



*ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ*

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνεισφέρει στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου μιας οντότητας;»



ΚΑΣΑΠΑΚΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ Α.Μ. ΔΛ10175

ΤΣΑΤΣΑΡΑΚΗ ΔΕΣΠΟΙΝΑ Α.Μ. ΔΛ12043

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΤΑΜΠΟΥΡΑΤΖΗ ΘΑΛΕΙΑ

Θέμα:

«Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνεισφέρει στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου μιας οντότητας;»

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	4
Abstract	5
Ευχαριστίες.....	6
Εισαγωγή	7
Κεφάλαιο I: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).....	13
1.1 Ορισμός και πεδίο εφαρμογής.....	14
1.2 Περιεχόμενο και ανάλυση ομάδων λογαριασμών.....	17
1.2.1 Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία 18	
1.2.1.1. Επιμέτρηση παγίων στοιχείων	20
1.2.1.2. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	22
1.2.1.3. Απομειώσεις παγίων στοιχείων.....	24
1.2.2 Ομάδα 2: Αποθέματα	25
1.2.2.1 Κανόνας αποτίμησης αποθεμάτων.....	27
1.2.2.2 Απομείωση αποθεμάτων	28
1.2.3 Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.....	28
1.2.4.1 Απομείωση χρηματοοικονομικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων	30
1.2.4 Ομάδα 4: Καθαρή θέση.....	30
1.2.5 Ομάδα 5: Υποχρεώσεις	32
1.2.6 Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές	33
1.2.7 Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη	36
1.2.8 Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	38
1.3 Διατάξεις του ΕΓΛΣ που καταργήθηκαν από τα ΕΛΠ.....	39
Κεφάλαιο II: Τι αλλαγές έφεραν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με προηγούμενα νομοθετικά πλαίσια.....	45
2.1 Αναγκαιότητα εφαρμογής των ΕΛΠ τη σύγχρονη εποχή.....	53
Κεφάλαιο III: Ποιες είναι οι ανάγκες ελέγχου σε μια επιχείρηση	56
3.1 Έννοια ελέγχου και ελεγκτικού μηχανισμού σε μια επιχείρηση	56
3.1.1 Αντικείμενο του ελέγχου	57
3.1.2 Υποκείμενο του ελέγχου	57

3.1.3 Είδη ελέγχου.....	57
3.1.3.1 Εξωτερικός έλεγχος.....	59
3.1.3.2 Εσωτερικός έλεγχος.....	64
3.2 Ο ρόλος του ελέγχου σε μια επιχείρηση	66
3.3 Η αναγκαιότητα ελέγχου σε μια επιχείρηση	68
3.4 Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου σε μια επιχείρηση	71
Κεφάλαιο IV: Πως ενισχύει τις ελεγκτικές διαδικασίες η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων	74
4.1 Έλεγχος ομάδας 1: Τεκμηρίωση λογαριασμών παγίων στοιχείων.....	75
4.2 Έλεγχος ομάδας 2: Τεκμηρίωση κύκλου αγορών και αποθεμάτων	76
4.3 Έλεγχος ομάδας 3: Τεκμηρίωση υπολοίπων απαιτήσεων και χρηματικών διαθεσίμων.....	78
4.4 Έλεγχος ομάδας 4: Τεκμηρίωση λογαριασμών ιδίων κεφαλαίων.....	81
4.5 Έλεγχος ομάδας 5: Τεκμηρίωση υπολοίπων υποχρεώσεων	82
4.6 Έλεγχος ομάδας 6: Τεκμηρίωση βασικών εξόδων.....	84
4.7 Έλεγχος ομάδας 7: Τεκμηρίωση κύκλου πωλήσεων και λοιπών εσόδων	87
Συμπεράσματα	90
Επίλογος	97
Βιβλιογραφία	98

Περίληψη

Η παρούσα εργασία εξετάζει εάν η πρόσφατη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως το βασικό νομοθετικό άξονα της λογιστικής πληροφόρησης είναι επαρκής και συμβάλλει στη διεξαγωγή ενός ποιοτικού ελέγχου στο εσωτερικό μιας επιχείρησης. Περιγράφει με επάρκεια το περιεχόμενο των λογαριασμών που συνθέτουν και καθορίζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και παρουσιάζει τις βασικές έννοιες ενός ελεγκτικού μηχανισμού μιας οικονομικής οντότητας προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα κατά πόσο η νέα νομοθεσία έχει βελτιώσει το έργο των ελεγκτών και περαιτέρω εξασφαλίσει την αποτελεσματικότητα και ορθότητα των πορισμάτων τους.

Λέξεις κλειδιά: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ορκωτοί ελεγκτές, εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικός έλεγχος, λογιστική

Abstract

This paper analyses if the present implementation of the Greek Accounting Standards to the Greek companies contributes to a more effective, legitimate and complete audit in order to add value to the function and the purposes of the organization. This survey presents in detail all the main principles of the new accounting law and describes the standards of both the internal and external audit processes with the aim of arriving at the conclusion if the Greek Accounting Standards secure the quality of the conclusions and the practical processes of the audit.

Key words: Greek Accounting Standards, external audit, internal audit, accounting, chartered accountant

Ευχαριστίες

Στο παρόν σημείο θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε πολύ όλους όσους συνέβαλαν και μας βοήθησαν στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας με τον οποιοδήποτε τρόπο. Πιο συγκεκριμένα, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους φίλους και συμφοιτητές μας για τη βοήθεια που μας έδωσαν όσον αφορά τη συγκέντρωση της βιβλιογραφίας και των αντίστοιχων άρθρων που χρησιμοποιήθηκαν. Να ευχαριστήσουμε την κα Ταμπουρατζή Θάλεια που ως επιβλέπουσα καθηγήτρια συνέβαλε τα μέγιστα για να ολοκληρωθεί η παρούσα εργασία τόσο από πλευράς καθοδήγησης όσο και από πλευράς περιεχομένων και ιδεών. Τέλος, να ευχαριστήσουμε θερμά τους γονείς μας και τις οικογένειες μας που με την ψυχολογική τους υποστήριξη μας κράτησαν συνεπείς στο σκοπό μας μέχρι τέλους.

Εισαγωγή

Στη σημερινή εποχή, η πολυπλοκότητα των εμπορικών συναλλαγών, τα πολλά και διαφορετικά μέρη που εμπλέκονται σε αυτές όπως τραπεζικά συστήματα, προμηθευτές κτλ και το γεγονός ότι όλα αυτά μπορούν να συμβούν εντός και εκτός συνόρων της Ελλάδος, οδήγησε στην ανάγκη να θεσπιστούν νέοι κανόνες και πρότυπα λογιστικού χειρισμού που να ανταποκρίνονται με αποτελεσματικότητα στην απεικόνισή τους. Ταυτόχρονα, στα πλαίσια της παγκόσμιας οικονομίας οι επενδύσεις πλέον μπορούν και πραγματοποιούνται σε διαφορετικές χώρες και κλάδους με συνέπεια να απαιτείται ένα ενιαίο σύνολο αρχών και κανόνες λογιστικής που να εφαρμόζεται σε διεθνές επίπεδο και να επιτρέπει μια ομοιόμορφη πληροφόρηση για όλους τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Σε αυτή τη λογική, η εγχώρια νομοθεσία ακολούθησε τη διεθνή με αποτέλεσμα να εξομοιωθούν οι κανόνες που αφορούν το λογιστικό χειρισμό των εμπορικών συναλλαγών σε παγκόσμιο επίπεδο, προκειμένου η λογιστική νομοθεσία της Ελλάδας να προσαρμοστεί στην αντίστοιχη που εφαρμόζουν όλες οι επιχειρήσεις των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από την 1^η Ιανουαρίου 2015 θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) του Ν. 4308/2014 *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*¹ που στην ουσία αποτελούν προσαρμογή των ελληνικών κανόνων και κανονισμών της λογιστικής με την αντίστοιχη Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως². Αποτέλεσμα όλων των ανωτέρω είναι η πλήρη προσαρμογή των ελληνικών επιχειρήσεων στους παγκόσμιους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εισάγοντας μια σωρεία νέων εννοιών, θεματολογίας, λογιστικών μεθόδων και κανόνων που δεν υπήρχαν στην ελληνική νομοθεσία μέχρι τότε.

Ένα από αυτά ήταν η εισαγωγή του όρου «οντότητα» στην καθημερινότητα των εμπλεκομένων όπως ορίζεται στο άρθρο 2 του υπό εξέταση Νόμου³. Με τις νέες διατάξεις, η προσφώνηση του σταδιακά απερχόμενου όρου «επιχείρηση»

¹ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

² Ξένος Χ, (2016), *Νόμος 4308/2014 - Μύθος και Πραγματικότητα*, άρθρο στο διαδικτυο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23332>

³ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

αντικαθίσταται από την έννοια της «οντότητας» προκειμένου να ουδετεροποιήσει τις διάφορες νομικές μορφές εταιριών που περιγράφονται στον εμπορικό νόμο και να θέσει οικονομικά κριτήρια και ποιοτικά όρια ως προς το μέγεθος των επιχειρήσεων που οφείλουν να ακολουθούν συγκεκριμένες διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αυτό σημαίνει, ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις ανάλογα με τα ποιοτικά και οικονομικά χαρακτηριστικά που εμφανίζουν με βάση ορισμένα κριτήρια του νόμου, θα ακολουθούν συγκεκριμένες διατάξεις, που θα απαιτούν όλο και μεγαλύτερη λογιστική πληροφόρηση όσο το μέγεθος αυτών αυξάνει, η οποία σχετίζεται με⁴:

- Τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσει και δημοσιεύει σύμφωνα με το άρθρο 16 (ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων) του Ν. 4308/2014.
- Τις διάφορες απλοποιήσεις και απαλλαγές που ορίζει το άρθρο 30 (απλοποιήσεις και απαλλαγές) του ίδιου Νόμου και αφορούν κυρίως τις μικρότερες σε μέγεθος οντότητες.
- Την απαγόρευση κάποιων κανόνων αποτίμησης και μεθόδων επιμέτρησης για άλλες οντότητες.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι υποχρεωτικά εντασσόμενες οντότητες στις διατάξεις του εν λόγω Νόμου σύμφωνα με το άρθρο 2 (καθορισμός μεγέθους οντοτήτων) αυτού, είναι⁵:

- Τα νομικά πρόσωπα με μορφή Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας (Ι.Κ.Ε.) και της Ετερόρρυθμης εταιρείας κατά μετοχές εταιρείας.
- Τα Νομικά πρόσωπα με την μορφή της Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης εταιρείας στις οποίες όλοι οι άμεσοι ή οι έμμεσοι εταίροι αυτών των προσώπων έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης.
- Η ατομική οντότητα, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ετερόρρυθμη εταιρεία , οι αλλοδαπές οντότητες όπως επίσης και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του Νόμου από φορολογική ή άλλη

⁴Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, παρ 2.1, σελ 7

⁵<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>

νομοθετική διάταξη, η οποία αποκτά εισόδημα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός της ελληνικής επικράτειας.

- Επιπλέον στον εν λόγω Νόμο υπάγονται κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν, ελέγχονται και τελούν στον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα και δεν εμπίπτουν στις εφαρμογές του άρθρου 156 (λογιστικό πλαίσιο γενικής κυβέρνησης) του Ν.4270/2014.

Με βάση το άρθρο 2 του Νόμου 4308/2014 οι οντότητες ομαδοποιούνται σε τέσσερις κατηγορίες βάσει τριών προϋποθέσεων⁶:

I. Κύκλο εργασιών, που αφορά το σύνολο των πωλήσεων εμπορευμάτων ή υπηρεσιών μέσα σε μια λογιστική χρήση όπως απεικονίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

II. Σύνολο ενεργητικού, δηλαδή το σύνολο της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που διαθέτει μια οντότητα όπως παρουσιάζεται στον Ισολογισμό.

III. Μέσο όρο εργαζομένων, δηλαδή το μέσο όρο των υπαλλήλων που εργάζονται σε μια οντότητα κατά τη διάρκεια μιας χρήσης με βάση την πλήρη απασχόληση για 12 μήνες. Αυτό σημαίνει ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 της Λογιστικής Οδηγίας⁷ εφαρμογής των ΕΛΠ, όταν μια οντότητα απασχολεί προσωπικό για κάποιους μήνες ή σε καθεστώς μερικής απασχόλησης θα πρέπει να γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση πλήρους απασχόλησης για να υπολογιστεί ο μέσος όρος των υπαλλήλων.

Επομένως, εάν μια οντότητα υπερβεί ή παύει να υπερβαίνει τα δύο από τα τρία άνω κριτήρια για δύο συνεχόμενες χρήσεις τότε αλλάζει κατηγορία οντότητας από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014⁸. Περαιτέρω, οι ανωτέρω προϋποθέσεις ταξινομούν τις οντότητες με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω ομάδες με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου:

1) Πολύ μικρές οντότητες

⁶<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁷Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 9

⁸<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Ως πολύ μικρές οντότητες θεωρούνται αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού τους δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις τιμές δύο εκ των τριών παρακάτω προϋποθέσεων.

- Σύνολο ενεργητικού: 350.000
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000
- Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα

Στην εν λόγω κατηγορία εντάσσονται επίσης, οι ατομικές, οι ετερόρρυθμες και οι ομόρρυθμες οντότητες με μοναδική προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει τα 1.500.000 ευρώ.

2) Μικρές οντότητες

Ως πολύ μικρές οντότητες θεωρούνται αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους, δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις τιμές δυο εκ των τριών παρακάτω προϋποθέσεων.

- Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000
- Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα

3) Μεσαίες οντότητες

Ως μεσαίες οντότητες θεωρούνται αυτές που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους, δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις τιμές δυο εκ των τριών παρακάτω προϋποθέσεων.

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000
- Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

4) Μεγάλες οντότητες

Ως μεγάλες οντότητες θεωρούνται αυτές όπου κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους θα υπερβαίνουν δυο από τις τιμές των τριών παρακάτω προϋποθέσεων.

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000
- Μέσος όρος απασχολούμενου προσωπικού κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Συνοπτικά, η κατηγοριοποίηση φαίνεται ως τον κάτωθι πίνακα:

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	«ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ»	«ΜΙΚΡΕΣ»	«ΜΕΣΑΙΕΣ»	«ΜΕΓΑΛΕΣ»
ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	Όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «πολύ μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια
1. Σύνολο Ενεργητικού	350.000€	4.000.000€	20.000.000€	20.000.000€
2. Ύψος Κύκλου εργασιών	700.000€	8.000.000€	40.000.000€	40.000.000€
3. Ετήσιος Μ.Ο απασχολούμενων	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Πίνακας 1: Κατηγοριοποίηση οντοτήτων με βάση το άρθρο 2 του Ν.4308/2014

Σχηματικά η δομή των οντοτήτων είναι ως εξής:



Σχήμα 1: Κατηγοριοποίηση οντοτήτων στην Ελλάδα

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος που εμπεριέχει τα κεφάλαια ένα έως τρία περιλαμβάνει το θεωρητικό πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ειδικότερα στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες ως προς τις διατάξεις που περιλαμβάνουν ανά λογαριασμό και τις ιδιαιτερότητες αυτών που πρέπει τα λογιστικά πρότυπα να αντιμετωπίσουν. Στο δεύτερο κεφάλαιο δίνεται έμφαση στις ανάγκες εκσυγχρονισμού της εγχώριας νομοθεσίας όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση των επιχειρήσεων, την περιγραφή των διατάξεων που καταργήθηκαν, παρουσιάζοντας κυρίως τους λόγους για τους οποίους απαιτήθηκε αυτός ο εκσυγχρονισμός. Στο τρίτο κεφάλαιο, αναπτύσσονται οι ανάγκες που καλύπτονται τόσο νομικά όσο και ουσιαστικά όσον αφορά τον έλεγχο των οντοτήτων προκειμένου να γίνουν κατανοητά η αναγκαιότητα και σημασία εφαρμογής αυτού.

Το δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας αφορά το πρακτικό κομμάτι, στο οποίο παρουσιάζεται η διενεργούμενη έρευνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα του ελέγχου μετά την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων, προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα εάν αυτά συνέβαλαν στην βελτίωση ή μη αυτού.

Μάρτιος 2019

Κεφάλαιο I: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αφορούν ένα σύνολο κανόνων και αρχών λογιστικής που νομοθετήθηκε με τον Ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις⁹ και πρακτικά εφαρμόζεται στο σύνολο των επιχειρήσεων της ελληνικής επικράτειας από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Στην ουσία, αφορά τον εκσυγχρονισμό και την προσαρμογή της εγχώριας νομοθεσίας στην αντίστοιχη κοινοτική και συγκεκριμένα την Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως¹⁰.

Η θέσπιση των ΕΛΠ στην ουσία βασίστηκε στις διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που ισχύουν στη χώρα μας από 1/1/2005 με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις για όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και έλαβε χώρα στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης. Πλέον ο σύγχρονος επενδυτής ανεξαρτήτως εθνικότητας έχει τη δυνατότητα να επενδύει κεφάλαια σε οποιαδήποτε επιχείρηση ανά τον κόσμο και να αξιολογεί τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση ένα διεθνές κείμενο νόμων και κανόνων και όχι ένα εγχώριο. Με τον τρόπο αυτό, διευρύνονται οι

⁹ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

¹⁰ Ξένος Χ, (2016), *Νόμος 4308/2014 - Μύθος και Πραγματικότητα*, άρθρο στο διαδικτυο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23332>

συναλλαγές ανά τον κόσμο και διευκολύνονται οι διαδικασίες ως προς τη μεταφορά και επένδυση των κεφαλαίων και νομοθετημάτων (Δαλιάνης, Δεληγιάννης 2014)¹¹. Σκοπός αυτής της νομοθετικής μετάβασης είναι η εφαρμογή ενός ενιαίου πλαισίου κανόνων και νομοθετημάτων κατά την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την παρακολούθηση των οικονομικών συναλλαγών προκειμένου να διασφαλιστεί ομοιομορφία και ομοιογένεια στην απεικόνιση των λογιστικών πληροφοριών και μάλιστα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης (Αχείλας et al, 2015)¹². Περαιτέρω ενσωματώνει και απλοποιεί τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών όσον αφορά την έκδοση των παραστατικών και την τήρηση των βιβλίων στα ευρύτερα πλαίσια της λογιστικής τυποποίησης των ενεργειών, ενώ καταργεί την πολυνομία εφόσον πλέον σε έναν νόμο συγκεντρώνονται όλες οι απαραίτητες διατάξεις που αφορούν τη γενική λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας από την έκδοση παραστατικού έως και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

1.1 Ορισμός και πεδίο εφαρμογής

Τα ΕΛΠ περιλαμβάνουν το σύνολο των κανόνων τήρησης των λογιστικών αρχείων, βιβλίων και παραστατικών καθώς και τη δομή κατάρτισης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης (Νιφορόπουλος 2015)¹³. Στην ουσία, παρουσιάζουν ένα ενιαίο πλαίσιο αρχών και κανόνων που περιλαμβάνει όλο το φάσμα των οικονομικών συναλλαγών μιας σύγχρονης επιχείρησης εντός της ελληνικής επικρατείας, ενσωματώνοντας και εκσυγχρονίζοντας παλαιότερους νόμους και καταργώντας κάποιους άλλους των οποίων οι διατάξεις δεν είχαν εφαρμογή στο σύγχρονο επιχειρείν. Συγκεκριμένα, ενσωματώνει και τροποποιεί τις διατάξεις του ΠΔ 1123/1980 Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής

¹¹ Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protypa-i-anagkaia-exelixi>

¹² Αχείλας Γ, Αλεξανδρίδου Κ, Μαρκόπουλος Θ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)*, KPMG, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>, σελ 11

¹³ Νιφορόπουλος Κ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Σημειώσεις GrandValueIntitute, σελ 6

εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου¹⁴ και του Κ.Ν. 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών¹⁵.

Τα ΕΛΠ ως γενική έννοια πηγάζουν από τις αντίστοιχες διατάξεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λαμβανομένου υπόψη ότι αποτελούν συνέχεια και προέκταση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Πλέον όλες οι επιχειρήσεις εντός Ευρωπαϊκής Κοινότητας αντιμετωπίζουν λογιστικά με τους ίδιους κανόνες και αρχές τόσο τις οικονομικές συναλλαγές όσο και το περιεχόμενο και τη δομή των λογιστικών καταστάσεων.

Σε αυτό το πλαίσιο, η δομή και η σύνθεση του νέου Νόμου 4308/2014 έχει ως κάτωθι συνοπτικά:

Άρθρα 1 & 2	• Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής & κατηγορίες οντοτήτων
Άρθρα 3 έως 7	• Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία
Άρθρα 8 έως 15	• Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων
Άρθρα 16 & 17	• Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων
Άρθρα 18 έως 28	• Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης
Άρθρα 29 & 30	• Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές
Άρθρα 31 έως 36	• Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Άρθρα 37 έως 44	• Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις

Εικόνα 1: Περιεχόμενα ΕΛΠ του Ν.4308/2014

¹⁴<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

¹⁵<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>

Βασικό χαρακτηριστικό στη σύνθεση του νέου Νόμου είναι ότι περιλαμβάνει διατάξεις που αντιμετωπίζουν λογιστικά διάφορες συναλλαγές που το ΠΔ 1123/1980 *Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου* δεν μπορούσε να αντιμετωπίσει, ενώ παράλληλα προσθέτει νέες διατάξεις και κατ' επέκταση νέους κωδικούς λογαριασμών που δεν υπήρχαν. Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται ένα πιο πλήρες κείμενο νόμου ως προς το λογιστικό χειρισμό όλων των εμπορικών πράξεων που πραγματοποιούνται σε μια σύγχρονη ελληνική επιχείρηση.

Σε αυτή τη λογική, οι νεοτερισμοί που εισάγουν τα ΕΛΠ ως γενικές έννοιες του νέου Νόμου έχουν ως εξής (Μάλλης 2015)¹⁶:

☞ Δημιουργούνται νέοι κωδικοί λογαριασμών με σύγχρονο περιεχόμενο που στις καταργούμενες διατάξεις δεν υπήρχαν, όπως για παράδειγμα απομείωση περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση.

☞ Εμπλουτίζονται και διευρύνονται οι οικονομικές καταστάσεις με βάση το μέγεθος των επιχειρήσεων. Πλέον, οι λογιστικές καταστάσεις ακολουθούν αυστηρά τη δομή του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014 ανά περίπτωση, περιέχουν πιο σύγχρονες έννοιες και ουσιώδεις λογιστικές πληροφορίες, ενώ αυξάνονται σε αριθμό και φτάνουν μέχρι τέσσερις, παρέχοντας ακόμα περισσότερα αξιόπιστα λογιστικά δεδομένα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που τις έχουν ανάγκη. Μάλιστα, η εφαρμογή για λόγους αποφυγής του γραφειοκρατικού κόστους κατά την εφαρμογή των διατάξεων από τις επιχειρήσεις γίνεται με βάση τη διαβάθμιση του μεγέθους τους από οικονομική σκοπιά.

☞ Εκσυγχρονίζεται ο τρόπος και τα αρχεία τήρησης των λογιστικών δεδομένων και βιβλίων, ώστε να υπάρχει εξοικονόμηση χρόνου και μείωση γραφειοκρατικού κόστους, που δεν είχε καμία ουσία με τις παλαιότερες διατάξεις. Τα αρχεία γίνονται ηλεκτρονικά και επιτρέπουν με ευκολία την διασταύρωση των δεδομένων και επαλήθευση των στοιχείων, ενώ ταυτόχρονα καταργείται η έντυπη θεώρηση αυτών.

¹⁶ Μάλλης Δ, (2015), *Οι βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, άρθρο στην Καθημερινή διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <http://www.kathimerini.gr/811073/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-vasikes-diata3eis-twn-newn-ellhnikwn-logistikwn-protypwn>

☞ Εισάγεται η έννοια της «εύλογης αξίας», μιας νέας μεθόδου αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές συνθήκες που ισχύουν σήμερα, κατά τρόπο σύγχρονο, εύκολο και αξιόπιστο.

☞ Αντιμετωπίζονται διάφορα λογιστικά θέματα που προέκυπταν στις σύγχρονες οικονομικές συναλλαγές και για τα οποία υπήρχε κενό νόμου. Πλέον υπάρχουν οι διατάξεις που ορίζουν τον τρόπο λογιστικού χειρισμού μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης (finance lease), ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή της αναβαλλόμενης φορολογίας όποτε αυτή προκύψει.

Όπως γίνεται κατανοητό, το περιεχόμενο των ΕΛΠ διευκολύνει και εμπλουτίζει το λογιστικό χειρισμό όλων των οικονομικών πεπραγμένων της σημερινής εποχής παρέχοντας ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων για όλες τις οικονομικές μονάδες.

1.2 Περιεχόμενο και ανάλυση ομάδων λογαριασμών

Η ανάπτυξη των λογαριασμών των ΕΛΠ ικανοποιεί την ανάγκη παροχής λογιστικής πληροφόρησης με τρόπο που να είναι σύντομος, περιεκτικός και κατανοητός. Για το λόγο αυτό χρησιμοποιούνται κωδικοποιημένοι λογαριασμοί που απεικονίζουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας επιχείρησης με σκοπό να παρακολουθούν τις κινήσεις τους προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου. Οι κωδικοί αυτοί περιλαμβάνονται στο παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014 και είναι κοινοί για όλες τις επιχειρήσεις ως προς τη χρήση τους ανεξαρτήτως μεγέθους ή νομικής μορφής. Όπως γίνεται κατανοητό, με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ομοιομορφία και τυποποίηση στη λογιστική απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών όλων ανεξαιρέτως των οικονομικών μονάδων (Τσιτσάκης 2017)¹⁷.

Επιπροσθέτως, οι λογαριασμοί που απεικονίζουν τα ΕΛΠ περιέχουν πιο ευρύ και εύελικτο περιεχόμενο με αποτέλεσμα να καλύπτεται μεγάλο μέρος των κλάδων δραστηριοποίησης της ελληνικής οικονομίας. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ευελιξία στη δημιουργία νέων κωδικών που να περιγράφουν και να απεικονίζουν νέα περιουσιακά

¹⁷ Τσιτσάκης Χ, (2017), *Εφαρμογές της λογιστικής επιστήμης*, εκδ Τζιόλα, σελ 11

στοιχεία που δεν κατονομάζονται στο παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014 και που δεν υπήρχαν στο ΕΓΛΣ του ΠΔ 1123/1980.

Επίσης, με τον τρόπο που δομούνται οι λογαριασμοί των ΕΛΠ παρέχεται μεγαλύτερη ανάλυση και ουσία στη λογιστική πληροφόρηση με αποτέλεσμα να διευκολύνεται ο έλεγχος και η τεκμηρίωση των συναλλαγών, να ελέγχονται με ευκολία οι επιμέρους κινήσεις των υποκαταστημάτων και να διακρίνονται οι συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη. Συνεπώς, η λήψη αποφάσεων καθίσταται πιο αποτελεσματική και προς όφελος των οικονομικών οντοτήτων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ 9 του ίδιου νόμου, υπάρχει η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν τους παλαιούς κωδικούς του ΕΓΛΣ για λόγους μηχανογράφησης αρκεί να προσαρμόσουν το περιεχόμενο της ονοματολογίας τους στις διατάξεις των ΕΛΠ.

1.2.1 Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 4308/2014 ως πάγια νοούνται όλα τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά μόνιμο τρόπο και για πολλά χρόνια προκειμένου να εκπληρώσουν τον εμπορικό σκοπό μιας επιχείρησης, αποφέροντας οικονομικά οφέλη σε αυτή¹⁸. Συνεπώς, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται για περισσότερο από ένα έτος και συμβάλλουν στην επίτευξη του καταστατικού σκοπού μιας επιχείρησης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της πρώτης ομάδας των ΕΛΠ βάσει των νέων διατάξεων έχουν ως εξής:

(1) ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
10	Γη

¹⁸ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 62

11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
14	Μεταφορικά μέσα
15	Λοιπός εξοπλισμός
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
18	Άυλα

Πίνακας 2: Σχέδιο λογαριασμών ενσωμάτων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε:

- Ενσώματα δηλαδή σε αυτά που έχουν ύλη όπως η γη, τα κτίρια και τα μεταφορικά μέσα και ανήκουν στις ομάδες 10 έως 17 και στα
- Άυλα που δεν έχουν ύλη όπως δαπάνες ανάπτυξης, υπεραξία και διάφορα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας όπως για παράδειγμα λογισμικό, που περιλαμβάνονται στην ομάδα 18.

