

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ**

**ΜΑΓΡΙΠΛΗ ΜΑΡΙΑ ΦΩΤΕΙΝΗ, Α.Μ. 6500  
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΙΑΝΝΟΥΛΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ  
ΜΑΙΟΣ 2010**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.

1.1. Έννοια επιχείρησης.....	1
1.2. Έννοια αποτελεσματικότητας- παραγωγικότητας- οικονομικότητας.....	1
1.3. Έννοια λογιστικής.....	1
1.4. Βασικές λογιστικές αρχές.....	1
1.5. Ζήτηση λογιστικών πληροφοριών.....	3
1.6. Χρήστες λογιστικών πληροφοριών.....	4
1.7. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.....	4
1.8. Βασικές λογιστικές καταστάσεις.....	5
1.9. Ανάγκη για έλεγχο.....	5
1.10. Έννοια ελεγκτικής.....	6

## 2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1. Ιστορική εξέλιξη του ελέγχου.....	7
2.2. Ιστορική εξέλιξη ελεγκτικής επιστήμης στην Ελλάδα.....	8
2.3. Διακρίσεις- Είδη ελέγχου.....	9
2.4. Φιλοσοφία εξωτερικού ελέγχου.....	10
2.5. Σκοπός ελέγχου.....	10
2.6. Νομικό πλαίσιο.....	10
2.7. Κριτήρια υποχρεωτικού ελέγχου.....	10
2.8. Εταιρείες που δεν ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές.....	11
2.9. Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.).....	11
2.10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών- Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).....	12
2.11. Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ).....	12
2.12. Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ).....	12
2.13. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).....	13
2.14. Σκοποί εσωτερικών ελέγχων.....	13
2.15. Ελεγκτικό έργο.....	13
2.16. Ασυμβίβαστο Ορκωτού Ελεγκτή.....	13
2.17. Διασφάλιση ποιότητας στον έλεγχο.....	14
2.18. Ανάθεση ελέγχου.....	14
2.19. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).....	14
2.20. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.).....	18
2.21. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 1979.....	26

2.22. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 2004.....	26
2.23. Σύγκριση Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων το 1979 και το 2004.....	26
2.24. Πιστοποιητικό ελέγχου.....	27
2.25. Ευθύνη Ορκωτού Ελεγκτή.....	27
2.26. Προληπτικά μέτρα Ορκωτών Ελεγκτών για επιμερισμό ευθύνης.....	28
2.27. Σκοπός επιστολής Ορκωτού Ελεγκτή.....	28
2.28. Στάδια ελέγχου.....	28
2.29. Σχεδιασμός του ελέγχου.....	30
2.30. Επιμερισμός του ελέγχου.....	30
2.31. Επίβλεψη του ελέγχου.....	30
2.32. Αξιολόγηση του ελέγχου.....	30
2.33. Μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου.....	31
2.34. Αιτίες ελεγκτικού κινδύνου.....	31
2.35. Ελεγκτικοί στόχοι.....	31

### **3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ- ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

3.1. Εσωτερικός έλεγχος.....	32
3.2. Σκοπός εσωτερικού ελέγχου.....	32
3.3. Διαφορές εσωτερικού- εξωτερικού ελέγχου.....	32
3.4. Έννοια συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	33
3.5. Διαφορά συστήματος εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικού ελέγχου.....	33
3.6. Βασικές αρχές συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	33
3.7. Διαδικασίες αξιολόγησης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου από τον Ορκωτό Ελεγκτή.....	34
3.8. Ελεγκτικές τεχνικές.....	34
3.9. Δειγματοληψία.....	34
3.10. Αποδεικτικά στοιχεία ή ελεγκτικά τεκμήρια.....	35
3.11. Καταλληλότητα αποδεικτικών στοιχείων.....	35
3.12. Προσδιοριστικοί παράγοντες της επάρκειας των αποδεικτικών στοιχείων.....	36
3.13. Μέθοδοι συγκέντρωσης αποδεικτικών στοιχείων.....	36
3.14. Φύλλα εργασίας.....	36
3.15. Κατηγορίες φύλλων εργασίας.....	37
3.16. Διαδικασία ολοκλήρωσης ελεγκτικού έργου.....	37
3.17. Έκθεση ελέγχου.....	37
3.18. Έκθεση με σύμφωνη γνώμη.....	38
3.19. Διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου.....	38
3.20. Έκθεση με άρνηση γνώμης.....	39
3.21. Κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου.....	39

3.22. Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.....	39
3.23. Σκοπός προτύπων εσωτερικού ελέγχου.....	40
3.24. Χαρακτηριστικά λογιστικού εσωτερικού ελέγχου.....	40

#### **4. ΠΑΓΙΑ**

4.1. Κατηγορίες πάγιων στοιχείων.....	41
4.2. Λογαριασμοί πάγιων στοιχείων.....	41
4.3. Λογαριασμός (10) “Εδαφικές εκτάσεις”.....	42
4.4. Λογαριασμός (11) “Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα”.....	42
4.5. Λογαριασμός (12) “Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός”.....	42
4.6. Λογαριασμός (13) “Μεταφορικά μέσα”.....	42
4.7. Λογαριασμός (14) “Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός”.....	42
4.8. Λογαριασμός (15) “Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων”.....	42
4.9. Λογαριασμός (16) “Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης”.....	44
4.10. Λογαριασμός (18) “Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις”.....	45
4.11. Αποτίμηση συμμετοχών.....	45
4.12. Τρόποι κτήσης παγίων.....	46
4.13. Απομάκρυνση παγίων.....	46
4.14. Έννοια απόσβεσης.....	46
4.15. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	47
4.16. Σκοπός αποσβέσεων.....	47
4.17. Αίτια αποσβέσεων.....	47
4.18. Ωφέλιμη ζωή.....	47
4.19. Κόστος κτήσης.....	47
4.20. Υπολειμματική αξία.....	48
4.21. Μέθοδοι αποσβέσεων.....	48
4.22. Απόσβεση για τμήμα του έτους.....	50
4.23. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων.....	50
4.24. Φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων.....	51
4.25. Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.....	51
4.26. Εύλογη αξία.....	51
4.27. Εύλογη αξία- Αποτίμηση.....	52
4.28. Κρατικές ενισχύσεις.....	52
4.29. Λογιστική κρατικών ενισχύσεων.....	53
4.30. Απομείωση παγίων.....	53

4.31. Άυλο ενεργητικό.....	54
4.32. Χαρακτηριστικά άυλων πόρων.....	54
4.33. Έννοια και σκοπός της απογραφής.....	55
4.34. Είδη απογραφής.....	55
4.35. Απογραφή περιουσιακών στοιχείων.....	55
4.36. Απογραφή παγίων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων.....	56
4.37. Έννοια και σκοπός αποτίμησης.....	56
4.38. Κανόνες αποτίμησης και λογιστικής παρακολούθησης.....	56
4.39. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	57
4.40. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους.....	57
4.41. Αποτίμηση πάγιων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων.....	58
4.42. Αποδεικτική δύναμη λογιστικών βιβλίων.....	58
4.43. Σκοπός εσωτερικού ελέγχου πάγιων στοιχείων.....	59
4.44. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου.....	60
4.45. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων.....	60
4.46. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης των λογαριασμών των παγίων.....	60
4.47. Στάδια ελέγχου τεκμηρίωσης.....	61
4.48. Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος.....	61
4.49. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής.....	61
4.50. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών των παγίων στις λογιστικές καταστάσεις.....	62
4.51. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή κεφαλαιοποιημένα έξοδα.....	62
4.52. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου.....	62
4.53. Στόχοι ελέγχου τεκμηρίωσης.....	63
4.54. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών των κεφαλαιοποιημένων εξόδων στις λογιστικές καταστάσεις.....	63
4.55. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	63
4.56. Εσωτερικός έλεγχος.....	63
4.57. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης.....	64
4.58. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών των συμμετοχών στις λογιστικές καταστάσεις.....	64

## **5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

5.1. Έννοια και χαρακτηριστικά των αποθεμάτων.....	65
5.2. Λογαριασμοί αποθεμάτων.....	65
5.3. Κατηγορίες αποθεμάτων.....	66
5.4. Κόστος κτήσης (αγοράς) αποθεμάτων.....	67

5.5. Τρόποι κτήσης των αποθεμάτων.....	67
5.6. Αγορά αποθεμάτων.....	67
5.7. Στάδια αγοράς αποθεμάτων.....	68
5.8. Τόκοι χρεωστικοί.....	68
5.9. Ειδικά έξοδα αγορών.....	68
5.10. Εκπτώσεις αγορών.....	69
5.11. Επιστροφές αγορών.....	69
5.12. Πώληση αποθεμάτων.....	70
5.13. Έσοδα από πωλήσεις αποθεμάτων.....	71
5.14. Πιστωτικοί τόκοι.....	71
5.15. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.....	71
5.16. Εκπτώσεις πωλήσεων.....	72
5.17. Επιστροφές πωλήσεων.....	72
5.18. Το σύστημα της διαρκούς απογραφής.....	74
5.19. Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων.....	76
5.20. Η μέθοδος του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου.....	76
5.21. Η μέθοδος F.I.F.O. (First in - First out).....	76
5.22. Η μέθοδος L.I.F.O. (Last in - First out).....	77
5.23. Το σύστημα της περιοδικής απογραφής.....	78
5.24. Ανεπτυγμένο σχέδιο λογαριασμών.....	80
5.25. Συγκεντρωτικό σχέδιο λογαριασμών.....	83
5.26. Εκκαθάριση του μικτού λογαριασμού αποθέματα.....	84
5.27. Απογραφή αποθεμάτων.....	86
5.28. Αποτίμηση αποθεμάτων.....	86
5.29. Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος χρήσης.....	87
5.30. Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος χρήσης: Τρέχουσα τιμή.....	87
5.31. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων.....	88
5.32. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων.....	88
5.33. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων.....	88
5.34. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης.....	89
5.35. Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος.....	89
5.36. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής.....	90
5.37. Αναγνώριση αποθεμάτων.....	90
5.38. Μέτρηση αποθεμάτων.....	90
5.39. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών αποθεμάτων στον ισολογισμό.....	91
5.40. Λογιστική παρακολούθηση αποθεμάτων.....	91
5.41. Έσοδα από πωλήσεις.....	94

5.42. Καθαρά έσοδα πωλήσεων.....	94
5.43. Λογιστική πωλήσεων.....	95
5.44. Λογιστική αγορών.....	95
5.45. Λοιπά στοιχεία κόστους αγορών.....	95
5.46. Κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών.....	96

## **6. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ**

6.1. Κατηγορίες διαθεσίμων.....	97
6.2. Λογαριασμοί διαθεσίμων.....	97
6.3. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου διαθεσίμων.....	98
6.4. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου.....	98
6.5. Συμφωνία ταμείου.....	99
6.6. Τραπεζική συμφωνία.....	99
6.7. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου διαθεσίμων..	100
6.8. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης.....	100
6.9. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής.....	101
6.10. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών διαθεσίμων στις λογιστικές καταστάσεις.....	102

## **7. ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ**

7.1. Κατηγορίες χρεογράφων.....	103
7.2. Κύρια χαρακτηριστικά χρεογράφων.....	103
7.3. Λογαριασμοί χρεογράφων.....	103
7.4. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων.....	104
7.5. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων.....	104
7.6. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων.....	105
7.7.Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης.....	106
7.8.Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος.....	106
7.9. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής.....	107
7.10. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις.....	108

## **8. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

8.1. Απαιτήσεις.....	109
8.2. Χαρακτηριστικά απαιτήσεων.....	109
8.3. Δημιουργία απαιτήσεων.....	109

8.4. Λογιστική δημιουργίας απαιτήσεων.....	109
8.5. Αξιοποίηση απαιτήσεων.....	109
8.6. Λογιστική της αξιοποίησης των απαιτήσεων.....	110
8.7. Κατηγορίες απαιτήσεων.....	110
8.8. Λογαριασμοί απαιτήσεων.....	110
8.9. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου απαιτήσεων.....	110
8.10. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου απαιτήσεων.....	111
8.11. Αξιολόγηση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου των απαιτήσεων.....	111
8.12. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης του υπολοίπου του λογαριασμού των απαιτήσεων.....	112
8.13. Επαλήθευση απαιτήσεων.....	112
8.14. Επιβεβαιωτική επιστολή σε πελάτη.....	112
8.15. Έλεγχος φερεγγυότητας απαιτήσεων.....	113
8.16. Αποτίμηση απαιτήσεων.....	113
8.17. Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις.....	113
8.18. Λογαριασμοί γραμματίων.....	114
8.19. Γραμμάτια σε καθυστέρηση.....	114
8.20. Επισφαλείς απαιτήσεις.....	114
8.21. Λογιστική επισφαλών απαιτήσεων.....	115
8.22. Λογαριασμός “Πελάτες”.....	115
8.23. Λογαριασμός “Γραμμάτια εισπρακτέα- Συναλλαγματικές εισπρακτέες”.....	115
8.24. Λογαριασμός “Γραμμάτια εισπρακτέα”.....	116
8.25. Λογαριασμός “Παραγγελίες στο εξωτερικό”.....	116
8.26. Λογαριασμός “Χρεώστες διάφοροι”.....	116
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>118</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>122</b>

# **1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.**

## **1.1. Έννοια επιχείρησης:**

Είναι μια οργανωμένη οικονομική μονάδα, ένας αυτοτελής οργανισμός, ο οποίος με σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, αποβλέπει στον εφοδιασμό της αγοράς με αγαθά και υπηρεσίες και σκοπό το κέρδος.

## **1.2. Έννοια αποτελεσματικότητας- παραγωγικότητας- οικονομικότητας:**

- ✓ Αποτελεσματικότητα είναι η ικανότητα της επίτευξης των στόχων.
- ✓ Παραγωγικότητα είναι η ικανότητα της μη σπατάλης των χρησιμοποιούμενων πηγών ή αλλιώς η σχέση μεταξύ των παραγόμενων αγαθών και υπηρεσιών και των πηγών που χρησιμοποιήθηκαν.
- ✓ Οικονομικότητα είναι η ικανότητα της επιχείρησης να αποκτήσει τις χρησιμοποιούμενες πηγές στο μικρότερο δυνατό κόστος.

## **1.3. Έννοια λογιστικής:**

Η Λογιστική ασχολείται με τη μέτρηση, συλλογή, καταχώρηση, ταξινόμηση, συσχέτιση και την παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών. Βασικοί σκοποί της είναι:

- ✓ Η παροχή χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση και τον επιχειρηματία.
- ✓ Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου.
- ✓ Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία.

## **1.4. Βασικές λογιστικές αρχές:**

- ✓ Αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής οντότητας.
- ✓ Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας.
- ✓ Αρχή της περιοδικότητας.
- ✓ Αρχή του ιστορικού κόστους .
- ✓ Αρχή της αντικειμενικότητας.
- ✓ Αρχή της νομισματικής μονάδας και αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας.
- ✓ Αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου.
- ✓ Αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα.
- ✓ Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- ✓ Αρχή της συντηρητικότητας.

- ✓ Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.
- ✓ Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών.
- ✓ Αρχή της αποκάλυψης.

**Αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής οντότητας:** Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή, κάθε επιχείρηση, οποιασδήποτε νομικής μορφής αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή οντότητα, ανεξάρτητη από τον ή τους φορείς της. Διαθέτει τα δικά της περιουσιακά στοιχεία και έχει τις δικές της υποχρεώσεις, τόσο απέναντι σε τρίτους, όσο και απέναντι στους φορείς της.

**Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας:** Η αρχή αυτή βασίζεται στην υπόθεση ότι η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει τη δραστηριότητα της για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα, έτσι ώστε να μπορέσει να ολοκληρώσει τα σχέδια της και να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις της.

**Αρχή της περιοδικότητας:** Σύμφωνα με την αρχή της περιοδικότητας, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης καταρτίζονται σε περιοδικά μικρότερα διαστήματα.

**Αρχή του ιστορικού κόστους:** Η Λογιστική θεωρεί ως καταλληλότερη βάση αυτή του ιστορικού κόστους κτήσεως, θεμελιώνοντας με αυτό τον τρόπο μια από τις βασικότερες αρχές. Γεγονός που μεταφράζεται στην πράξη με την καταχώρηση των στοιχείων στην αξία-τιμή αγοράς ή πώλησης τους και την εμφάνιση τους σε μεταγενέστερες χρηματοοικονομικές καταστάσεις στην ίδια αξία.

**Αρχή της αντικειμενικότητας:** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, η καταχώρηση λογιστικών εγγράφων και η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να διενεργείται με βάση στοιχεία αμερόληπτα και ελέγξιμα.

**Αρχή της νομισματικής μονάδας και αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας:** Με την παραδοχή της αρχής της νομισματικής μονάδας η Λογιστική αποδέχεται το χρήμα (εθνικό νόμισμα) ως την καταλληλότερη μονάδα μέτρησης και έκφρασης της αξίας των διάφορων στοιχείων και συναλλαγών της επιχείρησης. Επιπλέον η αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας προϋποθέτει τη σταθερότητα τα αγοραστικής δύναμης της νομισματικής μονάδας στο χρόνο.

**Αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου:** Η αρχή αυτή προϋποθέτει ότι τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν η επιχείρηση προσδοκά όταν θα πραγματοποιηθούν.

**Αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα:** Η αρχή του συσχετισμού των εξόδων προς τα έσοδα συνδέεται στενά με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και σημαίνει δύο πράγματα:

- ✓ Τα έσοδα τα οποία πραγματοποιήθηκαν σε μια χρήση πρέπει να συσχετιστούν με τα έξοδα που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία αυτών των εσόδων.

- ✓ Ότι το οικονομικό αποτέλεσμα προσδιορίζεται λογιστικά από τον συσχετισμό εσόδων- εξόδων και όχι σε άλλες μεθόδους οι οποίες εμπεριέχουν το υποκειμενικό στοιχείο σε πολύ μεγαλύτερο βαθμό.

Η συσχέτιση των εξόδων με τα έσοδα μπορεί να είναι είτε άμεση είτε έμμεση:

- ✓ Άμεση συσχέτιση υπάρχει όταν συγκεκριμένο έξοδο της επιχείρησης πραγματοποιείται για την επίτευξη συγκεκριμένου εσόδου.
- ✓ Έμμεση συσχέτιση υπάρχει όταν κάποια έξοδα δεν πραγματοποιούνται για την επίτευξη συγκεκριμένου εσόδου, αλλά για την συνολική εξυπηρέτηση της επιχείρησης, για ατό και αφαιρούνται από τα συνολικά έσοδα.

**Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων:** Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα που αναφέρονται στην συγκεκριμένη χρήση, και όχι σε προηγούμενες ή επόμενες.

**Αρχή της συντηρητικότητας:** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, κατά τον προσδιορισμό της αξίας των διάφορων μεγεθών πρέπει να εφαρμοστεί εκείνη η μέθοδος που δίνει τη συνολικά χαμηλότερη αξία.

**Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων:** Η χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης έχουν αξία και προσφέρουν ουσιαστική πληροφόρηση όταν τα στοιχεία τους είναι συγκρίσιμα. Για να είναι όμως, τα μεγέθη συγκρίσιμα, πρέπει οι καταστάσεις να συντάσσονται με βάση τις ίδιες παραδεκτές λογιστικές μεθόδους και αρχές, γεγονός που υπαγορεύεται από την αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.

**Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών:** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφέρονται γεγονότα που είναι σημαντικά- ουσιώδη για τη λήψη αποφάσεων από τους χρηστές.

**Αρχή της αποκάλυψης:** Οι δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν σαφή και συνοπτική αποκάλυψη όλων των σημαντικών λογιστικών αρχών, παραδοχών, κανόνων και διαδικασιών που έχουν χρησιμοποιηθεί για την προετοιμασία τους.

### **1.5. Ζήτηση λογιστικών πληροφοριών:**

Αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες ζητούν:

- ✓ Όσοι βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και δεν μπορούν να έχουν άμεση γνώση των εργασιών της, της οικονομικής της κατάστασης και των αποτελεσμάτων της (μέτοχοι και πιστωτές της επιχείρησης, μελλοντικοί επενδυτές, Δημόσιο κ.α.) και
- ✓ Όσοι έχουν άμεση σχέση με την διοίκηση της επιχείρησης (μέλη της διοίκησης της επιχείρησης).

### **1.6. Χρήστες λογιστικών πληροφοριών:**

- ✓ Επενδυτές που παρέχουν κεφάλαια με ενσωματωμένο τον κίνδυνο απώλειας των και οι σύμβουλοι τους. Ενδιαφέρονται για τον κίνδυνο και την αποδοτικότητα των επενδύσεων τους.
- ✓ Εργαζόμενοι και οι αντιπροσωπευτικές οργανώσεις τους. Ενδιαφέρονται για τις πληροφορίες σχετικά με τη σταθερότητα και την κερδοφορία των εργοδοτών τους και για τις πληροφορίες που τους επιτρέπουν να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να παρέχει ανταγωνιστικές αμοιβές, παροχές εξόδου από την υπηρεσία και τις ευκαιρίες απασχόλησης.
- ✓ Πιστωτές οι οποίοι δανείζουν τα κεφάλαια τους στην επιχείρηση και προσδοκούν ότι μελλοντικά θα τους επιστραφεί τόσο το κεφάλαιο όσο και ο τόκος του κεφαλαίου που δάνεισαν. Ενδιαφέρονται για πληροφορίες για την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει στο μέλλον αρκετά μετρητά ώστε να είναι συνεπής στις πληρωμές της.
- ✓ Πελάτες οι οποίοι ενδιαφέρονται για πληροφορίες σχετικά με τη συνέχιση μιας επιχείρησης, ειδικά, όταν έχουν μια μακροπρόθεσμη σχέση ή εξαρτώνται από την επιχείρηση για παροχή υπηρεσιών.
- ✓ Κυβερνήσεις και τα όργανα τους που ενδιαφέρονται για την κατανομή των πόρων και συνεπώς, για τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Επίσης, πρέπει να ρυθμίζουν τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, να προσδιορίζουν φορολογικές πολιτικές και να συγκεντρώνουν στατιστικά στοιχεία για το εθνικό εισόδημα και για παρεμφερή θέματα.
- ✓ Κοινό το οποίο ενδιαφέρεται για πληροφορίες σχετικά με τις τάσεις και τις τελευταίες εξελίξεις όσον αφορά την επικερδή πορεία της επιχείρησης και το εύρος των δραστηριοτήτων της.

### **1.7. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων:**

Ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες.

Τα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι τα εξής:

- ✓ Κατανοητότητα. Για να είναι οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις άμεσα κατανοητές, υποτίθεται ότι οι χρήστες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις και θέληση για να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.
- ✓ Συνάφεια. Οι πληροφορίες επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

- ✓ Σπουδαιότητα. Εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, που κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας.
- ✓ Αξιοπιστία. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες να μπορούν να βασίζονται σε αυτές ότι παρουσιάζουν πιστά αυτό που σκοπεύουν.
- ✓ Πιστή παρουσίαση. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν.
- ✓ Πληρότητα. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις μέσα στα όρια της σημαντικότητας και του κόστους συλλογής και δημοσίευσης των στοιχείων.
- ✓ Συγκρισιμότητα. Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά για να εντοπίσουν τις τάσεις στη χρηματοοικονομική θέση και αποδοτικότητα της. Επίσης, πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμήσουν την σχετική χρηματοοικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση.

#### **1.8. Βασικές λογιστικές καταστάσεις:**

<b>Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	<b>Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.</b>
Κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης	Κατάσταση ταμειακών ροών χρήσης
Κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης	Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
Πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων	Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
Ισολογισμός	Ισολογισμός
Προσάρτημα.	Προσάρτημα

#### **1.9. Ανάγκη για έλεγχο:**

Κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαπίστωση περί της ορθής ή μη παρουσίασης της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές τις καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος).

Ο θεσμός της Ελεγκτικής στην κοινωνία σχετίζεται με την ανάγκη για τη μετάδοση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τη δραστηριότητα μεγάλων και πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών της σύγχρονης κοινωνίας, αλλά και με το ασύμπτωτο, πολλές φορές, των συμφερόντων των μερών που εμπλέκονται στην επένδυση και διαχείριση των ως άνω οικονομικών πόρων.

#### **1.10. Έννοια ελεγκτικής:**

Ελεγκτική είναι ένα σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό- διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση. Ελεγκτική των επιχειρήσεων είναι ένα σύνολο λογιστικών και οικονομοτεχνικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση των επιχειρήσεων.

## 2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

### 2.1. Ιστορική εξέλιξη του ελέγχου:

- ✓ Πρώτο στάδιο: καθολικός έλεγχος (αρχαιότητα ως αρχές του 20ου αιώνα).
- ✓ Δεύτερο στάδιο: έλεγχος συστημάτων (αρχές 20ου αιώνα ως δεκαετία 1970).
- ✓ Τρίτο στάδιο: έλεγχος σφαλμάτων (δεκαετία 1970 ως δεκαετία 1980).
- ✓ Τέταρτο στάδιο: το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου (δεκαετία 1980 ως δεκαετία 1990).
- ✓ Πέμπτο στάδιο: το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου (μέσα δεκαετίας 1990 ως σήμερα).

#### Πρώτο στάδιο: καθολικός έλεγχος:

Ο ελεγκτής λειτουργούσε αποκλειστικά για την προστασία των συμφερόντων του βασιλιά, γαιοκτήμονα ή επιχειρηματία. Βασικά χαρακτηριστικά του καθολικού ελέγχου:

- ✓ Έμφαση στην προστασία από λάθη, απάτες και καταδολιεύσεις.
- ✓ Σαφής τάση για έλεγχο του συνόλου των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων.

#### Δεύτερο στάδιο: έλεγχος συστημάτων:

Με την αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων που υπόκεινταν σε έλεγχο μετά τη βιομηχανική επανάσταση, ο καθολικός έλεγχος ήταν πλέον ασύμφορος πρακτικά αδύνατος.

Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου συστημάτων:

- ✓ Πρώιμη εισαγωγή της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου στην ελεγκτική πρακτική
- ✓ Έμφαση στον έλεγχο των διαφόρων συστημάτων λειτουργίας της επιχείρησης, όπως το σύστημα καταχώρησης, επεξεργασίας, ταξινόμησης και ελέγχου λογιστικών πληροφοριών ή τα συστήματα προμηθειών, παραγωγής, πωλήσεων, μισθοδοσίας κλπ.
- ✓ Υποβιβασμός της προστασίας από απάτες και έμφαση στην επιβεβαίωση της ακρίβειας των λογιστικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων.

#### Τρίτο στάδιο: έλεγχος σφαλμάτων:

Λόγοι μετάβασης στον έλεγχο σφαλμάτων (λογιστικών γεγονότων):

- ✓ Αδυναμίες του ελέγχου συστημάτων, όπως κακή ιεράρχηση προτεραιοτήτων, ελλιπής σύνδεση με καθαρά προδιαγεγραμμένους ελεγκτικούς σκοπούς και επανάληψη ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Η σημαντική πίεση στις αμοιβές ελέγχου από αυξανόμενο ανταγωνισμό στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ανάγκη μείωσης του κόστους ελέγχου.

Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου σφαλμάτων:

- ✓ Στροφή προς τη διενέργεια ελεγκτικών τεστ για σφάλματα σε επιμέρους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και υποχώρηση του ελέγχου συστημάτων.
- ✓ Έγινε αποδεκτός ως κύριος ελεγκτικός σκοπός η έκφραση γνώμης σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, με υποχώρηση της αντίληψης περί ακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

#### **Τέταρτο στάδιο: το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου:**

Βασικά αίτια της μετάβασης στο μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου:

- ✓ Εντονότερη πίεση στις αμοιβές ελέγχου λόγω αυξανόμενου ανταγωνισμού στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών.
- ✓ Ανάγκη προστασίας των ελεγκτών από αστικές ευθύνες για ελεγκτικά σκάνδαλα.

Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου :

- ✓ Συστηματική ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων για σημαντικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών

#### **Πέμπτο στάδιο: το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου:**

Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του επιχειρηματικού κινδύνου :

- ✓ Ποιοτική κυρίως μεταβολή σε σχέση με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου, με περισσότερη έμφαση στη μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος της οικονομικής μονάδας

## **2.2. Ιστορική εξέλιξη ελεγκτικής επιστήμης στην Ελλάδα:**

- ✓ 1931, Νόμος 5076 «περί Ανωνύμων Εταιρειών και Τραπεζών» προέβλεπε τη σύσταση και λειτουργία Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών όμως ο θεσμός δεν λειτούργησε ποτέ παρόλο που μέχρι το 1933 είχαν εκδοθεί τα απαραίτητα διατάγματα για τη λειτουργία του Σώματος.
- ✓ 1955, Νόμος 3329 «περί Συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.)» κατόπιν εισήγησης Άγγλων Ορκωτών Λογιστών που ήταν τεχνικοί σύμβουλοι του Σ.Ο.Λ., που όριζε το σκοπό – αντικείμενο του, ρύθμιζε ζητήματα λειτουργίας και εποπτείας του. Επίσης καθόριζε τα προσόντα, δικαιώματα/ υποχρεώσεις και καθήκοντα των ορκωτών λογιστών και επέβαλε την υποχρεωτική χρησιμοποίηση τους για τακτικό έλεγχο επιχειρήσεων. Επίσης καθορίζονταν ασυμβίβαστα του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή με οποιοδήποτε άλλη έμμισθη ή άμισθη υπηρεσία.
- ✓ Το Σ.Ο.Λ. ξεκίνησε να λειτουργεί από το 1956 υπό την κρατική εποπτεία (Υπουργείο Οικονομικών).

### 2.3. Διακρίσεις- Είδη ελέγχου:

- ✓ Εσωτερικός έλεγχος. Περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης και το σύνολο των συντονισμένων ενεργειών που έχει υιοθετήσει η επιχείρηση, για να: προστατεύσει την περιουσία της, διασφαλίσει την ποιότητα της πληροφόρησης, εγγυηθεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών, επαληθεύσει ότι εφαρμόζονται η πολιτική και οι οδηγίες της διοίκησης. Επίσης, ορίζεται ο εσωτερικός έλεγχος ως το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της στρατηγικής της.
- ✓ Εξωτερικός έλεγχος. Είναι μια συστηματική εργασία που διενεργεί ένας ανεξάρτητος, ικανός και επαγγελματικά καταρτισμένος ελεγκτής. Με την εργασία αυτή, ο ελεγκτής προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει αντικειμενικά εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.
- ✓ Κρατικός έλεγχος (Τράπεζα της Ελλάδος, εφορία, Ελεγκτικό Συνέδριο). Διενεργείται από διάφορους κρατικούς και ημικρατικούς φορείς. Είναι αρκετά πιο συνοπτικός από τον εξωτερικό έλεγχο και διαφέρει από αυτόν στο ότι δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.
- ✓ Λειτουργικός έλεγχος. Έχει ως σκοπό την παρακολούθηση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, ώστε να συμβάλει ουσιαστικά στην βελτίωση της επικοινωνίας μεταξύ των μελών της διοίκησης και στην αύξηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Επιδιώκεται να αξιολογηθεί κατά πόσο μία λειτουργία εκτελείται σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές.
- ✓ Διαχειριστικός έλεγχος. Προέρχεται από την εξέλιξη της έννοιας του ελέγχου μέσα στον χρόνο και περιέχει την ιδέα της ικανότητας να προσδιοριστούν σκοποί και στόχοι της επιχείρησης και να μετρηθούν τα επιτεύγματα (εξέταση τους σε σχέση με το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης). Επίσης, θέτει το πρόβλημα του βέλτιστου τρόπου εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών. Δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αλλά τις διαδικασίες και τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για να φτάσει σε αυτά τα αποτελέσματα.
- ✓ Οικονομικός έλεγχος. Ασχολείται με τις ενέργειες της επιχείρησης που έχουν επίπτωση στην διασφάλιση της περιουσίας της επιχείρησης, στην λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων της επιχείρησης καθώς και δημοσιευόμενη οικονομική πληροφορία από την επιχείρηση. Ειδικότερα ενδιαφέρεται για την

αξιοπιστία, την κανονικότητα και την ειλικρίνεια της λογιστικής και οικονομικής πληροφορίας.

#### **2.4. Φιλοσοφία εξωτερικού ελέγχου:**

Οι βασικές αρχές από τις οποίες αντλεί αλλά και στις οποίες ανταποκρίνεται ο εξωτερικός έλεγχος σχετίζονται με τις παρακάτω αιτίες και αναγκαιότητες:

- ✓ Σύγκρουση συμφερόντων των εμπλεκόμενων στη δομή και λειτουργία της επιχείρησης.
- ✓ Διασφάλιση και βελτίωση της ποιότητας.
- ✓ Συγκέντρωση τεκμηρίων.
- ✓ Επαγγελματισμός (άσκηση εύλογης επαγγελματικής ελεγκτικής ικανότητας και υπευθυνότητας, επαγγελματική δεοντολογία, ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα).
- ✓ Διαμόρφωση γνώμης για ορθή ή μη παρουσίαση χρηματοοικονομικής θέσης και αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις παραδεκτές λογιστικές αρχές.

#### **2.5. Σκοπός ελέγχου:**

Σκοπός ελέγχου είναι η πιστοποίηση της αληθινής εμφάνισης της περιουσιακής κατάστασης και των αποτελεσμάτων στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης. Έκφραση επαγγελματικής γνώμης η οποία σχηματίστηκε μετά από συστηματική εξέταση και έρευνα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας.

#### **2.6. Νομικό πλαίσιο:**

Το βασικό νομικό πλαίσιο της Ελεγκτικής οικονομικών μονάδων περιγράφεται στο Ν. 2190/1920, άρθρα 36 και 37, σε συνδυασμό και με το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/92, ενώ η οργάνωση της ως θεσμός και επάγγελμα καθορίζεται στο Π.Δ. 226/92 και Π.Δ. 233/92. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με το Ν. 2190, άρθρο 36, παρ. 6, «προκειμένου να ληφθεί έγκυρη απόφαση από τη Γ.Σ. σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς, αυτές θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δύο τουλάχιστον ελεγκτές.

#### **2.7. Κριτήρια υποχρεωτικού ελέγχου:**

Από 1/1/1987 ως 31/12/1990 μια ανώνυμη εταιρεία υπόκειντο σε έλεγχο από ορκωτούς λογιστές όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερέβαινε δύο από τα παρακάτω κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: 200 εκ. δραχμές.
- ✓ Σύνολο κύκλου εργασιών: 400 εκ. δραχμές.
- ✓ Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα.

