



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΤΟΥ

ΜΑΣΟΥΡΙΔΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2017

## Περίληψη

Στις εμπορικές - και κυρίως στις βιομηχανικές επιχειρήσεις - τα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα, ανταλλακτικά κ.λ.π) αποτελούν περιουσιακά στοιχεία ζωτικής σημασίας για τη επιβίωση και τη λειτουργία της επιχείρησης και κατά κανόνα αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος του κεφαλαίου της. Είναι αυτονόητο ότι τα οικονομικά αποτελέσματα μπορεί να υποστούν ουσιώδη επίδραση από εκούσιες ή ακούσιες εσφαλμένες αποτιμήσεις ή καταμετρήσεις των αποθεμάτων. Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να επιφυλαχθεί ή να αρνηθεί τη διατύπωση γνώμης για την ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων στην περίπτωση που διαπιστώσει ουσιώδεις ανακρίβειες ως προς την ύπαρξη των αναγραφόμενων στην απογραφή αποθεμάτων καθώς και για την ορθή αποτίμηση αυτών.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

|  |     |
|--|-----|
| Περίληψη .....   | ii  |
| Περιεχόμενα.....   | iii |
| Κεφάλαιο 1 – Εισαγωγή .....  | 1   |
| 1.1 Θεωρητικό Πλαίσιο .....  | 1   |
| 1.2 Αναγκαιότητα - Σκοπός της Εργασίας .....   | 2   |
| 1.3 Δομή της Εργασίας.....   | 2   |
| Κεφάλαιο 2 – Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας.....   | 3   |
| 2.1Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας.....   | 3   |
| Κεφάλαιο 3 – Εξωτερικός Έλεγχος .....  | 9   |
| 3.1 Ελεγκτική Επιστήμη .....   | 9   |
| 3.2 Διακρίσεις των Ελέγχων .....   | 12  |
| 3.3 Ανάγκη διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου.....   | 13  |
| 3.4 Υποχρέωση διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου .....   | 15  |
| 3.5Ο ρόλος του Εξωτερικού Ελεγκτή.....   | 16  |
| 3.6Στάδια του Ελέγχου .....  | 17  |
| 3.7Εκφραση Γνώμης του Εξωτερικού Ελεγκτή.....  | 19  |
| 3.8Ευθύνη του Εξωτερικού Ελεγκτή και Επαγγελματικά Ασυμβίβαστα.....                        | 20  |
| 3.9Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....   | 21  |
| Κεφάλαιο 4 – Παρακολούθηση των Αποθεμάτων βάσει<br>των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ..... | 22  |
| 4.1 Εισαγωγή .....   | 22  |
| 4.2 Απογραφή και Αποτίμηση των Αποθεμάτων.....   | 24  |
| Σύστημα Περιοδικής Απογραφής.....  | 24  |
| Σύστημα Διαρκούς Απογραφής .....   | 25  |
| Αρχική Αναγνώριση των Αποθεμάτων .....   | 26  |
| 4.3 Μέθοδοι Υπολογισμού του Κόστους Κτήσης των Αποθεμάτων .....                            | 28  |
| 4.4Οι Βασικές Λογιστικές Αρχές της Αποτίμησης των Αποθεμάτων.....                          | 31  |
| 4.5Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....   | 32  |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Κεφάλαιο 5– Παρακολούθηση των Αποθεμάτων βάσει</b>                 |           |
| των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....                                 | 33        |
| 5.1 Εισαγωγή .....  | 33        |
| 5.2 Διευκρινιστικοί Ορισμοί.....                                      | 34        |
| 5.3 Κόστος Αποθεμάτων .....   | 35        |
| Κόστος Αγοράς.....  | 35        |
| Κόστος Μεταποίησης .....  | 36        |
| Λοιπές Δαπάνες .....  | 37        |
| 5.4 Τεχνικές Επιμέτρησης του Κόστους.....                             | 37        |
| 5.5 Αποτίμηση Αποθεμάτων.....   | 38        |
| Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους.....                              | 38        |
| Βασική Μέθοδος .....  | 38        |
| Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία.....                                       | 39        |
| 5.6 Καταχώρηση της Αξίας των Αποθεμάτων .....                         | 41        |
| Αναγνώριση της Αξίας των Αποθεμάτων ως Έξοδο.....                     | 41        |
| Καταχώρηση σε άλλους λογαριασμούς .....                               | 42        |
| 5.7 Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις και Πληροφορίες ..... | 42        |
| 5.8 Σύγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Ελληνικά Λογιστικά |           |
| Πρότυπα αναφορικά με την παρακολούθηση των Αποθεμάτων .....           | 43        |
| 5.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....                                       | 44        |
| <b>Κεφάλαιο 6– Εξωτερικός Έλεγχος Αποθεμάτων.....</b>                 | <b>45</b> |
| 6.1 Εισαγωγικά Στοιχεία .....   | 45        |
| 6.2 Σκοπός του Ελέγχου των Αποθεμάτων.....                            | 46        |
| 6.3 Απογραφή και Αποτίμηση των Αποθεμάτων.....                        | 47        |
| Αναγνώριση των Αποθεμάτων.....  | 48        |
| Μέτρηση των Αποθεμάτων .....  | 48        |
| Αποτίμηση των Αποθεμάτων .....  | 51        |
| 6.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες .....                                      | 52        |
| 6.5 Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 501 .....                               | 54        |
| Συμμετοχή στην μέτρηση του Φυσικού Αποθέματος .....                   | 56        |
| Μετρήσεις Φυσικών Αποθεμάτων που πραγματοποιούνται                    |           |
| εκτός της ημερομηνίας δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων.....    | 58        |

|   |    |
|---|----|
| Ελεγκτικές Διαδικασίες που εφαρμόζονται όταν η παρακολούθηση της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος είναι ανέφικτη ..... | 59 |
| Αποθέματα υπό την επιμέλεια και τον έλεγχο τρίτου μέρους.....   | 59 |
| 6.6 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....   | 60 |
| Κεφάλαιο 7– Συμπεράσματα – Περιορισμοί της Εργασίας -<br>Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα .....                             | 61 |
| 7.1 Συμπεράσματα.....   | 61 |
| 7.2 Περιορισμοί της Εργασίας .....  | 62 |
| 7.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα .....  | 62 |
| Βιβλιογραφία .....  | 63 |

