

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ I.F.R.S ΚΑΙ Η
ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Κωστοπούλου Μαρία Μιτ. ΑΜ:16435

Ευθυμία Στριμπάκου Κων. ΑΜ:16507

ΕΠΟΠΤΕΥΟΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ

Βασίλειος Σμαραΐδος

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2018

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σήμερα, μια μερίδα από μεγάλες επιχειρήσεις τηρούν υποχρεωτικά τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π). Όπως φαίνεται όμως από την εξέλιξη των πραγμάτων θα αρχίσουν να εφαρμόζουν τα πρότυπα αυτά και οι υπόλοιπες μεγάλες επιχειρήσεις.

Στην εργασία αυτή γίνεται ανάπτυξη της έννοιας των ΔΛΠ σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία καθώς και εφαρμογή των ΔΛΠ στη πράξη με ολοκληρωμένα παραδείγματα και με τη σχετική κωδικοποίηση όπως αυτή κάθε φορά απαιτείται.

Λέξεις Κλειδιά: Δ.Λ.Π, οικονομικές καταστάσεις, επιχείρηση, τήρηση, βιβλίων, λογιστική, απεικόνιση

ABSTRACT

Today, some large businesses are compliant with their International Financial Reporting Standards (IAS). However, as things seem to be going on, these other big companies will start to apply these standards.

In this work, the concept of IAS is developed according to the legislation in force as well as the application of the IAS in practice by means of complete examples and the relevant codification as it is required at any time.

Keywords: IAS, financial statements, business, bookkeeping, accounting, visualization

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.F.R.S).....	9
1.1 Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ.....	9
1.2 Η φορολογία των κερδών στις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.....	14
1.2.1 Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας	16
1.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της χρήσης των ΔΛΠ.....	19
1.3.1 Τα πλεονεκτήματα των ΔΛΠ.....	19
1.3.2 Τα μειονεκτήματα των ΔΛΠ	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΩΝ I.F.R.S	24
2.1 Γενική περιγραφή του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)	24
2.2 Οι σημαντικότερες διαφορές των Δ.Λ.Π – IFRS από το Ε.Γ.Λ.Σ.....	25
2.2.1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»	27
2.2.2 «Κατάσταση ταμειακών ροών»	28
2.2.3 «Φόροι Εισοδήματος»	28
2.2.4 «Οικονομική ενημέρωση κατά τομέα».....	29
2.2.5 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις».....	29
2.2.6 «Μισθώσεις».....	30
2.2.7 «Έσοδα»	31
2.2.8 «Η λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων»	32
2.2.9 «Οι μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος».....	32
2.2.10 «Το κόστος δανεισμού»	33
2.2.11 «Οι γνωστοποιήσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων»	33
2.2.12 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις».....	34
2.2.13 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις»	34
2.2.14 «Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων με υπερπληθωρισμό».....	35
2.2.15 «Γνωστοποιήσεις στις λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών».....	36
2.2.16 «Επενδύσεις σε κοινοπραξίες»	37

2.2.17 «Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις»	37
2.2.18 «Απομείωση των στοιχείων της αξίας του ενεργητικού».....	38
2.2.19 «Προβλέψεις, υποχρεώσεις και απαιτήσεις».....	38
2.2.20 «Καταχώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις»	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : Η ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΩΣ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	40
3.1 Η έννοια της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων	40
3.2 Περιορισμοί στις αξιόπιστες πληροφορίες.....	43
3.3 Οι οικονομικές καταστάσεις στην Ευρώπη σύμφωνα με τα ΔΛΠ	44
3.3.1 Ο Ισολογισμός	44
3.3.2 Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.....	48
3.3.3 Μεταβολές στα ίδια κεφάλαια	52
3.3.4 Αποθέματα	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	55
4.1 Ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή	55
4.2 Οι ελεγκτικές τεχνικές	58
4.3 Τα μέσα και οι κατηγορίες του ελέγχου	59
4.4 Η ανεξαρτησία του ελεγκτή	61
4.5 Ευθύνη του ελεγκτή	62
4.5.1 Η αστική ευθύνη.....	62
4.5.2 Η ποινική ευθύνη	65
4.5.3 Η πειθαρχική ευθύνη	65
4.6 Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων και η ευθύνη του ελεγκτή.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο : Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ BENEISH M SCORE ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2013 – 2017.....	68
5.1. Πλαστικά Κρήτης Α.Ε.....	68
5.2 Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε ΜΕ BENEISH M SCORE (2013 – 2017).....	72
5.2.1 Ανάλυση των ετών 2013 και 2014	72
5.2.2 Ανάλυση των ετών 2014 και 2015	74
5.2.3 Ανάλυση των ετών 2015 και 2016	75
5.2.4 Ανάλυση των ετών 2016 και 2017	76

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	77
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	80
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	86

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική ορίζεται ως ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με τη συστηματική συγκέντρωση, την επεξεργασία και την καταγραφή πληροφοριών που αφορούν την επαγγελματική περιούσια και το οικονομικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων. Ένας διαφορετικός ορισμός μας λέει ότι η Λογιστική είναι η επιστήμη της συγκέντρωσης και συστηματικής κατάταξης των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων, αλλά και η τεχνική της συνοπτικής απόδοσης, ανάλυσης και ερμηνεία τους, όπως επίσης και της παροχής πληροφοριών για τα αποτελέσματα δραστηριότητας και τη λήψη αποφάσεων.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να γνωστοποιούν πληροφορίες οι οποίες είναι αναγκαίες για τη λήψη οικονομικών καταστάσεων. Η παροχή των πληροφοριών γίνεται με τις οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές ενδιαφέρουν, μεταξύ άλλων, τους:

- Μετόχους
- Πιστωτές
- Εργαζόμενους
- Προμηθευτές
- Πελάτες
- Οικονομικούς αναλυτές
- Φορολογικές και ασφαλιστικές αρχές

Στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων μεταξύ άλλων περιλαμβάνονται τα εξής:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως

- Μεταβολές ιδίων κεφαλαίων
- Ταμειακές ροές
- Επεξηγηματικά στοιχεία
- Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων.

Σε προσαρτήματα των οικονομικών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Ο σκοπός της λογιστικής είναι διττός:

α) Η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση, δηλαδή στην ηγεσία, των οικονομικών μονάδων για την αποτελεσματική λειτουργία, τον έλεγχο και γενικώς την ορθή διαχείριση των μονάδων αυτών.

β) Η παροχή πληροφοριών σε πρόσωπα που ευρίσκονται εκτός των οικονομικών μονάδων για τη λήψη ορθών αποφάσεων επί θεμάτων επενδύσεων, χορηγήσεων πιστώσεων, κρατικής πολιτικής κ.λπ.

- Η ανάλυση, η μέτρηση και η καταχώρηση των γεγονότων που επηρεάζουν τα στοιχεία των Οικονομικών Μονάδων.
- Η συστηματική συγκέντρωση και ταξινόμηση των διαφόρων δεδομένων.
- Ο περιοδικός προσδιορισμός της χρηματοοικονομικής κατάστασης (Financial Position) των Οικονομικών Μονάδων.
- Ο περιοδικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων που επιτυγχάνουν οι Οικονομικές Μονάδες.
- Ο υπολογισμός διαφόρων μεγεθών, σύμφωνα με τις πληροφοριακές απαιτήσεις της διοικήσεως των Οικονομικών Μονάδων, των Κρατικών Υπηρεσιών ή άλλων φορέων εξουσίας.

Ο συστηματικός έλεγχος, η ανάλυση και η αξιολόγηση των διαφόρων στοιχείων και μεγεθών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: Η ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.F.R.S)

1.1 Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ

Όταν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ τότε η επιχείρηση αυτή έχει και ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις προκειμένου να προσδιοριστούν και τα φορολογητέα κέρδη της. Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης επιγραμματικά είναι οι εξής¹:

1. Συντάσσεται ο «Πίνακας συμφωνίας λογιστικής και φορολογικής βάσης» μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ο οποίος και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών. Στον πίνακα αυτό που συντάσσεται εξωλογιστικά απεικονίζονται σε τρεις στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό που διαφοροποιείται σε χρέωση ή πίστωση τα εξής ποσά: Η λογιστική βάση, η φορολογική βάση και η διαφορά αυτών των δύο
2. Τηρείται ιδιαίτερο «Φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων» το οποίο και ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού μόνο για τα πάγια εκείνα στοιχεία που διαφοροποιούνται λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ είτε ως προς την αρχική αξία είτε ως προς τις αποσβέσεις. Για κάθε πάγιο λοιπόν στοιχείο που διαφοροποιείται καταχωρούνται στο «Φορολογικό μητρώο παγίων στοιχείων» η φορολογική του αρχική αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις καθώς και η φορολογική αναπόσβεστη αξία αυτού. Δηλαδή η επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ τηρεί υποχρεωτικά το κύριο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ. Θα πρέπει να τηρεί συγχρόνως και το παραπάνω ιδιαίτερο Φορολογικό μητρώο είτε σε ξεχωριστό μητρώο είτε ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αλλά σε ξεχωριστές όμως στήλες.
3. Τέλος, συντάσσονται οι παρακάτω πίνακες με τα δεδομένα που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης: ο πίνακας φορολογικών

¹ Κόντος Γ., Δρίτσας Σ, Κιούση Α., Παπαθανασόπουλος Γ., (2011), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Πολιτεία

αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας σχηματισμού φορολογικών αποθεμάτων και ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας φορολογικών αποθεματικών.

Η επιχείρηση που τηρεί τα βιβλία της με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιονδήποτε διπλογραφικό λογιστικό τρόπο για να προκύψουν έτσι τα δεδομένα εκείνα που χρειάζονται για να συνταχθούν στη συνέχεια οι πίνακες των περιπτώσεων 1, 2,3 όπως αυτοί αναλύθηκαν παραπάνω.

Στη συνέχεια παρατίθενται οι τρεις λογιστικοί τρόποι παρακολούθησης τους οποίους μπορεί να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση για να μπορέσει να συντάξει με το καλύτερο τρόπο τους πίνακες που προηγούμενα αναλύθηκαν².

1^{ος} τρόπος: Να εφαρμόζονται δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα

Να τηρούνται δηλαδή παράλληλα δύο ξεχωριστά ημερολόγια και καθολικά. Με το σύστημα αυτό θα λογιστικοποιούνται πρώτα οι συναλλαγές στο κύριο ημερολόγιο και καθολικό που είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ και στη συνέχεια είτε με την ίδια ημερομηνία είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα ή της χρήσης θα ενημερώνεται από το βοηθητικό ημερολόγιο και το βοηθητικό καθολικό με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας. Θα χρησιμοποιείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς θα αποτελεί τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης η οποία και καταχωρείται στον Πίνακα συμφωνίας λογιστικής.

2^{ος} τρόπος: Να εφαρμόζεται συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα

Να τηρείται παράλληλα και βοηθητικό λογιστικό σύστημα με χωριστό ημερολόγιο και καθολικό. Στο βοηθητικό αυτό σύστημα λογιστικοποιούνται μόνο οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και της φορολογικής νομοθεσίας, είτε ανά συναλλαγή την ίδια μέρα είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Δηλαδή, γίνεται πρώτα η λογιστική εγγραφή στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ και στη συνέχεια οι

²Κόντος Γ., Δρίτσας Σ, Κιούση Α., Παπαθανασόπουλος Γ., (2011), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Πολιτεία

διαφορές με τη φορολογική νομοθεσία λογιστικοποιούνται στο βοηθητικό λογιστικό σύστημα.

Για τα δύο αυτά λογιστικά συστήματα χρησιμοποιείται το ίδιο λογιστικό σχέδιο και το αλγεβρικό λογιστικό άθροισμα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό από τα δύο συστήματα αποτελεί την αξία κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού που καταχωρείται στη φορολογική βάση. Αντί να συμπληρώνονται οι πίνακες της περίπτωσης 3 λοιπόν από το κύριο και το συμπληρωματικό βοηθητικό λογιστικό σύστημα μπορούν να συντάσσονται ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων που καταχωρούνται και στο ειδικό απογραφών εκτός μόνο από το φορολογικό ισολογισμό που δεν καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών.

3^{ος} τρόπος: Να τηρούνται λογαριασμοί τάξης στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ

Να παρακολουθούνται δηλαδή οι λογαριασμοί που χρειάζονται για να συμπληρωθούν οι πίνακες της περίπτωσης 3 σε λογαριασμούς τάξης, στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης που τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ σε λογαριασμούς ουσίας. Στη περίπτωση αυτή ο «Λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης» διαμορφώνεται από το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσης ΔΛΠ» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων των ΔΛΠ και της φορολογικής νομοθεσίας³.

Η επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τους πίνακες οι οποίοι αναφέρθηκαν στις περιπτώσεις Α και Γ. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το λογιστικό σύστημα που περιγράφεται στο πρώτο και στο δεύτερο τρόπο και συντάσσει φορολογικό ισολογισμό, λογαριασμό φορολογικών αποτελεσμάτων και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων τότε αυτή μπορεί να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αντί για του

³Κόντος Γ., Δρίτσας Σ, Κιούση Α., Παπαθανασόπουλος Γ., (2011), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Πολιτεία

πίνακες της περίπτωσης 3, το λογαριασμό φορολογικών αποτελεσμάτων και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Επίσης, στο ίδιο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται κανονικά και οι καταστάσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ, δηλαδή ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων όπως οι καταστάσεις αυτές προκειμένου από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τα ΔΛΠ.

Από το λογιστή της επιχείρησης αξίζει να σημειώσουμε πως όταν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ υπογράφονται τα εξής:

- Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. Έτσι, λοιπόν όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ τότε υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ. Αντίθετα, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας τότε ο λογιστής υπογράφει το γνωστό φορολογικό ισολογισμό και το φορολογικό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία και δεν υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ.
- Τους πίνακες της περίπτωσης 3. Όταν εφαρμόζεται ο πρώτος ή ο δεύτερος λογιστικός χειρισμός, τότε αντί των πινάκων της περίπτωσης 3 συντάσσονται ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, οπότε υπογράφονται από το λογιστή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων που υποκαθιστούν τους πίνακες της περίπτωσης 3 που αναφέρθηκε προηγουμένως⁴.

Ανεξάρτητα αν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τους κανόνες και αρχές των ΔΛΠ ή με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δημοσιεύονται: ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και οι λοιπές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

⁴Κόντος Γ., Δρίτσας Σ, Κιούση Α., Παπαθανασόπουλος Γ., (2011), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Πολιτεία

Η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης που αναφέρεται στη περίπτωση 3 καθώς και η ανακριβής σύνταξη του πίνακα αυτού εξομοιώνονται με τη μη τήρηση του βιβλίου αυτού. Στη περίπτωση που αντί του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης κερδών, τότε ως λόγος ανεπάρκειας στα βιβλία αποτελεί ανάλογα η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ή η ανακριβής σύνταξη του λογαριασμού φορολογικών αποτελεσμάτων που υποκαθιστά τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι τα κυριότερα ΔΛΠ είναι τα εξής:

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

1.2 Η φορολογία των κερδών στις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ είναι φορολογικά ουδέτερα. Δηλαδή με την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν πρόκειται να προκύψουν περισσότεροι ή λιγότεροι φόροι. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων της επιχείρησης από πλευράς φορολογικής όταν γίνεται αναδρομική διόρθωση για λάθη θεμελιώδη σύμφωνα με όσα ορίζονται στα ΔΛΠ. Φυσικά, ο χρόνος έκδοσης του σχετικού τιμολογίου όσο αφορά τις υποχρεώσεις για το ΦΠΑ παραμένει ο ίδιος, ότι δηλαδή ισχύει και για τις άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ⁵.

Έτσι, για τις εταιρίες που εφαρμόζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τα ΔΛΠ και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη ή η ζημιά που προκύπτουν από τα φορολογικά τους λογιστικά βιβλία είναι αυτά που αναγνωρίζονται φορολογικά ενώ τα κέρδη ή η ζημιά που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τους σκοπούς της φορολογίας. Επίσης, για τις εταιρείες που τηρούν τα βιβλία τους με

⁵ Γκίκας Δ., Παπαδάκου Α., (2013), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Μπένου

βάση τους κανόνες των ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημιές που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτά που προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται από τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης, δηλαδή από τα κέρδη εκείνα που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ πάνω στα οποία υπολογίζεται και το ελάχιστο μέρισμα. Με άλλα λόγια από τα συνολικά λογιστικά καθαρά κέρδη της χρήσης αφαιρούνται πρώτα οι τυχόν ζημιές από τις προηγούμενες χρήσεις και μετά ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Στη συνέχεια το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 5% και αυτό που προκύπτει αποτελεί το ποσό από τακτικό αποθεματικό που σχηματίζεται τη χρονιά αυτή. Το τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει το 1/3 του συνολικού κεφαλαίου.

Το τακτικό αποθεματικό δεν υπολογίζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν η κλειόμενη χρήση παρουσιάζει λογιστικές ζημιές
- Όταν η εταιρεία παρουσιάζει λογιστικές ζημιές και με τη φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν φορολογητέα κέρδη
- Όταν υπάρχουν λογιστικά κέρδη στην κλειόμενη χρήση αλλά οι ζημιές που μεταφέρονται από προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη αυτά τότε δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό γιατί δεν απομένουν λογιστικά κέρδη
- Όταν ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερος από τα λογιστικά κέρδη τότε δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό γιατί δεν απομένουν τα λογιστικά κέρδη
- Αν στο ενεργητικό υπάρχει ζημιά από αποτίμηση μετοχών μεγαλύτερη από τα λογιστικά κέρδη των ΔΛΠ τότε δεν σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό

Σχετικά τώρα με τη λογιστική των κερδών, ως «κέρδη» εις νέο θεωρούνται και τα αποθεματικά εκείνα που επιτρέπεται να διανεμηθούν τα οποία εφόσον φορολογηθούν όταν αυτά δεν είχαν φορολογηθεί μπορούν στη συνέχεια να διανεμηθούν.

