά πάρα πολύ τον έλεγχο. Ο έλεγχος του αριθμού των επιταγών είναι εξίσου σημαντικός για να μπορέσουμε να βεβαιωθούμε ότι όλες τους έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία μας όλες οι επιταγές. Για όσους χρησιμοποιούν ταμειακές μηχανές θα πρέπει να γίνεται έλεγχος και τις ταινίες των ταμειακών μηχανών.

Η εκτύπωση προσωρινών ισοζυγίων του γενικού και του αναλυτικού καθολικού βοηθά στο να συγκρίνονται τα σύνολα που βρίσκονται στο ισοζύγιο με τα σύνολα των βιβλίων και των διαφόρων καταστάσεων.

Για τη μεγαλύτερη ασφάλεια των χρημάτων που βρίσκονται στο ταμείο της επιχείρησης το προσωπικό του λογιστηρίου δεν θα πρέπει να έχει καμία πρόσβαση στο ταμείο, όπως και το προσωπικό που διαχειρίζεται το ταμείο δεν θα πρέπει να έχει σχέση με το λογιστήριο. Εξαιρετικά υψηλές πληρωμές γίνονται αφού παρθεί ειδική υπογραφή από τον αρμόδιο

4.1 Εμφάνιση του λογαριασμού «ταμείο» στον ισολογισμό

Στο λογαριασμό του ισολογισμού «Διαθέσιμα» θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα ποσό μόνο τα μετρητά εκείνα τα οποία είναι όντως άμεσα διαθέσιμα για χρήση την συγκεκριμένη εκείνη ημερομηνία. Τα ποσά που δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αυτό αλλά σε άλλους ξεχωριστούς λογαριασμούς ή στις υποσημειώσεις είναι :

1. Μετρητά που είναι δεσμευμένα σε τράπεζες που έχουν κλείσει και δεν είναι άμεσα διαθέσιμα.
2. Μετρητά σε καταθέσεις προθεσμίας ή ταμειυτηρίου που απαιτείται ειδοποίηση της τράπεζας για να είναι διαθέσιμα, κάτι που παίρνει αρκετές μέρες.
3. Μετρητά που κρατούνται για ειδικούς σκοπούς και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν σαν κεφάλαιο κίνησης.
4. Ελάχιστα ποσά καταθέσεων τα οποία πρέπει να υπάρχουν στην τράπεζα σύμφωνα με τη σύμβαση δανείων. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται σε υποσημειώσεις στον υπολογισμό.

5. Υπόλοιπα σε ξένες τράπεζες που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα λόγω του χρόνου που απαιτείται για τη μετατροπή τους σε εγχώριο νόμισμα.
6. Χρήματα που δόθηκαν ως προκαταβολές που στην ουσία αποτελούν προπληρωμένα έξοδα.
7. Χρήματα που αποτελούν εγγυήσεις ή καταθέσεις συμβάσεων και δεν αποτελούν άμεσα διαθέσιμα.¹⁴

Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σίγουρος ότι καταχωρήθηκαν όλες οι ταμειακές συναλλαγές την ημέρα κλεισίματος των βιβλίων της επιχείρησης και για να γίνει αυτό θα

14. Αγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη ΑΕ, Αθήνα 1997,σελ.146-147

πρέπει την ημέρα του κλεισίματος να κάνει καταμέτρηση των μετρητών ώστε να σιγουρευτεί ότι τα ποσά που καταχωρήθηκαν συμφωνούν με αυτά που καταγράφηκαν στο ταμείο. Θα πρέπει επίσης ο ελεγκτής την τελευταία μέρα να σημειώσει τους αριθμούς των τελευταίων επιταγών, των αποδείξεων και των ενταλμάτων πληρωμής και να τα ελέγξει αργότερα ώστε να διαπιστώσει αν έγιναν πληρωμές μετά το κλείσιμο των βιβλίων για να σιγουρευτεί ότι δεν αλλοιώθηκαν τα πραγματικά ποσά των μετρητών και των πιστωτών και ότι η εικόνα της ταμειακής ρευστότητας και του κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης είναι η πραγματική.

5.Έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών

Οι επιχειρήσεις ελέγχουν τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς και τους συμφωνούν με τα βιβλία τους για να δουν αν έχουν γίνει σωστά οι εγγραφές στα βιβλία και για να παρακολουθούν την χρηματοοικονομική ροή της επιχείρησης ώστε να έχουν μια πλήρη εικόνα της.

Στα πλαίσια του ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών η επιχείρηση ελέγχει αν τα χρήματα που εισπράττονται, κατατίθενται στην τράπεζα και με τον τρόπο αυτό προσπαθεί να αποφύγει τις διαρροές και να κρατήσει τη ρευστότητά της σε υψηλά επίπεδα. Ελέγχει επίσης τυχόν μετακίνηση κεφαλαίων μεταξύ περιόδων.

Ο πιο σίγουρος τρόπος όμως για την εξασφάλιση συμφωνίας μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών και βιβλίων της επιχείρησης είναι η σύγκριση των ποσών στο λογαριασμό ταμείο με το *extrait* της τράπεζας που στέλνεται στην επιχείρηση. Συγκρίνοντάς τα, εντοπίζουμε λάθη από τυχόν αναριθμητισμούς, κινήσεις και ποσά που αναφέρονται στο *extrait* αλλά δεν καταχωρήθηκαν στις εγγραφές μας και πρέπει να καταχωρηθούν καθώς

και ποσά που δεν υπάρχουν στο extrait αλλά υπάρχουν στις εγγραφές και πρέπει να φύγουν από εκεί με διορθωτικές εγγραφές μια που τα στοιχεία του extrait είναι αυτά που ισχύουν και όχι τα στοιχεία των εγγραφών.

Όσο αφορά τώρα τις επιταγές η επιχείρηση ερευνά τακτικά επιταγές της που έχουν καθυστερήσει σημαντικά να πάνε στην τράπεζα να πληρωθούν με σκοπό την αποδέσμευση των αντίστοιχων ρευστών και την προσπάθεια εντοπισμού της ανωμαλίας στη διακίνηση και την έκδοση των επιταγών. Ελέγχει αν οπισθογραφούνται με την ένδειξη «προς κατάθεση μόνο» όλες οι επιταγές που παραλαμβάνονται και δεν εκδίδει ποτέ επιταγές σε διαταγή «εμού του ιδίου» ή «στον κομιστή» ώστε να αποφευχθεί η δυνατότητα μεταβίβασης ή πληρωμής της επιταγής σε τρίτους, μη δικαιούχους με πλαστή οπισθογράφησή τους. Η χρήση προϋπογεγραμμένων επιταγών είναι απαγορευμένη για να μην υπάρξει κίνδυνος διαρροής μεγαλύτερου, από το δικαιολογημένο, ποσού σε οποιαδήποτε περίπτωση και να αποφευχθεί η υπεξαίρεση. Οι επιταγές που έχουν γραφεί λάθος ή είναι άκυρες αχρηστεύονται για να μην χρησιμοποιηθούν και φυλάσσονται για να μπορούν να ελεγχθούν. Τέλος όλα τα μπλοκ των επιταγών φυλάσσονται ως αποδεικτικά στοιχεία.

6. Έλεγχος χρεογράφων

Οι επενδύσεις σε χρεόγραφα αποδεικνύονται κερδοφόρες για την επιχείρηση. Αντί να διατηρεί μετρητά, έχει χρεόγραφα τα οποία αποτελούν ένα έσοδο γι' αυτή. Η σημαντικότερη ομάδα επενδύσεων από την πλευρά των ελεγκτών είναι οι μετοχές και οι ομολογίες.

Τα χρεόγραφα θα πρέπει να κρατούνται σε ασφαλές μέρος όπου θα είναι προστατευμένα από τον κίνδυνο κλοπής και υπεξαίρεσης. Θα πρέπει να ελέγχονται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Την ημερομηνία του ισολογισμού ή σε ημερομηνία κοντά σε αυτή θα πρέπει να ελεγχθούν τα παραστατικά σχετικών συναλλαγών ώστε να επιβεβαιωθεί η νομιμότητά τους και οι μεταβολές τους. Θα πρέπει επίσης να ελέγχονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών των χρεογράφων και να γίνεται επαλήθευση των κερδών ή των ζημιών που προέρχονται από τα χρεόγραφα. Για χάρη του ελέγχου θα πρέπει να εκτυπώνεται ισοζύγιο ή να ετοιμάζεται κατάσταση χρεογράφων για να γίνει συμφωνία με το γενικό καθολικό. Θα πρέπει επίσης να ελέγχουμε τα έσοδα από τις συναλλαγές με χρεόγραφα μέσω των αντίστοιχων παραστατικών και να τα διασταυρώνουμε με τις εγγραφές μας.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ετοιμάζουν ένα φύλλο εργασίας που θα περιγράφει τα μέτρα ελέγχου που εφαρμόζονται. Αυτή η περιγραφή θα πρέπει να περιλαμβάνει τον καθορισμό του υπεύθυνου της επιτροπής των επενδύσεων που παίρνει τις αποφάσεις για την αγορά ή πώληση χρεογράφων, των υπεύθυνων που φυλάνε τα χρεόγραφα και των ατόμων που φέρουν την ευθύνη της λογιστικής παρακολούθησης των συναλλαγών που γίνονται για τα χρεόγραφα. Θα πρέπει επίσης να γίνεται αναγνώριση των συναλλαγών πώλησης και αγοράς χρεογράφων, επισκόπηση των εκθέσεων των εσωτερικών ελεγκτών που υποβάλλονται μετά τους περιοδικούς ελέγχους των χρεογράφων, επισκόπηση των μηνιαίων εκθέσεων που υποβάλλονται από τον υπεύθυνο της εταιρίας για τα χρεόγραφα και τέλος αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

6.1 Εμφάνιση των χρεογράφων στον ισολογισμό

Στην περίπτωση που τα χρεόγραφα δεν αποτελούν μια βραχυχρόνια επένδυση, αλλά η επιχείρηση σκοπεύει να τα κρατήσει για αρκετό καιρό, τότε αυτά δεν πρέπει να χαρακτηρισθούν σαν κυκλοφορούν ενεργητικό αλλά σαν πάγιο ενεργητικό που κατατάσσονται στην κατηγορία των επενδύσεων ή συμμετοχών σε τρίτους στον ισολογισμό. Τα χρεόγραφα που έχουν αγοραστεί εμφανίζονται στον ισολογισμό ή με την τιμή κόστους ή με την τρέχουσα τιμή ανάλογα ποια από τις δύο αυτές τιμές είναι η κατώτερη.

Στον ισολογισμό θα πρέπει να αποκαλυφθούν το συνολικό κόστος και η τρέχουσα αξία των χρεογράφων που χωρίζονται σε τρέχον και μη τρέχον χαρτοφυλάκιο, τα ακαθάριστα απραγματοποίητα κέρδη από τα χρεόγραφα που η τρέχουσα αξία τους υπερβαίνει το κόστος, οι ακαθάριστες απραγματοποίητες ζημιές από τα χρεόγραφα που η τρέχουσα αξία τους είναι κατώτερη του κόστους, τα καθαρά κέρδη ή ζημιές που πραγματοποιήθηκαν από την πώλησή τους και συμπεριλήφθηκαν στα καθαρά έσοδα, η μέθοδος αποτίμησής τους και τέλος το ύψος μεταβολής της πρόβλεψης από αποτίμηση που περιλαμβάνεται στα καθαρά έσοδα και του ποσού που βαραίνει το μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών.

Για την πιο ορθή και χρήσιμη παρουσίαση των χρεογράφων στον ισολογισμό θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής : α) η μέθοδος αποτίμησης που χρησιμοποιείται από τον πελάτη θα πρέπει να αναφέρεται στον ισολογισμό στις υποσημειώσεις και να ακολουθείται με συνέπεια από χρόνο σε χρόνο, β) όταν η μητρική εταιρία δεν εμφανίζει σε έναν ενοποιημένο ισολογισμό της την οικονομική κατάσταση των θυγατρικών ή των κοινοπραξιών της τότε οι επενδύσεις θα πρέπει να εμφανίζονται σε ένα ξεχωριστό κονδύλι

στον ισολογισμό με τίτλο «επενδύσεις», γ) με υποσημείωση στον ισολογισμό θα πρέπει να αποκαλύπτει τους λόγους αποκλεισμού εμφάνισης των θυγατρικών εταιριών στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, δ) το όνομα κάθε θυγατρικής εταιρίας καθώς και το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου των κοινών μετοχών που κατέχει θα πρέπει να αναγράφεται στον ισολογισμό ή σε μία υποσημείωση, ε) αν τα χρεόγραφα που ανήκουν στον πελάτη χρησιμοποιήθηκαν για το σχηματισμό αποθεματικού κεφαλαίου ή εμφανίζονται σαν περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό, αυτό θα πρέπει να αποκαλυφθεί, στ) τα χρεόγραφα που δίνονται σαν ενέχυρο για τη λήψη δανείου θα πρέπει να καθοριστούν και να συνδυαστούν με τη σχετική υποχρέωση.¹⁵

7. Έλεγχος Ιδίων Κεφαλαίων

Ο έλεγχος των Ιδίων Κεφαλαίων αποσκοπεί στην διαπίστωση της σωστής καταχώρησης των πράξεων που αφορούν τους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων, στην σωστή παρουσίαση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τέλος την εξακρίβωση της σωστής τήρησης του λογαριασμού «μετοχικό κεφάλαιο» σύμφωνα με όσα προβλέπει η νομοθεσία. Πριν γίνει έλεγχος για πρώτη φορά σε μια εταιρία ο ελεγκτής πρέπει να διαβάσει προσεκτικά το καταστατικό της και τα πρακτικά των συνελεύσεων για να αποκτήσει μια πλήρης εικόνα του τι ισχύει στην επιχείρηση σε ότι αφορά τα ίδια κεφάλαια.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να διαχωρίζει το κεφάλαιο της εταιρίας από την προσωπική περιουσία του ιδιοκτήτη για την αποφυγή προβλημάτων από τυχόν ανάμιξης αυτών των δύο. Προσωπικές δαπάνες για παράδειγμα που πληρώθηκαν με χρήματα του κεφαλαίου της επιχείρησης πρέπει να διαχωρίζονται και να παρουσιάζονται στις εγγραφές στο λογαριασμό του επιχειρηματία.

Για τον έλεγχο των Ιδίων Κεφαλαίων ετοιμάζεται μια κατάσταση των λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων εκτός του μετοχικού και γίνεται συμφωνία των ποσών που περιλαμβάνει με τα ποσά του γενικού καθολικού.

Πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά βιβλίο μετοχών και μετόχων για κάθε κατηγορία μετοχών όπου θα αναγράφονται τα ονόματα των μετόχων και ο αριθμός καθώς και το είδος των μετοχών που έχει ο καθένας τους στην κατοχή τους. Η τήρηση του βιβλίου μετοχών και μετόχων βοηθά τον έλεγχο των μετοχών, αφού παρακολουθείται οποιαδήποτε αλλαγή συμβαίνει στο είδος και τον αριθμό των μετοχών και καταχωρείται εκεί.

Γίνεται έλεγχος στον τρόπο μεταβίβασης των μετοχών για να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες σύμφωνα με το νόμο, στον τρόπο τήρησης ονομαστικών μετοχών από την επιχείρηση για να διαπιστωθεί αν η επιχείρηση έχει συμμορφωθεί με όσα προβλέπει η νομοθεσία σχετικά με τις υποχρεωτικά ονομαστικές μετοχές, στην έκδοση επιπρόσθετων μετοχών για να εξακριβωθεί αν οι μετοχές αυτές χορηγήθηκαν και πληρώνονται ύστερα από απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, στο ίδιο

15. Αγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη ΑΕ, Αθήνα 1997, σελ. 188

το βιβλίο μετοχών και μετόχων όπως και στα κουπόνια των μετοχών για να επαληθευθεί η αξία των μετοχών σε κυκλοφορία και για να γίνει συμφωνία των ποσών τους με τα ποσά του γενικού καθολικού του μετοχικού κεφαλαίου και τον λογαριασμό των μερισμάτων, στην επιστροφή και ακύρωση αποσβεσμένων μετοχών ή μετοχών που έχουν αντικατασταθεί με νέες και τέλος ελέγχεται αν τηρείται ξεχωριστός λογαριασμός μερισμάτων στην τράπεζα για να μπορούν παρακολουθούνται οι πληρωμές των μερισμάτων ξεχωριστά από τις άλλες συναλλαγές και αν οι επιταγές και εντολές για την πληρωμή μερισμάτων έχουν εισπραχθεί και έχουν κατατεθεί εκεί. Στην περίπτωση που η εταιρία έχει αναθέσει τη φύλαξη και διακίνηση των μετοχών της στην τράπεζα θα πρέπει να ζητηθεί επιβεβαίωση από την τράπεζα για όλες τις μετοχές που έχουν τεθεί σε κυκλοφορία καθώς και για την αμοιβή της γι' αυτό και να γίνει διασταύρωση των βεβαιώσεων της τράπεζας με τα βιβλία και τους λογαριασμούς της εταιρίας για να εντοπιστούν τυχόν διαφορές.