Από 1/1/1991 ως 31/12/1994, τα όρια άλλαξαν ως εξής:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: 130 εκ. δραχμές.

- ✓ Σύνολο κύκλου εργασιών: 260 εκ. δραχμές.
- ✓ Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα.

Από 1/1/1995 ως 31/12/2001, τα όρια άλλαξαν ως εξής:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: 500 εκ. δραχμές.
- ✓ Σύνολο κύκλου εργασιών: 1000 εκ. δραχμές.
- ✓ Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα.

Από 1/1/2002 ως 7/8/2007: Σύμφωνα με το άρθρο 42α, παρ. 6 του Κ.Ν.2190/1920, μια ανώνυμη εταιρεία υπόκειται σε έλεγχο από ορκωτούς λογιστές όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβεί δύο από τα παρακάτω κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: 1,5 εκ. ευρώ.
- ✓ Σύνολο κύκλου εργασιών: 3 εκ. ευρώ.
- ✓ Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα.

Από 8/8/2007: Με την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 με το νόμο 3604/2007, μια ανώνυμη εταιρεία υπόκειται σε έλεγχο από ορκωτούς λογιστές όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνει δύο από τα παρακάτω κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: 2,5 εκ. ευρώ.
- ✓ Σύνολο κύκλου εργασιών: 5 εκ. ευρώ.
- ✓ Μέσος όρος προσωπικού: 50 άτομα.

## **2.8. Εταιρείες που δεν ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές:**

- ✓ Οι ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές, υπόκεινται σε έλεγχο τον οποίο όμως μπορούν να διενεργούν μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος.
- ✓ Πάντως, ο Ν. 3604/2007 τροποποίησε το άρθρο 36α του Κ.Ν. 2190/1920 καταργώντας πλήρως την υποχρέωση ελέγχου των ανωνύμων εταιρειών που δεν υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920, εφόσον ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1 εκ. ευρώ.

## **2.9.Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.):**

Εποπτικό Συμβούλιο υπεύθυνο για πρόσληψη νέων μελών, άσκηση πειθαρχικής εξουσίας, καθορισμό αμοιβών μελών του Σώματος και την κατάρτιση για κάθε έτος ενός πίνακα από έξι Ορκωτούς Λογιστές τον οποίο έστειλε στις υπό έλεγχο ανώνυμες εταιρείες για την εκλογή των ελεγκτών της κάθε χρήσης.

- ✓ Μονοπωλιακός χαρακτήρας, δεν υπήρχε ανταγωνισμός – κλειστό επάγγελμα.
- ✓ Προκαθορισμένη αμοιβή για τα μέλη του εφόσον κάλυπταν ορισμένες ώρες ελέγχου, το ύψος της οποίας δεν εξαρτιόταν από την πολυπλοκότητα ή την έκταση ελέγχου που διενεργούσε κάθε μέλος.

- ✓ Δημιουργία δημοσιούπαλληλικής νοοτροπίας (εξασφαλισμένες αμοιβές, σταθερότητα εργασίας, όχι επιμόρφωση – αξιολόγηση ελεγκτικού έργου).
- ✓ Επέβαλε εμμέσως στις επιχειρήσεις τον ορκωτό λογιστή ώστε να εξασφαλίζει οικονομική ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.
- ✓ Καθόριζε το ύψος της αμοιβής των μελών του για κάθε ελεγκτική εργασία χωρίς τη σύμφωνη γνώμη τους.

#### **2.10. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών- Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.):**

- ✓ Γενική Συνέλευση αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτές Λογιστές και αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος, εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος. Επίσης εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού και Επιστημονικού Συμβουλίου και τον εκπρόσωπό του στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.
- ✓ Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρό του.
- ✓ Επιστημονικό Συμβούλιο
- ✓ Πειθαρχικό Συμβούλιο

#### **2.11. Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ):**

- ✓ Για τη διευκόλυνση της εφαρμογής του ΕΓΛΣ, την κατάρτιση ΚΛΣ, την παρακολούθηση των εξελίξεων της επιστήμης και της πρακτικής συνεστήθη με το Ν. 1819/ 1988 στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας ειδικό όργανο με την ονομασία Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ).
- ✓ Το ΕΣΥΛ καταργήθηκε με το Ν. 3148/ 2003, με τον οποίο συνεστήθη η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) και ειδικότερα από το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) που λειτουργεί στα πλαίσια της ΕΛΤΕ.

#### **2.12. Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ):**

Είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν αντιπρόεδρο της ΕΛΤΕ ως πρόεδρο και τέσσερις ειδικούς επιστήμονες οι οποίοι είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής. Το ΣΛΟΤ γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ και σε προθεσμία που ορίζεται με αυτήν. Τα θέματα αυτά είναι ιδίως:

- ✓ Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του ΓΛΣ και των ΚΛΣ, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.
- ✓ Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών.

- ✓ Η έκδοση οδηγιών σύμφωνα με την εφαρμογή του ΓΛΣ, των ΚΛΣ και των ΔΛΠ.

### **2.13. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.):**

Ιδρύθηκε με βάση το νομοσχέδιο του 2003 είναι ανεξάρτητη εποπτική αρχή με αρμοδιότητα θέματα λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων. Εφαρμόζει ποιοτικό έλεγχο στο έργο των ΟΕ και εξετάζει αν τηρούνται οι περιορισμοί στην άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος με σκοπό την ενίσχυση της ανεξαρτησίας του ΟΕ και την αναβάθμιση του έργου τους. Η ΕΛΤΕ με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) είναι αρμόδιοι να προτείνουν στον Υπουργό Οικονομίας λογιστικούς κανόνες και πρότυπα προκειμένου να ενταθούν στο ελληνικό λογιστικό ρυθμιστικό πλαίσιο.

### **2.14. Σκοποί εσωτερικών ελέγχων:**

- ✓ Οι συναλλαγές να εκτελούνται σύμφωνα με τη γενική ή την ειδική εξουσιοδότηση της διοικήσεως.
- ✓ Όλες οι συναλλαγές να καταχωρούνται αμέσως, με το σωστό ποσό στους κατάλληλους λογαριασμούς και στη χρήση στην οποία αφορούν, ώστε να επιτρέπεται η κατάρτιση των λογιστικών πληροφοριών στα πλαίσια αναγνωρισμένων λογιστικών μεθόδων και να διατηρείται η δυνατότητα λογιστικής παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Η διαχείριση περιουσιακών στοιχείων να επιτρέπεται μόνο ύστερα από εξουσιοδότηση της διοικήσεως.
- ✓ Τα λογιστικά υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων να συγκρίνονται σε λογικά διαστήματα με τα πραγματικά δεδομένα και σε περιπτώσεις διαφορών, να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα.

### **2.15. Ελεγκτικό έργο:**

Το ελεγκτικό έργο συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή των τηρουμένων βιβλίων και νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν «ακριβοδίκαια» την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

### **2.16. Ασυμβίβαστο Ορκωτού Ελεγκτή:**

Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

- ✓ Την ιδιότητα του εμπόρου.
- ✓ Την ιδιότητα του δημόσιου υπαλλήλου, υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ., δικηγόρου, συμβολαιογράφου.

- ✓ Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή Ν.Π.Ι.Δ. ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε.
- ✓ Την τήρηση λογιστικών βιβλίων.
- ✓ Κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.
- ✓ Επίσης, απαγορεύεται η απόκτηση με οποιονδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρίας, ο προς αυτήν δανεισμός και αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγύησης προς τρίτους από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος και αντιστρόφως.

#### **2.17. Διασφάλιση ποιότητας στον έλεγχο:**

Προκειμένου να διασφαλιστεί μια ποιοτική διαδικασία ελέγχου και συμπερασμάτων εφαρμόζονται δικλείδες ασφαλείας στα εξής επίπεδα:

- ✓ Διασφάλιση ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- ✓ Ύπαρξη ευθύνης και πειθαρχικού ελέγχου για τον ελεγκτή.
- ✓ Ύπαρξη στοιχείων που φυλάσσει ο ελεγκτής και αποδεικνύουν το πόρισμα του (φάκελος εργασίας).
- ✓ Έκδοση αντικειμενικής γνώμης, που στηρίζεται στην εφαρμογή των κοινώς παραδεκτών λογιστικών και ελεγκτικών αρχών.

#### **2.18. Ανάθεση ελέγχου:**

Η ανάθεση ελέγχου των Ν.Π.Δ.Δ., δημοτικών επιχειρήσεων και των Ν.Π.Ι.Δ. που ανήκουν στο Δημόσιο Τομέα, εξαιρουμένων των Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, γίνεται από την εποπτεύουσα αρχή. Η ανάθεση αυτή γίνεται ανά τριετία και δεν μπορεί να υπερβεί για τον ίδιο Ορκωτό Ελεγκτή τις δύο τριετίες.

#### **2.19. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.):**

- ✓ Γενικά (εμπειρία, ανεξαρτησία, επαγγελματισμός).
  - Ο ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία.
  - Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στο ελεγκτικό του έργο.
  - Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει εύλογη επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου.
- ✓ Εργασίας (μελέτη-αξιολόγηση ΣΕΕ, συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων).
  - Η ελεγκτική εργασία πρέπει να προγραμματίζεται ορθολογικά και το ελεγκτικό προσωπικό να εποπτεύεται αποτελεσματικά.
  - Το ΣΕΕ πρέπει να μελετάται και να αξιολογείται η αποτελεσματικότητά του.

- Το απαιτούμενο ελεγκτικό υλικό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο.
- ✓ Έκθεσης (αναφορά στις λογιστικές αρχές, γνώμη ΟΕ).
  - Η έκθεση πρέπει να αναφέρει ότι η κατάρτιση και η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης διέπεται από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και ότι η επιχείρηση ακολούθησε την παρούσα και την προηγούμενη χρήση τις ίδιες λογιστικές αρχές.
  - Η έκθεση πρέπει να περιέχει είτε τη γνώμη του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων είτε τους λόγους για τους οποίους δεν εκφράζει γνώμη.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 200:** Ορίζεται ότι ο σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη κατά πόσο οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιαστική άποψη σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα εθνικά λογιστικά πρότυπα ή κάποιο έγκυρο πλαίσιο λογιστικών αρχών ειδικό για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να συμμορφώνεται με το «κώδικα δεοντολογίας των επαγγελματιών λογιστών» που εκδίδει η Ομοσπονδία Λογιστών.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 210:** Ορίζονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με την επιστολή ανάθεσης ελέγχου, τους επαναλαμβανόμενους ελέγχους, πιθανές αλλαγές στους όρους αποδοχής ανάθεσης ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 220:** Ορίζονται οι αρχές για την διεξαγωγή ενός ποιοτικού ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα ή συναφή εθνικά πρότυπα ή πρακτικές.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 230:** Αναφέρεται στην τεκμηρίωση σημαντικών θεμάτων με την συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη της ελεγκτικής γνώμης και την τεκμηρίωση ότι ο έλεγχος διεξήχθη σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 240:** Αναφέρονται οι βασικότερες διαδικασίες που πρέπει να διενεργούνται όταν υπάρχει ένδειξη για απάτη ή σφάλμα, ποια γεγονότα αυξάνουν τον κίνδυνο της απάτης ή του σφάλματος και ποια είναι η ευθύνη του ελεγκτή και της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρείας.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 250:** Ορίζονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εξέταση των νόμων και των κανονισμών κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 260:** Αναφέρει την υποχρέωση του ελεγκτή να γνωστοποιήσει στη διοίκηση της ελεγχόμενης, θέματα που προέκυψαν από τον έλεγχο για τα οποία αρμόδια είναι η ίδια.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 300:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχεδιασμού ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 310:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη γενικότερη γνώση ης επιχείρησης, των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της και τις τυχόν επιπτώσεις αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 320:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ελεγκτική σπουδαιότητα βάση της οποίας προσδιορίζεται ο χρόνος περάτωσης του ελεγκτικού έργου, οι ελεγκτικές διαδικασίες, η αξιολόγηση ελεγκτικών πορισμάτων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 400:** Αναφέρονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση του κινδύνου σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 401:** Αναφέρονται οι βασικότερες οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των συστημάτων ηλεκτρονικής επεξεργασίας πληροφοριών.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 402:** Γίνεται αναφορά για «ελεγκτικές εξετάσεις» συναφείς με οικονομικές μονάδες που χρησιμοποιούν υπηρεσία οργάνωσης.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την συλλογή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων στα οποία βασίζεται η ελεγκτική άποψη.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 501:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την πρόσθετη έρευνα ειδικών θεμάτων ελέγχου και ειδικότερα οδηγίες σχετικά με:

- ✓ Την παρακολούθηση φυσικής απογραφής των αποθεμάτων.
- ✓ Την επιβεβαίωση εισπρακτέων λογαριασμών.
- ✓ Την διερεύνηση εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων.
- ✓ Την αποτίμηση και γνωστοποίηση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.
- ✓ Την γνωστοποίηση πληροφοριών.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 505:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την επιβεβαίωση των κονδυλίων από εξωτερικές πηγές με την χρήση επιβεβαιωτικών επιστολών.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 510:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων ότι τα υπόλοιπα έναρξης δεν περιέχουν ανακρίβειες, ότι τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης έχουν μεταφερθεί ορθά στην επόμενη χρήση και έχουν εφαρμοσθεί οι κατάλληλες λογιστικές αρχές και μέθοδοι.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 520:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την αναλυτική κριτική διερεύνηση η οποία πρέπει να διενεργείται στο τέλος του ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 530:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την δειγματοληψία και άλλες επιλεγμένες επαληθευτικές διαδικασίες.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 540:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο των λογιστικών εκτιμήσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 550:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ταυτότητα των συνδεόμενων μερών της ελεγχόμενης.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 560:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο μεταγενέστερων του ισολογισμού γεγονότων και τον τρόπο αντιμετώπισης τους.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 570:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη διαπίστωση της συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας. Ευθύνη της διοίκησης της ελεγχόμενης είναι η εκτίμηση της συνέχισης της δραστηριότητας της εταιρείας, ενώ ευθύνη του ελεγκτή είναι η αξιολόγηση αυτής.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 580:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες για τη συλλογή έγγραφων διαβεβαιώσεων από την ελεγχόμενη εταιρεία σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 600:** Ασχολείται με τη χρησιμοποίηση εργασίας άλλου ελεγκτή και ειδικότερα μόνο με τη σχέση του ελεγκτή της μητρικής εταιρείας και του ελεγκτή της θυγατρικής της εταιρείας, της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζουν σημαντικά τις αντίστοιχες καταστάσεις της μητρικής.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 610:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την συνεκτίμηση του έργου του εσωτερικού ελεγκτή.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 620:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη χρησιμοποίηση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 700:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη σύνταξη της έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 710:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τη σύγκριση των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσης με την τρέχουσα και αναφορά σημαντικών γεγονότων στην έκθεση ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 720:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση άλλων πληροφοριών που περιέχονται σε έγγραφα ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 800:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση ειδικού ελέγχου.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 810:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εξέταση της προσδοκώμενης οικονομικής πληροφόρησης.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 910:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση ελέγχου για επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 920:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση εκτέλεσης προσυμφωνημένων διαδικασιών με οικονομική πληροφόρηση.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 930:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την ανάθεση συγκέντρωσης οικονομικών πληροφοριών που σκοπό έχουν τη χρησιμοποίηση λογιστικής εμπειρίας του ελεγκτή ή λογιστή στη συλλογή, ταξινόμηση και σύνοψη των οικονομικών καταστάσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1000:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες των διατραπεζικών επιβεβαιώσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1001 ως 1003:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τον έλεγχο του περιβάλλοντος των συστημάτων ηλεκτρονικής πληροφόρησης.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1005:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου των μικρών επιχειρήσεων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1006:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου διεθνών εμπορικών τραπεζών.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1007:** Αναφέρονται πρακτικές οδηγίες στους ελεγκτές σχετικά με τη σχέση τους με τη διοίκηση της ελεγχόμενης.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1008:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με την εκτίμηση κινδύνου και τον εσωτερικό έλεγχο σε σχέση με τα χαρακτηριστικά και τις προϋποθέσεις των ηλεκτρονικών συστημάτων.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1009:** Αναφέρονται βασικές οδηγίες σχετικά με τις ελεγκτικές τεχνικές οι οποίες υποβοηθούνται από Η/Υ.

**Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 1010:** Αναφέρεται η εξέταση των θεμάτων περιβάλλοντος στο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, βιομηχανική του περιβάλλοντος και νομοθεσία σε αναδρομική ισχύ.

## **2.20. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.):**

Σύμφωνα με την υπουργική απόφαση 643/5/1979 οι τέσσερις κατηγορίες των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων είναι οι εξής:

- ✓ Βασικά (αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και τις ευθύνες του ελεγκτή). Πρόκειται για τα γενικά πρότυπα των Δ.Ε.Π., όπου αυτά περιέχουν επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς αποτελούν ξεχωριστή κατηγορία.
- ✓ Καλής εκτελέσεως (αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου). Δηλαδή τα πρότυπα εργασίας των Δ.Ε.Π.
- ✓ Εκθέσεων (πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου).
- ✓ Επαγγελματικής δεοντολογίας (αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή).

Επίσης γίνεται λεπτομερής παράθεση των βασικών προτύπων και των προτύπων εργασίας, όπου αποτυπώνονται αρκετές από τις διαδικασίες και τεχνικές που ακολουθούνται σε ένα έλεγχο.

Όπως επιτάσσει η ελληνική νομοθεσία, τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών. Τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα τίθενται γενικώς σε ισχύ από τη δημοσίευσή τους

στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι τη διαφοροποίηση ή την ανάκληση τους.

#### **Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1100:**

- ✓ Τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα στοχεύουν στο να βοηθήσουν τους ελεγκτές στο να επιτελέσουν το έργο τους κατά τρόπο ικανοποιητικό και στο να επιτρέψουν την αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου κατά τόπο δίκαιο και αντικειμενικό. Πρόθεση των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωση τους με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών.
- ✓ Πρόθεση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η σταδιακή περαιτέρω ανάπτυξη των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων μέσα στα πλαίσια των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✓ Η καθολική αναγνώριση και παραδοχή των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων προϋποθέτει και συνεπάγεται τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων στο διεθνή χώρο και ιδιαίτερα στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την προσαρμογή των προτύπων στις εξελίξεις αυτές.
- ✓ Το γεγονός ότι τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα συνθέτουν το μόνο ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, οδήγησε την ΕΛΤΕ στην άμεση υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών επί των οποίων είναι εδραιωμένα τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.
- ✓ Η ΕΛΤΕ κρίνει ότι η παροχή στους ελεγκτές της δυνατότητας της επικουρικής επίκλησης των διεθνών ελεγκτικών προτύπων θα βοηθήσει και θα συνδράμει στη σταδιακή εξοικείωση τους με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.
- ✓ Τα παρόντα ελεγκτικά πρότυπα δεν καλύπτουν τους κανόνες δεοντολογίας των ελεγκτών.
- ✓ Οι κανόνες και οι διαδικασίες άσκησης ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των ελεγκτών συνθέτουν αντικείμενο του Κανονισμού Ποιοτικού Ελέγχου της Εργασίας των Ελεγκτών.

#### **Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1110: Γλωσσάριο ελληνοαγγλικής και αγγλοελληνικής ελεγκτικής ορολογίας:**

Η περίληψη του γλωσσαρίου στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) στοχεύει στο να υποβοηθήσει:

- ✓ Την καθιέρωση ομοιόμορφης τεχνικής ορολογίας άρα και την επικοινωνία.
- ✓ Την ευκολότερη κατανόηση και χρησιμοποίηση των Διεθνών Εκλεκτικών Προτύπων(Δ.Ε.Π.).
- ✓ Την ευκολότερη κατανόηση και χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(Δ.Λ.Π.).

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1120: Πλαίσιο των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων και επικουρική χρησιμοποίηση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων:** Το παρόν κανονιστικό πλαίσιο διακρίνει τους ελέγχους από τις «συγγενείς υπηρεσίες» ελεγκτικού λογιστικού χαρακτήρα. Συγγενείς υπηρεσίες θεωρούνται οι ελεγκτικές επισκοπήσεις, οι προσυμφωνημένες ελεγκτικές διαδικασίες και οι συντακτικές εργασίες. Επίσης καλύπτει τόσο τους ελέγχους όσο και τις συγγενείς υπηρεσίες επισκόπησης.

Κατά την παροχή των υπηρεσιών του, ο ελεγκτής οφείλει να στοχεύει, διασφαλίζει και εξασφαλίζει τα εξής απαραίτητα και αναγκαία γνωρίσματα του λειτουργήματος του: ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, εχεμύθεια και υπευθυνότητα.

Δεδομένου ότι οι αρχές επί των οποίων είναι εδραιωμένα τα Ε.Ε.Π. είναι οι αρχές οι οποίες είναι ενσωματωμένες στα Δ.Ε.Π., παρέχεται στους ελεγκτές η δυνατότητα της επικουρικής επίκλησης των Δ.Ε.Π., είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ε.Ε.Π.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2200: Στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και γενικές αρχές που το διέπουν:** Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο, και ειδικότερα, είτε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα.

Ο ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Επίσης οφείλει να διενεργεί τους ελέγχους που αναλαμβάνει σύμφωνα με τα Ε.Ε.Π.

Ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει και να εκτελεί το ελεγκτικό έργο με τον πρέποντα επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιωδών λαθών ή παραλείψεων στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2210: όροι εντολής του ελέγχου:** Ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος οφείλουν αν προσυμφωνούν τους όρους εντολής του ελέγχου

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2220: Ποιοτικός έλεγχος της ελεγκτικής διαδικασίας:** Ο ελεγκτικός φορέας οφείλει να υιοθετεί και να εφαρμόζει διαδικασίες ελέγχου της ποιότητας, ώστε να διασφαλίζεται η εφαρμογή των Ε.Ε.Π. σε όλους τους διενεργούμενους ελέγχους.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2230: Τεκμηρίωση:** Ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώνει τα στοιχεία τα οποία είναι σημαντικά ως μαρτυρία για τη στήριξη της διατυπούμενης γνώμης και ως απόδειξη ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Ε.Ε.Π.

Ο ελεγκτής οφείλει να συντάσσει φύλλα εργασίας που είναι επαρκώς πλήρη και λεπτομερή, ώστε να παρέχουν τη δυνατότητα άντλησης μιας γενικής, ολοκληρωμένης εικόνας του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2240: Η ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων και ακούσιων λαθών:** Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί τον κίνδυνο της ύπαρξης παραπληροφόρησης, ου είναι απόρροια απατηλών ενεργειών ή ακούσιων λαθών.

Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει:

- ✓ Να επιζητήσει και να εξασφαλίσει την εκτίμηση της διοίκησης αναφορικά με τον κίνδυνο της ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις και την επαρκή κατανόηση των δικλειδών ασφαλείας του λογιστικού συστήματος και ου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Να εξασφαλίσει κατανόηση του βαθμού εξοικείωσης της διοίκησης με τις υφιστάμενες και λειτουργούσες δικλείδες ασφαλείας.
- ✓ Να διακριβώσει κατά πόσο η διοίκηση έχει γνώση απατηλών ενεργειών.
- ✓ Να διακριβώσει αν η διοίκηση έχει εντοπίσει ουσιώδη λάθη.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2250: Αξιολόγηση, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς:**

Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και κατά την αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αναγνωρίζει το ενδεχόμενο ότι η μη συμμόρφωση του ελεγχόμενου οργανισμού με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, ο ελεγκτής οφείλει να διερευνά το ενδεχόμενο ύπαρξης περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και να εξετάζει και να αξιολογεί τα στοιχεία των περιπτώσεων μη συμμόρφωσης που περιέχονται στην αντίληψη του.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2260: Κοινοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου στους έχοντες την ευθύνη της διακυβέρνησης του ελεγχόμενου οργανισμού:** Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί τα ευρήματα του ελέγχου, που άπτονται της εταιρικής διακυβέρνησης, προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση του ελεγχόμενου οργανισμού.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 3300: Σχεδιασμός:** Ο ελεγκτής οφείλει να αναπτύσσει και να τεκμηριώνει το πρόγραμμα του ελέγχου στο οποίο πρέπει να προδιαγράφονται η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, κατά τρόπο που να διασφαλίζει την αποτελεσματικότητά του.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 3310: Κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας:**

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να έχει ή να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ώστε να μπορεί να εντοπίσει και να κατανοήσει τα γεγονότα, τις συναλλαγές και τις πρακτικές, οι οποίες, κατ' την κρίση του ελεγκτή, ενδέχεται να έχουν σημαντική επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων ή το διενεργούμενο έλεγχο ή την έκθεση ελέγχου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 3315: Εξοικείωση με τον ελεγχόμενο οργανισμό και το λειτουργικό του περιβάλλον και εκτίμηση των κινδύνων υπαρξης ουσιωδών λαθών:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του ελεγχόμενου οργανισμού και του περιβάλλοντος εντός του οποίου ο οργανισμός δραστηριοποιείται, συμπεριλαμβανομένου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ούτως ώστε να μπορεί να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους να παρεισφρήσουν στις οικονομικές καταστάσεις ουσιώδεις ανακρίβειες, ως αποτέλεσμα εκούσιων ή ακούσιων λαθών και, στη συνέχεια, να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 3320: Ελεγκτική σημαντικότητα:** Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει τον παράγοντα της σημαντικότητας και η σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο. Έτσι, η έννοια της σημαντικότητας αποτελεί το κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά την εκτέλεση του έργου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 3330: Συνάρτηση των ελεγκτικών διαδικασιών με τους εκτιμηθέντες κινδύνους:** Με στόχο η μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ο ελεγκτής οφείλει να επιζητήσει την εξασφάλιση γενικής ανταπόκρισης στους εκτιμηθέντες κινδύνους και στη συνέχεια οφείλει να σχεδιάσει και να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να καλυφθεί επαρκώς ο κίνδυνος να παρεισφρήσουν ουσιώδη λάθη στις οικονομικές καταστάσεις.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4400: Αξιολόγηση των κινδύνων και δικλείδες ασφαλείας:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που να είναι επαρκής ώστε να του επιτρέψει να σχεδιάσει και να αναπτύξει μια αποτελεσματική προσέγγιση στον έλεγχο.

Ο ελεγκτής οφείλει να ασκήσει την επαγγελματική του κρίση για να αξιολογήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και για να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες τέτοιες που να εξασφαλίζουν η μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4401: Έλεγχος σε μηχανογραφημένα πληροφοριακά περιβάλλοντα:** Ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει πως το μηχανογραφικό περιβάλλον του ελεγχόμενου οργανισμού επηρεάζει τον έλεγχο. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκή γνώση του μηχανογραφικού συστήματος, ώστε να σχεδιάσει, να κατευθύνει, να εποπτεύσει και να επισκοπήσει τη διεκπεραιωθείσα εργασία.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4402: Έλεγχος οργανισμών που χρησιμοποιούν εξωτερικούς λογιστές:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει πως η χρησιμοποίηση εξωτερικών λογιστών επηρεάζει το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου οργανισμού, για τους σκοπούς σχεδιασμού του ελέγχου και της ανάπτυξης μιας αποτελεσματικής προσέγγισης στον έλεγχο. Ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώσει τη σημαντικότητα του ρόλου των εξωτερικών λογιστών και να τη συνδέσει με τον έλεγχο.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5500: Ελεγκτική μαρτυρία:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ώστε να μπορεί να αντλήσει λογικά συμπεράσματα επί των οποίων να εδραιωθεί η ελεγκτική του γνώμη. Η ελεγκτική μαρτυρία αποκτάται με κατάλληλο συνδυασμό δοκιμασιών των δικλίδων ασφαλείας και επαληθευτικών διαδικασιών. Σε ορισμένες περιπτώσεις η ελεγκτική μαρτυρία αποκτάται αποκλειστικά από τη διενέργεια επαληθευτικών διαδικασιών.

Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ένα ή συνδυασμό περισσότερων του ενός από τους εξής τύπους ελεγκτικών διαδικασιών: εξέταση στοιχείων ή εγγραφών, εξέταση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, παρατήρηση επερώτηση, επιβεβαίωση, επαναυπολογισμός, επανεκτέλεση, αναλυτική διερεύνηση.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5501: Ελεγκτική μαρτυρία- Ειδικές περιπτώσεις:** Όταν τα αποθέματα συνθέτουν σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία όσον αφορά την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, με την παρακολούθηση της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων, εκτός αν τούτο είναι πρακτικά ανέφικτο.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5505: Κατευθείαν επιβεβαιώσεις:** Ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει αν η κατευθείαν επιβεβαίωση υπολοίπων είναι αναγκαία για την εξασφάλιση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής μαρτυρίας για τη στήριξη συγκεκριμένων θέσεων που διατυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5510: Έλεγχος διενεργούμενος για πρώτη φορά- υπόλοιπα ανοίγματος:** Σε σχέση με ελέγχου που αναλαμβάνονται για πρώτη φορά, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι:

- ✓ Τα υπόλοιπα ανοίγματος δεν περιέχουν ανακρίβειες, που ουσιωδώς επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.
- ✓ Τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης περιόδου ή, όπου ήταν ενδεδειγμένο, έχουν διορθωτικά αναμορφωθεί.
- ✓ Οι ακολουθούμενες λογιστικές αρχές εφαρμόζονται με συνέπεια ή οι τυχόν αναγκαίες αλλαγές έχουν υιοθετηθεί κατά τον πρέποντα τρόπο και οι αλλαγές αυτές προσδιορίζονται και επεξηγούνται επαρκώς.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5520: Διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης:** Ο ελεγκτής οφείλει να διερευνά αναλυτικά τα δεδομένα, τόσο στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου όσο και στα στάδια της επισκόπησης της πορείας και της ολοκλήρωσης του ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει, εφαρμόζοντας διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου, να στοχεύει και να εξασφαλίζει την καλή κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας και τον εντοπισμό των ελεγκτικά επικίνδυνων περιοχών.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5530: Ελεγκτική δειγματοληψία και άλλες επιλεγμένες διαδικασίες δοκιμασίας:** Κατά τον σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει να υιοθετήσει κατάλληλους τρόπους για να επιλέξει τα στοιχεία που θα υποβάλλει σε δοκιμασία, ούτως ώστε να συλλέξει την επιζητούμενη μαρτυρία, που θα επιτρέψει την επίτευξη των στόχων των επαληθευτικών διαδικασιών.

Κατά τον σχεδιασμό του προς έλεγχο δείγματος, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμά τους στόχους των επαληθευτικών διαδικασιών και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού από τον οποίο αντλεί το δείγμα.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5540: Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων:** Ο ελεγκτής οφείλει να υιοθετεί μια από τις εξής προσεγγίσεις ή συνδυασμό περισσότερων της μιας κατά τον έλεγχο των λογιστικών εκτιμήσεων:

- ✓ Επισκόπηση και δοκιμασία των διαδικασιών που ακολουθούνται από την διοίκηση του ελεγχόμενου οργανισμού κατά το ποσοτικό προσδιορισμό των λογιστικών εκτιμήσεων.
- ✓ Χρησιμοποίηση ανεξάρτητων εκτιμήσεων για σκοπούς σύγκρισης με εκείνες της διοίκησης.
- ✓ Επισκόπηση μεταγενέστερων γεγονότων που επιβεβαιώνουν ή αναιρούν την ορθότητα μιας λογικής εκτίμησης.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5545: Έλεγχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας και της παράθεσης των σχετικών πληροφοριών:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας και τα παρατιθέμενα στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά στοιχεία και πληροφορίες είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις το πλαισίου των λογιστικών κανόνων που υιοθετήθηκε από τον ελεγχόμενο οργανισμό, για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5550: Συγγενή πρόσωπα:** Ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει ελεγκτικές διαδικασίες, που να στοχεύουν στην εξασφάλιση επαρκούς και κατάλληλης ελεγκτικής μαρτυρίας, σε σχέση με τον εντοπισμό και την παράθεση στις οικονομικές καταστάσεις των συγγενών προσώπων και των επιπτώσεων των συναλλαγών με συγγενή πρόσωπα επί των οικονομικών καταστάσεων. Όπου υπάρχουν ενδείξεις για συναλλαγές με συγγενή πρόσωπα, ο ελεγκτής οφείλει να διευρύνει και να επαυξάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, στο βαθμό που τούτο κρίνεται αναγκαίο υπό τις περιστάσεις.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5560: Μεταγενέστερα γεγονότα:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει τις περιπτώσεις των μεταγενέστερων της ημερομηνίας του ισολογισμού γεγονότων επί των οικονομικών καταστάσεων και την έκθεσης ελέγχου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5570: Δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας των εργασιών:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει αν αρμόζει, κατά τη σύνταξη των οικονομικών

καταστάσεων, η αποδοχή της παραδοχής της δυνατότητας της συνέχισης της δραστηριότητας των εργασιών του ελεγχόμενου οργανισμού.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 5580: Παραστάσεις της διοίκησης:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή μαρτυρία ότι η διοίκηση αναγνωρίζει τις ευθύνες της σε σχέση με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, κατά τρόπο που να απεικονίζουν με πληρότητα και σαφήνεια την οικονομική θέση της εταιρείας και τα αποτελέσματα των εργασιών της καθώς και μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της χρήσεως, σύμφωνα με το συγκεκριμένο λογιστικό πλαίσιο που υιοθετήθηκε.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 6600: Χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή:** Σε σχέση με τις εκδιδόμενες εκθέσεις ελέγχου, ο υπογράφων την έκθεση ελέγχου ελεγκτής και η ελεγκτική εταιρεία στην οποία είναι ενταγμένος φέρουν συνολικά την ευθύνη του διενεργηθέντος ελέγχου, ανεξάρτητα αν κατά τη διεκπεραίωση του ελέγχου χρησιμοποιήθηκαν και άλλοι ελεγκτές.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 6610: Αξιοποίηση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών:** Όταν ο ελεγκτής προτίθεται να αξιοποιήσει συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει και να υποβάλει τη συγκεκριμένη εργασία σε δοκιμασία, ώστε να επιβεβαιώσει την επάρκεια της για τους σκοπούς του ελέγχου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 6620: Χρησιμοποίηση της εργασίας πραγματογνώμονα:** Κατά τη χρησιμοποίηση της εργασίας πραγματογνώμονα, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία αυτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700: Η έκθεση ελέγχου επί οικονομικών καταστάσεων:** Ο ελεγκτής οφείλει να επισκοπήσει και να αξιολογήσει τα ευρήματα του ελέγχου και τα αντληθέντα συμπεράσματα από την εκτελεσθείσα ελεγκτική εργασία και να τα χρησιμοποιήσει ως βάση για τη διατύπωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει εγγράφως και κατά τρόπο σαφή τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων στην ολότητα τους.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7710: Συγκριτικά στοιχεία:** Ο ελεγκτής οφείλει να εξακριβώνει ότι τα παρατιθέμενα στις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συγκριτικά στοιχεία συμμορφώνονται, από κάθε ουσιώδη πλευρά, με τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται από το ακολουθούμενο λογιστικό πλαίσιο.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7720: Άλλες πληροφορίες στα έγγραφα που περιέχουν τις εξηλεγμένες οικονομικές καταστάσεις:** Ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να αναγνώσει με προσοχή τις άλλες πληροφορίες που περιέχονται στα έγγραφα, τα οποία περιέχουν και τις οικονομικές καταστάσεις, με στόχο να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των πληροφοριών αυτών και των οικονομικών καταστάσεων.

**Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 8800: Η έκθεση ελέγχου στην περίπτωση ελέγχων με εξειδικευμένους στόχους:** Ο στόχος του είναι να καθιερώσει πρότυπα σε σχέση με τους διενεργούμενους ελέγχους που έχουν εξειδικευμένους στόχους. Παραδείγματα ελέγχων με εξειδικευμένους στόχους είναι:

- ✓ Η εξέταση οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σε ταμειακή βάση.
- ✓ Η εξέταση συγκεκριμένων λογαριασμών, στοιχείων λογαριασμών ή τμημάτων οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ Η εξέταση της συμμόρφωσης με συμβατικές ή άλλες υποχρεώσεις.
- ✓ Η εξέταση συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Πριν από την ανάληψη ενός εξειδικευμένου ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει τη συμφωνία του εντολές του ως προς τα ακριβές αντικείμενο του ελέγχου και ως προς τον τύπο και περιεχόμενο της προς έκδοση έκθεσης.

#### **2.21. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 1979:**

- ✓ Εφαρμόστηκαν με το Νόμο «Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Standards) του Σ.Ο.Λ.», ΦΕΚ 1119, τεύχος Β, 18/12/1979.
- ✓ Βασικά πρότυπα ορίζουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του Ορκωτού Ελεγκτή.
- ✓ Πρότυπα καλής εκτέλεσης εξετάζουν τις αρχές και τις τεχνικές του εξωτερικού ελέγχου.
- ✓ Πρότυπα εκθέσεων αναλύουν και ερμηνεύουν τον τρόπο σύνταξης της έκθεσης ελέγχου
- ✓ Πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας καθορίζουν τις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς.

#### **2.22. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 2004:**

- ✓ Δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ 1589/2004 και προσάρμοσαν τα προηγούμενα Πρότυπα (1979) στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).
- ✓ Οι τριψήφιοι αριθμοί των ΔΕΠ έγιναν τετραψήφιοι (προστέθηκε στην αρχή το ίδιο ψηφίο με το αρχικό τριψήφιο π.χ. ΔΕΠ 560 «Μεταγενέστερα Γεγονότα» στα ΕΕΠ αναφέρεται 5560)

#### **2.23. Σύγκριση Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων το 1979 και το 2004:**

- ✓ Τα πρότυπα του 1979 επικεντρώνονταν και στηρίζονταν στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή θέτοντας πιο γενικά όρια στο ελεγκτικό έργο αφήνοντας περιθώρια υποκειμενικής δράσης στον Ο.Ε.
- ✓ Τα νέα πρότυπα δίνουν πιο συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές, διασφαλίζουν την ποιότητα στο ελεγκτικό έργο και διευκολύνουν την ελεγκτική εργασία.

- ✓ Στόχος ελέγχου σύμφωνα με τα νέα πρότυπα είναι η διατύπωση γνώμης από τον ΟΕ ως προς το αν οι ΟΚ έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αντίθετα στα πρότυπα του 1979 αναφέρεται με περισσότερες λεπτομέρειες ο σκοπός του ελέγχου και τονίζεται η ανάγκη πιστοποίησης της αληθούς εμφάνισης των ΟΚ.
- ✓ Χαρακτηριστικά ΟΕ ίδια και στα δύο κείμενα (ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια και εχεμύθεια).

#### **2.24. Πιστοποιητικό ελέγχου:**

Σύμφωνα με το ΦΕΚ 126/1993 εγκρίθηκε το Σχέδιο Ελεγκτικού Προτύπου που συντάχθηκε από το ΣΟΛ και αναφερόταν στην έκθεση – πιστοποιητικό ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει αναφορά

- ✓ στις συγκεκριμένες ΟΚ που αποτέλεσαν το αντικείμενο ελέγχου
- ✓ στις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν
- ✓ Στο αν η εταιρεία εφάρμοσε το νομικό πλαίσιο (Ν.2190/1920)
- ✓ Στο νομικό πλαίσιο που αφορά – περιγράφει το ελεγκτικό έργο (άρθρο 37 Ν.2190/1920)
- ✓ Παρατηρήσεις του ΟΕ που προέκυψαν

Βασίζεται στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

#### **2.25. Ευθύνη Ορκωτού Ελεγκτή:**

- ✓ Αστική ευθύνη έναντι ελεγχόμενης εταιρίας – τρίτων. Το άρθρο 37παρ. 3 Ν. 2190 ορίζει ότι καταλογίζεται ευθύνη στον ελεγκτή μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα (δόλο, βαριά ή ελαφριά αμέλεια) και ζημιά. Η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, έστω και αν διενήργησαν τον έλεγχο δύο ή περισσότεροι ελεγκτές.
- ✓ Ποινική ευθύνη. Η παράβαση εκ μέρους του ελεγκτή του καθήκοντος της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κωλύματος του διορισμού του ως ελεγκτή συνεπάγεται την ποινική του ευθύνη.
- ✓ Πειθαρχική ευθύνη. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ΠΔ 226, υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του ΟΕ για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του, για ανάρμοστη συμπεριφορά (στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου) και για παράβαση του νόμου ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή.

## **2.26. Προληπτικά μέτρα Ορκωτών Ελεγκτών για επιμερισμό ευθύνης:**

- ✓ Ασφαλιστική και δικηγορική κάλυψη ΟΕ έναντι απαιτήσεων αποζημίωσης που θα προκύψουν από σκόπιμη ενέργεια ή από παράλειψη ΟΕ κατά έλεγχο ή έκδοση πιστοποιητικού εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Άρθρο 19 Π.Δ. 226/92.
- ✓ Επιστολή ανάληψης προς διοίκηση εταιρίας.
  - Αντικείμενο ελέγχου, σκοπός ελέγχου.
  - Ευθύνη διοίκησης της επιχείρησης.
- ✓ Ελεγκτικά τεκμήρια- φύλλα εργασίας- πλάνο, προγράμματα ελέγχου.
- ✓ Διατύπωση έκθεσης ελέγχου και κοινοποίηση της στη διοίκηση της επιχείρησης.
- ✓ Επιμερισμός ευθύνης σε τρίτους.
  - Επιστολές σε πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες.
  - Νομικοί σύμβουλοι επιχείρησης.
  - Βοήθεια άλλου ορκωτού.

## **2.27. Σκοπός επιστολής Ορκωτού Ελεγκτή:**

Σε μια επιστολή ανάληψης ελέγχου προς τη διοίκηση της εταιρίας αναφέρονται βασικά οι όροι κάτω από τους οποίους προσλαμβάνεται ένας ορκωτός ελεγκτής και περιγράφεται η φύση του ελέγχου που θα πρέπει να διενεργηθεί. Σκοπός της είναι η ενημέρωση της διοίκησης για το σκοπό ελέγχου, την ευθύνη της διοίκησης της επιχείρησης και την αμοιβή.

## **2.28. Στάδια ελέγχου:**

Ο ελεγκτής πραγματοποιεί τον έλεγχο του σε τρία στάδια:

### **1. Γενική γνωριμία της επιχείρησης.**

- ✓ Προκαταρκτικές εργασίες.
  - να λάβει γνώση των εγγράφων και στοιχείων που έχουν σχέση με την επιχείρηση και βρίσκονται εκτός επιχείρησης.
  - να λάβει γνώση εγγράφων και στοιχείων σχετικών με την επαγγελματική δεοντολογία που διέπει την επιχείρηση.
  - να λάβει γνώση συγκριτικών στοιχείων, αν υπάρχουν.
- ✓ Πρώτες επαφές με την ίδια την επιχείρηση.
  - να λάβει γνώση των εγγράφων και στοιχείων που υπάρχουν μέσα στην ίδια την επιχείρηση.
  - συνεντεύξεις με τους κυριότερους υπευθύνους της επιχείρησης.
  - επισκέψεις στους χώρους εγκατάστασης της επιχείρησης.
- ✓ Εκτίμηση των εργασιών.

- προετοιμασία του διαρκή φακέλου στοιχείων.
- κατάρτιση του προγράμματος εργασίας.

## 2. Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης.

- ✓ Μελέτη και κατανόηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, περιγραφή του συστήματος. Χρησιμοποίηση οργανογραμμάτων και των άλλων πληροφοριών που δίνει η επιχείρηση.
  - Επαλήθευση της πραγματικής ύπαρξης του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Με δειγματοληψίες και επιτόπιες παρατηρήσεις, ο ελεγκτής βεβαιώνεται ότι το περιγραφόμενο σύστημα υπάρχει και λειτουργεί πραγματικά.
  - Προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
    - σημεία αξιοπιστίας δυνατοτήτων.
    - σημεία αδυναμιών.
  - Επαλήθευση της συνεχούς εφαρμογής των αξιόπιστων σημείων-δυνατοτήτων.
  - Οριστική αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Προσδιορισμός προγράμματος ελέγχου λογαριασμών.
    - αξιοπιστία συστήματος.
    - αδυναμίες συστήματος.

## 3. Εξέταση των λογαριασμών.

- ✓ Προσδιορισμός των συμπερασμάτων της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου και προσαρμογή του προγράμματος ελέγχου λογαριασμών.
  - αξιοπιστία συστήματος. Μείωση της έκτασης του ελέγχου των λογαριασμών.
  - αδυναμίες συστήματος. Εμβάθυνση και επέκταση του ελέγχου των λογαριασμών.
- ✓ Συμπληρωματικές επαληθεύσεις και επικυρώσεις.
  - επαλήθευση με αλληλογραφία (εξωτερική επιβεβαίωση).
  - διαπιστώσεις αυτοπροσώπως.
  - παρακολούθηση φυσικής απογραφής.
- ✓ Ολοκλήρωση ελέγχου.
  - έλεγχος εφαρμογής των λογιστικών αρχών.
  - έλεγχος των μετά την κατάρτιση του ισολογισμού γεγονότων.
  - επανέλεγχος των φύλλων εργασίας.
- ✓ Έκδοση γνώμης.

### **2.29. Σχεδιασμός του ελέγχου:**

Σε συνεννόηση με τον ελεγχόμενο ο υπεύθυνος ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει τον χρόνο έναρξης ελέγχου και την κατάλληλη κατανομή των φάσεων του ελέγχου, ώστε ο έλεγχος να μην αποβεί εις βάρος ούτε των ελεγκτών αλλά ούτε και των ελεγχόμενων.

Υπάρχουν στάδια αλλά και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, των οποίων ο έλεγχος μπορεί να αρχίσει πριν το κλείσιμο των βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, έτσι ώστε να μειωθεί ο φόρτος εργασίας κατά την τελική φάση αλλά και να τελειώσει μέσα στα αναγκαστικά από το νόμο χρονικά περιθώρια.

### **2.30. Επιμερισμός του ελέγχου:**

Ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός του συνολικού ελέγχου και η ανάθεση τμημάτων του στο ελεγκτικό προσωπικό γίνεται με τη βοήθεια ειδικών ελεγκτικών οδηγιών και προγραμμάτων. Για αυτό το λόγο, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τα φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων και προκαταρκτικές επαφές και συνεντεύξεις με το κατάλληλο προσωπικό της ελεγχόμενης εταιρείας για ενημέρωση τουλάχιστον του φακέλου με τα γενικά στοιχεία της επιχείρησης.

### **2.31. Επίβλεψη του ελέγχου:**

Για κάθε φάση και για κάθε τομέα του ελέγχου, ο υπεύθυνος του ελέγχου θα πρέπει να προϋπολογίσει ικανό χρόνο για επίβλεψη και έλεγχο της εταιρείας υφισταμένων σε κάθε επίπεδο. Επιπλέον της επίβλεψης του ελέγχου στο πεδίο που εκτελείται από την ελεγκτική ομάδα και του συνεχούς ελέγχου και αξιολόγησης των παραγόμενων φύλλων εργασίας στην εξέλιξη του ελέγχου, επίβλεψη και αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου γίνεται και σε άλλα ανώτερα επίπεδα του ελεγκτικού φορέα, μέσω επισκόπησης των φύλλων εργασίας και των φακέλων που περιέχουν στοιχεία και τεκμήρια του ελέγχου. Αυτό φαίνεται στα φύλλα εργασίας από τις διπλές και τριπλές μονογραφές των ατόμων που τα έλεγξαν κατά επίπεδο.

### **2.32. Αξιολόγηση του ελέγχου:**

Η σημασία της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου έγκειται στο γεγονός ότι η ικανοποιητική ποιότητα του θα περιορίσει το εύρος των ελέγχων. Στην περίπτωση που διαπιστώνεται σοβαρή αδυναμία στην εσωτερική οργάνωση της επιχείρησης τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να επεκτείνει το πρόγραμμα ελέγχου, έτσι ώστε να αντισταθμίσει τις υπάρχουσες αδυναμίες.

Πηγές πληροφοριών για την περιγραφή και μελέτη του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν τα φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων (αν υπάρχουν), τα οργανογράμματα της μονάδας, τα διάφορα εγχειρίδια διαδικασιών και περιγραφών θέσεων εργασίας, το καταστατικό της

εταιρείας, αναφορές και αλληλογραφία της μονάδας, καθώς και συνεντεύξεις με στελέχη-κλειδιά και προσωπική περιήγηση στις εγκαταστάσεις της μονάδας από τον ελεγκτή.

### **2.33. Μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου:**

- ✓ Εγγενής (inherent) αφορά τα βασικά χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και κυρίως το ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.
- ✓ Εσωτερικού ελέγχου (control) αφορά ΣΕΕ- οργάνωση- δικλείδες ασφάλειας επιχείρησης. Πιθανότητα του ΟΕ να βασιστεί στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης ενώ είναι αναποτελεσματικός.
- ✓ Ελεγκτικών τεκμηρίων (detection) επηρεάζεται από ελεγκτική εργασία. Εκφράζει την πιθανότητα τα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής να μην είναι κατάλληλα ή επαρκή ώστε να μην του επιτρέπουν αν εξάγει σωστά συμπεράσματα για το πόσο αξιόπιστες είναι οι λογιστικές καταστάσεις.

Audit Risk Model= Inherent Risk\* Control Risk\* Detection Risk.

### **2.34. Αιτίες ελεγκτικού κινδύνου:**

- ✓ Περιορισμένος χρόνος ελέγχου.
- ✓ Ανεπαρκής προετοιμασία-εκπαίδευση ελεγκτικής ομάδας.
- ✓ Αμέλεια-ανθρώπινο λάθος ΟΕ.
- ✓ Λανθασμένη επιλογή δείγματος - Λανθασμένο πλάνο ελέγχου.

### **2.35. Ελεγκτικοί στόχοι:**

- ✓ Ύπαρξη – πραγματοποίηση, όλες οι οικονομικές συναλλαγές που έχουν καταχωρηθεί είναι πραγματικά γεγονότα. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις υπάρχουν.
- ✓ Πληρότητα, όλες οι οικονομικές συναλλαγές που έπρεπε να καταχωρηθούν έχουν καταχωρηθεί.
- ✓ Ακρίβεια, τα ποσά και τα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τις καταχωρημένες συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί με αριθμητική ακρίβεια.
- ✓ Δικαιώματα και υποχρεώσεις, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που περιγράφονται στις οικονομικές συναλλαγές είναι της επιχείρησης.
- ✓ Αποτίμηση, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που περιγράφονται στις οικονομικές συναλλαγές έχουν σωστή αξία.
- ✓ Επιμερισμός χρήσεων, τα έσοδα και τα έξοδα έχουν χρονικά υπολογιστεί στις σωστές εταιρικές χρήσεις.
- ✓ Ταξινόμηση και ευκρίνεια, οι Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

### 3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ- ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

#### 3.1. Εσωτερικός έλεγχος:

Από λογιστική άποψη, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες ή ιδιαιτερότητες στην οργάνωση της επιχείρησης, που ευνοούν την σύνταξη λογαριασμών ειλικρινών και κανονικών. Από διοικητική άποψη, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που έχει θεσπίσει η επιχείρηση και υπόσχονται την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης και την εφαρμογή της πολιτικής της διεύθυνσης.

#### 3.2. Σκοπός εσωτερικού ελέγχου:

- ✓ Προστασία της περιουσία της επιχείρησης.
- ✓ Διασφάλιση της ποιότητας της πληροφόρησης.
- ✓ Εγγύηση της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.
- ✓ Διασφάλιση της εφαρμογής της πολιτικής της και των οδηγιών της διοίκησης.

#### 3.3. Διαφορές εσωτερικού- εξωτερικού ελέγχου:

	ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ	ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ
Νομικό πλαίσιο.	Υποχρεωτικός με βάση το Ν. 3016/2002 για όσες εταιρίες είναι εισηγμένες στο Χ.Α., τράπεζες, ασφαλιστικούς οργανισμούς.	Υποχρεωτικός για Α.Ε. εφόσον πληρούν τα κριτήρια του Ν. 2190/20 Αρθ. 37,43.
Σχέση με ελεγχόμενη εταιρία-ΠΟΙΟΣ διενεργεί τον έλεγχο.	Υπάλληλος της εταιρίας (αποκλειστική σχέση, σύμβαση).	Ορκωτός ελεγκτής (ανεξάρτητος-εξωτερικός συνεργάτης, πληρώνεται από την εταιρία αλλά δεν είναι υπάλληλος της).
Βασικές αρχές- Προϋποθέσεις.	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Επαρκής λογιστική οργάνωση (κατάλληλο εκπαιδευτικό προσωπικό, μηχανογραφική υποστήριξη).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Ολοκλήρωση των λογιστικών εργασιών.</li> <li>✓ Πλήρης πρόσβαση Ο.Ε.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Διαχωρισμός λειτουργιών.</li> <li>✓ Οργανόγραμμα.</li> <li>✓ Εκπαίδευση, αξιολόγηση του προσωπικού.</li> <li>✓ Προστασία περιουσιακών στοιχείων.</li> <li>✓ Καταμέτρηση, απογραφή.</li> </ul>	
Σκοπός-ΤΙ ΕΛΕΓΧΕΙ.	Διαδικασίες, οργάνωση-λειτουργία, τμήματα.	Οικονομικές καταστάσεις, πιστοποιητικό.

### 3.4. Έννοια συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα οργανωμένο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνει ο οργανισμός, με σκοπό την εφαρμογή και την τήρηση αρχών και πολιτικών προκειμένου να διασφαλισθούν τα συμφέροντά του. Είναι ένα οργανικό σχέδιο, σε όλες του τις προεκτάσεις.

Η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, η πληρότητα, το μέγεθος και η έκταση αυτού σε μια επιχείρηση, καθορίζεται από τις δραστηριότητες, την πολυπλοκότητα του αντικειμένου εκμετάλλευσης και των συναλλαγών, την εκπαίδευση και την εξειδίκευση του προσωπικού, καθώς και μια σειρά άλλων παραγόντων.

### 3.5. Διαφορά συστήματος εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικού ελέγχου:

Ο Ε.Ε. είναι υπηρεσία ανεξάρτητη στην επιχείρηση ενώ το Σ.Ε.Ε. είναι ο τρόπος λειτουργίας και διοίκησης της επιχείρησης ώστε να μπορεί να υπάρξει Ε.Ε.

### 3.6. Βασικές αρχές συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

Οι βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι οι ακόλουθες :

- ✓ Σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της εταιρίας, οι οποίες είναι :
  - Την διενέργεια των συναλλαγών ( π.χ. αγορές, πωλήσεις )
  - Την Διαφύλαξη και διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων
  - Τη Λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων, καθώς και των περιουσιακών στοιχείων της.
- ✓ Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της επιχείρησης, καθώς και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.

- ✓ Η άμεση έκδοση στοιχείων με την ολοκλήρωση κάθε συναλλαγής.
- ✓ Η λήψη μέτρων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.
- ✓ η διενέργεια φυσικών επαληθεύσεων και σχετικών συμφωνιών λογαριασμών

### **3.7. Διαδικασίες αξιολόγησης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου από τον Ορκωτό**

#### **Ελεγκτή:**

- ✓ Διαγράμματα ροής
- ✓ Ερωτηματολόγιο
- ✓ Γραπτή περιγραφή
- ✓ Τεστς (δοκιμές).

### **3.8. Ελεγκτικές τεχνικές:**

✓ Οριζόντιος έλεγχος. Ξεκινά από τα παραστατικά- ημερολόγιο- καθολικό- ισοζύγιο. Ο σκοπός (συγκέντρωση τεκμηρίων ότι ΟΛΑ τα λογιστικά γεγονότα έχουν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία). Τρόπος επαλήθευσης – ακρίβειας. Οι βασικοί έλεγχοι της λογιστικής απεικόνισης των γεγονότων αποβλέπουν στο να επαληθεύσουν τις εργασίες λογιστικής απεικόνισης των διαφόρων οικονομικών γεγονότων και να εγγυηθούν στον ελεγκτή ότι:

- όλα τα οικονομικά γεγονότα έχουν αποτελέσει αντικείμενο λογιστικής εγγραφής (ολότητα των λογιστικών εγγραφών), Καταχωρήσεις-λογιστικές εγγραφές νόμιμες, πλήρεις.
  - κάθε λογιστική εγγραφή εκπροσωπεί και αιτιολογείται από ένα γεγονός (πραγματικότητα των λογιστικών εγγραφών),
  - δεν υπάρχουν σφάλματα στις λογιστικές εγγραφές (ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών).
- ✓ Κάθετος έλεγχος. Αναλυτική επισκόπηση. Σκοπός του είναι να αποδείξει την πραγματική ύπαρξη, πληρότητα και νομιμότητα της απογραφής. Ξεκινά από προσαρμοσμένο ισοζύγιο- καθολικό- ημερολόγιο- παραστατικά.
- ✓ Εξωτερική επιβεβαίωση
  - ✓ Έλεγχος υπολοίπων

### **3.9. Δειγματοληψία:**

Ο μόνος τρόπος να αντιμετωπίσει ο Ορκωτός Ελεγκτής την ποσότητα και το αντίστοιχο κόστος των τεκμηρίων που θα πρέπει να θεωρήσει ικανά- δεδομένης πάντα της ικανοποιητικής ποιότητας τούτων ανεξάρτητα της ποσότητας τους- είναι η επιστημονική επιλογή τούτων (στατιστική δειγματοληψία). Η στατιστικώς ελεγχόμενη δειγματοληψία μπορεί, κατάλληλα προσαρμοσμένη, να εφαρμοστεί σε όλα σχεδόν τα είδη τεκμηρίων. Εξάλλου, η όλη διαδικασία του ελέγχου από τον εξωτερικό ελεγκτή είναι εξ ορισμού ένα

τεστ (δοκιμή ενός μέρους του συνόλου ή μερικών επιλεγμένων από τις πολλές λειτουργίες οι οποίες μας ενδιαφέρουν). Αλλά και να μην ήταν απαγορευτικό το κόστος, θα ήταν αντικειμενικά αδύνατο να αναπαραστήσει κανείς με την ίδια ακρίβεια και να παρατηρήσει την ορθότητα ή την ποιότητα του συνόλου μιας διαδικασίας (που έχει ήδη γίνει) κατά τον τρόπο που αυτή έχει γίνει. Τεστ, δοκιμή και δειγματοληψία, λοιπόν, είναι σχεδόν ταυτόσημες ενέργειες και έννοιες.

Εκτός από την στατιστική δειγματοληψία, η οποία έχει το πλεονέκτημα της διαμόρφωσης του δείγματος και της επεξεργασίας των δεδομένων με τη βοήθεια των μεθόδων της στατιστικής, υπάρχει και η υποκειμενική ή εμπειρική δειγματοληψία, η οποία στηρίζεται για την επιλογή, τουλάχιστον, των αντικειμένων της στην κρίση και την πείρα του ελεγκτή, στην οποία βεβαίως πείρα και κρίση θα υποβληθούν τελικά και αυτές ακόμα οι ενδείξεις της στατιστικής μεθόδου, όπως συμβαίνει και με κάθε μηχανική μέθοδο έρευνας.

### **3.10. Αποδεικτικά στοιχεία ή ελεγκτικά τεκμήρια:**

Είναι τα δεδομένα, οι πληροφορίες και οτιδήποτε άλλο τεκμηριώνει την αποδοχή ή την απόρριψη μιας άποψης. Έχουν σαν σκοπό την υποστήριξη της γνώμης του ελεγκτή και την απόδειξη της επαγγελματικής εργασίας, και σαν στόχο την μείωση του ελεγκτικού κινδύνου και την μείωση της ευθύνης του ελεγκτή.

Το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων χωρίζεται σε δύο ομάδες:

- ✓ περιλαμβάνει, κυρίως, λογιστικά στοιχεία, τα οποία συμβάλλουν, κατά κύριο λόγο, στην τεκμηρίωση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου (λογιστικά βιβλία, αριθμοδείκτες, υπολογιστικές εργασίες, έγγραφα της επιχείρησης, ισοζύγια).
- ✓ περιέχει στοιχεία που είναι παράγωγα της ελεγκτικής εργασίας (φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, έγγραφα προς τον ελεγκτή από τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και από τους τρίτους, μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα, πληροφοριακά στοιχεία που προέρχονται από συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και επισημάνσεις του ελεγκτή).

### **3.11. Καταλληλότητα αποδεικτικών στοιχείων:**

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

- ✓ Σχετικά (πρέπει να είναι σχετικό με το σκοπό του ελέγχου και τις αποφάσεις που καλείται να λάβει ο ελεγκτής).
- ✓ Αντικειμενικά (πρέπει να αποδίδουν πιστά την πραγματική οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης).
- ✓ Επαληθεύσιμα (πρέπει να μπορεί να επαληθευθεί ως προς τη νομιμότητα, πληρότητα και αντικειμενικότητα του από άλλους εξίσου ικανούς ελεγκτές).
- ✓ Αυθεντικά (πρέπει όλα τα χαρακτηριστικά του να είναι γνήσια).

### **3.12. Προσδιοριστικοί παράγοντες της επάρκειας των αποδεικτικών στοιχείων:**

- ✓ Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Οι φόβοι του ελεγκτή για νόθευση των λογαριασμών εκ μέρους της διοίκησης της επιχείρησης.
- ✓ Η σπουδαιότητα των αποδεικτικών στοιχείων.
- ✓ Το κόστος της εξασφάλισης του αποδεικτικού υλικού.

### **3.13. Μέθοδοι συγκέντρωσης αποδεικτικών στοιχείων:**

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

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

Ποια από τις παραπάνω μεθόδους πρέπει να ακολουθείται σε κάθε περίπτωση, εξαρτάται από το αντικείμενο του ελέγχου, το διαθέσιμο χρόνο, το σκοπό του ελέγχου και το κόστος της ελεγκτικής εργασίας.

### **3.14. Φύλλα εργασίας:**

Τα διάφορα στοιχεία και πληροφορίες που συγκεντρώνει ο ελεγκτής ταξινομούνται και καταχωρούνται σε διάφορες καταστάσεις, πίνακες, εκθέσεις και αναφορές που ονομάζονται φύλλα εργασίας

Ως φύλλα εργασίας θεωρούνται επίσης, τα διάφορα έγγραφα που συγκεντρώνει ή χρησιμοποιεί ο ελεγκτής, όπως οι επιβεβαιωτικές επιστολές, τα ερωτηματολόγια, το οργανόγραμμα της επιχείρησης, τα πρακτικά συνεδριάσεων, τα ισοζύγια κλπ.

Ο σκοπός τους είναι να:

- ✓ Αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή αναφορικά με το σκοπό του διενεργηθέντος ελέγχου και διευκολύνουν την σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου.
- ✓ Διευκολύνουν τον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
- ✓ Βοηθούν στη διεξαγωγή του ελέγχου.
- ✓ Εξυπηρετούν επαναλαμβανόμενους ελέγχους.
- ✓ Αποτελούν το μέσο για τον έλεγχο της ελεγκτικής εργασίας που έχει εκτελεστεί από κατώτερα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.

- ✓ Συνδέουν τις συνιστώμενες από τους οδηγούς ελέγχου ελεγκτικές εργασίες και αυτές που τελικά έχουν διενεργηθεί.
- ✓ Αποτελούν τη βάση αξιολόγησης των μελών της ελεγκτικής ομάδας από τον κατά περίπτωση υπεύθυνο.
- ✓ Χρησιμοποιούνται κατά τον έλεγχο αλλά κι αργότερα για την εκπαίδευση νέων ελεγκτών.
- ✓ Μπορούν να προσκομιστούν ως αποδεικτικά στοιχεία σε δίκες οικονομικών συνήθως υποθέσεων.

### **3.15. Κατηγορίες φύλλων εργασίας:**

- ✓ Σχέδια ελέγχου, φύλλα ημερησίας διάταξης, ερωτηματολόγια.
- ✓ Πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο.
- ✓ Διορθωτικές ημερολογιακές εγγραφές, εγγραφές αναταξινόμησης.
- ✓ Πίνακες τεκμηρίωσης, αναλύσεις και φύλλα υπολογιστικής εργασίας.
- ✓ Αντίγραφα πρακτικών.
- ✓ Ενημερωτικές επιστολές πελάτη και δικηγόρου.

### **3.16. Διαδικασία ολοκλήρωσης ελεγκτικού έργου:**

Οι κυριότεροι στόχοι των διαδικασιών ολοκλήρωσης αποσκοπούν στη διαπίστωση γεγονότων που πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού και θα έπρεπε να εμφανισθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον τα επόμενα θέματα:

- ✓ Έλεγχος πρακτικών Γ.Σ. μετόχων και Δ.Σ. και περίληψη αυτών.
- ✓ Επιστολή της διοίκησης της εταιρείας προς τον Ο.Ε.Λ.
- ✓ Επιστολή του Νομικού Συμβούλου της εταιρείας προς τον Ο.Ε.Λ.
- ✓ Καταγραφή και έλεγχος σημαντικών γεγονότων που διαδραματίζονται μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.
- ✓ Ελεγκτικά θέματα τα οποία μπορεί να αποτελούν παραβάσεις ή παράνομες ενέργειες από την πλευρά της ελεγχόμενης εταιρείας.
- ✓ Ενδείξεις για την συνέχιση των δραστηριοτήτων της εταιρείας, το λεγόμενο «going concern». Για αυτό το λόγο, πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομική ρευστότητα και οι προσδοκίες της επιχείρησης ότι θα εξακολουθήσει τις λειτουργίες της.

### **3.17. Έκθεση ελέγχου:**

Η Έκθεση Ελέγχου υπογράφεται από τον νόμιμο ελεγκτή που διενήργησε την εργασία και σε περίπτωση που η εργασία διενεργήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου,

από τον κύριο εταίρο, με σαφή μνεία των στοιχείων του ελεγκτικού γραφείου στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος.

Αντικατέστησε το πιστοποιητικό ελέγχου Είδη γνώμης:

- ✓ Σύμφωνη γνώμη
- ✓ Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση
- ✓ Άρνηση γνώμης
- ✓ Αρνητική γνώμη
- ✓ Διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου Θέματα έμφασης

### **3.18. Έκθεση με σύμφωνη γνώμη:**

Ένας ελεγκτής συντάσσει μια θετική, χωρίς καμιά επιφύλαξη έκθεση, όταν συντρέχουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- ✓ Τα ελεγκτικά πρότυπα, και ειδικά αυτά της καλής εκτελέσεως (field work standards), έχουν τηρηθεί.
- ✓ Οι λογιστικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές που θα έπρεπε να διέπουν το ισχύον λογιστικό σύστημα.
- ✓ Η αρχή της συνέπειας έχει τηρηθεί.
- ✓ Δεν υπήρξαν σημαντικές αμφιβολίες.
- ✓ Δεν υπήρξε περιορισμός στο εύρος του πεδίου στο οποίο έπρεπε να διενεργηθεί κανονικά ο έλεγχος.
- ✓ Οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζουν ορθώς την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης.

### **3.19. Διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου:**

Μια θετική με επιφυλάξεις έκθεση συντάσσεται όταν υπάρχουν κάποια προβλήματα αναφορικά με συγκεκριμένα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, αλλά αυτά τα συγκεκριμένα μεγέθη δεν καθιστούν αναξιόπιστες στο σύνολο τους τις λογιστικές καταστάσεις. Το αντίθετο μάλιστα, αυτές ως σύνολο, παρουσιάζουν ορθά την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης, εκτός από ή αφού ληφθούν κατάλληλα υπόψη συγκεκριμένες αδυναμίες ή επιφυλάξεις και περιορισμοί. Όταν χορηγείται έκθεση με επιφυλάξεις, το πρόβλημα με το οποίο συνδέονται οι επιφυλάξεις περιγράφεται και προσδιορίζεται πλήρως σε ξεχωριστή παράγραφο της έκθεσης η οποία τοποθετείται μεταξύ της παραγράφου που περιγράφει την έκταση και τον σκοπό του ελέγχου και αυτής που αναφέρει τη γνώμη περί των καταστάσεων.