Όταν από τη φορολογική δήλωση προκύπτει ζημιά και η εταιρεία προβαίνει σε διανομή των κερδών από αυτά που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ τότε τα κέρδη αυτά

φορολογούνται στο σύνολο τους και δηλώνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος⁶.

Σε περίπτωση που η εταιρεία έχει έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης τότε αν η επιχείρηση αυτή επιδιώκει τη διανομή κερδών ως κέρδη ισολογισμού παίρνονται υπόψη αυτά που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ.

Όταν διανέμονται κέρδη μεγαλύτερα από τα φορολογητέα τότε το μέρος από τα διανεμόμενα κέρδη που προκύπτει με βάση τα ΔΛΠ και υπερβαίνει τα φορολογητέα κέρδη υπόκειται σε φορολογία⁷.

1.2.1 Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας

Όταν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που ισχύουν στη φορολογική νομοθεσία δηλαδή όπως και στις άλλες επιχειρήσεις, τότε το αποτέλεσμα της χρήσης που προκύπτει είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Για τις επιχειρήσεις αυτές δεν προκύπτει από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ καμιά πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Δηλαδή δεν επιβάλλεται καμιά πρόσθετη υποχρέωση σε ότι αφορά τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να προσδιορίζονται τα αποτελέσματα σύμφωνα με τα ΔΛΠ και σε ότι αφορά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τα ΔΛΠ κτλ.

Η επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας δηλαδή με τον τρόπο που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία και όλες οι άλλες επιχειρήσεις με γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΦΑΣ τότε αυτή δεν είναι υποχρεωμένη να συντάσσει τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης που είδαμε προηγουμένως ούτε να τηρεί το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων που τηρείται όταν τα λογιστικά

⁶Γκίκας Δ., Παπαδάκου Α., (2013), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Μπένου

⁷ Γκίκας Δ., Παπαδάκου Α., (2013), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Μπένου

βιβλία ενημερώνονται με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ αλλά ούτε και τους πίνακες της περίπτωσης 3 οπότε και δεν τους καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών⁸.

Η επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών εκτός από την απογραφή και τη γενική εκμετάλλευση και τις γνωστές καταστάσεις που είναι ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων που συντάσσονται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που ισχύουν στη φορολογική νομοθεσία. Δεν καταχωρούνται δηλαδή στο βιβλίο απογραφών οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ. Μπορεί όμως η επιχείρηση να τηρεί και Βιβλίο απογραφών για τις ανάγκες των ΔΛΠ όπου θα αναγράφονται η απογραφή και οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ.

Οι εταιρίες που τηρούν τα ΔΛΠ φορολογούνται για τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία προσαυξημένα αυτά και με τις λογιστικές διαφορές κτλ. Δηλαδή οι εταιρίες αυτές φορολογούνται για τα ίδια κέρδη που θα φορολογούνταν αν δεν τηρούσαν τα ΔΛΠ.

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ μπορούν να τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας δηλαδή όπως τα τηρούσαν και πριν εφαρμόσουν τα ΔΛΠ. Δηλαδή τα κέρδη που δηλώνουν στη Δ.Ο.Υ για φορολογία είναι αυτά που προκύπτουν από τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία ενώ τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται υπόψη καθόλου για τη φορολογία. Όμως η φορολογία είναι σήμερα ένα από τα βασικότερα θέματα για την επιχείρηση. Αυτό το γνωρίζουν πολύ καλά όλοι οι λογιστές σήμερα και κυρίως στις περιπτώσεις που διενεργούνται από τα ελεγκτικά κέντρα του Υπουργείου Οικονομικών οι λεγόμενοι φορολογικοί επανέλεγχοι στις επιχειρήσεις που εργάζονται ως υπεύθυνοι φοροτέχνες – λογιστές.

Θα πρέπει λοιπόν να τηρούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα λογιστικά βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας όπως δηλαδή γίνεται και με τις άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ μέχρι να προσδιοριστούν κανονικά τα αποτελέσματα χρήσης, οι φόροι κτλ.

⁸ Νιάρχος Ν., (2014), Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων, εκδόσεις Σταμούλης

Ταυτόχρονα όμως ανά ημέρα ή ανά μήνα ή μια φορά στο τέλος της χρήσης συνολικά θα πρέπει οι λογιστικές κινήσεις από τη φορολογική λογιστική να ενημερώνουν μέσω του Ημερολογίου διαφορών με τα ΔΛΠ και τη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ. Μόνο η λογιστική κίνηση της απογραφής για το άνοιγμα των βιβλίων στη φορολογική λογιστική δεν μεταφέρεται στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ. Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχουν στη πραγματικότητα δύο λογιστήρια που το ένα από αυτά λειτουργεί με βάση τη φορολογική νομοθεσία και το άλλο με βάση τα ΔΛΠ οπότε υπάρχουν δύο απογραφές. Τονίζεται εδώ πως το καλύτερο για τις επιχειρήσεις είναι η αυτόματη ενημέρωση από τη φορολογική λογιστική στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ⁹.

Στο τέλος του έτους ή και πιο νωρίς στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ θα διενεργούνται και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές που θα αφορούν τις διαφορές εκείνες που συνήθως υπάρχουν με τη φορολογική λογιστική πάνω στις αποσβέσεις κτλ. Οι εγγραφές αυτές καθώς και οι εγγραφές που απαιτούνται για να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα με βάση τα ΔΛΠ θα γίνονται σε ένα ξεχωριστό πρόσθετο αναλυτικό ημερολόγιο το οποίο και λέγεται Ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ. Από το ημερολόγιο αυτό θα ενημερώνεται ένα ξεχωριστό πρόσθετο καθολικό που θα λέγεται Καθολικό με βάση τα ΔΛΠ στο οποίο θα παρακολουθούνται όλες οι λογιστικές κινήσεις που μεταφέρονται από τη φορολογική λογιστική οι κινήσεις από την απογραφή έναρξης καθώς και οι εγγραφές από τη φορολογική λογιστική, οι κινήσεις από την απογραφή έναρξης καθώς και οι εγγραφές για τις διαφορές στις αποσβέσεις κτλ.

Τέλος, θα πρέπει επίσης να τηρείται εκτός από γνωστό Μητρώο παγίων στοιχείων και ένα άλλο δεύτερο ανεπίσημο Μητρώο παγίων στοιχείων για τα ΔΛΠ όπου θα παρακολουθούνται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία άσχετα αν αυτά παρακολουθούνται χωρίς αξιακές διαφορές στο πρώτο Μητρώο παγίων στοιχείων. Για τις διαφορές με τα ΔΛΠ θα χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί κατά τη κρίση των υπεύθυνων λογιστών των εταιριών αλλά κάτω όμως από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογαριασμό του ΕΓΛΣ που εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη επιχείρηση¹⁰.

⁹Νιάρχος Ν., (2014), Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων, εκδόσεις Σταμούλης

¹⁰Νιάρχος Ν., (2014), Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων, εκδόσεις Σταμούλης

1.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της χρήσης των ΔΛΠ

Το ερώτημα που αποτέλεσε και συνεχίζει να είναι ουσιαστικό θέμα, είναι εάν η εφαρμογή των ΔΛΠ και η εισαγωγή τους αξίζουν το όλο εγχείρημα. Οι απόψεις που έχουν εκφραστεί ως απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα είναι διαφορετικές. Έχουν καταγραφεί επιχειρήματα τόσο υπέρ όσο και κατά της εφαρμογής τους.

1.3.1 Τα πλεονεκτήματα των ΔΛΠ

Σε θεωρητικό, πάντα, επίπεδο, τα πλεονεκτήματα της εφαρμογής των ΔΛΠ που έχουν καταγραφεί, αναφέρονται τόσο στους επενδυτές και γενικότερα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν.

Έχει υποστηριχθεί ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βελτιώνει την λειτουργία των παγκόσμιων κεφαλαιαγορών, παρέχοντας συγκρίσιμη και υψηλή ποιότητα πληροφόρησης στους επενδυτές. Ακόμη, έχει αναφερθεί ότι τα ΔΛΠ υπόσχονται ακριβείς, αξιόπιστες, έγκυρες και συναφείς πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα οδηγούν στην ποιοτική αναβάθμιση των λογιστικών πληροφοριών. Στο βαθμό που τα ΔΛΠ το επιτύχουν, θα δημιουργήσουν ένα αξιόπιστο περιβάλλον πληροφοριών ικανό να μειώσει το ρίσκο στη λήψη επενδυτικών αποφάσεων¹¹.

Η ιδιότητα των ΔΛΠ να τροποποιούνται συνεχώς και να μη παραμένουν στατικά συμβάλλει στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων. Είναι ένα χαρακτηριστικό το οποίο μετατρέπεται σε πλεονέκτημα για την IASB, αναπτύσσοντας επίκαιρα λογιστικά πρότυπα προσαρμοσμένα στα νέα δεδομένα και

¹¹ Ζέρβα, Χ.Δ. (2005). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια; Περιοδικό Δικαιόγραμμα Φορολογικός Παράδεισος

στις πραγματικές ανάγκες και συνθήκες που επικρατούν κάθε φορά σε διεθνές επίπεδο.

Επίσης, με την ύπαρξη μιας διεθνούς λογιστικής γλώσσας, οι επενδυτές και κατ'επέκταση οι οικονομικοί αναλυτές θα βοηθηθούν στο να κατανοήσουν σε μεγάλο βαθμό τις οικονομικές καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων. Αυτό τους δίνει την δυνατότητα να βγουν από το αδιέξοδο των δυσκολιών που αντιμετώπιζαν στην ανάλυση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Ball (2006)¹², οι επενδυτές και οι οικονομικοί αναλυτές θα είναι σε θέση να μελετούν και να συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες εξοικονομώντας κόστος, χρόνο και ενέργεια, αφού πλέον δε θα είναι απαραίτητη η κατανόηση, η ερμηνεία και η επεξεργασία των λογιστικών πληροφοριών που προέρχονται από πολλά και διαφορετικά σετ λογιστικών προτύπων. Συγκεκριμένα, η εισαγωγή των ΔΛΠ θα ενθαρρύνει τους επενδυτές να προβούν και σε εκτός συνόρων επενδύσεις. Οι Daske et al (2008)¹³ και οι Horton et al (2013)¹⁴, αναφέρουν ότι ακόμα και εάν η IASB δεν καταφέρει να δημιουργήσει ΔΛΠ, τα οποία θα βελτιώσουν την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, και μόνο η υποχρεωτική εφαρμογή ενός κοινού σετ λογιστικών προτύπων διεθνώς, θα αυξήσει την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα την προώθηση των διεθνών επενδύσεων και την διευκόλυνση της ενοποίησης των κεφαλαιαγορών.

Τα πλεονεκτήματα της λογιστικής μετάβασης αναμένονται να ωφελήσουν και τους μικρούς επενδυτές. Συγκεκριμένα, οι μικροί επενδυτές σε σχέση με τους επαγγελματίες του χώρου, είναι λιγότερο πιθανό να προεξοφλούν τις πληροφορίες των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων από άλλες πηγές. Με αυτό τον τρόπο, οι μικροί επενδυτές έχουν την δυνατότητα να εμφανίζονται ανταγωνιστικοί έναντι των επαγγελματιών επενδυτών, μειώνοντας παράλληλα και το ρίσκο που αναλαμβάνουν έναντι αυτών.

¹² Ball, R. (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research", International Accounting Policy, 36, 5–27

¹³ Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008), "Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences", Journal of Accounting Research, 46, 1085-1142

¹⁴ Horton, J., Serafeim, G., Serafeim, I. (2013), "Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment?" Contemporary Accounting Research, 30, 388-423

Συνεχίζοντας, ο Ball (2006)¹⁵ αναφέρεται και στους μάνατζερ των επιχειρήσεων που δρουν μεγνώμονα το προσωπικό τους συμφέρον. Με την εφαρμογή όμως, των ΔΛΠπροσδοκάται η μείωση των agencyproblems ανάμεσα στους μάνατζερ και τους μετόχους των επιχειρήσεων, καθώς επίσης και η βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης.

Τα οφέλη από την λογιστική μετάβαση δεν αφορούν μόνο τους επενδυτές και τους οικονομικούς αναλυτές αλλά και γενικότερα τις ίδιες τις επιχειρήσεις. Ένα ακόμα πλεονέκτημα, που σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία χαρακτηρίζεται ως ζωτικό, είναι η μείωση του χρόνου και του κόστους προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις. Για να αποκομίσουν οι επιχειρήσεις σημαντικά οικονομικά και άλλα οφέλη προσδοκούν την εισαγωγή των μετοχών τους σε ξένα χρηματιστήρια. Λόγω του ότι κάθε χρηματιστήριο είχε διαφορετικές απαιτήσεις και κανονισμούς για την σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, ανάγκαζε τις ίδιες να καταναλώνουν υπερβολικό χρόνο και χρήμα, προκειμένου να εισάγουν τις μετοχές τους σε διεθνή χρηματιστήρια. Αυτή η χρονοβόρα και επιζήμια διαδικασία επιβράδυνε την εξέλιξη της εισαγωγής των επιχειρήσεων σε ξένες αγορές. Με την εισαγωγή των ΔΛΠ καθίσταται σαφές ότι θα διευκολυνθεί σε μεγάλο βαθμό η πρόσβαση στις εν λόγω αγορές.

Ένα ακόμη αβαντάζ για τις επιχειρήσεις είναι η μείωση του κόστους κεφαλαίου τους. Τα ΔΛΠ, ως υψηλής ποιότητας πρότυπα, παρέχοντας περισσότερες, ποιοτικότερες και αξιόπιστες πληροφορίες με μεγαλύτερη διαφάνεια, μειώνουν την ασυμμετρία στις πληροφορίες ανάμεσα στους μάνατζερ των επιχειρήσεων και στους επενδυτές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να μειώνεται το ρίσκο των επενδυτών, αναφορικά με τον προσδιορισμό των μελλοντικών αποδόσεων των μετόχων, και παράλληλα να αυξάνεται η αυτοπεποίθηση τους. Συνεπώς, οι επενδυτές μειώνουν τις όποιες απαιτούμενες αυξημένες αποδόσεις για ενδεχόμενους επιχειρηματικούς κινδύνους και με αυτό τον τρόπο εισρέουν περισσότερα κεφάλαια στις επιχειρήσεις, μειώνοντας το κόστος κεφαλαίου τους.

Τέλος, η υιοθέτηση των ΔΛΠ πιθανολογείται πως θα συμβάλλει καθοριστικά στην εναρμόνιση της εσωτερικής και της εξωτερικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων, η οποία βασιζόταν, σε πολλές χώρες, σε διαφορετικά σετ δεδομένων.

¹⁵Ball, R. (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research", International Accounting Policy, 36, 5–27

1.3.2 Τα μειονεκτήματα των ΔΛΠ

Εκτός από τα πολλαπλά οφέλη της λογιστική μετάβασης, έχουν καταγραφεί και πολλές ανησυχίες, ενστάσεις και φόβοι. Η ευρεία εφαρμογή ενός κοινού σετ λογιστικών προτύπων, όπως αυτά των ΔΛΠ, δεν σημαίνει πως από μόνη της θα επιφέρει οφέλη για τους επενδυτές. Η διαφορετική ή η χαλαρή εφαρμογή των προτύπων από χώρα σε χώρα, είναι ικανή να ελαττώσει ή ακόμα και να εκμηδενίσει κάθε πιθανό όφελος από την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων.

Με άλλα λόγια, η IASB έχει την αποκλειστική ευθύνη για την ανάπτυξη των ΔΛΠ, χωρίς όμως να αναγνωρίζει την εφαρμογή τους στην πράξη, ούτε και να τιμωρεί τις επιχειρήσεις που δε τα εφαρμόζουν κατά γράμμα.

Παρόλη την παγκοσμιοποίηση σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο, οι περισσότερες οικονομικές και πολιτικές δυνάμεις, που επηρεάζουν την σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, παραμένουν σε τοπικό επίπεδο. Όπως έχει προαναφερθεί, το μειονέκτημα αυτό δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να «κινούνται» με μεγάλη ελευθερία. Η ελευθερία αυτή, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις εκάστοτε εγχώριες πολιτικές και οικονομικές δυνάμεις. Έτσι λοιπόν, η υποχρεωτική εφαρμογή ομοιόμορφων προτύπων, θέτει σε κίνδυνο την πραγματική ποιοτική αναβάθμιση των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο. Σύμφωνα με τον Haller (2002)¹⁶ θα πρέπει να θεμελιωθεί ένα κοινό σύστημα το οποίο να επιβάλλει την σωστή, ίση και συνολική εφαρμογή των ΔΛΠ προκειμένου να αποφευχθεί η ανομοιογενής εφαρμογή.

Η πολύπλοκη φύση κάποιων ΔΛΠ, η έλλειψη καθοδήγησης κατά την πρώτη εφαρμογή των νέων προτύπων, το σύστημα της αναβαλλόμενης φορολογίας και η ανάπτυξη των κεφαλαιαγορών κάποιων χωρών αποτέλεσαν κάποια από τα εμπόδια για την μετάβαση των επιχειρήσεων στην νέα κατάσταση.

Η έρευνα των Larson and Street¹⁷ (2004), έδειξε ότι η πλειοψηφία των Ευρωπαϊκών χωρών θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί τα εθνικά πρότυπα για ατομικούς –προσωπικούς λογαριασμούς υποδηλώνοντας την εμφάνιση ενός συστήματος «δύο προτύπων».

¹⁶ Haller, A. (2002), "Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects", *The European Accounting Review*, 11, 1, 153-190

¹⁷ Larson, R.K., Street, D.L. (2004), "Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identified by large accounting firms' survey", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119

Επίσης, σύμφωνα με την έρευνα των Jermakowicz and Gornik – Tomaszewski¹⁸(2006), η πολυπλοκότητα των ΔΛΠ σε συνδυασμό με την έλλειψη καθοδήγησης και ενιαίας – ομοιόμορφης ερμηνείας αποτελούν τα σημεία κλειδιά για την λογιστική μετάβαση.