Ειδική μνεία θα πρέπει να γίνει για τους δύο νέους λογαριασμούς που εισάγουν τα ΕΛΠ και αφορούν τις:

↪ **Επενδύσεις σε ακίνητα**, δηλαδή γη υπό τη μορφή είτε οικοπέδου είτε γηπέδου και κτιριακές εγκαταστάσεις είτε συνολικά είτε ένα μέρος αυτών, που κατέχονται από μια επιχείρηση με σκοπό την ενοικίαση τους σε άλλους. Προφανώς αφορούν επενδυτικά ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται αλλά είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης¹⁹.

¹⁹ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 151

➔ **Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**, που περιλαμβάνουν το σύνολο των ζώντων ζώων και δέντρων - φυτών που χρησιμοποιούνται για περισσότερα από μια χρήσεις με σκοπό τα παράγωγα αυτών να αποτελέσουν απόθεμα. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι οι αγελάδες που προσφέρουν το γάλα, τα μελίσσια που προσφέρουν το μέλι ή τα αμπέλια που προσφέρουν τα σταφύλια για το κρασί. Ειδικά αυτή η κατηγορία λογαριασμών εντάσσεται για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία προκειμένου λογιστικά να απεικονιστούν όλα τα βιολογικά πάγια που τίθενται προς διαχείριση και εκμετάλλευση για τον εμπορικό σκοπό της επιχείρησης. Σε αυτή τη λογική, αλιευμένα από τη θάλασσα ψάρια δε θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία γιατί δεν τίθενται προς διαχείριση, παρά μόνο αυτά που εκτρέφονται μέσω ιχθυοτροφείου²⁰.

1.2.1.1. Επιμέτρηση παγίων στοιχείων

Ως προς το λογιστικό χειρισμό της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνονται οι κάτωθι έννοιες:

Αρχική αναγνώριση

Το σημαντικότερο λογιστικό θέμα που προκύπτει ως προς το χειρισμό των περιουσιακών στοιχείων είναι σε ποια αξία θα εμφανιστούν στο ενεργητικό του Ισολογισμού την πρώτη στιγμή αγοράς τους. Ο λόγος είναι ότι η αξία τους είναι αρκετά υψηλή και απαιτούν αρκετά κεφάλαια για να αγοραστούν, ενώ ταυτόχρονα τα περισσότερα από αυτά απαιτούν επιπλέον επιπρόσθετα έξοδα προκειμένου να τεθούν σε λειτουργία. Για παράδειγμα η αγορά, τοποθέτηση και λειτουργία ενός κλιματιστικού σε κάποιο γραφείο απαιτεί εκτός από την αξία αγοράς του και την αμοιβή ενός τεχνικού που θα αναλάβει την εγκατάσταση του κλιματιστικού στο χώρο της εταιρίας.

Για το λόγο αυτό, η Λογιστική Οδηγία του Νόμου²¹ στην παράγραφο 18.1.2 ορίζει ως κόστος κτήσης ενός παγίου την αξία αγοράς του χωρίς ΦΠΑ προσαυξημένη με

²⁰ Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 58

²¹ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 62

οποιοδήποτε κόστος απαιτήθηκε κατά την ημερομηνία αγοράς του για να τεθεί σε λειτουργία για το σκοπό που αποκτήθηκε όπως έξοδα μεταφοράς, δασμών, εγκατάστασης, συναρμολόγησης κ.ά.:

$$\text{Κόστος κτήσης παγίου} = \text{Αξία αγοράς χωρίς ΦΠΑ} + \text{Ειδικά έξοδα αγοράς}$$

Να σημειωθεί ότι στα ειδικά έξοδα αγοράς περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που είναι προαπαιτούμενα για τη λειτουργία ενός περιουσιακού στοιχείου χωρίς να κατονομάζονται ονομαστικά στις διατάξεις, καθώς δεν μπορεί να προβλεφθεί τι μπορεί αυτά να περιλαμβάνουν. Συνεπώς, το κόστος κτήσης του παγίου διαμορφώνεται ανά περίπτωση και με βάση τις πραγματικές συνθήκες κάθε φορά και μπορεί να συμπεριλαμβάνει και κόστη αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης κ.ά.

Επίσης, θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που ένα πάγιο είναι **ιδιοπαραγόμενο**, δηλαδή κατασκευάζεται από την ίδια την επιχείρηση και δεν αγοράζεται, τότε στο κόστος κτήσης αυτού περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί και μέχρι να έρθει σε κατάσταση που να ικανοποιεί τον σκοπό για τον οποίο κατασκευάζεται (Παπαδέας 2015)²². Επομένως, το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου λογαριασμού θα περιλαμβάνει τις απαραίτητες πρώτες ύλες και άμεση εργασία των εργατών, λοιπά έξοδα που συνέβαλαν στην κατασκευή τους, ακόμα και τόκους κατασκευαστικής περιόδου από δάνεια που λήφθηκαν ακριβώς για το σκοπό της κατασκευής του.

Μεταγενέστερη αποτίμηση (επιμέτρηση) στο κόστος κτήσης

Η μεταγενέστερη αποτίμηση αφορά τον επαναπροσδιορισμό του κόστους κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων από το δεύτερο και μετά έτος απόκτησής τους. Στην ουσία περιλαμβάνει κάποια κόστη από τεχνικές παρεμβάσεις επί των παγίων που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και βελτιώνουν την κατάσταση τους. Τα κόστη αυτά ονομάζονται έξοδα προσθηκών και βελτίωσης και σκοπό έχουν είτε να μειώσουν το κόστος λειτουργίας των παγίων είτε να αυξήσουν τα έτη ωφέλιμης

²² Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 299

ζωής είτε να βελτιώσουν την επίδοση του, χωρίς να προβαίνουν σε επισκευή λόγω δυσλειτουργίας (Παπαγιάννης 2015)²³.

Μεταγενέστερη αποτίμηση παγίου

= Αρχικό κόστος κτήσης + Έξοδα προσθηκών/βελτίωσης

Αντίθετα, όταν οι τεχνικές παρεμβάσεις επί των παγίων που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτών αφορούν την αποκατάσταση βλαβών ή τη συντήρηση στην κατάσταση που αγοράστηκαν, τότε αποτελούν έξοδα επισκευής και συντήρησης και απεικονίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μειώνοντας τα ετήσια κέρδη. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι το ετήσιο service των φορτηγών και των κλιματιστικών, η επισκευή ενός μηχανήματος που χάλασε κ.ά²⁴.

1.2.1.2. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων

Για να γίνει κατανοητή η έννοια της απόσβεσης θα πρέπει προηγουμένως να παρουσιαστούν κάποιοι σχετικοί ορισμοί όπως προσδιορίζονται στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014²⁵:

⇒ **Αποσβέσιμο κόστος** είναι η αξία στην οποία απεικονίζεται ένα πάγιο στην αρχική αναγνώριση του όταν αγοραστεί μειωμένη με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

⇒ **Υπολειμματική αξία** είναι η ενδεχόμενη τιμή διάθεσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μείον τα πιθανά κόστη διάθεσης στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Για παράδειγμα, το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός πλοίου, η υπολειμματική αξία ισούται με την αξία του μετάλλου από το οποίο είναι φτιαγμένο το πλοίο και πρόκειται να πουληθεί.

²³ Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 72

²⁴ Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 73

²⁵ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⇒ **Ωφέλιμη ζωή** είναι το σύνολο των εκτιμώμενων ετών που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το πάγιο περιουσιακό στοιχείο παραγωγικά προς όφελος της επιχείρησης.

Σε αυτά τα πλαίσια, απόσβεση σύμφωνα με την παρ 18.3^α.1 είναι «η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός παγίου στην ωφέλιμη ζωή του»²⁶. Εναλλακτικά η απόσβεση εκφράζει τη μείωση της αξίας ενός παγίου λόγω χρήσης από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, με αποτέλεσμα η αποσβεστέα του αξία να επιμερίζεται αναλογικά στα έτη αυτά. Ουσιαστικά η απόσβεση εκφράζει το μέρος της αξίας του παγίου που έχει φθαρεί και υπολογίζεται από τη στιγμή που το πάγιο τίθεται έτοιμο προς λειτουργία για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε (Σγουρινάκης 2017)²⁷. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν αναγνωρίζουν αυστηρά κάποιες μεθόδους αποσβέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 18.3^α.1 της Λογιστικής Οδηγίας ωστόσο η πιο ευρέως διαδεδομένη είναι η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, η οποία ισοκατανέμει το ποσό της απόσβεσης σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής με βάση τον κάτωθι τύπο:

$$\text{Ετήσια σταθερή απόσβεση} = \frac{\text{Κόστος Κτήσης παγίου} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Έτη ωφέλιμης ζωής παγίου}}$$

Άλλες μέθοδοι απόσβεσης είναι η φθίνουσα μέθοδος του σταθερού συντελεστή και φθίνοντος υπολοίπου, η φθίνουσα μέθοδος αθροίσματος ετών ωφέλιμης ζωής, η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων κ.ά.

Όσον αφορά τα επιμέρους χαρακτηριστικά των αποσβέσεων, παρατηρούνται τα εξής²⁸:

- ✓ Όλα τα πάγια αποσβένονται με μια μέθοδο εκτός από τα γήπεδα και οικόπεδα που δεν έχουν την έννοια της φθοράς και διαθέτουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.
- ✓ Υπάρχουν πάγια που δεν υπάγονται καθόλου σε φθορά σύμφωνα με τις διατάξεις όπως τα έργα τέχνης, τα κοσμήματα και οι αντίκες, των οποίων η αξία αυξάνεται με την πάροδο του χρόνου και δεν μειώνεται λόγω χρήσης.

²⁶ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 75

²⁷ Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 16.

²⁸ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΑ, Αθήνα, σελ 423

- ✓ Η Διοίκηση κάθε επιχείρησης οφείλει να επιλέξει εκείνη τη μέθοδο απόσβεσης που συνάδει περισσότερο με το ποσοστό και τον τρόπο φθοράς των παγίων της, καθώς όλες είναι αποδεκτές.
- ✓ Η απόσβεση υπολογίζεται από τη χρονική στιγμή που το πάγιο τίθεται σε λειτουργία για το σκοπό για τον οποίο αγοράστηκε.

1.2.1.3. Απομειώσεις παγίων στοιχείων

Η έννοια της απομείωσης εισάγεται για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία με τον υπό ανάλυση Ν. 4308/2014. Η απομείωση σύμφωνα με την παράγραφο 18.3β.1 της Λογιστικής Οδηγίας²⁹ αφορά το ποσό που υπολείπεται όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

Στην ουσία, η απομείωση εκφράζει την περίπτωση που ένα πάγιο διαχρονικά χάνει αξία επειδή αλλάζουν δυσμενώς οι οικονομικές συνθήκες, συνεπώς η λογιστική αξία στην οποία εμφανίζεται στον ισολογισμό δεν είναι αληθής και είναι υπερτιμημένη τη σημερινή εποχή. Αναλογικά στην κοστολόγηση αποτελεί τη «φύρα» που δημιουργείται για εξωγενείς λόγους και δεν μπορεί να αποφευχθεί (Σγουρινάκης 2017)³⁰. Για να αναγνωριστεί απομείωση σε ένα πάγιο θα πρέπει η αξία που χάνεται να είναι οριστικού και μόνιμου χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι πρόκειται για μόνιμη απαξίωση του παγίου και η ανακτήσιμη αξία του δεν υπερβαίνει τη λογιστική. Παραδείγματα απομείωσης παγίων είναι η τεχνολογική απαξίωση ενός μηχανήματος, η μείωση της αξίας ενός κτιρίου λόγω υποβάθμισης περιοχής λόγω εγκατάστασης μονάδων αποκομιδής απορριμμάτων κ.ά. (Παπαγιάννης 2015)³¹.

Εννοιολογικά, ως **ανακτήσιμη αξία** καλείται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ εύλογης αξίας μείον κόστη διάθεσης και αξίας χρήσης του παγίου, όπου:

- Η εύλογη αξία είναι η τιμή στην οποία μπορεί να πουληθεί ένα πάγιο, η οποία έχει προσδιοριστεί στα πλαίσια κανονικών συνθηκών αγοράς μεταξύ δύο πρόθυμων και ισόποσα ενημερωμένων μερών, δηλαδή μεταξύ ενός πωλητή και ενός αγοραστή.

²⁹ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 79

³⁰ Σγουρινάκης Ν., (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 18

³¹ Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 1024

- Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών εισροών που θα επιφέρει το πάγιο στην επιχείρηση ομαλά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ως αποτέλεσμα της χρήσης του.

Συνεπώς, η ζημία που υπάρχει λόγω απαξίωσης υπολογίζεται ως κάτωθι και επιβαρύνει την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης το έτος που αναγνωρίζεται:

$$\text{Ζημία απομείωσης} = \text{Λογιστική αξία} - \text{Ανακτήσιμη αξία}$$

Να σημειωθεί ότι κάθε χρόνο η επιχείρηση οφείλει να ελέγχει το σύνολο των παγίων της σωρευτικά εάν έχουν υποστεί απομείωση ή όχι και να προβεί στις κατάλληλες λογιστικές ενέργειες αναγνώρισης.

1.2.2 Ομάδα 2: Αποθέματα

Τα αποθέματα αποτελούν το σύνολο των εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών και τα υπόλοιπα συναφή περιουσιακά στοιχεία που πωλεί μια επιχείρηση ως βασικό εμπορικό σκοπό της. Στην ουσία, περιλαμβάνουν όλα τα τρέχοντα περιουσιακά στοιχεία που έχει και διαχειρίζεται μια οικονομική οντότητα σε καθημερινή βάση με σκοπό να αποκτήσει κέρδος από την εμπορία τους³².

Τα αποθέματα μιας επιχείρησης μπορεί να προέρχονται από αγορά, από ανταλλαγή, από ιδιοπαραγωγή όταν πρόκειται για βιομηχανική οντότητα, από εισφορά σε είδος μέσω του καταστατικού ή και από δωρεά ιδρυτών ή άλλων προσώπων σε πιο σπάνιες περιπτώσεις (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2015)³³. Τα αποθέματα μπορεί να προορίζονται για πολλούς σκοπούς συνυφασμένους με τον εμπορικό σκοπό της επιχείρησης όπως (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2015)³⁴:

- ο Για αμιγώς εμπορία μέσω της διαδικασίας αντιπροσώπευσης και διαμεσολάβησης.

³² Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 99

³³ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2015), *Σύγχρονη λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και με αναφορά κατά θέμα στα ΔΛΠ*, εκδ Αθ. Σταμούλης, τόμος Α', σελ 849

³⁴ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2015), *Σύγχρονη λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και με αναφορά κατά θέμα στα ΔΛΠ*, εκδ Αθ. Σταμούλης, τόμος Α', σελ 850

- Για παραγωγή μέσω της διαδικασίας επεξεργασίας σε άλλη τελική μορφή.
- Για ανάλωση σε δευτερογενείς δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης όπως ανάλωση γραφικής ύλης και χαρτιού.
- Για συσκευασία.

Σε αυτή τη λογική, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της δεύτερης ομάδας των ΕΛΠ διαμορφώνονται ως εξής:

(2) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
20	Εμπορεύματα
21	Προϊόντα
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
23	Παραγωγή σε εξέλιξη
24	Πρώτες ύλες και υλικά
25	Υλικά συσκευασίας
26	Ανταλλακτικά παγίων
27	Λοιπά αποθέματα

Πίνακας 3: Σχέδιο λογαριασμών αποθεμάτων σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Ένα μεγάλο λογιστικό θέμα που προκύπτει κατά την παρακολούθηση των αποθεμάτων είναι ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους κτήσης τους, δηλαδή το άθροισμα όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν να πραγματοποιηθούν προκειμένου να αγοραστεί το απόθεμα και να έρθει στις αποθήκες της επιχείρησης. Σε αυτή τη λογική, ως κόστος κτήσης αποθεμάτων ορίζεται το άθροισμα όλων των εξόδων που έγιναν με σκοπό να έρθει το απόθεμα στην παρούσα κατάσταση και εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Παραδείγματα εξόδων που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης εκτός από την αξία αγοράς του αποθέματος είναι το κόστος μεταφοράς, ασφάλισης, εισαγωγής από το εξωτερικό κτλ. Αντίθετα κόστη που δεν συμπεριλαμβάνονται στα

αποθέματα είναι τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης που αναφέρονται στο σύνολο της οργανωτικής δραστηριότητας μια εταιρίας (Παπαδέας 2015)³⁵.

Ως βασικό αντικείμενο συνδιαλλαγής μιας επιχείρησης, τα αποθέματα φυλάσσονται στις αποθήκες της, συνεπώς κάθε οικονομική μονάδα θα πρέπει να διαθέτει ειδικούς μηχανισμούς παρακολούθησης των εισαγωγών και εξαγωγών του σε καθημερινή βάση, προκειμένου να διατηρεί ένα απόθεμα ασφαλείας ικανό να ικανοποιήσει τη ζήτηση των πελατών της. Περαιτέρω, αυτοί οι μηχανισμοί θα μπορέσουν να προσδιορίσουν την αξία τελικού αποθέματος που μένει κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, προκειμένου να συνυπολογιστεί τόσο στο κόστος πωληθέντων όσο και στο αντίστοιχο κονδύλι του ενεργητικού.

Σε αυτή τη λογική, οι μέθοδοι παρακολούθησης και αποτίμησης των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι οι ακόλουθοι (Παπαδέας 2015)³⁶:

- ✓ Μέθοδος του **μέσου σταθμικού όρου (ΜΣΟ)**: Όλες οι μονάδες αποθέματος αποτιμώνται με την ίδια μέση σταθμική τιμή, καθώς είναι ίδιες ως προς τη δομή τους. Θεωρείται δηλαδή ότι οι πωλούμενες μονάδες εξάγονται από την αποθήκη με τυχαία σειρά.
- ✓ Μέθοδος **πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)**: Οι πρώτες μονάδες αποθέματος που πωλούνται είναι αυτές που εισήχθησαν πρώτες στην αποθήκη, τηρείται μια χρονική σειρά κατά την εισροή – εκροή αυτών, ώστε οι παλαιότερες να πωλούνται και πρώτες. Προφανώς, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται κυρίως στα αποθέματα που έχουν ημερομηνία λήξεως όπως τρόφιμα και φάρμακα.

Να σημειωθεί επίσης ότι όποια μέθοδος αποτίμησης και να επιλεγεί εφαρμόζεται σταθερά για όλα τα χρόνια και για όλα τα αποθέματα που είναι ίδιας φύσης και περιεχομένου, ενώ υπάρχουν και άλλες μέθοδοι αποτίμησης που μπορούν να εφαρμοστούν εφόσον προσιδιάζουν στη φύση του εμπορεύματος.

1.2.2.1 Κανόνας αποτίμησης αποθεμάτων

³⁵ Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 315

³⁶ Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 316

Όπως συμβαίνει με όλα τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, στο τέλος της χρήσης θα πρέπει τα αποθέματα να εμφανίζονται σε μια αξία που να ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες αγοράς και να μην είναι υπερτιμημένη, προκειμένου να εξασφαλίζεται η αρχή της πραγματικής απεικόνισης των κονδυλίων του Ισολογισμού. Επομένως, σύμφωνα με την παρ 20.6.1 της Λογιστικής Οδηγίας των ΕΛΠ³⁷ στο τέλος της χρήσης εφαρμόζεται ο κανόνας αποτίμησης αποθεμάτων, σύμφωνα με τον οποίο επιλέγεται η χαμηλότερη τιμή αποθέματος μεταξύ της κτήσης όπως προσδιορίστηκε με μια από τις μεθόδους αποτίμησης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή η τρέχουσα όπως προσδιορίζεται αυτή τη στιγμή. Εφόσον η δεύτερη είναι χαμηλότερη, όποια ζημιά αποτίμησης αποθεμάτων προκύψει, προστίθεται στο κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια μειώνει τα αποτελέσματα χρήσης (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)³⁸.

1.2.2.2 Απομείωση αποθεμάτων

Όπως συμβαίνει με το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, η επιχείρηση θα πρέπει επίσης να εξετάσει εάν στην ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού της συντρέχουν λόγοι απομείωσης των αποθεμάτων, δηλαδή υπάρχουν κάποιες δυσμενείς συνθήκες οικονομικής φύσης που να έχουν μειώσει οριστικά την αξία κτήσης τους. Χαρακτηριστικά παραδείγματα απομείωσης αποθεμάτων είναι η τεχνολογική απαξίωση αυτών, εφόσον πρόκειται για αποθέματα που επηρεάζονται από την τεχνολογία, ή η περίπτωση που έχουν λήξει και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν, όπως στην περίπτωση των φαρμάκων.

Όπως γίνεται κατανοητό, η αποδεδειγμένη αυτή ζημιά λόγω μείωσης της αξίας μειώνει το κόστος κτήσης του αποθέματος οριστικά και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, επιβαρύνοντάς τα (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)³⁹.

³⁷ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 101

³⁸ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 353

³⁹ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 354

1.2.3 Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Πρόκειται για μια ομάδα λογαριασμών που στην ουσία περιλαμβάνει όλο το λοιπό ενεργητικό, εκτός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα αποθέματα που προαναφέρθηκαν. Συνεπώς, η ομάδα 3 περιλαμβάνει (Σγουρινάκης 2017)⁴⁰:

⇒ Τις εμπορικές απαιτήσεις που έχει δημιουργήσει η επιχείρηση από την πώληση των αποθεμάτων της, όπως τα υπόλοιπα των πελατών, επιταγές και γραμμάτια δηλαδή αξιόγραφα εισπρακτέα, προπληρωμένα έξοδα, χορηγηθέντα δάνεια κτλ.

⇒ Τις διάφορες προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων.

⇒ Τα χρηματικά διαθέσιμα όπως τα υπόλοιπα των ταμείων και των καταθέσεων όψεως.

⇒ Επενδύσεις σε διάφορα χρηματοοικονομικά στοιχεία, όπως μετοχές, συμμετοχές, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια και άλλα συναφή, που έχουν διαφορετικό λογιστικό χειρισμό το καθένα.

Συνεπώς, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της τρίτης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

(3) ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
30	Πελάτες
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
32	Χορηγηθέντα δάνεια
33	Λοιπές απαιτήσεις
34	Επενδύσεις
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
36	Συμμετοχές

⁴⁰ Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 21-24

37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
38	Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού

Πίνακας 4: Σχέδιο λογαριασμών χρηματοοικονομικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Όσον αφορά το κόστος κτήσης αυτών που είναι και η βασική αξία εμφάνισης τους για πρώτη φορά στα αντίστοιχα κονδύλια του ενεργητικού του Ισολογισμού, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις είναι ίσο με την αξία αγοράς του στοιχείου αυτού προσαυξημένη με όλα τα έξοδα που απαιτήθηκαν για να πραγματοποιηθεί, όπως για παράδειγμα η αμοιβή της χρηματιστηριακής επιχείρησης που μεσολάβησε για την αγορά μετοχών ή ομολόγων⁴¹.

1.2.4.1 Απομείωση χρηματοοικονομικών και λοιπών περιουσιακών στοιχείων

Στη ίδια λογική με τους υπόλοιπους λογαριασμούς του ενεργητικού, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της ομάδας 3 υπάγονται σε απομείωση εφόσον συντρέχει μια μόνιμου χαρακτήρα απαξίωση. Συγκεκριμένα, ζημία απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων υπάρχει όταν η αξία τους όπως φαίνεται στον Ισολογισμό είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία, δηλαδή την πιθανή αξία πώλησης που θα είχε το εν λόγω κονδύλι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (Σγουρινάκης 2017)⁴². Η ζημία απομείωσης θα επιβαρύνει και αυτή τα αποτελέσματα όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις.

⁴¹Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 92

⁴²Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 21

Παραδείγματα απομείωσης λογαριασμών της ομάδας 3 είναι η οριστική πτώχευση ενός πελάτη, η εκκαθάριση μιας επιχείρησης στην οποία έχει επενδύσει η οικονομική οντότητα, το «κούρεμα» των ομολόγων το 2012 μέσω PSI⁴³.

1.2.4 Ομάδα 4: Καθαρή θέση

Η ομάδα 4 αφορά την πρώτη ομάδα του παθητικού και περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης, δηλαδή όλων των κεφαλαίων που ανήκουν στους μετόχους μιας επιχείρησης. Βασικό χαρακτηριστικό αυτών των λογαριασμών είναι ότι η αξία τους και οι λόγοι εμφάνισής τους προέρχονται και επηρεάζονται και από άλλους νόμους, όπως ο Ν. 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών».

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της τέταρτης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

(4) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	
40	Κεφάλαιο
41	Υπέρ το άρτιο
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών
43	Ίδιοι τίτλοι
44	Διαφορές εύλογης αξίας
45	Συναλλαγματικές διαφορές
46	Αποθεματικά νόμων
47	Αφορολόγητα αποθεματικά

⁴³ Ρεπούσης Σ, (2018), *Πόσο ήταν το «κούρεμα» του χρέους;*, άρθρο στην εφημερίδα Ναυτεμπορική, διαθέσιμο στο <https://www.naftemporiki.gr/story/1352730/poso-itan-to-kourema-tou-xreous>

48	Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά
49	Αποτελέσματα εις νέον

Πίνακας 5: Σχέδιο λογαριασμών καθαρής θέσης σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Η καθαρή θέση στην ουσία ισοδυναμεί με τη διαφορά μεταξύ όλων των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού μείον τις υποχρεώσεις που έχει δημιουργήσει μια επιχείρηση προς τρίτους. Περιλαμβάνει το σύνολο των κεφαλαίων που έχουν εισφέρει απευθείας οι μέτοχοι στους λογαριασμούς 40 έως 42, καθώς και τα υπόλοιπα κονδύλια που προέρχονται από κεφαλαιοποίηση των κερδών χρήσης, όπως οι λογαριασμοί αποθεματικών και αποτελεσμάτων εις νέον (Παπαγιάννης 2015)⁴⁴.

1.2.5 Ομάδα 5: Υποχρεώσεις

Η ομάδα 5 είναι η δεύτερη και τελευταία ομάδα του παθητικού και ενσωματώνει όλες τις υποχρεώσεις που οφείλει μια οικονομική οντότητα σε τρίτους, είτε βραχυχρόνια είτε μακροχρόνια.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της πέμπτης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

(5) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
50	Προμηθευτές
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων

⁴⁴ Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 227

52	Τραπεζικά δάνεια
53	Λοιπές υποχρεώσεις
54	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα απομένων χρήσεων
57	Προβλέψεις
58	Κρατικές επιχορηγήσεις
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού

Πίνακας 6: Σχέδιο λογαριασμών υποχρεώσεων σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης γεννώνται με την πραγματοποίηση των συναλλαγών και μπορούν να εξοφληθούν σε χρονικό ορίζοντα περισσότερο ή λιγότερο από 12 μήνες από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Περιλαμβάνουν:

- ▶ Εμπορικές υποχρεώσεις κυρίως από αγορά εμπορευμάτων, όπως υπόλοιπα προμηθευτών, αξιογράφων πληρωτέων κτλ.
- ▶ Υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο από φόρους, ασφαλιστικές εισφορές, κρατικές επιχορηγήσεις κτλ.
- ▶ Διάφορες άλλες υποχρεώσεις προς τρίτους, όπως αποδοχές προσωπικού πληρωτέες, μερίσματα οφειλόμενα στους μετόχους, προβλέψεις κτλ.
- ▶ Υποχρεώσεις από δάνεια τραπεζών.

Οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην αξία που δημιουργούνται στο πρώτο έτος και μεταγενέστερα στο υπόλοιπο της υποχρέωσης όπως έχει δημιουργηθεί διαχρονικά. Εάν υπάρχουν τόκοι λόγω των υποχρεώσεων, αυτοί αναγνωρίζονται όταν δημιουργούνται

και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Επιπροσθέτως, μια υποχρέωση παύει να υπάρχει εφόσον εξοφληθεί πλήρως ή ακυρώνεται για κάποιο λόγο (Παπαδέας 2015)⁴⁵.

1.2.6 Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές

Η ομάδα 6 περιλαμβάνει όλα τα οργανικά έξοδα μιας επιχείρησης και τις έκτακτες ζημιές που πραγματοποιούνται από τη δραστηριοποίησή της, στην ουσία ενσωματώνει όλες τις δαπάνες από οποιαδήποτε αιτία και εάν προέρχονται ως βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία εσόδων μέσω της προσέλκυσης πελατών. Σε αυτά τα πλαίσια, το έξοδο αφορά τη μείωση των κονδυλίων του ενεργητικού ή διαφορετικά την αύξηση των υποχρεώσεων ή τη μείωση των ίδιων κεφαλαίων μιας επιχείρησης (Παπαγιάννης 2015)⁴⁶.

Σε αυτή τη λογική, ένα έξοδο αναγνωρίζεται σε μια επιχείρηση όταν συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις με βάση το άρθρο του Ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις»⁴⁷:

- 1) Οι δαπάνες θα πρέπει να πραγματοποιούνται στα πλαίσια του εμπορικού σκοπού της επιχείρησης και να γίνονται προς όφελος της, υπό την έννοια ότι θα στοχεύουν στη δημιουργία εσόδων. Υπάρχει δηλαδή σαφής σύνδεση μεταξύ εξόδων που πραγματοποιούνται και σκοπός της επιχείρησης, ώστε δαπάνες που δεν ικανοποιούν αυτό να μη καταχωρούνται. Για παράδειγμα προσωπικά έξοδα του επιχειρηματία δεν εξυπηρετούν τον εμπορικό σκοπό της επιχείρησης συνεπώς δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης αυτής.
- 2) Τα έξοδα θα πρέπει να αναφέρονται σε πραγματική συναλλαγή δηλαδή να έχουν αναλωθεί στην πραγματικότητα από την ίδια την επιχείρηση για την εκπλήρωση του σκοπού της.
- 3) Να καταχωρούνται μέσω των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης.

⁴⁵Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 318

⁴⁶Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 303

⁴⁷ https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528#load_article_15380

Μια άλλη πολύ σημαντική διάκριση είναι στο είδος των εξόδων (Παπαγιάννης 2015)⁴⁸:

☞ Οργανικά είναι τα ομαλά έξοδα που δαπανά μια επιχείρηση στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της και είναι τα πλέον αναμενόμενα, όπως για παράδειγμα έξοδα μισθοδοσίας, ενοικίων, φωτισμού κ.ά.

☞ Έκτακτα ή ανόργανα έξοδα είναι οι ζημιές που συμβαίνουν σε μια επιχείρηση εκτάκτως και χωρίς να το περιμένει, όπως ζημιές από φυσικές καταστροφές, από ατυχήματα, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές κτλ.

Σε αυτά τα πλαίσια, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της έκτης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	
60	Παροχές σε εργαζομένους
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
63	Ζημιές από διάθεση – απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
66	Αποσβέσεις
67	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
68	Προβλέψεις
69	Φόρος εισοδήματος

⁴⁸Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 305

Πίνακας 7: Σχέδιο λογαριασμών εξόδων και ζημιών σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Όπως γίνεται κατανοητό από τον παραπάνω πίνακα:

- Τα συνήθη και ομαλά έξοδα της επιχείρησης αφορούν κυρίως τους λογαριασμούς 60, 64 έως 66 και 69.
- Ενώ οι μη αναμενόμενες ζημιές από διάφορες αιτίες τους λογαριασμούς 61-63 και 67-68.

Επίσης, μια ακόμη κατηγοριοποίηση των εξόδων αποτελεί ο τρόπος εμφάνισής τους στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, χωριζόμενα σε (Σγουρινάκης 2017)⁴⁹:

- ❖ Έξοδα κατά λειτουργία. Σε αυτή την περίπτωση όλα τα λειτουργικά έξοδα της ομάδας 6 επιμερίζονται στις επιμέρους λειτουργίες παραγωγής, διάθεσης και διοίκησης με βάση το φύλλο μερισμού εξόδων που συντάσσει η οικονομική οντότητα.
- ❖ Έξοδα κατ' είδος. Στην εν λόγω απεικόνιση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης οι δαπάνες απεικονίζονται αναλυτικά με βάση το είδος τους και το περιεχόμενό τους και όχι με βάση το ποιά λειτουργία αφορούν.

1.2.7 Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη

Όπως ισχύει και με τα έξοδα, τα έσοδα και κέρδη μιας επιχείρησης αναφέρονται σε πράξεις δεδουλευμένες εντός μιας αυτοτελής χρήσης που έχει ολοκληρώσει μια επιχείρηση στα πλαίσια της ευρύτερης δραστηριοποίησής της (Παπαδέας 2015)⁵⁰.

⁴⁹ Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 48-49

⁵⁰ Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 323

Για να αναγνωρισθεί ένα έσοδο στα αποτελέσματα χρήσης μιας επιχείρησης θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά και ταυτόχρονα οι εξής όροι σύμφωνα με την παρ 25.3.2 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων⁵¹:

- 1) Να μπορεί να μετρηθεί σε νομισματικές μονάδες αξιόπιστα και έγκυρα τη στιγμή δημιουργίας του εσόδου.
- 2) Να είναι σχεδόν σίγουρη η λήψη χρηματικού αντιτίμου λόγω της δημιουργίας εσόδου υπό την έννοια, ότι θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη για την εταιρία από την πράξη εσόδου με πιθανότητα μεγαλύτερη από 50% έως και βεβαιότητα.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της έβδομης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

(7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ	
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
71	Λοιπά συνήθη
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
74	Έσοδα συμμετοχών
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

⁵¹Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 144

Πίνακας 8: Σχέδιο λογαριασμών εσόδων και κερδών σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Όπως και τα έξοδα, στην ίδια λογική τα έσοδα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες με βάση τη φύση δημιουργίας τους (Παπαγιάννης 2015)⁵²:

✓ Τα οργανικά έσοδα όπως προέρχονται από την ομαλή ροή των καθημερινών συναλλαγών μιας οικονομικής οντότητας, όπως για παράδειγμα έσοδα από πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, από παρεπόμενες ασχολίες κτλ. Συνεπώς, τα οργανικά έσοδα καλύπτουν τους λογαριασμούς 70 έως 72 και 74.

✓ Τα έκτακτα κέρδη υπό την έννοια ότι προέρχονται από μη αναμενόμενες αιτίες δημιουργίας τους ή έκτακτα περιστατικά, όπως για παράδειγμα πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κέρδη από αναστροφή προβλέψεων κτλ, ενώ ενσωματώνονται στους λογαριασμούς 73 και 75 έως 79.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι τα έσοδα αναγνωρίζονται στην καθαρή τους αξία συναλλαγής, μειωμένη από οποιαδήποτε έκπτωση ή φόρο που επιβάλλεται και όπως τα έξοδα, επιβαρύνουν αποκλειστικά και μόνο τα αποτελέσματα χρήσης που αφορούν, σύμφωνα με τις αρχές του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας (Παπαδέας 2015)⁵³.

1.2.8 Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου

Η ομάδα 8 είναι η τελευταία ομάδα λογαριασμών με βάση την ανάπτυξη των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και περιλαμβάνει στην ουσία λογαριασμούς που είτε παρακολουθούν πιο ιδιάζοντα λογιστικά γεγονότα είτε εμφανίζουν το αποτέλεσμα της χρήσης, δηλαδή το κέρδος ή τη ζημία περιόδου.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της όγδοης ομάδας των ΕΛΠ βάσει του νέου Νόμου έχουν ως εξής:

⁵²Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 330

⁵³Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα, σελ 324

(8) ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης
82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου

Πίνακας 9: Σχέδιο λογαριασμών ομάδας 8 σύμφωνα με το παράρτημα Γ του Ν. 4308/2014

Πιο συγκεκριμένα, η βασική λειτουργία της ομάδας 8 είναι ο λογαριασμός 82 που συγκεντρώνει όλα τα έσοδα και τα έξοδα των ομάδων 6 και 7 στην κλειόμενη χρήση με σκοπό την εξαγωγή αποτελέσματος. Ο λογαριασμός 80 κινείται λογιστικά μόνο σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση χρησιμοποιεί δικούς της πόρους για την εκπλήρωση του εμπορικού της σκοπού, όπως για παράδειγμα περιπτώσεις αυτοπαράδοσης κάποιων αποθεμάτων που πουλά σε τρίτους με αποτέλεσμα να τα κρατά για τον εαυτό της δηλαδή για δική της χρήσης.

Τέλος, ο λογαριασμός 81 είναι ένας εσωτερικός λογαριασμός των ΕΛΠ που χρησιμοποιείται σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα διαθέτει υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική τήρηση βιβλίων και εξαγωγή συμπερασμάτων, με σκοπό να υπάρχει λεπτομερής παρακολούθηση και συνάμα σαφής διάκριση αυτών (Παπαγιάννης 2015)⁵⁴.

1.3 Διατάξεις του ΕΓΛΣ που καταργήθηκαν από τα ΕΛΠ

⁵⁴Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 365-367

Είναι γεγονός ότι η μετάβαση από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ του ΠΔ 1123/1980 στις αντίστοιχες των ΕΛΠ του Ν.4308/2014 ήταν κάτι περισσότερο από επιβεβλημένη λαμβανομένου υπόψη των συνθηκών ότι υπάρχουν περίπλοκες εμπορικές συναλλαγές τη σημερινή εποχή που δεν υπήρχαν αντίστοιχες νομοθετικές διατάξεις που να αναφέρουν τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό και παρακολούθηση αυτών. Συνεπώς, υπήρχε «κενό νόμου» ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών αυτών.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω, ήταν μια πληθώρα καταργούμενων διατάξεων του ΕΓΛΣ ή εμπλουτισμού και εκσυγχρονισμό κάποιων άλλων με γνώμονα τις διατάξεις και λογιστικούς κανόνες που ισχύουν κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IFRS), προκειμένου η σύγχρονη νομοθεσία των ΕΛΠ να καλύψει τις ανάγκες αυτής της πληροφόρησης.

Σε αυτά τα πλαίσια, μια πρώτη και κύρια αλλαγή ήταν στον αριθμό και στο **περιεχόμενο των λογιστικών καταστάσεων** ανάμεσα στους δύο νόμους (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁵⁵, όπως διακρίνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΓΛΣ	ΕΛΠ
<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης • Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων • Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης • Προσάρτημα 	<ul style="list-style-type: none"> • Ισολογισμός • Κατάσταση Αποτελεσμάτων • Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης • Κατάσταση Χρηματοροών • Προσάρτημα

Πίνακας 10: Οι τηρούμενες λογιστικές καταστάσεις με βάση το ΕΓΛΣ και τα ΕΛΠ

⁵⁵Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 15

Όπως φαίνεται και στον πίνακα 9, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων αντικαταστάθηκε στην ουσία από την Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης, μιας και προσφέρει περισσότερη πληροφόρηση σχετικά, όχι μόνο με την διανομή των αποτελεσμάτων όπως γινόταν από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά κυρίως και από όλες τις άλλες αιτίες που μεταβάλλουν τα ίδια κεφάλαια των μετόχων όπως αύξηση κεφαλαίου, διανομή μερισμάτων, αγορά ιδίων τίτλων κ.ά. Περαιτέρω, η Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης καταργήθηκε ολοσχερώς καθώς το περιεχόμενο της αναλύεται με λεπτομέρεια στις πληροφορίες που προσφέρει το προσάρτημα, ενώ εισήχθηκε για πρώτη φορά η Κατάσταση Χρηματοροών, που δίνει επιπλέον πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων δηλαδή το σύνολο των εισπράξεων και πληρωμών μιας επιχείρησης σε μια περίοδο. Ειδικά η τελευταία κατάσταση καταρτίζεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα από 1/1/2015 και αποτελεί μια από τις σπουδαιότερες σε σημασία και ρόλο οικονομική κατάσταση.

Αυτό που αξίζει να σημειωθεί σε αυτό το σημείο είναι ότι οι διατάξεις των ΕΛΠ έχουν ορίσει ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια οντοτήτων ως προς τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με σκοπό να μην προκαλέσει επιπλέον λογιστικό κόστος όταν μια επιχείρηση είναι πιο μικρού οικονομικού μεγέθους, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ που όριζε ότι όλες ανεξαρτήτως οι επιχειρήσεις που διαθέτουν διπλογραφικά βιβλία θα καταρτίζουν το σύνολο των προαναφερθεισών καταστάσεων. Επομένως, όπως έχει ήδη αναφερθεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014⁵⁶ οι επιχειρήσεις χωρίζονται σε οντότητες διαφορετικού μεγέθους και στη συνέχεια σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 4308/2014⁵⁷ υποχρεούνται να καταρτίζουν τις κάτωθι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση το μέγεθος οντότητας που έχουν:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	«Μεγάλες οντότητες»	«Μεσαίες οντότητες»	«Μικρές και πολύ μικρές Οντότητες»
Ισολογισμός	X	X	X
Κατάσταση αποτελεσμάτων	X	X	X

⁵⁶ Σελ 6 της παρούσας εργασίας

⁵⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης	X	X	
Κατάσταση χρηματορροών	X		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	X	X	X

Πίνακας 11: Κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων ανά μέγεθοςοντότητας
με βάση τα ΕΛΠ

Στα ίδια πλαίσια, καταργήθηκε η υποχρέωση **τήρησης του λογαριασμού 80 Γενική Εκμετάλλευση** που στην ουσία εμφάνιζε το οργανικό αποτέλεσμα της επιχείρησης όπως αυτό προέκυπτε από τον συμψηφισμό λειτουργικών εξόδων της ομάδας 6 και λειτουργικών εσόδων της ομάδας 7, καθώς και η λεπτομερής αναγραφή αυτού στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁵⁸. Ο λόγος κατάργησής του ήταν κυρίως το γεγονός ότι άλλαξε η δομή και το περιεχόμενο της Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η οποία πλέον με τα ΕΛΠ δεν εμφανίζει σε διακριτό κονδύλι το υπόλοιπο του λογαριασμού 80 συνεπώς, δεν υπάρχει κανένας λόγος τήρησής του.

Μια ακόμη διάταξη του ΕΓΛΣ που καταργήθηκε με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ αφορά τα **Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης** που ανήκαν στην ομάδα 16 των κωδικών του ΕΓΛΣ και συγκεκριμένα από το 16.10 έως 16.98 (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁵⁹. Αυτή η ομάδα λογαριασμών αφορούσε κυρίως έξοδα που λάμβαναν χώρα κατά την αρχική σύσταση της επιχείρησης όπως έξοδα σύνταξης καταστατικού, κατά τη διάρκεια ζωής της σε περιπτώσεις αναδιοργάνωσης όπως αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ή σε συγκεκριμένες συνθήκες όπως για παράδειγμα απόκτηση ενσωμάτων και άυλων παγίων, διαφορές εκδόσεως ομολογίων, έξοδα ερευνών κ.ά. Στην ουσία αφορούσαν αμιγώς δαπάνες διοργάνωσης της επιχείρησης μεγάλης χρονικής διάρκειας αλλά

⁵⁸Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 73

⁵⁹Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 69

επειδή δεν είχαν εμπορικό περιεχόμενο, ανήκαν στα κεφαλαιοποιημένα έξοδα του άυλου πάγιου ενεργητικού (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2015)⁶⁰. Με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ, κανένα έξοδο δεν νοείται να εμφανίζεται στα κονδύλια του ενεργητικού, συνεπώς τα Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης καταργήθηκαν πλήρως από 1/1/2015.

Στην ομάδα 16 του ΕΓΛΣ ανήκε και μέρος των **συναλλαγματικών διαφορών** συνδυαστικά με το λογαριασμό 44, που αφορούσαν αποτίμηση κονδυλίων του Ισολογισμού που αποτιμώνται σε ξένο νόμισμα συγκρίνοντας την ισοτιμία συναλλαγής με την ισοτιμία κλεισίματος τέλους χρήσης. Με την καθιέρωση των ΕΛΠ οι κωδικοί 16.15, 44.14, 44.15 και 81.00.04-05 καταργούνται ολοκληρωτικά και στη θέση τους εφαρμόζεται ένα νέο σύστημα παρακολούθησης των συναλλαγματικών διαφορών λόγω συναλλαγών σε ξένο νόμισμα που είτε επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης τις περισσότερες των περιπτώσεων είτε την καθαρή θέση ανά περίπτωση (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁶¹.

Μια πολύ βασική διαφορά που υπάρχει στον τρόπο αποτίμησης των επισφαλών απαιτήσεων μεταξύ ΕΓΛΣ και ΕΛΠ είχε ως αποτέλεσμα την οριστική κατάργηση του σχηματισμού **προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις** για λογιστικούς λόγους, που ανήκε στο λογαριασμό 44.11 του ΕΓΛΣ με αντικατάσταση αυτού από την έννοια της απομείωσης πελατών από τα ΕΛΠ. Οι προβλέψεις αφορούν ένα λογαριασμό παθητικού που παρακρατά ένα μέρος των κερδών χρήσης για πιθανή μελλοντική ταμειακή εκροή, συνεπώς εκφράζει μια χρηματική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να καταβάλλει ένα ποσό στο μέλλον για ένα ήδη γνωστό γεγονός που είναι πολύ πιθανό να συμβεί (Παπαγιάννης 2015)⁶². Σε αυτά τα πλαίσια, ο σχηματισμός προβλέψεων ως απόρροια πιθανής πτώχευσης και οικονομικής δυσπραγίας πελάτη ήταν άτοπος, καθώς η εκάστοτε επιχείρηση θα έχανε χρήματα σε περίπτωση επισφάλειας και δεν θα πλήρωνε κάτι. Όλα αυτά οδήγησαν στην οριστική κατάργηση του λογαριασμού 44.11 του ΕΓΛΣ που δεν είχε λογιστικό νόημα.

Εκτός από τα παραπάνω, στη νέα και σύγχρονη φιλοσοφία των ΕΛΠ δεν μπορούσε να συμπεριληφθεί η έννοια του **εκτάκτου γεγονότος** από πλευράς επιχείρησης υπό την

⁶⁰ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2015), *Σύγχρονη λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και με αναφορά κατά θέμα στα ΔΛΠ*, εκδ Αθ. Σταμούλης, τόμος Α, σελ 724

⁶¹ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 109-110

⁶² Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη, σελ 22743

έννοια ότι όλα τα γεγονότα που πραγματοποιούνται στα πλαίσια του εμπορικού σκοπού αυτής αφορούν και επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης. Συνεπώς, τα έκτακτα κέρδη και οι ανόργανες ζημιές που προέρχονταν από μη αναμενόμενα γεγονότα όπως η επιβολή ενός προστίμου, μια ζημιά φυσικής καταστροφής, ένα έκτακτο έσοδο από πελάτη που είχε διαγραφεί σε παλαιότερες χρήσεις κτλ, επιβαρύνουν το οργανικό αποτέλεσμα των ομάδων 6 και 7 και αντίστοιχα το τελικό καθαρό αποτέλεσμα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης της περιόδου (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁶³. Μάλιστα, αυτό αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η ομάδα 8 του ΕΓΛΣ που αφορούσε κυρίως τα έκτακτα κέρδη και ζημιές, με τους νέους κωδικούς των ΕΛΠ έχουν απαλειφτεί πλήρως και ενσωματωθεί περαιτέρω στις ομάδες 6 και 7 ως συνήθη αποτελέσματα.

Βασικός πυλώνας των ΕΛΠ είναι η αυστηρή τήρηση και προστασία των αρχών της αυτοτέλειας και του δεδουλευμένου σύμφωνα με τις οποίες τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται ως πράξεις στην περίοδο που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα πότε εισπράττονται ή πληρώνονται ταμειακά (Σγουρινάκης 2017)⁶⁴. Συνεπώς, η ομάδα 82 του ΕΓΛΣ «**Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων**» που αφορούσε έσοδα και έξοδα που εντοπίστηκαν τυχαία και κατά λάθος στην κλειόμενη χρήση αλλά ουσιαστικά είχαν πραγματοποιηθεί σε παλαιότερες καταστρατηγώντας με αυτό τον τρόπο στις άνω δυο λογιστικές αρχές, καταργήθηκε από 1/1/2015 σύμφωνα με τα ΕΛΠ (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁶⁵.

Μια ακόμη συνήθη και σημαντική λογιστική τακτική του ΕΓΛΣ που καταργήθηκε με τις νέες διατάξεις είναι ο **λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος χρήσης** στο τέλος του έτους. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι εγγραφές προσδιορισμού και διανομής αποτελέσματος λάμβαναν χώρα στους κωδικούς 80, 81, 86 και 88 των κωδικών του ΕΓΛΣ με μια διαδικασία αρκετά χρονοβόρα και τυπική, με σκοπό να συμπληρώσουν τα αντίστοιχα κονδύλια του μικτού, μερικού, ολικού και έκτακτου αποτελέσματος της παλαιάς δομής της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Με την εφαρμογή των ΕΛΠ, η δομή της υπό εξέταση λογιστικής κατάστασης απλοποιήθηκε

⁶³Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 74

⁶⁴Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 44

⁶⁵Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 744

αρκετά και συγκέντρωσε μόνο κάποια βασικά αποτελέσματα δραστηριοποίησης με συνέπεια να μην απαιτείται αυτή η πληθώρα εγγραφών τέλους χρήσης. Απόρροια των ανωτέρω ήταν η κατάργηση όλης αυτής της διαδικασίας μαζί με τους προαναφερθέντες κωδικούς του ΕΓΛΣ με ταυτόχρονη απλοποίηση της διαδικασία κλεισίματος των αποτελεσματικών λογαριασμών και εμφάνισης τους μόνο στο νέο κωδικό 82 Αποτελέσματα περιόδου των ΕΛΠ (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁶⁶.

Στα ευρύτερα πλαίσια των καταργούμενων διατάξεων είναι και ο σχηματισμός **Αποθεματικού Αναπροσαρμογής** αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εμφανιζόταν στον κωδικό 41.07 του ΕΓΛΣ, ο οποίος λάμβανε χώρα με εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και αφορούσε κυρίως αύξηση της αξίας των ακινήτων όπως εμφανίζονταν στον Ισολογισμό. Πιο συγκεκριμένα, επειδή τα κτίρια και τα οικοπέδα που κατέχει μια επιχείρηση μπορεί να ανήκουν για πολλά χρόνια στο ενεργητικό της, σε τακτά χρονικά διαστήματα το αρμόδιο Υπουργείο όριζε μέσω εγκυκλίου νέες τιμές με βάση τη γεωγραφική ζώνη της Ελλάδος και αντίστοιχους συντελεστές αναπροσαρμογής της αξίας αυτών. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την τεκμαρτή αύξηση της αξίας των ακινήτων στο ενεργητικό του Ισολογισμού με ταυτόχρονη αύξηση του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» σύμφωνα με τις οδηγίες της εκάστοτε εγκυκλίου. Από 1/1/2015 η διαδικασία αποτίμησης της τρέχουσας αξίας των ακινήτων άλλαξε οριστικά, με αποτέλεσμα το εν λόγω Αποθεματικό Αναπροσαρμογής να καταργηθεί πλήρως και ως έννοια και ως σχηματισμένο κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων του παθητικού⁶⁷.

Στην ίδια λογική με το ανωτέρω, καταργήθηκε η κράτηση του **αποθεματικού για ίδιες μετοχές** που εμφανιζόταν στο λογαριασμό 41.09 του ΕΓΛΣ, που λάμβανε χώρα κάθε φορά που μια Ανώνυμη Εταιρία αγόραζε δικές της μετοχές για διάφορους λόγους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιριών. Αντίστοιχα, το κονδύλι που εμφάνιζε την αξία των ιδίων μετοχών που αγοράστηκαν δεν εμφανίζεται πλέον στον κυκλοφορούν ενεργητικό από 1/1/2015 αλλά αφαιρετικά από το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο στην καθαρή θέση του παθητικού σύμφωνα με τις νέες διατάξεις των ΕΛΠ. Επομένως, όπως γίνεται κατανοητό άλλαξε ριζικά η λογιστική

⁶⁶Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 74

⁶⁷ Άρθρο στο λογιστικό κόμβο taxheaven, (2014), *Παρελθόν από 1.1.2015 ο Κ.Φ.Α.Σ. και το Ε.Γ.Α.Σ. - Ποιές διατάξεις και νόμοι καταργούνται με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20901>

παρακολούθηση αγοράς ιδίων μετοχών από μια Ανώνυμη Εταιρία με αποτέλεσμα να καταργήσει εντελώς τις αντίστοιχες διατάξεις του ΕΓΛΣ (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁶⁸.

Όπως γίνεται αντιληπτό, οι διατάξεις του ΕΓΛΣ που καταργήθηκαν από τα ΕΛΠ, δεν αντικατόπτριζαν καθόλου τις σημερινές εμπορικές συναλλαγές συνδυαστικά με το γεγονός ότι αναφέρονταν σε διατάξεις άλλων νόμων που και αυτοί καταργήθηκαν όπως για παράδειγμα ο Ν. 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιριών. Αντίθετα, υπήρχαν άλλοι κανόνες και κανονισμοί του ΕΓΛΣ που εν μέρει καταργήθηκαν ή επαναπροσδιορίστηκαν ή ανανεώθηκαν ή εμπλουτίστηκαν, όπως θα περιγραφεί στο επόμενο κεφάλαιο, σύμφωνα με τα νέα δεδομένα που εισάγουν τα ΕΛΠ.

Κεφάλαιο II: Τι αλλαγές έφεραν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με προηγούμενα νομοθετικά πλαίσια

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στις προγενέστερες ενότητες, οι νέες έννοιες που εισάγουν τα ΕΛΠ σε πολλά σημεία του Νόμου είναι έργο και απόρροια της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού της λογιστικής επιστήμης στη σύγχρονη πραγματικότητα των επιχειρήσεων. Αυτή η προσπάθεια βασίστηκε στη νομοθετική αναγνώριση κάποιων μαθηματικών μοντέλων και χρηματοοικονομικών εννοιών που αφορούν τον υπολογισμό της αξίας των λογαριασμών, έννοιες που δεν υπήρχαν στις διατάξεις του ΕΓΛΣ. Με την αναγνώριση αυτών των μοντέλων, ουσιαστικά αντιμετωπίστηκαν όλα τα εμπόδια ως προς τον υπολογισμό των αξιών των κονδυλίων του Ισολογισμού σε ποσά που ισχύουν σήμερα με τρόπο έγκυρο και αντικειμενικό, με αποτέλεσμα την εμφάνιση όλων αυτών σε πραγματικά δεδομένα και σύμφωνα με τις αρχές της πραγματικότητας και της ξεχωριστής αποτίμησης ανά περιουσιακό στοιχείο (Σγουρινάκης 2017)⁶⁹.

⁶⁸Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 112

⁶⁹Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 45-46

Σε αυτά τα πλαίσια, για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία εισάγεται η έννοια της **εύλογης αξίας** ως αξία αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού με υποκειμενική επιλογή της οντότητας να επιλέξει αυτή ως σύγχρονο μοντέλο αποτίμησης των περιουσιακών της στοιχείων ή του ιστορικού κόστους, ενός πιο συντηρητικού. Σύμφωνα με τον ορισμό που παρατίθεται στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 των ΕΛΠ, ως εύλογη αξία⁷⁰ (fairvalue) ονομάζεται η αξία που συμφωνείται μεταξύ δύο αντισυμβαλλομένων μερών για ένα περιουσιακό στοιχείο, που έχουν όλες και τις ίδιες πληροφορίες για τη συναλλαγή αυτή σε κανονικές συνθήκες αγοράς. Συνεπώς, πρόκειται για μια τιμή που προκύπτει με βάση τον κανόνα της προσφοράς και μιας ζήτησης και θεωρείται δίκαιη, καθώς έχουν συμφωνήσει και τα δύο μέρη της συναλλαγής. Όπως γίνεται κατανοητό, η αξία αυτή προσδιορίζεται ελεύθερα και αυτός είναι και ο λόγος που θεωρείται ως δίκαιη για τα δύο μέρη, καθώς αντικατοπτρίζει την πραγματική αξία του υπό διαπραγμάτευση στοιχείου την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Αποτέλεσμα αυτής της νομοθετικής αναγνώρισης, είναι η εφαρμογή του μοντέλου αποτίμησης στην εύλογη αξία για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, το οποίο εφαρμόζεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ διαφοροποιείται και προσαρμόζεται με βάση τη φύση και τα χαρακτηριστικά του στοιχείου που αποτιμάται, αλλά σε κάθε περίπτωση καταλήγει στην πραγματική τρέχουσα αξία αυτού. Αυτό έχει ως συνέπεια, την εμφάνιση ζημιών και κερδών χρήσης λόγω αυτής της αναπροσαρμογής που ανάλογα της περίπτωσης είτε βαρύνουν τα αποτελέσματα είτε την καθαρή θέση της επιχείρησης (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁷¹.