Η διατύπωση του πορίσματος με επιφύλαξη παρατήρησης πρέπει να είναι τέτοια ώστε να μπορεί ο αναγνώστης είτε να υπολογίσει είτε να εκτιμήσει την πραγματική εικόνα που θα

παρείχαν οι πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, αν έλειπαν οι λόγοι διαφωνίας ή αβεβαιότητας του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

### **3.20. Έκθεση με άρνηση γνώμης:**

Η αρνητική έκθεση είναι ακριβώς η αντίθετη της θετικής χωρίς επιφυλάξεις έκθεσης. Στο είδος αυτό, ο ελεγκτής δηλώνει ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν σωστά την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές. Όταν μια αρνητική έκθεση αποφασίζεται, όλοι οι λόγοι για τούτο θα πρέπει να αναφερθούν στις ενδιάμεσες παραγράφους, ενώ δεν απαιτείται να γίνει εκτενής αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν, εφόσον η ελεγκτική ομάδα έχει κατοχυρώσει όλα τα απαραίτητα για τη στήριξη μιας αρνητικής γνώμης στοιχεία.

### **3.21. Κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου:**

Στόχος του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

- ✓ Ακεραιότητα. Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι την βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους.
- ✓ Αντικειμενικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για την δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται.
- ✓ Εμπιστευτικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.
- ✓ Επάρκεια. Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.

### **3.22. Πρότυπα εσωτερικού ελέγχου:**

- ✓ Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων. Περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν εσωτερικό έλεγχο.
- ✓ Πρότυπα Απόδοσης. Περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Πρότυπα Εφαρμογής. Εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας.

### **3.23. Σκοπός προτύπων εσωτερικού ελέγχου:**

- ✓ Να περιγράψουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Να αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενες αξίας δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Να προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

### **3.24. Χαρακτηριστικά λογιστικού εσωτερικού ελέγχου:**

Η σωστή και ελεγχόμενη λειτουργία του στηρίζεται στην λογιστική οργάνωση η οποία αρχίζει από το οργανόγραμμα του λογιστηρίου και περιλαμβάνει τον προσδιορισμό θέσεων εργασίας, την επάνδρωση και την πρόβλεψη για συνεχή ανάπτυξη με στόχο την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του μέσα στην επιχείρηση. Η λογιστική οργάνωση έχει στόχο την παρακολούθηση και καταχώρηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας που επιφέρει η δραστηριοποίηση της, έτσι ώστε να μπορεί να πληροφορήσει την διοίκηση και τους εκτός μονάδας κοινωνικούς εταίρους της για τα αποτελέσματα της δραστηριότητας της μονάδας και για την εκάστοτε λογιστική οικονομική της θέση. Η οργάνωση και εν συνεχεία ο έλεγχος του λογιστικού συστήματος και της λειτουργίας πληροφορεί της διοίκησης των τρίτων γενικότερα περιλαμβάνει το οργανόγραμμα λογιστηρίου και το εγχειρίδιο λειτουργίας λογιστηρίου.

## 4. ΠΑΓΙΑ

### 4.1. Κατηγορίες πάγιων στοιχείων:

- ✓ Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ενσώματα πάγια (λογ. 10-15). Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος, π.χ. οικόπεδα, γήπεδα, κτίρια, πηγές φυσικού πλούτου, μηχανήματα, μηχανολογικός εξοπλισμός, μηχανές γραφείου, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, έπιπλα και σκεύη, μεταφορικά μέσα κ.α.
- ✓ Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια (λογ. 16.00-16.09). Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα, π.χ. υπεραξία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, δικαιώματα πνευματικής εργασίας κ.ά.
- ✓ Έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή κεφαλαιοποιημένα έξοδα (λογ. 16.10-16.19). Είναι τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, ην απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και την αναδιοργάνωση της, π.χ. έξοδα που γίνονται για την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την έρευνα, την αναδιοργάνωση της, την έρευνα και την ανάπτυξη νέων προϊόντων και αγορών, την εξασφάλιση μακροπρόθεσμων κεφαλαίων, την κτήση και τη βελτίωση πάγιων στοιχείων κ.λ.π.
- ✓ Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ. 18.02- 18.99). Είναι κάθε απαίτηση της οποίας η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.
- ✓ Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (λογ. 18.00). Είναι η κατοχή τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου άλλης επιχείρησης σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% και εφόσον υπάρχει πρόθεση διαρκούς κατοχής της, διαφορετικά ομαδοποιείται στα χρεόγραφα.

### 4.2. Λογαριασμοί πάγιων στοιχείων:

- ✓ 10 Εδαφικές εκτάσεις.
- ✓ 11 Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα.
- ✓ 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.
- ✓ 13 Μεταφορικά μέσα.
- ✓ 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.
- ✓ 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων.
- ✓ 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

- ✓ 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.
- ✓ 19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων

#### **4.3. Λογαριασμός (10) “Εδαφικές εκτάσεις”:**

Περιλαμβάνουν οικόπεδα (εντός σχεδίου), γήπεδα- αγροτεμάχια (εκτός σχεδίου), δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης ανήκει στην οικονομική μονάδα.

#### **4.4. Λογαριασμός (11) “Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα”:**

- ✓ Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες.
- ✓ Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι οι πρόσθετες εγκαταστάσεις, ηλεκτρικές, υδραυλικές, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο.
- ✓ Τεχνικά έργα είναι οι τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον

#### **4.5. Λογαριασμός (12) “Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός”:**

- ✓ Μηχανήματα είναι μηχανολογικές κατασκευές μόνιμα εγκατεστημένες ή ακίνητες και οι οποίες χρησιμοποιούνται για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται και να μετασχηματίζουν υλικά ή να παράγουν υπηρεσίες.
- ✓ Τεχνικές εγκαταστάσεις είναι τεχνικές κατασκευές που γίνονται για μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και σύνδεση τους με την παραγωγική διαδικασία.
- ✓ Μηχανολογικός εξοπλισμός είναι φορητά μηχανήματα, εργαλεία, καλούπια, ιδιοσυσκευές.

#### **4.6. Λογαριασμός (13) “Μεταφορικά μέσα”:**

Μεταφορικά μέσα είναι οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές υλικών ή μετακινήσεις προσωπικού είτε στους χώρους εκμετάλλευσης (εσωτερικούς χώρους) είτε στους εξωτερικούς χώρους.

#### **4.7. Λογαριασμός (14) “Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός”:**

Περιλαμβάνονται έπιπλα, σκεύη, μηχανές γραφείου, Η/Υ, ηλεκτρονικά συστήματα, μέσα αποθήκευσης, τηλεπικοινωνίες.

#### **4.8. Λογαριασμός (15) “Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων”:** Στο λογαριασμό εμφανίζονται τα ποσά που διατίθενται για την

κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων και απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων.

**Παράδειγμα:**

Έστω η επιχείρηση ΑΒΓ κατασκευάζει ένα καινούργιο κτίριο για την επέκταση των δραστηριοτήτων της. Έστω οι αμοιβές του προσωπικού που απασχολήθηκαν στην κατασκευή του κτιρίου ανήλθαν σε 10.000 € πλέον εργοδοτικές εισφορές στο ΙΚΑ 3.400 € πραγματοποιηθεί από το προσωπικό της επιχείρησης τότε γίνονται οι εξής εγγραφές.

---

(60) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	13.400
(60.01) Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού	10.000
(60.03) Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού	3.400
(σε) (38) Χρηματικά διαθέσιμα	13.400
(38.00) Ταμείο	13.400

---

(15) Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση Και προκαταβολές κτήσεως παγίων	13.400
(15.01) Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- τεχνικά έργα υπό εκτέλεση	13.400
(σε) (78) Ιδιοπαραγωγή παγίων- Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές εμπορευμάτων.	13.400
(78.00) Ιδιοπαραγωγή & βελτιώσεις παγίων	13.400
(78.00.11) Κτιρίων	13.400

Καταλογισμός τεκμαρτών εσόδων από ιδιοπαραγωγή παγίων.

Και με την ολοκλήρωση του κτιρίου έναντι ενός συνολικού κόστους 80.000 €.

---

(11) Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα	80.000
(11.00) Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων	80.000
(σε) (15) Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων	80.000
(15.01) Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση	80.000
Μεταφορά από τον β' στον α'	

---

#### 4.9. Λογαριασμός (16) “Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης”:

- ✓ (16.00) Υπεραξία επιχειρήσεως είναι η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους στοιχείων.
- ✓ (16.01- 16.05) Δικαιώματα (εκμεταλλεύσεως, βιομηχανικής ιδιοκτησίας κτλ).
- ✓ (16.10) Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως είναι τα έξοδα κατάρτισεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού της επιχείρησης, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, της κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη εκμεταλλεύσεως.
- ✓ (16.11- 16.13) Έξοδα ερευνών κτλ.
- ✓ (16.14) Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων είναι τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων όπως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων.

#### Παράδειγμα:

Έστω ότι αγοράζεται οικόπεδο αντί 1.000 € σε μετρητά. Για την αγορά καταβάλλονται για συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα 170 €. Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν ως εξής.

---

(10) Εδαφικές εκτάσεις	1.000	
(10.00) Γήπεδα- Οικόπεδα	1.000	
(σε) (38) Χρηματικά διαθέσιμα		1.000
(38.00) Ταμείο	1.000	

Ως συμβόλαιο Ν 167 συμβολαιογράφου Χαρίτου.

---

(16) Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	170	
(16.14) Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	170	
(σε) (38) Χρηματικά διαθέσιμα		170
(38.00) Ταμείο	170	

Ως συμβόλαιο Ν 167 συμβολαιογράφου Χαρίτου.

---

#### 4.10. Λογαριασμός (18) “Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις”:

- ✓ (18.00) Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις: μετοχές ανωνύμων εταιριών, εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε., εταιρικές μερίδες. Το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρίας.
- ✓ (18.01) Συμμετοχές σε λοιπές μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- ✓ (18.11) Δοσμένες εγγυήσεις, ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση (ΔΕΗ, για ενοίκια κτλ).

#### 4.11. Αποτίμηση συμμετοχών:

- Οι μετοχές ΑΕ, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ΑΕ αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας.
- Ως τρέχουσα τιμή εννοείται:
  - Για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κλπ) ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
  - Για τις μετοχές των ΑΕ που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών (καθαρή θέση/ αριθμός μετοχών).

#### Παράδειγμα:

Έστω κατά την αποτίμηση προκύπτουν διαφορές 2.000 €.

---

(68) Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	2.000
(68.01) Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων	2.000
(σε) (18) Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	2.000
(18.00) Συμμετοχές σε συνδεδεμένες Επιχειρήσεις ή (18.01) σε λοιπές επιχειρήσεις	2.000
(18.00.99) Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή (18.01.99) σε λοιπές επιχειρήσεις	2.000
ή (34) Χρεόγραφα	2.000
(34.99) Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων	2.000
<hr/>	
(80) Γενική εκμετάλλευση	2.000
(80.00) Λογαριασμός γεν. εκμετάλλευσης	2.000

(σε) (68) Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	2.000
(68.01) Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων	2.000
Είτε	
(42) Αποτελέσματα εις νέο	2.000
(42.XX) Ζημία από αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων	2.000
(σε) (68) Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	2.000
(68.01) Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων	2.000

---

#### 4.12. Τρόποι κτήσης παγίων:

- ✓ Αγορά
  - Με μετρητά.
  - Με προθεσμιακό διακανονισμό.
  - Με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου.
  - Αγορά ομάδας παγίων.
- ✓ Ιδιοκατασκευή.
- ✓ Έρευνα και ανάπτυξη.
- ✓ Δωρεά και επιχορηγήσεις.
- ✓ Εταιρική εισφορά.

#### 4.13. Απομάκρυνση παγίων:

- ✓ Διακοπή εκμετάλλευσης. Οι λογαριασμοί μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς παγίων εκτός εκμετάλλευσης.
- ✓ Εκούσια ή ακούσια απομάκρυνση.
- ✓ Ανταλλαγή παγίων.
- ✓ Καταστροφή, κλοπή ή απώλεια.

#### 4.14. Έννοια απόσβεσης:

- ✓ Απόσβεση είναι η διαδικασία επιμερισμού της αποσβεστέας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της παραγωγικής του ζωής με υπολογιστικά απλές και πάγια χρησιμοποιούμενες μεθόδους.
- ✓ Επιβάλλεται από τη λογιστική αρχή της συσχέτισης εξόδων και εσόδων.
- ✓ Οι αποσβέσεις διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες.

- ✓ Η απόσβεση διαφέρει από τα άλλα λειτουργικά έξοδα γιατί δεν προκαλεί καμιά ταμειακή εκροή αλλά μειώνει το φορολογητέο εισόδημα.

#### **4.15. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων:**

Παράγοντες όπως η χρήση, ο χρόνος και η οικονομική απαξίωση συντελούν στην μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Αυτή η μείωση αποτελεί τμήμα του λειτουργικού κόστους μιας επιχείρησης και ονομάζεται απόσβεση.

#### **4.16. Σκοπός αποσβέσεων:**

- ✓ Συσσώρευση ποσού για αντικατάσταση του παγίου, αύξηση των επενδύσεων.
- ✓ Σωστή αποτίμηση παγίων στον ισολογισμό.
- ✓ Σωστός υπολογισμός κόστους προϊόντων.

#### **4.17. Αίτια αποσβέσεων:**

- ✓ Εκμετάλλευση των παγίων.
- ✓ Πάροδος του χρόνου.
- ✓ Οικονομική απαξίωση.
- ✓ Ανεπάρκεια των παγίων.

#### **4.18. Ωφέλιμη ζωή:**

- ✓ Είναι το σύνολο των υπηρεσιών που ένα πάγιο παρέχει στην επιχείρηση η οποία το κατέχει κατά κυριότητα.
- ✓ Αν ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσω νομίμων διακιομάτων, που έχουν παραχωρηθεί για μια ορισμένη περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μην υπερβαίνει την περίοδο των νομίμων δικαιωμάτων, εκτός αν:
  - ✓ Τα νομικά δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και
  - ✓ Η ανανέωση είναι πραγματικά βέβαιη

#### **4.19. Κόστος κτήσης:**

Καθαρή τιμή αγοράς παγίου

- + Έξοδα συναρμολόγησης και εγκατάστασης
- + Δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης
- Τυχόν επιχορηγήσεις που έλαβε η επιχείρηση για την απόκτηση του παγίου

-----  
Κόστος κτήσης παγίου περιουσιακού στοιχείου

#### **4.20. Υπολειμματική αξία:**

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ότι είναι στο μηδέν, εκτός αν:

- ✓ Υπάρχει μια δέσμευση με ένα τρίτο πρόσωπο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- ✓ Υπάρχει μια ενεργή αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και
  - Η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και
  - Πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό το οποίο η επιχείρηση αναμένει να εισπράξει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου από την εκποίηση του. Στην πράξη και με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις η υπολειμματική αξία των παγίων θεωρείται ασήμαντη και είναι μηδενική.

Αναποσβεστέα αξία είναι η αξία που πρόκειται τμηματικά να αποσβεστεί και ισούται με το ποσό που απομένει αν από το κόστος κτήσεως αφαιρέσουμε την υπολειμματική αξία του παγίου.

Εφόσον η υπολειμματική αξία θεωρείται μηδενική, η αποσβεστέα αξία συμπίπτει με το κόστος κτήσης του παγίου.

#### **4.21. Μέθοδοι αποσβέσεων:**

Η διαφορά των μεθόδων έγκειται στη διαφορετική κατανομή των ποσών των αποσβέσεων που υπολογίζει κάθε μέθοδος στις εκάστοτε λογιστικές χρήσεις της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου.

- ✓ Σταθερή.
- ✓ Φθίνουσα.
- ✓ Αύξουσα.

Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση.

- ✓ Όχι αναγκαστικά σταθερή.
- ✓ Αν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθορίζεται αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιείται

Το έξοδο της απόσβεσης για κάθε περίοδο πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο.

#### **Παράδειγμα:**

Τα παρακάτω δεδομένα αφορούν ένα φωτοτυπικό μηχάνημα ιδιοκτησίας της Αντώνης ΑΕ:

- ✓ Κόστος κτήσης 37.400€.
- ✓ Υπολειμματική αξία 1.400€.

- ✓ Ωφέλιμη ζωή 3 χρόνια.

Ζητείται να υπολογιστεί η απόσβεση για κάθε χρόνο της ωφέλιμης ζωής.

#### Σταθερή μέθοδος απόσβεσης:

Αυτή η μέθοδος υποθέτει πως ο χρόνος είναι ο σημαντικότερος παράγοντας περιορισμού της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου στοιχείου και πως οι άλλοι παράγοντες, όπως η λειτουργική φθορά και η οικονομική απαξίωση, μεταβάλλονται αναλογικά με το χρόνο.

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής 1/ ωφέλιμη ζωή	Ετήσια απόσβεση	Συσσωρευμ αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	36.000	1/3	12.000	12.000	25.400
2	36.000	1/3	12.000	24.000	13.400
3	36.000	1/3	12.000	36.000	1.400

Ετήσια απόσβεση= (ΚΚ ΥΑ)/ έτη ωφέλιμης ζωής.

Είναι η πιο συχνά χρησιμοποιούμενη μέθοδος.

#### Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης:

Βασίζεται στην υπόθεση ότι η αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με γρηγορότερους ρυθμούς τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του. Επομένως, υπολογίζει μεγαλύτερες αποσβέσεις τα πρώτα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου σε σχέση με τα τελευταία.

#### Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης ζωής:

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση	Συσσωρευμ αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	36.000	3/6	18.000	18.000	19.400
2	36.000	2/6	12.000	30.000	7.400
3	36.000	1/6	6.000	36.000	1.400

Συντελεστής απόσβεσης: (υπόλοιπα έτη λειτουργίας από την αρχή του έτους)/(άθροισμα των αριθμών των ετών της ωφέλιμης ζωής).

Ετήσια απόσβεση:(ΚΚ- ΥΑ)\* συντελεστή.

**Μέθοδος του σταθερού συντελεστή με φθίνουσα την αποσβεστέα αξία:**

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση	Συσσωρευμαποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	37.400	0,6655	24.890	24.890	12.510
2	12.510	0,6655	8.325	33.215	4.185
3	4.185	0,6655	2.785	36.000	1.400

Ετήσια απόσβεση: αναπόσβεστη αξία\* συντελεστή.

- Συντελεστής απόσβεσης= 3/ έτη ωφέλιμης ζωής.
- Ετήσια απόσβεση= αναπόσβεστη αξία\* συντελεστή.
- Ο νόμος προβλέπει ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης και σε μια χρήση η αναπόσβεστη αξία που προκύπτει μετά τον καταλογισμό των αποσβέσεων είναι μικρότερη του 10% της τιμής κτήσης, η επιχείρηση δικαιούται να αποσβέσει στη χρήση αυτή το πάγιο ολοσχερώς.

**4.22. Απόσβεση για τμήμα του έτους:**

- ✓ Υπολογίζουμε τις αποσβέσεις μόνο για τους μήνες που το πάγιο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.
- ✓ Αν το πάγιο δεν χρησιμοποιείται δεν υπολογίζουμε αποσβέσεις γιατί δεν δημιουργεί έσοδα.
- ✓ Δεν υπολογίζουμε αποσβέσεις ούτε για την περίοδο που το πάγιο ανήκει στην επιχείρηση αλλά δεν έχει αρχίσει η χρήση του.

**4.23. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων:**

- ✓ Άμεση. Χρεώνεται ο λογαριασμός των αποσβέσεων και οι κατάλληλοι υπολογαριασμοί του και πιστώνεται άμεσα ο λογαριασμός του παγίου στοιχείου που αποσβένεται.
- ✓ Έμμεση. Η χρέωση παραμένει ίδια, δηλαδή χρεώνεται ο λογαριασμός των αποσβέσεων. Στην πίστωση δεν κινείται ο λογαριασμός του παγίου αλλά ο αντίθετος λογαριασμός του με τίτλο «Αποσβεσμένα πάγια»

#### **4.24. Φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων:**

- ✓ Οι αποσβέσεις αποτελούν έμμεση μορφή χρηματοδότησης της φορολογικής αρχής προς κάθε επιχείρηση.
- ✓ Όσο μεγαλύτερες αποσβέσεις διενεργεί η επιχείρηση (ιδιαίτερα τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου), τόσο περισσότερο φόρο εισοδήματος εξοικονομεί και συνεπώς τόσο αυξάνεται η έμμεση χρηματοδότηση της. Για αυτό το λόγο το κράτος για να ενισχύσει κάποιους παραγωγικούς κλάδους και κάποιες γεωγραφικές περιφέρειες θεσπίζει διάφορους αναπτυξιακούς νόμους έτσι ώστε να διενεργούν οι επιχειρήσεις αυτές αυξημένες αποσβέσεις.

#### **4.25. Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων:**

- ✓ Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό ενσώματο πάγιο ή άλλο στοιχείο ενεργητικού.
- ✓ Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την εύλογη αξία του στοιχείου ενεργητικού που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την εύλογη αξία του στοιχείου ενεργητικού που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που καταβλήθηκε.
- ✓ Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου ενεργητικού, που θα έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια εύλογη αξία.
- ✓ Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να πωληθεί με ανταλλαγή για ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε ένα όμοιο στοιχείο ενεργητικού.
- ✓ Σε αμφότερες περιπτώσεις, δεδομένου ότι η διαδικασία πραγματοποίησης κερδών δεν έχει ολοκληρωθεί, κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται κατά τη συναλλαγή. Το κόστος του νέου στοιχείου ενεργητικού είναι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραδόθηκε.

#### **4.26. Εύλογη αξία:**

- ✓ Τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται κατά προτίμηση στο κόστος κτήσης τη χρονική στιγμή της απόκτησης και εξακολουθούν να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης μειωμένο κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις.
- ✓ Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός για τα ενσώματα πάγια είναι σε μεταγενέστερης χρονική στιγμή του παγίου ως στοιχείου ενεργητικού, το στοιχείο αυτό να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις.
- ✓ Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά.

- ✓ Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που προβαίνουν με τη θέληση τους και με γνώση σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η εύλογη αξία των κτιρίων συνήθως ταυτίζεται με την αγοραία αξία όπως προσδιορίζεται με εκτίμηση που διενεργείται από επαγγελματίες εκτιμητές με τα απαιτούμενα προσόντα.

Εναλλακτικές προσεγγίσεις περιλαμβάνουν την αναπροσαρμογή της τιμής κτήσης με τη χρήση δεικτών που μετράνε τη μεταβολή της αγοραστικής αξίας του χρήματος (λογιστική πληθωρισμού) όπως έχει συμβεί στο παρελθόν και στη χώρα μας.

#### **4.27. Εύλογη αξία- Αποτίμηση:**

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει:

- ✓ Είτε να επαναδιατυπώνεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του στοιχείου ενεργητικού, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
- ✓ Είτε να συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του στοιχείου ενεργητικού.

Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να πιστώνεται σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής».

Αντίθετα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο εκτός εάν ο λογαριασμός «διαφορές αναπροσαρμογής» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο. Στην περίπτωση αυτή πρώτα μειώνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού και η τυχόν απομένουσα μείωση αξίας μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στα «αποτελέσματα σε νέο», όταν πραγματοποιούνται.

#### **4.28. Κρατικές ενισχύσεις:**

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια.

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης.

- ✓ Επιχορηγήσεις που αφορούν στοιχεία ενεργητικού.

- ✓ Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα.
- ✓ Χαριστικά δάνεια.

Η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων διότι:

- ✓ Στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής.
- ✓ Είναι η επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

#### **4.29. Λογιστική κρατικών ενισχύσεων:**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- ✓ Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και
- ✓ Ότι οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Γενικά, δύο είναι οι προσεγγίσεις λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων:

- ✓ Η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και
- ✓ Η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

#### **4.30. Απομείωση παγίων:**

Το ΔΛΠ 38, αλλά και γενικότερα η αρχή της συντηρητικότητας, επιβάλλει τα στοιχεία ενεργητικού να αναπροσαρμόζονται στο ανακτήσιμο ποσό. Το ανακτήσιμο ποσό αποτιμάται ως η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης (το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου) και της αξίας λόγω χρήσης.

Το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται για κάθε στοιχείο ενεργητικού χωριστά.

Όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι ζημιά απομείωσης.

Μια ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αμέσως.

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει (μεταξύ άλλων) να γνωστοποιούν:

- ✓ Το ποσό των ζημιών απομείωσης που καταχωρήθηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και που συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης οι εν λόγω ζημιές απομείωσης.
- ✓ Το ποσό των ζημιών απομείωσης που καταχωρήθηκε κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της περιόδου.

#### **4.31. Άυλο ενεργητικό:**

- ✓ Άυλο στοιχείο ενεργητικού είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχει μία επιχείρηση.
- ✓ Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων ελεγχόμενη από μία επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων και από την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- ✓ Συμβατικά δικαιώματα. (Διπλώματα ευρεσιτεχνίας, Εμπορικά σήματα, Συμβόλαια take- or- pay, Δικαιώματα προσγείωσης- απογείωσης αεροπορικών εταιριών σε αεροδρόμια, Άδειες εκπομπής ραδιοτηλεοπτικών σταθμών).
- ✓ Δαπάνες απόκτησης πελατών. (Βάσεις δεδομένων με στοιχεία πελατών, Διαφημιστικές δαπάνες, Αξιολόγηση πιστοληπτικής ικανότητας δανειοληπτών- για τράπεζες).
- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία- για τα οποία υπάρχουν ενοχικές σχέσεις. (Δίκτυα διανομής, Software, Εκδοτικά δικαιώματα βιβλίων- μουσικής, Ταινιοθήκη εταιριών παραγωγής ταινιών, Συνταγές (για εστιατόρια), Εγχειρίδια παραγωγικών διαδικασιών, Πληροφορική τεχνολογία).
- ✓ Λοιπά άυλα. (Φήμη και πελατεία (υπεραξία επιχείρησης), Οργανωσιακές δεξιότητες προσωπικού).

#### **4.32. Χαρακτηριστικά άυλων πόρων:**

- ✓ Χαμηλό ή μηδενικό κόστος ευκαιρίας.
- ✓ Οικονομίες δικτύου.
- ✓ Μερική αδυναμία αποκλεισμού της χρήσης των από άλλους ενδιαφερόμενους.
- ✓ Ότι μικρό μόνο ποσοστό από τις δαπάνες για άυλους πόρους έχει σαν αποτέλεσμα οικονομικά οφέλη για τις επιχειρήσεις που επενδύουν σε αυτούς μειώνει την ελκυστικότητά τους.

Χαρακτηριστικά που έχουν πολλαπλασιαστική (τα πρώτα δύο) και αρνητική (τα επόμενα) επίδραση στα κέρδη της επιχείρησης.

#### **4.33. Έννοια και σκοπός της απογραφής:**

- ✓ Φυσική απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης μιας επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή, συνήθως στο τέλος της χρήσης.
- ✓ Τα δεδομένα που προκύπτουν από τη διεξαγωγή της απογραφής χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη του ισολογισμού της επιχείρησης.

#### **4.34. Είδη απογραφής:**

- ✓ Ως προς τον χρόνο διεξαγωγής της:
  - Απογραφή που συντάσσεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δηλαδή διενεργείται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και σκοπό έχει τη σύνταξη του ισολογισμού.
  - Απογραφή που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις, όπως λύση και εκκαθάριση, πτώχευση κλπ.
- ✓ Ως προς την έκταση που καλύπτει:
  - Γενική απογραφή, όταν καλύπτει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της επιχείρησης.
  - Μερική απογραφή, όταν καλύπτει ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού ή/ και του παθητικού για να διαπιστωθεί το πραγματικό ύψος του περιουσιακού στοιχείου ή της αντίστοιχης υποχρέωσης.
- ✓ Ως προς τον τρόπο διεξαγωγής της:
  - Εξωτερική απογραφή, όταν πραγματοποιούνται επισκέψεις στους χώρους όπου φυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία και προσδιορίζονται με μετρήσεις.
  - Εσωτερική απογραφή, όταν βασίζεται στα υπόλοιπα των λογαριασμών.

#### **4.35. Απογραφή περιουσιακών στοιχείων:**

Άρθρο 27, Π.Δ. 186/ 92.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου προβαίνει σε καταμέτρηση, και καταγραφή στο βιβλίο απογραφών του συνόλου των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Ο επιτηδευματίας που θα τηρήσει για πρώτη φορά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης.

Αν είναι απογραφή για φορολογικούς σκοπούς, τότε υιοθετούνται οι αποτιμήσεις που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία. Αν είναι απογραφή για ενημέρωση των φορέων της επιχείρησης, τότε υιοθετούνται οι αποτιμήσεις που κατά την άποψη της ηγεσίας της

επιχείρησης αποδίδουν πιστότερα την εικόνα της περιουσιακής και χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

#### **4.36. Απογραφή πάγιων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων:**

- ✓ Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, εκτός των επίπλων και σκευών, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το καθένα χωριστά. Για κάθε πάγιο αναγράφεται η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεως ή προσθηκών ή βελτιώσεων, το σύνολο των αποσβέσεων και η αναπόσβεστη αξία.
- ✓ Τα έπιπλα και σκεύη ομαδοποιούνται κατά συντελεστή απόσβεσης με αναγραφή της συνολικής, κατά ομάδα, αξίας κτήσης τους, των συνολικών αποσβέσεων και την αναπόσβεστη αξία τους.
- ✓ Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται με περιληπτικούς γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού.
- ✓ Οι μετοχές, ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις κατά είδος μετοχής, με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας.
- ✓ Τα αποθέματα και τα πάγια στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για οποιονδήποτε λόγο καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών χωριστά.

#### **4.37. Έννοια και σκοπός αποτίμησης:**

- ✓ Η αποτίμηση περιλαμβάνει την έκφραση σε χρηματικές μονάδες των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.
- ✓ Τα δεδομένα που προκύπτουν χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη του ισολογισμού της επιχείρησης.
- ✓ Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου προβαίνει σε αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών του συνόλου των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Ο επιτηδευματίας που θα τηρήσει για πρώτη φορά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης.

#### **4.38. Κανόνες αποτίμησης και λογιστικής παρακολούθησης:**

- ✓ Η τιμή κτήσεως των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελείται από το ιστορικό του κόστους προσαυξημένο με την αξία των προσθηκών, επεκτάσεων και βελτιώσεων.
- ✓ Η τιμή κτήσεως των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελείται από την τιμή κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση

απεικονίζονται λογιστικά μόνο εάν για τη δημιουργία τους έχουν πραγματοποιηθεί έξοδα που υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση και δεν εκπίπτουν εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

#### **4.39. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων:**

- ✓ Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται για τη λογιστική παρακολούθηση της τιμής κτήσεως, των αποσβέσεων και γενικώς όλων των μεταβολών της αξίας των πάγιων.
- ✓ Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το πάγιο (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- ✓ Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- ✓ Η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτές (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις), ο τόπος εγκατάστασης, η ημερομηνία στην οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- ✓ Οι λογισμένες αποσβέσεις και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής, καθώς και οι αντिलογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης, καταστροφής, επιστροφής ή κατάσχεσης.

#### **4.40. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους:**

- ✓ Μέθοδος του «μέσου σταθμικού κόστους», όπου η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται ως εξής: (αξία αποθέματος έναρξης περιόδου/ ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου) + (αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσης/ ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο).
- ✓ Μέθοδος του «κυκλοφοριακού μέσου όρου» ή των «διαδοχικών υπολοίπων». Μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου ως εξής: αξία προηγούμενου υπολοίπου/ ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου+ αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως/ ποσότητα νέας αγοράς.
- ✓ Μέθοδος «πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή» (First in- First out). Θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν.
- ✓ Μέθοδος «τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή» (Last in- First out). Θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές.
- ✓ Μέθοδος του «βασικού αποθέματος». Τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη:

- Αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα η οποία είναι αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της δραστηριότητας της επιχείρησης.
  - Προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων ή αναγκών βιομηχανοποιήσεως.
- ✓ Μέθοδος του «εξατομικευμένου κόστους». Τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους.
  - ✓ Μέθοδος του «πρότυπου κόστους». Τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα αδιάθετα και πουλημένα ή αναλωμένα αποθέματα τους.

#### **4.41.Αποτίμηση πάγιων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων:**

- ✓ Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.
- ✓ Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμώνται ως εξής:
  - Οι μετοχές, ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα σε Χ.Α. αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.
  - Οι μετοχές Α.Ε. που δεν είναι εισηγμένες σε Χ.Α. και οι συμμετοχές τους σε επιχειρήσεις που δεν είναι Α.Ε. , αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.
  - Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι που έχουν χαρακτήρα κατάθεσης και δεν είναι εισηγμένα σε Χ.Α. αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

#### **4.42. Αποδεικτική δύναμη λογιστικών βιβλίων:**

Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ., όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή πραγματοποιείται εξωλογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος.

##### **Ανεπαρκή βιβλία τρίτης κατηγορίας:**

- ✓ Δεν τηρείται κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού- αναλυτικών καθολικών ή η μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων- εξόδων, δεν τηρούνται τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων- εξόδων ή δεν διαφυλάσσονται τα αθεώρητα ημερολόγια ή το

αθεώρητο βιβλίο εσόδων- εξόδων επί μηχανογραφικά τηρούμενων βιβλίων, δεν τηρείται το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής- κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών και τα πρόσθετα βιβλία.

- ✓ Δεν τηρούνται ή εκδίδονται ή διαφυλάσσονται τα βιβλία και στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του κώδικα ή τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης από εκείνη στην οποία νόμιμα εντάσσεται.
- ✓ Λαμβάνονται εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας.
- ✓ Εξοφλούνται τιμολόγια αξίας 15.000 € και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο, δηλαδή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

#### **Ανακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας:**

- ✓ Δεν εμφανίζονται στα βιβλία έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζονται ανακριβώς ή εμφανίζονται έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.
- ✓ Δεν απογράφονται περιουσιακά στοιχεία ή απογράφονται ανακριβώς.
- ✓ Δεν εκδίδονται ή εκδίδονται ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνονται ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.
- ✓ Δεν εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.
- ✓ Δεν τηρούνται ή δεν διαφυλάσσονται τα πρόσθετα βιβλία ή δεν καταχωρούνται οι συναλλαγές ή καταχωρούνται σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής στα πρόσθετα βιβλία.
- ✓ Νοθεύονται φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Δεν διαφυλάσσονται ή δεν επιδεικνύονται στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού- αναλυτικών καθολικών ή η μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων- εξόδων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων- εξόδων, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών και τα προβλεπόμενα από το Κ.Β.Σ. παραστατικά.