Η εταιρία πρέπει να ερευνήσει την ύπαρξη πιθανών υποχρεώσεων όσο αναφορά την πληρωμή μερισμάτων καθώς και την συσσώρευση μερισμάτων προνομιούχων μετοχών λόγω αδυναμίας πληρωμής τους.

Αρκετές εταιρίες εφαρμόζουν την πολιτική της διανομής μικρών μερισμάτων σε μετοχές σε τακτά χρονικά διαστήματα και το ποσό που μεταφέρεται από τα παρακρατηθέντα κέρδη στο κεφάλαιο πρέπει να ισούται με τη μέση αγοραία αξία των μετοχών που δίνονται αντί για μέρισμα. Όταν όμως το μέρισμα σε μετοχές δεν είναι μεγάλο δεν υπάρχει λόγος το ποσό κεφαλαιοποίησης των παρακρατηθέντων κερδών να είναι διαφορετικό από την ονομαστική τιμή των μετοχών.

Για την εύρεση τυχόν οφειλόμενου μετοχικού κεφαλαίου θα πρέπει να γίνεται επιβεβαίωση μέσω των υπολοίπων των λογαριασμών των μετόχων και έλεγχος των στοιχείων που αναφέρονται σε δικαιώματα – προνόμια αγοράς και μετατροπής μετοχών και ομολόγων διαφόρων κατηγοριών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η ανάλυση των λογαριασμών του μετοχικού κεφαλαίου καθώς και των κοινών και προνομιούχων μετοχών θα πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να υπάρχει μια ολοκληρωμένη εικόνα για το πώς κινούνται και πώς εξελίσσονται και να υπάρχει η δυνατότητα προσθήκης νέων στοιχείων σε μετέπειτα ελέγχους. Ο ελεγκτής έχει ένα φύλλο εργασίας στο οποίο παρουσιάζονται εκτιμήσεις αλλά και επαληθεύσεις των μεταβολών του μετοχικού κεφαλαίου μαζί με τα απαραίτητα δικαιολογητικά από την εποχή σύστασης της εταιρίας.

Όσο αφορά τους λογαριασμούς των αποθεματικών και των διάφορων επιχορηγήσεων διαπιστώνεται η ακρίβεια αλλά και η σωστή λογιστική απεικόνιση των ποσών τους και γίνεται έλεγχος στις καταχωρημένες πράξεις και στα ποσά τους.

7.1 Παρουσίαση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν πληροφορίες σχετικά με τα ίδια κεφάλαια. Το μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να παρουσιάζεται στον ισολογισμό επαρκώς ως προς τον τίτλο έκδοσης, ονομαστική τιμή μετοχής, ύπαρξη προνομιούχων μετοχών, διαφορές από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, αριθμό μετοχών που εκδόθηκαν, μετοχές θησαυροφυλακίου, συσσωρευμένα μερίσματα και μετοχές προγράμματος του μάνατζμεντ .

Στην περίπτωση των μετοχών θησαυροφυλακίου, που υπόκεινται σε ειδικές διατάξεις όπως αυτή της δέσμευσης ποσού από τα μη διανεμηθέντα κέρδη ίση με το κόστος των μετοχών θησαυροφυλακίου, πρέπει στον ισολογισμό ή σε υποσημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να αναφέρεται οποιαδήποτε ιδιαιτερότητα στην οποία υπόκεινται.

Η παρουσίαση στον ισολογισμό του λογαριασμού «συμπληρωματικό καταβεβλημένο κεφάλαιο» τονίζει από οικονομική άποψη την προστασία του κεφαλαίου και την εξασφάλιση της καλής λειτουργίας της επιχείρησης. Κάθε αύξηση κεφαλαίου και διαφορές από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο μπορεί να εμφανίζεται χωριστά. Οι περιορισμοί που μπορεί να υπάρχουν από την ύπαρξη κερδών σε προηγούμενες χρήσεις τα οποία δεν διανεμήθηκαν πρέπει να αναφέρονται σε υποσημειώσεις προς χάρη της σωστής ελεγκτικής διαδικασίας

8. Έλεγχος προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

Η επιχείρηση θα πρέπει να ερευνήσει κάθε είδους δικαστική εκκρεμότητα που έχει σε συνεργασία με τους δικηγόρους της ώστε να γίνει γνώστης των νομικών της υποχρεώσεων και να προχωρήσει σε τακτοποίησή τους. Θα πρέπει επίσης να σιγουρευτεί ότι είναι συνεπής στις υποχρεώσεις της όσο αφορά τη χορήγηση της ανάλογης αμοιβής στο δικηγόρο με τον οποίο συνεργάζεται.

Δεσμεύσεις για αγορές που δεν έχουν γίνει και είναι μεγαλύτερες από τις απαιτούμενες, συμφωνίες για πωλήσεις σε τιμές χαμηλότερες από τις κανονικές καθώς και συμφωνίες για αγορές ή πωλήσεις παγίων, για χρηματοδοτικές μισθώσεις, συγχωνεύσεις ή εξαγορές πρέπει να γνωστοποιούνται από την επιχείρηση στον ελεγκτή με συνοπτικές επιστολές αφού τέτοιου είδους κινήσεις προκαλούν μεταβολές στην παρούσα κατάσταση της επιχείρησης.

Επιπλέον ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώνεται για κάθε είδους πιθανής υποχρέωσης όπως είναι επιπλέον φόροι εισοδήματος, πωλήσεις υπό διαπραγμάτευση, απαιτήσεις πελατών που έχουν προεξοφληθεί με εγγύηση της επιχείρησης, εγγυήσεις και εγγυητικές επιστολές.

9. Έλεγχος δανείων

Τα δάνεια αποτελούν για την επιχείρηση μια μακροπρόθεσμη υποχρέωση. Στον ισολογισμό εμφανίζονται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, πριν από τις βραχυπρόθεσμες και μετά τις προβλέψεις για ζημιές ή κινδύνους.

Ο έλεγχος των δανείων γίνεται με την κατάρτιση ισοζυγίου δανείων από τους ελεγκτές όπου φαίνεται η ημερομηνία και τα ποσά των δανείων που συνάφθηκαν, αντιπαραβολή των εξοφλήσεων και των ποσών των συναπτόμενων δανείων με το γενικό και αναλυτικό καθολικό και ημερολόγιο, εξακρίβωση της σωστής εμφάνισης των δανείων και των τόκων τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, έλεγχο των εγγραφών των τόκων με βάση τα παραστατικά των τραπεζών που παραλαμβάνει η επιχείρηση καθώς και των συναλλαγών που έγιναν μέσα στη διαχειριστική περίοδο με βάση τα δάνεια, έλεγχο για τη σωστή μέθοδο αποτίμησης των δανείων σε ξένο νόμισμα και συμφωνία των υπολοίπων με επιστολές των δανειστών.

Τα δάνεια της επιχείρησης δεν είναι μόνο μακροπρόθεσμα. Συχνά συνάπτονται και βραχυπρόθεσμα δάνεια, ο έλεγχος των οποίων γίνεται με τον ίδιο τρόπο με τα μακροπρόθεσμα. Η εμφάνιση όμως των δανείων αυτών στον ισολογισμό γίνεται στις

βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως είναι φυσικό, στο λογαριασμό τράπεζες και λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

10. Έλεγχος βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Ο έλεγχος των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων έχει ως στόχο να επιβεβαιώσει ότι όλες οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις έχουν καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία και έχουν εκτιμηθεί σωστά και ότι τα ποσά τους που εμφανίζονται στον ισολογισμό συμφωνούν με τα αποδεικτικά στοιχεία που έχει η επιχείρηση στη διάθεσή της. Συνιστάται ιδιαίτερη προσοχή στο σχεδιασμό της διαδικασίας ελέγχου, αφού η διαδικασία που θα εφαρμοστεί θα πρέπει να μπορεί να αποκαλύψει τυχόν υπερεκτίμηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

10.1 Έλεγχος πληρωτέων λογαριασμών

Οι πληρωτέοι λογαριασμοί αφορούν πληρωμές που πρέπει να κάνει η εταιρεία σε τρίτους λόγω υποχρεώσεων που δημιουργήσε από την αγορά εμπορευμάτων ή την λήψη υπηρεσιών. Ο έλεγχος των πληρωτέων λογαριασμών εκτείνεται συνήθως σε όλες τις λειτουργίες της προμήθειας και της παραλαβής. Για να μπορεί να γίνει αποτελεσματικά ο έλεγχος θα πρέπει να υπάρχει καταμερισμός των καθηκόντων στις εργασίες που αφορούν τους πληρωτέους λογαριασμούς. Όλα τα έντυπα που αφορούν τις αγορές και τις παραλαβές θα πρέπει να αριθμούνται και να χρονολογούνται από την υπηρεσία πληρωτέων λογαριασμών ώστε σε περίπτωση που χρειαστεί να ανατρέξουν σε αυτά να μπορούν να τα βρίσκουν εύκολα.

Το τμήμα παραλαβής θα πρέπει να είναι ξεχωριστό από την υπηρεσία προμηθειών. Όλα τα αγαθά που παραλαμβάνονται θα πρέπει να έχουν δελτία παραλαβής τα οποία θα συγκρίνονται με τα αντίστοιχα τιμολόγια για επιβεβαίωση των ποσών και οι αγορές θα πρέπει να τεκμηριώνονται από εντολές αγορών. Τα ποσά των μηνιαίων ισοζυγίων και του γενικού καθολικού πρέπει να συγκρίνονται με αυτά των παραστατικών και των εγγραφών προς επαλήθευσή τους.

Αποτελεσματικός τρόπος για τον εντοπισμό τυχόν ακαταχώρητων πληρωτέων λογαριασμών είναι σύγκριση των πληρωμών που έγιναν μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού με το ισοζύγιο των πληρωτέων λογαριασμών. Άλλοι τρόποι για να εντοπιστούν ακαταχώρητοι πληρωτέοι λογαριασμοί είναι ο εντοπισμός ασυσχέτιστων τιμολογίων και λογαριασμών πελατών που δεν έχουν εκδοθεί, ανεξόφλητων ενταλμάτων

που καταχωρήθηκαν στο βιβλίο ενταλμάτων μετά την κατάρτιση του ισολογισμού καθώς τιμολογίων που παραλήφθηκαν από τον πελάτη μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Πρέπει να γίνεται συμφωνία των υποχρεώσεων με τις μηνιαίες καταστάσεις των πιστωτών και σε περίπτωση που δεν χορηγούνται καταστάσεις από τους προμηθευτές να γίνεται επιβεβαίωση των λογαριασμών με αλληλογραφία. Τα υπόλοιπα που οφείλονται σε θυγατρικές εταιρείες πρέπει να επαληθεύονται με τα λογιστικά στοιχεία των αντίστοιχων εταιρειών.

Ο ηλεκτρονικός υπολογιστής βοηθά πολύ στον έλεγχο των πληρωτέων λογαριασμών. Η επεξεργασία των τιμολογίων και η εκτύπωση ανεξόφλητων ενταλμάτων πληρωτέων λογαριασμών για κάθε προμηθευτή χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές για τη διενέργεια ελέγχου.

10.1.1 Φύλλα ελέγχου πληρωτέων λογαριασμών

Τα Φύλλα ελέγχου πληρωτέων λογαριασμών περιλαμβάνουν: α) συγκεντρωτικά φύλλα πληρωτέων λογαριασμών, β) διαγράμματα ή ισοζύγια πληρωτέων λογαριασμών κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού, γ) πίνακας ακαταχώρητων πληρωτέων λογαριασμών και τέλος δ) κατάσταση γραμματίων πληρωτέων και συναλλαγματικών ή άλλων πληρωτέων λογαριασμών.

10.1.2 Παρουσίαση των πληρωτέων λογαριασμών στον ισολογισμό

Για τη σωστή παρουσίαση των πληρωτέων λογαριασμών στον ισολογισμό οι πληρωτέοι λογαριασμοί πρέπει να χωρίζονται στις εξής κατηγορίες : 1) πληρωτέοι λογαριασμοί προς εμπορικούς πιστωτές, 2) πληρωτέοι λογαριασμοί προς συγγενείς επιχειρήσεις, 3) πληρωτέοι λογαριασμοί προς μέλη διοικητικού συμβουλίου, βασικούς μετόχους, ηγετικά στελέχη και υπαλλήλους, 4) πληρωτέοι λογαριασμοί για δεδουλευμένα έξοδα, 5) πληρωτέοι λογαριασμοί προς ασφαλιστικούς λογαριασμούς από εργοδοτικές εισφορές και κρατήσεις εργαζομένων, 6) πληρωτέες δόσεις βραχυχρόνιων και μακροχρόνιων δανείων 7) πληρωτέοι λογαριασμοί με υποθήκες στους οποίους θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται αναφορά στα υποθηκευμένα στοιχεία.¹⁶

10.2. Έλεγχος λογαριασμού των προμηθευτών

Οι προμηθευτές συνδέονται άρρηκτα με τους πληρωτέους λογαριασμούς μια που είναι

αυτοί τους οποίους η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να εξοφλήσει. Για τον έλεγχό τους η επιχείρηση οφείλει να συγκρίνει τα ποσά που καταχωρούνται στον λογαριασμό των προμηθευτών, των αγορών με αυτά των τιμολογίων των αγορών ώστε να μπορούν να εντοπιστούν τυχόν λάθη στην καταχώρησή τους. Πρέπει να γίνεται επαλήθευση των ποσών, οριζόντια και κάθετα, στο ημερολόγιο αγορών και επαλήθευση των συνόλων τους.

Η εκτύπωση προσωρινών ισοζυγίων των λογαριασμών των αγορών και των προμηθευτών βοηθά πολύ στον έλεγχο για τη σωστή καταχώρηση των εγγραφών που αφο-

16. Αγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη ΑΕ, Αθήνα 1997, σελ. 212
 ρούν τους προμηθευτές. Σύγκριση των ισοζυγίων αυτών θα πρέπει να γίνεται με το γενικό καθολικό για τον εντοπισμό τυχόν λαθών. Επιπλέον η διασταύρωση των καταχωρημένων ποσών που η επιχείρηση οφείλει στους προμηθευτές, με τα ποσά που οι ίδιοι οι προμηθευτές έχουν καταχωρήσει στο λογαριασμό τους, συμβάλει στο να σιγουρευτεί η επιχείρηση για τη σωστή καταχώρηση των ποσών στο λογαριασμό των προμηθευτών της και στο να έχει μια πληρέστερη εικόνα για τις υποχρεώσεις της προς τους προμηθευτές της.

Στον ισολογισμό οι προμηθευτές εμφανίζονται ως ενιαίος λογαριασμός στο παθητικό, ανεξάρτητα αν η επιχείρηση προς χάριν ευκολίας για την παρακολούθησή τους στις καθημερινές συναλλαγές τους έχει χωρίσει σε διάφορες κατηγορίες όπως για παράδειγμα σε προμηθευτές εσωτερικού και σε προμηθευτές εξωτερικού.

10.3 Γραμμάτια πληρωτέα

Για τον έλεγχο των γραμματίων πληρωτέων μας βοηθά πολύ η τήρηση του πινακίου γραμματίων πληρωτέων μέσα στο οποίο καταγράφονται τα γραμμάτια πληρωτέα κατά αύξοντα αριθμό. Τα στοιχεία του πινακίου γραμματίων πρέπει να συμφωνούνται με αυτά του γενικού καθολικού καθώς και με αυτά των καταχωρήσεων.

Για όλα τα γραμμάτια που έχουν πληρωθεί θα πρέπει να υπάρχει επιβεβαίωση από τους πιστωτές ή τους κατόχους των χρεογράφων κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού έτσι ώστε να υπάρχει επιβεβαίωση ότι στον ισολογισμό δεν κατεγράφησαν γραμμάτια πληρωτέα που αφορούσαν άλλες χρήσεις ή ότι παραλήφθηκαν να καταγραφούν γραμμάτια που αφορούσαν την τρέχουσα χρήση.

Στον ισολογισμό τα γραμμάτια πληρωτέα εμφανίζονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, κάτω από τους προμηθευτές.

10.4 Έλεγχος φόρων

Ο έλεγχος για τον σωστό υπολογισμό των φόρων γίνεται με συμφωνία του οικονομικού εισοδήματος της επιχείρησης με το φορολογικό, λαμβάνοντας υπόψη φοροαπαλλαγές, αφορολόγητα αποθεματικά, μεταφορές ζημιών στις επόμενες χρήσεις καθώς και ετεροχρονισμένη φορολόγηση κάποιων εισοδημάτων.