Περαιτέρω, μια δεύτερη και πολύ σημαντική χρηματοοικονομική έννοια που αναγνωρίζεται και εισάγεται από τα ΕΛΠ είναι αυτή της **παρούσας αξίας**, σύμφωνα με την οποία, προσδιορίζεται νομοθετικά ο τρόπος υπολογισμού μελλοντικών αξιών στο σήμερα. Σύμφωνα επίσης με το παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 των ΕΛΠ, ως παρούσα αξία⁷² (presentvalue) ορίζεται η αξία των μελλοντικών αξιών που επιφέρει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση στο μέλλον σε όρους προεξόφλησης του σήμερα με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου. Με τον τρόπο αυτό, τα ΕΛΠ

⁷⁰ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁷¹ Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 113

⁷² <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

επέτρεψαν την λογιστική απεικόνιση συμβολαίων που δεσμεύουν την οικονομική οντότητα, είναι σαφώς καθορισμένα και εξελίσσονται στο μέλλον με συγκεκριμένο τρόπο. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας είναι η αγορά ενός ομολόγου, η χρηματοοικονομική μίσθωση, η λήψη ενός τραπεζικού δανείου κ.ά που αποσβένονται με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους και τη χρήση του μοντέλου της παρούσας αξίας.

Στην ίδια λογική με τα ανωτέρω, τα ΕΛΠ εισήγαγαν και ένα νέο και τελειώς διαφορετικό τρόπο υπολογισμού των ετήσιων **αποσβέσεων των ενσώματων και άυλων παγίων** περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού του Ισολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, οι αποσβέσεις πλέον υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή που διακριτά προσδιορίζεται για κάθε πάγιο, χωρίς να λαμβάνονται δεδομένοι και εκ του νόμου συντελεστές απόσβεσης όπως ίσχυε με το ΕΓΛΣ έως 31/12/2014. Αυτό σημαίνει ότι κάθε οικονομική οντότητα θα πρέπει να συνεργάζεται με εξωτερικούς εμπειρογνώμονες και να προβαίνει στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής κάθε παγίου, γεγονός πιο χρονοβόρο και με περισσότερο κόστος συγκριτικά με το παρελθόν, αλλά πιο σωστό και ουσιώδες από πλευράς λογιστικής πληροφόρησης. Πλέον, με την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ, κάθε πάγιο θα αποσβένεται ακριβώς στο χρόνο που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί και θα είναι ακριβές το ποσό, χωρίς να ομαδοποιείται σε κάποιο συντελεστή απόσβεσης που σωρευτικά ορίζει ο Νόμος (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁷³.

Στην κατηγορία των **παγίων** περιουσιακών στοιχείων, τα ΕΛΠ έφεραν μια σημαντική αλλαγή που αφορά την **ταξινόμηση** αυτών στον Ισολογισμό σε διακριτές κατηγορίες ανάλογα με τη βούληση της Διοίκησης ως προς τη χρήση τους. Πιο αναλυτικά και με βάση τη φιλοσοφία που εισάγουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χωρίζονται πλέον στις εξής ομάδες με βάση το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκαν που γνωρίζει μόνο η Διοίκηση:

1) Τα ενσώματα και άυλα πάγια που χρησιμοποιεί η ίδια η επιχείρηση για τον εμπορικό της σκοπό.

⁷³Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 101

2) Τα επενδυτικά ακίνητα, που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για λόγους εκμετάλλευσης όπως είναι οι ενοικίαση σε τρίτους, σύμφωνα με την παρ 6 του άρθρου 24 του Ν.4308/2014⁷⁴.

3) Τα διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία, που οριστικά και με αποδείξεις έχει αποφασίσει η Διοίκηση ότι επιθυμεί να πωλήσει το προσεχές διάστημα, σύμφωνα με την παρ 9 του άρθρου 24 του Ν.4308/2014⁷⁵.

Στα ίδια πλαίσια, δημιουργήθηκε ένα διακριτό κονδύλι στον ενεργητικό του Ισολογισμού που αφορά την απόκτηση παγίου μέσω **χρηματοδοτικής μίσθωσης** (leasing), σύμφωνα με την παρ 5 του άρθρου 18 του Ν.4308/2014⁷⁶. Πρόκειται για μια ευρέως χρησιμοποιούμενη τεχνική σύμφωνα με την οποία μια επιχείρηση μπορεί να μισθώσει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο για διάφορα χρόνια και να έχει δικαίωμα να το κρατήσει στο τέλος της μίσθωσης ως δικό της. Η συναλλαγή αυτή είναι αμιγώς εμπορική, καθώς τα συμβαλλόμενα μέρη είναι και τα δύο επιχειρήσεις, ενώ αποτελεί μια έμμεση τεχνική δανεισμού στην ουσία για την απόκτηση παγίων, χωρίς οι επιχειρήσεις να χρειάζεται είτε να διαθέσουν δικά τους κεφάλαια είτε να καταφύγουν σε τραπεζικό δανεισμό (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁷⁷.

Με βάση τις διατάξεις του ΕΓΛΣ, δεν υπήρχε αντίστοιχος χειρισμός καθώς δεν υπήρχε η αναγνώριση της παρούσας αξίας των μελλοντικών συμβολαίων, που και η χρηματοδοτική μίσθωση αφορά. Με τις παλαιές διατάξεις, μια μίσθωση μπορούσε να είναι μόνο λειτουργική, δηλαδή να δημιουργεί μόνο ένα έξοδο χρήσης λόγω ενοικίου στην μισθώτρια εταιρία και ένα αντίστοιχο έσοδο στην εκμισθώτρια, που και τα δύο κονδύλια εμφανίζονταν αντίστοιχα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Από την 1/1/2015, το άρθρο 18 των ΕΛΠ ορίζει ότι όταν μια επιχείρηση νοικιάζει ένα πάγιο με βάση τις διατάξεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης, θα πρέπει να εμφανίζει ένα πάγιο στο ενεργητικό της και αντίστοιχα μια μακροπρόθεσμη υποχρέωση στο παθητικό της, καθώς το πάγιο λογίζεται ως δικό της από την αρχή της μίσθωσης (Σγουρινάκης 2017)⁷⁸.

⁷⁴<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁷⁵<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁷⁶<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁷⁷Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 100

⁷⁸Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 19

Όπως γίνεται κατανοητό, η αλλαγή αυτή επιτρέπει την απεικόνιση περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό με έναν καινούργιο τρόπο, εκτός από αγορά, εισφορά ή δωρεά από τους μετόχους. Μάλιστα, λύθηκαν πολλά λογιστικά θέματα που υπήρχαν με βάση τις παλαιές διατάξεις του ΕΓΛΣ, καθώς η μέθοδος του leasing είναι εξαιρετικά διαδεδομένη στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων, καθώς τους επιτρέπει να χρησιμοποιούν πάγια χωρίς να καταβάλλουν μεγάλο κεφάλαιο από την αρχή απόκτησης τους, ενώ ταυτόχρονα μπορούν να εκσυγχρονίζουν σε τακτά χρόνια τον πάγιο εξοπλισμό τους⁷⁹.

Μια πολύ σημαντική αλλαγή που έφεραν τα ΕΛΠ και για τα οποία οι προηγούμενες διατάξεις είχαν κενό νόμου και πάλι στην κατηγορία της ομάδας 1, είναι η εμφάνιση και παρακολούθηση των **βιολογικών παγίων περιουσιακών στοιχείων** και αντίστοιχα των **βιολογικών αποθεμάτων του ενεργητικού** (biological assets). Πρόκειται για τη λογιστική απεικόνιση και αποτίμηση των ζώντων ζώων και φυτών που διαθέτει μια επιχείρηση και μάλιστα, είναι μεγάλης αξίας περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ιδιόκτητα αμπέλια για μια επιχείρηση παραγωγής κρασιού, οι ελιές – δέντρα για ένα συνεταιρισμό παραγωγής λαδιού και τα ζώντα ζώα για μια οικονομική οντότητα εκτροφής και εμπορίας ζώων. Τα ΕΛΠ εισάγουν συγκεκριμένα μοντέλα αποτίμησης των εν λόγω στοιχείων που συνυπολογίζουν και κάποια άλλα ποιοτικά χαρακτηριστικά λόγω της φύσης του στοιχείου όπως ηλικία, σπανιότητα, ωρίμανση κτλ προκειμένου να αποτιμώνται σε σύγχρονες εμπορικές αξίες και να απεικονίζονται κατ επέκταση στον Ισολογισμό⁸⁰.

Στην ίδια λογική, εισάγεται για πρώτη φορά η έννοια της **απομείωσης περιουσιακών στοιχείων** και αφορά το σύνολο του ενεργητικού σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ. Σύμφωνα με το παράρτημα Α των ΕΛΠ⁸¹, ως απομείωση ορίζεται το ποσό που προκύπτει όταν η αξία ενός οποιουδήποτε στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από την αξία που μπορεί να ανακτήσει από ενδεχόμενη πώλησή του την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού. Η απομείωση αναφέρεται σε μια οριστικά ζημιογόνα συνθήκη η οποία έχει οδηγήσει στην αμετάκλητη μείωση της λογιστικής αξίας του

⁷⁹ Μάλλης Δ, (2015), *Οι βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, άρθρο στην εφημερίδα Καθημερινή, διαθέσιμο στο <http://www.kathimerini.gr/811073/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-vasikes-diataxeis-twn-newn-ellhnikwn-logistikwn-protypwn>

⁸⁰ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ, σελ 70

⁸¹ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/6650>

περιουσιακού στοιχείου με αποτέλεσμα αυτό να φαίνεται στο ενεργητικό σε μεγαλύτερη αξία από ότι είναι την τρέχουσα στιγμή (Σγουρινάκης 2017)⁸². Σκοπός της αναγνώρισης της απομείωσης είναι η εμφάνιση του εν λόγω κονδυλίου στον Ισολογισμό σε πραγματικά δεδομένα που ισχύουν την παρούσα χρονική στιγμή τέλους του έτους, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν σαφή και ειλικρινή εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησης (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁸³.

Ο λογιστικός χειρισμός είναι διόρθωση αυτής της αξίας με λογιστική εγγραφή προσαρμογής στην νέα τρέχουσα που είναι πιο μειωμένη, με συνέπεια να αναγνωρίζεται ταυτόχρονα μια ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα χρήσης που προφανώς μειώνει τα κέρδη, ενώ στον Ισολογισμό θα φαίνεται πλέον το περιουσιακό στοιχείο στη σωστή του αξία και μάλιστα στα τρέχοντα δεδομένα της αγοράς.

Η νέα αυτή διάταξη των ΕΛΠ που αναφέρεται σε μια ζημία απομείωσης στην ουσία προσδιορίζει τον ακριβή και έγκυρο τρόπο υπολογισμού της τρέχουσας αξίας του περιουσιακού στοιχείου με διάφορα μαθηματικά μοντέλα, γεγονός που δεν υπήρχε καθόλου στις παλαιότερες διατάξεις των ΕΛΠ. Επιπροσθέτως, τα ΕΛΠ προσδιορίζουν με αντικειμενικό τρόπο πότε συντρέχουν συγκεκριμένες ενδείξεις που οδηγούν στην οριστικοποίηση της ζημίας απομείωσης, όπως είναι οι κάτωθι περιπτώσεις ανά ομάδα λογαριασμών των ΕΛΠ:

- ☞ Εγκατάσταση ΧΥΤΑ δίπλα σε ακίνητο της επιχείρησης που οδηγεί την οριστική υποβάθμιση της περιοχής από πλευράς αγοραίας αξία.
- ☞ Οριστική απαξίωση αποθεμάτων λόγω τεχνολογικής εξέλιξης ή λήξης της ημερομηνίας χρήσης τους, όπως συμβαίνει με τα φάρμακα.
- ☞ Οριστική πτώχευση πελάτη.
- ☞ Το «κούρεμα» των ομολόγων το 2012 μέσω PSI, όπως έχει ήδη αναφερθεί και νωρίτερα στην παρούσα εργασία.

Μια πιο μικρής σημασίας αλλαγή που έφεραν τα ΕΛΠ είναι η μεταφορά και παρουσίαση του **φόρου εισοδήματος** της τρέχουσας χρήσης στην Κατάσταση

⁸²Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ, σελ 146

⁸³Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 102

Αποτελεσμάτων Χρήσης με ταυτόχρονη κατάργηση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων που προέβλεπε το ΕΓΛΣ. Η αλλαγή αυτή βασίστηκε στην ιδέα ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί προϊόν διανομής κερδών, υπό την έννοια ότι μια επιχείρηση θα πρέπει πρώτα να πληρώσει τον τρέχοντα φόρο χρήσης και με τα εναπομείναντα κέρδη να προβαίνει στις άλλες διανομές σε αποθεματικά, μερίσματα, αποτελέσματα εις νέον κτλ. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα από 1/1/2015 να εμφανίζεται ο φόρος εισοδήματος αφαιρετικά από τα αποτελέσματα προ φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.2.1 του παραρτήματος Β των ΕΛΠ⁸⁴.

Αξιοσημείωτη επίσης είναι μια εντελώς νέα διάταξη που εισήγαγαν τα ΕΛΠ και έχει εξαιρετική σημασία, παρόλο που η εφαρμογή της στην Ελλάδα είναι προαιρετική λόγω της δυσκολίας στην κατανόησή της, είναι αυτή της **αναβαλλόμενης φορολογίας**. Πρόκειται για το άρθρο 23 των ΕΛΠ⁸⁵, που προσδιορίζει μια νέα λογιστική οπτική ως προς τον υπολογισμό και την απεικόνιση του φόρου, που υπό προϋποθέσεις, ενδέχεται να αναβάλλεται σε επόμενες χρήσεις ανάλογα με τη χρονική εξέλιξη και το δεδουλευμένο του λογαριασμού στο οποίο αναφέρεται (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2016)⁸⁶. Η αναβαλλόμενη φορολογία ουσιαστικά βασίζεται στις διαφορές που υπάρχουν ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση κάποιων εσόδων και εξόδων από τη πλευρά του Ν.4308/2014 των ΕΛΠ και του Ν. 4172/2013 που αποτελεί στην ουσία τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όταν χρονικά εξελίσσονται και διαφοροποιούνται σε άλλη περίοδο.

Στόχος των νέων διατάξεων είναι να επιβαρύνεται κάθε χρήση πάντοτε με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά κέρδη αυτής όταν τα οφέλη έχουν εισρεύσει οριστικά στην επιχείρηση, δηλαδή όταν έχουν οριστικοποιηθεί οι συναλλαγές πραγματοποίησης εσόδων και εξόδων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Όπως αναφέρεται στο άρθρο 23 των ΕΛΠ, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εμφανίζεται και επιρρίπτεται σε λογαριασμούς που διαφέρουν ως προς τη λογιστική τους αξία από πλευράς λογιστικών κανόνων και φορολογικής βάσης, από πλευράς του κώδικα φορολογίας. Περαιτέρω, ο όρος «αναβαλλόμενη» ορίζει ότι η συνθήκη αυτή

⁸⁴<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁸⁵<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

⁸⁶Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα, σελ 106

είναι σε εξέλιξη και εν δυνάμει αναστρέψιμη, δηλαδή η χρονική διαφορά εξέλιξης της πραγματοποίησης του εσόδου και εξόδου θα ολοκληρωθεί σε κάποια άμεση μελλοντική περίοδο. Με τον τρόπο αυτό, τα κονδύλια του Ισολογισμού ενημερώνονται με τη μελλοντική φορολογική επιρροή που έχει η επιβολή του φόρου με βάση τις φορολογικές διατάξεις (Δημητρίου 2015)⁸⁷.

Ένα παράδειγμα προς κατανόηση αυτής της κατεύθυνσης είναι ο σχηματισμός προβλέψεων λόγω εκκρεμοδικίας που συμβαίνει σε μια χρήση και αναφέρεται στην πιθανή ταμειακή εκροή ενός ποσού που οφείλει να πληρώσει στο μέλλον μια επιχείρηση καθώς είναι σε εξέλιξη κάποια δικαστική αγωγή. Συνεπώς, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου στα ΕΛΠ, στην κλειόμενη χρήση αναγνωρίζεται το ποσό που κατ' εκτίμηση του νομικού τμήματος θα καταβληθεί στο μέλλον. Από την άλλη πλευρά, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος δεν αναγνωρίζει κανένα έξοδο προβλέψεων εάν δεν πραγματοποιηθεί σε ταμειακή βάση, δηλαδή εάν δεν ολοκληρωθεί και δεν εκδοθεί η απόφαση του Δικαστηρίου. Όπως γίνεται κατανοητό, το έξοδο των προβλέψεων που λογίζεται σε μια χρήση με βάση τις διατάξεις των ΕΛΠ θα αναβληθεί και θα αναγνωριστεί μεταγενέστερα στο έτος που θα οριστικοποιηθεί η εκκρεμοδικία με βάση τους κανόνες του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Όπως μπορεί να συμπεράνει κανείς, οι αλλαγές που επέφεραν τα ΕΛΠ στο λογιστικό χειρισμό του μεγαλύτερου μέρους των κονδυλίων του Ισολογισμού είναι σημαντικές και ουσιώδεις, με σκοπό να υπάρχει πιο πιστή και ειλικρινή εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης μιας επιχείρησης σε αξίες που ισχύουν σήμερα και είναι απολύτως κατανοητές από όλους τους ενδιαφερόμενους. Συνεπώς, η συνεισφορά των ΕΛΠ είναι πολύ σημαντική όσον αφορά την υψηλή ποιότητα λογιστικής πληροφόρησης που προσφέρουν και καθοριστική στη λήψη αποφάσεων, ενώ εξυπηρετεί και τους ελεγκτικούς σκοπούς ως προς τον εντοπισμό και διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων.

⁸⁷ Δημητρίου Δ, (2015), *Οι οντότητες “δύνανται” να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο. Ποιές θα είναι οι επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402>

2.1 Αναγκαιότητα εφαρμογής των ΕΛΠ τη σύγχρονη εποχή

Ένα βασικό όφελος που έφεραν τα ΕΛΠ είναι η αντιμετώπιση αρκετών λογιστικών ζητημάτων στην πράξη λόγω απουσίας κανόνων και αρχών στην ισχύουσα νομοθεσία. Με απλά λόγια, δεν υπήρχαν διατάξεις με το ΕΓΛΣ του ΠΔ 1123/1980 να ορίσουν το λογιστικό τρόπο αντιμετώπισης σημαντικών σύγχρονων συναλλαγών όπως η μίσθωση (leasing), η παρακολούθηση μιας επένδυσης σε ομόλογα, η τεχνολογική απαξίωση των μηχανημάτων, η οριστική μείωση της εμπορικής αξίας των παγίων λόγω απομείωσης κ.ά. Τα ΕΛΠ επιτυγχάνουν την απλή και πιο διαφανή παρουσίαση πολλών πολύπλοκων διαδικασιών σε μεγαλύτερο βάθος και αξιοπιστία (Δαλιάνης, Δεληγιάννης 2014)⁸⁸.

Αρχικά, τα ΕΛΠ είναι ένας «υπερνόμος» ο οποίος συγκεντρώνει αναλυτικά όλα τα στοιχεία που απαιτείται να γνωρίζει μια επιχείρηση ώστε λογιστικά να είναι νόμιμη. Ενσωματώνει όλες τις διατάξεις που αφορούν τους κανόνες τήρησης βιβλίων, την έκδοση παραστατικών ανά περίπτωση συναλλαγής και το λογιστικό χειρισμό όλων των θεμάτων που αφορούν μια σύγχρονη επιχείρηση, χωρίς περιορισμό. Όλα αυτά είναι πλέον συγκεντρωμένα και διαθέσιμα σε έναν νόμο που έχει κωδικοποιηθεί και που εξειδικεύεται στο λογιστικό χειρισμό μιας επιχείρησης και δεν είναι διάσπαρτα σε διάφορες παραγράφους διαφόρων νόμων που ανά καιρούς ψηφίζονταν και ήταν κάποιες φορές αντικρουόμενοι και χαοτικοί. Το κείμενο των ΕΛΠ είναι απλό, κατανοητό και δομημένο, επιλύοντας όλα τα θέματα που αφορούν την έκδοση παραστατικών και την τήρηση των λογιστικών αρχείων και παρέχει μια ασφάλεια δικαίου, υπό την έννοια ότι όλες οι διατάξεις είναι συγκεντρωμένες σε ένα Νόμο και δεν υπάρχει κίνδυνος να «χαθεί» ή να υποεκτιμηθεί μια άλλη σημαντική διάταξη σε κάποιο άλλο Νόμο (Νιφορόπουλος, 2014)⁸⁹.

Μια ακόμη πολύ θετική εξέλιξη που εισάγουν τα ΕΛΠ και ήταν αναγκαία ήταν ο εναρμονισμός της ελληνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη διεθνή ως προς την ονοματολογία των όρων, λαμβανομένου υπόψη ότι η λογιστική επιστήμη έχει κοινές βάσεις, κανόνες και αρχές στο σύνολο του παγκόσμιου επιχειρείν. Με αυτό τον τρόπο

⁸⁸ Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>

⁸⁹ Νιφορόπουλος Κ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Μία πρώτη ανάλυση*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958>

διευκολύνονται οι συναλλαγές, καθώς οι προμηθευτές και πελάτες του εξωτερικού είναι πλέον σε θέση να διαβάσουν τους ελληνικούς Ισολογισμούς των επιχειρήσεων που συνεργάζονται σε όρους που είναι ήδη γνωστοί και κατανοητοί. Επομένως, ο εκσυγχρονισμός των διατάξεων συμπεριλαμβάνει και την διεθνή ονοματολογία, διευκολύνοντας την αξιολόγηση των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών από όλα τα μέρη του εξωτερικού (Δαλιάνης, Δεληγιάννης 2014)⁹⁰.

Στην ίδια λογική εντάσσεται και η διευκόλυνση στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ εταιριών που ανήκουν σε ένα διεθνές όμιλο, αλλά και μεταξύ εταιριών του ίδιου κλάδου, καθώς τα ΕΛΠ επιφέρουν μια πιο σε βάθος ανάλυση και απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδυαστικά με την παροχή επιπλέον πληροφοριών στο προσάρτημα. Αυτό συνεπάγεται και μείωση του κόστους για τις ίδιες τις επιχειρήσεις που καλούνται είτε να αξιολογήσουν άλλες θυγατρικές και συγγενείς είτε να αξιολογηθούν οι ίδιες από τρίτους, καθώς η λογιστική πληροφόρηση είναι πλούσια, ενιαία και πλήρης με τα ΕΛΠ (Δαλιάνης, Δεληγιάννης 2014)⁹¹.

Επιπροσθέτως, το γεγονός ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις παρέχουν λογιστικές πληροφορίες και καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις παγκόσμιες πρακτικές λογιστικής και τα αντίστοιχα πρότυπα, γίνεται προφανές, ότι διευκολύνει την προσέλκυση ξένων κεφαλαίων προς επένδυση στην Ελλάδα, καθώς οι ίδιοι έχουν μια λογιστική πληροφόρηση που εύκολα μπορούν να αξιολογήσουν και να συγκρίνουν και μάλιστα χωρίς κόστος, αφού οι διατάξεις είναι κοινές και γνωστές. Συνεπώς, η διαδικασία επένδυσης στην Ελλάδα γίνεται πιο βαθτή και αντιμετώπιση για τα κεφάλαια του εξωτερικού (Δαλιάνης, Δεληγιάννης 2014)⁹².

Η μεγαλύτερη ευκολία στην εφαρμογή με διαφανή και αξιοκρατικό τρόπο ενισχύεται και από το πιο απλουστευμένο λογιστικό σχέδιο που εισάγουν τα ΕΛΠ, με σκοπό οι έννοιες που ενσωματώνουν να είναι πιο απλοϊκές, αλλά να παραμένουν ουσιώδεις.

⁹⁰ Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>

⁹¹ Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>

⁹² Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixi>

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι λογαριασμοί να είναι αρκετά λιτοί και σαφείς στο περιεχόμενο τους και κατ' επέκταση στη συναλλαγή που περιγράφουν, προκειμένου οι έλεγχοι που πραγματεύονται είτε σε εσωτερικό είτε σε εξωτερικό επίπεδο να επικεντρώνονται στην ουσία και να μη χάνονται ή περιπλέκονται στην άσκοπη χρήση λογαριασμών που δεν χρειάζονται (Νιφορόπουλος, 2014)⁹³.

Να σημειωθεί επίσης ότι τα ΕΛΠ ως σύνολο κανόνων και λογιστικών πρακτικών εφαρμόζονται για το σύνολο των επιχειρήσεων που έχουν δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια, δηλαδή για όλες τις νομικές μορφές επιχειρήσεων ανεξαιρέτως, συμπεριλαμβάνοντας την ανώνυμη εταιρία, την εταιρία περιορισμένης ευθύνης, την ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία και την ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία. Όπως γίνεται κατανοητό, η διάταξη αυτή ομαλοποιεί όλες τις λογιστικές διαφορές που προκύπτουν λόγω εμπορικού δικαίου ανά περίπτωση νομικής μορφής εταιρίας, μειώνει εξαιρετικά το διοικητικό κόστος αφού δεν υπάρχει πλέον εξειδίκευση ανά εταιρία μειώνοντας παράλληλα και τη γραφειοκρατία. Μάλιστα, αξίζει να επισημανθεί ότι η υποχρεωτικότητα της λογιστικής πληροφόρησης λαμβάνει υπόψη της το μέγεθος της οικονομικής οντότητας, συνεπώς οι μεγαλύτερες σε μέγεθος εταιρίες δημοσιεύουν περισσότερα λογιστικά δεδομένα από τις μικρότερες σε κλιμακωτή βάση. (Αχείλας etal, 2015)⁹⁴.

Κεφάλαιο III: Ποιες είναι οι ανάγκες ελέγχου σε μια επιχείρηση

3.1 Έννοια ελέγχου και ελεγκτικού μηχανισμού σε μια επιχείρηση

Η έννοια του ελέγχου μιας επιχείρησης δημιουργήθηκε από την ανάγκη μιας οικονομικής οντότητας να εξακριβώσει την αλήθεια και ακρίβεια των οικονομικών μεγεθών που την καθορίζουν και επηρεάζουν την μελλοντική της πορεία. Σε αυτά τα πλαίσια, η ελεγκτική ως επιστήμη ευρύτερα οικονομική βασίζεται σε συγκεκριμένους

⁹³ Νιφορόπουλος Κ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Μία πρώτη ανάλυση*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958>

⁹⁴ Αχείλας Γ, Αλεξανδρίδου Κ, Μαρκόπουλος Θ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (N. 4308/2014)*, σημειώσεις από την εταιρία KPMG διαθέσιμες στο <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>

κανόνες και αρχές προκειμένου να εξακριβώσει την ορθότητα όλων των συναλλαγών που αφορούν ξένη περιουσία, υπό την έννοια ότι το Διοικητικό Συμβούλιο μιας οικονομικής μονάδας διαχειρίζεται την καθαρή θέση που έχουν επενδύσει οι μέτοχοι της (Walteretal, 1984)⁹⁵. Συνεπώς, η ελεγκτική ξεκινά από το γεγονός ότι ένας φορέας με την ιδιότητα του ιδιοκτήτη επιθυμεί να εξακριβώσει την αλήθεια και τη δίκαιη απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών που επιτυγχάνει ένας άλλος φορέας που είναι ο εντολοδόχος, δηλαδή το Διοικητικό Συμβούλιο.