Έτσι για την εφαρμογή των Ευρωπαϊκών Λογιστικών Οδηγιών οι Day and Taylor (2005)¹⁹, υπογράμμισαν την σημαντικότητα της επαρκούς διαχειριστικής και ρυθμιστικής ικανότητας από τους υπευθύνους για τον καθορισμό των προτύπων στις υποψήφιες χώρες. Εκτός από τα παραπάνω προβλήματα που έχουν αναφερθεί, έχουν καταγραφεί και άλλες δυσκολίες που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν. Σύμφωνα με τον Φίλο²⁰ (2003), η μερική απειρία των διοικήσεων των επιχειρήσεων να πράξουν τις απαραίτητες εκτιμήσεις κατά τα ΔΛΠ επηρεάζει σημαντικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, παρατηρείται η έλλειψη περιοδικής παρακολούθησης της αξιολόγησης των παγίων, που σε αντίθετη περίπτωση θα διευκόλυνε το έργο υπολογισμού των αποσβέσεων. Συμπερασματικά, η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι μια ριψοκίνδυνη συγκεντρωτική διαδικασία που θα υποβαθμίσει τον ρόλο και το καθεστώς των εθνικών σωμάτων καθορισμού των λογιστικών προτύπων. Επίσης θα οδηγήσει στη μείωση του ανταγωνισμού ανάμεσα στα εναλλακτικά λογιστικά συστήματα και κατ' επέκταση στη μείωση της ανάπτυξης νέων λογιστικών ιδεών.

¹⁸Jermakowicz, E. K. and Gornik – Tomaszewski, S. (2006), “Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies”, *Journal of International Accounting and Taxation*, 29, 170-196

¹⁹ Day, J. and Taylor, P. (2005), “Accession to the European Union and the Process of Accounting and Audit Reform”, *Accounting in Europe*, 2, 3-21

²⁰Φίλος, Λ. Ι. (2003). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΩΝ I.F.R.S

2.1 Γενική περιγραφή του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ) καθορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (Π.Δ. 1123/1980).

Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του ν. 1041/1980, "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας, τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων". Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των IFRS. Θα πρέπει να τονιστεί στο σημείο αυτό ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν θα πρέπει να συνδέονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις της κυβέρνησης, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Λ.Π - IFRS²¹. για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομοθεσία των εταιριών για την καταβολή της φορολογίας. Επίσης, πρέπει να αναφερθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω κατηγοριών λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν διάφοροι κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε εταιρείας²².

²¹ Λουκάς Λουκά (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, ΤΟΜΟΣ Α', Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining, πέμπτη έκδοση

²²Tabouratzi E., Lemonakis C., Garefalakis A., (2017) "Determinants of failure in Greek manufacturing SMEs", Corporate Ownership and Control

Στην Ελλάδα η κατά παράδοση τάση υπερβολής ισχύει και στα λογιστικά θέματα. Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρεται η υποχρέωση για πλήρεις τριμηνιαίες καταστάσεις και η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. - IFRS στις θυγατρικές, θέματα που καλύπτονται σε προαιρετική βάση στις περισσότερες χώρες. Επομένως, είναι βασική η ανάγκη της απλοποίησης, ώστε να περιοριστούν οι γνώριμες στους έλληνες λογιστές αναπτύξεις λογιστικών σχεδίων σε βάθος χιλιάδων λογαριασμών, που αγγίζουν τα όρια μοναδικών λογιστικών εφευρέσεων όπως η εκτεταμένη χρήση λογαριασμών τάξης, και να επικεντρωθεί όλη η προσπάθεια στην ουσία, που είναι άλλωστε και το ζητούμενο αποτέλεσμα. Ακόμη, όσο ταχύτερα τερματιστεί ο λογιστικός διϋσμός, που υπάρχει σήμερα με το να συλλειτουργούν δύο λογιστικά πρότυπα, τόσο μικρότερο θα είναι και το κόστος²³.

Οι αρχές και οι κανόνες, που χρησιμοποιούνται στα ΔΛΠ - IFRS έχουν πολλά κοινά σημεία με τις βασικές λογιστικές αρχές, που επιβάλλει το λογιστικό σχέδιο και η λογιστική θεωρία, όπως εφαρμόζονται στην Ελλάδα²⁴.

2.2 Οι σημαντικότερες διαφορές των Δ.Λ.Π - IFRS από το Ε.Γ.Λ.Σ

Τα σημεία που εντοπίζονται σημαντικές διαφορές είναι τα παρακάτω :

1. «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»
2. «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».
3. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ».
4. «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ».
5. «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»
6. «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ»

²³Spinthiropoulos K., Garefalakis A., Stiakakis E., Arvanitis S., (2010) “The casual relations between the economic growth and financial development in Greece: an empirical research for the causality analysis”, International Journal of Financial Economics and Econometrics, 2 (2) pp 113-126.

²⁴ Λουκάς Λουκά (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, ΤΟΜΟΣ Α', Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining, πέμπτη έκδοση

7. «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».
8. «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ».
9. «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ».
10. «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ».
11. «ΕΣΟΔΑ».
12. «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».
13. «ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ».
14. «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ».
15. «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ».
16. «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ».
17. «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ».
18. «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ».
19. «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ».
20. «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ».
21. «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ».
22. «ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ».
23. «ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ».
24. «ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ».
25. «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ».
26. «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ».
27. «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ».
28. «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ».
29. «ΓΕΩΡΓΙΑ»

2.2.1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»²⁵

ΕΓΑΣ	ΔΛΠ 1
<p><u>Κατάσταση Καταστάσεων</u>: Άρθρο 42 του Ν. 2190/1920.</p> <p><u>Ευολογημένες Καταστάσεις</u>: Άρθρο 100</p> <p><u>Οικονομικές Καταστάσεις</u>:</p> <p>Ισολογισμός</p> <p>Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης</p> <p>Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων</p> <p>Προσάρτημα</p> <p><u>Αρχές Κατάρτισης</u></p> <p>Άρθρο 42, παρ. 2, Ν.2190/1920</p> <p>Σαφήνεια Παρουσίασης</p> <p><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></p> <p><i>Ισολογισμός</i>: Οριζόντια κατάταξη στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και ληκτότητας αντίστροφα, εκτός από τις τράπεζες όπου κατατάσσονται τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και ληκτότητας.</p> <p>Η ΚΑΧ συντάσσεται με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία.</p> <p><i>Κατάσταση Ταμειακών Ροών</i> συντάσσονται μόνο οι εισηγμένες.</p>	<p><u>Κατάσταση Καταστάσεων</u>: ΔΛΠ 1</p> <p><u>Οικονομικές Καταστάσεις</u>:</p> <p>Ισολογισμός</p> <p>Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης</p> <p>Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων</p> <p>Κατάσταση ταμειακών Ροών</p> <p>Επεξηγηματικές Σημειώσεις</p> <p><u>Αρχές Κατάρτισης</u></p> <p>ΔΛΠ 1</p> <p>Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση, Συνέχιση</p> <p>Επαγγελματικής Δραστηριότητας, Αυτοτέλεια</p> <p>Χρήσεων, Ομοιομορφία Παρουσίασης,</p> <p>Συγκρισιμότητα, Συμμόρφωση με τα ΔΛΠ.</p> <p><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></p> <p>Τα στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων κατατάσσονται σε κατηγορίες (κυκλοφορούντα και μη / βραχυπρόθεσμες- μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις).</p> <p>Η ΚΑΧ συντάσσεται είτε με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, είτε με τη μέθοδο δαπανών κατ' είδος.</p> <p><i>Κατάσταση Ταμειακών Ροών</i> ορίζεται από το ΔΛΠ 7.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

²⁵Dimitras A., Garefalakis A., Zisis P., (2013) "The Effect of the IFRS Implementation on the Narrative Part of the Financial Reporting an Investigation of the Greek Banking Sector", International Research Journal of Finance and Economics, Issue 104 pp 130-144.

2.2.2 «Κατάσταση ταμειακών ροών»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 7
<p><u>Απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου</u> <u>Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/14.11.2000</u> <u>Υπόχρεοι Κατόρτισης:</u> Κατάσταση Ταμειακών Ροών υποχρεούνται να καταρτίζουν εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο. <u>Ταξινόμηση Ροών:</u> Λειτουργικές, Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες <u>Μέθοδοι:</u> Άμεση και Έμμεση</p>	<p><u>ΔΑΠ 7</u> <u>Υπόχρεοι Κατόρτισης:</u> Όλες οι επιχειρήσεις. Ανακόσαστο τμήμα οικονομικών καταστάσεων. <u>Ταξινόμηση Ροών</u> Λειτουργικές, Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. <u>Μέθοδοι:</u> Άμεση και Έμμεση</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύntαξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.3 «Φόροι Εισοδήματος»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 12
<p><u>Φόρος Εισοδήματος αφορά μόνο επιχειρήσεις</u> Υπολογίζεται από τον πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. <u>Αναβαλλόμενος Φόρος:</u> Δεν υπάρχουν διατάξεις για την αναγνώριση αναβαλλόμενου Φόρου</p>	<p><u>Φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βεβαιώνει τη χρήση που αφορά. Υπολογίζεται επί της λογιστικής αξίας αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.</u> <u>Αναβαλλόμενος Φόρος:</u> Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου φόρου, πρέπει να υπάρχει η πιθανότητα ότι η επιχείρηση μελλοντικά θα έχει κέρδη, έτσι ώστε να συνδράσει την απαίτηση με την υποχρέωση. Απαγορεύεται η προσεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύntαξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.4 «Οικονομική ενημέρωση κατά τομέα»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 14
Δεν καθόγχα ενδίστασχη νομοθεσία	Οι πιστηγμένες εταιρείες θα πρέπει να παρουσιάζουν τα λογιστικά τους αποτελέσματα αναλυμένα στα κύρια και δευτερεύοντα επιχειρησιακά και γεωγραφικά τμήματα της επιχείρησης. Το επίπεδο σημαντικότητας για τη δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακέλλη, Αθήνα 2005

2.2.5 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 16
Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920 ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το Π.Δ. 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές επιτρέπονται μόνο για κτίρια, οικόπεδα και γήπεδα (2065/92). Οι τράπεζες όταν αποκτούν πάγια από πλειστηριασμούς παγίων τα καταχωρούν στο κόστος πλειστηριάσματος με την υποχρέωση να τα πουλήσουν εντός τριών ετών. Αν δεν πουληθούν αυτά τα πάγια δεν αποσβένονται.	Η αρχική καταχώρηση των παγίων γίνεται στο κόστος κτήσης του. Τα διοικητικά έξοδα δεν αποτελούν μέρος του κόστους. Η πραγματοποίηση επιπλέον δαπανών για ένα πάγιο, έχει σαν συνέπεια την αύξηση της λογιστικής του αξίας, μόνο αν αυξάνει τα μελλοντικά έσοδα. <u>Αποτίμηση:</u> Υπόδειγμα Κόστους ή Υπόδειγμα Αναπροσαρμογής. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή ενός Παγίου πρέπει να αναπροσαρμόζεται όλη η κατηγορία των παγίων που ανήκει. Το ποσό αναπροσαρμογής πιστώνεται σε ένα λογαριασμό καθαρής θέσης. ²⁰ <u>Απόσβεση:</u> το πάγιο αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του. ²¹

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.6 «Μισθώσεις»

ΕΓΑΣ	ΛΑΠ 17
<p>Οι συμβόλαια χρηματοοικονομικής μίσθωσης κατατάσσονται στις λειτουργικές μισθώσεις. Στο τέλος της μίσθωσης τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται στον μισθωτή σε τιμή χαμηλότερη από την πραγματική αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό σαν αποσβέσιμο στοιχείο. Η διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε κάθε χρήση.</p>	<p>Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αποτελούν απαίτηση της επιχείρησης. Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μείον την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται σαν απαιτήσεις κατά πελατών. Τα έσοδα αναγνωρίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της Μίσθωσης και χαρακτηρίζονται σαν έσοδα από τόκους. Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.7 «Έσοδα»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 18
<p><u>Έσοδα από:</u> 1) πωλήσεις εμπόρευμάτων</p> <p>2) πωλήσεις υπηρεσιών 3) επιχορηγήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις παγίων στοιχείων 4) επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης.</p> <p><u>Έσοδα:</u> είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Η ελληνική λογιστική πρακτική συνιστά την εγγραφή των πράξεων ανταλλαγής σε βιβλία.</p>	<p><u>Έσοδα από:</u> 1) πωλήσεις αγαθών 2) παροχή υπηρεσιών 3) τόκους, μερίσματα και δικαιώματα τρίτων προσώπων.</p> <p><u>Έσοδα:</u> είναι η μιστή εισροή οικονομικών οφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και οδηγεί σε αύξηση της καθαρής θέσης. Δεν θεωρείται έσοδο μια πράξη ανταλλαγής όμοιων και ισόποσων αγαθών. Η αποτίμηση των εσόδων πρέπει να γίνεται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Βάσει του ΔΑΠ 18 η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μια σειρά από πληροφορίες στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.8 «Η λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 20
Το ΕΓΑΣ και οι γνωματεύσεις του ΕΣΥΑ (41,47,192,206,292,298) καθορίζουν το θέμα των επιχορηγήσεων. Το Ελληνικό Δίκαιο είναι εναρμονισμένο με την 4 ^η Οδηγία της ΒΟΚ. Οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τις λειτουργικές δαπάνες πιστώνονται σε λογαριασμό εσόδου. Επιχορηγήσεις που αφορούν αγορά παγίων εμφανίζονται σε λογαριασμούς ιδίων κεφαλαίων.	Το ΔΑΠ 20 καθορίζει το θέμα των επιχορηγήσεων. Η εκχώρηση πρέπει να εμφανίζει τις επιχορηγήσεις όταν υπάρχει η βεβαιότητα είσπραξης τους και συμμόρφωσης της. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν το Ενεργητικό καταχωρούνται σαν «έσοδα επόμενων χρήσεων». Οι επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα, εμφανίζονται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύntαξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.9 «Οι μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 21
Τα στοιχεία μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Στις τράπεζες όλες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα αποτελέσματα. Ουσιαστικά ακολουθείται το πρότυπο 21.	Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Τα μη νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία αναγνώρισης. Οι λογιστικές διαφορές λογίζονται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύntαξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.10 «Το κόστος δανεισμού»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 23
<p>Οι τόκοι χρηματοδότησης παγίων στοιχείων, που βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο σύμφωνα με το άρθρο 43, παρ. 3 του Ν. 2190/1920 θεωρούνται έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Συναλλαγματικές διαφορές από χρηματοδότηση παγίων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, ανήκουν στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Τμηματικά επιβαρύνονται τα αποτελέσματα.</p>	<p>Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με αγορά ή κατασκευή παγίων μεταφέρεται στα πάγια. Όταν ο δανεισμός είναι γενικός, τότε το κόστος δανεισμού προσδιορίζεται με βάση ένα επιτόκιο κεφαλαιοποίησης. Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης που λαμβάνει χώρα, με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που χρησιμοποιήσε.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.11 «Οι γνωστοποιήσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 24
<p>Σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται επιχειρήσεις με σχέσεις μητρικής- θυγατρικής, θυγατρικές των παραπάνω εταιρειών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρείες.</p> <p>Γνωστοποιήσεις: 1) Για εταιρείες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση, η οποία περιλαμβάνει την έδρα, την οικονομία, το ακατέλεστο της χρήσης. 2) η μητρική εταιρεία μπορεί να παραλείπει στα προσάρτημα της την αντεγραφή των ΙΚ και τα αποτελέσματα των θυγατρικών, εφόσον περιλαμβάνονται στις ενσωματωμένες οικονομικές καταστάσεις της. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις εμφανίζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό στον ισολογισμό.</p>	<p>Συνδεδεμένες μέρι θεωρούνται: 1) Σχέση μητρικής με θυγατρική 2) Εταιρείες υπό κοινό έλεγχο 3) Συγγενείς εταιρείες</p> <p>Γνωστοποιήσεις: περιλαμβάνονται 1) Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών 2) Φύση, είδος και ποσό των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.12 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 27
Η διαφορά της εγγραφής συμφητισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική δύναται να λογιστεί στα άυλα πάγια και να αποσβένεται στα 5 χρόνια.	Η μητρική επιχείρηση θα πρέπει να ενοποιεί τις λογιστικές καταστάσεις όλων των θυγατρικών της. Μόνη εξαίρεση για τις θυγατρικές που θα πωληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα. Η διαδικασία ενοποίησης αποτελείται από 7 βήματα.
Τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ιδίων κεφαλαίων.	Τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημέρα της εξαγοράς τους και έπειτα.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.13 «Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ
Το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο και αποσβένεται, είτε αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.	Συγγενής επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή. Οι ενοποιημένες καταστάσεις των συγγενών επιχειρήσεων πρέπει να καταρτίζονται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη εμφανίζεται σε ξεχωριστό λογαριασμό στα αποτελέσματα.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.14 «Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων με υπερπληθωρισμό»