Όσο αναφορά το ΦΠΑ, γίνεται έλεγχος στα παραστατικά και επαλήθευση των ποσών του, καθώς και συμφωνία των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με την εκκαθαριστική στο τέλος του έτους.

Στον ισολογισμό οι υποχρεώσεις από φόρους-τέλη εμφανίζονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, μετά τους προμηθευτές, τα γραμμάτια πληρωτές, το λογαριασμό τραπεζών λοιπών Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και τις προκαταβολές πελατών.

11. Έλεγχος μισθοδοσίας

Με τον έλεγχο της μισθοδοσίας εξακριβώνεται αν ο αριθμός εργαζομένων που δηλώνει η επιχείρηση είναι ακριβής, αν τηρούνται οι νόμοι που αφορούν τη μισθοδοσία και οι συλλογικές συμβάσεις.

Οι πληρωμές των μισθωτών γίνονται είτε μετρητοίς είτε μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Στην περίπτωση που γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ο εργοδότης καταθέτει το ακριβές ποσό που αντιστοιχεί για την πληρωμή των εργαζομένων, για λόγους ασφαλείας. Όταν γίνονται οι πληρωμές οι εργαζόμενοι παίρνουν πάντα απόδειξη πληρωμής αντίγραφα των οποίων κρατάει και η επιχείρηση και τα επισυνάπτει στις εγγραφές μισθοδοσίας. Με τις αποδείξεις αυτές επαληθεύονται τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στο ημερολόγιο, το αναλυτικό και το γενικό καθολικό.

Όσο αναφορά την ασφάλιση των εργαζομένων ο ελεγκτής θα πρέπει να ερευνήσει αν όλοι οι εργαζόμενοι είναι ασφαλισμένοι και αν οι ασφάλιση που έχουν είναι η κατάλληλη για την εργασία που κάνουν. Ελέγχονται τα ποσά των επικουρικών ταμείων μέσω των μισθοδοτικών καταστάσεων και των αποδείξεων πληρωμών, καθώς και οι πληρωμές αλλά και οι παροχές του ταμείου για να βεβαιωθεί η ορθότητά τους.

12. Έλεγχος εσόδων

Η μέτρηση των κερδών αποτελεί την πιο σημαντική λειτουργία της λογιστικής. Τα κέρδη εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Πολλοί λογαριασμοί εσόδων επαληθεύονται από τους ελεγκτές σε συνδυασμό με τον έλεγχο των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων. Οι πωλήσεις για παράδειγμα επαληθεύονται με βάση τους εισπρακτέους λογαριασμούς, οι πιστωτικοί τόκοι με βάση τα γραμμάτια εισπρακτέα, οι τόκοι, τα μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες με βάση τα χρεόγραφα και τις λοιπές επενδύσεις, τα ενοίκια και τα κέρδη από πωλήσεις με βάση τις πάγιες εγκαταστάσεις και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας με βάση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Τα περισσότερα κονδύλια υπολογίζονται με βάση το αν είναι δεδουλευμένα ή όχι. Έτσι επιτυγχάνεται ο σωστός έλεγχος. Τα μικροκονδύλια τα οποία κατά καιρούς εισπράττονται κατατάσσονται στα διάφορα έσοδα. Τα διαφορετικά έσοδα δεν καταχωρούνται σε διαφορετικούς λογαριασμούς αλλά πιστώνονται αμέσως με την είσπραξη των μετρητών.

13. Έλεγχος δαπανών

Οι ελεγκτές κατά τον έλεγχο των δαπανών μελετούν στοιχεία που αποδεικνύουν την ποιότητα και την ακρίβειά τους. Οι δαπάνες αποβλέπουν στην πραγματοποίηση εσόδων.

Η πρόβλεψη των δαπανών είναι πολύ σημαντική. Αν υπάρχει μεγάλη απόκλιση στις προβλεπόμενες και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες πρέπει να ληφθούν άμεσα και δραστικά μέτρα από τη διοίκηση.

14. Ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης

Ο ισολογισμός δείχνει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Στο παθητικό απεικονίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρείας σε τρίτους αλλά και σε εταίρους, ενώ στο ενεργητικό οι πηγές από όπου αντλεί τα στοιχεία που τη βοηθούν στην διεκπεραίωση της οικονομικής της δραστηριότητας.

Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων πρέπει να παρέχει πολλές λεπτομέρειες χωρίς να είναι όμως μακρύς και πολύπλοκος. Στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζονται τα έσοδα πωλήσεων, το κόστος πωληθέντων, το κέρδος εκμετάλλευσης, τις δαπάνες διάθεσης, τις γενικές και διοικητικές δαπάνες, το φόρο εισοδήματος, τα καθαρά κέρδη από την κανονική λειτουργία της επιχείρησης, τα έκτακτα έσοδα και έξοδα και τα κέρδη ανά μετοχή.

Τα κέρδη ή ζημιές από μια μη συνεχόμενη δραστηριότητα αναφέρονται ξεχωριστά στα αποτελέσματα χρήσης. Έκτακτα κονδύλια και δαπάνες αναφέρονται σε ξεχωριστή κατηγορία μετά από τα αποτελέσματα από τις κανονικές εργασίες της επιχείρησης.

Μεταβολές στις λογιστικές αρχές της επιχείρησης θα πρέπει να φαίνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μαζί με τις μεταβολές αυτές παρουσιάζονται και τα κέρδη ανά μετοχή. Οι υπολογισμοί θα πρέπει να βασιστούν στο σταθμικό μέσο όρο του αριθμού των πραγματικών και των ισοδύναμων κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία στην αρχή και το τέλος του έτους. Εκτός από τα κέρδη ανά μετοχή θα πρέπει να αναφέρονται και οι αναλύσεις των κερδών ανά μετοχή.

Σε περίπτωση των ενοποιημένων επιχειρήσεων θα πρέπει στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης να αναφέρονται ξεχωριστά τα κέρδη από την κάθε δραστηριότητα.

B) ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ

Ο έλεγχος στις τράπεζες επικεντρώνεται κυρίως στον έλεγχο των διαχειρίσεων, δηλαδή τον έλεγχο της ύπαρξης χρημάτων, αξιογράφων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων που βρίσκονται στην κατοχή της τράπεζας και στον έλεγχο των διαδικασιών που γίνονται για την διενέργεια μιας οικονομικής πράξης ή συναλλαγής.

Ο έλεγχος των διαχειρίσεων χωρίζεται στον έλεγχο της ταμειακής διαχείρισης και τον έλεγχο διαχείρισης αξιογράφων.

Στον έλεγχο ταμειακής διαχείρισης ελέγχεται το υπόλοιπο του ταμείου με καταμέτρηση των χρημάτων που βρίσκονται στο ταμείο της τράπεζας καθώς και στα μηχανήματα αυτόματης ανάληψης με συνυπολογισμό της αξίας χαρτοσήμων, γραμματοσήμων και ενσήμων που έχουν προαγορασθεί για τις ανάγκες των συναλλαγών και της αλληλογραφίας της τράπεζας και συγκρίνεται με τη λογιστική απεικόνιση του λογαριασμού «ταμείο».

Ο έλεγχος διαχείρισης των αξιογράφων γίνεται με την εξακρίβωση και την εξέταση εγκυρότητας των αξιογράφων που έχει στην κατοχή της η τράπεζα για χρήση ή για διάθεση προς το κοινό, των αξιογράφων που ανήκουν στην τράπεζα και των αξιογράφων που έχουν δοθεί για φύλαξη ή για ενέχυρο των απαιτήσεών της.

Οι διαδικασίες που γίνονται για την διενέργεια μιας οικονομικής πράξης ή συναλλαγής μέσα στην τράπεζα είναι πολλές και εξέχουσας σημασία. Για την εξασφάλιση της ορθότητάς τους ομαδοποιήθηκαν οι διαδικασίες ελέγχου στις παρακάτω :

1. έλεγχος των συναλλαγών

2. έλεγχος σειράς προτεραιότητας των συναλλαγών
3. Έλεγχος ταυτοπροσωπίας συναλλασσόμενων
4. Έλεγχος διαδικασιών συναλλαγής
5. Έλεγχος των παρεπόμενων στοιχείων της συναλλαγής
6. Έλεγχος των υπαλλήλων που εμπλέκονται στη συναλλαγή ¹⁷

Εξίσου μεγάλη σημασία δίνει η τράπεζα στον έλεγχο των κτιρίων της και του μηχανικού εξοπλισμού της. Με τον έλεγχο των παραπάνω, η επιχείρηση εξακριβώνει την ύπαρξή καθώς και την επαρκή ασφάλεια τους.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των τραπεζών παρουσιάζονται με τον ίδιο τρόπο που παρουσιάζονται και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με τη μόνη διαφορά ότι στον ισολογισμό των τραπεζών η σειρά παρουσίασης των στοιχείων είναι διαφορετική. Στο ενεργητικό παρουσιάζονται πρώτα το ταμείο και τα διαθέσιμα της τράπεζας, μετά οι απαιτήσεις, οι ομολογίες και άλλοι τίτλοι, οι μετοχές, τα άυλα πάγια στοιχεία, τα ενσώματα πάγια στοιχεία και τέλος τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού ενώ στο παθητικό παρουσιάζονται πρώτα οι υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα, έπειτα οι υποχρεώσεις προς πελάτες, τα λοιπά στοιχεία του παθητικού, οι προβλέψεις για κινδύνους και τέλος τα ίδια κεφάλαια. Υπόδειγμα ισολογισμού τραπεζών ακολουθεί στην επόμενη σελίδα.

17. Νίκος Δήμου, Ελεγκτική, Βασικές αρχές γενικής και τραπεζικής ελεγκτικής, Εκδοτικός όμιλος «Ίων», εκδόσεις Έλλην, Αθήνα 2000, σελ. 52

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων άλλαξε πολλά στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, στον χειρισμό των λογαριασμών και των εγγραφών. Όλες αυτές οι αλλαγές επηρέασαν και στην ελεγκτική, όχι ως προς το πρακτικό της μέρος, αλλά περισσότερο ως προς το τι θα πρέπει να προσέχουν οι ελεγκτές στις εγγραφές, στους λογαριασμούς και στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με τα νέα δεδομένα. Εξαιτίας της εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων, άλλαξαν και οι οργανισμοί που ήταν υπεύθυνοι για τον έλεγχο. Έτσι λοιπόν το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕΛ) αντικαταστάθηκε από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς που από εδώ και πέρα αυτή θα είναι υπεύθυνη για την άσκηση του ελέγχου στις επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα ΔΛΠ. Στο τρίτο και τελευταίο μέρος της εργασίας θα επισημάνουμε τις αλλαγές στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση των λογαριασμών με την εφαρμογή των ΔΛΠ και πως οι αλλαγές αυτές επηρεάζουν την ελεγκτική διαδικασία.

Α)Αλλαγές στον έλεγχό των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης

Ο ερχομός των ΔΛΠ έφερε κάποιες αλλαγές στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ο τρόπος εμφάνισης του ισολογισμού καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης άλλαξε ενώ προστέθηκε και η κατάσταση μεταβολή ιδίων κεφαλαίων και η κατάσταση ταμειακών ροών. Οι ελεγκτές πρέπει λοιπόν να είναι ιδιαίτερα προσεκτικοί κατά τον έλεγχο ώστε να εξακριβώσουν με σιγουριά ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με όσα υπαγορεύουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Παρακάτω θα αναφέρουμε τις αλλαγές που συντελούνται στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και τι πρέπει να προσέξουν οι ελεγκτές κατά τον έλεγχο.

1. Ισολογισμός

Με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων άλλαξε. Ο ελεγκτής λοιπόν εκτός από τον έλεγχο στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, στις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις της, θα πρέπει να ελέγξει αν τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται με τη σωστή σειρά στον ισολογισμό, όπως υπαγορεύουν τα ΔΛΠ. Ενώ παλιά τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού παρουσιάζοντας σε οριζόντια διάταξη, με τα στοιχεία του ενεργητικού να βρίσκονται στην

αριστερή μεριά και τα στοιχεία του παθητικού στην αριστερή, τώρα παρουσιάζονται σε κάθετη διάταξη, με τα στοιχεία του παθητικού να βρίσκονται κάτω από τα στοιχεία του ενεργητικού.

Τα στοιχεία του ενεργητικού χωρίζονται σε κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά. Πρώτα παρουσιάζονται τα μη κυκλοφοριακά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, την υπεραξία, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τις επενδύσεις σε θυγατρικές, τα κεφάλαια συνταξιοδοτικών προγραμμάτων και άλλα χρηματοοικονομικά μη κυκλοφοριακά στοιχεία και τα οποία παρουσιάζονται τον ισολογισμό με τη σειρά που προαναφέρθηκαν.

Τα κυκλοφοριακά στοιχεία αποτελούνται από τα αποθέματα, τις απαιτήσεις, τις προκαταβολές, αλλά χρηματοοικονομικά κυκλοφοριακά στοιχεία και τα διαθέσιμα που επίσης παρουσιάζονται με τη σειρά που προαναφέρθηκαν.

Το παθητικό χωρίζεται σε ίδια κεφάλαια και υποχρεώσεις. Τα ίδια κεφάλαια περιλαμβάνουν το μετοχικό κεφάλαιο, τα αποθεματικά και τα κέρδη εις νέον. Μετά από τα ίδια κεφάλαια παρουσιάζονται ξεχωριστά τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

Οι υποχρεώσεις χωρίζονται και εδώ όπως και πριν σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνουν αναβαλλόμενες υποχρεώσεις και υποχρεώσεις συνταξιοδότησης του προσωπικού, ενώ οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνουν υποχρεώσεις προς προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις, βραχυπρόθεσμα δάνεια, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες την επόμενη χρήση και τις προβλέψεις.

Ο ισολογισμός σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι πιο περιεκτικός και μικρότερος σε μέγεθος και ανάλυση σε σχέση με τον ισολογισμό που συντασσόταν μέχρι τώρα. Επιπλέον τα ΔΛΠ δεν ορίζουν συγκεκριμένο τρόπο παρουσίασης όσο αφορά τη σειρά εμφάνισης των λογαριασμών ενώ δεν απαιτούν και συγκεκριμένο τρόπο περιγραφής τους, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση ακολουθεί τον ίδιο τρόπο παρουσίασης από χρήση σε χρήση.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να φροντίσουν να ελέγξουν αν αναφέρονται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού χωρίς να νοιάζονται για τη σειρά παρουσιάσής τους μια που όπως προαναφέρθηκε δεν απαιτείται συγκεκριμένος τρόπος εμφάνισης και περιγραφής των λογαριασμών στον ισολογισμό, αρκεί τα στοιχεία να βρίσκονται στις κατάλληλες ομάδες στον ισολογισμό.

Τέλος ο ισολογισμός θα πρέπει να έχει παραπομπές σε σημειώσεις που θα τον συνοδεύουν, έτσι ώστε όποιος θέλει κάποια επιπλέον πληροφορία για τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, να μπορεί να ανατρέξει στις σημειώσεις αυτές και να καλύψει

τις τυχόν απορίες που του δημιουργήθηκαν κατά την μελέτη του ισολογισμού. 18

2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλάμβανε τις πωλήσεις μείον το κόστος πωλήσεων που δίνουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, μείον τα διοικητικά και λειτουργικά έξοδα, συν τους πιστωτικούς τόκους, μείον τους χρεωστικούς που δίνουν τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, συν τα έκτακτα αποτελέσματα, μείον τις έκτατες ζημιές και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που δίνουν τα οργανικά έκτακτα αποτελέσματα, μείον τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και τις αποσβέσεις που είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος που δίνουν τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία : τις πωλήσεις, τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν μετά την αφαίρεση του κόστους πωληθέντων και του λειτουργικών εξόδων τα οποία υποδιαιρούνται σε έξοδα πωλήσεων και γενικά και διοικητικά έξοδα, τα χρηματοοικονομικά έξοδα, το μερίδιο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, το φόρο εισοδήματος, τα έκτακτα αποτελέσματα, τα δικαιώματα μειοψηφίας, το καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσης.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί να παρουσιαστεί με δύο τρόπους, με ταξινόμηση των δαπανών κατά λειτουργία και με ταξινόμηση των δαπανών κατά είδος. Η ταξινόμηση των ιδίων κεφαλαίων γίνεται με τρόπο που αλλάζει τα επιμέρους αποτελέσματα. Επίσης ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως έκτακτου ακολουθεί διαφορετικούς κανόνες και για το λόγο αυτό τα κέρδη από πώληση παγίου καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές ταξινομούνται διαφορετικά.

Ο ελεγκτής πρέπει να προσέχει πως εμφανίζονται τα στοιχεία στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης ιδιαίτερα στην αρχή της εφαρμογής του νέου τρόπου παρουσίασης των αποτελεσμάτων χρήσης, ώστε να εξακριβώσει ότι εμφανίζονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία με τον σωστό τρόπο.

3. Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων

Προκειμένου να καλυφθεί το κενό της παρουσίας της μεταβολής της οικονομικής θέσης της εταιρείας αλλά και να μπορεί να δοθεί καλύτερη εικόνα σχετικά με την αποδο-

18. Εφημερίδα Express, Αρ. Φύλλου 12.199, 2/12/2003, www.express.gr

τικότητα της τα ΔΛΠ επέβαλαν την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνει το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης, κάθε επιμέρους έσοδο, έξοδο, κέρδος ή ζημιά, τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων των λογιστικών λαθών, τις μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους μετόχους και τις διανομές μερισμάτων στους μετόχους, το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης καθώς και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τέλος τη συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Η παρουσίαση των μεταβολών στα ίδια κεφάλαια παρουσιάζεται είτε με την εμφάνιση και των έξι στοιχείων που αναφέρθηκαν προηγουμένως, είτε με την παρουσίαση της κατάρτισης καταχωρημένων κερδών και ζημιών από την επιχείρηση. Ο ελεγκτής επομένως θα φροντίσει να ερευνήσει αν υπολογίστηκαν σωστά τα στοιχεία που εμφανίζονται στην κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων και αν ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στον τρόπο παρουσιάσής τους.

4. Κατάσταση ταμειακών ροών

Στις καταστάσεις ταμειακών ροών περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα της επιχείρησης να παράγει ταμειακά διαθέσιμα καθώς και πληροφορίες για τη χρήση τους. Ο ελεγκτής ελέγχοντας αρχικά αν τα στοιχεία που παρουσιάζονται στην κατάσταση ταμειακών ροών είναι σωστά και έγκυρα, ύστερα από έλεγχο των εγγραφών και των καθολικών και σύγκριση των ποσών που βρίσκονται σε αυτά, μελετώντας τα στοιχεία της κατάστασης αυτής μπορεί να βγάλει και να διατυπώσει στην έκθεση που κάνει στο τέλος του ελέγχου ένα εμπειριστατωμένο συμπέρασμα για την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα. Μελετώντας επίσης τον τρόπο χρήσης τους μπορεί να δει κατά πόσο χρησιμοποιούνται σωστά και αν απαιτείται διαφορετικός τρόπος χρήσης με σκοπό την βελτίωση της διαχείρισής τους.

Στην κατάσταση των ταμειακών ροών παρουσιάζονται α) οι ροές μετρητών από εργασίες οι οποίες περιλαμβάνουν το καθαρό κέρδος εργασιών, εισπράξεις απαιτήσεων από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, εξοφλήσεις υποχρεώσεων, πληρωμές μισθών

προσωπικού, πληρωμές ενοικίων και πληρωμές φόρων πάσης φύσεως, β) η ροή μετρητών από επενδυτικές δραστηριότητες που περιλαμβάνει πληρωμές για αγορές παγίων και άλλων μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, εισπράξεις απαιτήσεων από πωλήσεις παγίων κι άλλων μακροπρόθεσμων απαιτήσεων καθώς και αποπληρωμές δανείων και εισπράξεις από τόκους και μερίσματα από συμμετοχές και γ) και η ροή μετρητών από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες που περιλαμβάνει εισπράξεις από την έκδοση μετοχών, τραπεζικών ή ομολογιακών δανείων, πληρωμές για την αγορά μετοχών και πληρωμές χρεολυσίων δανείων για την αγορά παγίων και μερισμάτων. Κατά τον έλεγχο του στην κατάσταση ταμειακών ροών ο ελεγκτής παρατηρεί αν ο τρόπος παρουσίασης των ταμειακών ροών είναι ο σωστός και δεν γίνεται συμψηφισμός των κονδυλίων. Σε περίπτωση που εντοπιστεί συμψηφισμός των κονδυλίων η κατάσταση ταμειακών ροών ξαναγράφεται με ξεχωριστή παρουσίαση των συμψηφιζόμενων κονδυλίων αυτή τη φορά.

5. Προσάρτημα

Εδώ ο ελεγκτής οφείλει να υποδείξει στην επιχείρηση περίπτωση που το προσάρτημα δεν έχει τη μορφή που θα έπρεπε, που όπως υπαγορεύουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν πρέπει να έχει τη μορφή ερωτηματολογίου αλλά σημείωσης που θα καλύπτει επεξηγήσεις πάνω στον ισολογισμό, τη μορφή που πρέπει να έχει. Ελέγχει επίσης αν όσα αναφέρονται στο προσάρτημα είναι αληθή και αν καλύπτουν όλα τα σημεία του ισολογισμού.

Για την απόκτηση μιας πληρέστερης εικόνας των όσων ειπώθηκαν παραπάνω σχετικά με τις αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με την εφαρμογή των ΔΛΠ, παρατίθεται στις επόμενες σελίδες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εταιρείας που δεν εφαρμόζει τα ΔΛΠ και χρηματοοικονομικές καταστάσεις εταιρείας σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τα οποία και εφαρμόζει.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΕ ΣΥΜΦΩΝΑ

ΜΕ ΤΑ ΜΕΧΡΙ ΤΩΡΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΕ ΣΥΜΦΩΝΑ

ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

B) Αλλαγές στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

Ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσεις, η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, η κατάσταση των ταμειακών ροών και οι διάφορες επεξηγηματικές σημειώσεις υπέστησαν τις ίδιες αλλαγές με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και επομένως οι αλλαγές στον τρόπο ελέγχου τους είναι ίδιες με αυτές των επιχειρήσεων

Στο ενεργητικό παρουσιάζονται πρώτα το ταμείο και τα διαθέσιμα της τράπεζας, μετά οι απαιτήσεις, οι ομολογίες και άλλοι τίτλοι, οι μετοχές, τα άυλα πάγια στοιχεία, τα ενσώματα πάγια στοιχεία και τέλος τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού ενώ στο παθητικό παρουσιάζονται πρώτα οι υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα, έπειτα οι υποχρεώσεις προς πελάτες, τα λοιπά στοιχεία του παθητικού, οι προβλέψεις για κινδύνους και τέλος τα ίδια κεφάλαια.

Ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να προσέξει στον ισολογισμό τα στοιχεία να είναι έτσι ομαδοποιημένα ώστε να αντικατοπτρίζεται η σχετική ρευστότητα του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος ενώ στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης να υπάρχει επαρκής γνωστοποίηση των κυριότερων εσόδων και εξόδων. Επιπλέον στις σημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρονται κάθε είδους στοιχεία που δεν μπορούν να αναφερθούν στον ισολογισμό, στα αποτελέσματα χρήσης, στη κατάσταση ταμειακών ροών κι στην κατάσταση ιδίων κεφαλαίων και που η εμφάνιση τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θεωρείται απαραίτητη.¹⁹

Ακολουθεί παράθεση υποδειγμάτων ισολογισμών πριν και μετά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος της Eurobank.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΕ

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΜΕΧΡΙ ΤΩΡΑ

ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΡΑΠΕΖΑΣ

ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΗΘΗΚΕ ΣΥΜΦΩΝΑ

ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Γ) Αλλαγές στον έλεγχο των επιμέρους στοιχείων του ισολογισμού από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων

Ενώ παραπάνω παρουσιάστηκε τι θα πρέπει να προσέχει ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο των σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οικονομικών καταστάσεων, εδώ θα παρουσιαστούν οι αλλαγές που θα γίνουν στον έλεγχο των επιμέρους στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Το πρακτικό μέρος του ελέγχου, όπως παρατηρήθηκε και παραπάνω, αφού δεν έγινε καμία αναφορά για αλλαγή σε αυτό, δεν αλλάζει. Με την αλλαγή όμως στον υπολογισμό των στοιχείων του ισολογισμού αλλάζουν και τα σημεία στα οποία πρέπει να δώσει προσοχή ο ελεγκτής κατά την άσκηση του ελέγχου του. Αυτά τα σημεία αλλαγής θα αναφερθούν εδώ όπως και πριν και πως πρέπει να αντιμετωπίζονται από τον ελεγκτή.

1. Αποθέματα

Ενώ με τα μέχρι τώρα ισχύοντα πρότυπα η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνονταν στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως ή παραγωγής τους, με την εφαρμογή των ΔΛΠ η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους χρήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία να ορίζεται σαν το ποσό το οποίο πραγματικά θα ανακτηθεί από τη χρήση ή την πώληση του αποθέματος. Ο ελεγκτής εδώ θα πρέπει να ελέγξει αν η αποτίμηση γίνεται όπως ορίζουν τα ΔΛΠ και αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που παίζει βασικό ρόλο στην αποτίμηση των αποθεμάτων

έχει υπολογιστεί σωστά. Αυτό γίνεται με έλεγχο και σύγκριση των ποσών που προκύπτουν από τη χρήση ή την πώληση των αποθεμάτων για να διαπιστωθεί αν τα ποσά που προέκυψαν είναι τα σωστά.

Αναφορικά με το κόστος μετατροπής, δηλαδή όλες τις δαπάνες προκειμένου τα υλικά μετατραπούν σε αγαθά, ενώ τα ΔΛΠ ορίζουν την έννοια της κανονική δυναμικότητας των παραγωγικών εγκαταστάσεων σχετικά με την κατανομή των σταθερών εξόδων στο κατά μονάδα κόστος, τα μέχρι τώρα ισχύοντα πρότυπα δεν καθορίζουν κάτι τέτοιο. Ο ελεγκτής λοιπόν θα πρέπει να εξετάζει αν η κατανομή των σταθερών εξόδων γίνεται με βάση την δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων, γεγονός που παίζει σημαντικό ρόλο στον υπολογισμό του κόστους μετατροπής.

Η αξία κτήσης των αποθεμάτων πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορούσε να υπολογιστεί με πολλούς τρόπους. Τα ΔΛΠ ορίζουν δύο μεθόδους ως βασικές για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης (FIFO και μέσος σταθμικός) και μία εναλλακτική (LIFO). Πρέπει λοιπόν να ερευνείται αν χρησιμοποιούνται αυτές οι μέθοδοι και αν βέβαια ο υπολογισμός της αξίας γίνεται σωστά.

Τέλος στα ΔΛΠ οι γνωστοποιήσεις είναι περισσότερες από αυτές που υπήρχαν μέχρι τώρα και επομένως το έργο του ελεγκτή μεγαλύτερο όσο αναφορά τον έλεγχό τους.

2. Απογραφή εμπορευμάτων

Οι αποσβέσεις εκτιμούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της τιμής κόστους και της τιμής αγοράς όπου το κόστος έχει εκτιμηθεί με τη μέθοδο FIFO. Η εκτίμηση της απογραφής περιλάμβανε το άμεσο κόστος των υλικών, της εργασίας καθώς και άλλα έμμεσα κόστη. Το σταθερό κόστος καταγράφονταν στην πραγματική τιμή του. Τα ΔΛΠ υιοθετούν τα παραπάνω με τη διαφορά όμως στο ότι η εκτίμηση των απογραφόμενων εμπορευμάτων περιλαμβάνει και τον επιμερισμό του σταθερού κόστους παραγωγής.

Προβλέψεις γίνονται για αποθέματα, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, πρώτες και βοηθητικές ύλες και άλλα υλικά με μικρή κυκλοφορία, βασισμένα στη μελλοντική τους χρήση και αξία. Οι αποσβέσεις των προβλέψεων γίνονται με βάση τη ρευστοποιήσιμη αξία των εμπορευμάτων. Η αξία των αγαθών με μικρή κυκλοφορία δεν μειώνεται.

3. Πάγια, μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός

Τα πάγια, τα μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός της επιχείρησης αποτιμούνται μέχρι τώρα είτε στην τιμή αγορά είτε στην τιμή κόστους. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ όμως αποτιμούνται στην τιμή κόστους. Όλα τα κόστη που αφορούν την κατασκευή, παραγωγή και μεταποίηση των περιουσιακών στοιχείων κεφαλαιοποιούνται.

Ο ελεγκτής πρέπει να ερευνήσει πως τυχόν βλάβη του μηχανήματος θα επηρεάσει την αξία του. Ενώ πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ σε περίπτωση βλάβης του εξοπλισμού ο εξοπλισμός καταχωρούνταν σε χαμηλότερη τιμή από την πραγματική του, με την εφαρμογή των ΔΛΠ κάθε βλάβη εφόσον εντοπιστεί εγκαίρως και πριν την ημερομηνία ισολογισμού, μείωνε την αξία του εξοπλισμού μόνο στην περίπτωση που η αξία ανάκτησής του είναι μικρότερη της τρέχουσας αξίας του εξοπλισμού.

Επιδιορθώσεις και έξοδα συντήρησης των παγίων, των μηχανημάτων και του λοιπού εξοπλισμού εμφανίζονταν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης του έτους που έγιναν, ενώ τα έξοδα συντήρησης που αυξάνουν την αξία τους κεφαλαιοποιούνταν. Τώρα ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει αν τα κόστη συντήρησης και επιδιόρθωσης του εξοπλισμού αυξάνουν τα οφέλη που παράγουν τα μηχανήματα, τα πάγια και ο λοιπός εξοπλισμός. Μόνο στην περίπτωση αυτή δικαιούνται να κεφαλαιοποιηθούν τα κόστη αυτά. Όλα τα άλλα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης ακόμα και αν αυξάνουν την αξία των παγίων, των μηχανημάτων και του λοιπού εξοπλισμού. Κάθε άλλη αξία που έχει κεφαλαιοποιηθεί προηγουμένως και δεν έγινε σύμφωνα με τα κριτήρια κεφαλαιοποίησης πρέπει να διαγραφεί.²⁰

4. Επενδύσεις

Στα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται επενδύσεις σε μη ενοποιημένες, συνδεδεμένες ή άλλες εταιρείες. Οι εισπρακτέοι λογαριασμοί κρατούνται για επενδυτικούς σκοπούς όπως και οι μετοχές θησαυροφυλακίου καθώς και άλλες ασφάλειες. Οι μετοχές θησαυροφυλακίου παρουσιάζονται ξεχωριστά, σαν αφαίρεση από τις άλλες μετοχές.

Επενδύσεις σε μη ενοποιημένες θυγατρικές ή συνδεδεμένες εταιρείες ή σε εταιρείες το συμβούλιο των οποίων έχει επαφές και με άλλους συνεργάτες εκτός της εταιρείας, αναλύονταν χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των ιδίων κεφαλαίων. Άλλες επενδύσεις σε άλλες εταιρείες αναλύονταν με τη μέθοδο του κόστους. Σύμφωνα με όσα υπαγορεύει το ΔΛΠ 39 επενδύσεις σε άλλες εταιρείες μετριοούνται στην πραγματική τους αξία, σαν διαθέσιμα για πώληση περιουσιακά στοιχεία.

Ενώ οι ασφάλειες καταγράφονταν στην τιμή κόστους συμπεριλαμβανομένης οποιαδήποτε άμεσης χρέωσης και οποιαδήποτε μόνιμη βλάβη καταγράφονταν σαν απευθείας μείωση του λογαριασμού ασφαλειών ο ελεγκτής θα πρέπει να προσέξει με βάση τα τωρινά δεδομένα οι ασφάλειες να είναι καταγεγραμμένες στην πραγματική τους αξία σαν διαθέσιμα για πώληση ή στο κόστος της απόσβεσης των επενδυόμενων αγαθών. Οποιαδήποτε βλάβη του επενδυόμενου αντικειμένου συνεπάγεται μείωση της αξίας της επένδυσης.

Τα περιουσιακά στοιχεία μειώνονται αν η τρέχουσα τιμή είναι μεγαλύτερη από την τιμή ανατίμησης. Η διεύθυνση θα πρέπει να διενεργεί έλεγχο την ημερομηνία του ισολογισμού για να δει αν υπάρχει ένδειξη μείωσης του περιουσιακού στοιχείου, να εκτιμά

20. Adopting IFRS, PricewaterhouseCoopers, October 2003, page 54-55, www.pwc.com/ifrs

την ανατιμώμενη αξία και να αναγνωρίζει κάθε απώλεια στα αποτελέσματα χρήσης. Η ανατιμώμενη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη στην πραγματική του αξία, αντιπροσωπεύει την παρούσα αξία των αναμενόμενων χρηματοοικονομικών ροών προεξοφλημένη στη κυκλοφορούσα αξία της αγοράς ενδιαφέροντος, για ένα παρόμοιο περιουσιακό στοιχείο.

Όσο αναφορά τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου θα πρέπει να προσέξει τη μέθοδο που ακολουθήθηκε για τον υπολογισμό της αξίας τους, μια που πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που περιλάμβαναν επενδύσεις και ασφάλειες υπολογίζονταν στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κόστους και της τιμής αγοράς και αποτιμούνταν με τη μέθοδο LIFO ενώ τώρα οι ασφάλειες των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ταξινομούνται όλες σαν επενδύσεις για εμπορικούς λόγους και το ύψος της αξίας τους εμφανίζεται στην πραγματική τους αξία παρά στη χαμηλότερη μεταξύ της τιμής αγοράς και της τιμής κόστους.