Απόρροια των ανωτέρω είναι ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί που αφορούν μια επιχείρηση στοχεύουν στη δημιουργία νέας γνώσης μέσω της παρεχόμενης πληροφόρησης όπως αυτή θα προκύψει από τα δεδομένα που θα συλλεγούν και θα διασταυρωθούν από τη δραστηριοποίηση της οικονομικής οντότητας. Περαιτέρω, η γνώση αυτή που θα αποκομιστεί θα αξιολογηθεί είτε θετικά επιβεβαιώνοντας τα πεπραγμένα και το ακριβοδίκαιο των λογαριασμών είτε αρνητικά καταλήγοντας σε νέες αποφάσεις και αλλαγή στρατηγικής. Σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική ως επιστήμη που συνδέεται με τους κλάδους της νομικής, στατιστικής και πληροφορικής στοχεύει στην παρουσίαση μιας πληθώρας νέων πληροφοριών που επικυρώσουν ή μη τα ήδη πεπραγμένα από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου (Παππάς 1999)⁹⁶.

3.1.1 Αντικείμενο του ελέγχου

Ως αντικείμενο του ελέγχου μπορεί να οριστεί οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο διακατέχεται ή οικονομική συναλλαγή πραγματοποιείται στα πλαίσια του επιχειρείν μιας οικονομικής οντότητας προκειμένου να διευκρινιστεί εάν η διαχείρισή τους έγινε σύμφωνα με τους καταστατικούς της σκοπούς. Πιο συγκεκριμένα, στο έλεγχο υπάγονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δημιουργεί μια επιχείρηση από την καθημερινή της δραστηριότητα και απεικονίζονται με λογιστικό τρόπο. Αυτό πρακτικά συνεπάγεται ότι όχι μόνο ελέγχεται η ουσία και το περιεχόμενο

⁹⁵WalterM, LarsenJ, MeigsR, (1984), *Ελεγκτική*, μετάφραση των Θ. Διαμαντόπουλος και Ι. Ταλαρούγκα, εκδ Παπαζήση, σελ 13

⁹⁶ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 25

των οικονομικών συναλλαγών αλλά επιπροσθέτως και η ορθή και αποτελεσματική επεξεργασία και απεικόνιση από λογιστική πλευρά⁹⁷.

3.1.2 Υποκείμενο του ελέγχου

Ως υποκείμενο του ελέγχου ορίζεται το άτομο το οποίο είναι υπεύθυνο για την εφαρμογή του, δηλαδή ο ελεγκτής. Πρόκειται για το πλέον αρμόδιο όργανο να ασκήσει την ελεγκτική διαδικασία, η οποία διακατέχεται από συγκεκριμένους κανόνες, αρχές και στόχους⁹⁸. Για το λόγο αυτό το υποκείμενο του ελέγχου θα πρέπει να είναι πλήρως απαλλαγμένο από άλλα όργανα που εργάζονται στο εσωτερικό της ελεγχόμενης επιχείρησης, να διαθέτει ατομική αντικειμενικότητα και επαγγελματική ανεξαρτησία ως τον πλήρως υπεύθυνο για τη διεξαγωγή των ελεγκτικών πορισμάτων⁹⁹.

3.1.3 Είδη ελέγχου

Γενικότερα η κατηγοριοποίηση της διαδικασίας ελέγχου σχετίζεται τόσο με το αντικείμενο που ελέγχεται όσο και με τα άτομα που τον ασκούν. Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η ελεγκτική διακρίνεται σε¹⁰⁰:

⇒ **Δημόσια**, εάν το αντικείμενο του ελέγχου αφορά οργανισμούς που ανήκουν στην Κυβέρνηση υπό την ευρεία έννοια, όπως τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Δημόσιοι Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί κα.

⁹⁷WalterM, LarsenJ, MeigsR, (1984), *Ελεγκτική*, μετάφραση των Θ. Διαμαντόπουλος και Ι. Ταλαρούγκα, εκδ Παπαζήση, σελ 14

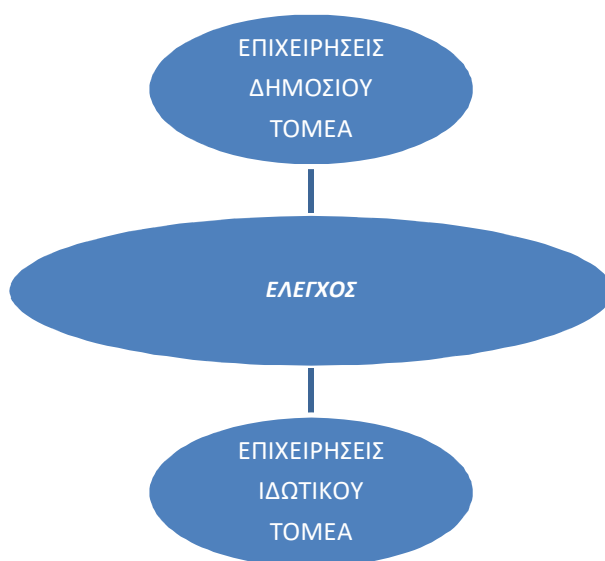
⁹⁸WalterM, LarsenJ, MeigsR, (1984), *Ελεγκτική*, μετάφραση των Θ. Διαμαντόπουλος και Ι. Ταλαρούγκα, εκδ Παπαζήση, σελ 15

⁹⁹Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017), *Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου*, Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου διαθέσιμα στο διαδίκτυο στο <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/58/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>, σελ 6

¹⁰⁰ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 26

Αυτή η περίπτωση αφορά τη δημόσια ελεγκτική διαδικασία και δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις.

⇒ **Ιδιωτική**, εάν το αντικείμενο του ελέγχου είναι οι κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες , δηλαδή οι επιχειρήσεις. Ο έλεγχος συνεπώς αφορά τον ιδιωτικό τομέα και στοχεύει στην εξασφάλιση των συμφερόντων των ιδιοκτητών τους, περιλαμβάνοντας σίγουρα των εξωτερικό έλεγχο από ορκωτούς λογιστές.



Σχήμα 2: Είδη ελέγχου με βάση το ελεγκτικό αντικείμενο

Συνέχεια των ανωτέρω, είναι η διάκριση του ελέγχου σε μια επιχείρηση σε εσωτερικό και εξωτερικό με βάση τα άτομα που τον ασκούν και τους σκοπούς που ικανοποιούν κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας.

3.1.3.1 *Εξωτερικός έλεγχος*

Όσον αφορά τον **εξωτερικό έλεγχο**, η δυναμικότητα, η έκταση και η υποχρεωτικότητα εφαρμογής αυτού επαφίεται στο οικονομικό μέγεθος μιας επιχείρησης όπως ορίζεται

με βάση το Ν.4308/2014 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων καθώς οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε κατηγορία οντοτήτων σύμφωνα με το άρθρο 2 ως κάτωθι:

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	«ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ»	«ΜΙΚΡΕΣ»	«ΜΕΣΑΙΕΣ»	«ΜΕΓΑΛΕΣ»
ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	Όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «πολύ μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες δεν είναι «μικρές» και δεν υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	Όσες υπερβαίνουν 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια
1. Σύνολο Ενεργητικού	350.000€	4.000.000€	20.000.000€	20.000.000€
2. Ύψος Κύκλου εργασιών	700.000€	8.000.000€	40.000.000€	40.000.000€
3. Ετήσιος Μ.Ο απασχολούμενων	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Πίνακας 12: Κατηγοριοποίηση οντοτήτων σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Η κατηγοριοποίηση αυτή είναι αναγκαία και σημαντική καθώς όσο μεγαλώνει το μέγεθος της επιχείρηση τόσο σε οικονομικούς όρους όσο και σε ανθρώπινους τόσο πιο επιτακτική ανάγκη υπάρχει για τη διασφάλιση ότι αφενός δεν συμβαίνουν ακούσια λάθη αφετέρου ότι η δημοσιευμένη λογιστική εικόνα της επιχείρησης είναι και η αληθινή.

Σε αυτά τα πλαίσια, σύμφωνα με το Ν. 4449/ΦΕΚ Α 7/24.01.2017 *Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις*, οι οικονομικές οντότητες που πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια υπάγονται σε ετήσιο έλεγχο από

εξωτερικό ορκωτό λογιστή, ο οποίος θα διοριστεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση της λογιστικής πληροφόρησης όπως αυτή παρέχεται από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης από ένα άτομο που είναι πλήρως ανεξάρτητο από αυτή, υπό την έννοια ότι δεν δεσμεύεται με οποιαδήποτε σχέση εξαρτημένη σχέση εργασίας, ενώ διακρίνεται από αντικειμενικότητα και εχεμύθεια. Σε αυτά τα πλαίσια, ο ρόλος του εξωτερικού ορκωτού ελεγκτή είναι ουσιώδης καθώς επικυρώνει την αλήθεια των δημοσιευμένων λογιστικών δεδομένων κατόπιν ελέγχου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία κατά τρόπο ανεξάρτητο και αντικειμενικό.

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται σε υποχρεωτικό έλεγχο από εξωτερικό ορκωτό λογιστή ορίστηκαν από το Ν. 4336/2015 *Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης και έναρξη ισχύος την 1/1/2016 μέχρι και σήμερα, με βάση πάντα την κατηγοριοποίηση τους σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, είναι:*

Κατηγορία οντότητας για το έτος 2018	Υπαγωγή σε εξωτερικό έλεγχο από ορκωτό λογιστή
Πολύ μικρή	Ποτέ
Μικρή	Μόνο προαιρετικά
Μεσαία	Υποχρεωτικά
Μεγάλη	Υποχρεωτικά

Πίνακας 13: Υπαγωγή επιχείρησης σε ετήσιο έλεγχο

από ορκωτό ελεγκτή ανά μέγεθος οντότητας

Σύμφωνα με την κοινοτική οδηγία 34/2013/ΕΕ¹⁰¹, οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στα κράτη μέλη της ευρωπαϊκής κοινότητας θα πρέπει να παρουσιάσουν εύλογη σύγκλιση μεταξύ λογιστικών προτύπων και πληροφόρησης λογιστικών καταστάσεων στο σύνολο τους ώστε να υπάρχει πλήρη λογιστική συνάφεια στην Ευρωπαϊκή Ένωση και να δημιουργηθεί μια ενιαία οικονομία.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η ελληνική κυβέρνηση όρισε ως μικρές οντότητες όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 στοιχεία του προηγούμενου πίνακα. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης τα μεγέθη των μικρών οντοτήτων έχουν ως εξής:

¹⁰¹ Ρέππας Ι, Μπρέγιαννης Α, (2018), *Τα όρια ελέγχου στην Ευρώπη και η ελληνική πραγματικότητα*, άρθρο διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο https://www.huffingtonpost.gr/ioannis-reppas/-_9531_b_14242378.html

Χώρα	Σύνολο ενεργητικού		Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών		Μέσος όρος απασχολουμένων	
	Όριο σε (€)	Αύξηση %	Όριο σε (€)	Αύξηση %	Όριο	Αύξηση %
Αυστρία	5.000.000,00	3%	10.000.000,00	3%	50	-
Βέλγιο ⁽¹²⁾	4.500.000,00	23%	9.000.000,00	23%	50	-
Βουλγαρία	1.000.000,00	33%	2.000.000,00	60%	50	-
Κροατία ⁽⁴⁾	2.000.000,00	-	4.000.000,00	-	25	-
Κύπρος ⁽²⁾	3.400.000,00	-	7.000.00	-	50	-
Δημοκρατία της Τσεχίας	1.500.000,00	-	3.000.000,00	-	50	-
Δανία a ⁽⁴⁾ b ⁽⁷⁾	537.000,00	-	1.075.000,00	-	12	-
	4.837.000,00	-	9.674.000,00	-	50	-
Εσθονία a ⁽²⁾ b ⁽⁹⁾	800.000,00	60%	1.600.000,00	60%	24	60%
	2.000.000,00	100%	4.000.000,00	100%	60 ⁽¹⁾	100%
Φιλανδία	100.000,00	-	200.000,00	-	3	-
Γαλλία ⁽¹⁾ a ⁽¹²⁾ b ⁽¹²⁾	1.000.000,00	-	2.000.000,00	-	20	-
	1.550.000,00	-	3.100.000,00	-	50	-
Γερμανία	6.000.000,00	24%	12.000.000,00	24%	50	-
Ελλάδα ⁽¹⁴⁾	4.000.000,00	60%	8.000.000,00	60%	50	-
Ουγγαρία	-	-	965.000,00	44%	50	-
Ισλανδία	1.400.000,00	-	2.800.000,00	-	50	-
Ιρλανδία ⁽¹²⁾	4.400.000,00	-	8.800.000,00	-	50	-
Ιταλία ⁽⁴⁾	4.400.000,00	-	8.800.000,00	-	50	-
Λετονία	800.000,00	100%	1.600.000,00	100%	50	100%
Λιθουανία	1.800.000,00	-	3.500.000,00	-	50	-
Λουξεμβούργο	4.400.000,00	-	8.800.000,00	-	50	-
Μάλτα ⁽¹⁷⁾	46.600,00	-	93.000,00	-	2	-
Ολλανδία	6.000.000,00	36%	12.000.000,00	36%	50	-
Νορβηγία ⁽¹²⁾	2.500.000,00	-	625.000,00	-	10	-
Πολωνία ⁽¹⁹⁾	2.500.000,00	-	5.000.000,00	-	50	-
Πορτογαλία ⁽²⁰⁾	1.500.000,00	-	3.000.000,00	-	50	-
Ρουμανία	3.650.000,00	-	7.300.000,00	-	50	-
Σλοβακία ⁽²¹⁾	1.000.000,00	-	2.000.000,00	-	30	-
Σλοβενία	4.000.000 ⁽²²⁾	-9%	8.000.000,00 ⁽²²⁾	-9%	50	-
Ισπανία	2.850.000,00	-	5.700.000,00	-	50	-
Σουηδία	150.000,00	-	300.000,00	-	3	-
Ελβετία ⁽²⁴⁾	18.203.000,00	-	36.405.000,00	-	250	-
Ηνωμένο Βασίλειο	6.541.000,00	56% ⁽²⁵⁾	13.082.000,00	57% ⁽²⁵⁾	50	-

Πίνακας 14: Όρια μικρής οντότητας ανά χώρα Ευρωπαϊκής Ένωσης

Πηγή <https://www.huffingtonpost.gr>¹⁰²

¹⁰² Ρέππας Ι, Μπρέγιαννης Α, (2018), *Τα όρια ελέγχου στην Ευρώπη και η ελληνική πραγματικότητα*, άρθρο διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο https://www.huffingtonpost.gr/ioannis-reppas/_9531_b_14242378.html

Εκτός από την ανωτέρω διάκριση, σε ετήσιο ανεξάρτητο έλεγχο υπάγονται και οι όμιλοι των επιχειρήσεων, δηλαδή ένα σύνολο διαφορετικών επιχειρήσεων που λειτουργούν ως μια ενιαία ολότητα επειδή έχουν κάποια σχέση μεταξύ τους είτε μετοχική είτε επιρροής¹⁰³.

Υπαγωγή σε εξωτερικό έλεγχο από ορκωτό λογιστή	
Κατηγορία ομίλου	
Μικρός	Μόνο προαιρετικά
Μεσαίος	Μόνο προαιρετικά
Μεγάλος	Υποχρεωτικά

Πίνακας 15: Υπαγωγή σε εξωτερικό έλεγχο ορκωτού λογιστή
ανά κατηγορία μεγέθους ομίλου

Αυτό που πρέπει να γίνει κατανοητό, είναι ότι ο εξωτερικός έλεγχος των ανωτέρω επιχειρήσεων επικυρώνει την ακρίβεια, ειλικρίνεια και ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων προφυλάσσοντας τα συμφέροντα των μετόχων, που είναι και οι ιδιοκτήτες των εταιριών αυτών. Συνεπώς, όσο μεγαλώνει το μέγεθος τους τόσο η ανάγκη εξωτερικού ελέγχου είναι επιτακτική για να επαληθεύσει την αλήθεια των δημοσιευμένων λογιστικών δεδομένων όπως έχουν διαμορφωθεί κατ' εντολή του Διοικητικού Συμβουλίου.

Ο εξωτερικός έλεγχος υπάγεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) σύμφωνα με το Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας. Σε αυτά τα πλαίσια, σύμφωνα με το ΔΠΕ 200¹⁰⁴ ο σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση ελέγχου ως προς το περιεχόμενο και την εγκυρότητα των οικονομικών

¹⁰³ Άρθρο στο λογιστικό κόμβο taxheaven, (2018), *Τα όρια του υποχρεωτικού ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές για το 2018*, διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/41495#>

¹⁰⁴ ΕΛΤΕ, (2009), *Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας*, σελ 87

καταστάσεων σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία προκειμένου να αυξηθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των χρηστών προς τα δημοσιευμένα λογιστικά στοιχεία. Συνεπώς, ο συγκεκριμένος έλεγχος πρέπει να είναι έγκυρος, αντικειμενικός και πλήρως ανεξάρτητος από κάθε προκατάληψη από πλευράς ορκωτού ελεγκτή, καθώς θα επικυρώσει ότι οι λογιστικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από οποιοδήποτε ακούσιο ή εκούσιο λάθος ή απάτη.

Σε αυτά τα πλαίσια τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ορίζουν τις ακριβείς γραμμές ελέγχου ώστε αφενός να λαμβάνονται επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια κατά την εκτέλεση του ελέγχου και αφετέρου να ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος λάθους που να αλλοιώνει το περιεχόμενο και την ουσία των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.3.2 Εσωτερικός έλεγχος

Από την άλλη πλευρά, ο **εσωτερικός** έλεγχος αφορά μια εσωτερική διαδικασία της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με την οποία καθορίζεται ένα σύστημα ελεγκτικού μηχανισμού στο εσωτερικό της περιβάλλον προκειμένου να διαχειριστεί εύρυθμα τον επιχειρηματικό κίνδυνο και εν γένει την εταιρική διακυβέρνηση. Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός έλεγχος ικανοποιεί τους καταστατικούς σκοπούς μιας επιχείρησης αναβαθμίζοντας την οικονομική της αξία καθώς ελέγχει, επεξεργάζεται και αξιολογεί όλους τους εσωτερικούς μηχανισμούς λειτουργίας της σε καθημερινή βάση. Συνεπώς, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου μέσω της ελεγκτικής διαδικασίας είναι να επιβεβαιώνει όλα τα καλώς γίνεσθαι της επιχειρηματικής δραστηριότητας και να συμβουλεύει στα σημεία όπου υπάρχουν αποκλίσεις από την επίτευξη του εταιρικού σκοπού (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017)¹⁰⁵.

Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου για μια επιχείρηση είναι ουσιώδης γιατί στην ουσία επικυρώνει τις εσωτερικές διεργασίες αυτής ως προς την ορθότητα και την πληρότητα, πάντα σε συνάρτηση με τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας και τους επιχειρηματικούς σκοπούς. Για το λόγο αυτό, έχουν θεσπιστεί τα Διεθνή Πρότυπα

¹⁰⁵Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017), *Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου*, Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου διαθέσιμα στο διαδίκτυο στο <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>, σελ 1-2

Εσωτερικού Ελέγχου υπό την αιγίδα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών¹⁰⁶ στα πλαίσια ενός διεθνούς πλαισίου επαγγελματικής εφαρμογής περιλαμβάνοντας όλες τις αρχές και κανονισμούς για την αποτελεσματική εφαρμογή του. Ο τρόπος που εφαρμόζεται ο εσωτερικός έλεγχος σε μια επιχείρηση δίδεται στο παρακάτω σχήμα:



Σχήμα 3: Διεργασίες εσωτερικού ελέγχου,

Πηγή Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας¹⁰⁷

Οι βασικές αρχές δόμησης και εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου βασίζονται στην ακεραιότητα και επαγγελματισμό του εκάστοτε ελεγκτή ακριβώς διότι έρχεται σε επαφή και αλληλεπίδραση με τους συνεργάτες του. Θα πρέπει να διαθέτει επάρκεια γνώσεων, αποτελεσματική επικοινωνία, διακριτικότητα, εχεμύθεια και διορατικότητα ενεργώντας πάντα εκ μέρους και προς όφελος της οικονομικής μονάδας στην οποία εργάζεται και κατ' επέκταση ελέγχει. Είναι ο εσωτερικός έλεγχος που αναβαθμίζει την ποιότητα λειτουργίας και αποτελεσματικότητας μιας επιχείρησης και για το λόγο αυτό αποτελεί εξαιρετική προστιθέμενη αξία στα πορίσματα ελέγχου που εξάγονται και από

¹⁰⁶ <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

¹⁰⁷ <https://www.hiia.gr/el/sitemap/protipa-esoterikou-elegchou.html>

τον εξωτερικό έλεγχο, καθώς οι δύο αυτοί ελεγκτικοί μηχανισμοί αλληλοεπιδρούν και αλληλοσυμπληρώνονται¹⁰⁸.

Μια ακόμη οπτική στη συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στην ευημερία μιας οικονομικής οντότητας επαφίεται στο γεγονός ότι ως μηχανισμός είναι εξαιρετικά δυναμικός και προσαρμοστικός στα νέα επιχειρηματικά δεδομένα και στόχους, ενώ διαθέτει επιπλέον δομές που αποτρέπουν πιθανότητες απάτης και δολιοφθοράς από το εσωτερικό περιβάλλον μιας επιχείρησης. Στη λογική αυτή, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει επιπροσθέτως στη διαχείριση κινδύνου και εφαρμοστέας στρατηγικής ελέγχου (Caratas, Spatariu, 2014).

3.2 Ο ρόλος του ελέγχου σε μια επιχείρηση

Ο ρόλος των ελεγκτικών μηχανισμών είναι εξαιρετικά σημαντικός για το σύνολο των επιχειρήσεων καθώς επανεξετάζουν και επαληθεύουν τις συναλλαγές και περαιτέρω πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε μια οικονομική μονάδα προκειμένου να είναι σύνομες και συμμορφωμένες στον εσωτερικό εταιρικό κανονισμό. Πιο συγκεκριμένα, ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή προφυλάσσει τους μετόχους και τρίτους πιστωτές για τις επενδύσεις που πραγματοποίησαν καθώς επιβεβαιώνει ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι σύνομες ή δημοσιεύει τα σημεία που χρήζουν διόρθωσης και προσοχής¹⁰⁹. Επιπροσθέτως, ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή συμπληρώνει τις εσωτερικές διεργασίες σε μια επιχείρηση προκειμένου το σύνολο του προσωπικού της επιχείρησης να πράττει και να ενεργεί προς όφελος αυτής, εξαλείφοντας εκούσια ή ακούσια λάθη και σκοπιμότητες. Όπως γίνεται κατανοητό, με τον εξωτερικό έλεγχο προστατεύονται οι μέτοχοι από τη Διοίκηση ενώ στον εσωτερικό η Διοίκηση από το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού εντός της επιχείρησης¹¹⁰.

Όπως γίνεται κατανοητό, η πραγματοποίηση ελέγχου και η εγκαθίδρυση ενός συγκεκριμένου ελεγκτικού μηχανισμού επαφίεται στις ανάγκες διασταύρωσης που

¹⁰⁸Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017), *Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου*, Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου διαθέσιμα στο διαδίκτυο στο <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>, σελ 5-8

¹⁰⁹ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 40

¹¹⁰ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 110

έχουν διάφορες ομάδες μέσα σε μια επιχείρηση με στόχο τη λήψη πληροφοριών και περαιτέρω τη λήψη σωστών αποφάσεων. Οι ανάγκες που ικανοποιεί η εκτέλεση μιας ελεγκτικής διαδικασίας συνοψίζονται στα κάτωθι¹¹¹:

➔ Αρχικά, ελέγχονται όλα τα οικονομικά μεγέθη που δημοσιεύονται στις λογιστικές καταστάσεις προκειμένου να είναι αληθή και ειλικρινή. Σε αυτό συμβάλλουν τόσο ο εσωτερικός έλεγχος με ειδικούς μηχανισμούς και δικλείδες που η ίδια η οικονομική μονάδα έχει δημιουργήσει όσο και ο εξωτερικός που είναι πιο αντικειμενικός καθώς δεν εντάσσεται στο εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Η ανάγκη πληροφόρησης για την αλήθεια των λογαριασμών είναι ουσιώδης ώστε όλα τα συνδεδεμένα μέρη με την επιχείρηση να νιώσουν ασφαλή τόσο για την επένδυση των χρημάτων τους όσο και την ανάλογη απόδοση που αυτά δημιουργούν. Ο έλεγχος δηλαδή τους παρέχει την επιπλέον γνώση και επικύρωση ότι όλα όσα διαβάζουν και ενημερώνονται ισχύουν και είναι αληθή, γεγονός πολύ σημαντικό για το ρόλο και τις αποφάσεις του μετόχου μέσα σε μια επιχείρηση.

➔ Περαιτέρω, ελέγχεται η ικανότητα του Διοικητικού Συμβουλίου να χρησιμοποιεί αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης για την εκπλήρωση του καταστατικού σκοπού της. Αυτό συνεπάγεται ότι ο έλεγχος των οικονομικών μεγεθών και των πραγματοποιημένων αποτελεσμάτων θα καταλήξει εάν η Διοίκηση αποδίδει σωστά στο έργο που της ανατέθηκε και πάντα με στόχο την αύξηση του οφέλους των μετόχων της ή εναλλακτικά δεν έχουν παρθεί σωστές αποφάσεις με συνέπεια να μην υπάρχει εύλογη και κερδοφόρα χρήση της ξένης περιουσίας που της ανατίθενται.

➔ Υπάρχει εξαιρετική και πολύ σημαντική αξιολόγηση του επενδυτικού κινδύνου που αναλαμβάνει μια επιχείρηση και μάλιστα όταν οι οικονομικές συνθήκες είναι πιο δύσκολες και σε ύφεση, όπως συμβαίνει στην Ελλάδα από το 2010 κυρίως και μετά. Ο έλεγχος θα διαπιστώσει την απόδοση των επενδύσεων που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί παρέχοντας σημαντική πληροφόρηση για άλλες εναλλακτικές που μπορεί στο μέλλον να γίνουν, με έμφαση στον επιχειρηματικό ρίσκο που λαμβάνεται από τους μετόχους.

➔ Εκτός από τα ανωτέρω, κύρια ανάγκη που καλύπτουν οι ελεγκτικοί μηχανισμοί είναι η βιωσιμότητα και συνέχεια της οικονομικής μονάδας (going concern), υπό την έννοια ότι τα μεγέθη που δημοσιεύονται ανταποκρίνονται στα επίπεδα ρευστότητας

¹¹¹ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 40

και αποδοτικότητα που οφείλει να επιτυγχάνει προκειμένου να συνεχίζει να υπάρχει η επιχείρηση στο μέλλον.

➔ Ο έλεγχος ικανοποιεί επίσης ανάγκες ανασυγκρότησης και ανασχηματισμού, αφού οι παρεχόμενες πληροφορίες διαπιστώνουν ότι η εφαρμοσμένη επιχειρηματική πολιτική δεν αποδίδει ή ότι τα άτομα του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να αντικατασταθούν.

Συνοπτικά όλα τα παραπάνω φαίνονται στο κάτωθι σχήμα:



Σχήμα 3: Βήματα ελέγχου

3.3 Η αναγκαιότητα ελέγχου σε μια επιχείρηση

Τη σύγχρονη εποχή, οι δύσκολες οικονομικές συνθήκες συνδυαστικά με την πολιτική αστάθεια που επικρατεί στην Ελλάδα κυρίως από το 2010 και μετά οδήγησαν στην πτώχευση αρκετών επιχειρήσεων και στην συρρίκνωση άλλων αποδυναμώνοντας την εγχώρια οικονομία. Κολοσσοί όπως ενδεικτικά το σούπερ μάρκετ Μαρινόπουλος ΑΕ, η Ηλεκτρονική Αθηνών και η SOFTEX¹¹² δήλωσαν αδυναμία να ανταπεξέλθουν στις νέες οικονομικές συνθήκες με αποτέλεσμα όλα τα προβλήματα του παρελθόντος να

¹¹² Χρυσικόπουλος Ν, (2017), *Λουκέτα και πτωχεύσεις κάτω από το "ραντάρ" της αγοράς*, άρθρο την εφημερίδα Capital διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <https://www.capital.gr/epixeiriseis/3210062/louketa-kai-ptoxeuseis-kato-apo-to-rantar-tis-agogas>

συσσωρευτούν και να οδηγήσουν στην τελική κατάρρευση των εν λόγω οικονομικών μονάδων με σημαντικό αντίκτυπο στην ελληνική κοινωνία.