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Θεωρητικό Πλαίσιο

Είναι γεγονός, ότι τις τελευταίες δεκαετίες οι παγκόσμιες οικονομίες αναπτύσσονται με ταχύτατους ρυθμούς. Η ανάπτυξη αυτή δεν είναι αμιγώς οικονομική, αλλά άπτεται ενός πολύ ευρύτερου φάσματος δραστηριοτήτων, όπως η τεχνολογική άνθιση, η ταχύτητα και η πολυπλοκότητα των συναλλαγών, οι κοινωνικοπολιτικές αλλαγές κτλ. Οι διασυνοριακές συναλλαγές έχουν καταστεί, πλέον, ένα αναπόσπαστο κομμάτι της παγκόσμιας οικονομικής καθημερινότητας – γεγονός που έχει δημιουργήσει την ανάγκη για νέες ρυθμίσεις ως προς την οργάνωση και παρακολούθηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η επιχειρηματική αυτή επέκταση μπορεί μεν να έδωσε στις εταιρίες την δυνατότητα επέκτασης των δραστηριοτήτων, καθώς και την δυνατότητα άντλησης κεφαλαίων από, συγκριτικά περισσότερες, πηγές, ωστόσο δημιούργησε ταυτόχρονα και την απαίτηση ουσιώδους πληροφόρησης από τους δυνητικούς παγκόσμιους επενδυτές, ως προς την οικονομική τους κατάσταση και την καθαρή τους θέση.

Αυτό ήταν και εφελτήριο γεγονός που δημιούργησε την ανάγκη θέσπισης ενός ενιαίου ρυθμιστικού συστήματος υπό το οποίο θα διέπονταν στο εξής οι παγκόσμιες καθώς και οι χρηματιστηριακές συναλλαγές και δοσοληψίες. Η απάντηση σε αυτό το πρόβλημα ήρθε με την δημιουργία, την εφαρμογή και την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) – τα οποία αργότερα μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών, κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένοι τύποι συναλλαγών καθώς και άλλα γεγονότα παρουσιάζονται στις παρεχόμενες οικονομικές καταστάσεις, προσφέροντας έτσι την τόσο πολύτιμη ενημέρωση, η οποία είναι αναγκαία για την εύρυθμη λειτουργία του παγκόσμιου χρηματοπιστωτικού συστήματος και των παγκόσμιων οικονομιών.

## **1.2 Σκοπός της Εργασίας**

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να παρουσιάσει τις ρυθμιστικές διατάξεις που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφορικά με τα Αποθέματα των επιχειρήσεων (Δ.Λ.Π. 2 – Αποθέματα). Τα Αποθέματα είναι μια ιδιαίτερα ευαίσθητη ομάδα παρακολούθησης για κάθε μορφή ελέγχου (εσωτερικός, εξωτερικός και φορολογικός). Η φύση των Αποθεμάτων είναι τέτοια, που τα καθιστά άμεσα εμπλεκόμενα με τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος που παρουσιάζει μια επιχείρηση στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις. Είναι προφανές, ότι το γεγονός αυτό από μόνο του μπορεί να γεννήσει (και έχει γεννήσει πολλάκις στο παρελθόν) την πρόθεση για παραποίηση των απεικονιζόμενων λογιστικών στοιχείων, αλλά και γενικότερα πολλών μορφών παρατυπίας. Για τον λόγο αυτό, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν προβλέψει μια σειρά, αυστηρών, διαδικασιών που αφορούν την παρακολούθηση των αποθεμάτων καθώς και τον έλεγχο αυτών, τα οποία και θα παραθέσουμε στην παρούσα εργασία.

## **1.3 Δομή της Εργασίας**

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρατίθεται το βασικό θεωρητικό πλαίσιο βάσει του οποίου δόθηκε το έναυσμα για την ενασχόληση με το συγκεκριμένο θέμα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται η επισκόπηση της βιβλιογραφίας όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τον εξωτερικό έλεγχο.

Το τρίτο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στην επισκόπηση των βασικών αρχών του εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων.

Το τέταρτο κεφάλαιο ασχολείται με την παρουσίαση της Ελληνικής Νομοθεσίας όσον αφορά την παρακολούθηση και διαχείριση των αποθεμάτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η επισκόπηση των όσων προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σχετικά με τα αποθέματα.

Στο έκτο κεφάλαιο παρατίθενται οι σημαντικότερες πτυχές της διενέργειας του εξωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων.

Στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε την ανασκόπηση της ξένης και εγχώριας βιβλιογραφίας που σχετίζεται με τον εξωτερικό έλεγχο και την αποστολή του.

#### 2.1 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

Ένα τόσο ευαίσθητο και ουσιώδες θέμα όπως αυτό του Εξωτερικού Ελέγχου, είναι λογικό ότι έχει προσελκύσει, διαχρονικά, πλήθος επιστημόνων στους κόλπους των συζητήσεών του. Τα ζητήματα που εγείρονται από την ανάλυση των επιμέρους θεμάτων που σχετίζονται με την Ελεγκτική Επιστήμη και συγκεκριμένα με τον Εξωτερικό Έλεγχο είναι σίγουρα πολλά και δεν θα ήταν εφικτό να αναλυθούν στην παρούσα εργασία. Στόχος μας είναι η παρουσίαση μέρους της βιβλιογραφίας προκειμένου να προσεγγίσουμε όσο πιο σφαιρικά γίνεται την επιστήμη του Εξωτερικού Ελέγχου, των πρακτικών που εφαρμόζει, των προκλήσεων που αντιμετωπίζει και της συμβολής της στην πιστοποίηση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μια ενδιαφέρουσα μελέτη αναφορικά με την συνδρομή του ελέγχου – και συγκεκριμένα μέσω των αναπροσαρμογών που προτείνει μετά τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων - ως προς την αύξηση της εγκυρότητας των δημοσιευμένων στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, δημοσιεύτηκε από τους Kinney&Martin(1994)<sup>1</sup>. Η έρευνά τους πραγματοποιήθηκε σε ένα δείγμα 1.500 ελεγκτικών αναπροσαρμογών, σε βάθος δεκαπενταετίας. Οι αναπροσαρμογές που σχετίζονται με τον έλεγχο παρουσιάζουν, εντυπωσιακά, αρνητικές επιπτώσεις στα καθαρά κέρδη και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία. Η μέση συνολική προσαρμογή μειώνει τα κέρδη και την αξία των