ΕΓΑΣ	ΔΔΠ 29
Δεν υπάρχει σχετική διάταξη.	Δεν καθορίζεται το πρότυπο κάποιο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εμφανίζονται σε τρέχουσες μονάδες. Το αποτέλεσμα της καθαρής νομισματικής θέσης περιλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.15 «Γνωστοποιήσεις στις λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 30
<p>Τα άρθρα 110 κ' 131 του παθ.Μ2194/1929 ορίζουν τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών. Στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ταμείο και διαθέσιμα στην ΚΤ • Κρατικά και άλλα αξιόγραφα • Απαιτήσεις κατά άλλων τραπεζών • Απαιτήσεις κατά τραπεζών • Ομολογίες κ' άλλοι τίτλοι • Υποχρεώσεις προς άλλες τράπεζες • Υποχρεώσεις προς κλάδους • Υποχρεώσεις προς πιστωτικούς τίτλους • Βασικές απαιτήσεις • Μετοχικό κεφάλαιο κ' αποθεματικά • Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων. <p>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ</p> <ul style="list-style-type: none"> • Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα • Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα • Έσοδα από τίτλους • Έσοδα προμηθειών • Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών Πράξεων <p>Οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες στην Ελλάδα είναι βάσει του</p>	<p>Το ΔΑΠ 30 ορίζει τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών. Στοιχεία που περιλαμβάνονται:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ταμείο και διαθέσιμα στην ΚΤ • Κρατικά κ' άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροξόφηση στην ΚΤ • Κρατικά κ' άλλα χρεόγραφα καταχόμενα για συνήλκτικους σκοπούς • Τοποθετήσεις, δάνεια, προκαταβολές σε άλλες τράπεζες • Άλλες τοποθετήσεις στην αγορά • Δάνεια και προκαταβολές σε κλάδους • Επενδυτικοί τίτλοι • Καταθέσεις από άλλες τράπεζες • Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς • Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες • Πιστωσιοητικά καταθέσεων <p>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ</p> <ul style="list-style-type: none"> • Τόκοι και Συναφή έσοδα • Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα • Έσοδα από μερίσματα • Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες • Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες • Κέρδη μείον ζημιές από διαπραγματεύσιμα Χρεόγραφα • Κέρδη μείον ζημιές από αγοραπωλησίες ξένων χαρτονομισμάτων • Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
<p>Α.Ν 396/68 και υπολογίζονται στο 1% επί των ετήσιων υπολοίπων των χορηγήσεων εκτός του Ελληνικού Δημοσίου και των συγγεμένων από αυτό. Είναι Γενικές Προβλέψεις.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ζημιές από δάνεια και προκαταβολές • Γενικά έξοδα διοίκησης • Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης <p>Κάθε κράτηση κερδών για προβλέψεις κερδών. Πέρα από το σύνηθες ποσό καταχωρείται ως Διανομή κερδών.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.16 «Επενδύσεις σε κοινοπραξίες»

ΕΓΑΣ	ΑΔΠ 31
Δεν υπάρχει σχετική Διάταξη.	Κοινοπραξία είναι μια συμβατική Συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν από κοινού μια οικονομική δραστηριότητα. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών: 1) οι ελεγχόμενες δραστηριότητες 2) κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία 3) κοινά ελεγχόμενες περιουσιακές μονάδες.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.17 «Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις»

ΕΓΑΣ	ΑΔΠ 34
Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγχμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Απαρτίζονται από τον Ισολογισμό, και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι Τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες Οικονομικές καταστάσεις, Ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.	Ενδιάμεση περίοδος είναι μια Περίοδος οικονομικής έκθεσης μικρότερη από ένα έτος. Απαρτίζονται από τον Ισολογισμό, Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, Κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης, Κατάσταση ταμειακών ροών, Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.18 «Απομείωση των στοιχείων της αξίας του ενεργητικού»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 36
<p>Το Ελληνικό Δίκαιο αναγνωρίζει διατάξεις για το ζήτημα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας για την εκτίμηση ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης που αναγνωρίστηκε. Οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης προηγούμενων χρήσεων έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση τα καταχωρεί στα έσοδα της χρήσης που προέκυψε.</p>	<p>Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να δικαιολογήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να έχει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία, τότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τη σχετική ζημία. Ανακτήσιμη αξία ορίζεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ αξίας πώλησης και της αξίας χρήσης τους.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.19 «Προβλέψεις, υποχρεώσεις και απαιτήσεις»

ΕΓΑΣ	ΔΑΠ 37
<p>Οι προβλέψεις που λαμβάνονται είναι συνήθως γενικές. Ο ν.</p>	<p>Πρόβλεψη είναι μια παροχρήση αξιόπιστου ποσού ή χρόνου. Το ποσό που καταχωρείται όταν πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή</p>
<p>2190 ορίζει σαν γενική αρχή ότι οι προβλέψεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται για κάθε κίνδυνο.</p>	<p>εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση. Οι προβλέψεις θα πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία του Ισολογισμού. Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

2.2.20 «Καταχώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις»

ΕΓΓΑΣ	ΔΛΠ 39
<p>Όλα τα στοιχεία Ενεργητικών και Παθητικού καταχωρούνται στο Κόστος Κτήσης. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα. Στις τράπεζες η ταξινόμηση των Χρεογράφων γίνεται σύμφωνα με Κ.Λ.Σ.Τ.:</p> <p>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεκτά για επαναχρηματοδότηση • Συμμετοχές σε επιχειρήσεις συγγενείς που ενοικιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης • Λοιπά χρεόγραφα <p>Το Κ.Λ.Σ.Τ. διακρίνει τα χρεόγραφα σε 2 Κατηγορίες:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Συμμετοχές ή τίτλοι διαρκούς Κινητής • Συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης <p>ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΚΑΙ HEDGING</p> <p>Δεν υπάρχει διάταξη στην ελληνική Νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα τη Διαγιστική και αποτίμηση παραγώγων. Οι Ελληνικές τράπεζες εφαρμόζουν τη</p>	<p>Αρχικά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος Κτήσης, το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος αγοράς. Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος μιας σύμβασης. Ο διαχωρισμός των στοιχείων γίνεται σε τέσσερις κατηγορίες:</p> <p>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</p> <ul style="list-style-type: none"> •Εμπορικό χαρτοφυλάκιο •Διακρατηθέντα ως τη λήξη •Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς •Διαθέσιμα προς πώληση χρεόγραφα <p>ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΚΑΙ HEDGING</p> <p>Η χρήση των παραγώγων είναι διπλή, αφορά είτε την Κερδοσκοπία (trading), είτε την αντιστάθμιση κινδύνου (hedging).</p> <p>Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και συμπεριλαμβάνονται στον ισολογισμό.</p> <p>Παράγωγα με σκοπό την κερδοσκοπία, στα αποτελέσματα καταχωρείται η διαφορά στην τρέχουσα Αξία τους.</p> <p>Παράγωγα για αντιστάθμιση κινδύνου, έχουν σαν συνέπεια να μην αναγνωρίζεται η γενική αντιστάθμιση</p>
<p>μέθοδο των δεδουλευμένων για τη λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging.</p>	<p>κινδύνου (macro-hedging).</p> <p>Δεν γίνεται αποδοκικό το hedging σε αντίθετα Χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο</p> <p>Δεν είναι αποδεκτό το hedging επιτοκιακού Κινδύνου στα στοιχεία που διακρίνονται ως τη λήξη τους.</p>

Πηγή: Σακέλλης Ε, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή, Αθήνα 2005

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: Η ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΩΣ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Για να γίνει πλήρως κατανοητή η έννοια της αξιοπιστίας στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, θεωρείται απαραίτητο να αποσαφηνιστεί ο ρόλος της στο σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών. Από τη στιγμή που ο κάθε διενεργούμενος έλεγχος ανήκει στο συγκεκριμένο σύνολο πρέπει να μελετηθεί μέσα από αυτό το πρίσμα. Μόνο έτσι γίνονται αντιληπτές οι διαστάσεις της ποιότητας στον έλεγχο, οι παράγοντες που την καθορίζουν και τα μέσα με τα οποία διασφαλίζεται.

3.1 Η έννοια της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων

Έχοντας ως βάση την ευρεία έννοια της ποιότητας στις παρεχόμενες υπηρεσίες, η ποιότητα στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να κατανοηθεί και να αναλυθεί ακόμα περισσότερο, καθώς τονίζονται κάποιες διαστάσεις που τη διαχωρίζουν από τα υπόλοιπα είδη υπηρεσιών²⁶.

Σύμφωνα με τους ορισμούς που δόθηκαν από τους DeAngelo(1981)²⁷ και Hussainey(2009)²⁸, η αξιοπιστία ορίζεται ως η συνδυασμένη πιθανότητα καταρχάς του εντοπισμού και κατόπιν της αναφοράς ουσιαστικών λαθών που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η πιθανότητα αυτή εξαρτάται τόσο από τις γνώσεις και τις ικανότητες που κατέχει ο εκάστοτε ελεγκτής, όσο και από το βαθμό ανεξαρτησίας του, δηλαδή την ικανότητα να εκφέρει οποιαδήποτε γνώμη χωρίς να υποκύπτει σε προσωπικά συμφέροντα και σε πιθανές ασκούμενες πιέσεις από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

²⁶Sariannidis N., Koskosas I., Garefalakis A., Antoniadis I. (2009) “Volatility of Stock Returns: The Case of the Belgian Stock Exchange”, International Journal of Business Forecasting and Marketing Intelligence (IJBFMI), 1 (2) pp 111-121.

²⁷ DeAngelo L., (1981), Auditor size and audit quality, Elsevier

²⁸Hussainey K., (2009), The impact of audit quality on earnings predictability, Emerald

Αντιστοίχους, κατά τους Titman και Trueman (1986)²⁹, η αξιοπιστία ορίζεται ως το επίπεδο ακρίβειας που ο ελεγκτής θέλει να μεταφέρει στους επενδυτές μέσω των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να μπορέσουν να εκτιμήσουν την αγοραία αξία της επιχείρησης με μεγαλύτερη ακρίβεια. Αυτή η θεώρηση στηρίζεται στην άποψη του Wallace (1980)³⁰, ο οποίος ανέφερε ότι η αξιοπιστία είναι η ικανότητα του κάθε ελεγκτή να μειώσει τη μεροληψία που περιλαμβάνεται στις λογιστικές καταστάσεις³¹.

Για να γίνει κατανοητή η αξιοπιστία πρέπει να αναλυθεί στα επιμέρους συστατικά της. Κατά τον Duff (2004)³², η αξιοπιστία σχετίζεται άμεσα με την ποιότητα παροχής υπηρεσιών και με την τεχνική ποιότητα. Η ποιότητα παροχής υπηρεσιών στη συγκεκριμένη στιγμή διαμορφώνεται βάσει τεσσάρων παραγόντων³³:

1. Την υπευθυνότητα του ελεγκτή
2. Την ενσυναίσθησή του
3. Το βαθμό εξυπηρέτησης του κάθε πελάτη
4. Την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών

Αντιστοίχως, η τεχνική ποιότητα από την πλευρά της επηρεάζεται από πέντε παράγοντες:

1. Τη φήμη του ελεγκτή
2. Την ικανότητά του να παρακολουθεί και να εντοπίζει με ακρίβεια τα ουσιώδη λάθη

²⁹ Titman S, Trueman B., (1986), Information quality and the valuation of new issues, Elsevier

³⁰ Wallace W., (1980), The economic role of the audit in free and regulated markets

³¹ Garefalakis A., Zisis P., Gerakis G., Galifianakis G., (2009) "Constructing a strategic planning framework for a private service organization in Greece, by following the fundamentals of BSc", International Review of Applied Economic Research, 3 (2).

³² Duff A., (2004), Auditqual: Dimensions of audit quality, Researchgate

³³ Mantalis G., Lemonakis C., Garefalakis A., Vassakis K., Xanthos G., (2016) "Efficiency and ship class of shipping companies: The case of Greek-owned shipping companies", International Journal of Supply Chain Management 2 (1) pp 78-84

στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

3. Την ανεξαρτησία του από την ελεγχόμενη οντότητα
4. Την επαγγελματική του εμπειρία
5. Την επαγγελματική του επάρκεια, σχετικά με τον έλεγχο των επιχειρήσεων που ανήκουν στον υπό εξέταση κλάδο.

Προϊόντα της ελεγκτικής ποιότητας είναι η αξιοπιστία της πληροφόρησης, όπως απορρέει από την αξιοπιστία των δημοσιευμένων οικονομικών στοιχείων, και η ποιότητά της. Με τον όρο αξιοπιστία εννοείται ότι όλες οι πληροφορίες που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι πλήρεις, ορθές, ακριβείς, κατανοητές και έγκαιρες. Αυτά τα δύο προϊόντα έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση του κύρους των ελεγκτών και, κατά συνέπεια, την εισροή νέων επιχειρήσεων που επιθυμούν να ελεγχθούν από τους συγκεκριμένους ελεγκτές λόγω της φήμης τους καθώς οι ίδιες ούτε γνωρίζουν αν πραγματικά οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αποδίδουν με ακρίβεια και σαφήνεια την αληθινή οικονομική εικόνα του οργανισμού, ούτε μπορούν να συγκρίνουν την ποιότητα των υπηρεσιών ελέγχου με άλλους ανταγωνιστικούς οργανισμούς, αλλά δεν είναι και σε θέση να επαληθεύσουν αν η ποιότητα ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι αυτή που πληρώνουν.

3.2 Περιορισμοί στις αξιόπιστες πληροφορίες

Παρακάτω αναλύονται σύντομα οι κυριότεροι περιορισμοί που υπάρχουν στην παροχή αξιόπιστων πληροφοριών από τις επιχειρήσεις σχετικά με τις οικονομικές τους καταστάσεις³⁴:

1. Ο περιορισμός της έγκαιρης πληροφόρησης

Αν υπάρχει δίχως προειδοποίηση καθυστέρηση στη διάχυση των πληροφοριών αυτές μπορεί να χάσουν τη χρησιμότητα τους. Η διοίκηση πρέπει να ισορροπεί τα πλεονεκτήματα της έγκαιρης ενημέρωσης και διάχυσης των αξιόπιστων πληροφοριών³⁵.

2. Η διατήρηση της ισορροπίας μεταξύ οφέλους και κόστους

3. Η διατήρηση της ισορροπίας μεταξύ των ποιοτικών χαρακτηριστικών³⁶.

³⁴Lemonakis C., Garefalakis A., Giannarakis G., Adamou A., (2016) “Exporting Activity using Manufacturing Firms’ Financial Data: the case of Clothing and Footwear (CFW) Sector” European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences (91) pp 5-12.

³⁵ Καραμάνης Κ., (2008), Σύγχρονη ελεγκτική, εκδόσεις ΟΠΑ

³⁶Lemonakis C., Vassakis K., Garefalakis A., Partalidou X., (2016) “Manufacturing Firms’ Performance and Productivity: Evidence from North and South European, Scandinavian and Balkan Countries”, Theoretical Economics Letters 6 (4) pp 789-797.

3.3 Οι οικονομικές καταστάσεις στην Ευρώπη σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Ως οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται: ο ισολογισμός τέλους χρήσης, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια, η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα³⁷.

3.3.1 Ο Ισολογισμός

Η κατάσταση του ισολογισμού της εκάστοτε χρήσης δημιουργείται υποχρεωτικά στο τέλος της κάθε έτους - χρήσης σύμφωνα με το παρακάτω υπόδειγμα³⁸:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	2016	2015
ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
I. Ασώματες ακινητοποιήσεις		
Υπεραξία επιχείρησης		
Βιομηχανικές άδειες		
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις		
II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις		
Πάγια με σύμβαση leasing		
Λοιπές ενσώματες ακινητοποιήσεις		
III. Συμμετοχές και άλλες		

³⁷Garefalakis A., Lappa E., Mantalis G., Xanthos G., Alexopoulos G., (2015) "Is the adoption of IFRS, an essential element concerning the Mediterranean European Union's Banks? ", European Journal of Scientific Research, 136 (2) pp 169-177.

³⁸Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Globaltraining

μακρ. Χρημ. Απαιτήσεις		
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις		
Λοιπές χρηματοοικονομικές απαιτήσεις		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Αποθέματα		
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις		
Προκαταβολές		
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
Λοιπά κυκλοφορούντα στοιχεία		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
Μετοχικό κεφάλαιο		
Αποθεματικά		
Αποθεματικά εις νέο		
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Έντοκα δάνεια μακροπρόθεσμα		

Αναβαλλόμενοι φόροι		
Υποχρεώσεις παροχών αποχώρησης προσωπικού		
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις		
Βραχυπρόθεσμα δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος έντοκων δανείων		
Προβλέψεις βραχυπρόθεσμες		
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		

Η κατάσταση αυτή του ισολογισμού δημοσιεύεται στις εφημερίδες και στο διαδίκτυο μαζί με τη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 1. Δηλαδή όσες Α.Ε εφαρμόζουν τα ΔΛΠ δεν δημοσιεύουν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Στην κατάσταση του ισολογισμού περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία που απεικονίζονται στο παραπάνω υπόδειγμα, εφόσον τα στοιχεία αυτά είναι διαθέσιμα στην επιχείρηση με ημερομηνία 31/12 του εκάστοτε έτους. Το ΔΛΠ 1 ισχύει κανονικά και σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις³⁹.

Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες. Στη πρώτη στήλη εμφανίζονται τα στοιχεία που υπάρχουν με 31/12 του εκάστοτε έτους και έχουν να κάνουν με τον ισολογισμό της χρήσης ενώ στη δεύτερη στήλη εμφανίζονται τα στοιχεία που αφορούν τον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσης⁴⁰.

³⁹Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Global training

⁴⁰Garefalakis A., Lappa E., Mantalis G., Xanthos G., Spinthiropoulos K., (2015) “How IFRS affects the return on asset? & is more value relevant constructed based on

Τα περιουσιακά στοιχεία, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό ανάλογα με τη περίοδο της ρευστοποίησης τους εκτός κι αν η εταιρεία προσδιορίζει βασιζόμενη στις δραστηριότητες της άλλου είδους διάκριση των στοιχείων.

Προχωρώντας στην ανάλυση του ισολογισμού μιας Α.Ε βρίσκουμε τις εξής υποομάδες⁴¹:

1. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ή το Πάγιο ενεργητικό

Θεωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να ρευστοποιηθούν μετά τη λήξη του επόμενου οικονομικού έτους από εκείνου της σύνταξης του ισολογισμού. Δηλαδή αν ο ισολογισμός συνταχθεί με 31/12/2015 τότε ως πάγια στοιχεία θεωρούνται όσα πρόκειται να ρευστοποιηθούν από 1/1/2016 και μετά.

2. Κυκλοφορούν ενεργητικό

Κάθε περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι αποτελεί στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού όταν πρόκειται να ρευστοποιηθεί μέσα σε 12 μήνες από τη σύνταξη του ισολογισμού⁴².

3. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Όταν μια υποχρέωση πρόκειται να ικανοποιηθεί σε περισσότερους από 12 μήνες από την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός ή όταν δεν αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης τότε αυτή κρίνεται ως μακροπρόθεσμη υποχρέωση.

IFRS than based on local GAAP?", International Research Journal of Finance and Economics 142 pp 122-131.

⁴¹Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Global training

⁴²Alexopoulos G., Garefalakis A., Lemonakis C., Spinthiropoulos K., (2016) "Review of capital structure theories: The Financial Crisis impact on United Kingdom firms", Interdisciplinary Journal of Economics and Business Law, 6 (1) pp 58-91.

4. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Όταν μια υποχρέωση αναμένεται να ικανοποιηθεί κατά τη πάγια πορεία της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή όταν οφείλεται να ικανοποιηθεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, τότε η υποχρέωση αυτή θεωρείται ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση⁴³.

Κλείνοντας την ενότητα αυτή κάποιες βασικές πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται είτε στον ισολογισμό είτε στο προσάρτημα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 είναι οι εξής:

- Κάθε στοιχείο θα πρέπει να αναλύεται και να εμφανίζεται όπου αρμόζει, ανάλογα με τη φύση του
- Θα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα πληρωτέα ποσά στη μητρική επιχείρηση, στις συγγενείς επιχειρήσεις ή και σε άλλα συνδεδεμένα μέρη καθώς και οι απαιτήσεις από τις εταιρείες αυτές

3.3.2 Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της κάθε χρήσης και δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό. Στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα εξής κονδύλια⁴⁴:

- Τα έσοδα
- Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- Τα χρηματοοικονομικά έξοδα
- Το μερίδιο των κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- Η δαπάνη φόρου
- Το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- Τα έκτακτα στοιχεία

⁴³Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Global training

⁴⁴Φίλος, Λ. Ι. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος

- Οι μη ελέγχουσες συμμετοχές
- Το καθαρό κέρδος ή η ζημία της χρήσης

Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης απεικονίζονται χωριστά πρώτα σε στήλη ή σε στήλες, ανάλογα της τελευταίας χρήσης και δίπλα σε άλλη στήλη τα αντίστοιχα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης.

Η κατάσταση με τα αποτελέσματα χρήσης όπως αυτή καθορίστηκε με βάση την ΚΥΑ Κ2 – 1135/16.12.2008, με τα λιγότερα στοιχεία που θα μπορούν να δημοσιεύονται απεικονίζεται στο παρακάτω υπόδειγμα.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

(ετήσια ενοποιημένα και μη ενοποιημένα) ποσά εκφρασμένα σε ευρώ

1/1/2016 – 31/12/2016					1/1/2015 – 31/12/2015		
	Επεξ. Σημεί ωση	Συνεχιζόμ ενες δραστηριό τητες	Διακοπτό μενες δραστηριό τητες	Σύν ολο	Συνεχιζόμ ενες δραστηριό τητες	Διακοπτό μενες δραστηριό τητες	Σύν ολο
Κύκλος Εργασιών							
Μικτά κέρδη ή ζημιές							
Κέρδη ή ζημιές προ φόρων, χρηματοδο τικών και επενδυτικό ν αποτελεσμ άτων							
Κέρδη ή ζημιές προ φόρων							
Κέρδη ή ζημιές μετά από φόρους							
Κατανέμον ται σε:							
Μετόχους εταιρίας							

Μετόχους μειοψηφία ς							
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή							
Προτεινόμ ενο μέρισμα ανά μετοχή							
Κέρδη ή ζημιές προ φόρων, χρηματοδο τικών, επενδυτικό ν αποτελεσμ άτων και συνολικών αποσβέσεω ν							

3.3.3 Μεταβολές στα ίδια κεφάλαια

Ένα μέρος από τις οικονομικές καταστάσεις αποτελούν και οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια, οι οποίες δημοσιεύονται μαζί με τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα, η κατάσταση μεταβολές στα ίδια κεφάλαια δείχνει⁴⁵:

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της συγκεκριμένης επιχείρησης
- Το κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημία που καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά
- Τη σωρευτική επίδραση που επιφέρουν οι μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους και οι διορθώσεις στα βασικά λάθη
- Τις μεταφορές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες
- Το υπόλοιπο από το σωρευμένο κέρδος ή τη ζημία στην αρχή της χρήσης και στο τέλος αυτής καθώς και τη κίνηση μέσα στη χρήση
- Τη συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή

⁴⁵Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, εκδόσεις Globaltraining

3.3.4 Αποθέματα

Ως αποθέματα θεωρούνται τα εμπορεύματα, τα έτοιμα και τα ημιτελή προϊόντα, οι πρώτες ύλες, τα οικόπεδα, τα κτήρια κτλ. Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή αξία μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Δηλαδή, στην αποτίμηση δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη η τρέχουσα τιμή αγοράς⁴⁶.

Ως «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» θεωρείται η πιθανή τιμή πώλησης του αποθέματος, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας. Ως «κόστος αποθέματος» σε αυτούς που παρέχουν υπηρεσίες θεωρείται κατά κύριο λόγο η εργασία και οι λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών. Με άλλα λόγια οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ως απόθεμα στο τέλος της χρήσης παίρνεται το κόστος από τις υπηρεσίες εκείνες, για τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμα τα αντίστοιχα σχετικά έσοδα⁴⁷.

Στις επιχειρήσεις που πουλάνε τα είδη τους λιανικώς, το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος σύμφωνα με το ποσοστό μικτού κέρδους χρησιμοποιώντας για κάθε τμήμα λιανικής και ένα μέσο ποσοστό μικτού κέρδους.

Ως «μέθοδοι αποτίμησης» της μέσης τιμής κτήσης θεωρούνται: η FIFO, το μέσο σταθμικό κόστος και το εξατομικευμένο κόστος⁴⁸.

Ως «τιμή κτήσης» παίρνεται η τιμή εκείνη που διαμορφώνεται αφού συμπεριληφθούν όλες οι δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και οι λοιπές δαπάνες που

⁴⁶Καραμάνης Κ.- Παπαδάκης Β., (2008), Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές, εκδόσεις Παπαζήση

⁴⁷Garefalakis A., Mantalis G., Lemonakis C., Spinthiropoulos K., (2016) "Determinants of profitability in aviation industry of Europe and America", International Journal of Supply Chain Management 5

⁴⁸Lemonakis C., Vassakis K., Garefalakis A., Michailidou D., (2016) "Cooperations characteristics for potential innovative in crisis: The Greek paradigm", Corporate Ownership and Control 14 (1) pp 30-37.

πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Σε περίπτωση που η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης τότε θα πρέπει να σχηματίζεται πρόβλεψη με τη διαφορά. Στη συνέχεια και σε επόμενη περίοδο αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από τη μέση τιμή κτήσης ή μεγαλύτερη από τη προηγούμενη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τότε γίνεται εγγραφή αναστροφής για το ποσό της προηγούμενης πρόβλεψης. Η εγγραφή γίνεται με ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από τη μέση τιμή κτήσης ή με τη διαφορά αν η καινούργια καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από την παλαιότερη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αλλά μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης⁴⁹.

Δηλαδή, στην απογραφή το εμπορεύσιμο αγαθό απεικονίζεται με τη μέση τιμή κτήσης και αν η ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης τότε με τη διαφορά που προκύπτει από τις δύο αυτές αξίες χρεώνεται ο λογαριασμός 68.50 και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός της ομάδας 2⁵⁰⁵¹.

⁴⁹Garefalakis A., Mantalis G., Vourgourakis E., Spinthiropoulos K., and Lemonakis C., (2016), "Healthcare Firms and the ERP Systems", Journal of Engineering Science and Technology Review 9

⁵⁰Galyfianakis G., Garefalakis A., Mantalis G., (2017) "The Effects of Commodities and Financial Markets on Crude Oil", Oil & Gas Science and Technology Rev. - IFP Energies nouvelles 72

⁵¹Καραμάνης Κ.- Παπαδάκης Β., (2008), Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές, εκδόσεις Παπαζήση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.1 Ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή

Στην πορεία των εργασιών της κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει διάφορες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τους τρίτους για παράδειγμα τους μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτές κτλ. Έτσι η επιχείρηση αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαχειριστεί κατά τρόπο αποδοτικό τα κεφάλαια που της εμπιστεύονται οι μέτοχοι και οι δανειστές να παράγει προϊόντα και να προσφέρει υπηρεσίες που καλύπτουν τις επιθυμίες της κοινωνίας και να λειτουργεί μέσα στα πλαίσια που ορίζει η σχετική νομοθεσία.⁵²

Εννοείται ότι οι τρίτοι επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της.

Στη πράξη οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Είναι όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δε είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση επέτυχε τους στόχους της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξης της ή και ακόμη τη δυνατότητα να επιβιώσει στο άμεσο μέλλον; Μήπως η βελτιωμένη

⁵²Κάντζος Κ., (1995), Ελεγκτική θεωρία και πρακτική, εκδόσεις Σταμούλη

χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον;

Απάντηση σε όλες αυτές τις ερωτήσεις δίνει συνήθως ο εξωτερικός ελεγκτής. Ο τελευταίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και εκφέρει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης.

Η εκ μέρους του εξωτερικού ελεγκτή επαλήθευση ή διάψευση των ισχυρισμών της διοίκησης συμβάλλει ουσιαστικά στην προστασία των συμφερόντων των παρακάτω ενδιαφερόμενων μερών⁵³:

1. Του κοινωνικού συνόλου γιατί δημοσιοποιεί περιπτώσεις παράβασης νόμων, μόλυνσης του περιβάλλοντος κτλ
2. Του δημοσίου γιατί εντοπίζει την απόκρυψη των φορολογικών κερδών κτλ
3. Του προσωπικού της επιχείρησης καθώς ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για τη μη καταβολή έστω και των κατώτατων μισθών και ημερομισθίων, τη μη απόδοση των κρατήσεων των εργαζόμενων στους ασφαλιστικούς οργανισμούς κτλ
4. Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης
5. Των μελλοντικών επενδυτών γιατί τους ενημερώνει εκτός των άλλων και για τις δεσμεύσεις της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις της παρόλο ότι η έκβαση τους επηρεάζει σημαντικά τις προοπτικές της.

Τα πλήρως αντικειμενικά αποτελέσματα του εξωτερικού ελέγχου τα οποία γίνονται γνωστά στο ενδιαφερόμενο κοινό με τη δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου, συμβάλλουν στην:

⁵³Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., (2013), Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, εκδόσεις Διπλογραφία

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

Η σπουδαιότητα του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή δεν μπορούσε να ξεφύγει τις προσοχής της νομοθεσίας. Έτσι στη χώρα μας οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο από εξωτερικούς ελεγκτές. Σε άλλες χώρες στις οποίες υπάρχουν περισσότερο οργανωμένες αγορές κεφαλαίου τον τακτικό έλεγχο των βιβλίων επιθυμούν και οι ίδιοι οι μέτοχοι.

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα που καταργούνται τα σύνορα και οι φραγμοί στην κίνηση κεφαλαίων από μια χώρα στην άλλη. Τη συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στη διευκόλυνση της κίνησης κεφαλαίων και στην ανάπτυξη της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς έχει αναγνωρίσει και η Ε.Ε. Τα αρμόδια όργανα της επιδιώκουν την εναρμόνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στις χώρες μέλη της ώστε να αναβαθμιστεί η θέση του ελεγκτή και να ενισχυθεί το κύρος του διεθνώς⁵⁴.

Από όλα τα παραπάνω γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι αυτή η ευθύνη της θέσης του ελεγκτή επιβάλλει αυτός να διαθέτει ιδιαίτερα προσόντα όπως ήθος και εξαιρετική επαγγελματική και επιστημονική κατάρτιση. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των προσόντων του εξαρτώνται από το οικονομικό, κοινωνικό και πολιτιστικό περιβάλλον της χώρας στην οποία ασκεί το επάγγελμα του.

⁵⁴Μπαλής Θ., (1998), Εσωτερικός έλεγχος, σύγχρονη ελεγκτική, εκδόσεις Παπαζήση

4.2 Οι ελεγκτικές τεχνικές

Ως ελεγκτικές τεχνικές είναι οι μηχανισμοί και οι μέθοδοι που έχει στη διάθεση του ο ελεγκτής για τη συγκέντρωση ικανών τεκμηρίων και τη διαμόρφωση γνώμης για το αντικείμενο του ελέγχου. Θα μπορούσε να τις αποκαλέσει κανείς τα εργαλεία του ελεγκτή. Στη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική αναφέρονται μεταξύ άλλων και οι παρακάτω τεχνικές ελέγχου⁵⁵:

1. Επιτόπου έλεγχος και αυτοψία στοιχείων κάθε μορφής
2. Επανυπολογισμός και επαλήθευση λογαριασμών, ισοζυγίων και ποσών λογιστικών εγγραφών
3. Επιβεβαίωση υπολοίπων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατευθείαν με τους αντίστοιχους τρίτους που εμπλέκονται
4. Εξέταση πρακτικών και εξουσιοδοτήσεων σχετικά με διαδικασίες και πράξεις
5. Αντίστροφη ανάχνευση της πορείας των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές καταστάσεις στα αρχικά παραστατικά
6. Δειγματοληπτικός έλεγχος
7. Παρακολούθηση λειτουργιών και διαδικασιών
8. Συνεντεύξεις με πρόσωπα
9. Συσχετισμός διαφόρων πληροφοριών από το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον με τους στόχους του συγκεκριμένου ελέγχου
10. Χρήση γραπτών οδηγιών ελέγχου, λεπτομερών και ειδικά προσαρμοσμένων κατά κλάδο επιχειρήσεων μέσω των οποίων καθοδηγείται ο ελεγκτής βήμα βήμα στον έλεγχο κάθε επιμέρους τομέα και οικονομικού μεγέθους.

Οι οδηγοί ελέγχου χρησιμοποιούνται από όλες τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες γιατί παρουσιάζουν σημαντικά πλεονεκτήματα αναφορικά με την αποτελεσματικότερη οργάνωση και οικονομικότερη εκτέλεση του ελέγχου, τη λεπτομέρεια και ειδικότερα

⁵⁵ Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, εκδόσεις ΟΠΑ

στον επιμερισμό ευθύνης και την επίβλεψη και ανασκόπηση του ελέγχου. Επιπλέον οι οδηγοί ελέγχου συνιστούν και αποδεικτικό ίχνος του ελέγχου (Γρηγοράκος, 1989).

4.3 Τα μέσα και οι κατηγορίες του ελέγχου

Οι κατηγορίες του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής⁵⁶:

1. **Ο αναδρομικός έλεγχος:** Η γενική μέθοδος που ακολουθείται στη διενέργεια ενός ελέγχου είναι αυτή που ονομάζεται στην ελληνική βιβλιογραφία κάθετος ή αναδρομικός έλεγχος.

Ο ελεγκτής ξεκινά με το προσαρμοσμένο ισοζύγιο των λογαριασμών ή και τον ισολογισμό του λογιστηρίου της ελεγχόμενης μονάδας και προσπαθεί να επαληθεύσει τα σχετικά μεγέθη που εμφανίζονται σε αυτόν ακολουθώντας την αντίστροφη πορεία από αυτή που ακολουθήθηκε για την εμφάνιση των μεγεθών αυτών στις λογιστικές καταστάσεις φθάνοντας μέχρι και τα αρχικά παραστατικά αλλά και ελέγχοντας μεταγενέστερες πράξεις που ασφαλέστερα μπορούν να επιβεβαιώσουν την πραγματοποίηση ή διαμόρφωση των μεγεθών αυτών καθώς και επικοινωνώντας με τρίτους εκτός της επιχείρησης για την αντικειμενικότερη τεκμηρίωση πράξεων και σχέσεων ειδικά όταν τα παραστατικά αυτών έχουν εκδοθεί από τον ελεγχόμενο και δεν αποτελούν έτσι ισχυρά τεκμήρια.

Σε κάποιο σημείο της αναδρομικής πορείας ο ελεγκτής θα πρέπει να αποφασίσει αν θα επιμείνει στην αναζήτηση στην πηγή τους όλων εκείνων των επιμέρους πράξεων ή θα επιλέξει το δειγματοληπτικό έλεγχο αυτών που είναι και ο πλέον σωστός τρόπος λόγω του απαγορευτικού κόστους του ελέγχου όλων των πράξεων.

2. **Ο οριζόντιος έλεγχος:** Ακολουθώντας αντίθετη από τη πορεία που περιγράφεται προηγουμένως και έχοντας υπό κανονικές συνθήκες αποφασίζει σε ένα αντιπροσωπευτικό του συνόλου των εγγράφων δείγμα για

⁵⁶ Παπαδάτου Θ., (2001), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, εκδόσεις Σάκκουλα

τεκμηριωμένο έλεγχο, ο ελεγκτής θα πρέπει να ξεκινήσει από το φάκελο των πρωτότυπων παραστατικών τα οποία αποτελούν και τα πλέον αντικειμενικά τεκμήρια αλλά και την πηγή των καταχωρημένων στοιχείων στο λογιστικό σύστημα του οποίου προϊόν είναι οι ελεγχόμενες λογιστικές καταστάσεις. Στο σημείο αυτό ο ελεγκτής θα πρέπει να κάνει το τελευταίο βήμα προς την αναζήτηση των πλέον αξιόπιστων τεκμηρίων επαλήθευσης των μεγεθών που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις πριν δηλαδή αυτός αρχίσει την κανονική πορεία που η κάθε μεμονωμένη πράξη ακολούθησε αρχικά μέσα στο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης ως αρχική εγγραφή στο ημερολόγιο και από εκεί διασπώμενη κατά λογαριασμό καταχωρήθηκε στους αντίστοιχους εμπλεκόμενους λογαριασμούς των γενικών και αναλυτικών καθολικών στη συνέχεια στα ισοζύγια και τέλος στις λογιστικές καταστάσεις κάνοντας έτσι αυτό που αποκαλείται στην ελεγκτική βιβλιογραφία οριζόντιος έλεγχος. Στα πλαίσια ενός τέτοιου ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώσει όχι μόνο την τέλεση πράγματι αυτών των πράξεων αλλά και τη μη ακύρωση τους αργότερα κάνοντας συγκεκριμένες ενέργειες που συνιστά η διεθνής ελεγκτική πρακτική

3. **Ο συστηματικός και ο μη συστηματικός έλεγχος:** Η ορολογία συστηματικός και μη συστηματικός έλεγχος στην ελεγκτική βιβλιογραφία αναφέρεται αντίστοιχα στην εφαρμογή πλήρους προγράμματος και γενικώς παραδεκτών μεθόδων και διαδικασιών ελέγχου ή στη χρήση έμμεσων μεθόδων διαπίστωσης προς επίτευξη των ιδίων πάντως στόχων με το συστηματικό έλεγχο⁵⁷.