Ειδικά το τελευταίο είναι πολύ σημαντικό καθώς τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος σε μια οικονομική οντότητα συμβάλλουν στην ευημερία του κοινωνικού συνόλου υπό την έννοια ότι εξασφαλίζεται η μακροπρόθεσμη απασχόληση των εργαζομένων και στην ανάπτυξη της εγχώριας οικονομίας μέσω της πληρωμής φόρων και ασφαλιστικών εισφορών, δημιουργίας θέσεων εργασίας και εισοδήματος στα νοικοκυριά με συμβολή στο εθνικό εισόδημα¹¹³.

Σε αυτό τον κυκεώνα των εξελίξεων φάνηκε με σαφήνεια η αδυναμία του ελεγκτικού μηχανισμού και της λογιστικής επιστήμης να επεξεργαστεί και να παρουσιάσει εύλογα και ακριβοδίκαια τη σημερινή οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων αποδεικνύοντας ότι τόσο ο τρόπος και τα μέσα άσκησης ελέγχου όσο και το νομοθετικό πλαίσιο της λογιστικής έχουν απόλυτη ανάγκη άμεσου εκσυγχρονισμού και αναθεώρησης. Περαιτέρω, το διάστημα της οικονομικής ύφεσης παρουσιάστηκαν αρκετά λογιστικά σκάνδαλα στη χώρα, ενώ μόλις το πρόσφατο 2015 ήταν το πρώτο έτος εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που θεράπευσε τα κενά στην εφαρμογή της λογιστικής που είχε ο προηγούμενος νόμος του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Καραγιώργος etal, 2010).

Σε αυτά τα πλαίσια, αναδείχθηκε αρχικά ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση ως το βασικό εργαλείο που συμβάλλει στην αποτελεσματική Διοίκηση μιας επιχείρησης προσθέτοντας παράλληλα αξία στο ανταγωνιστικό της πλεονέκτημα (Κοντογεώργης, 2018). Έρευνες σε διάφορες χώρες έχουν επισημάνει ότι επιχειρήσεις που διαθέτουν εσωτερικούς μηχανισμούς ελέγχου συνδυαστικά με τον αντίστοιχο εξωτερικό έλεγχο από ορκωτούς λογιστές έχουν αυξήσει το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα στην αγορά καθώς εξασφαλίζουν τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων συνεπώς οι επενδυτές έχουν εμπιστοσύνη στα χρηματοοικονομικά

¹¹³ Άρθρο, (1992), *Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου*, δημοσιευμένο στην εφημερίδα Το Κέρδος, διαθέσιμο στο <https://internalaudit.gr/%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%B5%CF%8D%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82/%CE%B5%CF%86%CE%B7%CE%BC%CE%B5%CF%81%CE%AF%CE%B4%CE%B1-%CE%BA%CE%AD%CF%81%CE%B4%CE%BF%CF%82/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B3%CE%BA%CE%B1%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%89%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%8D-%CE%B5%CE%BB%CE%AD%CE%B3%CF%87%CE%BF%CF%85/> στην

στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους για να προβούν περαιτέρω σε επένδυση ή μη των χρημάτων τους (Bagirova, 2018).

Ειδικά το τελευταίο έχει μεγάλη σημασία εάν αναλογιστεί κανείς ότι η οικονομική ύφεση οδήγησε πολλές επιχειρήσεις να εμφανίσουν διάφορες περιπτώσεις απάτης, με παγκόσμια έρευνα να επιβεβαιώνει ότι το 45% των περιπτώσεων αυτών αφορούσε απάτη στα περιουσιακά στοιχεία και 31% στο ηλεκτρονικό έγκλημα¹¹⁴. Τα φαινόμενα αυτά εκτός του ότι βάλλουν την εικόνα και το μέλλον της εκάστοτε επιχείρησης οδηγούν είτε σε δόλια χρήση και κατάχρηση των περιουσιακών της στοιχείων προς όφελος των ανθρώπων που εργάζονται σε αυτή είτε σε παραπλάνηση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ό,τι αυτό συνεπάγεται για τους χρήστες της πληροφόρησής τους. Μάλιστα, ενδεικτικά είναι τα ευρήματα από την έρευνα που αφορούν συνήθεις περιπτώσεις δολιοφθοράς που εναντιώνεται στους σκοπούς της επιχείρησης ως κάτωθι¹¹⁵:

- ↳ Δοσοληψίες με επιχειρήσεις συγγενικών προσώπων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ή σύναψη συμβάσεων με συγγενείς επιχειρήσεις.
- ↳ Μη πραγματικό ύψος αποθεμάτων κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού με σκοπό την ύπαρξη μεγαλύτερων κερδών.
- ↳ Μη σωστή εμφάνιση του ύψους των επισφαλών απαιτήσεων προκειμένου να μην καταγραφούν ζημιές στα αποτελέσματα.
- ↳ Υψηλή πληρωμή μισθοδοσίας σε άτομα που δεν εργάζονταν στην επιχείρηση.
- ↳ Καταχώρηση εξόδων που δεν ήταν πραγματικά είτε λόγω έλλειψης παραστατικών είτε λόγω διπλοκαταχώρησης των ιδίων εξόδων.

Όπως γίνεται σαφές, ο έλεγχος τόσο σε εσωτερικό επίπεδο όσο και σε ανεξάρτητο εξωτερικό απαίτησε την ύπαρξη ενός πιο αποσαφηνισμένου και συγκεκριμένου λογιστικού πλαισίου που θα διευκόλυνε το έργο των ελεγκτών καθώς θα είχε

¹¹⁴ Πάνου Τ, Σαμοθράκης Γ, (2018), *Σύστημα εσωτερικού ελέγχου και πρόληψη της απάτης στις επιχειρήσεις*, άρθρο δημοσιευμένο στην εφημερίδα Καθημερινή διαθέσιμο στο <http://www.kathimerini.gr/999226/article/oikonomia/epixeirhseis/systhma-eswterikoy-elegxoy-kai-prolhyh-ths-apaths-stis-epixeirhseis>

¹¹⁵ Πάνου Τ, Σαμοθράκης Γ, (2018), *Σύστημα εσωτερικού ελέγχου και πρόληψη της απάτης στις επιχειρήσεις*, άρθρο δημοσιευμένο στην εφημερίδα Καθημερινή διαθέσιμο στο <http://www.kathimerini.gr/999226/article/oikonomia/epixeirhseis/systhma-eswterikoy-elegxoy-kai-prolhyh-ths-apaths-stis-epixeirhseis>

λεπτομερή καταγραφή των λογιστικών ενεργειών που απαιτεί η παρακολούθηση του εκάστοτε λογαριασμού, όπως τα πάγια, τα αποθέματα, οι απαιτήσεις κα. Όσο πιο ισχυρό και κατανοητό είναι το νομοθετικό πλαίσιο της λογιστικής, τόσο πιο εύκολος και σαφής είναι ο έλεγχος της εφαρμογής του.

Σε αυτά τα πλαίσια, η ψήφιση και εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως συνέχεια των αντίστοιχων Διεθνών, πέρα από το γεγονός ότι διευκόλυνε την λογιστική εργασία καθώς αντιμετώπισε πολλά λογιστικά θέματα που δεν καλύπτονταν από τις υπάρχουσες διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ενίσχυσε τις ελεγκτικές διαδικασίες ως προς τη δομή τους, τη σειρά των ενεργειών και το πλαίσιο εφαρμογής τους, παρέχοντας πλέον πορίσματα ελέγχου με υψηλή ποιότητα και εγκυρότητα.

3.4 Παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου σε μια επιχείρηση

Όπως έγινε κατανοητό, υπάρχουν πολλοί παράγοντες που καθιστούν αναγκαία την εγκατάσταση και αποτελεσματική λειτουργία ενός ελεγκτικού μηχανισμού σε μια επιχείρηση καλύπτοντας ένα ευρύ φάσμα αναγκών από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη με την οικονομική μονάδα. Ειδικά ο τελευταίος είναι και ο βασικός λόγος που θα πρέπει να εξασφαλίζεται η αδιάβλητη και ανεπηρέαστη συμπεριφορά και αξιολόγηση του ελεγκτή κατά τη διάρκεια του ελέγχου προκειμένου η αποτελεσματικότητά του να χαρακτηρίζεται από υψηλής ποιότητας έργο.

Πιο συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητά ενός ελέγχου κρίνεται από τη συλλογή των απαραίτητων τεκμηρίων σε όλο το φάσμα των διαδικασιών της προκειμένου να υπάρχουν απτές και αδιαμφισβήτητες αποδείξεις για τα πορίσματα που παρουσιάζονται. Αυτό σημαίνει ότι οι αποδείξεις που συλλέγονται θα πρέπει να καταλήγουν στην επίτευξη των σκοπών του ελέγχου σύμφωνα πάντα με την ισχύουσα

νομοθεσία και κανονισμούς. Συνεπώς, τα τεκμήρια αυτά θα πρέπει να είναι φυσικά και χειροπιαστά και να είναι προϊόν ελέγχου, υπό την έννοια ότι περιλαμβάνουν¹¹⁶:

- Εσωτερικά έγγραφα της οικονομικής μονάδας που επιβεβαιώνουν την αλήθεια και πληρότητα των εμπορικών συναλλαγών, όπως έγκυρες συμβάσεις με προμηθευτές, πελάτες και εξωτερικούς συνεργάτες, συμβάσεις μισθοδοσίας, επιστολές επιβεβαίωσης και διαβεβαίωσης κτλ.
- Νομικά έγγραφα που καταδεικνύουν τον τρόπο λειτουργίας και οργάνωσης μιας επιχείρησης, τα οποία εφαρμόζονται από όλους τους εμπλεκόμενους σε καθημερινή βάση, όπως για παράδειγμα το καταστατικό, τον εσωτερικό κανονισμό δεοντολογίας κτλ.
- Αποδείξεις και τιμολόγια που επιβεβαιώνουν την φυσική ύπαρξη των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, όπως εξακριβώνεται και κατά τον έλεγχο, περιλαμβάνοντας έγγραφα καταγραφής των απογραφών αποθεμάτων ή καταστροφής κάποιων εμπορευμάτων, αρχείο αξιόγραφων και χρεογράφων, αλληλογραφία κτλ.
- Οποιαδήποτε αρχεία και γραπτά δεδομένα από το νομικό περιβάλλον ή από εμπειρογνώμονες που αποδεικνύουν την αλήθεια σε διάφορες περιστάσεις, όπως την καταβολή αποζημιώσεων σε περίπτωση δικών, την ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων ειδικής φύσης όπως το πετρέλαιο κα.
- Οποιοδήποτε άλλο έγκυρο έγγραφο μπορεί να αιτιολογήσει τα πορίσματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου αποδεικνύοντας παράλληλα ότι ο ελεγκτής κατέβαλε όλη τη δυνατή προσπάθεια για να ολοκληρώσει το έργο του, όπως αναλύσεις και υπομνήματα ειδικών θεμάτων.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημανθεί ότι ένας βασικός παράγοντας που επηρεάζει τον εξωτερικό έλεγχο από έναν ορκωτό λογιστή είναι η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς ήδη διαθέτει όλα τα έγκυρα παραπάνω τεκμήρια συν ένα πολύ ισχυρό εσωτερικό μηχανισμό που ήδη προλαμβάνει λάθη και παραλείψεις. Για το λόγο αυτό, ο εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί μια προκαταρκτική αξιολόγηση προκειμένου να έχει μια πρώτη άποψη για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου με έμφαση στην αξιολόγηση των ελεγκτικών μέτρων

¹¹⁶ ΕΛΤΕ, (2009), Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας, σελ 177-187

που ήδη εφαρμόζονται τεκμηριώνοντας πάντα τα πορίσματα του συμπεριλαμβάνοντας¹¹⁷:

- ✓ Τεκμήρια από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης
- ✓ Περιγραφικές εκθέσεις σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Διαγράμματα ροής με απεικόνιση της πορείας των συναλλαγών βάσει παραστατικών.
- ✓ Ερωτηματολόγια με κατηγοριοποίηση των ερωτήσεων προς διευκόλυνση της εξαγωγής των συμπερασμάτων από τη συλλογή των δεδομένων.

Την προκαταρκτική αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου ακολουθεί η οριστική αξιολόγηση εκ μέρους του εξωτερικού ελεγκτή η οποία επιβεβαιώνει τη σωστή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εμβαθύνοντας κυρίως σε σοβαρές αποκλίσεις και αλλαγές στις ελεγκτικές διαδικασίες των τελευταίων μηνών, εσωκλείοντας και προτάσεις για βελτίωση των αδυναμιών που εντοπίστηκαν ή αλλαγή κάποιων ελεγκτικών μηχανισμών¹¹⁸. Προφανώς, τα πορίσματα της οριστικής αξιολόγησης παρουσιάζονται υπό τη μορφή αναφοράς στην Διοίκηση της επιχείρησης με σκοπό να ληφθούν υπόψη οι προτάσεις υπό τη μορφή προσωπικής αξιολόγησης, επισημαίνοντας την προαιρετική και όχι υποχρεωτική εφαρμογή τους, όπως συμβαίνει με τη διενέργεια εξωτερικού ελέγχου κατά τη διαμόρφωση γνώμης.

¹¹⁷ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 130-138

¹¹⁸ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 40-141

Κεφάλαιο IV: Πως ενισχύει τις ελεγκτικές διαδικασίες η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν συγκεντρώσει όλο το σύγχρονο νομοθετικό πλαίσιο της λογιστικής επιστήμης προκειμένου να εξασφαλίζουν τόσο την πλήρη και ορθολογική απεικόνιση των συναλλαγών όσο και την πραγματική χρηματοοικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας, πάντα στην ίδια γραμμή που κινούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτός είναι και ο λόγος που κατά τον εξωτερικό έλεγχο εφαρμόζονται τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όπως έχει ήδη ειπωθεί σε προηγούμενα κεφάλαια, σε πλήρη συμφωνία και συνοχή με τη λογιστική νομοθεσία.

Το πλαίσιο αυτό επιτρέπει να οριοθετούνται ακριβώς οι έννομες πράξεις ανά οικονομική συναλλαγή ώστε η λογιστική απεικόνιση να είναι έγκυρη και συγκεκριμένη συμβάλλοντας όχι μόνο στην αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού έργου αλλά και στη σημασία του ρόλου του ελεγκτή σε μια οικονομική οντότητα. Τα ΕΛΠ ορίζουν τη σωστή λογιστική απεικόνιση όλων των λογαριασμών προκειμένου ο έλεγχος να εκφράζει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης ότι είναι από κάθε ουσιώδη άποψη ακριβοδίκαιες και καταρτισμένες σύμφωνα με το εφαρμοστέους κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης¹¹⁹.

Από εκεί και ύστερα, ο ρόλος του ελεγκτικού μηχανισμού διευρύνεται και σε άλλες παραμέτρους που επηρεάζουν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, όπως την έκδοση και λήψη παραστατικών, την υπογραφή συμβάσεων κτλ και σίγουρα διαμορφώνουν τα λογιστικά μεγέθη σε μια οντότητα. Το μέρος αυτό του ελέγχου αποτελεί τη φυσική καταμέτρηση ύπαρξης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ως αποτέλεσμα πραγματικών συναλλαγών.

Παρακάτω παρατίθεται η συμβολή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ανά κατηγορία οικονομικής συναλλαγής.

¹¹⁹ ΕΛΤΕ, (2009), Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας, σελ 87

4.1 Έλεγχος ομάδας 1: Τεκμηρίωση λογαριασμών παγίων στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία απαιτούν υψηλά κεφάλαια για να αποκτηθούν ενώ έχουν το χαρακτηριστικό ότι διακατέχονται από μια επιχείρηση για μεγάλο χρονικό διάστημα. Αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος θα πρέπει να επικεντρωθεί σε πολύ συγκεκριμένα θέματα που αφορούν τους λογαριασμούς παγίων, εκτός από την επιτόπια εξέταση με φυσικό τρόπο της ύπαρξής τους, ελέγχοντας παράλληλα ότι έχουν ληφθεί όλα τα μέτρα προστασίας και διαφύλαξής τους.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος θα πρέπει να εξετάζει όλα τα παραστατικά που προσδιορίζουν το κόστος κτήσης των παγίων σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.4308/2014 των ΕΛΠ να είναι αληθή και να αναφέρονται σε πράξεις που έχουν λάβει χώρα από εξουσιοδοτημένα άτομα της επιχείρησης¹²⁰. Στην ίδια λογική, ο έλεγχος θα πρέπει να εξακριβώσει εάν είναι ορθά υπολογισμένες οι αποσβέσεις και σύμφωνα μόνο με τους τρεις αποδεκτούς τρόπους που αυστηρά ορίζει η παράγραφος 3^α3 του άρθρου 18 των ΕΛΠ, ενώ παράλληλα θα πρέπει να διευκρινιστεί εάν τηρούνται κατά πάγιο τρόπο. Σε αυτό τον έλεγχο εντάσσεται και η ύπαρξη του μητρώου παγίων ως προς την πληρότητα περιεχομένου και τη νόμιμη απεικόνιση των πληροφοριών.

Σε αυτό το σημείο να δοθεί σημασία στο γεγονός ότι οι αποσβέσεις αποτελούν ένα πολύ σημαντικό έξοδο για τις επιχειρήσεις, που μειώνει τα αποτελέσματα χρήσης αυτών για αυτό θα πρέπει να ελέγχεται με μεγάλη βαρύτητα ο ορθός υπολογισμός τους. Στο ίδιο πνεύμα αναζητούνται και ελέγχονται και όλες οι δαπάνες προσθήκης και βελτίωσης αλλά και επισκευής και συντήρησης ως προς την πραγματική ύπαρξή τους, διασταυρώνοντας πως αυτά επηρέασαν και το μέγεθος των αποσβέσεων των παγίων αυτών. Μάλιστα πολύ συνηθισμένο φαινόμενο κατά τον έλεγχο είναι η καταχώρηση παραστατικών αυτών των εξόδων που δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές ή είναι υπερτιμολογημένα και αποσκοπεί στη μείωση των κερδών και κατά συνέπεια της φορολογίας των επιχειρήσεων. Αυτό συνεπάγεται διόγκωση των λειτουργικών εξόδων και μη απεικόνιση της πραγματικής κερδοφορίας μιας επιχείρησης, με αποτέλεσμα οι μέτοχοι να μη γνωρίζουν πραγματικά τα κέρδη που τους αναλογούν. Ενδεικτικό είναι το γεγονός ότι το Υπουργείο Οικονομικών ισοδυναμεί τις

¹²⁰ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 288

πράξεις αυτές ως «εικονικά» τιμολόγια επιβάλλοντας τις αντίστοιχες κυρώσεις, γεγονός που θα πρέπει να προλαμβάνει ο έλεγχος και να απαιτεί τη λογιστική διαγραφή τους¹²¹.

Ο έλεγχος θα πρέπει ακόμα να εξακριβώσει και τη νομική προστασία και κατοχύρωση των πάγιων στοιχείων, με έμφαση στα άυλα, ώστε να αποδεικνύει την ιδιοκτησία και νόμιμη χρήση τους, αποτρέποντας τυχόν χρησιμοποίησή τους από τρίτους. Μάλιστα, τα ΕΛΠ ορίζουν στην παράγραφο 1δ ότι οι δαπάνες ανάπτυξης αναγνωρίζονται ως άυλο πάγιο όταν η επιχείρηση καταδεικνύει ότι διαθέτει την τεχνική δυνατότητα για τη χρήση τους, εκτιμώμενη ότι θα εισφέρουν σημαντικά οφέλη σε αυτή στο μέλλον¹²². Συνεπώς, το πλαίσιο ελέγχου θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή τεκμήρια των ανωτέρω κυρίως ως προς την πραγματική ύπαρξη δαπανών ανάπτυξης και νομικής κατοχύρωση αυτών.

Να σημειωθεί ότι στη διαδικασία ελέγχου τεκμηρίωσης των λογαριασμών παγίων εντάσσεται και ο έλεγχος των καθηκόντων όσων ασχολούνται με την αγορά, διαχείριση και διαφύλαξη αυτών ώστε να διαχωρίζονται με σαφή τρόπο, προκειμένου διαφορετικοί υπάλληλοι να είναι υπεύθυνοι για διαφορετικά καθήκοντα παγίων, γεγονός που δεν εντάσσεται στη νομοθεσία των ΕΛΠ αλλά είναι εξαιρετικά σημαντικό για την ίδια την οικονομική οντότητα.

4.2 Έλεγχος ομάδας 2: Τεκμηρίωση κύκλου αγορών και αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτελούν ένα πολύ σημαντικό κεφάλαιο για μια εμπορική και βιομηχανική επιχείρηση καθώς καθορίζουν την επαγγελματική τους δραστηριότητα. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος θα πρέπει να επικεντρώνεται αρχικά σε όλο το κύκλωμα των αγορών των αποθεμάτων υπό την έννοια ότι αφενός υπάρχουν όλα τα παραστατικά αγορών, επιστροφών και εκπτώσεων που να σχετίζονται με τα εμπορεύματα και αφετέρου ότι αυτά έχουν όντως διακινηθεί με φυσικό τρόπο όπως ορίζει το άρθρο 20

¹²¹ Βαζακίδης Α, Γκούρλιας Ι, (2007), *Η καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων δαπανών ισοδύναμη με λήψη εικονικού τιμολογίου*, άρθρο στο περιοδικό E-magazine διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=5089>

¹²² <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/560>

των ΕΛΠ. Ο έλεγχος της παραλαβής, αποστολής και καταστροφής των αποθεμάτων θα πρέπει να αποδεικνύεται με τα αντίστοιχα παραστατικά διακίνησης όπως δελτία αποστολής και να προσυπογράφουν όλα τα άτομα που σχετίζονται με την παραγωγή και αποθήκευση των αποθεμάτων αυτών.

Σε αυτή τη λογική, ο έλεγχος στοχεύει στη σωστή λογιστική καταχώρηση των συναλλαγών του κύκλου αγορών εμπορευμάτων με αντιδιαστολή την τεκμηρίωση των πληρωμών αυτών και εξόφληση υποχρεώσεων, καθώς τα ΕΛΠ οριοθετούν συγκεκριμένα ποια κόστη μπορούν να συμπεριληφθούν στην αξία των εμπορευμάτων. Περαιτέρω, θα πρέπει να γίνει έλεγχος στο σύστημα καταγραφής και καταμέτρησης των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ληφθέντα και εκδοθέντα παραστατικά, προσδιορίζοντας την αξία τελικού αποθέματος σύμφωνα με τις μεθόδους που είναι αποδεκτές από τα ΕΛΠ σύμφωνα με την παρ 7 του άρθρου 20.

Ειδικά το τελευταίο συνεπάγεται ότι ο ελεγκτής θα πρέπει με κάθε τρόπο να επικυρώσει τόσο την ποσότητα της τελικής απογραφής όπως είναι καταχωρημένη στον αντίστοιχο ηλεκτρονικό αρχείο αποθεμάτων όσο και τη σωστή εφαρμογή του κανόνα αποτίμησης, προκειμένου αυτή να εμφανίζεται στον Ισολογισμό στη χαμηλότερη τιμή. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής δεν διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις γιατί τα αποθέματα είναι ειδικής φύσης όπως πετρέλαιο ή χρυσός, τότε σύμφωνα με το ΔΠΕ 620¹²³, ο ελεγκτής δύναται να ζητήσει τη συμβολή ενός ειδήμονα στο είδος που είναι πλήρως ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να επιβεβαιώσει τα υπόλοιπα των απογραφών.

Ο έλεγχος διευρύνεται τόσο στο νομικό μέρος των συναλλαγών που αφορούν τις αγορές όσο και σε όλες τις διεργασίες που απαιτούνται για τη διαφύλαξη των αποθεμάτων και υπερβαίνει το νομοθετικό πλαίσιο των ΕΛΠ, διαπιστώνοντας εάν¹²⁴:

- Υπάρχουν συμβάσεις με τους προμηθευτές που να επικυρώνουν τη συναλλαγή, ειδικά όταν πρόκειται για συνεχείς συνεργασίες στο χρόνο ή όταν αφορούν μεγάλα ποσά συναλλαγών.
- Οι αγορές ακολουθούν τις παραγγελίες που πραγματοποιήθηκαν και εάν οι τελευταίες έγιναν σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης και πάντα σε συμφωνία με

¹²³ ΕΛΤΕ, (2009), Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας, σελ 822

¹²⁴ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 154

τον εσωτερικό κανονισμό ανώτατου και κατώτατου ορίου αποθεμάτων¹²⁵. Ειδικά για την ορθότητα αυτών των συναλλαγών ελέγχονται τα άτομα που συνδέονται με τις παραγγελίες και τις αντίστοιχες πωλήσεις προκειμένου να μην είναι μόνο ένα που να έχει όλα τα καθήκοντα για κάθε διακίνηση αποθέματος.

➤ Συνέχεια του προηγούμενου είναι ο έλεγχος ότι όλες οι πράξεις έχουν διεκπεραιωθεί από διαφορετικά άτομα που έχουν την αρμοδιότητα να ασχοληθούν με το κύκλωμα των αποθεμάτων.

➤ Τα αποθέματα είναι αποθηκευμένα με ασφάλεια από εξουσιοδοτημένα άτομα, με σκοπό την ελαχιστοποίηση του κινδύνου κλοπής. Στην ίδια λογική ο έλεγχος θα πρέπει να εξασφαλίζει τη σωστή λήψη μέτρων τόσο για τη μη αλλοίωση των χαρακτηριστικών τους όσο και την απομάκρυνση όσων έχουν καταστραφεί ή απαξιωθεί. Ειδικά το τελευταίο έχει εξαιρετική σημασία καθώς η καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων ισοδυναμεί με ζημία στα αποτελέσματα χρήσης, γεγονός που μειώνει την κερδοφορία και δεν επιθυμείται από τις Διοικήσεις των επιχειρήσεων.

4.3 Έλεγχος ομάδας 3: Τεκμηρίωση υπολοίπων απαιτήσεων και χρηματικών διαθεσίμων

Η ομάδα 3 διαθέτει δύο πολύ βασικούς λογαριασμούς που θέλουν προσοχή κατά τη διαδικασία ελέγχου λόγω του μεγάλου όγκου συναλλαγών, με έμφαση στο υπόλοιπο των Πελατών και της εξαιρετικής σημασίας τους, με βάση το ύψος των χρηματικών διαθεσίμων.

Πιο συγκεκριμένα, το υπόλοιπο των πελατών διαμορφώνει το σύνολο των απαιτήσεων μιας οικονομικής οντότητας που είναι άμεσα απαιτητό με αποτέλεσμα ο έλεγχος να επικεντρώνεται και στη νομική κατοχύρωση των απαιτήσεων αυτών ως προς τη διασφάλιση της εισπραξιμότητας τους¹²⁶. Αυτό συνεπάγεται ότι θα πρέπει ο ελεγκτής να εξακριβώνει εάν το υπόλοιπο των ανεξόφλητων απαιτήσεων αντιστοιχεί σε

¹²⁵ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 214

¹²⁶ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 239

παραστατικά και είναι όντως αυτό που δημοσιεύεται, χρησιμοποιώντας και αλληλογραφία με τους ίδιους τους πελάτες της επιχείρησης.