---

• <sup>1</sup> William R. Kinney, Jr., Roger D. Martin, (1994), “Does Auditing Reduce Bias in Financial Reporting? A review of Audit-Related Adjustment Studies”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 13, No. 1



περιουσιακών στοιχείων των εξεταζόμενων επιχειρήσεων, κατά δύο έως οκτώ φορές, σε σχέση με τις αρχικές τιμές τους. Οι συγγραφείς συμπεραίνουν ότι εάν δεν είχε εφαρμοστεί ο κατάλληλος έλεγχος, οι οικονομικές εκθέσεις πολλών επιχειρήσεων θα είχαν την τάση να δείχνουν σημαντικά διογκωμένα κέρδη και περιουσιακά στοιχεία.

Η εμπειρική έρευνα των Nieschwietzetal. (2000)<sup>2</sup> σχετικά με την ανίχνευση της απάτης των δημοσιονομικών καταστάσεων από εξωτερικούς ελεγκτές, παρουσιάζει εξίσου σημαντικό ενδιαφέρον. Μελέτησαν τις κλασικές προσεγγίσεις του ελέγχου ως προς την αποκάλυψη της απάτης και εστίασαν ιδιαίτερα στην καινοτόμα στρατηγική προσέγγισης του ελέγχου που σχετίζεται με τις στρατηγικές πτυχές της θεωρίας των παιγνίων. Οι ερευνητές ενθαρρύνουν την έρευνα σε μηχανικά και γνωστικά μοντέλα που βοηθούν τους ελεγκτές στην εκτίμηση της απάτης και του κινδύνου και εκτιμούν ότι η συμπεριφορική έρευνα μέσα από την θεωρία των παιγνίων, θα συμβάλλει ουσιαστικά προς την επίτευξη αυτού του στόχου. Παρόμοια έρευνα έχει πραγματοποιηθεί παλαιότερα και από τους Bloomfield (1997)<sup>3</sup>, Zimbelman&Waller (1999)<sup>4</sup> και Camerer (1990)<sup>5</sup>.

Μια μέθοδος ελέγχου που μπορεί να βοηθήσει τους ελεγκτές να είναι πιο ευαίσθητοι σε στρατηγικά θέματα ελέγχου, είναι η προσέγγιση που υποστηρίζεται από τους Belletal. (1997)<sup>6</sup>. Αυτή η στρατηγική προσέγγιση περιλάμβανε μια βαθύτερη κατανόηση των επιχειρηματικών στρατηγικών των ελεγχόμενων επιχειρήσεων από τους ελεγκτές οι οποίοι είναι περισσότερο ενημερωμένοι για τον πελάτη, τη βιομηχανία καθώς και για τις απειλές και τις ευκαιρίες του περιβάλλοντος των πελατών τους (ελεγχόμενων επιχειρήσεων). Οπλισμένοι με αυτές τις γνώσεις, οι ελεγκτές μπορούν να αξιολογήσουν τα στρατηγικά σχέδια της διοίκησης και να κάνουν τεκμηριωμένες κρίσεις σχετικά με τις προοπτικές του πελάτη. Θεωρητικά, αυτό δίνει τη δυνατότητα στους ελεγκτές να αξιολογήσουν τους διάφορους ελεγκτικούς κινδύνους καθώς και απεικονιζόμενα στοιχεία των συναλλαγών του πελάτη. Ο στρατηγικός έλεγχος φαίνεται να επικεντρώνεται στον έγκαιρο εντοπισμό παραγόντων και κινήτρων που θα μπορούσαν να οδηγήσουν τους ελεγχόμενους να διαπράξουν απάτη (π.χ.

---

<sup>2</sup> Robert J Nieschwietz, Joseph J Schultz Jr, Mark F Zimbelman, (2000), "[Empirical research on external auditors' detection of financial statement fraud](#)", Journal of Accounting Literature, Vol. 19

<sup>3</sup> Bloomfield, R. J. (1997), "Strategic dependence and the assessment of fraud risk: A laboratory study", The Accounting Review, 72(4), 517-538

<sup>4</sup> Mark F. Zimbelman, William S. Waller, (1999), "An Experimental Investigation of Auditor-Auditee Interaction Under Ambiguity", Journal of Accounting Research Vol. 37, Studies on Credible Financial Reporting (1999), pp. 135-155

<sup>5</sup> Camerer, C. (1990), "Behavioral game theory", In R. M. Hogarth (Ed.), Insights in decision making: A tribute to Hillel J. Einhorn, Chicago: University of Chicago Press

<sup>6</sup> Bell, T.B., Marrs, F.O., Solomon, I. & Thomas, I. (1997), "Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens", Montvale, NJ, KPMG LLP

μείωση των κερδών ή έλλειψη στρατηγικών εναλλακτικών λύσεων από την διοίκηση για την καταπολέμηση των δυσμενών αλλαγών στη βιομηχανία). Οι εργασίες των Johnsonetal. (1991)<sup>7</sup> και Ericksonetal. (2000)<sup>8</sup> υποστηρίζουν τις ιδέες που εμπεριέχονται στον στρατηγικό έλεγχο και προτείνουν παρόμοιες προσεγγίσεις για την βελτίωσή του.