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει βεβαίως ως κανονικές διαδικασίες τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου αλλά και άλλων ελεγκτικών εργασιών που μπορούν να εκτελεστούν ενδιάμεσα τη συνεχή επαφή με τη διοίκηση και το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Έτσι, ένας συστηματικός έλεγχος θα πρέπει να ακολουθήσει στο κυρίως έργο του τα παρακάτω στάδια:

1. Προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση

⁵⁷ Παπαδάτου Θ., (2001), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Αωνύμων Εταιριών, εκδόσεις Σάκκουλα

2. Σχεδιασμός προγραμματισμός και επάνδρωση του ελέγχου σύμφωνα με τα γενικώς παραδεκτά ελεγκτικά πρότυπα και πρακτική
3. Έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
4. Ενδιάμεσες εργασίες
5. Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων
6. Σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση

Ο μη συστηματικός έλεγχος καταφεύγει περισσότερο σε ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας σε αυτοσχεδιασμούς ελέγχου και σύντομες και συνοπτικές ελεγκτικές διαδικασίες με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις ή με το κλάδο στον οποίο η επιχείρηση ανήκει.

4.4 Η ανεξαρτησία του ελεγκτή

Το δεύτερο από τα γενικά πρότυπα της Ελεγκτικής ορίζει ότι ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη για να μπορέσει να κερδίσει την εμπιστοσύνη του κοινού και να αποκτήσει το απαραίτητο προσωπικό και επαγγελματικό κύρος. Κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας, ο ελεγκτής πρέπει να είναι έντιμος, ευθύς και ειλικρινής. Να είναι επίσης απαλλαγμένος από προκαταλήψεις, εύνοιες και από οτιδήποτε θα μπορούσε να θεωρηθεί ασυμβίβαστο προς την ακεραιότητα του χαρακτήρα του και το επάγγελμά του⁵⁸.

Το Π.Δ. 226 ορίζει ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον ελεγχόμενο. Επίσης, οι εταιρίες και οι κοινοπραξίες ελεγκτών πρέπει να έχουν οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από οποιοδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων.

⁵⁸Φλιτούρης Α., (2007), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Σταμούλη

Επομένως την επιζητούμενη ανεξαρτησία του ελεγκτή εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό οι διαδικασίες:

- α) της επιλογής του ορκωτού ελεγκτή από την επιχείρηση,
- β) της ανάθεσης του ελέγχου των οικονομικών της καταστάσεων
- γ) του καθορισμού της αμοιβής του ορκωτού ελεγκτή.

4.5 Ευθύνη του ελεγκτή

Ο ορκωτός ελεγκτής έχει καταρχάς αστική ευθύνη απέναντι στην επιχείρηση που ελέγχει αλλά και των τρίτων, ποινική και πειθαρχική ευθύνη. Τα αίτια και οι συνέπειες κάθε κατηγορίας ευθύνης εξετάζονται συνοπτικά στις παραγράφους που ακολουθούν⁵⁹.

4.5.1 Η αστική ευθύνη

Ο νόμος 2190 καθορίζει επακριβώς τα ζητήματα που αφορούν την ευθύνη των ελεγκτών αποκλειστικά και μόνο έναντι της ελεγχόμενης εταιρείας. Γίνεται όμως δεκτό ότι με τη ρύθμιση αυτή δεν αποκλείει την ευθύνη τους και έναντι των τρίτων. Ειδικότερα, η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, έστω και αν διενήργησαν τον έλεγχο δύο ή περισσότεροι ελεγκτές. Όπως ρητά ορίζει το προηγούμενο άρθρο του νόμου 2190, καταλογίζεται ευθύνη στον ελεγκτή μόνον όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημιά.

Πρέπει επίσης να τονιστεί πως η ευθύνη του ελεγκτή είναι δικαιοπρακτική γιατί προέρχεται από τη σχέση σύμβασης που αναπτύσσει με την υπό έλεγχο την επιχείρηση. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής έχει αναλάβει συμβατικά την υποχρέωση έναντι της επιχείρησης να διεξάγει με επιμέλεια τον έλεγχο των βιβλίων της. Η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής συνιστά παράβαση της σύμβασης.

⁵⁹Φυτράκης Ε., (2009), Τα ελεγκτικά σώματα της διοίκησης: θεωρία, νομοθεσία, νομολογία, εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης

Είναι πρακτικώς αδύνατο να προσδιοριστεί αντικειμενικά η επιμέλεια με την οποία ο ελεγκτής ασκεί τα καθήκοντά του. Και αυτό γιατί οι ιδιαιτερότητες κάθε ελεγχόμενης μονάδας, οι ιδιομορφίες του αντικειμένου της ελεγκτικής εργασίας, οι παρατηρούμενες διαφοροποιήσεις στο επίπεδο των επαγγελματικών ικανοτήτων του ορκωτού ελεγκτή και των συνεργατών του καθώς και άλλοι παράγοντες παρεμποδίζουν την υιοθέτηση και εφαρμογή ενός ενιαίου κριτηρίου αντικειμενικής μέτρησης της επαγγελματικής του επιμέλειας.

Γενικά, γίνεται δεκτό ότι ο κοινός ή ο ορκωτός ελεγκτής ασκεί με εύλογη επιμέλεια τα καθήκοντά του, εάν⁶⁰:

- Δείχνει την ίδια επιδεξιότητα και την συνέπεια που θα έδειχνε οποιοσδήποτε άλλος ορκωτός ελεγκτής κατά την άσκηση αυτού του ελέγχου
- Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών
- Διερευνά αναλυτικά και με υπευθυνότητα τα αποδεικτικά στοιχεία που κατέχει και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αξιοπιστία και την ισχύ αυτών
- Αναλαμβάνει την άσκηση του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων με ευθύτητα και καλή πίστη
- Δεν αποδέχεται να αναλάβει τον έλεγχο μιας εταιρείας γιατί κρίνει ότι τα προσόντα του και η εμπειρία του δεν επαρκούν για αυτό το έργο
- Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια.

Ο ελεγκτής ευθύνεται επίσης για κάθε πταίσμα, δηλαδή για δόλο και βαριά ή ελαφρά αμέλεια. Έτσι, εάν δεν κατέβαλε την αναμενόμενη επιμέλεια και δεν μπόρεσε να ανακαλύψει ορισμένες λογιστικές ατασθαλίες ή παρανομίες π.χ. απόκρυψη διανομής μερίσματος από μη πραγματοποιημένα κέρδη, υπεξαίρεση ποσών από την επιχείρηση κ.ά., τότε ευθύνεται έναντι της επιχείρησης.

Τελικά, ο ελεγκτής φέρει την ευθύνη να αποζημιώσει την επιχείρηση για κάθε ζημιά που της προκάλεσε με την παράνομη και υπαίτια συμπεριφορά του. Για παράδειγμα,

⁶⁰Σιώτης Δ., Ζωϊτσάς (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, εκδόσεις Σοφία Α.Ε

η μη αποκάλυψη ή η μη έγκαιρη αποκάλυψη λογιστικής ή διαχειριστικής ατασθαλίας ή παρανομίας γίνεται αιτία ζημιάς, γιατί επέτρεψε την παραγραφή κάποιας απαίτησης ή προκάλεσε κυρώσεις που θα μπορούσε να αποφύγει η επιχείρηση εάν είχε αποκαλυφθεί εγκαίρως η ατασθαλία.

Η ευθύνη των ελεγκτών δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί ή να τροποποιηθεί. Δεν έχουν επομένως καμία ισχύ οι όροι του καταστατικού μιας εταιρίας ή της σύμβασης για ανάθεση του ελεγκτικού έργου που αποσκοπούν στον περιορισμό της ευθύνης του ελεγκτή.

Αυτή η απαγόρευση ισχύει για το χρόνο πριν από τη διενέργεια του ελέγχου και όχι μετά την ολοκλήρωσή του, οπότε είναι δυνατό να ζημιώσει η επιχείρηση και επομένως, να αξιώσει αποζημίωση. Μετά το πέρας της ζημιάς και τη δημιουργία της απαίτησης, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να παραιτηθεί από την αξίωσή της κατά των ελεγκτών ή ακόμα μπορεί και να συμβιβαστεί με αυτούς. Κάθε αξίωση κατά του ελεγκτή υπόκειται σε διετή παραγραφή⁶¹.

Ο ελεγκτής ευθύνεται και έναντι των τρίτων των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με την παράβαση: α) των ελεγκτικών του καθηκόντων και ιδίως του καθήκοντος της εχεμύθειας και β) των παρεπόμενων υποχρεώσεών του. Για παράδειγμα, αξίωση για αποζημίωση από τον ελεγκτή μπορεί να έχουν οι επενδυτές που είχαν προβεί σε επιζήμιες επενδύσεις, γιατί βασίστηκαν σε ψευδή έκθεση του ελεγκτή ή οι μέτοχοι και οι ομολογιούχοι οι οποίοι ζημίωσαν από την παράβαση του καθήκοντος του ελεγκτή για απόλυτη εχεμύθεια. .

Τέλος, επειδή δεν υπάρχει σχέση σύμβασης ανάμεσα στον ελεγκτή και τους τρίτους, η ευθύνη του αξιολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις για τις δικαιοπραξίες. Έτσι, ο ελεγκτής ευθύνεται για αποζημίωση των τρίτων, των οποίων έβλαψε τα συμφέροντα με πράξεις ή παραλείψεις του, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 914 και 919 του Αστικού Κώδικα.

⁶¹Σιώτης Δ., Ζωϊτσάς (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, εκδόσεις Σοφία Α.Ε

4.5.2 Η ποινική ευθύνη

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

Ο ελεγκτής έχει την απόλυτη υποχρέωση να δείχνει εχεμύθεια σχετικά με όσα παρατηρεί κατά την εκτέλεση του ελέγχου. Πολλές από τις πληροφορίες που συλλέγει είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση της επιχείρησης και τυχόν κοινοποίησή τους θα είχε σοβαρές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητά της. Η ευθύνη του ελεγκτή για εχεμύθεια δεν αφορά σε πληροφορίες που δημοσιεύονται ή κοινοποιούνται με διάφορους τρόπους σε τρίτους π.χ. Υπουργείο Εμπορίου, Εφορία, Χρηματιστήριο, Νομαρχία, Τράπεζα της Ελλάδος, το Σ.Ο.Ε. κ.ά. και εφόσον η κοινοποίηση αυτή επιβάλλεται από το νόμο⁶².

Τελικά, ο ελεγκτής φέρει ποινική ευθύνη όταν δεν δηλώσει κώλυμα διορισμού του, δηλαδή όταν αποσιωπήσει λόγο εξαίρεσής του π.χ. είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή υπάλληλος της υπό έλεγχο επιχείρησης (ΣΟΕΛ).

4.5.3 Η πειθαρχική ευθύνη

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

α. Ασκεί πλημμελώς τα καθήκοντά του

β. Δείχνει ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου

γ. Κάνει παραβίαση νόμου, κανονιστικής διάταξης ή και των κανόνων δεοντολογίας

⁶² Καλαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Businessplus

που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις του⁶³.

Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στο πειθαρχικό συμβούλιο του ΣΟΕ. Οι ποινές που μπορεί να επιβάλει το τελευταίο όταν διαπιστώσει την ενοχή του είναι οι εξής (ΣΟΕΛ):

- Οριστική παύση
- Προσωρινή παύση έως 6 μήνες
- Πρόστιμο
- Επίπληξη

4.6 Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων και η ευθύνη του ελεγκτή

Το προσάρτημα είναι μια συμπληρωματική κατάσταση στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μιας Α.Ε σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Με το προσάρτημα δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να ορίζουν την ακριβή οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα, τα κέρδη δηλαδή ή τις ζημιές που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις.

Στο προσάρτημα θα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι παρακάτω πληροφορίες⁶⁴:

- Κάθε στοιχείο θα πρέπει να αναλύεται και να εμφανίζεται όπου αρμόζει ανάλογα με τη φύση του
- Να καταγράφονται από μόνα τους τα ποσά που πληρώνει η θυγατρική στη μητρική επιχείρηση, στις άλλες θυγατρικές αλλά και συγγενείς επιχειρήσεις αλλά τέλος και σε τρίτους

⁶³Καλαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Businessplus

⁶⁴Πρωτοψάλτης Ν., (2002), Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Παπαζήση

- Να γνωστοποιούνται με τη σειρά: η έδρα, η φύση των εργασιών, ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος για τη χρήση και γενικά κάθε πληροφορία που δεν παρουσιάζεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις
- Για τις αγορές ή τις πωλήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρήσεων αναγράφονται στο προσάρτημα τα εξής:
 - α. Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της πώλησης
 - β. Τι μέρος του ανταλλάγματος αυτού καλύπτεται από τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα
 - γ. Επακριβώς τι ποσά από μετρητά ταμείου αλλά και από καταθέσεις σε λογαριασμούς τραπεζών (ταμειυτηρίου, προθεσμίας, όψεως) είχε η θυγατρική ή η επιχείρηση που αποκτήθηκε η πουλήθηκε
 - δ. Τα ποσά από περιουσιακά στοιχεία και από υποχρεώσεις που είχε η θυγατρική ή η επιχειρηματική μονάδα που αποκτήθηκε ή που διατέθηκε συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία
- Να γνωστοποιείται η σύνθεση από τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα και να παρουσιάζεται η συμφωνία που έχουν τα ποσά από την κατάσταση των ταμειακών ροών με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού
- Να γνωστοποιούνται μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης τα ποσά από τα πιο σημαντικά υπόλοιπα που παρουσιάζουν τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα τα οποία και έχει η επιχείρηση τα οποία δεν είναι διαθέσιμα άμεσα προς χρήση και δεν χρησιμοποιούνται είτε από την εταιρεία είτε από τον όμιλο εταιριών

Ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή είναι να ελέγξει την ορθότητα του προσαρτήματος και των όσων αναγράφονται σε αυτό. Η σωστή κατάρτιση από πλευράς επιχείρησης του προσαρτήματος ολοκληρώνει τη καταγραφή των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης και συμβάλλει στην αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων αυτής για την ορθή ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων μερών (επενδυτές, πελάτες, μέτοχοι, κράτος κτλ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ BENEISH M SCORE ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2013 – 2017.

5.1. Πλαστικά Κρήτης Α.Ε

Η εταιρία “ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ - ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ & ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ” ιδρύθηκε το 1970 με τη μορφή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης. Το 1974 μετατράπηκε σε ανώνυμη εταιρία σύμφωνα με την αριθμ. 1663/31-7-1974 εγκριτική απόφαση του Νομάρχη Ηρακλείου που δημοσιεύθηκε στο Ε.Μ. 3926/74 Φ.Ε.Κ.

Έδρα της εταιρίας είναι το Ηράκλειο και τα Κεντρικά της Γραφεία είναι εγκατεστημένα στο ιδιόκτητο ακίνητό της στην Βιομηχανική Περιοχή Ηρακλείου. Η εταιρία είναι εγγεγραμμένη στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών με αριθμ. Μ.Α.Ε. 11326/06/Β/86/21.

Η διάρκεια της εταιρίας είναι πενήνταετής από την δημοσίευση του Καταστατικού της, ήτοι μέχρι το έτος 2024.

Οι οικονομικές καταστάσεις της Πλαστικά Κρήτης Α.Β.Ε.Ε. και του Ομίλου από τη χρήση του 2005 και μετά έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα σε ισχύ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και Διερμηνείες, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζοντας το Δ.Π.Χ.Π. 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», με ημερομηνία μετάβασης την 1/1/2004 (ή ισοδύναμα την 31/12/2003). Οι οικονομικές καταστάσεις της Πλαστικά Κρήτης Α.Β.Ε.Ε, έχουν συνταχθεί με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα μέχρι και την 31.12.2004. Τα συγκριτικά στοιχεία του 2004 της Μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της επαναδιατυπώθηκαν σύμφωνα με τις υιοθετηθείσες για τα Δ.Π.Χ.Π. λογιστικές αρχές και λογιστικές εκτιμήσεις.

Παρακάτω παρουσιάζονται πληροφορίες για τη μετάβαση της εταιρείας από τα ΕΛΠ στα ΔΠΧΑ.

1. Συμφωνία του Ισολογισμού της 1ης Ιανουαρίου 2004 μεταξύ Ε.Α.Π. και Δ.Π.Χ.Π.