Περαιτέρω, θα πρέπει να ελέγχεται εάν έχουν ληφθεί όλα τα μέτρα υπολογισμού απομείωσης των πελατών που κρίθηκαν οριστικά ανεπίδεκτοι είσπραξης σύμφωνα με το άρθρο 19 των ΕΛΠ. Το τελευταίο είναι εξαιρετικά σημαντικό λαμβανομένου υπόψη ότι η οριστική ζημία από επισφαλείς πελάτες μειώνει τα αποτελέσματα της χρήσης γεγονός που δεν επιθυμείται από τις περισσότερες επιχειρήσεις που επιζητούν τραπεζικό δανεισμό. Αυτός είναι και ο βασικός λόγος που αποκρύπτουν ή διαφοροποιούν το πραγματικό ποσό επισφάλειας γεγονός που αποτελεί και βασικό αντικείμενο ελέγχου. Στο σημείο αυτό να επισημανθεί ότι τα ΕΛΠ συνδυαστικά με τις φορολογικές προβλέψεις της ΠΟΛ 1056/2015¹²⁷ ορίζουν με ακρίβεια ότι θα πρέπει μια επιχείρηση αφενός να πραγματοποιεί έλεγχο απομείωσης πελατών κάθε χρόνο και αφετέρου να προβαίνει είτε στο σχηματισμό φορολογικών προβλέψεων με βάση το χρόνο καθυστέρησης της αποπληρωμής είτε στη διαγραφή του οριστικά επισφαλής πελάτη. Συνεπώς, οι λογιστικές διατάξεις που αφορούν την απεικόνιση των απαιτήσεων είναι συγκεκριμένες και επιτρέπουν τον αποτελεσματικό έλεγχο τεκμηρίωσης των υπολοίπων τους.

Να τονιστεί επίσης ότι τα ΕΛΠ ορίζουν το λογιστικό πλαίσιο αναγνώρισης και διαγραφής μιας απαίτησης αλλά δεν μπορούν να εξασφαλίσουν ότι όλες οι καταχωρημένες συναλλαγές με τους πελάτες είναι οι πραγματικές ή ότι η απαξίωση αυτών θα καταχωρηθεί σωστά ως ζημία στα αποτελέσματα. Αυτό συνεπάγεται ότι ο έλεγχος θα πρέπει να είναι ουσιώδης και σε βάθος σε τόσο σημαντικούς λογαριασμούς ρίχνοντας φως στην πραγματική φύση και απεικόνιση των συναλλαγών, ειδικά εάν τα υπόλοιπα αυτών μένουν για πολλά χρόνια ακίνητα. Επομένως, ο ελεγκτής θα πρέπει να προβαίνει σε δειγματοληπτικό έλεγχο καταχώρησης των παραστατικών που αφορούν συναλλαγές με πελάτες και τρόπους είσπραξης των οφειλών αυτών, όπως αποδείξεις είσπραξης και πληρωμής.

Ο δεύτερος εξίσου σημαντικός λογαριασμός της ομάδας 3 αναφέρεται στο υπόλοιπο και στη φυσική ύπαρξη των ταμειακών διαθεσίμων. Δυο βασικές ελεγκτικές ενέργειες είναι η συμφωνία ταμείου μεταξύ λογιστικού υπολοίπου και φυσικής καταγραφής που γίνεται με αιφνίδιο έλεγχο στους αρμόδιους υπαλλήλους και η τραπεζική συμφωνία

¹²⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20499>

μεταξύ λογιστικού υπολοίπου επιχείρησης και αντίστοιχου τράπεζας. Οι ελεγκτικές ενέργειες στοχεύουν να εξακριβώσουν εάν τα χρηματικά διαθέσιμα που διατηρούνται στην επιχείρηση προκύπτουν από τις συναλλαγές βάσει παραστατικών και από τα λογιστικά βιβλία βάσει καταχωρήσεων. Λαμβάνονται δειγματοληπτικά παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών και διενεργείται έλεγχος καταχώρησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ, ώστε να προσδιοριστεί η ορθότητα του λογιστικού χειρισμού. Στην περίπτωση που υπάρχει οποιαδήποτε απόκλιση κατά τον έλεγχο, τότε πραγματοποιείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των χρηματικών υπολοίπων και αναζητούνται οι αιτίες των αποκλίσεων αυτών, με έμφαση στην ύπαρξη τόσο ελλειμμάτων όσο και πλεονασμάτων¹²⁸.

Να τονιστεί ότι οι εν λόγω ελεγκτικές ενέργειες γίνονται μόνο από τον ίδιο τον ελεγκτή υπό την έννοια ότι εκείνος θα προβεί στην φυσική καταμέτρηση των χρηματικών διαθεσίμων και ότι θα αναζητήσει μέσω της διαδικασίας αποστολής επιβεβαιωτικών επιστολών και γραμμάτων την επιβεβαίωση των εξοφλήσεων ειδικά σε συναλλαγές που δεν συνηθίζονται ή είναι μεγάλου μεγέθους, πάντα σε συνεργασία και με τη σύμφωνη γνώμη της Διοίκησης της επιχείρησης¹²⁹. Επομένως, ο ελεγκτικός μηχανισμός τεκμηρίωσης των χρηματικών διαθεσίμων αφορά την αξιολόγηση αρτιότητας όλων των διαδικασιών καταγραφής, επεξεργασίας και εποπτείας των μετρητών που διατηρεί μια επιχείρηση¹³⁰.

Ακόμη, σε κάθε περίπτωση ελέγχονται και πάλι τα καθήκοντα και οι εξουσίες των αρμοδίων υπαλλήλων σχετικά με τα χρηματικά διαθέσιμα ώστε το άτομο που σχετίζεται με τις χρηματικές δοσοληψίες να μην είναι το ίδιο που αναλαμβάνει την λογιστική παρακολούθηση και καταχώρηση των συναλλαγών.

¹²⁸ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 273-275

¹²⁹ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 280

¹³⁰ Δρίτσας Σ, (2018), *Αναθέσεις συμφωνημένων διαδικασιών: Έργα παροχής υπηρεσιών προστιθέμενης αξίας από τις ελεγκτικές εταιρείες*, άρθρο στο περιοδικό Accountancy Greece, διαθέσιμο στο <http://www.accountancygreece.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B8%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%83%CF%85%CE%BC%CF%86%CF%89%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%AD%CE%BD%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD/>

4.4 Έλεγχος ομάδας 4: Τεκμηρίωση λογαριασμών ιδίων κεφαλαίων

Ο έλεγχος της καθαρής θέσης είναι πάρα πολύ σημαντικός αφενός γιατί δίνει επιπλέον πληροφορίες στους μετόχους σχετικά με τη διακίνηση των κεφαλαίων τους αφετέρου παρουσιάζει γενικά δεδομένα ως προς τη χρήση των κεφαλαίων ως πηγή χρηματοδότησης όσον αφορά την ισορροπία ιδίων και δανειακών. Θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να λαμβάνεται υπόψη ότι η καθαρή θέση αποτελεί την εγγύηση έναντι τρίτων πιστωτών, συνεπώς τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος οφείλουν να ελέγχουν εάν τα ίδια κεφάλαια ακολουθούν και τις διατάξεις του Ν. 4548 περί Ανωνύμων Εταιριών.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να ελέγχει το νομικό πλαίσιο τροποποίησης καταστατικού όσον αφορά αλλαγές στο ποσό του κεφαλαίου μιας επιχείρησης και περαιτέρω την πρακτική υλοποίηση αυτού με την καταβολή ή απομάκρυνση χρηματικών διαθεσίμων, χρησιμοποιώντας και τις υπηρεσίες νομικών όπου κρίνεται απαραίτητο. Θα πρέπει να προβαίνει σε έλεγχο των στοιχείων που εισφέρονται σε είδος εάν υπάρχουν τα κατάλληλα παραστατικά που να αποδεικνύουν την αξία τους, τη φυσική ύπαρξη τους στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και εάν νομικά έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία μεταβίβασης της κυριότητας αυτών στην οικονομική οντότητα¹³¹.

Ειδικά ο έλεγχος των λογαριασμών της καθαρής θέσης, των οποίων το περιεχόμενο αναφέρεται στο άρθρο 26 των ΕΛΠ αλλά η νομική διαχείριση στο Ν. 4548 *Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών* θα πρέπει να επικεντρώνεται κυρίως στη διανομή κερδών προς τους μετόχους προκειμένου:

- Αφενός να ακολουθεί τη σειρά και το μέγεθος που ορίζουν οι εμπορικές διατάξεις των άνω Νόμων,
- Αφετέρου τα άρθρα του καταστατικού της επιχείρησης.

Στα πλαίσια αυτά ο ελεγκτικός μηχανισμός επικεντρώνεται στην καταβολή των αυξήσεων υπέρ το άρτιο, στη μη διανομή πλασματικών κερδών ή απραγματοποίητων κερδών που εμφανίζονται στους λογαριασμούς για παράδειγμα κέρδη από αναστροφή

¹³¹ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 331

προβλέψεων και απομειώσεων περιουσιακών στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Αυτό που είναι πολύ σημαντικό για την εν λόγω κατηγορία λογαριασμών από πλευράς ελέγχου είναι η περίπτωση που πραγματοποιηθεί διανομή κερδών που να οδηγεί σε μείωση της καθαρής θέσης κάτω από το επιτρεπόμενο όριο, γεγονός που και αποδυναμώνει την επιχείρηση προς τους τρίτους πιστωτές και θέτει θέμα βραχυχρόνιας επιβίωσης. Αυτή η περίπτωση θα πρέπει να επισημαίνεται ιδιαίτερος στους μετόχους να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος περιλαμβάνει μια σειρά επιπλέον μέτρων που εμπερικλείονται στα άρθρα περί παραστατικών των ΕΛΠ αλλά και στο νομικό πλαίσιο κυρίως λειτουργίας μιας Ανώνυμης Εταιρίας¹³²:

⇒ Έλεγχος ως προς την πληρότητα και ενημέρωση του περιεχομένου του βιβλίου μετόχων και πρακτικών γενικών συνελεύσεων μετόχων.

⇒ Εξακρίβωση ύπαρξης όλων των παραστατικών που αφορούν τις μεταβολές των λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων, όπως αποδεικτικά έκδοσης νέων μετοχών ή εξαγοράς μετοχών κτλ.

⇒ Λογιστικός έλεγχος καταχώρησης των συναλλαγών που αφορούν μεταβολές στην καθαρή θέση ώστε να απεικονίζονται με σαφήνεια και χωρίς ελλείψεις ή αλλοιώσεις στην Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης.

⇒ Αξιολόγηση των μέτρων διαφύλαξης και προστασίας όλων των τίτλων της επιχείρησης.

⇒ Έλεγχος εάν όλες οι συναλλαγές που αφορούν μεταβολές στην καθαρή θέση πραγματοποιήθηκαν από τα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα με νομική κάλυψη και πάντα για τους σκοπούς που ορίζει το καταστατικό.

4.5 Έλεγχος ομάδας 5: Τεκμηρίωση υπολοίπων υποχρεώσεων

¹³² Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 332

Οι υποχρεώσεις αποτελούν ένα σημαντικό κεφάλαιο για μια οικονομική οντότητα καθώς τη δεσμεύουν έναντι τρίτων λόγω χρήσης των δανειακών κεφαλαίων ενώ πολλές φορές οι υποχρεώσεις αυτές προκαλούν επιπλέον τόκο για αποπληρωμή.

Το πρώτο πράγμα ελέγχου στην ομάδα 5 είναι εάν τα υπόλοιπα των προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων προκύπτουν από έννομες συναλλαγές της επιχείρησης που πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια εργασίας αυτής και εκπλήρωσης του εμπορικού της σκοπού. Αυτό συνεπάγεται ότι τα δημοσιευμένα ανεξόφλητα υπόλοιπα των προμηθευτών στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να διασταυρωθούν με τα παραστατικά των συναλλαγών και των αντίστοιχων εξοφλήσεων και με περαιτέρω αλληλογραφία με τους ίδιους ώστε να αντικατοπτρίζουν πραγματικές οφειλές¹³³.

Κυρίως όσον αφορά τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που προκύπτουν εφόσον μια επιχείρηση εισάγει εμπορεύματα από το εξωτερικό και μάλιστα από χώρα που δεν έχει το ευρώ ως βασικό νόμισμα, ο έλεγχος θα πρέπει να είναι λεπτομερειακός και να αφορά και τον υπολογισμό των συναλλαγματικών διαφορών στους κατάλληλους λογαριασμούς προκειμένου να συνάδει η λογιστική τήρηση τους με το άρθρο 27 των ΕΛΠ και να μην υπάρχουν μη πραγματοποιημένες ή λανθασμένες συναλλαγματικές διαφορές στα αποτελέσματα χρήσης¹³⁴.

Ο λογιστικός έλεγχος σε αυτή τη λογική κινείται σε τρεις γραμμές:

1. Εξακρίβωση του σωστού υπολοίπου των οφειλών μέσω της δειγματοληπτικής μεθόδου και κυρίως υπολοίπων που είναι για πολλά χρόνια ακίνητα ή μεγάλα τα ποσά.
2. Έλεγχος ορθότητας αποτίμησης των υποχρεώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ.
3. Απεικόνιση των συγκεκριμένων λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις με τον τρόπο που ορίζουν τα ΕΛΠ.

Ο έλεγχος της ομάδας 5 περιλαμβάνει και τον σωστό υπολογισμό όλων των άμεσων και έμμεσων φόρων που αποδίδει μια οντότητα στο Ελληνικό Δημόσιο, καθώς και την ορθή απεικόνιση των ασφαλιστικών εισφορών, με γενική διερεύνηση εάν όλες οι οφειλές αυτές εξοφλούνται εμπρόθεσμα ή τοκίζονται περαιτέρω.

¹³³ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 316

¹³⁴ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 317

Ακόμη, γίνεται ενδελεχής έλεγχος στα αξιόγραφα που οφείλει μια επιχείρηση σε τρίτους κυρίως ως προς τη μεταβίβαση και εξόφληση γραμματίων και επιταγών πληρωτέων, ειδικά σε περιόδους οικονομικής ύφεσης.

Σε κάθε περίπτωση, ελέγχεται και το νομικό πλαίσιο των συμβάσεων που υπογράφονται με τους προμηθευτές ακριβώς στην ίδια λογική με τους πελάτες, καθώς και όλων των νομικών υποχρεώσεων που δεσμεύουν την επιχείρηση για το μακροπρόθεσμο μέλλον της.

4.6 Έλεγχος ομάδας 6: Τεκμηρίωση βασικών εξόδων

Η τεκμηρίωση των δαπανών μιας οικονομικής μονάδας είναι από τις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτεί και υψηλό επίπεδο κατάρτισης και αντίληψης από πλευράς ελεγκτή όσο και χρόνο προκειμένου τα πορίσματα του ελέγχου να είναι ακριβή και έγκυρα. Ο βασικός λόγος είναι ότι θα πρέπει να διερευνηθεί κατά τον έλεγχο κατά πόσο οι δαπάνες αυτές είναι πραγματικές και πραγματοποιήθηκαν προς όφελος της επιχείρησης συμβάλλοντας στην εκπλήρωση του εμπορικού της σκοπού και όχι απλά να μειώνουν τα κέρδη χρήσης που θα φορολογηθούν.

Σε αυτά τα πλαίσια, βασικός άξονας ελέγχου της ομάδας 6 είναι ο δειγματοληπτικός έλεγχος με φυσικό τρόπο όλων των παραστατικών που περιγράφουν συναλλαγές πραγματοποίησης εξόδων συνδυαστικά με τις αντίστοιχες αποδείξεις εξόφλησης αυτών, προκειμένου πράγματι να διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές έλαβαν χώρα στη χρήση που ελέγχεται.

Περαιτέρω, η τεκμηρίωση των εξόδων θα αφορά τόσο τα συνήθη λειτουργικά όσο και τα ασυνήθη έκτακτα. Ειδικά για κονδύλια δαπανών που εμφανίζονται είτε για πρώτη φορά είτε σε μεγάλο μέγεθος, θα πρέπει να γίνεται σε βάθος διερεύνηση των αιτιών που τα προκάλεσαν ώστε να εξαλειφθεί η περίπτωση δόλου ή παραπλάνησης στην καταχώρηση των δαπανών αυτών με επιπρόσθετη πληροφόρηση όλων των σχετικών συνθηκών στην έκθεση ελέγχου.

Επόμενο βήμα στην ελεγκτική διαδικασία εξόδων είναι ο έλεγχος στο λογιστικό χειρισμό καταχώρησης αυτών όπως ορίζει το άρθρο 25 των ΕΛΠ, προκειμένου να

διαπιστωθούν εάν τηρούνται οι αρχές της αυτοτέλειας και του δεδουλευμένου με σκοπό να εξασφαλιστεί ότι η καταχώριση των εξόδων αυτών και έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν την ελεγχόμενη χρήση.

Τα πιο βασικά έξοδα που επιβαρύνουν μια επιχείρηση από το σύνολο της ομάδας 6 είναι οι δαπάνες μισθοδοσίας συμπεριλαμβανομένου και των εργοδοτικών εισφορών καθώς και οι αμοιβές σε τρίτους συνεργάτες. Ο έλεγχος του υπολογισμού μισθοδοσίας και των αντίστοιχων ασφαλιστικών εισφορών θα πρέπει να ικανοποιεί όλες τις ισχύουσες διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας προκειμένου τα μεγέθη που απεικονίζονται στη μισθοδοσία μιας επιχείρησης να είναι τα σωστά. Ο ορθός υπολογισμός των αμοιβών προσωπικού θα οδηγήσει στη συνέχεια και στον σωστό υπολογισμό του φόρου μισθωτών υπηρεσιών όπως ορίζει ο Κώδικας Φορολογίας με το Ν. 4172/2013. Γίνεται κατανοητό λοιπόν, ότι στον έλεγχο των συγκεκριμένων δαπανών περιλαμβάνονται και διατάξεις που πρέπει να εφαρμόζονται από άλλους νόμους.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα ΕΛΠ η καταχώριση των εξόδων μισθοδοσίας θα πρέπει να γίνεται εφόσον η δαπάνη αυτή είναι δεδουλευμένη, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να επικεντρωθεί τόσο στην ουσία της δαπάνης όσο και στο σωστό υπολογισμό της με σύνολο 14 μισθούς ανά έτος και πάντα σε συνάρτηση με τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας που έχουν υπογραφεί με τους εργαζόμενους. Στα έγγραφα που σχετίζονται με τη μισθοδοσία εκτός από τις συμβάσεις εργασίας είναι και οι πίνακες προσωπικού εργασίας, έντυπα προσλήψεων, απολύσεων, υπερωριών, πίνακες ενσήμων ασφάλισης κτλ, δηλαδή ένα σύνολο εντύπων που περιγράφουν τις συνθήκες εργασίας και επηρεάζουν τα μεγέθη που υπολογίζονται¹³⁵.

Στη συνέχεια, θα γίνει έλεγχος των αποπληρωμών μισθοδοσίας μέσω τραπεζής και στην ίδια λογική θα αναζητηθεί η εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών και των φόρων μισθωτών υπηρεσιών που αυτή προκαλεί, ώστε να διαπιστωθεί το μέρος όλων αυτών των εξόδων που επιβαρύνουν ως ανοικτές υποχρεώσεις το παθητικό του Ισολογισμού¹³⁶.

¹³⁵ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 196

¹³⁶ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 197-199

Επόμενο έξοδο που ελέγχεται με μεγαλύτερη βαρύτητα είναι οι αμοιβές τρίτων συνεργατών της επιχείρησης όπως δικηγόρων, λογιστών και μηχανικών. Οι αμοιβές αυτές θα πρέπει να ελέγχονται στους εξής άξονες:

☞ Αρχικά θα πρέπει να ελέγχονται οι συμβάσεις συνεργασίας με τα άτομα που παρέχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες προς την επιχείρηση, προκειμένου να προσδιοριστεί το οικονομικό πλαίσιο συνεργασίας τους, καθώς αυτές αποτελούν το παραστατικό που αιτιολογεί το έξοδο αμοιβών τρίτων σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ.

☞ Επόμενο βήμα, είναι ο φυσικός έλεγχος των παραστατικών που έχουν ληφθεί από τους συγκεκριμένους συνεργάτες προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τηρείται η αρχή του δεδουλευμένου δηλαδή οι αμοιβές έχουν πραγματικά παρασχεθεί μέσα στο έτος που αναφέρουν τα παραστατικά.

☞ Ο έλεγχος των οικονομικών μεγεθών με αντιδιαστολή των συμβάσεων ακολουθεί, συνδυαστικά με την τεκμηρίωση εάν έχουν υπολογιστεί και καταβληθεί αντίστοιχα τόσο ο φόρος προστιθέμενης αξίας όσο και οι παρακρατήσεις φόρου που συνοδεύουν αυτά τα παραστατικά.

☞ Τελευταίο στάδιο ελέγχου της συγκεκριμένης δαπάνης είναι η αποπληρωμή των συνεργατών αυτών μέσω τραπέζης η οποία και αποδεικνύει ότι το έξοδο αυτό είναι πραγματικό.

Σε κάθε περίπτωση δεν θα πρέπει αν λησμονηθεί ο ενδεδειγμένος έλεγχος εκτάκτων εξόδων και ζημιών που μάλιστα έχουν υψηλή αξία και κατ' επέκταση επιρροή στα αποτελέσματα χρήσης τόσο από πλευράς συνθηκών εξαιτίας των οποίων δημιουργήθηκαν όσο και νομικών εγγράφων. Για παράδειγμα μια πλημμύρα στις αποθήκες που καταστρέφει τα εμπορεύματα και προκαλεί ζημιά στα αποτελέσματα χρήσης θα πρέπει να συνοδεύεται από το ανάλογο έντυπο περιστατικού από την πυροσβεστική όπως ορίζουν τα ΕΛΠ προκειμένου να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξακριβώσει την αλήθεια του γεγονότος λόγω της φύσης του και περαιτέρω εάν ακολουθήθηκε ο ισχύον λογιστικός χειρισμός.

Στην ίδια λογική ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στις εμφανιζόμενες ζημίες λόγω πώλησης περιουσιακών στοιχείων, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία του παγίου την ημέρα της πώλησης με την αντίστοιχη τιμή πώλησης, διερευνώντας και τους λόγους για τους οποίους το πάγιο αυτό πωλήθηκε σε χαμηλότερη τιμή προκαλώντας ζημίες στα αποτελέσματα χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος υπερβαίνει το λογιστικό

χειρισμό μόνο αλλά επαφίεται στο συμβουλευτικό χαρακτήρα του ελεγκτή, που θα πρέπει να διερευνά εάν κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται στην επιχείρηση γίνεται προς όφελος αυτής και όχι εναντίον της.

Να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος τεκμηρίωσης των εξόδων που προαναφέρθηκαν περιλαμβάνει όπως και στις προηγούμενες ομάδες και έλεγχος στο σύνολο των αρμοδιοτήτων των ατόμων που αποτελούν το τμήμα προσωπικού κάθε επιχείρησης, ώστε το άτομο που υπολογίζει τη μισθοδοσία να είναι και διαφορετικό από αυτό που θα καταβάλει τελικά το ποσό μέσω τραπέζης στον εκάστοτε εργαζόμενο.

4.7 Έλεγχος ομάδας 7: Τεκμηρίωση κύκλου πωλήσεων και λοιπών εσόδων

Στην ίδια λογική με τα έξοδα, τα έσοδα της ομάδας 7 θα πρέπει να είναι δεδουλευμένα και αυτοτελή όπως και πάλι ορίζει το άρθρο 25 των ΕΛΠ. Βασικό μέλημα λοιπόν του ελεγκτή για τη συγκεκριμένη ομάδα είναι να διαπιστώσει εάν όντως τα έσοδα αυτά προέρχονται από ολοκληρωμένες πράξεις πώλησης εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών που έχουν συμβεί μέσα στο έτος που ελέγχεται. Η διαπίστωση αυτή περιλαμβάνει τόσο τα συνήθη λειτουργικά έσοδα από την κύρια δραστηριότητα μιας επιχείρησης όσο και τα έκτακτα και ανόργανα, ακριβώς στην ίδια λογικά με τις δαπάνες.

Στην ελεγκτική διαδικασία των πωλήσεων, πολύ σημαντικό ρόλο επέχουν τα παραστατικά σύμφωνα με τα ΕΛΠ και οι συμβάσεις με τους πελάτες που υπογράφονται και που αναιρούν την εικονικότητα των συναλλαγών. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει τα εμπορεύματα που πωλούνται να συνοδεύονται από έγγραφα μεταφοράς που περιγράφουν όντως την μεταφορά αυτών προς τους πελάτες, ενώ θα πρέπει να γίνει πιο ενδελεχής έλεγχος στην περίπτωση των υπηρεσιών, λόγω του άυλου περιεχομένου τους. Σε αυτά τα πλαίσια, ο ελεγκτής ξεκινά με το φυσικό έλεγχο των παραστατικών και συμβάσεων, διαπιστώνοντας επίσης εάν έχουν εκδοθεί όλα τα απαιτούμενα έγγραφα με βάση τα ΕΛΠ και εάν έχουν υπολογιστεί και καταχωρηθεί οι παρεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές πωλήσεων με βάση τις πραγματικές συνθήκες των συναλλαγών¹³⁷.

¹³⁷ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα, σελ 177

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο κύκλος των πωλήσεων είναι που διαμορφώνει και το ύψος των πιθανών επισφαλειών, έχοντας ως αποτέλεσμα τον έλεγχο της πελατειακής πολιτικής που εφαρμόζει μια επιχείρηση και η οποία θα πρέπει να αξιολογηθεί κατά την ελεγκτική διαδικασία, τα πορίσματα της οποίας θα παρουσιαστούν στους μετόχους της. Αυτό συνεπάγεται ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τόσο το ύψος των πιστώσεων που χορηγούνται στους πελάτες όσο και τα ακίνητα υπόλοιπα που επιβαρύνουν ως ανοικτές απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας προς αυτούς προκειμένου να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με τον κίνδυνο βιωσιμότητας της επιχείρησης και τα επίπεδα εισπραξιμότητας που εμφανίζει.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν και τα έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές με εταιρίες του ίδιου ομίλου είτε είναι συγγενείς είτε θυγατρικές. Η μετοχική σύνδεση που τους ενώνει θα πρέπει να ελέγχεται ως προς τη δημιουργία πωλήσεων μεταξύ αυτών, ώστε να μη δηλώνονται περισσότερα έσοδα από πωλήσεις μεταξύ τους από ότι πραγματικά συμβαίνει, προς όφελος των αποτελεσμάτων χρήσης. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής θα πρέπει να διευκρινίζει την αλήθεια των συναλλαγών με όλα τα διαθέσιμα παραστατικά συνδυαστικά και με τη μεταβίβαση κυριότητας των εμπορευμάτων ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών.

Επιπλέον, θα πρέπει να υπάρχει σαφής διαχωρισμός ατόμων και αντίστοιχων καθηκόντων που εμπλέκονται στη διαδικασία πωλήσεων και συγκεκριμένα¹³⁸:

- Ο παραγγελιοδόχος θα πρέπει να μην έχει συνεργασία με το λογιστή για συγκάλυψη απάτης, λήψης και λογιστικής καταχώρησης εικονικών τιμολογίων και συναφείς πράξεις.
- Τα αναγραφόμενα ποσά των τιμολογίων όπως εκδίδονται από το τμήμα πωλήσεων θα πρέπει να επαληθεύονται από τρίτο πρόσωπο που είναι εκτός του τμήματος όπως ένα άτομο του λογιστηρίου.
- Ο ταμίας που εισπράττει τα τιμολόγια θα πρέπει να είναι διαφορετικό πρόσωπο από εκείνο που τιμολογεί τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, ώστε να εξασφαλίζεται το αδιάβλητο της διαδικασίας.
- Η έγκριση χορήγησης πίστωσης στους πελάτες ως συνεπακόλουθο της πελατειακής πολιτικής που εφαρμόζεται θα πρέπει να χορηγείται από τον οικονομικό διευθυντή και όχι τον διευθυντή πωλήσεων που πραγματοποιεί την συναλλαγή.

¹³⁸ Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μένου, Αθήνα, σελ 178

Εκτός από τα παραπάνω, σημαντικός είναι και ο έλεγχος που διενεργείται και για τα έσοδα από δευτερεύουσες δραστηριότητες όπως έσοδα από προμήθειες, από ενοίκια κτλ, τα οποία σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να συνοδεύονται από ιδιωτικά συμφωνητικά που να τα αποδεικνύουν.