#### **4.43.Σκοπός εσωτερικού ελέγχου πάγιων στοιχείων:**

Ελαχιστοποίηση των κινδύνων που ενέχει η λογιστική παρακολούθηση τους, η διαφύλαξη και η διαχείριση τους. Αυτοί οι κίνδυνοι εμφανίζονται όταν:

- ✓ Οι μεταβολές των παγίων γίνονται χωρίς την έγκριση εξουσιοδοτημένων προσώπων.
- ✓ Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης δεν είναι ακριβής και πλήρης.
- ✓ Τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται με ελλείψεις και λάθη ή νοθεύονται.
- ✓ Οι καταχωρήσεις αφορούν εικονικές συναλλαγές.
- ✓ Η διαφύλαξη των ενσώματων παγίων είναι ανεπαρκής.

- ✓ Η νομική προστασία των άυλων παγίων είναι ελλιπής.
- ✓ Η διάκριση των αποσβέσεων σε τακτικές και πρόσθετες δεν ακολουθείται με συνέπεια.
- ✓ Η απόσβεση και η αποτίμηση δεν διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- ✓ Τα καθήκοντα δεν διαχωρίζονται κατά τρόπο σαφή.

#### **4.44. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου:**

- ✓ Οριοθέτηση καθηκόντων- διαχωρισμός εξουσιών
- ✓ Διαφύλαξη παγίων από φθορές και κλοπές.
- ✓ Νομική καταχώρηση των άυλων πάγιων στοιχείων (π.χ. εμπορικών σημάτων, ευρεσιτεχνιών).
- ✓ Επαλήθευση ύπαρξης ενσώματων παγίων.
- ✓ Λεπτομερής αναγραφή παγίων και μεταβολών τους στο μητρώο παγίων.
- ✓ Υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων κάθε χρόνο και σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- ✓ Αποτίμηση στο τέλος της χρήσης και σύμφωνα με ΕΓΛΣ.
- ✓ Σαφής παρουσίαση των λογαριασμών των στοιχείων του άγιου ενεργητικού στις λογιστικές καταστάσεις.
- ✓

#### **4.45. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων:**

Ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει για την:

- ✓ Ύπαρξη σαφή διαχωρισμού των καθηκόντων των υπευθύνων για τη διαχείριση και τη διαφύλαξη των παγίων και για τη διενέργεια των αποσβέσεων.
- ✓ Συνεπή εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης για τη διενέργεια της απόσβεσης και για την αναλυτική παρουσίαση όλων των παγίων στο αντίστοιχο μητρώο.
- ✓ Ύπαρξη σαφών οδηγιών της διοίκησης για την κατάρτιση των ισοζυγίων των παγίων, οι οποίες ακολουθούνται πιστά από το προσωπικό.
- ✓ Σύνταξη πινακίων παγίων που έχουν υποθηκευτεί ή προσημειωθεί.

#### **4.46. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης των λογαριασμών των παγίων:**

- ✓ Τα πάγια που απεικονίζουν οι λογαριασμοί να ανήκουν πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Όλα τα πάγια κυριότητας της επιχείρησης να είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- ✓ Το υπόλοιπο κάθε αναλυτικού λογαριασμού πάγιου στοιχείου να συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.

- ✓ Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί και καταχωρηθεί σύμφωνα με τα όσα ορίζει η σχετική νομοθεσία και οι οδηγίες της διοίκησης.
- ✓ Τα πάγια να έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ.
- ✓ Τα επιβαρημένα πάγια να μην διατρέχουν κίνδυνο άμεσης εκποίησης λόγω αδυναμίας της επιχείρησης να εξυπηρετεί εμπρόθεσμα τις δανειακές τις υποχρεώσεις.
- ✓ Οι λογαριασμοί των παγίων να παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις με σαφήνεια.

#### **4.47. Στάδια ελέγχου τεκμηρίωσης:**

- ✓ Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος.
- ✓ Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής.
- ✓ Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών παγίων στις λογιστικές καταστάσεις.

#### **4.48. Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος:**

- ✓ Κατάρτιση κατάστασης στην οποία εμφανίζονται το αρχικό υπόλοιπο κάθε λογαριασμού παγίων και οι μεταβολές του και σύγκριση των στοιχείων αυτών με τα αντίστοιχα του μητρώου των παγίων.
- ✓ Διασταύρωση των περιεχομένων των λογαριασμών των παγίων που έχουν εκποιηθεί με αυτό των λογαριασμών των κερδών (ζημιών) που προέκυψαν από τη διάθεση των συγκεκριμένων στοιχείων.
- ✓ Ανάλυση σε ιδιαίτερο πίνακα των δαπανών της επιχείρησης για τη συντήρηση και τις επισκευές των παγίων και διαπίστωση του εύλογου μεγέθους τους.
- ✓ Διασταύρωση του περιεχομένου των βελτιώσεων και των προσθηκών σε πάγια με τα αυξημένα ποσά αποσβέσεων της χρήσης.
- ✓ Επαλήθευση της ορθότητας της καταχώρησης των αποσβέσεων συγκρίνοντας το έξοδο της απόσβεσης κάθε παγίου με τη διαφορά που παρουσιάζουν το αρχικό και το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων του παγίου.

#### **4.49. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής:**

Ερευνάται μήπως:

- ✓ Δεν έχουν συμπεριληφθεί στα πάγια της επιχείρησης, όσα βρίσκονται στα χέρια τρίτων για λογαριασμό της.
- ✓ Δεν μπορεί η επιχείρηση να εκπληρώσει τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της κατά την επόμενη χρήση και αναγκαστεί να ρευστοποιήσει τα υποθηκευμένα πάγια της.

Σαφής διάκριση:

- ✓ Των ενσώματων παγίων σε ελεύθερα και υποθηκευμένα, σε κινητά και ακίνητα και σε αποσβέσιμα και μη αποσβέσιμα
- ✓ Των άυλων παγίων σε υπεραξία και σε δικαιώματα χρήσης και εκμετάλλευσης.

#### **4.50. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών των παγίων στις λογιστικές καταστάσεις:**

Υπόδειγμα παρουσίας στον ισολογισμό:

Πάγιο Ενεργητικό

- Ασώματες ακινητοποιήσεις:

16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.

16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως.

16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

16.04- 05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις.

10.00, 10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα

44.10 μείον Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων

10.01- 06, 10.11- 16, 10.99 Ορυχεία- Μεταλλεία-Λατομεία-Αγροί-Φυτείες-Δάση

11 Κτίρια και τεχνικά έργα.

12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα.

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

15, 32.00, χρεωστ. υπόλ. 50,08 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές.

#### **4.51. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή κεφαλαιοποιημένα έξοδα:**

- ✓ 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.
- ✓ 16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.
- ✓ 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- ✓ 16.17 Έξοδα αναδιοργάνωσης.
- ✓ 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
- ✓ 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

#### **4.52. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου:**

- ✓ Ο διαχωρισμός των εξόδων σε έξοδα χρήσης και σε κεφαλαιοποιημένα έξοδα γίνεται με προκαθορισμένα κριτήρια, τα οποία εφαρμόζονται με συνέπεια.

- ✓ Η απόσβεση των κεφαλαιοποιημένων εξόδων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζει το ΓΛΣ ή η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Το ύψος των κεφαλαιοποιημένων εξόδων της χρήσης είναι εύλογο σε σχέση με το επίπεδο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

#### **4.53. Στόχοι ελέγχου τεκμηρίωσης:**

- ✓ Όλα τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα είναι καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία.
- ✓ Όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς 16.10 ως 16.99 αφορούν πραγματοποιημένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- ✓ Η αποτίμηση των κεφαλαιοποιημένων εξόδων είναι σύμφωνη με τα όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Η παρουσίαση των λογαριασμών των κεφαλαιοποιημένων εξόδων είναι σαφής και ακολουθεί το υπόδειγμα του ΓΛΣ.

#### **4.54. Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών των κεφαλαιοποιημένων εξόδων στις λογιστικές καταστάσεις:**

Υπόδειγμα παρουσίασης στον ισολογισμό:

- Έξοδα εγκαταστάσεως
  - 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.
  - 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων
  - 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
  - 16.13- 14, 16.16- 17, 16.19, 16.90 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης.
- Πάγιο Ενεργητικό- Ασώματες ακινητοποιήσεις.
  - 16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.
  - 16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
  - 16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως.
  - 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

#### **4.55. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις:**

- 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.
- 18.15 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε ευρώ.
- 18.16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε ξένο νόμισμα.

#### **4.56. Εσωτερικός έλεγχος:**

- ✓ Αν οι αγορές και οι ρευστοποιήσεις συμμετοχών εγκρίνονται από το κατάλληλα εξουσιοδοτημένο διοικητικό όργανο.

- ✓ Αν τα δικαιολογητικά έγγραφα και οι τίτλοι των συμμετοχών διαφυλάσσονται κατά τρόπο ασφαλή.
- ✓ Αν οι συμμετοχές εμφανίζονται σε λογαριασμούς του πάγιου ενεργητικού με σαφήνεια.
- ✓ Αν τα καθήκοντα των υπευθύνων για τη διαχείριση των συμμετοχών διαχωρίζονται από αυτά του λογιστή.
- ✓ Αν η είσπραξη του εισοδήματος από τις συμμετοχές και οι αυξομειώσεις του αριθμού των συμμετοχών, λόγω των μεταβολών του κεφαλαίου των εξαρτημένων εταιριών, παρακολουθούνται ανελλιπώς.
- ✓ Αν ο εσωτερικός ελεγκτής επαληθεύει την ύπαρξη των τίτλων των συμμετοχών.

#### **4.57. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης:**

- ✓ Οι συμμετοχές που αναγράφονται στους σχετικούς λογαριασμούς ανήκουν πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Όλες οι συμμετοχές κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένες στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- ✓ Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού συμμετοχών συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.
- ✓ Η αποτίμηση των συμμετοχών έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Οι λογαριασμοί των συμμετοχών παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις όπως ορίζει το ΓΛΣ.

#### **4.58. Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών των συμμετοχών στις λογιστικές καταστάσεις:**

Υπόδειγμα παρουσίασης στον ισολογισμό:

- Πάγιο Ενεργητικό- Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις.

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

18.15- 16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.

- Αφαιρετικά εμφανίζονται:

53.06 Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών.

18.00.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

18.01.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις

## 5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

### 5.1. Έννοια και χαρακτηριστικά των αποθεμάτων:

- ✓ Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται για ρευστοποίηση, δηλαδή πώληση ή ανάλωση στο άμεσο μέλλον. Όλων των ειδών οι επιχειρήσεις δηλαδή οι βιομηχανικές, οι εμπορικές και οι βιοτεχνικές διατηρούν σημαντικά μεγέθη αποθεμάτων.
- ✓ Ως αποθέματα των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων θεωρούνται:
  - οι πρώτες ύλες
  - οι βοηθητικές ύλες
  - τα αναλώσιμα υλικά
  - τα υλικά συσκευασίας
  - τα ημικατεργασμένα προϊόντα και
  - τα έτοιμα προϊόντα
- ✓ Ως αποθέματα των εμπορικών επιχειρήσεων θεωρούνται:
  - τα εμπορεύματα και
  - τα υλικά συσκευασίας
- ✓ Ως αποθέματα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών θεωρούνται:
  - τα διάφορα αναλώσιμα υλικά

Τα αποθέματα ως υλικά αγαθά προορίζονται :

- ✓ να πουληθούν αυτούσια, όπως για παράδειγμα συμβαίνει με τα εμπορεύματα.
- ✓ να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών, όπως για παράδειγμα συμβαίνει με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες ή
- ✓ να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των εμπορευμάτων, όπως για παράδειγμα τα διάφορα υλικά συσκευασίας.

Βασικό χαρακτηριστικό των αποθεμάτων είναι ότι μπορούν να ρευστοποιηθούν εύκολα στο άμεσο μέλλον, δηλαδή μέσα στη λογιστική χρήση.

### 5.2. Λογαριασμοί αποθεμάτων:

- ✓ 20 Εμπορεύματα.
- ✓ 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.
- ✓ 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα.
- ✓ 23 Παραγωγή σε εξέλιξη.
- ✓ 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας.
- ✓ 25 Αναλώσιμα υλικά.
- ✓ 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων.

- ✓ 28 Είδη συσκευασίας.
- ✓ 29 Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων (Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως).

### 5.3.Κατηγορίες αποθεμάτων:

- ✓ Εμπορεύματα: υλικά αγαθά που αποκτώνται με σκοπό να μεταπωληθούν χωρίς επιπλέον επεξεργασία (20.XX).
- ✓ Έτοιμα προϊόντα: υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώληση τους (21. «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»).
- ✓ Ημιτελή προϊόντα: υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή κατεργασία ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση (21. «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή»).
- ✓ Υποπροϊόντα: υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια (22. «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»).
- ✓ Υπολείμματα: κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, ατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα αποτελούν μέρος της φύρας (22. «Υποπροϊόντα και υπολείμματα»).
- ✓ Παραγωγή σε εξέλιξη: πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία (23. «παραγωγή σε εξέλιξη»).
- ✓ Πρώτες και βοηθητικές ύλες: υλικά αγαθά που επιχείρηση αποκτά με σκοπό την βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων (24. «Πρώτες και βοηθητικές ύλες»).
- ✓ Υλικά συσκευασίας: υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της (24. «Πρώτες και βοηθητικές ύλες»).
- ✓ Αναλώσιμα υλικά: υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με σκοπό την ανάλωση τους για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της (25. «Αναλώσιμα υλικά»).
- ✓ Υλικά συσκευασίας: υλικά αγαθά που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των προϊόντων και δίνονται δωρεάν στον αγοραστή

- ✓ Αναλώσιμα: υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να τα αναλώσει στην παραγωγική διαδικασία για τη συντήρηση των πάγιων στοιχείων της εξασφαλίζοντας την ομαλή λειτουργία τους.
- ✓ Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων: υλικά στοιχεία που αποκτά η επιχείρηση για η συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
- ✓ Είδη συσκευασίας: υλικά αγαθά που χρησιμοποιούνται στη συσκευασία των προϊόντων και παραδίδονται στον πελάτη συνήθως με όρο την επιστροφή τους
- ✓ Αποθέματα υποκαταστημάτων και άλλων κέντρων: είναι λογαριασμός που τηρείται προαιρετικά, όταν το υποκατάστημα είναι αυτοτελές λογιστικά ή όταν δεν είναι αυτοτελές, αλλά θέλουμε να το παρακολουθήσουμε ξεχωριστά.

#### **5.4. Κόστος κτήσης (αγοράς) αποθεμάτων:**

Το πραγματικό Κόστος:

- ✓ προσδιορίζεται με τρόπο αντικειμενικό και
- ✓ περιλαμβάνει την συνολική οικονομική επιβάρυνση που απαιτείται για την αγορά των αποθεμάτων (π.χ. συμπεριλαμβάνονται οι τόκοι χρεωστικοί που προκύπτουν από την αγορά αποθεμάτων με πίστωση).

Το λογιστικό Κόστος:

- ✓ προσδιορίζεται από τα στοιχεία εκείνα που συσχετίζονται άμεσα με τα αγορασθέντα ή παραχθέντα αγαθά (π.χ. οι τόκοι χρεωστικοί δεν συμπεριλαμβάνονται).

Τα κύρια στοιχεία που συνιστούν το κόστος αγοράς είναι:

- ✓ η τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων (ισούται με το συνολικό ποσό του τιμολογίου μείον το ΦΠΑ). και
- ✓ τα ειδικά έξοδα αγορών

#### **5.5. Τρόποι κτήσης των αποθεμάτων:**

- ✓ Αγορά Αποθεμάτων και
- ✓ Δωρεά Αποθεμάτων

#### **5.6. Αγορά αποθεμάτων:**

Τα Αποθέματα μπορούν να αγοραστούν ως εξής:

- ✓ τοις μετρητοίς. Στην περίπτωση αυτή η εξόφληση της αξίας των εμπορευμάτων συμπίπτει με την παραλαβή τους και
- ✓ με πίστωση. Στην περίπτωση αυτή η εξόφληση της αξίας των εμπορευμάτων πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο από την παραλαβή τους
  - Με ανοικτό λογαριασμό

- Εκδίδοντας γραμμάτια υπέρ του προμηθευτή
- Εκδίδοντας μεταχρονολογημένες επιταγές υπέρ του προμηθευτή

### **5.7. Στάδια αγοράς αποθεμάτων:**

- ✓ Στο πρώτο στάδιο: ο αγοραστής και ο πωλητής διαπραγματεύονται τους όρους της συμφωνίας δηλαδή:
  - την ποιότητα
  - την τιμή
  - τον τόπο και τον χρόνο παράδοσης
  - τον τρόπο και τον χρόνο μεταφοράς
- ✓ Στο δεύτερο στάδιο: πραγματοποιείται η κατάρτιση της σύμβασης αγοράς
- ✓ Στο τρίτο στάδιο: πραγματοποιείται η εκτέλεση της παραγγελίας, δηλαδή μεταβιβάζεται η κυριότητα του εμπορεύματος από τον πωλητή στον αγοραστή

### **5.8. Τόκοι χρεωστικοί:**

Είναι οι τόκοι που επιβαρύνουν τις αγορές εμπορευμάτων με πίστωση. Οι τόκοι αυτοί είναι ίσοι με την διαφορά μεταξύ της τιμής τοις μετρητοίς και της τιμής με πίστωση.

Στην πράξη εάν το ποσό των τόκων είναι γνωστό τότε δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους αγοράς. Εάν πάλι δεν είναι γνωστό τότε αποτελεί στοιχείο του κόστους αγοράς.

#### **Παράδειγμα :**

Η επιχείρηση « ΓΑΜΑ» αγόρασε με πίστωση εμπορεύματα συνολικού κόστους 1.470.000 δρχ. συν Φ.Π.Α. 18%. Η τιμή τοις μετρητοίς ανέρχεται σε 1.350.000 δρχ.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί θα είναι ως εξής:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Εμπορεύματα με 1.350.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Χρεωστικοί με 120.000 δρχ. καθώς επίσης
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 264.600 δρχ. και τέλος
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 1.734.600 δρχ.

### **5.9. Ειδικά έξοδα αγορών:**

Πρόκειται για έξοδα τα οποία συσχετίζονται άμεσα με την παραγγελία, την μεταφορά και την παραλαβή των εμπορευμάτων όπως:

- ✓ οι δασμοί
- ✓ τα έξοδα μεταφοράς
- ✓ τα ασφάλιστρα
- ✓ τα έξοδα φόρτωσης, εκφόρτωσης και παραλαβής
- ✓ οι αμοιβές εκτελωνιστών

Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται:

- ✓ στην χρέωση του λογαριασμού Εμπορεύματα είτε
- ✓ στην χρέωση του λογαριασμού Ειδικά Έξοδα Αγορών

#### **5.10. Εκπτώσεις αγορών:**

Πολλές φορές χορηγείται έκπτωση στους πελάτες της επιχείρησης στην περίπτωση που αυτοί επισπεύσουν την εξόφληση των οφειλών τους.

Οι εκπτώσεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού Εμπορεύματα ή στην πίστωση του λογαριασμού Εκπτώσεις Αγορών.

#### **Παράδειγμα:**

Την 15/6/04 η επιχείρηση «ΚΑΠΑ» με πίστωση 200 μονάδες εμπορεύματος συνολικού κόστους 5.000.000 συν Φ.Π.Α. 18% με την υποχρέωση να εξοφλήσει το αντίτιμο την 15/7/04. Την 25/6/04 η επιχείρηση εξόφλησε την οφειλή της, δεδομένου ότι εξασφάλισε ταμειακή έκπτωση 600.000 δρχ. συν Φ.Π.Α. Οι σχετικές εγγραφές θα είναι οι ακόλουθες:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Εμπορεύματα με 5.000.000
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 900.000 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 5.900.000

Στην συνέχεια για να δείξουμε την έκπτωση:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 708.000
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Εμπορεύματα ή τον λογαριασμό Εκπτώσεις Αγορών με 600.000 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 108.000

Τέλος για να δείξουμε την εξόφληση της οφειλής:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 5.192.000 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 5.192.000

#### **5.11. Επιστροφές αγορών:**

Πολλές φορές κατά την παραλαβή των αποθεμάτων διαπιστώνεται ότι αυτά δεν ανταποκρίνονται στους όρους της παραγγελίας. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα επιστροφής του συνόλου ή μέρους των αγορασθέντων και ο πωλητής την υποχρέωση να δεχθεί τις επιστροφές.

Οι Επιστροφές Αγορών έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση:

- ✓ της ποσότητας και της τιμολογιακής αξίας των αγορών
- ✓ των τόκων χρεωστικών και
- ✓ του Φ.Π.Α.

Προκαλούν επίσης ισόποση μείωση της υποχρέωσης προς τον προμηθευτή.

Οι Επιστροφές Αγορών καταχωρούνται στην πίστωση:

- ✓ του λογαριασμού Εμπορεύματα ή
- ✓ του λογαριασμού Επιστροφές Αγορών

#### **Παράδειγμα:**

Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» αγόρασε την 1/4//03 από τον προμηθευτή της Γεωργίου με εξάμηνη πίστωση 1000 μονάδες εμπορεύματος αντί 4.600.000 δρχ. Η τιμή τοις μετρητοίς είναι 4.000.000 δρχ. και ο Φ.Π.Α. 18%. Την 6/5/03 επέστρεψε στον προμηθευτή της 100 μονάδες και κατέβαλε για έξοδα επιστροφής 70.000 δρχ. συν Φ.Π.Α. 18%. Οι τόκοι που αντιστοιχούν στα επιστρεφόμενα εμπορεύματα ανέρχονται σε 60.000 δρχ. Οι εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν είναι οι ακόλουθες:

Αρχικά (για να απεικονίσουμε την αγορά που πραγματοποιήθηκε):

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Εμπορεύματα με 4.000.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Χρεωστικοί με 600.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 828.000 καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 5.428.000

Στην συνέχεια (για να απεικονίσουμε την επιστροφή της αγοράς):

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Προμηθευτές με 542.800 δρχ.
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Επιστροφές Αγορών με 400.000 δρχ.
- ✓ θα πιστώσουμε τον λογαριασμό Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων με 60.000
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 82.800 δρχ.

Τέλος (για να δείξουμε τα έξοδα επιστροφής)

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Έξοδα Επιστροφών με 70.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 12.600 καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 82.600 δρχ.

#### **5.12. Πώληση αποθεμάτων:**

Από τη πώληση των αποθεμάτων δημιουργούνται ορισμένα λειτουργικά έσοδα τα οποία παρουσιάζονται στον λογαριασμό Πωλήσεις. Από τα λειτουργικά αυτά έσοδα αφαιρείται το κόστος κτήσης των πωληθέντων αποθεμάτων και προσδιορίζεται το κέρδος που προκύπτει από την αγορά και πώληση των αποθεμάτων.

Η πώληση των αποθεμάτων γίνεται στα εξής στάδια:

- ✓ Κατάρτιση και αποδοχή της σύμβασης της πώλησης από τον αγοραστή και τον πωλητή δηλαδή την επιχείρηση.
- ✓ Εκτέλεση των όρων της σύμβασης από την επιχείρηση π.χ. συσκευασία των εμπορευμάτων.
- ✓ Παράδοση των αποθεμάτων απευθείας στον αγοραστή ή σε τρίτους π.χ. σε μια μεταφορική εταιρεία για λογαριασμό του αγοραστή.

- ✓ Έκδοση των απαραίτητων δικαιολογητικών εγγράφων π.χ. τιμολόγιο πώλησης, φορτωτική, πιστοποιητικό προέλευσης.

### **5.13. Έσοδα από πωλήσεις αποθεμάτων:**

Οι πωλήσεις των αποθεμάτων θεωρούνται έσοδα για τον πωλητή γιατί επιφέρουν:

- ✓ αύξηση της Καθαρής Θέσης του καθώς επίσης
- ✓ αύξηση του Ενεργητικού του δηλαδή του ταμείου ή των διαθεσίμων

Για την πραγματοποίηση των εσόδων από τις πωλήσεις:

- ✓ γίνονται ορισμένα ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων
- ✓ χορηγούνται κάποιες εκπτώσεις πωλήσεων και
- ✓ πραγματοποιούνται κάποιες επιστροφές πωλήσεων

Προκειμένου να προσδιορίσουμε τα καθαρά έσοδα από τις πωλήσεις θα αφαιρέσουμε από τα συνολικά έσοδα

- ✓ τα διάφορα έξοδα
- ✓ τις εκπτώσεις πωλήσεων και
- ✓ τις επιστροφές πωλήσεων

Τα έσοδα από την διάθεση των Αποθεμάτων ισοδυναμούν με την τιμολογιακή αξία της πώλησης.

Η τιμολογιακή αξία της πώλησης υπολογίζεται ως εξής: από το συνολικό ποσό του τιμολογίου αφαιρούμε: τους πιστωτικούς τόκους και το Φ.Π.Α.

### **5.14. Πιστωτικοί τόκοι:**

Οι τόκοι πιστωτικοί αποτελούν χρηματοοικονομικό έσοδο δεδομένου ότι προκύπτουν από τις πωλήσεις που πραγματοποιεί η επιχείρηση με πίστωση.

### **5.15. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.):**

Ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ο πελάτης δεν αποτελεί έσοδο για την επιχείρηση.

Αντιθέτως συνιστά υποχρέωση της επιχείρησης να τον αποδώσει στο δημόσιο. Η υποχρέωση αυτή δημιουργείται όταν αναγνωρίζεται το έσοδο από την επιχείρηση και όχι όταν πληρώνεται ο φόρος από τον πελάτη στην επιχείρηση.

#### **Παράδειγμα:**

Την 1/2/04 η επιχείρηση ΖΗΤΑ είχε στην κυριότητά της 500 μονάδες εμπορεύματος, κόστους 10.000 δρχ. τη μονάδα. Κατά την διάρκεια του Φεβρουαρίου του 2004 η επιχείρηση ΖΗΤΑ πώλησε στις 4/2/04 τοις μετρητοίς 80 μονάδες εμπορεύματος προς 14.000 δρχ. τη μονάδα συν Φ.Π.Α. 18%

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 1.321.600 και

- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πωλήσεις με 1.120.000 καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 201.600

Στις 12/2/04 πώλησε με εξάμηνη πίστωση 100 μονάδες εμπορεύματος προς 15.200 τη μονάδα συν Φ.Π.Α. 18%. Η τιμή τοις μετρητοίς είναι 13.800 ανά μονάδα.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Πελάτες με 1.793.600 και
- ✓ θα πιστώσουμε λογαριασμό Πωλήσεις με 1.380.000
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Πιστωτικοί με 140.000 καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. 273.600

Στις 17/2/04 πώλησε με εξάμηνη πίστωση 150 μονάδες εμπορεύματος προς 15.000 δρχ. τη μονάδα συν Φ.Π.Α. 18%. Ο πελάτης αποδέχθηκε συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 2.672.700 δρχ. Η τιμή τοις μετρητοίς είναι 14.000 ανά μονάδα.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Γραμμάτια Εισπρακτέα με 2.672.700 καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πωλήσεις με 2.100.000 (14.000\*150)
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Πιστωτικοί με 165.000 (15.000\*150=2.265.000 – 14.000\*150=2.100.000) και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 407.700 (2.265.000\*0.18).

#### **5.16. Εκπτώσεις πωλήσεων:**

Οι επιχειρήσεις χορηγούν εκπτώσεις στους πελάτες τους έτσι ώστε:

- ✓ οι πελάτες τους, οι οποίοι αγόρασαν με ολιγοήμερη πίστωση, να πληρώσουν πιο γρήγορα
- ✓ να αποφύγουν την επιστροφή ελαττωματικών εμπορευμάτων από τους πελάτες
- ✓ να διασφαλίσουν την μη ενεργοποίηση ποινικών ρητρών για διάφορες καθυστερήσεις στην παράδοση των αποθεμάτων

Οι εκπτώσεις αυτές θα μειώσουν:

- ✓ τα έσοδα από τις πωλήσεις
- ✓ τους τόκους πιστωτικούς
- ✓ το Φ.Π.Α. καθώς επίσης
- ✓ τις απαιτήσεις (δηλαδή το λογαριασμό «Πελάτες» και το λογαριασμό «Γραμμάτια Εισπρακτέα»)

Οι εκπτώσεις αυτές θα καταχωρηθούν στην χρέωση του λογαριασμού Εκπτώσεις Πωλήσεων

#### **5.17. Επιστροφές πωλήσεων:**

Οι Επιστροφές Πωλήσεων επιφέρουν:

- ✓ αύξηση της ποσότητας των εμπορευμάτων κατά την ποσότητα της επιστροφής

- ✓ μείωση των εσόδων από την πώληση κατά το ποσό της τιμολογιακής αξίας των επιστροφών
- ✓ μείωση του Φ.Π.Α.
- ✓ μείωση των πιστωτικών τόκων
- ✓ μείωση του ύψους των απαιτήσεων έναντι του πελάτη
- ✓ μείωση του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων

Οι Επιστροφές των εμπορευμάτων καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού Επιστροφές πωλήσεων.

### **Παράδειγμα:**

Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης 2003 πραγματοποιήθηκαν τα ακόλουθα λογιστικά γεγονότα για την επιχείρηση ΛΑΜΔΑ:

Στις 3/2/03 πώλησε τοις μετρητοίς 200 κιβώτια εμπορεύματος προς 12.000 δρχ. ανά κιβώτιο συν Φ.Π.Α. 18%.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί θα είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 2.832.000 δρχ. καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πωλήσεις με 2.400.000 δρχ. ( $200 \cdot 12.000 = 2.400.000$ ) και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 432.000 δρχ.

Στις 6/2/03 χορήγησε έκπτωση στον πελάτη της Γεωργίου ύψους 500.000 δρχ. Τόσο η έκπτωση όσο και ο αντίστοιχος φόρος θεωρήθηκαν ως προκαταβολή του πελάτη έναντι της αξίας της επόμενης αγοράς του.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Εκπτώσεις πωλήσεων με 500.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 90.000 δρχ. ( $500.000 \cdot 0.18$ ) καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Προκαταβολές Πελατών με 590.000 δρχ.

Στις 10/4/03 πώλησε με ετήσια πίστωση 300 κιβώτια εμπορεύματος προς 13.100δρχ. το κιβώτιο συν Φ.Π.Α. 18%. Η τιμή τοις μετρητοίς ήταν 12.100 το κιβώτιο.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Πελάτες με 4.637.000 δρχ. ( $300 \cdot 13.100 = 3.930.000 \cdot 0.18$ )
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πωλήσεις με 3.630.000 δρχ. ( $300 \cdot 12.100$ )
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Πιστωτικοί με 216.667 ( $25.000 \cdot 9 - 25.000/3$ )
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Επόμενων Χρήσεων 83.333 ( $25.000 \cdot 9 + 25.000/3$ ) και
- ✓ θα πιστώσουμε Φ.Π.Α. με 707.400

Στις 13/4/03 η επιχείρηση «ΛΑΜΔΑ» δέχθηκε την επιστροφή 30 κιβωτίων από τα 300 τα οποία πώλησε. Κατέβαλε για μεταφορικά έξοδα 20.000 δρχ. συν Φ.Π.Α. 18%. Οι τόκοι πιστωτικοί που αναλογούν στις επιστροφές ανέρχονται σε 30.000 δρχ.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Επιστροφές Πωλήσεων με 363.000 δρχ. (30\*12.100)
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Πιστωτικοί με 21.667
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Τόκοι Πιστωτικοί Επόμενων χρήσεων με 8.333
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 70.740 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πελάτες με 463.740

Επίσης θα πραγματοποιηθεί η ακόλουθη εγγραφή:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Έξοδα μεταφορών με 20.000 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 3.600 δρχ. καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 23.600 δρχ.

Στις 8/9/03 η επιχείρηση πώλησε τοις μετρητοίς 100 κιβώτια προς 12.050 δρχ. το κιβώτιο συν Φ.Π.Α. 18% και έγινε συμψηφισμός της προκαταβολής του πελάτη με την αξία της αγοράς.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Ταμείο με 831900 δρχ.
- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Προκαταβολές Πελατών με 590.000 δρχ. καθώς επίσης
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Πωλήσεις 1.205.000 δρχ. και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Φ.Π.Α. με 216.900

#### **5.18. Το σύστημα της διαρκούς απογραφής:**

Η Διαρκής Απογραφή είναι ένα λογιστικό σύστημα το οποίο επιτρέπει τη συνεχή παρακολούθηση της κίνησης των αποθεμάτων

Προσφέρει σε συνεχή βάση πληροφορίες σχετικά:

- ✓ με την αποτελεσματική διαχείριση και
- ✓ το συστηματικό έλεγχο κάθε είδους αποθέματος

Το λογιστικό αυτό σύστημα προσφέρει πληροφορίες σχετικά με:

- ✓ το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων
- ✓ τα καθαρά έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων
- ✓ το κόστος και την ποσότητα των εμπορευμάτων που υπάρχουν στην κυριότητα της επιχείρησης

Το λογιστικό αυτό σύστημα απαιτεί:

- ✓ την τήρηση αναλυτικών λογαριασμών για κάθε είδος εμπορεύματος

- ✓ τη συνεχή και άμεση ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών που εισάγονται ή εξάγονται από τις αποθήκες
- ✓ τη διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων σε τακτά χρονικά διαστήματα

Κάθε αναλυτικός λογαριασμός οποιουδήποτε εμπορεύματος παρακολουθείται μέσω ενός πίνακα ο οποίος διαιρείται σε τρεις στήλες:

- ✓ στην στήλη που περιγράφει τα εισερχόμενα εμπορεύματα
- ✓ στην στήλη που περιγράφει τα εξερχόμενα εμπορεύματα και
- ✓ στην στήλη που περιγράφει το υπόλοιπο των εμπορευμάτων που παραμένει στην αποθήκη

Παρακολουθούμε διαρκώς στα λογιστικά βιβλία κάθε είδος αποθέματος (ποσότητα, ποιότητα, τιμή) που αγοράζει και πωλεί η επιχείρηση. Χρησιμοποιούνται παραδοσιακά για είδη υψηλού μοναδιαίου κόστους αλλά η τεχνολογία POS διευκολύνει πολύ την εφαρμογή της.