5. Εκμίσθώσεις

Επενδύσεις σε μισθώσεις καταχωρούνταν στην τιμή κόστους. Η σχετική υποεκτίμηση υπολογίζονταν χρησιμοποιώντας την μέθοδο που βασίζεται στη διάρκεια ζωής της εκμίσθωσης και στους σχετικούς κινδύνους που προκύπτουν από την υιοθέτηση των συμβολαίων εκμίσθωσης. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ όμως οι εκμίσθώσεις

υπολογίζονται με βάση το χρόνο ωφέλιμης ζωής τους, στην ίδια βάση με άλλα όμοια περιουσιακά στοιχεία, μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό. Αποσβέσεις στις εκμισθώσεις δεν γίνονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

6. Άυλα αγαθά

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των ισχυόντων προτύπων και των διεθνών λογιστικών προτύπων στα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οι εξής :

A) Ασώματες ακινητοποιήσεις

Σε σχέση με τις ασώματες ακινητοποιήσεις παρατηρούμε ότι σύμφωνα με τα πρότυπα που ίσχυαν στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονταν και η υπεραξία. Με τα ΔΛΠ όμως η υπεραξία εμφανίζεται εντελώς χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα δεν πραγματεύεται μαζί με άυλα στοιχεία. Σχετικά με τις υπόλοιπες ασώματες ακινητοποιήσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση. Πρέπει λοιπόν ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο να έχει υπόψη του την ξεχωριστή εμφάνιση της υπεραξίας στις οικονομικές καταστάσεις και τη μη πραγμάτωσή της με τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

B) Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σύμφωνα με ότι ίσχυε μέχρι τώρα καταχωρούνταν στον ισολογισμό.

Σύμφωνα όμως με διατάξεις των ΔΛΠ σε ορισμένες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες παρόλο που θα αποφέρουν μελλοντικά οφέλη δεν οδηγούν στην απόκτηση ή δημιουργία κανενός άυλου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης. Οι δαπάνες αυτών των περιπτώσεων θα πρέπει να μεταφέρονται στα άμεσα αποτελέσματα. Τέτοιου είδους δαπάνες είναι τα έξοδα ερευνών, έξοδα ίδρυσης και εγκατάστασης, έξοδα αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης, δαπάνες προβολής και διαφήμισης και δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού, τα οποία αυτά στοιχεία ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγχει αν έχουν καταγραφεί και καταχωρηθεί σωστά.

Γ) Δαπάνες συναλλαγής καθαρής θέσης

Οι δαπάνες συναλλαγής καθαρής θέσης με βάση τα ΔΛΠ λογιστικοποιούνται ως μία μείωση από την καθαρή θέση απαλλαγμένες από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος ενώ πριν καταχωρούνταν σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονταν είτε εφάπαξ είτε ισόποσα και τμηματικά σε μια πενταετία. Ο ελεγκτής λοιπόν πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στον τρόπο λογιστικοποίησης των δαπανών αυτών από την

επιχείρηση, μια που είναι ένας καινούριος τρόπος αντιμετώπισης τους και χρήζει ιδιαίτερης αντιμετώπισης και προσοχής.

Στην περίπτωση των άυλων αγαθών και των εξόδων που πρόκειται να ωφεληθούν μελλοντικές χρήσεις, μέχρι πρότινος καταχωρούνταν στην τιμή κόστους και αποσβένονταν με την σταθερή μέθοδο. Με τα τωρινά δεδομένα τα έξοδα δεν διαφοροποιούνται αφού θα ωφεληθούν μελλοντικές περιόδους. Εκτιμάται ότι η τρέχουσα αξία των άυλων αγαθών δεν είναι υψηλότερη από την εκτιμώμενη ανακτήσιμη αξία. Όσο αναφορά τα κόστη, μόνο αυτά που ερμηνεύονται ως περιουσιακά στοιχεία κεφαλαιοποιούνται σύμφωνα με όσα λει το ΔΛΠ 39.

Το κόστος έρευνας και ανάπτυξης νέων προϊόντων και η διαδικασία που ακολουθείται καθώς και τα έξοδα προώθησης και διαφήμισης του προϊόντος περιλαμβάνονταν στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που πραγματοποιήθηκαν τα κόστη αυτά. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ τα κόστη έρευνας και ανάπτυξης νέων προϊόντων κεφαλαιοποιούνται ενώ τα έξοδα διαφήμισης και προώθησης αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία μόνο αν αντιπροσωπεύουν πληρωμή για διαφημιστικούς λόγους που δεν έχει γίνει ακόμα. Ο ελεγκτής λοιπόν θα πρέπει να ερευνήσει αν όλα τα κόστη έρευνας και ανάπτυξης των προϊόντων κεφαλαιοποιήθηκαν και αν τα έξοδα προώθησης και διαφήμισης του προϊόντος που αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία αντιπροσωπεύουν πληρωμή για διαφημιστικούς λόγους που δεν έχει γίνει ακόμα και επομένως δικαίως καταχωρήθηκαν ως περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης.²¹

7. Εισπρακτέοι λογαριασμοί

Εισπρακτέοι λογαριασμοί που προκύπτουν από πωλήσεις μηχανικού εξοπλισμού εκτιμώνται στην πραγματική τους αξία. Η έκπτωση στους λογαριασμούς αυτούς για να αντικατοπτρίζει την μακροπρόθεσμη αξία των χρημάτων, θα πρέπει να υπολογίζεται χρησιμοποιώντας μια τιμή έκπτωσης στην οποία θα λαμβάνονται υπόψη και οι κίνδυνοι που συνδέονται με τους επισφαλείς πελάτες.

Οι εισπρακτέοι λογαριασμοί καταγράφονταν πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ στην εκτιμώμενη πραγματική τους αξία. Με την εφαρμογή τους οι εισπρακτέοι λογαριασμοί παρουσιάζονται στην τιμή κόστους. Ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο των εισπρακτέων λογαριασμών, εκτός από τον έλεγχο για το αν παρουσιάζονται οι λογαριασμοί αυτοί στην τιμή κόστους θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στην δημιουργία προβλέψεων και την παρουσίασή τους. Οι προβλέψεις θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν την πιθανότητα της

πληρωμής των εισπρακτέων λογαριασμών από τους πελάτες αλλά και τη ρύθμιση χρόνου των ταμειακών ροών.

8. Κέρδη ανά μετοχή

Τα ΔΛΠ προβλέπουν όσο αναφορά την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή στις οικονομικές καταστάσεις την παρουσίαση των βασικών και μεμονωμένων κερδών ανά μετοχή στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων. Η παρουσίαση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να γίνεται με τον ίδιο τρόπο για όλες τις χρήσεις που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η εταιρεία για την καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών των

21. Adopting IFRS, PricewaterhouseCoopers, October 2003, page 56-57, www.pwc.com/ifrs

οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής : α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των μεμονωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των ποσών με το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως, β) το σταθμισμένο μέσο όρο των κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρανομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των παρανομαστών μεταξύ τους.

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ισχύοντα πρότυπα δεν υπήρχε υποχρέωση για τον υπολογισμό και την παρουσίαση των παραπάνω στοιχείων.

Ο ελεγκτής λοιπόν κατά τον έλεγχο του θα πρέπει να συγκρίνει και να επιβεβαιώσει τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των μεμονωμένων κερδών ανά μετοχή και να τα συμφωνήσει με το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως, καθώς και το σταθμισμένο μέσο όρο των κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρανομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή και να τους συμφωνήσει μεταξύ τους.

9. Φόροι εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος ενώ πριν αποτελούσε βάρος εταιρικό και λογίζονταν διαμέσου του πίνακα διανομής των κερδών, σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης στην οποία αφορά και βαρύνει τα αποτελέσματά της. Η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων / εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Η φορολογική ζημιά των επιχειρήσεων μπορεί να συμψηφιστεί ολικά ή μερικά μέσα στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη βάση των διατάξεων του Ν. 2238/1994.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να έχει ως συνέπεια τη δημιουργία περισσότερων διαφορών μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών αποτελεσμάτων. Οι διαφορές αυτές θα προκύψουν εάν δεν υπάρξει ένας επαρκής φορολογικός σχεδιασμός που θα προβλέπει τρόπους αναγνώρισης, επίλυσης και καταχώρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών διαφορών και των φορολογητέων κερδών και ζημιών σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Ο ελεγκτής λοιπόν πρέπει να εντοπίσει της διαφορές αυτές μεταξύ των λογιστικών και

φορολογικών αποτελεσμάτων και εφόσον οφείλονται σε μη επαρκή φορολογικό σχεδιασμό από την επιχείρηση θα πρέπει να τονίσει στην επιχείρηση την υιοθέτηση ενός φορολογικού σχεδιασμού που θα προβλέπει τρόπους αναγνώρισης, επίλυσης και καταχώρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών διαφορών και των φορολογητέων κερδών και ζημιών σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Οι ελεγκτές με βάση αυτά που ορίζει το ΔΛΠ 12 που αναφέρεται στην φορολογία εισοδήματος θα πρέπει να ερευνήσει αν υπολογίστηκε σωστά η βάση πάνω στην οποία υπολογίστηκε ο φόρος και αν φορολογικός συντελεστής που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό του ήταν σωστός, με απώτερο σκοπό να δει αν οι φόροι που καταγράφηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης είναι ο σωστός. Πρέπει λοιπόν να ελέγξει αν η φορολογητέα βάση για στοιχεία του ενεργητικού αποτελεί το ποσό που αφαιρέθηκε για φορολογικούς σκοπούς από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα που θα προκύψουν από την χρήση τους ή την πώλησή τους. Αν δεν αποχτηθεί κανένα εισόδημα από την χρήση τους ή την πώλησή τους και κατά συνέπεια το εισόδημα δεν είναι φορολογητέο, η φορολογική βάση ισούται με τη λογιστική τους αξία. Όσο αναφορά τη φορολογική βάση για τις υποχρεώσεις, είναι το ποσό που θα προκύψει από την αφαίρεση της λογιστικής αξίας μείον οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές περιόδους.

Ενώ οι φορολογικές υποχρεώσεις μέχρι πρότινος δεν καταγράφονταν αν δεν ήταν βέβαιη η μετέπειτα ύπαρξή τους, με την εφαρμογή των ΔΛΠ καταγράφεται ανεξάρτητα από την πιθανότητα μελλοντικής πληρωμής φόρου.

Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και οι υποχρεώσεις της ανήκουν στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία, θα πρέπει να αντισταθμίζονται. Πρόσοδοι φορολογητέων περιουσιακών στοιχείων δεν θα πρέπει να ταξινομούνται σαν κυκλοφορούν στοιχείο, αλλά θα πρέπει να παρουσιάζονται σαν μη τρέχοντα στοιχεία στον ισολογισμό.

10. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

Οι προβλέψεις γίνονται για να καλύψουν ζημιές ή υποχρεώσεις που πιθανόν να εμφανιστούν, χωρίς να ξέρουμε το ύψος τους αλλά και το χρόνο εμφάνισής τους. Τα ΔΛΠ σε γενικές γραμμές δεν επιφέρουν καμία αλλαγή.

Στα κατασκευαστικά έργα τα οποία περιλαμβάνουν κόστη από ομαδική αναδιοργάνωση και από τη δημιουργία κατασκευαστικών σχεδίων, ενώ γινόταν πρόβλεψη με την επίσημη ανάληψη της ευθύνης πραγματοποίησης του έργου από την εταιρεία, με τα

νέα δεδομένα η πρόβλεψη αναγνωρίζεται μόνο στην περίπτωση που υπάρχει νόμιμη κατασκευαστική υποχρέωση. Ο ελεγκτής λοιπόν πρέπει να ψάξει να βρει απόδειξη ότι οι προβλέψεις που δημιουργήθηκαν αντιστοιχούν σε έργο για το οποίο υπάρχει νόμιμη κατασκευαστική υποχρέωση.

Η εκτιμώμενη εγγύηση του κόστους των προϊόντων επιβαρύνει το λογαριασμό αποτελεσμάτων από τη στιγμή πώλησης των προϊόντων.

Ο Κ.Ν 2190/1920 επιβάλλει την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας επιβάλλοντας τη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους κινδύνους και έξοδα. Απαγορεύει δε οποιαδήποτε πρόβλεψη εσόδου. Σε αυτή τη βάση επομένως δεν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές με τις διατάξεις που επιβάλλονται από τα ΔΛΠ. Στην Ελληνική επιχειρηματική πρακτική όμως για το συγκεκριμένο θέμα ουσιαστικά υπερισχύουν οι φορολογικές διατάξεις με αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις να συντάσσονται με βάση τις φορολογικές αναγνωριζόμενες δαπάνες και όχι με βάση τις προβλέψεις που θα πρέπει να σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190 και των ΔΛΠ.

Για την σωστή εφαρμογή των κανόνων που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα πρέπει να γίνει σαφής διάκριση μεταξύ των φορολογικών διατάξεων όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά και των αρχών και κανόνων που τίθενται από τα ΔΛΠ. Συγκεκριμένα το ΔΛΠ 37 επιβάλλει την αναγνώριση ορισμένων προβλέψεων, όπως αυτό τις ορίζει, οι οποίες θα αναγνωρισθούν ως φορολογητέο έξοδο μελλοντικά. Επιπλέον το ΔΛΠ απαιτεί την παροχή εκτεταμένων πληροφοριών σε σημειώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις οι οποίες δεν πληρούν τα κριτήρια για λογιστική αναγνώριση. Κατά τον έλεγχο τους λοιπόν οι ελεγκτές θα πρέπει να εξακριβώνουν αν υπάρχει αναγνώριση των προβλέψεων που σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 θα αναγνωριστούν μελλοντικά ως φορολογητέο έξοδο και αν στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπάρχουν επαρκείς πληροφορίες για ενδεχόμενες υποχρεώσεις οι οποίες δεν πληρούν τα κριτήρια για λογιστική αναγνώριση.²²

11. Κόστος δανεισμού

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ του τι ίσχυε πριν και του τι ισχύει τώρα εντοπίζεται στη περίπτωση που ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού. Αυτό συμβαίνει γιατί με βάση τα πρότυπα που ίσχυαν πριν την εφαρμογή των

22. Αρθρογραφία της Grant Thornton σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού, άρθρο

στελέχους της Grant Thornton, CD με την αρθρογραφία της εφημερίδας Express για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΛΠ οι δαπάνες που σχετίζονταν με επιλέξιμο στοιχείο του ενεργητικού μεταφέρονταν σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και επιρρίπτονται στα αποτελέσματα είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα και τμηματικά έως και πέντε έτη.

Αντίθετα με βάση τα ΔΛΠ και μόνο με τον εναλλακτικό χειρισμό οι δαπάνες αυτές μεταφέρονται σε προσαύξηση του κόστους του επιλέξιμου στοιχείου του ενεργητικού και αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου. Επίσης με βάση τα ΔΛΠ οι δαπάνες αυτές δεν περιορίζονται στα πάγια στοιχεία αλλά και για άλλα επιλέξιμα στοιχεία όπως για παράδειγμα τα αποθέματα. Ο ελεγκτής λοιπόν με βάση τα σα ορίζει τα ΔΛΠ για την εναλλακτική μέθοδο της κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, πρέπει να διεξάγει εκτενή έλεγχο για τη σωστή μεταφορά των δαπανών σε προσαύξηση κόστους και την απόσβεσή τους και σε περίπτωση που θα συναντήσει και σε άλλα επιλέξιμα στοιχεία τη μέθοδο αυτή να την αποδεχτεί και απλά να ελέγξει αν εφαρμόζεται σύμφωνα με όσα υπαγορεύουν τα ΔΛΠ.

Οι επιδράσεις που θα προκύψουν τόσο στα αποτελέσματα όσο και στην χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων που κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού από την προσαρμογή των ισχυόντων προτύπων στα ΔΛΠ θα είναι σημαντικές.

12. Αναγνώριση εσόδων

Έσοδα πωλήσεων και υπηρεσιών υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη επιστροφές προϊόντων, εκπτώσεις, παραχωρήσεις, και μείωση της τιμής, και αναγνωρίζονται τη στιγμή που παραδίδονται στον πελάτη, ενώ έσοδα από παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζονται όταν ολοκληρωθούν. Τα έσοδα από μακροχρόνια συμβόλαια αναγνωρίζονται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της ποσοστιαίας αναγνώρισης του εσόδου. Ο ελεγκτής φροντίζει να ερευνήσει αν η διεύθυνση γνωρίζει την πηγή προέλευσης των εσόδων, ιδιαίτερα μεταξύ προϊόντων και υπηρεσιών.