Σημαντικό σημείο ελέγχου είναι και η δημιουργία κερδών από πώληση περιουσιακών στοιχείων που έχει έκτακτο χαρακτήρα ως πράξη και αυξάνει τα αποτελέσματα χρήσης, γεγονός που προσφέρει αξία στη δυνατότητα μιας επιχείρησης να λάβει δάνειο. Για το λόγο αυτό, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαπιστώνει ενδελεχώς το σύνολο της πράξης πώλησης τόσο από πλευράς οικονομικού μεγέθους και εισπραξιμότητας όσο και από πλευράς μεταβίβασης κυριότητας με την υπογραφή του κατάλληλου συμβολαίου, ώστε να εξακριβώνει την αλήθεια της συναλλαγής.

Ένα ακόμα θέμα που πρέπει να ελέγχεται και περιλαμβάνεται στις διατάξεις τόσο των ΕΛΠ όσο και της ευρύτερης νομοθεσίας είναι η τιμολόγηση των αγαθών και υπηρεσιών να ακολουθεί την τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση και τα όσα έχουν συμφωνηθεί με τους πελάτες στις συμβάσεις τους ώστε η κάθε συναλλαγή πώλησης να είναι αληθής και έγκυρη.

Συμπεράσματα

Τη σημερινή εποχή, το σύγχρονο επιχειρείν απαιτεί μια λογιστική πληροφόρηση υψηλού επιπέδου και συνάμα διεθνείς κανόνες που να είναι προσβάσιμοι και κατανοητοί από όλους τους χρήστες των οικονομικών. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα τελευταία χρόνια έχει δοθεί ιδιαίτερη έμφαση και προτεραιότητα στη δημιουργία μιας κοινής νομοθεσίας που να αφορά τον ίδιο λογιστικό χειρισμό των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των επιχειρήσεων των κρατών – μελών, λαμβάνοντας πάντα υπόψη ότι τα οικονομικά μεγέθη κάθε χώρας είναι μοναδικά και με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά.

Η βασική γραμμή της κοινής στρατηγικής όσον αφορά τη λογιστική είναι ένα ενιαίο πλέγμα κανόνων αποτίμησης, επεξεργασίας και απεικόνισης των λογαριασμών σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου οι οντότητες να μπορούν να συγκριθούν και να αξιολογηθούν από τους παγκόσμιους επενδυτές. Οι κανόνες αυτοί είναι απόλυτα συμβατοί με τη διεθνής λογιστική και ικανοποιούν τις ανάγκες ποιοτικής πληροφόρησης που απαιτείται σήμερα προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις επενδυτικής φύσης, καθώς μπορούν να περιγράψουν πολύπλοκες συναλλαγές με νέες οικονομικές προεκτάσεις. Αν ληφθεί υπόψη ότι τη σημερινή εποχή, το διαδίκτυο και η δομή της παγκόσμιας οικονομίας έχει εκμηδενίσει το χρόνο των συναλλαγών, γίνεται απολύτως κατανοητό πως τα λογιστικά πρότυπα συμβάλλουν στη σωστή και έγκαιρη απεικόνιση αυτών, κρατώντας την ουσία της συναλλαγής.

Σε αυτά τα πλαίσια, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που έτυχαν πρώτης εφαρμογής την 1/1/2015 είναι πλήρως εναρμονισμένα με τις κοινοτικές οδηγίες, διαχωρίζοντας τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια σε οντότητες και με βάση αυτή την κατηγοριοποίηση διαμορφώνονται οι αντίστοιχες λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις. Η διάκριση αυτή επιτρέπει στην κάθε επιχείρηση να είναι γνώστης των υποχρεώσεων της και να ακολουθεί έναν ενιαίο πλαίσιο λογιστικών κανόνων και μάλιστα σε ευρωπαϊκό επίπεδο, εκμεταλλευόμενη την ευκαιρία να προσελκύσει και ξένους επενδυτές. Με αυτό τον τρόπο, επιτυγχάνεται σύγκλιση λογιστικής νομοθεσίας και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων με τις επιχειρήσεις των κρατών – μελών.

Όπως γίνεται κατανοητό, η κοινή λογιστική βάση κανόνων αποτελεί και μια σπουδαία στρατηγική όσον αφορά την εκτέλεση ελέγχου του περιεχομένου τους, με την έννοια ότι κάθε λογαριασμός που εμφανίζεται στις λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να διέπεται από τους ίδιους κανόνες λογιστικής ανεξαρτήτως μεγέθους ή αντικειμένου εργασιών. Αυτό σημαίνει ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα βασικό «όπλο» ελέγχου καθώς θεσμοθετούν με λεπτομέρεια όλους τους απαραίτητους κανόνες για το πώς αποδεικνύονται οι συναλλαγές και περαιτέρω πως λογιστικά επεξεργάζονται. Συνεπώς, επιτυγχάνεται μια σύμπνοια στην ελεγκτική διαδικασία ως προς το εάν εφαρμόζονται τα άρθρα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ή όχι, ποια είναι τα περιθώρια διόρθωσης ή τότε οι παρατυπίες θα πρέπει να δημοσιευθούν στους αρμοδίους και περαιτέρω υπάρχει κοινή ομοιομορφία στον τρόπο απεικόνισης των λογαριασμών, ακολουθώντας μάλιστα παγκόσμιους κανόνες και πρακτικές.

Αυτό ωστόσο δεν συνεπάγεται ότι ο ρόλος του ελεγκτή περιορίζεται στην σωστή εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ή μη ως προς την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητάς του ελέγχου. Αυτό συμβαίνει γιατί ο ρόλος του ελεγκτή είτε αφορά το εσωτερικό περιβάλλον είτε τον ορκωτό λογιστή στοχεύει σε έναν ευρύτερο έλεγχο των γραμμών λειτουργίας μια επιχείρησης έχοντας ένα εξαιρετικά σημαντικό συμβουλευτικό χαρακτήρα για τη Διοίκηση, εκτός από την τεκμηρίωση της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, ο ελεγκτής θα διαπιστώσει εάν τα καθήκοντα του προσωπικού είναι διακριτά και κατανοητά, θα κάνει φυσικό έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων για να αξιολογήσει την υλική υπόστασή τους, θα εξασφαλίσει τη μη εικονικότητα των συναλλαγών με διασταυρώσεις και αλληλογραφία και κυρίως θα διαλευκάνει εάν τηρείται ή όχι και ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας κάθε επιχείρησης ως προς τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά εκτός από την εφαρμογή του λογιστικού και φορολογικού νόμου.

Από εκεί και ύστερα, σημαντικό ρόλο παίζει η προσωπική αντίληψη του ελεγκτή ειδικά σε θέματα που είναι πιο υποκειμενικής φύσης, καθώς τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν παρέχουν σαφείς οδηγίες λόγω της φύσης κάποιων λογαριασμών. Αυτό συνεπάγεται ότι η προσωπική αντίληψη και επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα ελέγχου με την έννοια της πρόληψης και καταστολής της απάτης, προστατεύοντας τους μετόχους στους οποίους είναι υπόλογος.

Σε αυτά τα πλαίσια, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί κριτικά και να προβαίνει σε περαιτέρω διερεύνηση όσον αφορά τον προσδιορισμό της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, κυρίως των ιδιοπαραγόμενων. Πρόκειται για υψηλής αξίας πάγια που εμφανίζονται στον Ισολογισμό και δεν έχουν υλική υπόσταση, συνεπώς είναι δυσχερής ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους κτήσης του σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ειδικά στην περίπτωση που μια επιχείρηση παράγει η ίδια ένα άυλο πάγιο όπως ένα λογισμικό ή μια πατέντα ευρεσιτεχνίας, στην πράξη ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει με το προσωπικό του φίλτρο το ποια παραστατικά θα συμπεριληφθούν στην αξία του συγκεκριμένου παγίου αφού δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν με ακρίβεια από τη νομοθεσία. Αυτό επιτρέπει ένα πιο ευέλικτο λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να αιτιολογείται χωρίς όμως αυστηρά κριτήρια παρά μόνο με βάση τις πραγματικές συνθήκες.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι εξαιρετικά επιφυλακτικός και ενδεδειγμένος όσον αφορά τις αρχές του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας που ορίζουν τα πρότυπα, ώστε πραγματικά να αναγνωρίζει ποια έσοδα και έξοδα είναι πραγματικά και πραγματοποιημένα στη χρήση που ελέγχεται, καθώς διαμορφώνουν αποτέλεσμα και καθορίζουν το ύψος του δανεισμού που θα μπορεί να επιτύχει μια οικονομική οντότητα. Ειδικά το τελευταίο είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τους τρίτους πιστωτές που θα αντλήσουν πληροφόρηση από τις λογιστικές καταστάσεις, συνεπώς ο ελεγκτής θα πρέπει να διασφαλίσει την αλήθεια των μεγεθών όπως ορίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Άλλα μεγέθη που συμβάλουν στην αποτελεσματικότητα ή μη του ελέγχου είναι τα έκτακτα μεγέθη που εμφανίζονται υπό συγκεκριμένες συνθήκες, είτε περιλαμβάνοντας τα κονδύλια του Ισολογισμού είτε της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τόσο η φύση όσο και η έκταση των μεγεθών αυτών προσδιορίζονται υπό όρους στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, καθώς δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν όλες οι αιτίες που μπορούν να τα προκαλέσουν. Στα πλαίσια αυτά, ο ελεγκτής θα πρέπει να επικαλεστεί τη γνώμη εμπειρογνομόνων και άλλων ειδήμων που σχετίζονται με τον έλεγχο λογαριασμών που δεν μπορεί ο ίδιος να προσδιορίσει λόγω τεχνικών γνώσεων, όπως η καταστροφή κρέατος, η καταμέτρηση μιας ποσότητας χρυσού, προκειμένου να εντοπίσει εάν οι σχηματισμένες ζημιές ή κέρδη είναι πραγματικές. Το βάρος της απόδειξης στις εν λόγω περιπτώσεις φέρει η Διοίκηση ως προς την αλήθεια των συνθηκών, ενώ ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος να επικυρώσει την πραγματικότητα των οικονομικών μεγεθών και περαιτέρω επιπτώσεων.

Στην ίδια λογική εντάσσεται και η νέο-αναγνωρισμένη ζημία απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων, που τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν με σαφήνεια με σκοπό να μειώσουν την αξία των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού που εμφανίζουν μια οριστική και μόνιμου χαρακτήρα απαξίωση από εξωτερικές αιτίες. Ο ρόλος του ελεγκτή στον προσδιορισμό της απομείωσης αυτής είναι να εξακριβώσει εάν οι αξίες της αποτίμησης των κονδυλίων αυτών όπως έχουν διαμορφωθεί στις τρέχουσες συνθήκες είναι σωστά εκτιμώμενες χωρίς να βάλλουν την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων εμφανίζοντας είτε υπέρογκες ζημιές για σκοπούς φορολογικούς είτε εξαιρετικά μειωμένες ζημιές απομείωσης ώστε να μην απαξιώσουν την αξία του ενεργητικού τους. Σε κάθε περίπτωση, ο προσδιορισμός της αξίας απομείωσης αποτελεί μια πιο «γκρίζα» ζώνη στη λογιστική καθώς επαφίεται στην εκτίμηση της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται, συνεπώς η προσωπική κρίση του ελεγκτή και η επαγγελματική του αντίληψη αναβαθμίζουν σε σημαντικό βαθμό την ποιότητα του ελεγκτικού του έργου.

Ένα ακόμη σημείο που άπτεται στην αποτελεσματικότητα ελέγχου είναι οι οικονομικές συναλλαγές μεταξύ θυγατρικών και λοιπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, προκειμένου να τεκμηριωθεί ελεγκτικά η πραγματικότητα της συναλλαγής. Η ιδιαιτερότητα των συναλλαγών αυτών εμφανίζεται στους κανόνες λογιστικής που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις, γεγονός που τους δίνει τη δυνατότητα να εκδίδονται παραστατικά προς όφελος των επιχειρήσεων χωρίς όμως να απεικονίζουν πραγματικά περιστατικά. Για το λόγο αυτό, ο ελεγκτής θα πρέπει να συνδυάζει κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως προς τη λογιστική μεταχείριση συνδυαστικά με τα άρθρα περί ενδοομιλικών συναλλαγών ως προς τον Κώδικα Φορολογίας, προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για τη φύση και την επιρροή των συναλλαγών αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.

Αυτό που έγινε επίσης κατανοητό είναι ότι στα καθήκοντα ενός ελεγκτή εντάσσονται και κάποια τεχνικά ζητήματα και νομικά θέματα που υπερβαίνουν τους κανόνες λογιστικής που παρουσιάζουν τα ΕΛΠ. Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να εξακριβώνει και το περιεχόμενο των καθηκόντων των διαφόρων ατόμων προκειμένου να εξασφαλίζεται πολυμορφία σε μια συναλλαγή και να μην συγκεντρώνονται όλες οι εξουσίες σε ένα μόνο άτομο. Με αυτό τον τρόπο θα πρέπει να υπάρχει έγκριση από ανώτατα κλιμάκια, ενώ οι πληρωμές των εκάστοτε συναλλαγών δεν θα πραγματοποιούνται από τα ίδια άτομα που προέβησαν στις συναλλαγές αυτές. Στην

ίδια λογική, θα πρέπει να ελέγξει συστήματα διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων, συμβάσεις με τρίτους συναλλασσόμενους και λοιπά νομικά έγγραφα για να εξακριβώσει την αλήθεια των συναλλαγών, γεγονός που δεν εντάσσονται στο νομοθετικό πλαίσιο των ΕΛΠ.

Συνέχεια του παραπάνω συμπεράσματος είναι ότι κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας ο εκάστοτε ελεγκτής θα πρέπει να είναι πλήρως ενημερωμένος και επαγγελματικά καταρτισμένος με μια πληθώρα συναφών νόμων και διατάξεων προκειμένου να φέρει εις πέρας με επιτυχία το ελεγκτικό του έργο. Αυτό σημαίνει ότι εκτός από την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να έχει γνώσεις τουλάχιστον φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013, του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Ν. 2859/2000 και όλων των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας για να μπορέσει να ελέγξει την ακρίβεια και πληρότητα όλων των κονδυλίων. Επίσης, αυτό συνεπάγεται ότι τα ΕΛΠ αποτελούν το βασικό πυλώνα που ικανοποιεί τις ανάγκες ελέγχου στη λογιστική επεξεργασία και απεικόνιση των πληροφοριών, αλλά εμπλουτίζεται και περιλαμβάνει μια πληθώρα άλλων νομοθετημάτων και διατάξεων που επηρεάζουν τόσο την ίδια τη λειτουργία της επιχείρησής όσο και τα οικονομικά μεγέθη της. Προφανώς, ο ελεγκτής οφείλει να είναι γνώστης όλων αυτών των θεμάτων προκειμένου να εξασφαλίσει την υψηλή ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών του.

Ένα ακόμα συμπέρασμα της παρούσας εργασίας αναφέρεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος εξακριβώνει κυρίως την πραγματική φύση των συναλλαγών. Η αποτελεσματικότητα του έγκειται στο να εφαρμόσει μέτρα ελέγχου που να εξακριβώσει την ορθότητα των συστημάτων εφόσον όμως οι συναλλαγές που απεικονίζονται είναι πραγματικές και αποδεικνύονται με παραστατικά. Από εκεί και ύστερα, τα ΕΛΠ συμβάλλουν σημαντικά στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου, καθώς ορίζουν το λογιστικό πλαίσιο απεικόνισης της συναλλαγής, αρκεί αυτή όμως να έχει πραγματοποιηθεί στα πλαίσια του επιχειρείν. Σε αυτά τα πλαίσια γίνεται κατανοητός ο ρόλος του ελεγκτή ως υπευθύνου διαφύλαξης της περιουσίας μιας επιχείρησης, καθώς το έργο του υπερβαίνει το λογιστικό έλεγχο: θα πρέπει με φυσική παρουσία και χρήση εμπειρογνομόνων όπου απαιτείται να εξακριβώνει την αλήθεια των συναλλαγών και στη συνέχεια τη λογιστική τους αντιμετώπιση.

Σε όλα τα παραπάνω θα πρέπει να σημειωθεί ότι η συνεργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου είναι ακόμα ένα κριτήριο που αναβαθμίζει την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων ακριβώς γιατί όλες οι συναλλαγές και περαιτέρω οι λογαριασμοί της λογιστικής ελέγχονται υπό διαφορετικό πρίσμα δύο φορές. Ο εσωτερικός έλεγχος διασφαλίζει αφενός τη σωστή λογιστική τήρηση των κονδυλίων και αφετέρου την αποτελεσματική εκτέλεση του εσωτερικού κανονισμού της επιχείρησης. Ο εξωτερικός έλεγχος στη συνέχεια βασίζεται στα πορίσματα του εσωτερικού και επικυρώνει για δεύτερη φορά την αλήθεια των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, υπό το πρίσμα όμως προστασίας των μετόχων. Σε αυτά τα πλαίσια, η νομοθεσία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η δυναμικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η επικύρωση από τον εξωτερικό σίγουρα συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου ως σύνολο τόσο από πλευράς ουσίας των απεικονιζόμενων στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όσο και από πλευράς οικονομικής επίπτωσης σε αυτές.



Σχήμα: Συνεργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Όπως έγινε κατανοητό από τα παραπάνω, ο ρόλος του ελεγκτή σε μια επιχείρηση είναι πολυσύνθετος, διαδραστικός και πολύ ουσιαστικός. Για την αποτελεσματικότητα της εργασίας του και την ποιοτική εξαγωγή χρήσιμων και ειλικρινών συμπερασμάτων, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν στην εξασφάλιση του νομικού πλαισίου όσον αφορά την τήρηση των βιβλίων δίνοντας τις βασικές γραμμές κανόνων και αρχών ελέγχου. Από εκεί και ύστερα, οι πραγματικές συνθήκες καθορίζουν τη διαμόρφωση των λογαριασμών επομένως η προσωπική κρίση και ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή διαμορφώνουν τα τελικά συμπεράσματα ελέγχου, λειτουργώντας μόνο και

πάντα προς όφελος της οικονομικής μονάδας. Το γεγονός αυτό υποδηλώνει ότι ο έλεγχος αποτελεί αναντικατάστατη διαδικασία της ομαλής πορείας μιας επιχείρησης, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα να αποτελούν το κύριο όπλο του.

Επίλογος

Στην παρούσα εργασία έγινε κατανοητή η συμβολή των διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού μηχανισμού είτε αφορά το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης είτε το εξωτερικό, καθώς αποτελούν τη δομή επεξεργασίας και απεικόνισης όλων των λογιστικών πληροφοριών. Με βάση τους ορισμούς που περιλαμβάνουν ανά ομάδα λογαριασμών τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προσδιορίζουν το νόμιμο και το παράνομο της κάθε συναλλαγής και περαιτέρω του αντίστοιχου λογιστικού χειρισμού που αυτή έχει, ώστε να διευκολύνει και να κατευθύνει τον εκάστοτε ελεγκτή στο έργο του προσθέτοντας αξία στα πορίσματα του.

Επίσης, έγινε κατανοητό ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου απαιτούνται μια σειρά γνώσεων από άλλες διατάξεις που συνδυάζονται με τα άρθρα των ΕΛΠ, καθώς μια επιχείρηση λειτουργεί στα πλαίσια ενός ευρύτερου περιβάλλοντος φορολογίας και λογιστικής. Συνεπώς, ο ελεγκτής οφείλει να έχει υψηλό επίπεδο κατάρτισης και να μπορεί να συνδυάσει τις εγκυκλίους και τις αποφάσεις ώστε να έχει αποτελεσματικότητα στην ελεγκτική του διαδικασία.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η εργασία κατέληξε ότι ο ρόλος του ελεγκτή είναι κάτι πολύ περισσότερο από την ορθή τήρηση των λογιστικών κανόνων και φορολογικών νόμων, αν ληφθεί υπόψη ότι εξακριβώνουν μια πληθώρα θεμάτων μη λογιστικών όπως το περιεχόμενο των καθηκόντων του προσωπικού και κυρίως ο συμβουλευτικός χαρακτήρας που διαθέτουν προς τους ιθύνοντες του Διοικητικού Συμβουλίου και τους ιδιοκτήτες μετόχους.

Βιβλιογραφία

Πρωτογενείς πηγές

- N. 4308/2014 *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*
- N. 4548/2018 *Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών*
- N. 4172/2013 *Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*
- ΠΔ 1123/1980 *Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*
- ΚΝ2190/1920 *Περί Ανωνύμων Εταιρειών*
- N. 3229/2004 *Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις*
- N. 4449/ΦΕΚ Α 7/24.01.2017 *Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις*
- N. 4336/2015 *Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης*

Ελληνική

- WalterM, LarsenJ, MeigsR, (1984), *Ελεγκτική*, μετάφραση των Θ.Διαμαντόπουλος και Ι.Ταλαρούγκα, εκδ Παπαζήση
- Αχείλας Γ, Αλεξανδρίδου Κ, Μαρκόπουλος Θ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (N. 4308/2014)*, σημειώσεις από την εταιρία KPMG διαθέσιμες στο

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>

ΕΛΤΕ, (2009), Εγχειρίδιο διεθνών προτύπων ελέγχου και προτύπων δικλίδων ποιότητας

Κοντογεώργης Γ, (2018), *The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management*, international journal of accounting and financial reporting, vol 8, no 4, DOI: 10.5296/ijafr.v8i4.13626

Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν. 4308/2014, *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*, ΕΛΤΕ

Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2016), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014): ερμηνεία και πρακτικές εφαρμογές*, εκδ ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα

Μπατσινίλας Ε, Πατατούκας Κ, (2015), *Σύγχρονη λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και με αναφορά κατά θέμα στα ΔΛΠ*, εκδ Αθ. Σταμούλης, τόμος Α

Νιφορόπουλος Κ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σημειώσεις GrandValueIntitute*

Παπαγιάννης Ν., (2015), *Πρακτικός οδηγός λογιστικής: η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*, εκδ. Οικονομικές Εκδόσεις ΕΕ, Θεσσαλονίκη

Παπαδέας Π, (2015), *Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία με ΦΠΑ και ΕΛΠ*, Αθήνα

Παππάς Α, (1999), *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, εκδ Γ Μπένου, Αθήνα

Σγουρινάκης Ν, (2017), *Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, εκδ Νομική Βιοβλιοθήκη ΑΕΒΕ

Τσιτσάκης Χ, (2017), *Εφαρμογές της λογιστικής επιστήμης*, εκδ Τζιόλα

Ξένη

Bagirova F, (2018), *The role of audit companies and frequency of auditing on quality of financial statement*, The Ministry of Education of Azerbaijan Republic, paper available online at <http://unec.edu.az/application/uploads/2018/12/Fatima-Bagirova-Diploma-Thesis.pdf>

Caratas M, Spatariu E,(2014),*Contemporary approaches in internal audit*, Procedia Economics and Finance 15 (2014) 530 – 537, Selection and peer-review under responsibility of the Emerging Markets Queries in Finance and Business local organization doi: 10.1016/S2212-5671(14)00503-6

Αρθρογραφία

Άρθρο στο λογιστικό κόμβο taxheaven, (2014), *Παρελθόν από 1.1.2015 ο Κ.Φ.Α.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ. - Ποιές διατάξεις και νόμοι καταργούνται με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20901>

Άρθρο στο λογιστικό κόμβο taxheaven, (2018), *Τα όρια του υποχρεωτικού ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές για το 2018*, διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/41495#>

Άρθρο, (1992), *Η Αναγκαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου*, δημοσιευμένο στην εφημερίδα Το Κέρδος, διαθέσιμο στο διαδίκτυο στην <https://internalaudit.gr/%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%B5%CF%8D%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82/%CE%B5%CF%86%CE%B7%CE%BC%CE%B5%CF%81%CE%AF%CE%B4%CE%B1-%CE%BA%CE%AD%CF%81%CE%B4%CE%BF%CF%82/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B3%CE%BA%CE%B1%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%89%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%8D-%CE%B5%CE%BB%CE%AD%CE%B3%CF%87%CE%BF%CF%85/>

- Αχειλάς Γ, Αλεξανδρίδου Κ, Μαρκόπουλος Θ, (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα* (N. 4308/2014), KPMG, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/03/Presentation%20ELP%20Law%204308-2014.pdf>, σελ 11
- Βαζακίδης Α, Γκούρλιας Ι, (2007), *Η καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων δαπανών ισοδύναμη με λήψη εικονικού τιμολογίου*, άρθρο στο περιοδικό E-magazine διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=5089>
- Δαλιάνης Γ, Δεληγιάννης Θ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Η αναγκαία εξέλιξη*, εφημερίδα Capital, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <http://www.capital.gr/tax/2149458/ellinika-logistika-protupa-i-anagkaia-exelixa>
- Δημητρίου Δ, (2015), *Οι οντότητες “δύνανται” να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο. Ποιές θα είναι οι επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402>
- Δρίτσας Σ, (2018), *Αναθέσεις συμφωνημένων διαδικασιών: Έργα παροχής υπηρεσιών προστιθέμενης αξίας από τις ελεγκτικές εταιρείες*, άρθρο στο περιοδικό Accountancy Greece, διαθέσιμο στο <http://www.accountancygreece.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B8%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%83%CF%85%CE%BC%CF%86%CF%89%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%AD%CE%BD%CF%89%CE%BD-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD/>
- Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, (2017), *Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου*, Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου διαθέσιμα στο διαδίκτυο στο <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>
- Καραγιώργος Θ, Δρογαλάς Γ, Γκοτζαμάνης Ε, Ταμπακούδης Ι, (2010), *Internal auditing as an effective tool for corporate governance*, Journal of Business Management, vol 2 – no 1 διαθέσιμο στο http://www.drogalas.gr/uploads/publications/INTERNAL_AUDITING_AS_AN_EFFECTIVE_TOOL_FOR_CORPORATE_GOVERNANCE.pdf

- Μάλλης Δ, (2015), *Οι βασικές διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων*, άρθρο στην Καθημερινή διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <http://www.kathimerini.gr/811073/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-vasikes-diata3eis-twn-newn-ellhnikwn-logistikwn-protypwn>
- Νιφορόπουλος Κ, (2014), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Μία πρώτη ανάλυση*, άρθρο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20958>
- Ξένος Χ, (2016), *Νόμος 4308/2014 - Μύθος και Πραγματικότητα*, άρθρο στο διαδίκτυο διαθέσιμο στο <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23332>
- Πάνου Τ, Σαμοθράκης Γ, (2018), *Σύστημα εσωτερικού ελέγχου και πρόληψη της απάτης στις επιχειρήσεις*, άρθρο δημοσιευμένο στην εφημερίδα Καθημερινή διαθέσιμο στο <http://www.kathimerini.gr/999226/article/oikonomia/epixeirhseis/systhma-eswterikoy-elegchou-kai-prolhyh-ths-apaths-stis-epixeirhseis>
- Ρεπούσης Σ, (2018), *Πόσο ήταν το «κούρεμα» του χρέους;*, άρθρο στην εφημερίδα Ναυτεμπορική, διαθέσιμο στο <https://www.naftemporiki.gr/story/1352730/poso-itan-to-kourema-tou-xreous>
- Ρέππας Ι, Μπρέγιαννης Α, (2018), *Τα όρια ελέγχου στην Ευρώπη και η ελληνική πραγματικότητα*, άρθρο διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο https://www.huffingtonpost.gr/ioannis-reppas/-_9531_b_14242378.html
- Χρυσικόπουλος Ν, (2017), *Λουκέτα και πτωχεύσεις κάτω από το "ραντάρ" της αγοράς*, άρθρο την εφημερίδα Capital διαθέσιμο στο διαδίκτυο στο <https://www.capital.gr/epixeiriseis/3210062/louketa-kai-ptoxeuseis-kato-apo-to-rantar-tis-agoras>

Ιστοσελίδες

www.capital.gr

www.taxheaven.gr

<https://global.theiia.org>

<http://www.kathimerini.gr>