Πέρα από τις προσεγγίσεις του ελέγχου, ένα ακόμα ζήτημα που έχει προβληματίσει, κατά καιρούς, την επιστημονική κοινότητα είναι αυτό της κατανομής της σπουδαιότητας (materiality) στον προγραμματισμό του ελέγχου. Σύμφωνα με το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων (FinancialAccountingStandardsBoard – FASB), η σημαντικότητα (materiality) ορίζεται ως εξής: *«Η παράλειψη ή η ανακρίβεια ενός στοιχείου σε μια οικονομική έκθεση είναι σημαντική αν, υπό το πρίσμα των περιστάσεων, το μέγεθος του στοιχείου είναι τέτοιο που είναι πιθανό ότι η κρίση ενός εύλογου προσώπου που βασίζεται στην έκθεση θα είχε αλλάξει ή επηρεαστεί με τη συμπερίληψη ή τη διόρθωση του στοιχείου»*. Οι επιστημονικές «αντιπαραθέσεις» προς το θέμα της σημαντικότητας εγείρονται από τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτές την προσδιορίζουν. Ορισμένοι ελεγκτές παρέχουν μόνο ποσοτική (quantitative) έναντι ποσοτικής και ποιοτικής (quantitative and qualitative) αιτιολόγησης ενώ άλλοι συγκλίνουν προς την προσέγγιση της «προσανατολισμένης στις συνέπειες» αιτιολόγησης του επιπέδου σημαντικότητας (consequences-oriented materiality).

Οι Hermansonetal (2003)<sup>9</sup>, εξέτασαν το ζήτημα της αποδοχής αυτών των προσεγγίσεων από την Ελεγκτική Επιτροπή και συμπέραναν ότι οι ρυθμιστικές δημόσιες αρχές θα πρέπει να απαιτούν από τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές επιτροπές να συζητούν ποιοτικές πτυχές της σημαντικότητας (π.χ. συνέπειες του ελέγχου) για όλες τις προσαρμογές που δεν έχουν καταγραφεί από τον ελεγκτή – μια γνώμη που ενισχύει την ποιοτική αιτιολόγηση του επιπέδου σημαντικότητας (η οποία συνήθως παραμερίζεται).

Οι Houghtonetal (2011)<sup>10</sup>, εστίασαν στο θέμα του σαφούς προσδιορισμού του ελεγκτικού επιπέδου σημαντικότητας και στην ανάγκη δημοσιοποίησης των αιτιών και των διαδικασιών που ακολουθούν οι ελεγκτές προκειμένου να λάβουν τις αποφάσεις τους. Σε

---

<sup>7</sup> Paul E. Johnson, Karim Jamal, R. Glen Berryman, (1991), “Effects of framing on auditor decisions”, [Organizational Behavior and Human Decision Processes](#), Volume 50, Issue 1, October 1991, Pages 75-105

<sup>8</sup> M. Erickson, B.W. Mayhew, W.L. Felix Jr., (2000), “Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan”, *Journal of Accounting Research*, 38 (2000), pp. 165-193

<sup>9</sup> F. Todd DeZoort, Dana R. Hermanson, Richard W. Houston, (2003), “Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision”, [Journal of Accounting and Public Policy, Volume 22, Issue 2](#), March–April 2003, Pages 175-199

<sup>10</sup> Houghton, K.A., Jubb, C., Kend, M. and Ng, J. (2010), “The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient: Towards a National Strategy on the Future of Auditing”, ANU E Press, Canberra

γενικές γραμμές, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αντιλαμβάνονται ότι οι έννοιες που εμπλέκονται με το επίπεδο σημαντικότητας του ελέγχου δεν είναι καλά κατανοητές και υπογραμμίζουν τη δυσκολία απόκτησης των κατάλληλων γνώσεων προκειμένου να συμβαδίσουν με τις ελεγκτικές πρακτικές – εμφανίζουν δε ιδιαίτερες αδυναμίες στην κατανόηση του ποιοτικού προσδιορισμού της σημαντικότητας. Οι συγγραφείς υπογραμμίζουν ότι υπάρχουν μικτές απόψεις για το κατά πόσον πρέπει να αποκαλυφθεί το πραγματικό επίπεδο ανεκτού σφάλματος κατά την διαδικασία του ελέγχου, τονίζοντας ότι η προσέγγιση αυτήν μπορεί να είναι ακόμα και επιζήμια ή επικίνδυνη.

Οι Keuneetal. (2011)<sup>11</sup>, εξέτασαν τον ρόλο της διοίκησης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, των ελεγκτών και των επιτροπών ελέγχου, ως προς τον προσδιορισμό του επιπέδου της ελεγκτικής σημαντικότητας. Συγκεκριμένα, διερεύνησαν τον τρόπο με τον οποίο τα κίνητρα της διοίκησης και του ελεγκτή συνδέονται με τις εκτιμήσεις σημαντικότητας σχετικά με ανιχνεύσιμες ανακρίβειες. Χρησιμοποιώντας δεδομένα για την περίοδο 2003-2006, διαπιστώνουν ότι τα κίνητρα των ελεγκτών για την προστασία της φήμης τους συμβάλλουν θετικά στον προσδιορισμό αυστηρών επιπέδων σημαντικότητας.

Τέλος, κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε και στο φλέγον ζήτημα της ελεγκτικής ανεξαρτησίας, δεδομένου ότι έχει απασχολήσει εξίσου πολύ την επιστημονική κοινότητα στο πέρασμα του χρόνου. Οι Νεγκάκης&Ταχυνάκης (2013)<sup>12</sup>, αναφέρουν στο βιβλίο τους ότι ο νόμιμος ελεγκτής και οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να απολαμβάνουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από την διοίκηση των ελεγχόμενων εταιριών, έτσι ώστε να επιτυγχάνουν αυτονομία στον τρόπο δράσης τους. Το στοιχείο αυτό αποτελεί εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου, ώστε το έργο των εξωτερικών ελεγκτών να αποκτά αξιοπιστία και τα πορίσματα του ελέγχου να είναι χρήσιμα.