Ποσά σε ευρώ	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.
	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Ενσώματα πάγια	39.452.126,77	8.367.394,23	47.819.521,00	30.275.346,96	6.884.760,69	37.160.107,65
Επενδύσεις σε ακίνητα	0,00	25.857,62	25.857,62	0,00	25.857,62	25.857,62
Αύλα περιουσιακά στοιχεία	0,00	404.495,66	404.495,66	0,00	158.976,00	158.976,00
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	68.200,36	-20.025,36	48.175,00	10.077.509,23	0,00	10.077.509,23
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	0,00	1.181.262,10	1.181.262,10	0,00	834.053,65	834.053,65
Λοιπές απαιτήσεις	1.132.484,29	-54.495,77	1.077.988,52	443.657,99	-311.417,56	132.240,43
	40.652.811,42	9.904.488,48	50.557.299,90	40.796.514,18	7.592.230,40	48.388.744,58
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Αποθέματα	12.660.311,81	1.009.751,04	13.670.062,85	9.103.405,14	890.947,41	9.994.352,55
Πελάτες	29.124.209,40	403.460,79	29.527.670,19	32.157.898,00	-535.397,35	31.622.500,65
Λοιπές απαιτήσεις	3.461.579,61	-1.411.953,91	2.049.625,70	2.137.666,90	-873.298,24	1.264.368,66
Διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις	0,00	580.865,17	580.865,17	0,00	580.865,17	580.865,17
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	200.021,89	-62.356,03	137.665,86	104.905,23	32.760,63	137.665,86
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	3.608.022,23	-539.465,86	3.068.556,37	869.754,43	-580.865,17	288.889,26
	49.054.144,94	-19.698,80	49.034.446,14	44.373.629,70	-484.987,55	43.888.642,15
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	89.706.956,36	9.884.789,68	99.591.746,04	85.170.143,88	7.107.242,85	92.277.386,73

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.
	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004	1.1.2004
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ						
Μετοχικό Κεφάλαιο	7.187.040,00	0,00	7.187.040,00	7.187.040,00	0,00	7.187.040,00
Υπέρ το άρτιο	10.594.277,33	0,00	10.594.277,33	10.594.277,33	0,00	10.594.277,33
Αποθεματικά εύλογης αξίας	0,00	9.556.099,49	9.556.099,49	0,00	9.240.149,27	9.240.149,27
Λοπά αποθεματικά	30.527.627,68	-4.410.744,90	26.116.882,78	31.776.100,06	-4.672.429,83	27.103.670,23
Αποτελέσματα εις νέον	-134.080,50	-1.092.965,40	-1.227.045,90	1.075.892,62	-1.513.580,18	-437.687,56
	48.174.864,51	4.052.389,19	52.227.253,70	50.633.310,01	3.054.139,26	53.687.449,27
Δικαιώματα μειοψηφίας	2.679.359,96	99.897,27	2.779.257,23	-	-	-
Σύνολο καθαρής θέσης	50.854.224,47	4.152.286,46	55.006.510,93	50.633.310,01	3.054.139,26	53.687.449,27
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ						
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Δάνεια	4.822.219,15	968.847,70	5.791.066,85	4.822.219,15	0,00	4.822.219,15
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	0,00	2.944.206,15	2.944.206,15	0,00	2.743.582,96	2.743.582,96
Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους	77.494,69	761.089,74	838.584,43	42.503,38	772.172,22	814.675,60
Λοιπές προβλέψεις	12.165,56	-6.726,95	5.438,61	1.059,00	-1.059,00	0,00
Επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων	0,00	538.407,41	538.407,41	0,00	538.407,41	538.407,41
	4.911.879,40	5.205.824,05	10.117.703,45	4.865.781,53	4.053.103,59	8.918.885,12
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Προμηθευτές	9.382.903,20	472.358,33	9.855.261,53	8.573.687,31	0,00	8.573.687,31
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	20.581.765,78	69.818,46	20.651.584,24	17.500.348,18	0,00	17.500.348,18
Τρέχον φόρος εισοδήματος	0,00	759.513,43	759.513,43	0,00	461.692,51	461.692,51
Λοιπές υποχρεώσεις	3.976.183,51	-775.011,05	3.201.172,46	3.597.016,85	-461.692,51	3.135.324,34
	33.940.852,49	526.679,17	34.467.531,66	29.671.052,34	0,00	29.671.052,34
Σύνολο υποχρεώσεων	38.852.731,89	5.732.503,22	44.585.235,11	34.536.833,87	4.053.103,59	38.589.937,46
Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων	89.706.956,36	9.884.789,68	99.591.746,04	85.170.143,88	7.107.242,85	92.277.386,73

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

<i>2. Συμφωνία του Ισολογισμού της 31ης Δεκεμβρίου 2004 μεταξύ Ε.Α.Π. και Δ.Π.Χ.Π.</i>						
Ποσά σε ευρώ	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.	Βάσει Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Βάσει Δ.Π.Χ.Π.
	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Ενσώματα πάγια	38.811.324,05	7.316.113,42	46.127.437,47	29.716.422,20	6.215.123,88	35.931.546,08
Επενδύσεις σε ακίνητα	0,00	25.371,38	25.371,38	0,00	25.371,38	25.371,38
Αύλα περιουσιακά στοιχεία	0,00	196.153,37	196.153,37	0,00	126.732,00	126.732,00
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	26.200,36	21.974,64	48.175,00	10.080.509,23	57.338,00	10.137.847,23
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος	0,00	1.386.207,26	1.386.207,26	0,00	827.235,83	827.235,83
Λοιπές απαιτήσεις	396.011,89	656.082,33	1.052.094,22	343.480,12	-211.239,69	132.240,43
	<u>39.233.536,30</u>	<u>9.601.902,40</u>	<u>48.835.438,70</u>	<u>40.140.411,55</u>	<u>7.040.561,40</u>	<u>47.180.972,95</u>
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία						
Αποθέματα	16.628.726,22	-97.450,97	16.531.275,25	11.674.105,37	-83.355,59	11.590.749,78
Πελάτες	30.162.120,97	665.905,30	30.828.026,27	32.489.312,20	-535.397,35	31.953.914,85
Λοιπές απαιτήσεις Διακρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις	2.761.734,19	-83.928,18	2.677.806,01	1.168.103,43	702.919,88	1.871.023,31
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	0,00	3.412.615,30	3.412.615,30	0,00	3.412.615,30	3.412.615,30
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	200.021,89	32.760,63	232.782,52	104.905,23	32.760,63	137.665,86
	<u>5.472.924,75</u>	<u>-3.351.912,38</u>	<u>2.121.012,17</u>	<u>3.572.855,32</u>	<u>-3.412.615,30</u>	<u>160.240,02</u>
	<u>55.225.528,02</u>	<u>577.989,50</u>	<u>55.803.517,52</u>	<u>49.009.281,55</u>	<u>116.927,57</u>	<u>49.126.209,12</u>
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	<u>94.459.064,32</u>	<u>10.179.891,90</u>	<u>104.638.956,22</u>	<u>89.149.693,10</u>	<u>7.157.488,97</u>	<u>96.307.182,07</u>

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

<i>Ποσά σε ευρώ</i>						
	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης	Δ.Π.Χ.Π.	Βάσει Ε.Α.Π.	Επίδραση μετάβασης	Βάσει Δ.Π.Χ.Π.
	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004	31.12.2004
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ						
Μετοχικό Κεφάλαιο	8.761.344,00	0,00	8.761.344,00	8.761.344,00	0,00	8.761.344,00
Υπέρ το άρτιο	10.594.277,33	0,00	10.594.277,33	10.594.277,33	0,00	10.594.277,33
Αποθεματικά εύλογης αξίας	0,00	10.331.836,94	10.331.836,94	0,00	9.939.955,20	9.939.955,20
Λοιπά αποθεματικά	34.686.854,33	-10.130.278,10	24.556.576,23	35.334.956,45	-9.805.590,22	25.529.366,23
Αποτελέσματα εις νέον	-103.152,49	5.649.248,61	5.546.096,12	1.161.183,30	4.603.055,40	5.764.238,70
	<u>53.939.323,17</u>	<u>5.850.807,45</u>	<u>59.790.130,62</u>	<u>55.851.761,08</u>	<u>4.737.420,38</u>	<u>60.589.181,46</u>
Δικαιώματα μειοψηφίας	2.332.707,77	186.619,85	2.519.327,62	0,00	0,00	0,00
Σύνολο καθαρής θέσης	<u>56.272.030,95</u>	<u>6.037.427,29</u>	<u>62.309.458,24</u>	<u>55.851.761,08</u>	<u>4.737.420,38</u>	<u>60.589.181,46</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ						
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Δάνεια	3.444.441,37	908.031,26	4.352.472,63	3.444.441,37	0,00	3.444.441,37
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους		2.702.709,84	2.702.709,84	0,00	2.483.874,41	2.483.874,41
Λοιπές προβλέψεις	47.370,20	924.172,68	971.542,88	42.503,38	899.228,41	941.731,79
Επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων	14.136,20	-14.136,20	0,00	2.192,40	-2.192,40	0,00
	<u>3.505.947,77</u>	<u>5.011.895,75</u>	<u>8.517.843,52</u>	<u>3.489.137,15</u>	<u>3.872.028,59</u>	<u>7.361.165,74</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις						
Προμηθευτές	11.139.753,52	180.243,03	11.319.996,55	9.759.041,33	0,00	9.759.041,33
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	19.255.193,49	-0,25	19.255.193,24	15.967.263,01	0,00	15.967.263,01
Τρέχον φόρος εισοδήματος		1.371.743,82	1.371.743,82	0,00	949.131,14	949.131,14
Λοιπές υποχρεώσεις	4.286.138,59	-2.421.417,74	1.864.720,85	4.082.490,53	-2.401.091,14	1.681.399,39
	<u>34.681.085,60</u>	<u>-869.431,14</u>	<u>33.811.654,46</u>	<u>29.808.794,87</u>	<u>-1.451.960,00</u>	<u>28.356.834,87</u>
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>38.187.033,37</u>	<u>4.142.464,61</u>	<u>42.329.497,98</u>	<u>33.297.932,02</u>	<u>2.420.068,59</u>	<u>35.718.000,61</u>
Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων	<u>94.459.064,32</u>	<u>10.179.891,90</u>	<u>104.638.956,22</u>	<u>89.149.693,10</u>	<u>7.157.488,97</u>	<u>96.307.182,07</u>

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

3. Συμφωνία της Κατάστασης Αποτελεσμάτων της χρήσης που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2004 μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π.						
Ποσά σε ευρώ	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ		
	Ε.Λ.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.	Ε.Λ.Π.	Επίδραση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π.
	01.01 - 31.12.2004	01.01 - 31.12.2004	01.01 - 31.12.2004	01.01 - 31.12.2004	01.01 - 31.12.2004	01.01 - 31.12.2004
Κύκλος Εργασιών (Παλήσιες)	79.137.093,77	180.754,97	79.317.848,74	64.026.301,53	0,00	64.026.301,53
Κόστος πωλήσεων	-62.199.384,12	2.730.187,13	-59.469.196,99	-51.561.683,44	2.878.816,37	-48.682.867,07
Μικτά Κέρδη	16.937.709,65	2.910.942,10	19.848.651,75	12.464.618,09	2.878.816,37	15.343.434,46
Άλλα έσοδα	2.702.099,52	-489.309,83	2.212.789,69	1.067.948,56	-418.615,56	649.333,00
Εξόδα διαθέσεως	-6.674.240,42	31.196,11	-6.643.044,31	-5.335.684,74	-39.867,92	-5.375.552,66
Εξόδα διοικήσεως	-3.629.556,70	-167.380,66	-3.796.937,36	-1.846.375,51	67.782,09	-1.778.593,42
Άλλα έξοδα	-2.650.131,59	121.457,89	-2.528.673,70	-737.876,81	7.480,13	-730.396,68
Χρηματοοικονομικό κόστος (καθαρό)	-814.205,01	-12.871,32	-827.076,33	-752.769,71	0,00	-752.769,71
Αποτελέσματα από συγγενείς επιχειρήσεις	17.133,76	93.059,03	110.192,79	175.558,79	57.338,00	232.896,79
Καθαρά Κέρδη προ φόρων	5.888.809,21	2.487.093,32	8.375.902,53	5.035.418,67	2.552.933,11	7.588.351,78
Φόροι μη ενσωματωμένοι	-87.039,31	87.039,31	0,00	-87.039,31	87.039,31	0,00
Φόρος εισοδήματος	-1.308.283,62	-748.089,00	-2.056.372,62	-949.131,14	-923.990,31	-1.873.121,45
Καθαρά Κέρδη περιόδου	4.493.486,28	1.826.043,63	6.319.529,91	3.999.248,22	1.715.982,11	5.715.230,33
Τα Καθαρά Κέρδη της περιόδου Κατανέμονται σε						
Μετόχους της μητρικής εταιρίας	4.672.796,14	1.783.627,04	6.456.423,18	3.999.248,22	1.715.982,11	5.715.230,33
Δικαιώματα μειονησίας	-179.309,86	42.416,59	-136.893,27	-	-	-
	4.493.486,28	1.826.043,63	6.319.529,91	3.999.248,22	1.715.982,11	5.715.230,33

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

4. Συμφωνία Κερδών περιόδου 1/1 - 31/12/2004 μετά από φόρους			ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΟΣ	Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ
<i>Ποσά σε ευρώ</i>				
Κέρδη μετά από φόρους σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004			4.493.486,28	3.999.248,22
Αναπροσαρμογή αποσβέσεων παγίων, σύμφωνα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους			3.074.240,91	3.030.372,30
Αναπροσαρμογή αποτελέσματος από πώληση ενσώματων παγίων, σύμφωνα με την εύλογη αξία			-219.425,60	-219.425,60
Επίδραση διαγραφής εξόδων πολυετούς απόσβεσης			97.933,87	97.933,87
Επίδραση από αναμόρφωση εσόδων από αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων σύμφωνα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής			-200.323,36	-200.323,36
Πρόβλεψη για παροχές στους εργαζόμενους			-129.732,48	-127.056,19
Αναγνώριση στα αποτελέσματα της περιόδου αρνητικής υπεραξίας από απόκτηση θυγατρικής			57.338,00	57.338,00
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων			-6.333,22	0,00
Αναγνώριση εξόδων και χρονική ανακατάταξη εξόδων			-169.795,89	0,00
Αποτελέσματα χρήσεως νεοενσωματωθείσας θυγατρικής εταιρίας			69.097,00	0,00
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές περιόδου			1.133,40	1.133,40
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος			-748.089,00	-923.990,31
			1.826.043,63	1.715.982,11
Κέρδη μετά από φόρους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004			6.319.529,91	5.715.230,33

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

5. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1/2004 και 31/12/2004 ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ				
<u>Ποσά σε ευρώ</u>	31/12/2004		1/1/2004	
	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ
Τόια Κεφάλαια όπως είχαν προγενέστερα απεικονιστεί, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π	56.272.030,96	55.851.761,08	50.854.224,47	50.633.310,01
<u>Προσαρμογές της Καθαρής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.</u>				
Μεταβολή από την αποτίμηση ενσωμάτων παγίων στην εύλογη αξία τους	4.377.186,07	3.819.052,50	7.410.402,97	6.957.253,54
Μεταβολή από την αποτίμηση ασωμάτων παγίων στην εύλογη αξία τους	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
Μεταβολή από την αλλαγή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων	3.074.240,91	3.030.372,30	0,00	0,00
Ανακατάταξη επιχορηγήσεων παγίων	-519.837,17	-519.837,17	-567.126,41	-567.126,41
Καταλογισμός κερδών από συναλλαγματικές διαφορές	20.712,17	2.192,40	1.059,00	1.059,00
Επίδραση πληθωριστικής αναπροσαρμογής	294.486,04	0,00	343.306,32	0,00
Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης	-204.507,73	-204.507,73	-302.441,60	-302.441,60
Μεταβολές από ενσωμάτωση θυγατρικής εταιρίας	86.246,24	0,00	86.246,24	0,00
Αναγνώριση στα αποτελέσματα διαφορών από την απόκτηση θυγατρικής	57.338,00	57.338,00	0,00	0,00
Μεταβολή από απομείωση περιουσιακών στοιχείων	-541.730,57	-535.397,35	-535.397,35	-535.397,35
Μεταβολή στην πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού στον τερματισμό εργασίας	-901.904,70	-899.228,41	-772.172,22	-772.172,22
Καταλογισμός αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος	-1.430.494,89	-1.656.638,58	-1.675.564,34	-1.909.529,31
Λοιπές προσαρμογές	123.732,90	42.114,41	13.973,85	32.493,61
Μετάθεση διανομής κερδών στο χρόνο έγκρισης	1.451.960,00	1.451.960,00	0,00	0,00
Σύνολο προσαρμογών	6.037.427,27	4.737.420,37	4.152.286,46	3.054.139,26
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π	62.309.458,23	60.589.181,45	55.006.510,93	53.687.449,27

Πηγή: Ετήσιο Δελτίο 2005 Πλαστικά Κρήτης

5.2 Ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε ΜΕ BENEISH M SCORE (2013 – 2017)

5.2.1 Ανάλυση των ετών 2013 και 2014

Το μοντέλο Beneish είναι ένα στατιστικό μοντέλο που χρησιμοποιεί τους οικονομικούς δείκτες που υπολογίζονται με τα λογιστικά στοιχεία μιας συγκεκριμένης εταιρείας προκειμένου να ελέγξει εάν είναι πιθανό (με μεγάλη πιθανότητα) ότι τα αναφερόμενα κέρδη της εταιρείας έχουν χειραγωγηθεί.

Το Beneish M-Score είναι ένα πιθανοτικό μοντέλο, οπότε δεν μπορεί να ανιχνεύσει εταιρείες που χειραγωγούν τα κέρδη τους με ακρίβεια 100%.

Επίσης αξίζει να τονιστεί ότι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εξαιρούνται από το κανόνα του Beneish κατά τον υπολογισμό του M-Score. Αυτό σημαίνει ότι το M-

Score για ανίχνευση απάτης δεν μπορεί να εφαρμοστεί μεταξύ των χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων.