Τα πλεονεκτήματα της διαρκούς απογραφής είναι τα εξής:

- ✓ Επιτρέπει γρήγορο προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων κι του διαθέσιμου προς πώληση αποθέματος από τα υπόλοιπα των λογαριασμών στα καθολικά.
- ✓ Διευκολύνει τη διαχείριση αποθεμάτων:
  - Προγραμματισμό αγορών
  - Εσωτερικό έλεγχο
  - Εξυπηρέτηση πελατών.

Οι χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί στον Ισολογισμό για το σύστημα διαρκούς απογραφής είναι:

- ✓ Εμπορεύματα (γενικότερα αποθεμάτων).
- ✓ Ειδικά έξοδα αγορών.
- ✓ Εκπτώσεις αγορών.

Οι χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για το σύστημα διαρκούς απογραφής είναι:

- ✓ Πωλήσεις.
- ✓ Ειδικά έξοδα πωλήσεων.
- ✓ Εκπτώσεις πωλήσεων.
- ✓ Επιστροφές πωλήσεων.
- ✓ Κόστος πωληθέντων.
- ✓ Γενικά έξοδα πωλήσεων.
- ✓ Γενικά έξοδα αγορών.

### **5.19. Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων:**

Το Κόστος Πωληθέντων προσδιορίζεται από το γινόμενο:

- ✓ της τιμής αγοράς ή κτήσης κάθε μονάδας αποθέματος με
- ✓ τις μονάδες αποθεμάτων που πωλούνται

Επειδή σε κάθε λογαριασμό Αποθέματος είναι καταχωρημένες περισσότερες από μία αγορές δημιουργείται το ερώτημα σχετικά με το ποια από τις τιμές αυτές θα επιλεγεί για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων.

Γίνεται η υπόθεση ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ»:

- ✓ αγόρασε αρχικά 1.000 κουζίνες προς 200.000 δρχ. τη μία και
- ✓ αγόρασε άλλες 1.000 κουζίνες προς 250.000 δρχ. τη μία
- ✓ στην συνέχεια πώλησε 1.000 κουζίνες με αποτέλεσμα το τελικό απόθεμα που βρίσκεται στην αποθήκη της να είναι οι υπόλοιπες 1.000

Στην συγκεκριμένη περίπτωση τίθεται το ερώτημα:

- ✓ ποια από τις δύο τιμές θα χρησιμοποιηθεί:
- ✓ για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων και
- ✓ για τον προσδιορισμό του κόστους του τελικού αποθέματος

Η μέθοδος του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου

Η μέθοδος F.I.F.O. (First in - First out)

Η μέθοδος L.I.F.O. (Last in - First out)

### **5.20. Η μέθοδος του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου:**

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, το κόστος ή διαφορετικά η τιμή κτήσης του συνόλου των αποθεμάτων προσδιορίζεται από την μέση σταθμική τιμή των αποθεμάτων που βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης δηλαδή:

- ✓ του Αρχικού Αποθέματος και
- ✓ των Αγορών

Έτσι με βάση αυτή την τιμή θα υπολογισθεί το κόστος του τελικού αποθέματος και το κόστος των πωληθέντων.

### **5.21. Η μέθοδος F.I.F.O. (First in - First out):**

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή γίνεται η υπόθεση ότι τα εμπορεύματα που εισέρχονται πρώτα στην αποθήκη είναι αυτά που εξέρχονται πρώτα δηλαδή πωλούνται πρώτα

Εφαρμόζοντας την μέθοδο αυτή η τιμή κτήσης του αρχικού αποθέματος χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων της πρώτης πώλησης. Εάν το αρχικό απόθεμα δεν επαρκεί χρησιμοποιούνται οι μονάδες και επομένως το κόστος κτήσης της πρώτης αγοράς.

## 5.22. Η μέθοδος L.I.F.O. (Last in - First out):

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή γίνεται η υπόθεση ότι τα εμπορεύματα που εισέρχονται τελευταία στην αποθήκη είναι αυτά που πωλούνται πρώτα

Εφαρμόζοντας την μέθοδο αυτή η τιμή κτήσης της τελευταίας αγοράς χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των πωληθέντων. Εάν η ποσότητα της πώλησης είναι μεγαλύτερη από αυτή της τελευταίας αγοράς τότε το κόστος των πωληθέντων υπολογίζεται με βάση την τιμή της προτελευταίας αγοράς κ.ο.κ.

### Παράδειγμα:

Το αρχικό απόθεμα την 1/1/2003 του εμπορεύματος X της επιχείρησης «ΛΑΜΔΑ» ανέρχεται σε 500 μονάδες κόστους 1.020 δρχ. τη μονάδα. Κατά την διάρκεια της χρήσης 2003 η επιχείρηση «ΛΑΜΔΑ» πραγματοποίησε τις εξής συναλλαγές:

- ✓ Αγόρασε τοις μετρητοίς στις 15/3/2003 400 μονάδες του εμπορεύματος X προς 1.200 δρχ. τη μονάδα.
- ✓ Στις 15/5/2003 πώλησε τοις μετρητοίς 700 μονάδες εμπορεύματος.
- ✓ Στις 7/7/2003 αγόρασε τοις μετρητοίς 800 μονάδες εμπορεύματος προς 1.150 δρχ την μονάδα.
- ✓ Στις 20/10/2003 πώλησε τοις μετρητοίς 400 μονάδες εμπορεύματος.
- ✓ Στις 10/11/2003 πώλησε τοις μετρητοίς 500 μονάδες εμπορεύματος.
- ✓ Στις 31/12/2003 στα πλαίσια της φυσικής απογραφής διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν στην κυριότητα της επιχείρησης 100 μονάδες του εμπορεύματος X.

### Η μέθοδος του Κινητού Σταθμικού Μέσου Όρου (Παράδειγμα):

Για να βρούμε το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και το κόστος των μενόντων μετά την πρώτη αγορά εργαζόμαστε ως εξής:

- ✓ Η μέση τιμή κτήσης των εμπορευμάτων μετά την πρώτη αγορά ισούται με:  $[(500 * 1.020 + 400 * 1.200)/900] = 1.100$  δρχ. την μονάδα
- ✓ Άρα το κόστος των πρώτων 700 πωληθέντων μονάδων ανέρχεται σε:  $700 * 1.100 = 770.000$  δρχ.
- ✓ Το κόστος των 200 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:  $200 * 1.100 = 220.000$  δρχ.
- ✓ Για να βρούμε το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και το κόστος των μενόντων μετά την δεύτερη αγορά εργαζόμαστε ως εξής:
- ✓ Η μέση τιμή κτήσης των εμπορευμάτων μετά την δεύτερη αγορά ισούται με:  $[(200 * 1.100 + 800 * 1.150)/1.000] = 1.140$  δρχ. την μονάδα
- ✓ Άρα το κόστος των δεύτερων 400 πωληθέντων μονάδων ανέρχεται σε:  $400 * 1.140 = 456.000$  δρχ.
- ✓ Το κόστος των 600 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:  $600 * 1.140 = 684.000$  δρχ.

- ✓ Το κόστος των τρίτων 500 πωληθέντων μονάδων ανέρχεται σε:  $500 * 1.140 = 570.000$
- ✓ Το κόστος του τελικού αποθέματος ανέρχεται σε:  $100 * 1.140 = 114.000$  δρχ.

#### **Η μέθοδος F.I.F.O. (Παράδειγμα):**

Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων (700 μονάδες) της πρώτης πώλησης προσδιορίζεται ως εξής:

- ✓ 500 μονάδες \* 1.020 δρχ. (η τιμή κτήσης του αρχικού αποθέματος) = 510.000 δρχ
- ✓ 200 μονάδες \* 1.200 δρχ. (η τιμή κτήσης της πρώτης αγοράς) = 240.000 δρχ.
- ✓ Επομένως το συνολικό κόστος της πρώτης πώλησης ανέρχεται σε: 750.000 δρχ.
- ✓ Το κόστος των 200 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:  $200 * 1.200 = 240.000$  δρχ.
- ✓ Το κόστος των 400 μονάδων της δεύτερης πώλησης υπολογίζεται ως εξής:
- ✓ 200 μονάδες \* 1.200 δρχ. (η τιμή κτήσης της πρώτης αγοράς) = 240.000 δρχ.
- ✓ 200 μονάδες \* 1.150 δρχ. (η τιμή κτήσης δεύτερης αγοράς) = 230.000 δρχ.
- ✓ Επομένως το συνολικό κόστος της δεύτερης πώλησης ανέρχεται σε 470.000 δρχ
- ✓ Το κόστος των 600 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:  $600 * 1.150 = 690.000$  δρχ.

#### **Η μέθοδος L.I.F.O. (Παράδειγμα):**

Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων (700 μονάδες) της πρώτης πώλησης υπολογίζεται ως εξής:

- ✓  $400 * 1.200$  (η τιμή κτήσης της τελευταίας αγοράς) = 480.000
- ✓  $300 * 1.020$  (η τιμή κτήσης του αρχικού αποθέματος) = 306.000
- ✓ Επομένως το συνολικό κόστος της πρώτης πώλησης ανέρχεται σε 786.000 δρχ.
- ✓ Το κόστος των 200 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:  $200 * 1.020 = 204.000$
- ✓ Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων της δεύτερης πώλησης υπολογίζεται ως εξής:
- ✓  $400 * 1.150$  (η τιμή κτήσης της τελευταίας αγοράς) = 460.000 δρχ.
- ✓ Το κόστος των 600 μενόντων μονάδων ανέρχεται σε:
  - $200 * 1.020 = 204.000$  και
  - $400 * 1.150 = 460.000$  δηλαδή
  - 664.000 δρχ.

#### **5.23. Το σύστημα της περιοδικής απογραφής:**

Η Περιοδική Απογραφή αποτελεί το δεύτερο από τα διεθνώς αποδεκτά συστήματα για την λογιστική παρακολούθηση της κίνησης των αποθεμάτων.

Για την εφαρμογή του συστήματος αυτού απαιτείται χαμηλό κόστος.

Οι πληροφορίες όμως που παρέχει το συγκεκριμένο σύστημα είναι περιορισμένες σε σύγκριση με αυτές του συστήματος της διαρκούς απογραφής.

Το χαμηλό κόστος του συγκεκριμένου συστήματος οφείλεται στους εξής παράγοντες:

- ✓ τηρούνται λιγότεροι λογαριασμοί π.χ. δεν τηρείται ο λογαριασμός «Κόστος πωληθέντων»
- ✓ οι λογαριασμοί ενημερώνονται περιοδικώς δηλαδή σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα
- ✓ δεν τηρούνται συνήθως αναλυτικοί λογαριασμοί για κάθε είδος εμπορεύματος, αλλά για κάθε κατηγορία
- ✓ διενεργείται φυσική απογραφή των αποθεμάτων μόνο στο τέλος της λογιστικής χρήσης

Το σύστημα αυτό δεν παρέχει πληροφορίες σχετικά με την ποσότητα και το κόστος των αποθεμάτων:

- ✓ που βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή
- ✓ που έχουν πωληθεί στην διάρκεια μιας περιόδου
- ✓ που έχουν επιστραφεί από τους πελάτες

Η εξασφάλιση των ζητούμενων πληροφοριών επιτυγχάνεται με την διενέργεια της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων σε τακτά χρονικά διαστήματα και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης.

Το σύστημα αυτό είναι κατάλληλο για την παρακολούθηση εμπορευμάτων μικρής αξίας ανά μονάδα π.χ. ανταλλακτικά ραδιοφώνων και άλλων ηλεκτρικών συσκευών.

Το λογιστικό σύστημα δεν παρακολουθεί συνεχώς το κόστος πωληθέντων.

Στο τέλος της χρήσης γίνεται φυσική απογραφή για να διαπιστωθούν τα αποθέματα τέλους και η αξία τους.

- ✓ Προκύπτει το κόστος πωληθέντων.
- ✓ Γίνεται εγγραφή προσαρμογής του κόστους πωληθέντων και των αποθεμάτων για τη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων.

Τα πλεονεκτήματα της περιοδικής απογραφής είναι τα εξής:

- ✓ Λιγότερες λογιστικές εγγραφές κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- ✓ Φθηνότερο γιατί δεν παρακολουθείται συνέχεια το τι πωλείται.

Το σύστημα των λογαριασμών στην περιοδική απογραφή λειτουργεί ως εξής:

- ✓ Συγκεντρωτικό σύστημα.
  - Ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» τηρείται μικτός, υπάρχουν ξεχωριστοί λογαριασμοί μόνο για τα εμπορεύματα, τα γενικά έξοδα αγορών και τα γενικά έξοδα πωλήσεων.
  - Στην πράξη δεν χρησιμοποιείται καθόλου.
- ✓ Αποκεντρωτικό σύστημα.
  - Ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» τηρείται αμιγής.

- Τηρείται ο λογαριασμός «Αγορές».

Οι χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί στον Ισολογισμό στην περιοδική απογραφή είναι:

- ✓ Αγορές.
- ✓ Εμπορεύματα (απόθεμα αρχής και απόθεμα τέλους).
- ✓ Ειδικά έξοδα αγορών.
- ✓ Εκπτώσεις αγορών.

Οι χρησιμοποιούμενοι λογαριασμοί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην περιοδική απογραφή είναι:

- ✓ Πωλήσεις.
- ✓ Ειδικά έξοδα πωλήσεων.
- ✓ Εκπτώσεις πωλήσεων.
- ✓ Επιστροφές πωλήσεων.
- ✓ Κόστος πωληθέντων.
- ✓ Γενικά έξοδα πωλήσεων.
- ✓ Γενικά έξοδα αγορών.

#### **5.24. Ανεπτυγμένο σχέδιο λογαριασμών:**

Πρέπει να επισημανθεί ότι στο ανεπτυγμένο σχέδιο λογαριασμών τόσο ο περιληπτικός λογαριασμός των αποθεμάτων όσο και οι αναλυτικοί του λογαριασμοί τηρούνται ως αμιγείς λογαριασμοί ενεργητικού.

Πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- ✓ Εμπορεύματα
- ✓ Αγορές χρήσεως
- ✓ Εδικά Έξοδα αγορών
- ✓ Εκπτώσεις αγορών
- ✓ Επιστροφές αγορών
- ✓ Πωλήσεις
- ✓ Εδικά Έξοδα πωλήσεων
- ✓ Εκπτώσεις πωλήσεων
- ✓ Επιστροφές πωλήσεων
- ✓ Γενικά έξοδα αγορών
- ✓ Γενικά έξοδα πωλήσεων

Όταν ακολουθείται το ανεπτυγμένο σχέδιο των λογαριασμών η τήρηση και η συνδεσμολογία των λογαριασμών της διαρκούς και της περιοδικής απογραφής παρουσιάζουν ελάχιστες διαφορές. Οι διαφορές αυτές αναφέρονται κυρίως στον προσδιορισμό:

- ✓ του κόστους του συνόλου των αποθεμάτων
- ✓ του κόστους των πωληθέντων και

- ✓ του κόστους των μενόντων

Ειδικότερα οι διαφορές αυτές αφορούν:

- ✓ Οι αγορές των αποθεμάτων παρουσιάζονται με την τιμολογιακή τους αξία στην χρέωση του λογαριασμού «Αγορές χρήσεως» και όχι του λογαριασμού «Αποθέματα».
- ✓ Ο λογαριασμός «Αγορές χρήσεως» είναι συμπληρωματικός λογαριασμός του λογαριασμού «Αποθέματα» και τηρείται μόνο κατά αξία και όχι και κατά ποσότητα.
- ✓ Το κόστος των αγορών προσδιορίζεται λογιστικά στο τέλος της χρήσης με την μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών των «ειδικών εξόδων αγορών», των «εκπτώσεων αγορών» και των επιστροφών αγορών στο λογαριασμό «Αγορές χρήσεως».
- ✓ Το κόστος του συνόλου των αποθεμάτων προσδιορίζεται με την μεταφορά στο τέλος της χρήσης του (νέου) χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Αγορές χρήσεως» στο λογαριασμό «Αποθέματα» όπου είναι ήδη καταχωρημένο το αρχικό απόθεμα της χρήσης.
- ✓ Το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων υπολογίζεται στο τέλος της χρήσης ως η διαφορά του κόστους του τελικού αποθέματος από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος και των αγορών (χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθέματα).
- ✓ Το κόστος των πωληθέντων περιέχει το πραγματικό κόστος των πωληθέντων και τις διαφορές απογραφής (ελλείμματα, πλεονάσματα), οι οποίες δεν είναι δυνατό να εντοπιστούν κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, επειδή οι λογαριασμοί των αποθεμάτων δεν τηρούνται κατά ποσότητα.
- ✓ Το κόστος των πωληθέντων καταχωρείται στο τέλος της χρήσης στην χρέωση του λογαριασμού «Κόστος πωληθέντων» με πίστωση του λογαριασμού «Αποθέματα». Επομένως το νέο μειωμένο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθέματα» δείχνει το κόστος του τελικού αποθέματος που υπάρχει πραγματικά στην κυριότητα της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης.

#### **Παράδειγμα:**

Η ατομική επιχείρηση «ΚΑΠΑ» πωλεί στη εγχώρια αγορά έγχρωμες τηλεοράσεις 22' και 30'.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Εμπορεύματα για την χρήση 2002 ανέρχεται σε 350 συνολικού κόστους 27.500.000 δρχ.

- ✓ 17.500.000 (250 TV 22' προς 70.000 δρχ.)
- ✓ 10.000.000(100 TV 30' προς 100.000 δρχ)

Κατά την διάρκεια της χρήσης 2003 η επιχείρηση «ΚΑΠΑ»:

Στις 15/1/03 παρέλαβε 150 τηλεοράσεις 30' τις οποίες αγόρασε από τον προμηθευτή της με ολιγοήμερη άτοκη πίστωση προς 91.500 δρχ τη μία. Οι πέντε από αυτές τις τηλεοράσεις ήταν πλήρως κατεστραμμένες και η ασφαλιστική εταιρεία ανέλαβε την υποχρέωση να αποζημιώσει την επιχείρηση με το ποσό 457.500 δρχ.

Στις 17/1/2004 πλήρωσε 230.000 δρχ. για έξοδα μεταφοράς των 150 τηλεοράσεων 30' και 45.000 δρχ. για την ασφάλισή τους.

Στις 18/1/2004 εξόφλησε εμπρόθεσμα την οφειλή της προς τον προμηθευτή «Βασιλείου» από την αγορά των 150 τηλεοράσεων και γι' αυτό εξασφάλισε έκπτωση 1.000.000 δρχ.

Στις 18/2/2004 πώλησε τους μετρητοίς στον πελάτη «Κωνσταντίνου» 180 τηλεοράσεις 22' προς 95.000 δρχ. και 160 τηλεοράσεις 30' προς 115.000 δρχ.

Στις 22/2/04 κατέβαλε στην μεταφορική εταιρεία 140.000 δρχ. για έξοδα μεταφοράς των 180 TV 22' και 110.000 για την μεταφορά των 160 TV 30'.

Στις 31/12/04 και κατά την διενέργεια της φυσικής απογραφής διαπιστώθηκε ότι: Υπήρχαν στην κυριότητα της επιχείρησης:

- ✓ 70 τηλεοράσεις '22' και
- ✓ 85 τηλεοράσεις '30'

Οι εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν είναι οι ακόλουθες:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Αγορές Χρήσεως» με 13.267.500 (145\*91.500)
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Λοιποί Χρεώστες» με 457.500 και
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 2.470.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Προμηθευτές» με 16.195.500

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Εδικά έξοδα αγορών» με 275.000 (Εξοδα Μεταφορών 230.000 και Ασφάλιστρα 45.000) και
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 49.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 324.500

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Προμηθευτές» με 16.195.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 15.015.500
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Εκπτώσεις Αγορών» με 1.000.000
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 180.000

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 41.890.000 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε τον λογαριασμό «Πωλήσεις» με 35.500.000 (22' 180\*95.000=17.100.000 και 30' 160\*115.000=18.400.000) και
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 6.390.000

Τέλος:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Ειδικά Έξοδα Πωλήσεων» με 250.000 (Έξοδα μεταφορών για TV 22' 140.000 και Έξοδα μεταφορών για TV 30' 110.000)
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» 45.000 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 295.000

#### **5.25. Συγκεντρωτικό σχέδιο λογαριασμών:**

Πρέπει να τηρούνται μόνο οι λογαριασμοί:

- ✓ Αποθέματα ή Εμπορεύματα
- ✓ Γενικά Έξοδα Αγορών
- ✓ Γενικά Έξοδα Πωλήσεων

Στα πλαίσια του Σχεδίου αυτού δεν τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί για:

- ✓ τις αγορές
- ✓ τις πωλήσεις
- ✓ τις εκπτώσεις αγορών και πωλήσεων
- ✓ τις επιστροφές αγορών και πωλήσεων
- ✓ τα ειδικά έξοδα αγορών και πωλήσεων

Η κίνηση των αποθεμάτων παρακολουθείται μόνο στο λογαριασμό «Αποθέματα ή Εμπορεύματα», το περιεχόμενο του οποίου διαμορφώνεται ως εξής:

Στην χρέωση του λογαριασμού «Αποθέματα» καταχωρούνται:

- ✓ το κόστος του αρχικού αποθέματος
- ✓ η τιμολογιακή αξία των αγορών
- ✓ τα ειδικά έξοδα αγορών
- ✓ οι επιστροφές πωλήσεων
- ✓ οι εκπτώσεις πωλήσεων
- ✓ τα ειδικά έξοδα πωλήσεων

Στην πίστωση του λογαριασμού «Αποθέματα» καταχωρούνται:

- ✓ η τιμολογιακή αξία των πωλήσεων
- ✓ οι εκπτώσεις αγορών
- ✓ οι επιστροφές αγορών

Ο λογαριασμός Αποθέματα είναι μικτός δηλαδή:

- ✓ χρεώνεται με το κόστος των αποθεμάτων και
- ✓ πιστώνεται με την τιμή πώλησής τους και όχι με το κόστος τους

Αρα περιέχει

- ✓ κάποια στοιχεία ενεργητικού δηλαδή το αρχικό απόθεμα και τις αγορές και
- ✓ κάποια στοιχεία κέρδους ή ζημίας δηλαδή την διαφορά του κόστους αγοράς από την τιμή πώλησης του αποθέματος

Το υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθέματα μπορεί να είναι:

- ✓ χρεωστικό
- ✓ πιστωτικό ή
- ✓ μηδέν

Δεν παρέχει όμως καμία χρήσιμη πληροφορία πριν να πραγματοποιηθεί η εκκαθάρισή του.

**Παράδειγμα:**

Οι εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν είναι οι ακόλουθες:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Εμπορεύματα» με 13.267.500
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Λοιποί χρεώστες» με 457.500 και
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 2.470.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Προμηθευτές» με 16.195.500

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Εμπορεύματα» με 275.000 (τα Ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή τα ασφάλιστρα και έξοδα μεταφορών, καταχωρούνται στο λογαριασμό Εμπορεύματα)
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 49.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 324.500

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Προμηθευτές» με 16.195.500 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 15.015.500
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Εμπορεύματα» με 1.000.000( οι Εκπτώσεις αγορών καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού Εμπορεύματα) και
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 180.000

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 41.890.000 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Εμπορεύματα» 35.500.000 (οι Πωλήσεις καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού Εμπορεύματα) και
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 6.390.000

Στην συνέχεια:

- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Εμπορεύματα» με 250.000 (τα Ειδικά Έξοδα Πωλήσεων καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού Εμπορεύματα)
- ✓ Θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Φ.Π.Α.» με 45.000 καθώς επίσης
- ✓ Θα πιστώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 295.000

**5.26. Εκκαθάριση του μικτού λογαριασμού αποθέματα:**

Η εκκαθάριση πραγματοποιείται μέσω της εξής διαδικασίας:

- ✓ διενεργείται φυσική απογραφή και προσδιορίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος

- ✓ συγκρίνεται το κόστος του τελικού αποθέματος με το υπόλοιπο του μικτού λογαριασμού Αποθέματα και η αλγεβρική διαφορά τους απεικονίζει το μικτό κέρδος ή τη ζημία από την εκμετάλλευση των Αποθεμάτων

Η εκκαθάριση πραγματοποιείται μέσω της εξής διαδικασίας: διαχωρίζεται το μικτό κέρδος ή ζημία από το υπόλοιπο του μικτού λογαριασμού με αποτέλεσμα ο λογαριασμός «Αποθέματα» να γίνει αμιγής και το υπόλοιπό του να δείχνει το κόστος του τελικού αποθέματος

#### **Παράδειγμα:**

Γίνεται η υπόθεση ότι:

- ✓ το κόστος του Τελικού Αποθέματος απορρυπαντικών σύμφωνα με την φυσική απογραφή ανέρχεται σε 3.000.000 και
- ✓ το χρεωστικό υπόλοιπο του μικτού λογαριασμού Αποθέματα ανέρχεται 2.500.000

Έτσι παρατηρούμε ότι η αξία των αποθεμάτων σύμφωνα με την πραγματική φυσική απογραφή είναι υψηλότερη από αυτή που εμφανίζει ο λογαριασμός αποθέματα. Επομένως η επιχείρηση είναι πιο πλούσια από ότι εμφανίζουν τα λογιστικά βιβλία της. Άρα πραγματοποιείται ένα μικτό κέρδος αξίας 500.000.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί προκειμένου να προσδιορίσουμε το μικτό αυτό κέρδος είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Αποθέματα με 500.000 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Κέρδη από Αποθέματα με 500.000

Αντίθετα γίνεται η υπόθεση ότι:

- ✓ το κόστος του Τελικού Αποθέματος σύμφωνα με την φυσική απογραφή ανέρχεται σε 3.000.000 και
- ✓ το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού Αποθέματα είναι 3.800.000

Έτσι παρατηρούμε ότι η αξία των αποθεμάτων σύμφωνα με την φυσική απογραφή είναι μικρότερη από ότι εμφανίζει ο λογαριασμός Αποθέματα. Επομένως η επιχείρηση είναι λιγότερο πλούσια από ότι εμφανίζουν τα λογιστικά της βιβλία. Επομένως πραγματοποιείται μια μικτή ζημία αξίας 800.000.

Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί προκειμένου να απεικονίσουμε την μικτή αυτή ζημία είναι η ακόλουθη:

- ✓ θα χρεώσουμε το λογαριασμό Ζημία από αποθέματα με 800.000 και
- ✓ θα πιστώσουμε το λογαριασμό Αποθέματα με 800.000

### 5.27. Απογραφή αποθεμάτων:

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την εικοστή μέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

### 5.28. Αποτίμηση αποθεμάτων:

- ✓ Άρθρο 28, Π.Δ. 186/92.
- ✓ Τα αποθέματα εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.
- ✓ Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.
- ✓ Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης. Όταν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους (τιμή που θα αγοράζονταν με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση).
- ✓ Τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται ως εξής, ανάλογα με τη χρησιμοποίησή τους:
  - Όταν πρόκειται να διατεθούν με το ελάττωμα σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησης τους.
  - Όταν πρόκειται να διατεθούν με το ελάττωμα με μικρή έκπτωση, η αποτίμηση γίνεται όπως και στο κανονικό προϊόν.
  - Όταν δεν είναι δυνατόν ή δεν συμφέρει την επιχείρηση να διατεθούν στην αγορά με το ελάττωμα τους και για αυτό επανεισάγονται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, η αποτίμηση γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

Ο εξωτερικός ελεγκτής ακολουθεί τις εξής διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης για την επαλήθευση της ορθότητας της αποτίμησης των αποθεμάτων:

- ✓ Επισημαίνει αν η επιχείρηση ακολουθεί τα όσα προβλέπουν οι σχετικοί νόμοι.
- ✓ Ελέγχει δείγμα αποθεμάτων μεγάλης αξίας κατά μονάδα και εξετάζει πως καθορίστηκαν οι αρχικές τιμές κτήσης για κάθε είδος.
- ✓ Επαληθεύει τους υπολογισμούς της αποτίμησης και καταχωρεί τα συμπεράσματα του και τις παρατηρήσεις του στα φύλλα εργασίας.
- ✓ Προσδιορίζει την τρέχουσα τιμή κτήσης για κάθε είδος αποθέματος του δείγματος, τη συγκρίνει με την αντίστοιχη αρχική τιμή κτήσης και ερευνά αν χρησιμοποιήθηκε η χαμηλότερη τιμή για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
- ✓ Εξετάζει αν τα φθαρμένα, ελαττωματικά ή τα παλιά αποθέματα είναι πράγματι όπως τα χαρακτήρισε η επιχείρηση και αν έχουν αποτιμηθεί στην τρέχουσα τιμή τους.
- ✓ Ελέγχει αν η επιχείρηση έχει αναλάβει την υποχρέωση να πωλήσει στην επόμενη χρήση αποθέματα σε τιμή που είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα και να αναγράψει στα φύλλα εργασίας του το ύψος της πιθανής ζημιάς.
- ✓ Εξετάζει τη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και αποτίμησης των προϊόντων που βρίσκονται στα διάφορα στάδια επεξεργασίας.

#### **5.29.Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος χρήσης:**

Μετά την αποτίμηση των αποθεμάτων στο κόστος κτήσης, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Η τυχόν διαφορά που προκύπτει μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού «Διαφορές αποτίμησης» ενώ πιστώνεται ο λογαριασμός «Αποθέματα».

#### **5.30. Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος χρήσης: Τρέχουσα τιμή:**

- ✓ Δ.Λ.Π.: τρέχουσα τιμή είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και του εκτιμώμενου κόστους που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.
- ✓ Ε.Γ.Λ.Σ.: τρέχουσα τιμή ενός συγκεκριμένου αποθέματος είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κατά από κανονικές συνθήκες. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης.

### **5.31. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων:**

Κύριος σκοπός είναι ο όσο το δυνατό μεγαλύτερος περιορισμός των κινδύνων που εμφανίζονται κατά την λογιστική παρακολούθηση, τη διαφύλαξη και γενικά τη διαχείριση των αποθεμάτων. Οι κίνδυνοι υπάρχουν όταν:

- ✓ Η διαφύλαξη των αποθεμάτων είναι ανεπαρκής.
- ✓ Ο διαχωρισμός των καθηκόντων είναι ασαφής ή ελλιπής.
- ✓ Η κίνηση των αποθεμάτων δεν γίνεται από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
- ✓ Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων είναι ανεπαρκής.
- ✓ Η φυσική απογραφή δεν είναι τακτική και πλήρης.
- ✓ Η αποτίμηση γίνεται κατά τρόπο αυθαίρετο.
- ✓ Τα αίτια των ελλειμμάτων και των πλεονασμάτων που διαπιστώνονται κατά τη φυσική απογραφή δεν ερευνώνται.
- ✓ Η προσαρμογή των λογαριασμών των αποθεμάτων στα αποτελέσματα της απογραφής δεν γίνεται από εξουσιοδοτημένα στελέχη.
- ✓ Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων δεν παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις.

### **5.32. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων:**

- ✓ Το ανώτατο και κατώτατο όριο αποθεμάτων να ορίζεται παγίως από τη διοίκηση της επιχείρησης.
- ✓ Τα αποθέματα να είναι αποθηκευμένα σε ασφαλή θέση όπου μόνο εξουσιοδοτημένα πρόσωπα έχουν πρόσβαση.
- ✓ Τα αποθέματα να εισάγονται ή να εξάγονται από την αποθήκη με δικαιολογητικά που είναι προαριθμημένα και κατάλληλα συμπληρωμένα.
- ✓ Η λογιστική παρακολούθηση της κίνησης των αποθεμάτων κατά ποσότητα και κόστος να γίνεται με την τήρηση βιβλίων αποθήκης.
- ✓ Τα αποθέματα να επιθεωρούνται συχνά ώστε να εντοπίζονται τα κατεστραμμένα.
- ✓ Η φυσική απογραφή να διενεργείται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο.
- ✓ Οι λογαριασμοί να προσαρμόζονται στα αποτελέσματα της απογραφής.
- ✓ Τα αίτια των αποκλίσεων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή να διερευνώνται.
- ✓ Να υπάρχει διαχωρισμός εξουσιών.
- ✓ Να υπάρχει ένα επαρκές σύστημα κοστολόγησης.

### **5.33. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων:**

Για να προχωρήσει στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου στα αποθέματα, ο ελεγκτής πρέπει να:

- ✓ Αναγνωρίζει τα μέτρα ελέγχου που πραγματικά εφαρμόζει το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- ✓ Τα συγκρίνει με αυτά που θα έπρεπε να εφαρμόζονται και
- ✓ Αξιολογήσει τις επιπτώσεις του αριθμού και της σοβαρότητας των αποκλίσεων γενικότερα στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

#### **5.34. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης:**

- ✓ Τα αποθέματα που απεικονίζουν οι σχετικοί λογαριασμοί βρίσκονται πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Όλα τα αποθέματα της κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- ✓ Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού αποθεμάτων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφει το βιβλίο των απογραφών.
- ✓ Τα αποθέματα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το Γ.Λ.Σ. και η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων εμφανίζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

#### **5.35. Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος:**

- ✓ Κατάρτιση ισοζυγίου λογαριασμών αποθεμάτων και σύγκριση των στοιχείων του με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων περιληπτικών λογαριασμών.
- ✓ Αναζήτηση των τμημάτων αποθήκης που πρέπει να τηρούνται για κάθε είδος αποθέματος και έλεγχος των σημείων που φέρουν σχετικά με τις μεταβολές που παρουσιάζουν η ποσότητα και το κόστος του αποθέματος και επαλήθευση μέσω των σχετικών παραστατικών.
- ✓ Παρατήρηση των εγγραφών που γίνονται στο τέλος της παρούσας χρήσης και στις αρχές της επόμενης χρήσης και έλεγχος για το αν υπάρχουν αγορές και πωλήσεις της παρούσας χρήσης που πιθανόν να έχουν καταχωρηθεί ως γεγονότα της επόμενης χρήσης και αντιστρόφως.
- ✓ Έλεγχος των εγγραφών προσαρμογής των λογαριασμών στα αποτελέσματα της απογραφής των αποθεμάτων.
- ✓ Εξέταση αν υπάρχουν αποκλίσεις ανάμεσα στα αποτελέσματα της απογραφής και των στοιχείων του βιβλίου των απογραφών.
- ✓ Έλεγχος αν έχουν εξισωθεί στο τέλος της χρήσης όλοι οι λογαριασμοί της ομάδας 9.

### **5.36. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής:**

Σύμφωνα με τα πρότυπα της ελεγκτικής, ο ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να διενεργήσει αυτός τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Αυτή προγραμματίζεται και διεξάγεται από το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης και με ευθύνη της διοίκησης της.

Κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής, ο ελεγκτής παρακολουθεί συνεχώς την εργασία τους και προσπαθεί να εξακριβώσει αν ακολουθούν με συνέπεια και σχολαστικότητα τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης. Επεμβαίνει όταν παρατηρεί σημαντικές αποκλίσεις στα στάδια:

- ✓ Της αναγνώρισης των αποθεμάτων.
- ✓ Της μέτρησης των αναγνωρισθέντων αποθεμάτων.
- ✓ Της αποτίμησης των μετρηθέντων αποθεμάτων.

### **5.37. Αναγνώριση αποθεμάτων:**

Η αναγνώριση συνιστά το πρώτο στάδιο της φυσικής απογραφής. Αποσκοπεί στον εντοπισμό και την περιγραφή των αγαθών κυριότητας της επιχείρησης και προϋποθέτει:

- ✓ Τον διαχωρισμό των αγαθών (αποθεμάτων).
- ✓ Την περιγραφή των αποθεμάτων.
- ✓ Την κατάταξη των αποθεμάτων σε κατηγορίες ή ομάδες.

Κατά την αναγνώριση των αποθεμάτων είναι δυνατόν να γίνουν λάθη ως προς το διαχωρισμό τους κατά κυριότητα, την κατάταξη τους σε είδη, την επιλογή του κατάλληλου κριτηρίου ταξινόμησης, το χώρο αποθήκευσης κ.τ.λ.

Επίσης, γίνονται λάθη ως προς την αντιστοιχία που πρέπει να υπάρχει ανάμεσα στους αναλυτικούς λογαριασμούς και την ταξινόμηση των προς απογραφή αποθεμάτων.

### **5.38. Μέτρηση αποθεμάτων:**

Σε κάθε περίπτωση ελέγχου των αποθεμάτων, ο ελεγκτής εξετάζει αν:

- ✓ Τα χαρακτηριστικά του είδους του αποθέματος και οι αντίστοιχες ποσότητες του καταχωρούνται σε δελτία απογραφής ή ετικέτες.
- ✓ Τα δελτία απογραφής ομαδοποιούνται κατά κατηγορίες αποθεμάτων και το περιεχόμενο τους μεταφέρεται στα φύλλα απογραφής και στο βιβλίο απογραφών.

Αλλοιώσεις των αποτελεσμάτων της μέτρησης γίνονται συνήθως με:

- ✓ Την προσθήκη νέων φύλλων απογραφής που περιέχουν εικονικά αποθέματα στα υπάρχοντα φύλλα που αναγράφουν τις πραγματικές ποσότητες των αποθεμάτων.
- ✓ Την καταχώρηση ως αποθεμάτων, της κλειόμενης χρήσης εμπορευμάτων και προϊόντων τρίτων, που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης για φύλαξη, ενέχυρο ή πώληση.

### 5.39. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών αποθεμάτων στον ισολογισμό:

20 Εμπορεύματα.

21 και 22 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή- υποπροϊόντα και υπολείμματα.

23 Παραγωγή σε εξέλιξη.

24, 25, 26 και 28 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Αναλώσιμα υλικά- Ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας.

32.01, 32.02, 32.03 και χρεωστικό υπόλοιπο 50 (πλην 50.08). Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων.

### 5.40. Λογιστική παρακολούθηση αποθεμάτων:

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται:

- ✓ Κατά την έναρξη της χρήσεως με την αξία των αποθεμάτων από την προηγούμενη απογραφή.
- ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών.
- ✓ Στο τέλος της χρήσεως, με την αξία των τελικών αποθεμάτων με παράλληλη πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού (80.00) «Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως».

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των αποθεμάτων πιστώνονται:

- ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσεως με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίων εκπτώσεις.
- ✓ Στο τέλος της χρήσεως, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, με ισόποση χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού (80.00) «Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως».

### Παράδειγμα 1:

Τα αποθέματα που διανέμονται στο προσωπικό της επιχείρησης ή δωρίζονται ή κλέβονται ή καταστρέφονται ή χρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση παρακολουθούνται με το λογαριασμό (78) «Τεκμαρτά έσοδα». Δηλαδή δεν θα πιστωθεί ο λογαριασμός των αποθεμάτων αλλά οι αναλυτικοί λογαριασμοί του (78).

Έστω ότι η επιχείρηση διανέμει στο προσωπικό εμπορεύματα κόστους 20.000€ για τις γιορτές.

---

(60) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	20.000
(60.02) Παρεπόμενες παροχές & έξοδα προσωπικού.	20.000
(60.02.07) Αξία χορηγούμενων	

αποθεμάτων στο προσωπικό	20.000	
(σε) (78) Τεκμαρτά έσοδα		20.000
(78.10) Τεκμαρτά έσοδα από		
ιδιόχρηση αποθεμάτων	20.000	
(78.10.00) Αξία χορηγ. αποθ. στο προσωπικό	20.000	

### Παράδειγμα 2:

Έστω στην επιχείρηση ΑΒΓ καταστρέφονται εμπορεύματα κόστους 3.000€.

---

(81) Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα		3.000
(81.02) Έκτακτες ζημιές	3.000	
(81.02.10) Ζημία από καταστροφή		
ακατάλληλων αποθεμάτων.	3.000	
(σε) (78) Ιδιοπαραγωγή παγίων-		
τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις		
ή καταστροφές αποθεμάτων		3.000
(78.10) Τεκμαρτά έσοδα από		
ιδιόχρηση αποθεμάτων	3.000	
ή		
(78.11) Αξία καταστραφέντων		
ακατάλληλων αποθεμάτων	3.000	

Αν υπάρχει κάλυψη από ασφαλιστική εταιρεία:

---

(38) Χρηματικά διαθέσιμα		3.000
(38.00) Ταμείο	3.000	
(σε) (72) Πωλήσεις λοιπών		
αποθεμάτων και άχρηστου υλικού.		3.000
(72.10) Ασφαλιστική αποζημίωση		
κλαπέντων ή		
απολεσθέντων αποθεμάτων	3.000	
ή		
(72.11) Ασφαλιστική αποζημίωση		
καταστραφέντων αποθεμάτων	3.000	

### Παράδειγμα 3:

Η εμπορική επιχείρηση ΑΒΓ την πρώτη μέρα της χρήσεως 200X διαθέτει τα παρακάτω αποθέματα από τα προϊόντα Χ και Ψ.

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	1.000
20.00 Εμπόρευμα Χ	400
20.00.00 Αποθέματα	400
20.01 Εμπόρευμα Ψ	600
20.01.00 Αποθέματα	600

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως:

- ✓ Αγόρασε εμπορεύματα Χ 9.000€ και εμπορεύματα Ψ 7.000€ με πίστωση από τους προμηθευτές Α και Β αντίστοιχα.
- ✓ Επιστράφηκαν στον προμηθευτή Α εμπορεύματα 420€

Τα αποθέματα τέλους χρήσης υπολογίστηκαν σε εμπορεύματα Χ 900€ και εμπορεύματα Ψ 120€.

---

(20) Εμπορεύματα	1.000	
(20.00) Εμπόρευμα Χ	400	
(20.00.00) Αποθέματα	400	
(20.01) Εμπόρευμα Ψ	600	
(20.01.00) Αποθέματα	600	
Διάφοροι λογαριασμοί ενεργητικού		XXX
(σε) (89) Ισολογισμός		
(89.00) Ισολογισμός ανοίγματος χρήσης		XXX

Για το άνοιγμα των βιβλίων χρήσης 2000X

---

(20) Εμπορεύματα	16.000	
(20.00) Εμπόρευμα Χ	9.000	
(20.00.01) Αγορές χρήσης	9.000	
(20.01) Εμπόρευμα Ψ	7.000	
(20.01.01) Αγορές χρήσης	7.000	
(σε) (50) Προμηθευτές		16.000
(50.00) Προμηθευτές εσωτερικού	16.000	
(50.00.00) Προμηθευτής Α	9.000	
(50.00.01) Προμηθευτής Β	7.000	

Ως τιμολόγια Νο 385 προμηθευτή Α και 6789 προμηθευτή Β.

---

(50) Προμηθευτές	420	
------------------	-----	--

(50.00) Προμηθευτές εσωτερικού	420	
(50.00.00) Προμηθευτής Α	420	
(σε) (20) Εμπορεύματα		420
(20.00) Εμπόρευμα Χ	420	
(20.00.01) Αγορές χρήσης	420	

Ως πιστωτικό σημείωμα Νο 36 Προμηθευτή Α.

---

(80) Γενική εκμετάλλευση		16.580
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	16.580	
(σε) (20) Εμπορεύματα		16.580
(20.00) Εμπόρευμα Χ	8.980	
(20.00.00) Αποθέματα	400	
(20.00.01) Αγορές χρήσης		8.580
(20.01) Εμπόρευμα Ψ	7.600	
(20.01.00) Αποθέματα	600	
(20.01.01) Αγορές χρήσης		7.000

---

(20) Εμπορεύματα		1.020
(20.00) Εμπόρευμα Χ	900	
(20.00.00) Αποθέματα	900	
(20.01) Εμπόρευμα Ψ	120	
(20.01.00) Αποθέματα	120	
(σε) (80) Γενική εκμετάλλευση		1.020
(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	1.020	

Μεταφορά των αποθεμάτων τέλους από το λογαριασμό εκμεταλλεύσεως

#### 5.41. Έσοδα από πωλήσεις:

Τα έσοδα από τη διάθεση αποθεμάτων ισούνται με την καθαρή αξία του τιμολογίου πώλησης.

- ✓ Οι πιστωτικοί τόκοι είναι χρηματοοικονομικό έσοδο.
- ✓ Ο Φ.Π.Α. δεν είναι έσοδο.

#### 5.42. Καθαρά έσοδα πωλήσεων:

Τι μειώνει τα καθαρά έσοδα πωλήσεων:

- ✓ Εκπτώσεις πωλήσεων με την έκδοση πιστωτικού σημειώματος
- ✓ Επιστροφές πωλήσεων
- ✓ Ειδικά έξοδα πωλήσεων τα οποία γίνονται για μια συγκεκριμένη συναλλαγή.

Οι εκπτώσεις και οι επιστροφές πωλήσεων σχεδόν πάντα παρακολουθούνται με αντίθετους λογαριασμούς.

Τα γενικά έξοδα πωλήσεων δεν μειώνουν τα έσοδα από πωλήσεις αλλά διαμορφώνουν τα έξοδα λειτουργίας διάθεσης

#### **5.43. Λογιστική πωλήσεων:**

Χρεώνουμε:

- ✓ Ταμείο ή
- ✓ Πελάτες εσωτερικού ή εξωτερικού ή
- ✓ Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο ή γραμμάτια σε ξένο νόμισμα στο χαρτοφυλάκιο ή
- ✓ Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες).

Πιστώνουμε:

- ✓ Πωλήσεις εμπορευμάτων
- ✓ Πωλήσεις εμπορευμάτων ετοιμών και ημιτελών
- ✓ Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού.

#### **5.44. Λογιστική αγορών:**

Χρεώνουμε:

- ✓ Εμπορεύματα (αγορές χρήσης).

Πιστώνουμε:

- ✓ Ταμείο ή
- ✓ Προμηθευτές εσωτερικού ή εξωτερικού ή
- ✓ Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ ή δολάριο ή λίρα κλπ ή
- ✓ Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες) ή
- ✓ Κάποιο άλλο κατάλληλο λογαριασμό.

#### **5.45. Λοιπά στοιχεία κόστους αγορών:**

- ✓ Ειδικά έξοδα αγορών: έξοδα που πηγάζουν από τις εργασίες υποβολής της παραγγελίας αγοράς, μεταφοράς και παραλαβής των αποθεμάτων.
- ✓ Εκπτώσεις αγορών για την ταχεία πληρωμή πιστωτικών αγορών ή λόγω σημαντικό τζίρου (με πιστωτικό σημείωμα, όροι ταμειακών εκπτώσεων).
- ✓ Επιστροφές αγορών
  - με πιστωτικό σημείωμα
  - Δεν επιστρέφονται μετρητά είτε μειώνονται οι υποχρεώσεις είτε θεωρούνται προκαταβολές.
- ✓ Τα ειδικά έξοδα αγορών αυξάνουν το κόστος κτήσης ενώ οι επιστροφές και οι εκπτώσεις το μειώνουν.

- ✓ Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις αγορών παρακολουθούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού (20) «Εμπορεύματα» είτε με αντίθετους λογαριασμούς.
- ✓ Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης περιέρχονται στην επιχείρηση τιμολόγια προ της παραλαβής των αγαθών δεν διενεργούνται εγγραφές.
- ✓ Σε περίπτωση που κατά το τέλος της χρήσης έχουν ληφθεί τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού «Αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός αυτός τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση του λογαριασμού «Εμπορεύματα».

#### **5.46. Κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών:**

- ✓ Τα εμπορεύματα και οι αναλυτικοί του τηρούνται ως αμιγείς λογαριασμοί, δηλαδή χρεώνονται με το κόστος του αρχικού αποθέματος και των αγορών και πιστώνονται με το κόστος πωληθέντων (ο λογαριασμός εμπορευμάτων της τελευταίας βαθμίδας ανάλυσης τηρείται και κατά ποσότητα και κατά αξία).
- ✓ Οι πωλήσεις πιστώνονται με την τιμολογιακή αξία των πωλήσεων.
- ✓ Η παρακολούθηση των αποθεμάτων με το σύστημα της διαρκούς απογραφής δεν απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από τη διενέργεια φυσικής απογραφής στο τέλος της χρήσης. Τυχόν διαφορές μεταξύ των αποθεμάτων στα βιβλία και των αποτελεσμάτων της φυσικής απογραφής τακτοποιούνται στο λογαριασμό «Διαφορές απογραφής».

## 6. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

### 6.1. Κατηγορίες διαθεσίμων:

- ✓ Χρηματικά μέσα. Στην κατηγορία των χρηματικών μέσων ανήκουν τα μετρητά, οι επιταγές έκδοσης των πελατών και των άλλων οφειλετών της, οι τραπεζικές και οι ταχυδρομικές επιταγές και οι εντολές πληρωμής υπέρ της επιχείρησης. Επίσης ανήκουν οι μεταχρονολογημένες επιταγές έκδοσης τρίτων και οι τραπεζικές επιταγές.
- ✓ Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.
- ✓ Ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια.

Σύμφωνα με το Γ.Λ.Σ. δεν αποτελούν στοιχεία των διαθεσίμων τα παρακάτω:

- ✓ Μερίσματα εισπρακτέα.
- ✓ Μεταχρονολογημένες επιταγές.
- ✓ Ανείσπρακτες επιταγές πελατών.
- ✓ Καταθέσεις προθεσμίας, των οποίων απαγορεύεται η πρόωρη ανάληψη.
- ✓ Δεσμευμένες καταθέσεις.
- ✓ Γραμματόσημα και ένσημα.
- ✓ Τοκομερίδια των οποίων η είσπραξη δεν είναι βέβαιη.

### 6.2. Λογαριασμοί διαθεσίμων:

- ✓ (38.00) Ταμείο: παρακολουθούνται τα χρήματα που έχει στο ταμείο της η επιχείρηση.
- ✓ (38.02) Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη: οι ομολογίες αποτελούνται από τίτλους τοκομεριδίων τα οποία έχουν διαφορετική ημερομηνία λήξεως. Κάθε φορά που λήγει ένα τοκομερίδιο, αποκόπτεται από τα υπόλοιπα και αποτελεί άμεση απαίτηση, για αυτό μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού «Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη». Όλα μαζί τα τοκομερίδια αντιπροσωπεύουν τον τόκο που θα εισπραχτεί από το ομόλογο.
- ✓ (38.03) Καταθέσεις όψεως σε ευρώ: είναι τα μετρητά που έχει καταθέσει η επιχείρηση σε πιστωτικό ίδρυμα (τράπεζα, ταμιευτήριο για φύλαξη και τοκισμό).
- ✓ (38.04) Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ: καταχωρίζονται καταθέσεις οι οποίες αποδίδονται στην επιχείρηση (δικαιούχος) ύστερα από ορισμένη ημερομηνία.
- ✓ (38.05) Καταθέσεις όψεως σε ξένο νόμισμα
- ✓ (38.06) Καταθέσεις προθεσμίας σε ξένο νόμισμα

### **6.3. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου διαθεσίμων:**

Η θέσπιση και η πιστή εφαρμογή μέρων εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί στον περιορισμό των κινδύνων που αφορούν τη διαχείριση και τη διαφύλαξη των διαθεσίμων. Οι πιο σημαντικοί από τους κινδύνους αυτούς αναφέρονται στην πιθανότητα.

- ✓ Να υπεξαιρεθούν χρηματικά μέσα από τους εργαζόμενους ή τους τρίτους.
- ✓ Να χρησιμοποιούνται επιταγές στον κομιστή ή λευκές επιταγές.
- ✓ Να μη γίνεται τακτική επαλήθευση της ορθότητας των καταχωρήσεων των ταμειακών συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Να γίνονται λάθη, λογιστικές νοθεύσεις και παρατυπίες από το προσωπικό των τραπεζών.
- ✓ Να μην είναι επαρκής η διαφύλαξη των χρηματικών διαθεσίμων.
- ✓ Να μεταφέρονται μετρητά από το ένα ταμείο στο άλλο για κάλυψη ελλείμματος.
- ✓ Να μην υπάρχει ο απαιτούμενος διαχωρισμός καθηκόντων.
- ✓ Να μη διενεργείται κατά τρόπο ορθολογικό η απογραφή του συνόλου των διαθεσίμων.
- ✓ Να εγγράφονται στα βιβλία της παρούσας χρήσης εισπράξεις ή πληρωμές που έγιναν στις αρχές της επόμενης χρήσης.

### **6.4. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου:**

- ✓ Να διαχωρίζονται κατά τρόπο σαφή τα καθήκοντα του ταμιά και του λογιστή.
- ✓ Να συμφωνούν τα ποσά των εισπράξεων και των πληρωμών της ημέρας με αυτά των εντολών του λογιστηρίου προς τον ταμιά (συμφωνία ταμείου).
- ✓ Να ελέγχεται η συμφωνία ταμείο από τρίτο πρόσωπο που δεν θα είναι ο υπεύθυνος της τήρησης των λογαριασμών ή του ταμείου.
- ✓ Να γίνονται αιφνιδιαστικές μετρήσεις των μετρητών από τον εσωτερικό ελεγκτή.
- ✓ Να μην υπάρχουν στο ταμείο προσωρινές αποδείξεις ή σημειώματα εισπράξεων ή πληρωμών.
- ✓ Να επαληθεύεται τακτικά το υπόλοιπο του λογαριασμού καταθέσεων όψεως και προθεσμίας με την κατάρτιση της κατάστασης τραπεζικής συμφωνίας.
- ✓ Να διαφυλάσσονται κατά τρόπο ασφαλή τα χρηματικά μέσα στο τέλος της ημέρας.
- ✓ Να ελέγχεται ο διαχειριστής του μικρού ταμείου.
- ✓ Να διαφυλάσσεται το μπλοκ των αχρησιμοποίητων επιταγών.
- ✓ Να αποτιμούνται τα διαθέσιμα στο τέλος της χρήσης σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ και η νομοθεσία.
- ✓ Να συμφωνεί το υπόλοιπο του λογαριασμού των διαθεσίμων με το ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών στο τέλος της χρήσης.

- ✓ Να παρουσιάζονται με σαφήνεια οι λογαριασμοί των διαθεσίμων στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

### **6.5. Συμφωνία ταμείου:**

Ο αμοιβαίος έλεγχος του λογιστή και του ταμιά εξασφαλίζεται με τη συμφωνία ταμείου που πρέπει να γίνεται στο τέλος κάθε εργάσιμης ημέρας. Ο λογιστής αθροίζει τα ποσά των εισπράξεων της ημέρας και στο άθροισμα προσθέτει το υπόλοιπο που είχε ο λογαριασμός (38.00) «Ταμείο» στην αρχή της ημέρας. Από το νέο άθροισμα αφαιρεί το σύνολο των πληρωμών της ημέρας και η διαφορά που προκύπτει δείχνει (αν δεν υπάρχουν λάθη) το ποσό των χρηματικών μέσων που πρέπει να υπάρχει στο ταμείο. Τι υπάρχει πράγματι εξακριβώνεται από τον ταμιά με την αναγνώριση και τη μέτρηση των χρηματικών μέσων που έχει στα χέρια του στο τέλος της ημέρας.

Αν το ποσό που υπάρχει συμφωνεί με αυτό που υπέδειξε το λογιστήριο, τότε ολοκληρώνεται η συμφωνία ταμείου και θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι η λογιστική παρακολούθηση και ο έλεγχος των χρηματικών μέσων ήταν αποτελεσματικοί.

Αν δεν συμφωνεί, αναζητούνται και εντοπίζονται τα αίτια της διαφοράς (λογιστικά σφάλματα, λάθη του ταμιά, κλοπές κλπ) και γίνονται οι σχετικές διορθώσεις

### **6.6. Τραπεζική συμφωνία:**

Αποσκοπεί στο να εξακριβώσει αν το υπόλοιπο του λογαριασμού (38.03) «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ» απεικονίζει το διαθέσιμο ποσό καταθέσεων.

Η ενημέρωση του (38.03) γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα και διέρχεται τα στάδια:

- ✓ Της επισήμανσης των αιτιών της διαφοράς ανάμεσα στα υπόλοιπα των λογαριασμών (38.03) «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ» και «Καταθέτες όψεως» σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.
- ✓ Της εξωλογιστικής συμφωνίας, δηλαδή της συμφωνίας των υπολοίπων των δύο λογαριασμών με την κατάρτιση της κατάστασης της τραπεζικής συμφωνίας.
- ✓ Της προσαρμογής το υπολοίπου του λογαριασμού (38.03) «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ» στα νέα δεδομένα.

Η πλήρης και χωρίς λάθη κατάρτιση της κατάστασης της τραπεζικής συμφωνίας συμβάλλει στη βελτίωση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου στις καταθέσεις. Και αυτό γιατί η αντιπαραβολή των στοιχείων του αντίγραφου της κίνησης (extraît) του λογαριασμού «Καταθέτες όψεως» με το περιεχόμενο του λογαριασμού (38.03) «Καταθέσεις όψεως σε ευρώ» επιτρέπει την επισήμανση:

- ✓ Των ανεξόφλητων επιταγών.
- ✓ Των καταθέσεων της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στο extraît της τράπεζας.

- ✓ Των συναλλαγών της τράπεζας με την επιχείρηση, οι οποίες αναγράφονται μεν στο *extrait*, αλλά δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό (38.03).
- ✓ Των παραλείψεων, των λογιστικών σφαλμάτων και των λαθών που έγιναν από την τράπεζα κατά την καταχώρηση στο λογαριασμό «Καταθέτες όψεως» των συναλλαγών της με την επιχείρηση.
- ✓ Των παραλείψεων, των λογιστικών σφαλμάτων και των λαθών που έγιναν από την επιχείρηση κατά την καταχώρηση στο λογαριασμό «Καταθέτες όψεως» των συναλλαγών της με την τράπεζα.

### **6.7. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου**

#### **διαθεσίμων:**

- ✓ Στο τέλος της χρήσης ο ελεγκτής επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των διαθεσίμων και ανατρέχει στα σχετικά παραστατικά, τα οποία πρέπει να φέρουν σημεία ελέγχου π.χ. υπογραφές, ημερομηνίες καταχώρησης, διασταυρώσεις κλπ. Η προσεκτική μελέτη των τελευταίων επιτρέπει την εύστοχη επισήμανση των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει το προσωπικό.
- ✓ Στη συνέχεια, συγκρίνει τα μέτρα που εφαρμόζονται με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζονται, εντοπίζει τις διαφορές που τυχόν υπάρχουν και αξιολογεί την επίπτωση τους στο βαθμό της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στα διαθέσιμα.
- ✓ Ο εξωτερικός ελεγκτής αποδίδει ιδιαίτερη σημασία στα ελλείμματα ή πλεονάσματα που παρουσιάζονται κατά την απογραφή των χρηματικών μέσων. Αποτελούν ενδείξεις ανεπαρκών ελέγχων στην πληρωμή, την είσπραξη και τη διαφύλαξη των διαθεσίμων.
- ✓ Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου θα επηρεάσει δραστικά τη διαμόρφωση του ελέγχου τεκμηρίωσης που πρόκειται να διενεργήσει ο ελεγκτής.

### **6.8. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης:**

Ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει αν:

- ✓ Τα διαθέσιμα που υποδηλώνουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών υπάρχουν πράγματι και ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Όλα τα διαθέσιμα της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- ✓ Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού διαθεσίμων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών.
- ✓ Τα διαθέσιμα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ.

- ✓ Οι λογαριασμοί των διαθεσίμων παρουσιάζονται στον ισολογισμό με σαφήνεια ώστε να βελτιώνεται η πληροφοριοδοτική του δυνατότητα.

### **6.9. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής:**

Ο ελεγκτής αποδεικνύει την ύπαρξη των χρηματικών μέσων και την ορθότητα του υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού

- ✓ Επαληθεύοντας τη συμφωνία ταμείου ή διενεργώντας ο ίδιος τη συμφωνία ταμείου της τελευταίας ημέρας της χρήσης.
- ✓ Αναγνωρίζοντας τα μετρητά, τις επιταγές και τις εντολές που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και
- ✓ Προβαίνοντας ο ίδιος στη μέτρηση τους.

Η μέτρηση των μετρητών, επιταγών και των άλλων χρηματικών μέσων διενεργείται αιφνιδιαστικά και ταυτόχρονα σε όλα τα ταμεία της επιχείρησης. Έτσι, αποκλείεται η μεταφορά διαθεσίμων από το ταμείο που είχε ήδη ελεγχθεί σε άλλο ταμείο με σκοπό την κάλυψη ελλείμματος. Κατά την αναγνώριση και την μέτρηση πρέπει να είναι πάντοτε παρών ένας εκπρόσωπος της επιχείρησης ώστε να μην κατηγορηθεί ο ελεγκτής για υπεξαίρεση. Για να αποδείξει την ύπαρξη των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας και για να επαληθεύσει την ορθότητα του υπολοίπου των αντίστοιχων λογαριασμών, ο ελεγκτής στέλνει στις τράπεζες επιστολές και τις ζητά να επιβεβαιώσουν την ύπαρξη και το μέγεθος των καταθέσεων της επιχείρησης που ελέγχει.

Η διαδικασία της επαλήθευσης επιτρέπει στον ελεγκτή να εξακριβώσει αν:

- ✓ Συμφωνούν το υπόλοιπο που αναγράφεται στην επιβεβαιωτική επιστολή και αφορά την τελευταία ημέρα της χρήσης και αυτό που αναγράφεται στο extrait και αφορά την ίδια χρονική περίοδο.
- ✓ Παρουσίασαν οι καταθέσεις αδικαιολόγητη αύξηση.
- ✓ Υπήρχε ταμειακό έλλειμμα που συγκαλύφθηκε με κάποιο αριθμητικό λάθος ή με παράλειψη της καταχώρησης πληρωμής με επιταγή κλπ.
- ✓ Καταχωρήθηκαν σε μεταβατικούς λογαριασμούς και όχι σε λογαριασμούς του ενεργητικού, οι δεδουλευμένοι τόκοι των καταθέσεων προθεσμίας, επειδή θα γίνουν απαιτητοί την επόμενη χρήση.

Μετά την ολοκλήρωση της μέτρησης των χρηματικών διαθεσίμων και της επαλήθευσης των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας, ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει την ορθότητα της αποτίμησης των διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα που διενήργησε το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα, ελέγχει αν η αποτίμηση γίνεται στην τιμή αγοράς (από την τράπεζα) του ξένου νομίσματος που ισχύει την τελευταία ημέρα της χρήσης, ώστε το υπόλοιπο των λογαριασμών να δείχνει την πραγματική (τρέχουσα) αξία των διαθεσίμων σε ευρώ. Επίσης,

ελέγχει αν έχουν επακριβώς υπολογιστεί και καταχωρηθεί στους λογαριασμούς οι συναλλαγματικές διαφορές που οφείλονται στην αποτίμηση των διαθεσίμων.

**6.10. Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών διαθεσίμων στις λογιστικές καταστάσεις:**

Το υπόδειγμα του ΓΛΣ είναι το εξής:

- ✓ (38.00) Ταμείο.
- ✓ (38.02) Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα.
- ✓ (38.03- 06) Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.

## 7. ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

### 7.1. Κατηγορίες χρεογράφων:

- ✓ Μετοχές (κοινές, προνομιούχες ή προνομιούχες μετατρέψιμες σε κοινές) των ελληνικών και ξένων ανωνύμων εταιριών.
- ✓ Ομολογίες (απλές, η μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές) των ελληνικών και ξένων εταιριών και οργανισμών.
- ✓ Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- ✓ Μερίδια των ελληνικών και ξένων αμοιβαίων κεφαλαίων.
- ✓ Ομόλογα των τραπεζών και του Ελληνικού Δημοσίου.

### 7.2. Κύρια χαρακτηριστικά χρεογράφων:

- ✓ Το είδος τους π.χ. μετοχές, ομολογίες, ομόλογα.
- ✓ Η εκδότρια οικονομική μονάδα π.χ. ΔΕΛΤΑ Α.Ε., Ο.Τ.Ε., Interamerican.
- ✓ Η ονομαστική τους αξία (άρτιο), δηλαδή το ποσό σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα που αναγράφεται στην όψη του χρεογράφου.
- ✓ Το ονομαστικό τους εισόδημα π.χ. τόκος, μέρισμα.
- ✓ Η διάρκεια τους.
- ✓ Η τρέχουσα τιμή τους, δηλαδή η τιμή σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στην οποία αγοράζεται ή πωλείται ο τίτλος σε δεδομένη χρονική στιγμή.

### 7.3. Λογαριασμοί χρεογράφων:

- ✓ (34.00) Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού.
- ✓ (34.01) Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού.
- ✓ (34.05) Ομολογίες ελληνικών δανείων.
- ✓ (34.07) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού.
- ✓ (34.08) Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου.
- ✓ (34.10) Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού.
- ✓ (34.11) Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού.
- ✓ (34.15) Ομολογίες αλλοδαπών δανείων.
- ✓ (34.17) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού.
- ✓ (34.20) Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού.
- ✓ (34.22) Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εσωτερικού.
- ✓ (34.24) Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση.

#### **7.4. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων:**

Ο εσωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται κυρίως για το δραστικό περιορισμό των κινδύνων της απώλειας, της λογιστικής νόθευσης, της απάτης και της καταδολίευσης. Τέτοιοι κίνδυνοι παρουσιάζονται όταν:

- ✓ Οι αγορές και οι πωλήσεις των χρεογράφων γίνονται από μη εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
- ✓ Οι αγοραπωλησίες των χρεογράφων γίνονται με όρους που δεν είναι σύμφωνοι με την επενδυτική πολιτική και τις σχετικές εντολές της διοίκησης.
- ✓ Η διαφύλαξη των τίτλων είναι ανεπαρκής.
- ✓ Ο διαχωρισμός των καθηκόντων των υπευθύνων της διαχείρισης των χρεογράφων και του λογιστηρίου δεν είναι πλήρης.
- ✓ Η είσπραξη των μερισμάτων και των τόκων γίνεται εκπρόθεσμα ή παραγράφεται το δικαίωμα είσπραξης.

Επίσης, εξίσου σοβαροί είναι και οι κίνδυνοι που αφορούν τη λογιστική παρακολούθηση και τη διενέργεια της απογραφής των τίτλων:

- ✓ Οι συναλλαγές να μην αποτυπώνονται πλήρως και νομότυπα στα κατάλληλα παραστατικά.
- ✓ Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων αγοράς και διάθεσης των χρεογράφων και της πραγματοποίησης προσόδων και κερδών ή ζημιών να μην είναι πλήρης ή ακριβής.
- ✓ Η καταχώρηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων να μην διέπεται από τις αρχές του ΓΛΣ.
- ✓ Η παρακολούθηση των μεταβολών των χρεογράφων να είναι ελλιπής με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται ο άμεσος εντοπισμός τους.
- ✓ Οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς των χρεογράφων να αναφέρονται σε εικονικές συναλλαγές.
- ✓ Η απογραφή των χρεογράφων να μη διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα ή να είναι ελλιπής.
- ✓ Η αποτίμηση των χρεογράφων να μη βασίζεται στις διατάξεις της νομοθεσίας.
- ✓ Η παρουσίαση των λογαριασμών των χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις να μην είναι σαφής.

#### **7.5. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων:**

- ✓ Όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών να είναι προαριθμημένα, θεωρημένα και νομότυπα συμπληρωμένα.
- ✓ Όλες οι αγορές και οι πωλήσεις τίτλων να οριστικοποιούνται μετά από έλεγχο των όρων κάθε συναλλαγής.

- ✓ Οι εκχωρήσεις χρεογράφων σε τρίτους για είσπραξη, φύλαξη ή ενέχυρο να αποδεικνύονται από τα απαραίτητα παραστατικά και να βασίζονται σε έγκριση του αρμόδιου στελέχους.
- ✓ Οι πωλήσεις με πίστωση να εγκρίνονται από τον οικονομικό διευθυντή ή οποιονδήποτε υπεύθυνο για τη χορήγηση των πιστώσεων.
- ✓ Τα καθήκοντα του διαχειριστή του χαρτοφυλακίου να διαχωρίζονται από αυτά του λογιστή, του ταμιά και του υπεύθυνου για τη χορήγηση των πιστώσεων.
- ✓ Οι λογαριασμοί των χρεογράφων να αναπτύσσονται σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης και να ενημερώνονται εγκαίρως και πλήρως.
- ✓ Η ορθότητα της μεταφοράς λογιστικών στοιχείων να ελέγχεται με την κατάρτιση ισοζυγίων σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- ✓ Η αγορά των ίδιων μετοχών να γίνεται σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Τα χρεόγραφα φυλάσσονται σε ασφαλές μέρος.
- ✓ Η πρόσβαση στα χρεόγραφα περιορίζεται στα κατάλληλα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
- ✓ Η ύπαρξη των τίτλων επιβεβαιώνεται με αιφνιδιαστικούς ελέγχους από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- ✓ Τα χρεόγραφα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Το υπόλοιπο του λογαριασμού (34) «Χρεόγραφα» στο τέλος της χρήσης συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.
- ✓ Οι λογαριασμοί των χρεογράφων παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις.