Ο Simunic (1984)<sup>13</sup>, εξέτασε τα θέματα της ελεγκτικής ανεξαρτησίας και της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρίες. Το ζήτημα του κατά πόσο μπορεί ένας ελεγκτής να παρέχει συμβουλευτικές διοικητικές υπηρεσίες προς μια ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συζητηθεί εκτενώς και δεν είναι λίγες οι

---

<sup>11</sup> Marsha B Keune, Karla M Johnstone, (2012), "[Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees](#)", The Accounting Review, Vol.87, Issue 5, pp: 1641-1677

<sup>12</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

<sup>13</sup> Simunic D, 1984, "Auditing Consulting, and Auditor Independence", Journal of Accounting Research, No. 22, (Autumn), pp: 679-702

περιπτώσεις όπου μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες παρείχαν και παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες (μέσω ειδικών παραρτημάτων τους – consulting services) σε υποψήφιους ή και υφιστάμενους πελάτες τους (δηλαδή ελεγχόμενες από τις ίδιες τις ελεγκτικές εταιρίες, επιχειρήσεις). Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια ελεγκτική εταιρεία που ενεργεί τόσο ως ελεγκτής όσο και ως σύμβουλος ενδέχεται να μην αναφέρει ουσιώδεις ελλείψεις και σφάλματα που διαπιστώθηκαν κατά την διενέργεια του ελέγχου, προκειμένου να επωφεληθεί στο έπακρον από την ιδιαίτερη σχέση που έχει με τους πελάτες της. Κατά τον συγγραφέα, οποιαδήποτε κατάσταση που αυξάνει την πιθανότητα ότι ένας ελεγκτής δεν θα αναφέρει ειλικρινά τα αποτελέσματα της ελεγκτικής του έρευνας μπορεί να θεωρηθεί ως απειλή για την ανεξαρτησία.

Οι Bazermanetal (1997)<sup>14</sup>, επισημαίνουν στην δημοσίευσή τους ότι ενώ οι έλεγχοι γίνονται για τους εξωτερικούς χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η διαπραγμάτευση μεταξύ του ελεγκτή και του πελάτη (ελεγχόμενη επιχείρησης) είναι αυτή που, εν τέλει, προηγείται των αποτελεσμάτων. Οι συγγραφείς υπογραμμίζουν ότι οι ελεγκτικές αρχές και οι εξωτερικοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναζητούν ενεργά θεμελιώδεις αλλαγές στη σημερινή δομή της σχέσης ελεγκτή - ελεγχόμενου. Λύσεις όπως, η απαγόρευση σε μια ελεγκτική εταιρία που διενεργεί τον έλεγχο μιας επιχείρησης να παρέχει ταυτόχρονα και άλλες υπηρεσίες για τον εν λόγω πελάτη (π.χ. παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών), ο ορισμός των εξωτερικών ελεγκτών από κυβερνητικούς φορείς, η απαίτηση της συχνής αλλαγής των ελεγκτών προκειμένου να μην ελέγχουν συνεχόμενα τις ίδιες εταιρίες, η αύξηση της εποπτείας των ελεγκτικών πρακτικών και η διενέργεια των εξωτερικών ελέγχων απευθείας από τους κρατικούς φορείς, μπορούν, δυνητικά να λειτουργήσουν προς μια θετική κατεύθυνση.

Οι Mooreetal. (2006)<sup>15</sup>, εξέτασαν τις ενδεχόμενες συγκρούσεις συμφερόντων που δύναται να έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην ανεξαρτησία των ελεγκτών. Έδωσαν ιδιαίτερη έμφαση στις πολιτικές διαστάσεις του ζητήματος αναφέροντας συγκεκριμένα ότι «οι βασικοί κανόνες του πολιτικού μας συστήματος εμπόδισαν την αναγκαία νομοθετική μεταρρύθμιση, το ελαττωματικό νομοθετικό σύστημα έχει θεσμοποιήσει ένα διεφθαρμένο σύνολο δομών και αυτές οι δομές έχουν οδηγήσει σε προκατειλημμένες αποφάσεις και ενίοτε σε άμεση

---

<sup>14</sup>Bazerman, M. H., Morgan, K. P., &Loewenstein, G. F. 1997, "The impossibility of auditor independence", Sloan Management Review, 38(4): 89 –94

<sup>15</sup> Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., &Bazerman, M. H. (2006), "Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling", Academy of Management Review, 31: 10 –29

διαφθορά. Οι ισχύοντες νόμοι έχουν δημιουργήσει ένα αναποτελεσματικό, ανήθικο και σπάταλο σύστημα». Όλα τα παραπάνω προκύπτουν από την μελέτη των συγγραφέων πάνω στο Αμερικάνικο νομοθετικό σύστημα και στις ρυθμιστικές του διατάξεις αναφορικά με τις πρακτικές που εφαρμόζονται από τους εξωτερικούς ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρίες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε το βασικό θεωρητικό πλαίσιο της Ελεγκτικής Επιστήμης καθώς και τις βασικές αρχές που διέπουν τον Εξωτερικό Έλεγχο. Τέλος, γίνεται αναφορά στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες του Εξωτερικού Ελεγκτή.

#### 3.1 Ελεγκτική Επιστήμη

Έχουν δοθεί, κατά καιρούς, πολλοί ορισμοί αναφορικά το τι είναι η Ελεγκτική Επιστήμη. Ανεξαρτήτως περιεχομένου (που λίγο ή πολύ είναι συγγενές σχεδόν σε όλους τους ορισμούς), η Ελεγκτική είναι ένας ιδιαίτερος επαγγελματικός κλάδος, των διοικητικών – οικονομικών επιστημών, που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική μονάδα, με σκοπό την διαφύλαξη και την σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων καθώς και την ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού (Meigs 1987). Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2005)<sup>16</sup>, η ελεγκτική ορίζεται ως το σύνολο των κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση.

Στο βιβλίο των Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2013)<sup>17</sup>, αναφέρεται ότι η Ελεγκτική, ως ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης, ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή των οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν

---

<sup>16</sup> [Αγγελος Α. Τσακλάγκανος](#), «Ελεγκτική», Κυριακίδη Αφοί, 2005

<sup>17</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

από την επιχείρηση κατά την διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα.