Ενώ τα έσοδα που προέρχονταν από μισθώσεις μηχανημάτων της επιχείρησης σε τρίτους καταχωρούνταν κανονικά σαν έσοδα από μίσθωση μηχανημάτων, με την εφαρμογή των ΔΛΠ τα έσοδα αυτά καταχωρούνται σαν έσοδα που προέρχονται από πώληση του μηχανήματος και το μηχάνημα που έχει μισθωθεί δεν αναγνωρίζεται ότι ανήκει στην επιχείρηση. Το έσοδο αυτό αναγνωρίζεται σαν κέρδος ισοδύναμο με το κέρδος μιας καθαρής πώλησης σε κανονικές τιμές πώλησης στην αρχή της μίσθωσης και το οικονομικό όφελος που προκύπτει από τους όρους της μίσθωσης υπολογίζεται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής αξίας. Η παρούσα αξία της μίσθωσης θεωρείται σαν αν έχει ληφθεί. Η διαφορά που προκύπτει από το ακαθάριστο κέρδος που λαμβάνεται και της παρούσας ληφθείσας αξίας αναγνωρίζεται σα μη κερδισμένο εισόδημα γεγονός που χρήζει ιδιαίτερης αντιμετώπισης κατά την ελεγκτική διαδικασία.

Η πολιτική που ακολουθείται από την επιχείρηση χρειάζεται να επανεξεταστεί. Η αλλαγή στην οικονομική πολιτική προκύπτει στα έσοδα, από τις πωλήσεις του εξοπλισμού, που αναγνωρίζονται στην αρχική αξία της μίσθωσης και η τρέχουσα αξία του εξοπλισμού αναγνωρίζεται σαν κόστος πωλήσεων. Ως αποτέλεσμα δεν θα υπάρξει υποτίμηση στα έξοδα που αντιστοιχούν στον εξοπλισμό.

Ο ελεγκτής θα πρέπει με τα νέα ισχύοντα μέτρα να εξετάσει τη μέθοδο υπολογισμού του εισοδήματος που προκύπτει από τη μίσθωση μηχανημάτων και η οποία είναι η μέθοδος του καθαρού κέρδους.

13. Παροχές σε εργαζόμενους

Ο Κ.Ν 2190/1920 προβλέπει τον τρόπο υπολογισμού των αποζημιώσεων προς το προσωπικό λόγω απόλυσης ή συνταξιοδότησης. Το νομικό συμβούλιο του κράτους έκρινε ότι ο σχηματισμός πρόβλεψης που ισούται με το 40% της συνολικής υποχρέωσης που προκύπτει από τις διατάξεις του Ν 2190/1920 είναι νομικά αποδεκτός. Το ΔΛΠ 19 όμως επιτρέπει στην επιχείρηση και τον αναλογιστή της να εκτιμήσουν τις σχετικές υποχρεώσεις οι οποίες αναφέρονται σε παροχές μετά την απασχόληση.

Επιπλέον η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί από μεγάλες επιχειρήσεις οι οποίες διατηρούν δικούς τους φορείς διαχείρισης των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών να αναγνωρίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις τις υποχρεώσεις για τις καθορισμένες παροχές που έχουν υποσχεθεί στους εργαζόμενους.

Ως συνέπεια της εφαρμογής του ΔΛΠ 19 είναι η αναγνώριση πρόσθετων υποχρεώσεων για της επιχείρησης οι οποίες έχουν προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την απασχόληση και επομένως πρόσθετη δουλειά για τους ελεγκτές αφού πρέπει να ελέγξουν τα προγράμματα αυτά για να διαπιστώσουν αν οι παροχές είναι δίκαιες για τους εργαζόμενους και έχουν υπολογιστεί σωστά.

14. Ενοποιημένες εταιρείες

23

Πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ οντότητες που δεν ήταν ομοιογενείς με αυτές με τις οποίες επρόκειτο να ενοποιηθούν ή οντότητες που δεν ήταν δυνατόν να πάρουν τις απαραίτητες για αυτές πληροφορίες σε τακτά χρονικά διαστήματα ή χωρίς δυσανάλογο έξοδο αποκλείονταν από την ενοποίηση. Το ΔΛΠ 27 όμως δεν επιτρέπει τον αποκλεισμό των θυγατρικών εταιρειών που δεν έχουν ομοιογενή έλεγχο ή δεν είναι δυνατόν να παίρνουν τις απαραίτητες για αυτές πληροφορίες σε τακτά χρονικά διαστήματα ή χωρίς δυσανάλογο έξοδο αλλά αντίθετα υπαγορεύει την εμφάνισή τους στο άνοιγμα του

ισολογισμού. Επομένως στην περίπτωση αυτή, ο έλεγχος για την ομοιογένεια των ενοποιημένων επιχειρήσεων ως προϋπόθεση για την ενοποίησή τους, είναι πλέον περιττός.

Σύμφωνα με τα νέα δεδομένα το ενεργητικό και το παθητικό, τα έξοδα και τα έσοδα των θυγατρικών ενοποιημένων εταιρειών σε γραμμική βάση περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αδιαφορώντας για το ποσοστό της ιδιοκτησίας. Οι αξίες των επενδύσεων εξαλείφονται από το μετοχικό κεφάλαιο των μετόχων των θυγατρικών εταιρειών.

Το μερίδιο των μετόχων από το μετοχικό τους κεφάλαιο και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τη λειτουργία της επιχείρησης τα οποία αποδίδονται στα δικαιώματα μειοψηφίας, αναφέρονται ξεχωριστά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Τα δικαιώματα της μειοψηφίας δεν πρέπει να παρουσιάζονται στο μετοχικό κεφάλαιο. Κατά τον έλεγχο που ασκείται λοιπόν ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγχει αν η εταιρεία παρουσίασε ξεχωριστά στις οικονομικές της καταστάσεις τα δικαιώματα της μειοψηφίας και αν σε αυτά συμπεριλαμβανόταν το μερίδιο των μετόχων από το μετοχικό τους κεφάλαιο και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τη λειτουργία της επιχείρησης που της αντιστοιχούν. Θα πρέπει επίσης να προσέχει αν αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της επιχείρησης καθώς και όλα τα έξοδα και έσοδα των ενοποιημένων εταιρειών.

Διαφορές που προέκυπτan από τη εξάλειψη των επενδύσεων σε σχέση με το μερίδιο των μετόχων στην επένδυση την ημερομηνία απόκτησής της κατανέμονταν στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ενοποιημένης εταιρείας. Η υπολλεμματική αξία κεφαλαιοποιούνταν με τη μορφή της φήμης και πελατείας με τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην εκτιμώμενη περίοδο επανάκτησης ενώ η

23. www.IASplus.com

αρνητική μείωση των τιμών των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας καταχωρούνταν σαν μέρος του μετοχικού κεφαλαίου με τη μορφή προβλέψεων για κινδύνους. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ αρνητική μείωση του κεφαλαίου δεν παρουσιάζεται στο μετοχικό κεφάλαιο, αλλά αναγνωρίζεται στην καθαρή τιμή της στα έσοδα και παρουσιάζεται στον ισολογισμό. Η φήμη και πελατεία αναγνωρίζεται κατευθείαν στο μετοχικό κεφάλαιο και δεν υπόκειται σε μεταβίβαση.

Σύμφωνα με ότι ίσχυε πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ αδημοσίευτες ενδοεταιρικές ζημιές ή κέρδη εξαλείφονταν από συγγενικές φορολογικές επιπτώσεις μαζί με ενδοεταιρικές εισπράξεις ή πληρωμές, έσοδα και έξοδα που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ ενοποιημένων εταιρειών, εγγυήσεις, δεσμεύσεις και κινδύνους που σχετίζονταν με

τις εταιρείες που περιλαμβάνονταν στην ενοποίηση. Οι ενδοεταιρικές πωλήσεις όμως που γινόταν σύμφωνα με τους όρους της αγοράς δεν εξαλείφονταν. Με τα τωρινά δεδομένα οι ενδοεταιρικές πωλήσεις που γίνονται σύμφωνα με τους όρους της αγοράς εξαλείφονται, γεγονός που πρέπει να προσεχθεί στον έλεγχο και τυχόν αναφορά σε ενδοεταιρικές πωλήσεις στις οικονομικές καταστάσεις να παραληφθεί.

15. Κατασκευαστικά συμβόλαια

Στα κατασκευαστικά συμβόλαια δεν υπάρχουν ιδιαίτερες αλλαγές. Οποιαδήποτε εργασία βρίσκεται σε εξέλιξη και γίνεται με βάση κάποιο υπογεγραμμένο μακροπρόθεσμο συμβόλαιο, αποτιμάται στο επίπεδο πληρότητας της εργασίας και καταχωρείται ως ακαθάριστο έσοδο από πληρωμές πελατών. Ζημιές από τέτοια συμβόλαια καταγράφονται πλήρως όταν γίνονται γνωστές. Η μόνη ιδιαιτερότητα που υπάρχει και που πρέπει να ληφθεί υπόψη από τους ελεγκτές είναι ότι πρέπει να ερευνούν εκτενώς την πηγή ενός εσόδου που προβλέπεται από κατασκευαστικά έργα που γίνονται με βάση κατασκευαστικά συμβόλαια.

16. Αντιμετώπιση των οικονομικών κινδύνων

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης καθώς κι οι υποχρεώσεις της και οι απαιτήσεις της εκτιμούνται στην πραγματική τους αξία. Οποιαδήποτε μεταβολή συμβαίνει πρέπει να καταγράφεται στις σημειώσεις που συνοδεύουν τον ισολογισμό, σύμφωνα με όσα υπαγορεύουν τα ΔΛΠ. Ο ελεγκτής λοιπόν θα πρέπει να ελέγξει τι αλλαγές συνέβησαν στην επιχείρηση και αν οι αλλαγές αυτές παρουσιάζονται στις σημειώσεις.

Η νέα οικονομική πολιτική που αναπτύσσεται με βάση τα ΔΛΠ δεν περιλαμβάνει ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων, μετρήσεις και μεθόδους αποτίμησης για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας.

Οι οικονομικές πολιτικές που ακολουθούνται για τις επενδύσεις πρέπει να είναι ξεκάθαρες σε σχέση με τους κινδύνους των επενδύσεων και το είδος των επενδυτικών μέσων που χρησιμοποιούνται.

17. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αντιμετωπίζονται από την φορολογική τους πλευρά και όχι σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Η διάταξη της παρ. 3 περ. Β' του άρθρου 43^α του Ν. 2190/20 αναγνωρίζει μεν την ύπαρξη των μεταγενέστερων του ισολογισμού γεγονότων και επιχειρεί με κάποιο τρόπο την αποκάλυψή τους, πλην όμως ο προτεινόμενος χειρισμός δεν συμφωνεί ούτε με όσα η σύγχρονη λογιστική θεωρία ούτε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προβλέπουν.

Η παραπάνω διάταξη δεν προβλέπει ούτε διενέργεια προβλέψεων ή έστω την καταχώρηση σημείωσης στον ισολογισμό που να αφορά τα μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα, αλλά ζητάει την γνωστοποίηση τους εκτός ισολογισμού, στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, με αποτέλεσμα τα γεγονότα αυτά να γνωστοποιούνται μόνο στους μετόχους της εταιρείας και όχι στους λοιπούς τρίτους χρήστες του ισολογισμού οι οποίοι ενδιαφέρονται ή μπορεί να έχουν ουσιαστικό ενδιαφέρον να γνωρίζουν. Οι ελεγκτές λοιπόν πρέπει να φροντίζουν να ελέγξουν αν υπάρχουν προβλέψεις στον ισολογισμό για την καταχώρηση γεγονότων μεταγενέστερων του ισολογισμού ή αν αναφέρονται τα γεγονότα αυτά στις σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις όπως τα ΔΛΠ απαιτούν.

18. Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος

Οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των διατάξεων που τίθενται από το σχετικό πρότυπο σε σχέση με την ακολουθούμενη πρακτική των Ελληνικών επιχειρήσεων σχετίζονται κυρίως με φορολογικές διατάξεις όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά και επιδρούν σημαντικά στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπτan από δάνεια που είχαν ληφθεί αποκλειστικά για απόκτηση παγίων λογιστικοποιούνταν ως εξής : οι χρεωστικές διαφορές αφού συμψηφίζονταν με τυχόν πιστωτικές διαφορές κεφαλαιοποιούνταν και αποσβένονταν στην απομένουσα χρονική διάρκεια του δανείου. Τα ΔΛΠ προβλέπουν με βάση την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο παρόμοιο χειρισμό, οι συναλλαγματικές διαφορές όμως σε αυτή την περίπτωση προσauξάνουν την αξία του παγίου και αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και όχι τη διάρκεια του δανείου. Ο ελεγκτής λοιπόν στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός με τις συναλλαγματικές διαφορές που προσauξάνουν την αξία του παγίου καθώς και με τον τρόπο που αποσβένονται.

Οι πιστωτικές ανά νόμισμα συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπτan από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονταν στα ίδια κεφάλαια ενώ στα αποτελέσματα μεταφέρονταν στην επόμενη χρήση. Τα ΔΛΠ δεν προβλέπουν καμία τέτοια διάκριση μεταξύ πιστωτικών και χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών. Επομένως οι ελεγκτές δεν χρειάζεται να επιμένουν στην εύρεση διάκρισης μεταξύ χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών.

Με βάση το άρθρο 28 παρ. 7 του ΚΒΣ οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυπτan από την ενσωμάτωση επενδύσεων στο εξωτερικό, καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Αντίθετα τα ΔΛΠ προβλέπουν την μεταφορά αυτών των περιπτώσεων στην καθαρή θέση ενώ στα αποτελέσματα μεταφέρονται συνολικά κατά την πώληση της επένδυσης. Ο ελεγκτής επομένως θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός κατά την έρευνα για την καταχώρηση των συναλλαγματικών διαφορών, μια που ο τρόπος καταχώρησης και μεταφοράς τους όπως προαναφέρθηκε αλλάζει.²⁴

19. Ισοτιμία ξένου νομίσματος

Ξένοι ενοποιημένοι ισολογισμοί μετατρέπονται σε ευρώ με βάση την ισοτιμία που ισχύει το συγκεκριμένο έτος. Ξένα αποτελέσματα χρήσης μετατρέπονται σε ευρώ με βάση την μέση ισοτιμία.

24. Αρθρογραφία της Grand Thornton σχετικά με τα ΔΛΠ, άρθρο του κ. Κώστα Αντωνάκη στελέχους της Grand Thornton για τις επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος, σελ. 9.

Οι οικονομικές καταστάσεις υπερπληθωριστικών χωρών ετοιμάζονται, όπως και πριν έτσι και τώρα, με βάση τις λογιστικές αρχές που ισχύουν για τις υπερπληθωριστικές οικονομίες.

Η μέθοδος της υιοθέτησης ενός σκληρού νομίσματος που κάποιες χώρες με υπερπληθωρισμό όπως η Ρωσία χρησιμοποίησαν για την αντιμετώπιση του υπερπληθωρισμού και την σταθεροποίηση της οικονομίας, δεν επιτρέπεται κάτω από τα ΔΛΠ.

Διαφορές που προκύπτουν στην ισοτιμία από τη μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου σε εγχώριο νόμισμα καθώς και διαφορές στην παρουσίαση του εισοδήματος εκφρασμένο στην μέση ή στην παρούσα ισοτιμία, αντικατοπτρίζονται στο μετοχικό κεφάλαιο σαν συσσωρευτικές προσαρμογές μετατροπής. Τέτοια οφέλη συνδεδεμένα με

επενδύσεις σε θυγατρικές ή ενοποιημένες επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσης όταν οι επενδύσεις πωλούνται σε τρίτα άτομα.

Εισπράξεις που γίνονται σε ξένο νόμισμα καθώς και πληρωτέοι λογαριασμοί σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε εγχώριο σύμφωνα με την ισοτιμία που ισχύει στο τέλος του χρόνου.

Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από τη μετατροπή ξένου νομίσματος σε εγχώριο, καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

Σε περιπτώσεις υπερτίμησης που προέκυπταν από τη διαφορά μεταξύ της τιμής του συναλλάγματος στην αρχή της συμφωνίας και την επακόλουθη τιμή συναλλάγματος, το ποσό που προέκυπτε περιλαμβάνονταν στα αποτελέσματα χρήσης στα οικονομικά έσοδα και έξοδα, σύμφωνα με τη μέθοδο που προέκυπτε. Διαφορές μεταξύ της αξίας του μέσου για την ισοτιμία ξένου συναλλάγματος χρησιμοποιώντας την αρχική τιμή ισοτιμίας και αυτή στο τέλος του χρόνου, περιλαμβάνονταν στα αποτελέσματα χρήσης με σκοπό να αντισταθμίσουν τα αποτελέσματα της συναλλαγματικής μετατροπής στα αντικείμενα που ισοτιμούνταν. Για συμβόλαια-συμφωνίες στα οποία υπήρχε συναλλαγματικός κίνδυνος από μελλοντικές μετατροπές, τα αποτελέσματα της ευθυγράμμισης με τις συναλλαγματικές τιμές στο τέλος του έτους διαφοροποιούνταν μέχρι το έτος στο οποίο οι μετατροπές καταγράφονταν. Τα ΔΛΠ υπαγορεύουν παράγωγα οικονομικά στοιχεία συμπεριλαμβανομένου και συναλλαγματικές συμφωνίες να αναφέρονται στον ισολογισμό στο κόστος και να αποτιμούνται στην πραγματική τους αξία. Τα παράγωγα που ορίζονται είναι αυτά της πραγματικής αξίας ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, μιας προβλεπόμενης συναλλαγής ή δέσμευσης και τέλος αυτό μιας επένδυσης σε ξένη οντότητα την ημερομηνία εισαγωγής ενός παράγωγου συμβολαίου.

Αλλαγές στην πραγματική αξία των παραγώγων που έχουν μεγάλη επίδραση, εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης μαζί με κάθε άλλη αλλαγή στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που συμπεριλαμβάνονται στον κίνδυνο από συναλλαγματικές αλλαγές. Αλλαγές στην πραγματική αξία των χρηματοοικονομικών ροών αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια. Προβλεπόμενες συναλλαγές ή αποτελέσματα δεσμεύσεων ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, τα κέρδη και οι ζημιές από τα ίδια κεφάλαια μεταφέρονται στον αρχικό υπολογισμό του κόστους των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων, διαφορετικά οι τιμές που διαφέρουν στα ίδια κεφάλαια μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως και καταχωρούνται σαν έσοδο ή έξοδο, στις ίδιες περιόδους στις οποίες η προβλεπόμενη συναλλαγή ή δέσμευση επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσεως. Συγκεκριμένες μετατροπές παραγώγων που δεν

συμπεριλαμβάνονται στο ΔΛΠ 39, καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι ιδιαίτερος προσεκτικοί στον έλεγχο των μετατροπών των τιμών των παραγώγων για την αποφυγή λαθών και την καταχώρηση όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστων τιμών.

20. Παράγωγα και τεχνικές αντιστάθμισης

Σύμφωνα με τα μέχρι τώρα δεδομένα το τεκμαρτό ποσό της σύμβασης καταχωρούνταν σε λογαριασμούς τάξεως. Το αποτέλεσμα από την πράξη αντιστάθμισης καταχωρείται εξολοκλήρου στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν διάκριση στον λογιστικό χειρισμό ανάλογα με τον τύπο της πράξης αντιστάθμισης. Προβλέπουν επίσης κριτήρια αναγνώρισης αντισταθμικών εργαλείων και διαχωρισμού τους από τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Έτσι λοιπόν με βάση τα καινούρια δεδομένα ο ελεγκτής πρέπει κατά τον έλεγχο που ασκεί να λαμβάνει υπόψη του τις διακρίσεις στο λογιστικό χειρισμό ανάλογα με τον τύπο της πράξης αντιστάθμισης καθώς και τα κριτήρια αναγνώρισης των αντισταθμικών εργαλείων και διαχωρισμού τους από τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα προκειμένου η μεταβολή ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, ενός στοιχείου δηλαδή ή μιας συναλλαγής που εκθέτει την επιχείρηση σε κίνδυνο να μπορέσει να μπορέσει να προβλεφθεί εγκαίρως και να μην θέσει την επιχείρηση σε κίνδυνο.

21. Αναφορά κατά τομέα

Ενώ πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν απαιτούνταν αναφορά κατά τομέα, με την εφαρμογή τους καθορίστηκαν τομείς αναφοράς της επιχείρησης. Έτσι ο ελεγκτής πρέπει να φροντίσει να ερευνήσει αν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης υπάρχει αναφορά στα τρία επαγγελματικά τμήματα που ορίζει η επιχείρηση και που είναι ο εξοπλισμός της, οι μόνιμες υπηρεσίες που παρέχει και οι συλλογικές υπηρεσίες που παρέχει καθώς και στα γεωγραφικά τμήματα που ορίζονται από τα ΔΛΠ, σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει αναπτύξει δραστηριότητα και σε αυτά, και τα οποία είναι αυτό της Βόρειας Αμερικής, της Ευρώπης, της Ασίας και της Νότιας Αμερικής.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Οι αλλαγές που έγιναν στη λογιστική από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επηρέασαν σαφώς και την ελεγκτική διαδικασία σε θεωρητικό επίπεδο.

Οι ελεγκτές πρέπει να προσαρμόσουν τη διαδικασία ελέγχου με γνώμονα αυτά που ισχύουν με βάση τα ΔΛΠ, να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στις αλλαγές που συμβαίνουν και να γίνουν άριστοι γνώστες τους, ώστε να μπορέσουν να ασκήσουν τον έλεγχο στην επιχείρηση με τον καλύτερο δυνατό τρόπο με σκοπό τον εντοπισμό τυχόν λαθών στην εφαρμογή των ΔΛΠ, για να μπορέσει η επιχείρηση να επιτύχει την καλύτερη δυνατόν παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων και να παρέχει στους ενδιαφερόμενους μέσω αυτών τις απαραίτητες πληροφορίες για την επιχείρηση.

Ακόμα βέβαια βρισκόμαστε στην αρχή της προσαρμογής των μέχρι τώρα ισχυόντων προτύπων στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Πολλές νέες διατάξεις θα βγουν για να

τελειοποιήσουν τις ήδη υπάρχουσες ή να προσθέσουν καινούριες τροποποιήσεις στη λογιστική αντιμετώπιση των στοιχείων των επιχειρήσεων. Στην εργασία αυτή αναφέρθηκαν όσα ίσχυαν μέχρι τώρα και όσα υπαγορεύουν τα ΔΛΠ και έγινε προσπάθεια να εντοπιστούν οι διαφορές του πριν με το μετά και να υπογραμμιστούν οι αλλαγές και οι επιπτώσεις που θα έχουν όλα αυτά στην εφαρμογή της ελεγκτικής διαδικασίας.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

- 1.. Αγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός οίκος αδελφών Κυριακίδη ΑΕ, Αθήνα 1997
2. Άθως Γεωργίου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
3. Αντώνης Α. Παππάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
4. Αρθρογραφία της Grant Thornton σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής παρουσίασης, CD με την αρθρογραφία της εφημερίδας Express για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
5. Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Κ. Βρουστούρης, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνίες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2002
6. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, , Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Πρώτος Τόμος, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003
7. Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, Πανίκος Χαραλάμπους, , Πρακτικό εγχειρίδιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , Δεύτερος Τόμος, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα, Νοέμβριος 2003
8. Εφημερίδα Express, Αρ. Φύλλου 12.199, 2/12/2003, www.express.gr
9. Κωνσταντίνος Κάντζος , MBA, PH.D, Ελεγκτική θεωρία και πράξη, εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 1995
10. Νίκος Δήμου, Ελεγκτική, Βασικές αρχές γενικής και τραπεζικής ελεγκτικής, Εκδοτικός όμιλος «Ίων», εκδόσεις Έλλην, Αθήνα 2000

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Adopting IFRS, PricewaterhouseCoopers, October 2003, www.pwc.com/ifrs

ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΙΑΔΥΚΤΙΟ

- www.IASplus.com
- www.eurobank.gr
- www.ccdg.gov.sg
- www.ifac.org

Έκθεση και οικονομικές καταστάσεις 31 Δεκεμβρίου 2003

Περιεχόμενα

	Σελίδα
Διοικητικό Συμβούλιο και άλλοι αξιωματούχοι	1
Έκθεση ελεγκτών	2
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	3
Ισολογισμός	4
Κατάσταση ταμειακών ροών	5
Σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις	6 – 15
Πρόσθετες πληροφορίες στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	16 - 17

Διοικητικό Συμβούλιο και άλλοι αξιωματούχοι

Διοικητικό Συμβούλιο

Γραμματέας Εταιρείας

Εγγεγραμμένο γραφείο

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων

1 Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας στις σελίδες 3 μέχρι 15, που αποτελούνται από τον ισολογισμό στις 31 Δεκεμβρίου 2003 και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και την κατάσταση ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, και τις σχετικές σημειώσεις. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις είναι ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου του υποκαταστήματος. Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη πάνω σ' αυτές τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τον έλεγχό μας. Η ελεγκτική μας εργασία έχει αναληφθεί ώστε να μπορέσουμε να εκθέσουμε στα μέλη της Διεύθυνσης εκείνα τα θέματα που απαιτούνται από εμάς σε μια έκθεση ελεγκτή και για κανένα άλλο σκοπό. Στο μέγιστο βαθμό που επιτρέπεται από το νόμο, δεν αποδεχόμαστε ή αναλαμβάνουμε ευθύνη προς οποιονδήποτε για την ελεγκτική μας εργασία, για αυτή την έκθεση, ή για τις γνώμες που έχουμε σχηματίσει.

2 Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν όπως προγραμματίζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο για να πάρουμε λογικές διαβεβαιώσεις κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν ουσιώδη λάθη. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, πάνω σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν τα ποσά και άλλες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιήθηκαν, των σημαντικών υπολογισμών που έγιναν από τη Διεύθυνση καθώς και την αξιολόγηση της γενικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχός μας παρέχει μια λογική βάση για τη γνώμη μας.

3 Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας στις 31 Δεκεμβρίου 2003 και της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Κύπρος, 11 Φεβρουαρίου 2004

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2003

	Σημ.	2003 £	2002 £
Πωλήσεις	4	281.428	382.850
Κόστος πωλήσεων		(279.448)	(374.615)
Μεικτό κέρδος		1.980	8.235
Έξοδα διοίκησης		(18.647)	(47.051)
Ζημιές εργασιών	5	(16.667)	(38.816)
Χρηματοδοτικά έξοδα – καθαρά	7	(13.405)	(12.208)
Ζημιές για το έτος		(30.072)	(51.024)
		=====	=====

Οι σημειώσεις στις σελίδες 6 μέχρι 15 αποτελούν μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Ισολογισμός

στις 31 Δεκεμβρίου 2003

	Σημ.	2003 £	2002 £
Περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Εγκαταστάσεις και μηχανήματα	8	640	1.080
Εισπρακτέα	9	37.396	37.396
		38.036	38.476
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα	10	-	7.000
Εισπρακτέα και προπληρωμές	11	152.042	97.055
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών	12	60.588	60.456
		212.630	164.511
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων		250.666	202.987
Ιδία κεφάλαια και υποχρεώσεις			
Κεφάλαιο και αποθεματικά			
Μητρική εταιρεία	13	146.609	133.108
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές	15	104.057	69.879
Σύνολο υποχρεώσεων		104.057	69.879
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων		250.666	202.987

Στις 11 Φεβρουαρίου 2004 ο εξουσιοδοτούμενος εκπρόσωπος της εταιρείας ενέκρινε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Οι σημειώσεις στις σελίδες 6 μέχρι 15 αποτελούν μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Κατάσταση ταμειακών ροών

για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2003

	Σημ.	2003 £	2002 £
Ροή μετρητών από εργασίες			
Ζημιές πριν τη φορολογία		(30.072)	(51.024)
Αναπροσαρμογές για:			
Αποσβέσεις εγκαταστάσεων και μηχανημάτων	8	440	439
Ζημιά από διάθεση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων		-	1.793
Πιστωτικούς τόκους	7	(110)	(375)
Χρεωστικούς τόκους	7	9.185	12.377
Ζημιές από εργασίες πριν τις αλλαγές στο κεφάλαιο κίνησης		(20.557)	(36.790)
Αλλαγές στο κεφάλαιο κίνησης:			
Αποθέματα		7.000	(7.000)
Εισπρακτέα και προπληρωμές		(54.987)	(96.655)
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές		34.178	(63.630)
Μητρική εταιρεία		43.573	(772)
Μετρητά που προήλθαν από/(για) εργασίες		9.207	(204.847)
Φορολογία που πληρώθηκε		-	-
Καθαρά μετρητά από/(για) εργασίες		9.207	(204.847)
Ροή μετρητών από επενδυτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις από πώληση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων		-	600
Τόκοι που εισπράχθηκαν		110	375
Καθαρά μετρητά από επενδυτικές δραστηριότητες		110	975
Ροή μετρητών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Τόκοι που πληρώθηκαν		(9.185)	(12.377)
Καθαρά μετρητά για χρηματοδοτικές δραστηριότητες		(9.185)	(12.377)
Καθαρή αύξηση/(μείωση) στα μετρητά και αντίστοιχα μετρητών		132	(216.249)
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών στην αρχή του έτους		60.456	276.705
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών στο τέλος του έτους	12	60.588	60.456
		=====	=====

Οι σημειώσεις στις σελίδες 6 μέχρι 15 αποτελούν μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις

1 Γενικά

Χώρα συστάσεως

Η Εταιρεία η οποία συστάθηκε στην Ελλάδα, και εγγράφηκε σαν Αλλοδαπή Εταιρεία στην Κύπρο, σύμφωνα με το άρθρο 347 του περί Εταιρειών Νόμου, Κεφ.113. Το εγγεγραμμένο γραφείο της είναι στην Οδό

Κύριες δραστηριότητες

Οι κύριες δραστηριότητες του υποκαταστήματος είναι η ανάληψη και εκτέλεση πάσης φύσεως τεχνικών έργων.

2 Λογιστικές αρχές

Οι κυριότερες λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν στην ετοιμασία αυτών των οικονομικών καταστάσεων εκτίθενται πιο κάτω:

Βάση ετοιμασίας

Οι οικονομικές καταστάσεις, έχουν ετοιμαστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ετοιμαστεί με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους.

Η ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με γενικώς αποδεχτές λογιστικές αρχές απαιτεί την χρησιμοποίηση υπολογισμών και υποθέσεων που επηρεάζουν τα αναφερθέντα ποσά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τη γνωστοποίηση ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων και τα αναφερθέντα ποσά εισοδημάτων και εξόδων κατά την διάρκεια του έτους υπό αναφορά. Παρά το γεγονός ότι αυτοί οι υπολογισμοί βασίζονται στην καλύτερη δυνατή γνώση της διεύθυνσης της Εταιρείας σε σχέση με τις τρέχουσες συνθήκες και ενέργειες, τα πραγματικά αποτελέσματα μπορεί τελικά να διαφέρουν από αυτούς τους υπολογισμούς.

Αναγνώριση εισοδημάτων

Το εισόδημα αποτελείται από την αξία τιμολόγησης για υπηρεσίες και προϊόντα μετά την αφαίρεση ΦΠΑ.

Τα εισοδήματα από παροχή διοικητικών υπηρεσιών αναγνωρίζονται με την παροχή των υπηρεσιών και την έκδοση τιμολογίου² Λογιστικές αρχές (συνέχεια)

Αναγνώριση εισοδημάτων (συνέχεια)

Τα εισοδήματα που αφορούν το έργο υπό κατασκευή αναγνωρίζονται με τη μέθοδο κατ' αναλογία του ποσοστού συμπλήρωσης του έργου σύμφωνα με το ΔΛΠ 11 “Κατασκευή Έργων”. Το κέρδος ή ζημιά από τέτοιες δραστηριότητες αναγνωρίζεται όταν είναι δυνατό να καθοριστεί με σχετική ακρίβεια. Το ποσοστό συμπλήρωσης καθορίζεται με βάση το πραγματοποιηθέν συσσωρευμένο κόστος εργατικών και υλικών σε συνάρτηση με το αναμενόμενο αντίστοιχο ολικό κόστος για το έργο.

Το εισόδημα από την πώληση αναλώσιμων υλικών αναγνωρίζεται όταν σημαντικοί κίνδυνοι και οφέλη ιδιοκτησίας των προϊόντων έχουν μεταφερθεί στον αγοραστή.

Άλλα έσοδα της Εταιρείας αναγνωρίζονται ως εξής:

- Πιστωτικοί τόκοι – κατά αναλογία χρόνου, λαμβάνοντας υπόψη το υπόλοιπο, την πραγματική απόδοση και το χρόνο μέχρι την αποπληρωμή, όταν αποδειχθεί πως το εισόδημα αυτό θα προκύψει.

Ωφελήματα υπαλλήλων

Η Εταιρεία και οι υπάλληλοι συνεισφέρουν στο Κυβερνητικό Ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων με βάση τους μισθούς των υπαλλήλων.