Από την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας για τα έτη 2013 και 2014 και χρησιμοποιώντας την εξής σχέση $M = -4.84 + 0.92 DSRI + 0.528 GMI + 0.404 AQI + 0.892 SGI + 0.115 DEPI - 0.172 SGAI + 4.679 TATA - 0.327 LVGI$

προκύπτουν τα εξής:

Parameters Are Linked			
Year	2013	2014	
Πωλήσεις	Net Sales	119.968,00	115.569,00
Κόστος Πωληθέντων	Cost of Goods	94.994,00	91.928,00
Απαιτήσεις	Net Receivables	37.408,00	36.004,00
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	Current Assets	18.055,00	19.707,00
Πάγιο Ενεργητικό	Property, Plant and Equipment	67.883,00	75.479,00
Αποσβέσεις παγίων (δαπάνη)	Depreciation	3.670,00	4.001,00
Συνολικό ενεργητικό	Total Assets	146.057,00	153.799,00
Λειτουργικά έξοδα	SGA Expense	2.150,00	5.102,00
Αποτελέσματα χρήσης (προ φόρων)	Net Income	2.211,00	16.098,00
Λειτουργική ταμειακή ροή	Cash Flow from Operations	11.598,00	13.641,00
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Current Liabilities	17.437,00	18.589,00
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	Long-term Debt	5.336,00	5.150,00

Derived Variables		
Other L/T Assets [TA-(CA+PPE)]	60.119,00	58613
DSRI	1,001	
GMI	0,983	
AQI	1,080	
SGI	1,038	
DEPI	0,981	
SGAI	0,406	
TATA	-0,064	
LVGI	1,010	

M-score		
5 variable model	-2,861189207	No manipulation
8 variable model	-2,626027019	No manipulation

Επομένως προκύπτει ότι για τα έτη 2013 και 2014 τα κέρδη της εταιρείας ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ δεν έχουν χειραγωγηθεί.

5.2.2 Ανάλυση των ετών 2014 και 2015

Parameters Are Linked		
Year	2014	2015
Πωλήσεις	115.569,00	128.690,00
Κόστος Πωληθέντων	91.928,00	100.583,00
Απαιτήσεις	36.004,00	41.188,00
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	19.707,00	22.407,00
Πάγιο Ενεργητικό	75.479,00	79.031,00
Αποσβέσεις παγίων (δαπάνη)	4.001,00	3.317,00
Συνολικό ενεργητικό	153.799,00	168.075,00
Λειτουργικά έξοδα	5.102,00	5.975,00
Αποτελέσματα χρήσης (προ φόρων)	16.098,00	2.017,00
Λειτουργική ταμειακή ροή	13.641,00	17.116,00
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	18.589,00	12.632,00
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	5.150,00	14.765,00

Derived Variables		
Other L/T Assets [TA-(CA+PPE)]	58.613,00	66637
DSRI	0,973	
GMI	1,068	
AQI	0,961	
SGI	0,898	
DEPI	0,800	
SGAI	0,951	
TATA	0,016	
LVGI	0,947	

M-score		
5 variable model	-2,997054564	<i>No manipulation</i>
8 variable model	-2,497772305	<i>No manipulation</i>

Επομένως προκύπτει ότι για τα έτη 2014 και 2015 τα κέρδη της εταιρείας ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ δεν έχουν χειραγωγηθεί.

5.2.3 Ανάλυση των ετών 2015 και 2016

Parameters Are Linked		
Year	2015	2016
Πωλήσεις	128.690,00	140.059,00
Κόστος Πωληθέντων	100.583,00	106.400,00
Απαιτήσεις	41.188,00	41.880,00
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	22.407,00	29.486,00
Πάγιο Ενεργητικό	79.031,00	90.335,00
Αποσβέσεις παγίων (δαπάνη)	3.317,00	3.681,00
Συνολικό ενεργητικό	168.075,00	188.342,00
Λειτουργικά έξοδα	5.975,00	5.513,00
Αποτελέσματα χρήσης (προ φόρων)	19.150,00	23.075,00
Λειτουργική ταμειακή ροή	17.116,00	23.297,00
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	12.632,00	23.598,00
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	14.765,00	13.189,00

Derived Variables		
Other L/T Assets [TA-(CA+PPE)]	66.637,00	68521
DSRI	1,070	
GMI	1,100	
AQI	1,090	
SGI	0,919	
DEPI	0,972	
SGAI	1,180	
TATA	0,012	
LVGI	0,835	

M-score		
5 variable model	-2,778160291	<i>No manipulation</i>
8 variable model	-2,321810331	<i>No manipulation</i>

Επομένως προκύπτει ότι για τα έτη 2015 και 2016 τα κέρδη της εταιρείας ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ δεν έχουν χειραγωγηθεί.

5.2.4 Ανάλυση των ετών 2016 και 2017

Parameters Are Linked		
Year	2016	2017
Πωλήσεις	140.059,00	142.651,00
Κόστος Πωληθέντων	106.400,00	107.681,00
Απαιτήσεις	41.880,00	38.117,00
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	29.486,00	43.194,00
Πάγιο Ενεργητικό	90.335,00	85.309,00
Αποσβέσεις παγίων (δαπάνη)	3.681,00	3.897,00
Συνολικό ενεργητικό	188.342,00	192.651,00
Λειτουργικά έξοδα	5.513,00	8.990,00
Αποτελέσματα χρήσης (προ φόρων)	23.075,00	26.543,00
Λειτουργική ταμειακή ροή	23.297,00	26.228,00
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	23.598,00	22.909,00
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	13.189,00	7.204,00

Derived Variables		
Other L/T Assets [TA-(CA+PPE)]	68.521,00	64148
DSRI	1,119	
GMI	1,020	
AQI	1,093	
SGI	0,982	
DEPI	1,116	
SGAI	0,625	
TATA	-0,001	
LVGI	1,250	

M-score		
5 variable model	-2,748556583	<i>No manipulation</i>
8 variable model	-2,347908863	<i>No manipulation</i>

Επομένως προκύπτει ότι για τα έτη 2016 και 2017 τα κέρδη της εταιρείας ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ δεν έχουν χειραγωγηθεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (όπως μετονομάστηκαν τον Απρίλιο του 2001 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) σκοπό έχουν να απεικονίσουν τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης με ορθότητα και επιστημονική ακρίβεια, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να καταστούν αξιόπιστες και συγκρίσιμες όχι μόνο σε εθνικό, αλλά και σε Κοινοτικό και διεθνές επίπεδο.

Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. έχει ως αποτέλεσμα αφενός σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες ζυγιστικές αρχές, αφετέρου η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα γίνεται με βασική φιλοσοφία την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και των ταμιακών ροών της επιχείρησης, ώστε να εκτιμάται η δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δρώσα οικονομική μονάδα (βιωσιμότητα) και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών.

Επίσης όπως τονίστηκε και στο κύριο τμήμα της εργασίας οι οικονομικές καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες, ετήσιες και ενδιάμεσες) που καθορίζονται από τα ΔΠΧΠ (ΔΛΠ 1) είναι οι εξής πέντε:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων,
- Κατάσταση ταμιακών ροών και,
- Λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις (το Προσάρτημα).

Τέλος, αξιολογώντας την πορεία και τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας «Πλαστικά Κρήτης» για τη περίοδο 2003 έως και 2007 μπορούμε να πούμε τα εξής.

Το 2007 ήταν μια δύσκολη χρονιά για την Ευρωπαϊκή βιομηχανία πλαστικών λόγω των υψηλών τιμών των πρώτων υλών και του ισχυρού ευρώ. Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο, θεωρείται ως ιδιαίτερη επιτυχία ότι η εταιρία «Πλαστικά Κρήτης» κατάφερε να αυξήσει σημαντικά τις πωλήσεις της και να διατηρήσει το επίπεδο των κερδών. Το

γεγονός αυτό αποδεικνύει το δυναμισμό που υπάρχει και τις σωστές στρατηγικές επιλογές που έχουν γίνει στην εταιρεία αυτή.

Πιο συγκεκριμένα :

- Οι ενοποιημένες πωλήσεις της εταιρείας αυξήθηκαν από 103 το έτος 2006 σε 138 εκ. ευρώ (αύξηση 33,9%) το έτος 2007 ενώ οι πωλήσεις της μητρικής αυξήθηκαν από 77 το έτος 2006 σε 94 εκ. ευρώ το έτος 2007 (αύξηση 21,2%). Η αύξηση των πωλήσεων προήλθε τόσο από οργανική ανάπτυξη όλων των εταιριών του ομίλου όσο και από τις εξαγορές που πραγματοποιήθηκαν στα τέλη του 2006 στη Γαλλία και τη Ρωσία.

- Τα ενοποιημένα καθαρά κέρδη μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας ανήλθαν σε 9,1 εκ. ευρώ, αυξημένα κατά 15% σε σχέση με το 2006. Μέρος, πάντως, των κερδών προέρχεται από έκτακτα κέρδη λόγω πώλησης μειοψηφικής συμμετοχής σε εταιρία του εξωτερικού από τη θυγατρική Guinumont BV και υπεραξίας που προέκυψε από την εξαγορά των εταιριών Polyane & Prolene στη Γαλλία.

- Τα κέρδη μετά τους φόρους της μητρικής διατηρήθηκαν στα ίδια περίπου επίπεδα με το 2006, στο ύψος των 6,7 εκ. ευρώ.

Επίσης, πρέπει να τονιστεί ότι η χρηματοοικονομική διάρθρωση της εταιρίας και του ομίλου είναι εξαιρετικά ισχυρή, με ενοποιημένα ίδια κεφάλαια ύψους 93,2 εκ. ευρώ, που αντιστοιχούν στο 63,2% του ενεργητικού. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το σωστή προώθηση της εταιρείας στο διεθνές οικονομικό περιβάλλον, επιτρέπει στους μετόχους να ατενίζουν το μέλλον με σιγουριά και αισιοδοξία.

Τέλος, πραγματοποιήθηκε ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων με τη μέθοδο Beneish M-score της εταιρείας ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα κέρδη της εταιρείας έχουν χειραγωγηθεί.

Το μοντέλο Beneish είναι ένα μαθηματικό μοντέλο που χρησιμοποιεί οικονομικούς δείκτες και οκτώ μεταβλητές για να προσδιορίσει αν μια εταιρεία έχει χειραγωγήσει τα κέρδη της. Οι μεταβλητές είναι κατασκευασμένες από τα δεδομένα στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και όταν υπολογιστούν, δημιουργούν ένα M-Score για να περιγράψουν τον βαθμό στον οποίο τα κέρδη έχουν υποστεί χειραγωγήση.

Οι οκτώ μεταβλητές είναι:

1. DSRI - Ημέρες πωλήσεων σε δείκτη απαίτησης
2. GMI - Ακαθάριστος δείκτης περιθωρίου
3. AQI - Δείκτης ποιότητας στοιχείων ενεργητικού
4. SGI - Δείκτης αύξησης των πωλήσεων
5. DEPI - Δείκτης απόσβεσης
6. SGAI - Δείκτης πωλήσεων και γενικών και διοικητικών εξόδων
7. LVGI - Δείκτης μόχλευσης
8. TATA - Σύνολο δεδουλευμένων στοιχείων ενεργητικού

Μόλις υπολογιστούν, οι οκτώ μεταβλητές συνδυάζονται για να επιτευχθεί ένα M-Score για την εταιρεία. Μία βαθμολογία M μικρότερη από -2,22 δείχνει ότι η εταιρεία δεν χειραγωγεί τα κέρδη της. Από την άλλη μία βαθμολογία M μεγαλύτερη από -2,22 σηματοδοτεί ότι η εταιρεία είναι πιθανό να χειραγωγεί τα κέρδη της.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε για την εταιρεία ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε προκύπτει με βάση το κριτήριο του Beneish M-score ότι η εταιρεία δεν χειραγωγεί τα κέρδη της για τη περίοδο 2013 έως και 2017.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική:

Βλάχος Χρ.- Λούκα Λ., (2007) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις

Global training

Γκίκας Δ., Παπαδάκου Α., (2013), Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Μπένου

Ζέρβα, Χ.Δ. (2005). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;.

Περιοδικό Δικαιόραμα Φορολογικός Παράδεισος

Κόντος Γ., Δρίτσας Σ, Κιούση Α., Παπαθανασόπουλος Γ., (2011),

Χρηματοοικονομική λογιστική, εκδόσεις Πολιτεία

Καραμάνης Κ., (2008), Σύγχρονη ελεγκτική, εκδόσεις ΟΠΑ

Καραμάνης Κ.- Παπαδάκης Β., (2008), Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές, εκδόσεις

Παπαζήση

Κάντζος Κ., (1995), Ελεγκτική θεωρία και πρακτική, εκδόσεις Σταμούλη

Καλαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Businessplus

Λουκάς Λ. (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, ΤΟΜΟΣ Α', Εκδόσεις

Παπαζήση – Globaltraining, πέμπτη έκδοση

Μπαλής Θ., (1998), Εσωτερικός έλεγχος, σύγχρονη ελεγκτική, εκδόσεις Παπαζήση

Νιάρχος Ν., (2014), Χρηματοοικονομική ανάλυση λογιστικών καταστάσεων, εκδόσεις Σταμούλης

Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., (2013), Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, εκδόσεις Διπλογραφία

Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, εκδόσεις ΟΠΑ

Παπαδάτου Θ., (2001), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, εκδόσεις Σάκκουλα

Πρωτοψάλτης Ν., (2002), Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Παπαζήση

Πρωτοψάλτης Ν., (2002), Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Παπαζήση

Πρωτοψάλτης Ν., (2002), Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Παπαζήση

Σακέλλης Ε., (2005), Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που Προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε.Σακελλή

Σιώτης Δ., Ζωϊτσάς (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, εκδόσεις Σοφία Α.Ε

Φίλος, Λ. Ι. (2003). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα

Φλιτούρης Α., (2007), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, εκδόσεις Σταμούλη

Φυτράκης Ε., (2009), Τα ελεγκτικά σώματα της διοίκησης: θεωρία, νομοθεσία, νομολογία, εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης

Ξενόγλωσση:

Ball, R. (2006), “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. Accounting & Business Research”, International Accounting Policy, 36, 5–27

Beneish MD., (1998), “Discussion of “Are accruals during initial public offerings opportunistic?””, Review of accounting studies, Springer

Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008), “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences”, Journal of Accounting Research, 46, 1085-1142

Horton, J., Serafeim, G., Serafeim, I. (2013), “Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment?” Contemporary Accounting Research, 30, 388-423

Haller, A. (2002), “Financial Accounting Developments in the European Union: Past Events and Future Prospects”, The European Accounting Review, 11, 1, 153-190

Larson, R.K., Street, D.L. (2004), “Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identifies by large accounting firms’ survey”, Journal to International Accounting, Auditing and Taxation, 13, 89-119

Jermakowicz, E. K. and Gornik – Tomaszewski, S. (2006), “Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies”, Journal of International Accounting and Taxation, 29, 170-196

Day, J. and Taylor, P. (2005), “Accession to the European Union and the Process of Accounting and Audit Reform”, *Accounting in Europe*, 2, 3-21

Tabouratzi E., Lemonakis C., Garefalakis A., (2017) “Determinants of failure in Greek manufacturing SMEs”, *Corporate Ownership and Control*

Spinthiropoulos K., Garefalakis A., Stiakakis E., Arvanitis S., (2010) “The casual relations between the economic growth and financial development in Greece: an empirical research for the causality analysis”, *International Journal of Financial Economics and Econometrics*, 2 (2) pp 113-126.

Dimitras A., Garefalakis A., Zisis P., (2013) “The Effect of the IFRS Implementation on the Narrative Part of the Financial Reporting an Investigation of the Greek Banking Sector”, *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 104 pp 130-144.

Sariannidis N., Koskosas I., Garefalakis A., Antoniadis I. (2009) “Volatility of Stock Returns: The Case of the Belgian Stock Exchange”, *International Journal of Business Forecasting and Marketing Intelligence (IJBFMI)*, 1 (2) pp 111-121.

DeAngelo L., (1981), *Auditor size and audit quality*, Elsevier

Hussainey K., (2009), *The impact of audit quality on earnings predictability*, Emerald

Titman S, Trueman B., (1986), *Information quality and the valuation of new issues*, Elsevier

Wallace W., (1980), The economic role of the audit in free and regulated markets

Garefalakis A., Zisis P., Gerakis G., Galifianakis G., (2009) “Constructing a strategic planning framework for a private service organization in Greece, by following the fundamentals of BSc”, *International Review of Applied Economic Research*, 3 (2).

Duff A., (2004), *Auditqual: Dimensions of audit quality*, Researchgate

Mantalis G., Lemonakis C., Garefalakis A., Vassakis K., Xanthos G., (2016) “Efficiency and ship class of shipping companies: The case of Greek-owned shipping companies”, *International Journal of Supply Chain Management* 2 (1) pp 78-84

Lemonakis C., Garefalakis A., Giannarakis G., Adamou A., (2016) “Exporting Activity using Manufacturing Firms’ Financial Data: the case of Clothing and Footwear (CFW) Sector” *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences* (91) pp 5-12.

Lemonakis C., Vassakis K., Garefalakis A., Partalidou X., (2016) “Manufacturing Firms’ Performance and Productivity: Evidence from North and South European, Scandinavian and Balkan Countries”, *Theoretical Economics Letters* 6 (4) pp 789-797

Garefalakis A., Lappa E., Mantalis G., Xanthos G., Alexopoulos G., (2015) “Is the adoption of IFRS, an essential element concerning the Mediterranean European Union’s Banks? ”, *European Journal of Scientific Research*, 136 (2) pp 169-177.

Garefalakis A., Lappa E., Mantalis G., Xanthos G., Spinthiropoulos K., (2015) “How IFRS affects the return on asset? & is more value relevant constructed based on IFRS than based on local GAAP?”, *International Research Journal of Finance and Economics* 142 pp 122-131.

Alexopoulos G., Garefalakis A., Lemonakis C., Spinthiropoulos K., (2016) “Review of capital structure theories: The Financial Crisis impact on United Kingdom firms”, *Interdisciplinary Journal of Economics and Business Law*, 6 (1) pp 58-91

Garefalakis A., Mantalis G., Lemonakis C., Spinthiropoulos K., (2016) “Determinants of profitability in aviation industry of Europe and America”, *International Journal of Supply Chain Management* 5

Lemonakis C., Vassakis K., Garefalakis A., Michailidou D., (2016) “Cooperations characteristics for potential innovative in crisis: The Greek paradigm”, *Corporate Ownership and Control* 14 (1) pp 30-37.

Διαδίκτυο:

<http://www.plastikakritis.com/gr/company>