Ο Καλαμπούρης (1982)<sup>18</sup>, ορίζει την επιστήμη του Ελέγχου ως την συστηματική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων μίας οικονομικής μονάδας και η συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων και πληροφοριών με σκοπό να εξακριβώνεται η αξιοπιστία ή η ειλικρίνειά τους, η πιστότητα ή η ακρίβειά τους, η νομιμότητα και πληρότητά τους, προϋποθέσεις που δίνουν τις ίδιες ιδιότητες και στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τέτοια βιβλία ή στοιχεία και οι οποίες απολαμβάνουν έτσι της εμπιστοσύνης του κοινού και κάθε αρχής. Επίσης σκοπός του ελέγχου μπορεί να είναι η εξακρίβωση της ορθότητας ή νομιμότητας των πράξεων των φορέων και των εκπροσώπων της οικονομικής μονάδας ή και της άψογης ή όχι διαχείρισεως των οικονομικών της μονάδας.

Σύμφωνα με τον Κύτταρη, Ελεγκτική είναι η επιστήμη που πραγματεύεται τους τρόπους και τις μεθόδους, βάσει των οποίων ο ενεργούμενος εκάστοτε έλεγχος, όσον και το ζητούμενο με αυτόν αποτέλεσμα επιτυγχάνεται κατά το δυνατό ευχερώς, ενώ Έλεγχος καλείται κάθε νόμιμη πράξη ή ενέργεια των αρμοδίων οργάνων, με την οποία επιδιώκεται η εξακρίβωση και η εξαγωγή ορισμένου είδους συμπεράσματος.

Τέλος, ο Καζαντζής (2006)<sup>19</sup>, ορίζει την Ελεγκτική ως τον επιστημονικό κλάδο της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια.

Σύμφωνα με τους MeigsW., LarsenJ., MeigsR. (1984)<sup>20</sup>, η ελεγκτική επιστήμη εξετάζει τα εξής θέματα: (α) *Το αντικείμενο του ελέγχου*, δηλαδή το τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο, (β) *Το υποκείμενο του ελέγχου*, δηλαδή ποια πρόσωπα έχουν αναλάβει να διενεργούν τον έλεγχο, ποιες οι προδιαγραφές και τα προσόντα των ατόμων αυτών, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα και (γ) *Τις ελεγκτικές διαδικασίες*, δηλαδή τον τρόπο και τις

---

<sup>18</sup> Καλαμπούρης, «Ελεγκτικά Πρότυπα, εισαγωγή στο ιστορικό περίγραμμα», Αθήνα 1982

<sup>19</sup> Καζαντζής Χρήστος, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Πειραιάς 2006

<sup>20</sup> Walter B. Meigs, E. John Larsen, Robert F. Meigs, «Ελεγκτική», Εκδόσεις: Παπαζήση, 1984

επιστημονικές τεχνικές και μεθόδους που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου.

Αντικείμενο του ελέγχου είναι κατά κανόνα, η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από τρίτους που την διαχειρίζονται και καθίσταται αναγκαίος προκειμένου να αποφευχθούν λάθη και απάτες.

Υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι ο απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί ορθολογική οργάνωση, λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία, γι'αυτό και ο θεσμός του ελέγχου και το λειτούργημα του ελεγκτή έχουν καθιερωθεί από αρχαιότατους χρόνους. Ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτηση του από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή. Στο βιβλίο των Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2013)<sup>21</sup>, δίδεται η εξής διευκρίνιση αναφορικά με τον εξωτερικό και τον εσωτερικό έλεγχο:

- Εξωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, ούτε με τους μετόχους ή τη διοίκηση αυτής, έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, στις περιπτώσεις που απαιτείται, και διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα (εχέγγυα εντιμότητας, επάρκεια αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων).
- Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι «υποχρεωμένος» να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και τις υποδείξεις της διοίκησης της εταιρίας, οι οποίες μπορεί να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

Οι τεχνικές του ελέγχου περιλαμβάνουν τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου δηλαδή τις ακολουθούμενες κάθε φορά ελεγκτικές διαδικασίες. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες, είναι οι μηχανισμοί και οι μέθοδοι που έχει στην διάθεση του ο ελεγκτής για την

---

<sup>21</sup>Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013



συγκέντρωση ικανών τεκμηρίων και τη διαμόρφωση γνώμης επί του αντικειμένου του ελέγχου.

Τέλος, σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2005)<sup>22</sup>, οι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής είναι: (i) η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών και απατών, (ii) η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών, (iii) η πιστοποίηση της ακρίβειας και της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων και (iv) η αξιολόγηση της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, των οποίων τα στοιχεία είναι ενδιαφέροντα διότι δείχνουν την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν στην επιχείρηση.

### 3.2 Διακρίσεις των Ελέγχων

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2013)<sup>23</sup>, οι έλεγχοι διακρίνονται ανάλογα με το εύρος, την περιοδικότητα, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή.

*Ανάλογα με το εύρος τους σε:*

- Γενικούς, οι οποίοι αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρίας.
- Ειδικούς, οι οποίοι αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς της εταιρίας.

*Ανάλογα με την περιοδικότητά τους σε:*

- Μόνιμους, οι οποίοι διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης.
- Τακτικούς, οι οποίοι διενεργούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.
- Έκτακτους, οι οποίοι διενεργούνται σε τυχαίες χρονικές στιγμές.

*Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν σε:*

- Προληπτικούς, οι οποίοι αποσκοπούν στην πρόληψη λαθών και απατών.
- Κατασταλτικούς, οι οποίοι αποσκοπούν στην καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων.

*Ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία σε:*

- Εξωτερικούς (βλέπε παραπάνω εξήγηση, 2.1)

---

<sup>22</sup> [Αγγελος Α. Τσακλάγκανος](#), «Ελεγκτική», Κυριακίδη Αφοί, 2005

<sup>23</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

- Εσωτερικούς (βλέπε παραπάνω εξήγηση, 2.1)

*Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει σε:*

- Υποχρεωτικούς, οι οποίοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις.
- Προαιρετικούς, οι οποίοι επιβάλλονται από την διοίκηση για εσωτερική χρήση.

*Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν σε:*

- Διαχειριστικούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας.
- Διοικητικούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.
- Φορολογικούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

### **3.3 Ανάγκη διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου**

Είναι κοινή λογική ότι κάθε μεγάλη επιχείρηση αναλαμβάνει διάφορες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τρίτους π.χ. μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτικό και καταναλωτικό κοινό κ.α. Για παράδειγμα, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαχειριστεί κατά τρόπο αποδοτικό τα κεφάλαια που της εμπιστεύονται οι μέτοχοι και οι δανειστές, να παράγει προϊόντα και να προσφέρει υπηρεσίες που ικανοποιούν τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου και να λειτουργεί μέσα στα πλαίσια που ορίζουν οι σχετικοί νόμοι και τα συναλλακτικά ήθη και έθιμα. Εννοείται ότι όλα τα παραπάνω ενδιαφερόμενα μέρη επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό, επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της. Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν το ενδιαφερόμενο κοινό σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις – απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Η αξιοπιστία των πληροφοριών των λογιστικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι ισχυρισμοί της διοίκησης επί της διαφάνειας των απεικονιζόμενων στοιχείων, οι επιχειρηματικές πρακτικές και οι επιπτώσεις τους στην βραχυπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα της οικονομικής οντότητας, οι ενδεχόμενες λογιστικές απάτες και αποκρύψεις με σκοπό την ωραιοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και πολλά ακόμη σημεία ενδιαφέροντος, αποτελούν το αντικείμενο επαγγελματικής ενασχόλησης των εξωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι ελέγχουν τις λογιστικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καθώς επίσης και την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης επί αυτών, εκφέροντας γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους.

Η εκ μέρους του εξωτερικού ελεγκτή επαλήθευση ή διάψευση των ισχυρισμών της διοίκησης συμβάλλει ουσιαστικά στην προστασία των συμφερόντων: α) Του κοινωνικού συνόλου, γιατί δημοσιοποιεί περιπτώσεις παράβασης νόμων, παραπλάνησης του καταναλωτικού κοινού κ.λπ., β) Του Δημοσίου, γιατί εντοπίζει απόκρυψη φορολογητέων κερδών, μη απόδοση των παρακρατηθέντων φόρων κ.λπ., γ) Του προσωπικού των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, καθώς ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για τη μη καταβολή έστω και των κατώτατων μισθών και ημερομισθίων, τη μη απόδοση των κρατήσεων των εργαζομένων στους ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ., δ) Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης, ε) Των μελλοντικών επενδυτών, γιατί τους ενημερώνει εκτός των άλλων και για τις δεσμεύσεις της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις της, παρόλο ότι η έκβαση τους επηρεάζει σημαντικά τις προοπτικές της.

Τα πλήρως τεκμηριωμένα πορίσματα του εξωτερικού ελέγχου, τα οποία γίνονται γνωστά στο ευρύτερο κοινό με τη δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου, συμβάλλουν στην: α) Ενίσχυση της θέσης των επιχειρήσεων ανάμεσα στους άλλους φορείς της κοινωνίας, β) Ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων, γ) Δημιουργία ευκαιριών επένδυσης και οικονομικής ανάπτυξης καθώς ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις επιχειρηματικές μονάδες και διευρύνουν το ρόλο των αγορών χρήματος και κεφαλαίου, δ) Ανάπτυξη εκείνων των οικονομικών μονάδων που είναι οργανωμένες ορθολογικά και λειτουργούν αποδοτικά, ε) Διεύρυνση της αγοράς των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρουν οι επιχειρήσεις.

### 3.4 Υποχρέωση διενέργειας Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους (Άρθρο 34 Ν.3693/2008)<sup>24</sup>, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο διορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή των μελών της ελεγχόμενης οντότητας. Σε κάθε περίπτωση διορισμού νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου θα πρέπει να διασφαλίζεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου από τα εκτελεστικά μέλη του διοικητικού και διαχειριστικού οργάνου της ελεγχόμενης οντότητας. Με Κανονιστική Πράξη του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ κρίνεται, μετά από αίτημα οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, κατά περίπτωση, η συνδρομή ή μη της γενικής αρχής που καθιερώνεται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται αποκλειστικά στις περιπτώσεις υποχρεωτικών ελέγχων οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του Π.Δ. 409/86, οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών. Στην περίπτωση αυτή, έχουν τη δυνατότητα να εκλέγουν αντί για δύο, ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή. Τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με το άρθρο 52 του Ν. 3604/07, τα οποία υποχρεώνουν την ανώνυμη εταιρεία να χρησιμοποιήσει Ορκωτό Ελεγκτή, είναι, μετά τη μετατροπή των δραχμικών ποσών σε ευρώ (άρθρο 16 §§ 4 και 7 Ν. 2919/2001).

- α) Σύνολο ισολογισμού, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού του Γ.Λ.Σ. 2.500.000,00 €.
- β) Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000,00€.
- γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

Ως καθαρός κύκλος εργασιών νοείται ο ετήσιος σε 12μηνη χρήση. Εάν πρόκειται για την πρώτη εταιρική χρήση και περιλαμβάνει αυτή μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου χρονικό διάστημα, τότε γίνεται αναγωγή του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη χρήση αυτή για να διαπιστωθεί αν υπάρχει υπέρβαση του ορίου των 5.000.000,00 ευρώ. Η ίδια μέθοδος

---

<sup>24</sup><https://www.taxheaven.gr/>

ακολουθείται και για τον υπολογισμό του συνόλου του ενεργητικού σκέλους του ισολογισμού, που για 12μηνη χρήση ορίζεται από το νόμο στο ποσό των 2.500.000,00 ευρώ. Αν πρόκειται για ενδιάμεση εταιρική χρήση, που λόγω αλλαγής της ημερομηνίας κλεισίματος αυτής, περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μηνου, εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω.