Μετατροπή ξένου νομίσματος

(1) Νόμισμα αποτίμησης

Οι οικονομικές καταστάσεις ετοιμάζονται σε Κυπριακές λίρες (το νόμισμα αποτίμησης) το οποίο είναι το νόμισμα που καλύπτει την ουσία των οικονομικών πράξεων και δραστηριοτήτων της Εταιρείας.

(2) Συναλλαγές και υπόλοιπα

Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται με βάση τις τιμές συναλλάγματος που ισχύουν την ημερομηνία της συναλλαγής. Συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την εξόφληση τέτοιων συναλλαγών και από τη μετατροπή χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που είναι σε ξένα νομίσματα αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Φορολογία

Γίνεται πρόβλεψη για εταιρικό φόρο πάνω στο φορολογητέο κέρδος του έτους με τα κατάλληλα ποσοστά που ισχύουν.

2 Λογιστικές αρχές (συνέχεια)

Φορολογία (συνέχεια)

Γίνεται πλήρης πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο υποχρέωσης, πάνω σε όλες τις προσωρινές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των αντίστοιχων ποσών στις οικονομικές καταστάσεις. Οι φορολογικοί συντελεστές που θεσπίστηκαν στο παρόν στάδιο χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στην έκταση που είναι πιθανόν ότι μελλοντικά φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα έναντι των οποίων οι προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Εγκαταστάσεις και μηχανήματα

Όλα τα στοιχεία εγκαταστάσεων και μηχανημάτων παρουσιάζονται σε ιστορικό κόστος μείον αποσβέσεις.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο ώστε να διαγραφεί το κόστος του κάθε στοιχείου εγκαταστάσεων και μηχανημάτων στο διάστημα της εκτιμημένης ωφέλιμης ζωής τους. Τα ετήσια ποσοστά απόσβεσης είναι ως εξής:

	%
Μηχανήματα και εργαλεία	33,33
Οχήματα	20

Δαπάνες για επιδιορθώσεις και συντήρηση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων χρεώνονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στο έτος που προκύπτουν.

Κέρδη και ζημιές από διάθεση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων προσδιορίζονται με τη σύγκριση των εισπράξεων με τη λογιστική αξία και περιλαμβάνονται στις ζημιές εργασιών.

Μισθώσεις

Μισθώσεις όπου σημαντικό μέρος των κινδύνων και ανταμοιβών της ιδιοκτησίας παραμένουν με τον εκμισθωτή ταξινομούνται ως λειτουργικές μισθώσεις. Πληρωμές που αφορούν λειτουργικές μισθώσεις χρεώνονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο στο διάστημα της περιόδου μίσθωσης.

Αποθέματα

Τα αποθέματα εμφανίζονται στην τιμή κόστους ή στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, όποια από τις δύο είναι χαμηλότερη. Η τιμή κόστους καθορίζεται με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους.

2 Λογιστικές αρχές (συνέχεια)

Εισπρακτέα

Τα εισπρακτέα παρουσιάζονται στο αρχικό ποσό του τιμολογίου μείον πρόνοιας για απομείωση αυτών των εισπρακτέων. Η πρόνοια για απομείωση καθορίζεται όταν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη πως το υποκατάστημα δεν θα είναι σε θέση να εισπράξει τα ποσά σύμφωνα με τους αρχικούς όρους του χρεώστη. Το ποσό της πρόνοιας είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της ανακτήσιμης αξίας του εισπρακτέου η οποία είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων ταμειακών ροών, προεξοφλημένα στο τρέχον επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο δανεισμό.

Τα εισπρακτέα που αναλύονται στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία αντιπροσωπεύουν την αποκοπή βάσει συμβολαίου κατασκευής τεχνικού έργου.

Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών

Τα μετρητά και αντίστοιχα μετρητών παρουσιάζονται στον ισολογισμό στο κόστος. Για σκοπούς της κατάστασης ταμειακών ροών, τα μετρητά και αντίστοιχα μετρητών αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο και καταθέσεις στην τράπεζα .

Συγκριτικές πληροφορίες

Όπου χρειάζεται τα συγκριτικά ποσά έχουν αναπροσαρμοστεί για να συνάδουν με τις αλλαγές στην παρουσίαση στο τρέχον έτος.

3 Διαχείριση χρηματοοικονομικού κινδύνου

(1) Παράγοντες χρηματοοικονομικού κινδύνου

Το υποκατάστημα είναι εκτεθειμένο σε πιστωτικό κίνδυνο, κίνδυνο ρευστότητας και συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατέχει. Η πολιτική που εφαρμόζει το υποκατάστημα στη διαχείριση των κινδύνων ώστε να τους ελέγχει εξηγείται πιο κάτω:

(α) Πιστωτικός κίνδυνος

Το υποκατάστημα δεν έχει σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου για το λόγο ότι οι πελάτες του υποκαταστήματος είναι συνεργάτες σε συγγενική κοινοπραξία.

3 Διαχείριση χρηματοοικονομικού κινδύνου (συνέχεια)

(1) Παράγοντες χρηματοοικονομικού κινδύνου (συνέχεια)

(β) Κίνδυνος ρευστότητας

Ο κίνδυνος ρευστότητας είναι ο κίνδυνος που προκύπτει όταν η λήξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων δε συμπίπτουν. Όταν οι λήξεις δε συμπίπτουν, η αποδοτικότητα μπορεί να αυξηθεί αλλά ταυτόχρονα μπορεί να αυξηθεί ο κίνδυνος ζημιών. Το υποκατάστημα εφαρμόζει διαδικασίες με σκοπό την ελαχιστοποίηση τέτοιων ζημιών.

(γ) Συναλλαγματικός κίνδυνος

Ο συναλλαγματικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος η αξία των χρηματοοικονομικών μέσων να κυμαίνεται λόγω αλλαγών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες. Το υποκατάστημα υπόκειται σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από συναλλαγές σε Ευρώ. Η πολιτική του υποκαταστήματος είναι να μην μπαίνει σε οποιεσδήποτε πράξεις συναλλαγματικής αντιστάθμισης.

(2) Εκτίμηση δίκαιων αξιών

Οι δίκαιες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Εταιρείας είναι περίπου οι ίδιες όπως και τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό.

3 Πωλήσεις

	2003 £	2002 £
Παροχή διοικητικών υπηρεσιών	226.071	226.000
Έσοδα από εργολαβίες	-	1.000
Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών	55.357	50.000
	<u>281.428</u>	<u>277.000</u>
	=====	=====

Τα έσοδα από εργολαβίες έχουν τερματιστεί για το λόγο ότι η υπερεργολαβία που είχε αναληφθεί από το υποκατάστημα ολοκληρώθηκε (Σημ. 17).

5 Ζημιές εργασιών

Τα πιο κάτω κονδύλια έχουν περιληφθεί στον προσδιορισμό των ζημιών εργασιών:

	2003 £	2002 £
Αποσβέσεις εγκαταστάσεων και μηχανημάτων (Σημ. 8)	440	439
Ζημιά από διάθεση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων	-	1.739
Ενοίκια μισθώσεων εκμετάλλευσης	-	1.088
Αμοιβή ελεγκτών	2.500	2.730
Κόστος αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο (περιλαμβάνεται στο "κόστος πωλήσεων")	18.346	34.268
Κόστος προσωπικού (Σημ.6)	224.134	236.819

6 Κόστος προσωπικού

	2003 £	2002 £
Μισθοί	216.082	227.950
Κοινωνικές ασφάλισεις	8.052	8.869
	<u>224.134</u>	<u>236.819</u>
	=====	=====
	Αριθμός	Αριθμός
Μέσος όρος αριθμού υπαλλήλων:		
Ολική απασχόληση	6	6
Μερική απασχόληση	-	12
	<u>6</u>	<u>18</u>
	=====	=====

7 Χρηματοδοτικά έξοδα - καθαρά

	2003 £	2002 £
Χρεωστικοί τόκοι:		
Τραπεζικά δάνεια	(82)	(105)
Καθυστερημένη φορολογία	(38)	(2.027)
Προμήθειες μητρικής εταιρείας (Σημ.16β)	(9.065)	(10.245)
	<u>(9.185)</u>	<u>(12.377)</u>
Πιστωτικοί τόκοι:		
Τραπεζικά υπόλοιπα	110	375
Καθαρή συναλλαγματική ζημιά	<u>(4.330)</u>	<u>(206)</u>
	<u><u>(13.405)</u></u>	<u><u>(12.208)</u></u>
	=====	=====

8 Εγκαταστάσεις και μηχανήματα

	Μηχανήματ α και εργαλεία £	Οχήματα £	Σύνολο 2003 £	Σύνολο 2002 £
Κόστος				
Την 1 Ιανουαρίου	358	1.600	1.958	5.267
Πωλήσεις	-	-	-	(3.309)
Στις 31 Δεκεμβρίου	<u>358</u>	<u>1.600</u>	<u>1.958</u>	<u>1.958</u>
Αποσβέσεις				
Την 1 Ιανουαρίου	238	640	878	1.355
Επιβάρυνση έτους	120	320	440	439
Πωλήσεις	-	-	-	(916)
Στις 31 Δεκεμβρίου	<u>358</u>	<u>960</u>	<u>1.318</u>	<u>878</u>
Καθαρή λογιστική αξία				
Στις 31 Δεκεμβρίου	<u>-</u>	<u>640</u>	<u>640</u>	<u>1.080</u>
	=====	=====	=====	=====
				=

9 Μη κυκλοφορούν εισπρακτέα

2003 £	2002 £
-----------	-----------

Εισπρακτέα:

Εμπορικοί χρεώστες (Σημ 16γ)

37.396

37.396

=====

=====

Τα κυκλοφορούντα εισπρακτέα που αφορούν τα πιο πάνω παρουσιάζονται στη σημείωση 11. Όλα τα μη κυκλοφορούν εισπρακτέα που αντιπροσωπεύουν την αποκοπή βάση υπεργολαβικού συμβολαίου εκτέλεσης τεχνικού έργου είναι εισπρακτέα εντός δύο ετών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

10 Αποθέματα

	2003 £	2002 £
Αποθέματα-κόστος	-	7.000
	=====	=====

11 Εισπρακτέα και προπληρωμές

	2003 £	2002 £
Εμπορικά εισπρακτέα (Σημ. 16γ)	151.642	96.655
Προπληρωμές	400	400
	<u>152.042</u>	<u>97.055</u>
	=====	=====

12 Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών

	2003 £	2002 £
Μετρητά στην τράπεζα και στο ταμείο	60.588	60.456
	=====	=====

13 Μητρική εταιρεία

	Τρεχούμενος λογαριασμός£	Λογαριασμός κεφαλαίου £	Σύνολο £
Την 1 Ιανουαρίου 2002	243.081	(58.177)	184.904
Ζημιά για το έτος	-	(51.024)	(51.024)
Κίνηση έτους τρεχούμενων λογαριασμών	(772)	-	(772)
Στις 31 Δεκεμβρίου 2002/1 Ιανουαρίου 2003	<u>242.309</u>	<u>(109.201)</u>	<u>133.108</u>
Ζημιά για το έτος	-	(30.072)	(30.072)
Κίνηση έτους τρεχούμενων λογαριασμών	43.573	-	43.573
Υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου 2003	<u>285.882</u>	<u>(139.273)</u>	<u>146.609</u>
	=====	=====	=====

14 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται πλήρως πάνω σε όλες τις προσωρινές διαφορές με τη μέθοδο της υποχρέωσης χρησιμοποιώντας τα εφαρμόσιμα ποσοστά φορολογίας.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για αναβλημένη φορολογία λόγω φορολογικών ζημιών αφού σύμφωνα με τους διευθυντές του Υποκαταστήματος δεν αναμένονται μελλοντικά φορολογητέα κέρδη ικανά για να καλύψουν αυτές τις ζημιές.

15 Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές

	2003	2002
	£	£
Εμπορικοί πιστωτές	3.516	4.492
Κοινωνικές ασφαλίσσεις και άλλοι φόροι	88.142	48.018
ΦΠΑ	7.235	14.869
Οφειλόμενα έξοδα	5.164	2.500
	<u>104.057</u>	<u>69.879</u>
	=====	=====

16 Συναλλαγές με συγγενικά μέρη

Η μητρική συμμετέχει με ποσοστό 50% στην εταιρεία.

Οι πιο κάτω συναλλαγές έγιναν με συγγενικά μέρη:

(α) Πωλήσεις υπηρεσιών και προϊόντων

	2003	2002
	£	£
Πωλήσεις υπηρεσιών	226.071	214.756
Πωλήσεις προϊόντων	<u>55.357</u>	<u>20.493</u>
Έσοδα από εργολαβίες	<u>-</u>	<u>147.601</u>
	<u>281.428</u>	<u>382.850</u>
	=====	=====

Οι πωλήσεις στην εταιρεία έγιναν με εμπορικούς όρους και προϋποθέσεις.

16 Συναλλαγές με συγγενικά μέρη (συνέχεια)

(β) Αγορές υπηρεσιών

	2003 £	2002 £
Μητρική εταιρεία:		
Προμήθειες (Σημ. 7)	9.065	10.245
Έξοδα διοίκησης	7.362	33.836
	<u>16.427</u>	<u>44.081</u>
	=====	=====

Οι αγορές υπηρεσιών έγιναν με εμπορικούς όρους και προϋποθέσεις.

(γ) Υπόλοιπα στο τέλος του έτους που προέρχονται από πωλήσεις/αγορές υπηρεσιών και προϊόντων

	2003 £	2002 £
Εισπρακτέα από συγγενικό μέρος (Σημ. 9,11)		
Εταιρεία Χ		
Κυκλοφορούν υπόλοιπο	151.642	96.655
Μη κυκλοφορούν υπόλοιπο	37.396	37.396
	<u>189.038</u>	<u>134.051</u>
	=====	=====
Πληρωτέο σε συγγενικό μέρος (Σημ. 13):		
Μητρική Εταιρεία – τρεχούμενος λογαριασμός	285.882	242.309
	=====	=====

(δ) Υπόλοιπο μητρικής εταιρείας – λογαριασμός κεφαλαίου

	2003 £	2002 £
Μητρική εταιρεία (Σημ. 13)	(139.093)	(109.021)
	=====	=====

17 Γεγονότα μεταγενέστερα του ισολογισμού

Η δραστηριότητα του υποκαταστήματος που αφορά την ανάληψη υπεργολαβίας από την κοινοπραξία, τερματίστηκε το έτος 2002 με την ολοκλήρωση του έργου της γαλαρίας. Το υποκατάστημα θα συνεχίσει την παροχή διοικητικών υπηρεσιών προς την κοινοπραξία, μέχρι την ολοκλήρωση του έργου της κοινοπραξίας που προβλέπεται τον Σεπτέμβριο 2005 και θα συνεχίσει να λαμβάνει μέρος σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς τεχνικών έργων στην Κύπρο, με σκοπό την συνέχιση της δραστηριότητας αυτής.

Εκτός από τα πιο πάνω δεν υπήρξαν σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα του ισολογισμού που να έχουν σχέση με την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Έκθεση ελεγκτών σελίδα 2.

Κόστος πωλήσεων για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2003

	2003 £	2002 £
Αποθέματα την 1 Ιανουαρίου	7.000	-
Αγορές πρώτων υλών	8.715	16.643
Αγορές εξαρτημάτων	1.906	12.414
Αναλώσιμα υλικά	725	12.211
Αποθέματα στις 31 Δεκεμβρίου	-	(7.000)
Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν	18.346	34.268
Άμεσα έξοδα		
Μισθοί, ημερομίσθια και σχετικά έξοδα	224.134	236.819
Καύσιμα και ηλεκτρισμός	-	265
Επιδιορθώσεις και συντήρηση μηχανημάτων	5.551	2.092
Ασφάλειες μεταφορικών μέσων και προσωπικού	1.050	947
Ενοίκια προσωπικού	740	957
Διάφορα έξοδα	1.276	2.945
Τηλέφωνα	223	642
Υπεργολάβοι	4.959	47.878
Έξοδα μεταφορών	13.039	33.255
Δημοτικοί φόροι και τέλη	-	438
Ενοικιάσεις μηχανημάτων	-	1.088
Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	5.196	3.078
Άλλα έξοδα προσωπικού	4.492	9.501
Τραπεζικά έξοδα	2	3
Αποσβέσεις		
Μεταφορικών μέσων	320	320
Μηχανημάτων και εξοπλισμού	120	119
	261.102	340.347
	279.448	374.615
	=====	=====

Ανάλυση εξόδων για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2003

	2003 £	2002 £
Έξοδα διοίκησης		
Νομικά και δικηγορικά έξοδα	770	2.742
Αμοιβή λογιστών	7.500	5.950
Αμοιβή ελεγκτών	2.500	2.730
Διοικητικά δικαιώματα	7.362	33.836
Ζημιά από διάθεση εγκαταστάσεων και μηχανημάτων	-	1.793
Επαγγελματικές άδειες και φόροι	515	-
	18.647	47.051
	=====	=====