#### **7.6. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων:**

- ✓ Ο ελεγκτής εξετάζει δείγμα παραστατικών ορισμένης χρονικής περιόδου, τα οποία τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση:
  - Αγορών και πωλήσεων χρεογράφων.
  - Εκχωρήσεων χρεογράφων σε τρίτους για πώληση, φύλαξη ή εγγύηση δανείων.
  - Είσπραξης εισοδήματος από χρεόγραφα.
- ✓ Παρατηρεί αν τα παραστατικά είναι προαριθμημένα, νομότυπα συμπληρωμένα, γνήσια και φέρουν τα απαραίτητα σημεία ελέγχου.

- ✓ Ελέγχει την πληρότητα των μέτρων που εφαρμόζονται στην επιχείρηση ως προς την εξασφάλιση της καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης όλων των σχετικών με τα χρεόγραφα συναλλαγών.
- ✓ Εξακριβώνει αν όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς αφορούν πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές.
- ✓ Εξετάζει αν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για την κατάρτιση των ισοζυγίων και τη διενέργεια της απογραφής των χρεογράφων σε τακτά χρονικά διαστήματα.

#### **7.7.Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης:**

Κύριος σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης είναι να εξακριβωθεί αν :

- ✓ Τα χρεόγραφα που αναγράφουν οι σχετικοί λογαριασμοί βρίσκονται πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Όλα τα χρεόγραφα κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- ✓ Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού χρεογράφων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών.
- ✓ Τα χρεόγραφα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ και η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Οι λογαριασμοί των χρεογράφων παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις με σαφήνεια.

Για την επίτευξη των παραπάνω σκοπών, ο ελεγκτής χρειάζεται να επαληθεύσει:

- ✓ Την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος.
- ✓ Την αρτιότητα της διαδικασίας απογραφής των χρεογράφων στο τέλος της χρήσης.
- ✓ Την πληρότητα της παρουσίασης των λογαριασμών των χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

#### **7.8.Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος:**

Τεκμήρια για το πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί το λογιστικό σύστημα συγκεντρώνει ο ελεγκτής κατά τη μελέτη και την αξιολόγηση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί δε να επαυξήσει τα στοιχεία αυτά και να ενισχύσει την αποδεικτική τους δύναμη καταρτίζοντας το ισοζύγιο χρεογράφων στο τέλος της χρήσης και παρατηρώντας την πορεία της λογιστικοποίησης των αγορών και των πωλήσεων τίτλων ή είσπραξης εσόδων από μερίσματα και τόκους.

Παρατηρεί με ιδιαίτερη προσοχή τα λάθη, τις νοθεύσεις και τις παραλείψεις που γίνονται και αποφαίνεται στις επιπτώσεις τους στην πληρότητα και την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών. Ελέγχει με σχολαστικότητα τις μεταβολές που παρουσιάζουν οι λογαριασμοί

των χρεογράφων τις τελευταίες ημέρες της παρούσας χρήσης και στις πρώτες μέρες της επόμενης χρήσης.

#### **7.9. Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής:**

- ✓ Ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει την αρτιότητα των διαδικασιών που ακολούθησε το προσωπικό της επιχείρησης για την αναγνώριση, τη μέτρηση και την αποτίμηση των χρεογράφων στο τέλος της χρήσης, για να εκφέρει γνώμη για την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.
- ✓ Προσπαθεί να εξακριβώσει αν έχουν αναγνωριστεί:
  - Οι φυσικοί τίτλοι με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά τους.
  - Οι άυλοι τίτλοι με τη βοήθεια των στοιχείων του τραπεζικού λογαριασμού στον οποίο είναι καταχωρημένοι.
  - Οι εταιρικές μερίδες και τα μερίδια με βάση τα πληροφοριακά στοιχεία και τις ενδείξεις των παραστατικών της αγοράς τους.
- ✓ Επαληθεύει την αρτιότητα της διαδικασίας μέτρησης των τίτλων που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η μέτρηση των χρεογράφων είναι αιφνιδιαστική και γίνεται συγχρόνως με αυτή των διαθεσίμων για να αποφευχθεί οποιαδήποτε προσπάθεια συγκάλυψης ταμειακού ελλείμματος με την εξαργύρωση τίτλων ή ελλείμματος χρεογράφων με την αγορά τίτλων που λείπουν.
- ✓ Η επαλήθευση αναγνώρισης και μέτρησης των χρεογράφων που βρίσκονται στα χέρια τρίτων επιτυγχάνεται με την αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών προς αυτούς.
- ✓ Επαληθεύει την ορθότητα της αποτίμησης των χρεογράφων. Ελέγχει αν η αποτίμηση έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΠΔ 367/94, δηλαδή, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αρχικής και της τρέχουσας. Εξάίρεση αποτελούν οι τίτλοι προθεσμιακής κατάθεσης, οι οποίοι αποτιμούνται στην παρούσα αξία τους.
- ✓ Ερευνά τον τρόπο με τον οποίο το προσωπικό της επιχείρησης προσδιορίζει την αρχική τιμή κτήσης και τη συγκρίνει με την τρέχουσα τιμή για κάθε είδους χρεογράφου. Επαληθεύει την ακρίβεια των τιμών και των διαφόρων υπολογισμών για τον καθορισμό της τελικής αξίας του χαρτοφυλακίου και του υπολοίπου των αντίστοιχων αναλυτικών λογαριασμών. Επίσης, ελέγχει αν έχουν καταχωρηθεί σωστά στο βιβλίο των απογραφών τα αποτελέσματα της απογραφής και αν τα τελευταία συμφωνούν με το υπόλοιπο του λογαριασμού (34) «Χρεόγραφα».
- ✓ Επειδή η τρέχουσα τιμή δεν προσδιορίζεται κατά τρόπο ενιαίο για κάθε κατηγορία χρεογράφων, ο ελεγκτής εξετάζει αν χρησιμοποιήθηκε ως τρέχουσα τιμή για:

- Τους εισηγμένους τίτλους, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους για τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
  - Τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
  - Τους μη εισηγμένους τίτλους, η λογιστική τους αξία.
- ✓ Στο σημείο αυτό, ο ελεγκτής έχει συλλέξει αρκετά στοιχεία που του επιτρέπουν αν τεκμηριώσει τη γνώμη του για το βαθμό της αξιοπιστίας των λογαριασμών των χρεογράφων. Ενισχύει δε την ορθότητα της γνώμης του διενεργώντας κριτική ανάλυση των μεγεθών των χρεογράφων και συμπεραίνοντας το εύλογο των μεταβολών τους σε σχέση με τις μεταβολές άλλων στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

#### **7.10. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις:**

Ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει αν οι λογαριασμοί των χρεογράφων εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης με την εξής σειρά:

- ✓ (34.00- 03), (34.10- 13), (34.20- 21) Μετοχές.
- ✓ (34.05- 06), (34.15- 16), (34.22- 23) Ομολογίες.
- ✓ Υπόλοιπο λογ. 34 Λοιπά χρεόγραφα.
- ✓ (34.25) Ίδιες μετοχές.

Παρατηρεί αν:

- ✓ Παρατίθενται αφαιρετικά από τους παραπάνω λογαριασμούς ο (53.07) «Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων» και ο (34.99) «Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων».
- ✓ Συνοδεύεται ο λογαριασμός (34.25) «Ίδιες μετοχές» από τον (41.09) «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές» ή αν παρουσιάζεται αφαιρετικά από τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.

## 8. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

### 8.1. Απαιτήσεις:

Οι απαιτήσεις συνιστούν το δικαίωμα του πιστωτή ή του δανειστή να αξιώσει από τον χρεώστη ή τον οφειλέτη να αποδώσει το χρέος ή την οφειλή του σε αυτόν (προέρχονται από συναλλαγές με πίστωση). Από χρηματοοικονομική άποψη, οι απαιτήσεις αντιπροσωπεύουν επενδύσεις της πιστώτριας εταιρείας. Από λογιστική άποψη, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και σε μακροπρόθεσμες.

### 8.2. Χαρακτηριστικά απαιτήσεων:

- ✓ Τα αίτια που τις προκάλεσαν.
- ✓ Η ενσωμάτωση τους ή μη σε τίτλους.
- ✓ Το νόμισμα που είναι εκπεφρασμένες.
- ✓ Η διάρκεια της πίστωσης (χρόνος λήξης απαιτήσεων).
- ✓ Η πιθανότητα είσπραξης τους (σίγουρες, επισφαλείς, ανεπίδεκτες).
- ✓ Η ύπαρξη εμπράγματης εγγύησης εκ μέρους του χρεώστη- οφειλέτη.
- ✓ Τα εμπράγματα βάρη.

### 8.3. Δημιουργία απαιτήσεων:

- ✓ Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση.
- ✓ Χρηματικές προκαταβολές σε τρίτους.
- ✓ Χορηγήσεις βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- ✓ Παροχή χρηματικών διευκολύνσεων.
- ✓ Άλλες πηγές.

### 8.4. Λογιστική δημιουργίας απαιτήσεων:

Ο χρόνος αναγνώρισης και καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία των απαιτήσεων συμπίπτει με το χρόνο χορήγησης της πίστωσης.

Λογιστική απεικόνιση:

- ✓ Ποιο είναι το ύψος της απαίτησης.
- ✓ Πόσοι είναι οι τόκοι και από αυτούς πόσοι είναι δεδουλευμένοι και πόσοι όχι.

### 8.5. Αξιοποίηση απαιτήσεων:

Οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις απαιτήσεις για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους με τους εξής τρόπους:

- ✓ Προεξόφληση στις τράπεζες που είναι μια εύκολη μορφή δανεισμού.

- ✓ Εκχώρηση στις τράπεζες σε εγγύηση δανείων για εξασφάλιση της τράπεζας στη χορήγηση.
- ✓ Πώληση των απαιτήσεων σε τρίτους (factoring).
- ✓ Μεταβίβαση των απαιτήσεων για κάλυψη οφειλής.

#### **8.6. Λογιστική της αξιοποίησης των απαιτήσεων:**

Υπάρχουν δύο τρόποι σύμφωνα με το ΕΓΛΣ:

- ✓ Ο άμεσος με χρήση των λογαριασμών τάξεως (ομάδα 0 του ΕΓΛΣ).
- ✓ Ο έμμεσος με τη χρήση αντίθετων λογαριασμών.

#### **8.7. Κατηγορίες απαιτήσεων:**

- ✓ Βραχυπρόθεσμες. Λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης ή κατά τη διάρκεια του λειτουργικού κυκλώματος της επιχείρησης και εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική χρήση.
- ✓ Μακροπρόθεσμες. Λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης ή μετά την ολοκλήρωση του λογιστικού κυκλώματος.

#### **8.8. Λογαριασμοί απαιτήσεων:**

- ✓ (30) Πελάτες.
- ✓ (31) Γραμμάτια εισπρακτέα.
- ✓ (32) Παραγγελίες στο εξωτερικό.
- ✓ (33) Χρεώστες διάφοροι.
- ✓ (35) Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων.
- ✓ (36) Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.
- ✓ (18) Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

#### **8.9. Σκοποί εσωτερικού ελέγχου απαιτήσεων:**

Η εφαρμογή εσωτερικών ελέγχων αποσκοπεί κυρίως στην ελαχιστοποίηση του κινδύνου να:

- ✓ Μην απεικονίζουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών όλες τις απαιτήσεις της χρήσης ή να απεικονίζουν εικονικές απαιτήσεις ή να μην αποδίδουν τα πραγματικά μεγέθη των απαιτήσεων.
- ✓ Μην είναι πλήρης και σαφής ο διαχωρισμός των απαιτήσεων σε φερέγγυες και επισφαλείς και σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες.
- ✓ Μην είναι επαρκής η πρόβλεψη που σχηματίστηκε για κάλυψη της πιθανολογούμενης απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.
- ✓ Μην είναι ακριβής η αναγνώριση, η μέτρηση και η αποτίμηση των απαιτήσεων σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα.

- ✓ Μην είναι εφικτός ο διαχωρισμός των καθηκόντων αυτών που διενεργούν την απογραφή, των υπευθύνων του λογιστηρίου και αυτών που είναι υπεύθυνοι για τη διαχείριση των απαιτήσεων.

#### **8.10. Μέτρα εσωτερικού ελέγχου απαιτήσεων:**

- ✓ Κατάρτιση ισοζυγίου πελατών σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- ✓ Τακτική επαλήθευση της ύπαρξης των απαιτήσεων και η ακρίβεια του υπολοίπου των λογαριασμών των απαιτήσεων.
- ✓ Έγκαιρη ενημέρωση για τις διακυμάνσεις της τιμής των ξένων νομισμάτων.
- ✓ Προστασία συναλλαγματικών, γραμματίων εισπρακτέων, μεταχρονολογημένων επιταγών από κλοπή, απώλεια, αλλοίωση στοιχείων.
- ✓ Συνεχής παρακολούθηση των εισπρακτέων συναλλαγματικών που έχουν δοθεί στις τράπεζες για είσπραξη, προεξόφληση ή για εγγύηση δανείων και στους τρίτους για κάλυψη οφειλής της επιχείρησης.
- ✓ Παρακολούθηση μεταβολών που παρουσιάζουν οι βασικοί δείκτες της φερεγγυότητας των πελατών, χρεωστών κλπ.
- ✓ Διαχωρισμός καθηκόντων υπευθύνων.
- ✓ Παρουσίαση των λογαριασμών των απαιτήσεων στον ισολογισμό σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ.

#### **8.11. Αξιολόγηση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου των απαιτήσεων:**

- ✓ Ο εξωτερικός ελεγκτής παρατηρεί τα υπάρχοντα μέτρα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και τα συγκρίνει με αυτά που θα έπρεπε να εφαρμόζονται. Στη συνέχεια, αξιολογεί τη σπουδαιότητα της επιχείρησης των παρατηρούμενων αποκλίσεων στην αξιοπιστία των λογαριασμών.
- ✓ Συγκεκριμένα, επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων τέλους χρήσης και αναζητά τα αντίστοιχα παραστατικά. Αν τα ζητούμενα παραστατικά υπάρχουν και αν φέρουν προκαθορισμένα σημεία ελέγχου, τότε ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι υπάρχουν τα απαραίτητα μέτρα ελέγχου.
- ✓ Τα παρατηρούμενα μέτρα εσωτερικού ελέγχου συγκρίνονται με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζονται. Οι διαφορές τους υποδηλώνουν το βαθμό της αποτελεσματικότητας των πρώτων.
- ✓ Αν ο ελεγκτής θεωρεί ικανοποιητικά τα υπάρχοντα μέτρα και κρίνει ότι οι παρεχόμενες λογιστικές πληροφορίες χαρακτηρίζονται από κάποιο αποδεκτό βαθμό αξιοπιστίας, τότε προχωρεί και διενεργεί τον έλεγχο τεκμηρίωσης των υπολοίπων των λογαριασμών των απαιτήσεων.

### **8.12. Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης του υπολοίπου του λογαριασμού των απαιτήσεων:**

Ο εξωτερικός ελεγκτής θέλει να εξακριβώσει αν:

- ✓ Υπάρχουν πράγματι οι απαιτήσεις που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών.
- ✓ Οφείλονται πράγματι στην επιχείρηση κατά το τέλος της χρήσης, τα ποσά που αναγράφουν οι λογαριασμοί των απαιτήσεων.
- ✓ Έχουν καταχωρηθεί όλες οι απαιτήσεις της επιχείρησης.
- ✓ Είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθούν τα ποσά των φερέγγυων απαιτήσεων.
- ✓ Είναι επαρκές το μέγεθος της πρόβλεψης που σχημάτισε η επιχείρηση για να καλύψει πιθανές ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις.
- ✓ Αποτιμήθηκαν οι απαιτήσεις σύμφωνα με όσα ορίζει το ΓΛΣ ή με όσα προβλέπει η σχετική φορολογική νομοθεσία.
- ✓ Παρουσιάζονται με σαφήνεια οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των προβλέψεων στον ισολογισμό και οι λογαριασμοί των συναλλαγματικών διαφορών και των πιθανών ζημιών στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

### **8.13. Επαλήθευση απαιτήσεων:**

Για να διαπιστώσει αν υπάρχουν πράγματι οι συγκεκριμένες απαιτήσεις και ότι τα εισπρακτέα ποσά είναι αυτά που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών, ο ελεγκτής πρέπει να:

- ✓ Εξασφαλίσει επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών από τους ίδιους του πελάτες, τους χρεώστες ή τις τράπεζες.
- ✓ Αναγνωρίσει και μετρήσει τις συναλλαγματικές ή τα γραμμάτια και τις μεταχρονολογημένες επιταγές που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης.
- ✓ Εξασφαλίσει την επαλήθευση από τρίτους της ύπαρξης των συναλλαγματικών που έχουν καταχωρηθεί σε αυτούς για είσπραξη, προεξόφληση, εγγύηση δανείων κλπ.
- ✓ Παρακολουθήσει τα μεταγενέστερα της χρήσης γεγονότα, τα οποία συμβάλλουν στην επαλήθευση ή τη διάψευση της αξιοπιστίας των υπολοίπων των λογαριασμών.

### **8.14. Επιβεβαιωτική επιστολή σε πελάτη:**

Στη περίπτωση του ελέγχου του υπολοίπου του λογαριασμού (30) Πελάτες, ο ελεγκτής εξασφαλίζει την επιβεβαίωση της ύπαρξης των απαιτήσεων από τους ίδιους τους πελάτες. Συγκεκριμένα και κατόπιν εντολής του, η επιχείρηση στέλνει επιβεβαιωτική επιστολή σε δείγμα πελατών της και τους ζητά να ενημερώσουν γραπτώς τον ελεγκτή της αν συμφωνούν ή όχι με το υπόλοιπο του λογαριασμού, όπως αυτό αναφέρεται στην επιστολή. Πρόκειται για επιστολή θετικής επιβεβαίωσης, η οποία χρησιμοποιείται όταν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης είναι χαλαρό. Στην αντίθετη περίπτωση, χρησιμοποιείται επιστολή

αρνητικής επιβεβαίωσης, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες καλούνται να ενημερώσουν τον ελεγκτή μόνο όταν διαφωνούν με το ποσό που αναγράφεται στην επιστολή.

#### **8.15. Έλεγχος φερεγγυότητας απαιτήσεων:**

Η επαλήθευση της ύπαρξης των απαιτήσεων δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η είσπραξη τους είναι βέβαιη. Χρειάζεται λοιπόν να αξιολογηθεί η φερεγγυότητα των πελατών της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης. Για αυτό το σκοπό, ο ελεγκτής ενημερώνεται από τους υπεύθυνους σχετικά με τα κριτήρια και τη διαδικασία που ακολουθούν για το χαρακτηρισμό ορισμένων απαιτήσεων ως επισφαλών ή ανεπίδεκτων είσπραξης. Ελέγχει δείγμα επισφαλών απαιτήσεων για να εξακριβώσει πόσο ορθολογικά αποδεικνύονται τα συγκεκριμένα μέτρα κατά την εφαρμογή τους.

#### **8.16. Αποτίμηση απαιτήσεων:**

Σε αυτό το στάδιο ελέγχεται από τον εξωτερικό ελεγκτή αν:

- ✓ Οι φερέγγυες και οι επισφαλείς απαιτήσεις σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΓΛΣ και η σχετική νομοθεσία.
- ✓ Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα έχουν υπολογιστεί επακριβώς και καταχωρηθεί στους σωστούς λογαριασμούς.
- ✓ Ο χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών βασίζεται σε αξιόπιστες πληροφορίες για την πιστοληπτική τους ικανότητα.
- ✓ Οι σχηματισμένες προβλέψεις για απώλεια από επισφαλείς απαιτήσεις είναι επαρκείς και έχουν καταχωρηθεί σωστά στους σχετικούς λογαριασμούς.

#### **8.17. Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις:**

(30) Πελάτες

    μείον (44.11) Προβλέψεις

Γραμμάτια εισπρακτέα:

(31.00- 31.07) Χαρτοφυλακίου

    μείον (31.04) και (31.11) Γραμμάτια μεταβιβασμένα

        (31.05) και (31.12) Γραμμάτια προεξοφλημένα

(31.01) και (31.08) Στις τράπεζες για είσπραξη

(31.02) και (31.09) Στις τράπεζες για εγγύηση

ΜΕΙΟΝ (31.06) ΚΑΙ (31.13) Μη δεδουλευμένοι τόκοι

(31.90) ως και (31.95) Υποσχετικές επιστολές και λοιποί τίτλοι

(31.03) και (31.10) Γραμμάτια σε καθυστέρηση

(33.90) Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)

(33.91) Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)  
(33.04) και (33.05) Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση  
(33.11) και (33.12) Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.  
(33.21) και (33.22) Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.  
(33.07), (33.08), (33.09) και (33.10) Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως  
(32.04), (33.17) και (33.18) Δεσμευμένοι λογαριασμοί καταθέσεων  
(33.19) και (33.20) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση  
(30.97), (30.99), (33.97) και (33.99) Επισφαλείς- Επίδικοι πελάτες και χρεώστες  
μείον (44.11) Προβλέψεις  
(33.00), (33.01), (33.02), (33.13), (33.14), (33.15), (33.16), (33.95), (33.96) και (54.08)  
Χρεώστες διάφοροι  
(35) Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων  
(18.02) και (18.03) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.  
(18.04) και (18.05) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.  
(18.07) και (18.08) Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως  
μείον (18.09) και (18.10) Μη δεδουλευμένοι τόκοι

#### **8.18. Λογαριασμοί γραμματίων:**

- ✓ Ειδικοί λογαριασμοί του «Γραμμάτια εισπρακτέα»
- ✓ Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο.
- ✓ Γραμμάτια στις τράπεζες για εγγύηση.
- ✓ Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη (διευκόλυνση της τράπεζας στον πελάτη της).
- ✓ Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους (αντίθετος λογαριασμός).
- ✓ Γραμμάτια προεξοφλημένα (αντίθετος λογαριασμός).
- ✓ Γραμμάτια σε καθυστέρηση.

#### **8.19. Γραμμάτια σε καθυστέρηση:**

Ο λογαριασμός χρησιμοποιείται μόνο αν ο πελάτης εξακολουθεί να θεωρείται φερέγγυος.

Η καθυστέρηση συνεπάγεται διαμαρτύρηση ή όχι.

Στην αντίθετη περίπτωση χρεώνουμε: «Επισφαλείς πελάτες».

#### **8.20. Επισφαλείς απαιτήσεις:**

- ✓ Ο κίνδυνος από την πώληση με πίστωση.
- ✓ Είναι αναγκαίο στην κατάρτιση του ισολογισμού να διακρίνουμε τις επισφαλείς απαιτήσεις ώστε να εμφανίζεται το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί.

### 8.21. Λογιστική επισφαλών απαιτήσεων:

Πρόβλημα: αναγνώριση της ζημίας από τη μη είσπραξη της απαίτησης.

Άμεσος τρόπος: όταν οι απαιτήσεις καθίστανται οριστικά ανείσπρακτες.

- ✓ Προβληματικότητα από θεωρητικής απόψεως.
- ✓ Υποχρεωτικός κατά την ελληνική νομοθεσία μέχρι το 1992.
- ✓ Διαδικασία:
  - Αναγνωρίζουμε τους επισφαλείς πελάτες.
  - Χρεώνουμε «Ζημία από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις» και πιστώνουμε «Επισφαλείς πελάτες» όταν η απαίτηση καθίσταται ανεπίδεκτη είσπραξης.

Έμμεσος τρόπος: προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

### 8.22. Λογαριασμός “Πελάτες”:

Περιλαμβάνει ποσά τα οποία προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επί πιστώσει τα οποία η επιχείρηση έχει απαίτηση να εισπράξει. Αναλύεται σε:

- ✓ «Πελάτες εσωτερικού»: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, στο εσωτερικό.
- ✓ «Πελάτες εξωτερικού»: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, στο εξωτερικό.
- ✓ «Προκαταβολές πελατών»: παρακολουθούνται ποσά τα οποία προέρχονται από προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες για παραγγελίες αγαθών ή για κάλυψη υπηρεσιών.
- ✓ «Επισφαλείς πελάτες»: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις για τις οποίες υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις ότι δεν θα εισπραχθούν στο ακέραιο τους.
- ✓ «Ανεπίδεκτοι εισπράξεως πελάτες»: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που είναι βέβαιο πως δεν θα εισπραχθούν.

### 8.23. Λογαριασμός “Γραμμάτια εισπρακτέα- Συναλλαγματικές εισπρακτέες”:

Σε αυτό τον λογαριασμό παρακολουθούνται απαιτήσεις οι οποίες προέρχονται από συναλλαγές με τρίτους, με γραπτή υπόσχεση τους για πληρωμή σε ορισμένο χρόνο και τόπο. Το γραμμάτιο εισπρακτέο είναι αξιόγραφο με το οποίο ένα πρόσωπο που λέγεται εκδότης υπόσχεται να πληρώσει σε ένα άλλο πρόσωπο ορισμένο ποσό, σε ορισμένο τόπο και χρόνο. Η συναλλαγματική εισπρακτέα είναι αξιόγραφο με το οποίο ένα πρόσωπο που λέγεται εκδότης «διατάζει» άλλο πρόσωπο, που λέγεται πληρωτής, να πληρώσει ορισμένο χρηματικό ποσό, σε ορισμένο τόπο και χρόνο.

#### **8.24. Λογαριασμός “Γραμμάτια εισπρακτέα”:**

- ✓ «Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο»: δείχνει με το υπόλοιπο του τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που έχει στην κατοχή της η οικονομική μονάδα.
- ✓ «Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη»: δείχνει τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που έχουν δοθεί στην τράπεζα για είσπραξη για λογαριασμό της επιχείρησης έναντι κάποιας προμήθειας.
- ✓ «Γραμμάτια στις τράπεζες σε εγγύηση»: δείχνει τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που έχουν εκχωρηθεί στην τράπεζα ως εγγύηση για βραχυπρόθεσμο δάνειο που έλαβε η επιχείρηση.
- ✓ «Γραμμάτια σε καθυστέρηση»: δείχνει τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που είναι σε καθυστέρηση επειδή οι αποδέκτες δεν κατέβαλαν το τίμημα.
- ✓ «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους» (αντίθετος) »: δείχνει τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που έχουν μεταβιβαστεί από την επιχείρηση σε τρίτους, όπως προμηθευτές ή τράπεζες, για την κάλυψη της οφειλής της.
- ✓ «Γραμμάτια προεξοφλημένα» (αντίθετος) »: δείχνει τη συνολική ονομαστική αξία των γραμματίων που έχουν προεξοφληθεί από την επιχείρηση στην τράπεζα πριν από την ημερομηνία λήξεώς τους.
- ✓ «Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» (αντίθετος): καταχωρίζονται οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα γραμμάτια που δεν έχουν λήξει στο τέλος της χρήσης.

#### **8.25. Λογαριασμός “Παραγγελίες στο εξωτερικό”:**

Είναι λογαριασμός ενεργητικού και παρακολουθεί προσωρινά την αξία κτήσεως των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό.

#### **8.26. Λογαριασμός “Χρεώστες διάφοροι”:**

Παρακολουθεί όλες τις απαιτήσεις που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία απαιτήσεων.

- ✓ «Προκαταβολές προσωπικού»: καταχωρίζονται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των αποδοχών τους.
- ✓ «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού»
- ✓ «Δάνεια προσωπικού»: καταχωρίζονται τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με μορφή δανείου
- ✓ «Μέτοχοι- Λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου ή εταίροι λογ. και κεφαλαίου»
- ✓ «Οφειλόμενο κεφάλαιο»
- ✓ «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου»

- ✓ «Προμερίσματα»
- ✓ «Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων ή ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία»:  
καταχωρίζονται τα ποσά που αφορούν όλες τις χρηματικές δοσοληψίες της  
επιχείρησης με τους εταίρους ή, όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον  
επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε «ατομικός λογαριασμός  
επιχειρηματία».
- ✓ «Ελληνικό Δημόσιο- Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»
- ✓ «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ κ.α.»

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### Υπόδειγμα Ισολογισμού:

Ενεργητικό

Οφειλόμενο κεφάλαιο.

Έξοδα εγκαταστάσεως.

- ✓ 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.
- ✓ 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων.
- ✓ 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
- ✓ 16.13- 14+ 16.16- 17+ 16.19 Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως.

Πάγιο ενεργητικό.

- ✓ Ασώματες ακινητοποιήσεις.
  - 16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.
  - 16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.
  - 16.00 Υπεραξία επιχείρησης.
  - 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.
  - 16.04- 05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.
- ✓ Ενσώματες ακινητοποιήσεις.
  - 10.00+ 10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα.
  - 10.01- 06+ 10.11- 16- 10.99 Ορυχεία. Μεταλλεία- Λατομεία- Αγροί- Φυτείες- Δάση.
  - 11 Κτίρια και τεχνικά έργα.
  - 12 Μηχανήματα- τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός εξοπλισμός.
  - 13 Μεταφορικά μέσα.
  - 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.
  - 15+ 32.00+ 50.08 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές.
- ✓ Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
  - 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
  - 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.
  - 18.02+ 18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
  - 18.04+ 18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
  - 18.07- 08 Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως.
  - 18.15- 16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.
  - 18.06+ 18.11+ 18.13- 14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Κυκλοφορούν.

- ✓ Αποθέματα.
  - 20 Εμπορεύματα.
  - 21+ 22 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή- υποπροϊόντα και υπολείμματα.
  - 23 Παραγωγή σε εξέλιξη.
  - 24+ 25+ 26+ 28 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Αναλώσιμα υλικά- Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας.
  - 32.01- 03+ 50- 50.08 Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων.
- ✓ Απαιτήσεις.
  - 30- 30.97- 99 Πελάτες.
  - 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα.
  - 31.03+ 31.13 Γραμμάτια σε καθυστέρηση.
  - 33.04- 05 Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση.
  - 33.11- 12 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
  - 33.21- 22 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
  - 33.07- 10 Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως.
  - 32.04+ 33.17- 18 Δεσμευμένοι λογαριασμοί καταθέσεων.
  - 33.19- 20 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες την επόμενη χρήση.
  - 30.97- 99+ 33.97- 99 Επισφαλείς- Επίδικοι πελάτες και χρεώστες.
  - 33.00- 02+ 33.13- 16+ 33.95- 96 Χρεώστες διάφοροι.
  - 35 Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων
- ✓ Χρεόγραφα
  - 34.00- 03+ 34.10- 13+ 34.20- 21 Μετοχές.
  - 34.05- 06+ 34.15- 16+ 34.22- 23 Ομολογίες.
  - Υπόλ. Λ34 Λοιπά χρεόγραφα.
  - 34.25 Ίδιες μετοχές.
- ✓ Διαθέσιμα
  - 38.00 Ταμείο.
  - 38.02 Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα.
  - 38.03- 06 Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.

Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

- ✓ 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων.
- ✓ 36.01 έξοδα χρήσεως εισπρακτέα.
- ✓ Υπόλ. Λ36 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί.

- ✓ 01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.

- ✓ 02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών.
- ✓ 03 Απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις.
- ✓ 04 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

## Παθητικό

### Ίδια κεφάλαια

- ✓ Κεφάλαιο.
  - 40.00- 01 Καταβεβλημένο.
  - 40.02- 03 Οφειλόμενο.
  - 40.04- 05 Αποσβεσμένο.
- ✓ 41.00 Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
- ✓ Διαφορές αναπροσαρμογής
  - 41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων.
  - 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Αποθεματικά κεφάλαια.
  - 41.02 Τακτικό αποθεματικό.
  - 41.03 Αποθεματικά καταστατικού.
  - 41.04 Ειδικά αποθεματικά.
  - 41.05 Έκτακτα αποθεματικά.
  - 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων.
  - 41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές.
- ✓ Αποτελέσματα εις νέο
  - 42.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο.
  - 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο.
  - 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων.
- ✓ Πόσα προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
  - 43.00- 01 Καταθέσεις μετόχων ή εταίρων.
  - 43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

### Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα.

- ✓ 44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- ✓ 44.09+ 44.12- 99 Λοιπές προβλέψεις.

### Υποχρεώσεις.

- ✓ Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
  - 45.00- 05 Ομολογιακά δάνεια.

- 45.10- 12 Δάνεια τραπεζών.
  - 45.13 Δάνεια ταμειωτηρίων.
  - 45.14- 15 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
  - 45.16- 17 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις.
  - 45.19- 21 Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως.
  - Υπόλ. Λ45 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- ✓ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- 50 Προμηθευτές.
  - 51.00- 02 Γραμμάτια πληρωτέα.
  - 52 Τράπεζες λ. βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.
  - Πιστ. υπολ. 30 Προκαταβολές πελατών.
  - Πιστ. υπολ. 54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη.
  - Πιστ. υπολ. 55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί.
  - Πιστ. υπολ. 53.17- 18 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση.
  - Πιστ. υπολ. 53.10- 11 Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
  - Πιστ. υπολ. 53.12- 13 Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις.
  - Πιστ. υπολ. 53.01 Μερίσματα πληρωτέα.
  - Πιστ. υπολ. Υπόλ. Λ53 Πιστωτές διάφοροι.

Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού.

- ✓ 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων.
- ✓ 56.01 Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα.
- ✓ Υπόλ. Λ56 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί.

Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί.

- ✓ 05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ 06 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών.
- ✓ 07 Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις.
- ✓ 08 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΞΕΝΗ**

- ✓ Aldhizer, G. R. III, Miller, J. R., Moraglio “ Common attributes of quality audits”, Journal of Accountancy, January 1995.
- ✓ Costouros G. J., “Auditing in the Athenian State of the Golden Age”, The Accounting Historian Journal, Spring 1978.
- ✓ Dassen, R.J.M., “Audit Quality: An empirical study of attributes and determinants of audit perceptions” , University of Maastricht, 1995.
- ✓ Hayes R., Dassen R., Schilder A., Wallace P., “Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing”, Prentice Hall, London, 2005.
- ✓ Krishnan, G.V. “Audit quality and the pricing of discretionary accruals”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 22, 2003.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

- ✓ Αντ. Παπάς, «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα 1999.
- ✓ Αντ. Παπάς, «Ελεγκτική», Εκδόσεις Σμπίλιας, Αθήνα 1997.
- ✓ Θεοδώρα Παπαδάτου, «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», Εκδόσεις Σακκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2001.
- ✓ Κων. Κάντζος, «Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 1995.
- ✓ Θεοχ. Μπαλής, «Σύγχρονη ελεγκτική: εσωτερικός έλεγχος», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2001.