Για την υπαγωγή των ανωνύμων εταιρειών σε εξωτερικό έλεγχο απαιτείται όπως συγκεντρώνουν τα δύο από τα τρία προβλεπόμενα από το νόμο κριτήρια για δύο συνεχείς χρήσεις (άρθρα 36 § 1 εδ. 2 και 42α §§ 6, 7 και 8 Κ.Ν. 2190/20). Η υποχρέωση αυτή των ανωνύμων εταιρειών να ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές παύει, εφόσον για δύο συνεχείς εταιρικές χρήσεις δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία ως άνω κριτήρια (άρθρο 42α § 7 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 § 1 εδ. 2 Κ.Ν. 2190/20).

### **3.5 Ο ρόλος του Εξωτερικού Ελεγκτή**

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός, ιδιαίτερα αν αναλογιστεί κανείς το ότι στην σημερινή παγκοσμιοποιημένη εποχή, οι παγκόσμιες συναλλαγές έχουν καταστεί ιδιαίτερα πολύπλοκες, ταχείες και παρουσιάζουν σημαντικές ιδιομορφίες. Η συμβολή των εξωτερικών ελεγκτών έγκειται στο ότι μπορούν να προσφέρουν έναν σημαντικό βαθμό πιστοποίησης ως προς την διαύγεια των επιχειρηματικών οικονομικών καταστάσεων, προάγοντας έτσι το κοινό αίσθημα εμπιστοσύνης – πάνω στο οποίο άλλωστε είναι δομημένες όλες οι σύγχρονες κοινωνίες. Τη συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στη διευκόλυνση της κίνησης κεφαλαίων και στην ανάπτυξη της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς έχει αναγνωρίσει και η Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα αρμόδια όργανα της επιδιώκουν την εναρμόνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στις χώρες-μέλη της ώστε να αναβαθμιστεί η θέση του ελεγκτή και να ενισχυθεί το κύρος του διεθνώς. Από τα ανωτέρω συνεπάγεται ότι αυτή η ίδια η σπουδαιότητα της θέσης του ελεγκτή επιβάλλει όπως αυτός διαθέτει ιδιαίτερα προσόντα, υψηλό ήθος και εξαιρετή επαγγελματική και επιστημονική κατάρτιση. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των προσόντων του εξαρτώνται από το οικονομικό, κοινωνικό και πολιτιστικό περιβάλλον της χώρας στην οποία ασκεί το επάγγελμά του.

Τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχει ο εξωτερικός ελεγκτής προκειμένου να είναι σε θέση να ασκήσει το έργο του μπορούν να συνοψιστούν ως εξής: α) στη θεωρητική και επιστημονική κατάρτιση του φυσικού προσώπου, β) στην ικανότητά του να εφαρμόζει τις θεωρητικές του γνώσεις κατά τρόπο ορθολογικό κατά την άσκηση του ελέγχου και γ) στο

ακέραιο ήθος του. Η αναγνώριση αυτών των προσόντων επιβεβαιώνεται με τη χορήγηση ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος, ενώ οφείλουμε να επισημάνουμε και τις αυστηρές ελεγκτικές διαδικασίες συνεχούς αξιολόγησης όσων είναι πιστοποιημένοι ελεγκτές. Το επάγγελμα του ελεγκτή απαιτεί συνεχή επιμόρφωση και εκπαίδευση προκειμένου οι φέροντες τον επαγγελματικό αυτό τίτλο να παρέχουν υπηρεσίες υψηλής ποιότητας.

Όσον αφορά τα γενικά καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του εξωτερικού ελεγκτή, θα μπορούσαμε να τα συνοψίσουμε ως εξής:

- Διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα και τους κανόνες του ελεγκτικού επαγγέλματος.
- Καλύπτει όλες τις πτυχές της υπό έλεγχο επιχείρησης που συσχετίζονται με τις ελεγχόμενες λογιστικές καταστάσεις.
- Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.
- Υποβάλλει στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις σχετικές υποδείξεις του.
- Ασκεί τα καθήκοντα του σύμφωνα με όσα ορίζουν οι νόμοι, οι κανόνες δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και οι και οι κανονιστικές διατάξεις.
- Συμπεριφέρεται κατά τρόπο που αρμόζει στην ιδιότητα του.

### 3.6 Στάδια του Ελέγχου

Το σύνολο των ενεργειών του ελεγκτή που απαιτούνται για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων συνιστά την ελεγκτική εργασία. Πρόκειται για μια συστηματική και σύνθετη εργασία η οποία διέρχεται τα εξής 4 στάδια:

**Προκαταρκτική Εργασία:** Πριν την έναρξη των επί μέρους ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερωθεί για τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη επιχείρηση, για τις εταιρικές της δραστηριότητες και την οργανωτική της δομή. Επίσης, ενημερώνεται για θέματα που αφορούν τη νομοθεσία που διέπει την επιχείρηση, ή αφορούν τις σχέσεις της επιχείρησης με άλλες μονάδες, τη λογιστική της οργάνωση κ.λπ.

**Μελέτη και Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου:** Στο στάδιο αυτό, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου και εάν

εφαρμόζονται τα απαραίτητα μέτρα ελέγχου. Για το σκοπό αυτό, ενημερώνεται σχετικά με τη λογιστική οργάνωση της υπό έλεγχο επιχείρησης, το λογιστικό της σχέδιο, την τήρηση των βιβλίων της, τις μεθόδους και τεχνικές που ακολουθούνται (π.χ. για την αποτίμηση των αποθεμάτων), τις διαδικασίες προστασίας του ανθρώπινου δυναμικού και των περιουσιακών στοιχείων της καθώς και το οργανόγραμμά της. Η σωστή ενημέρωση του ελεγκτή σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζεται με: α) Τη μελέτη των φακέλων ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, β) Την υποβολή εκ μέρους του ερωτήσεων προς τους υπεύθυνους για την εφαρμογή του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, γ) Τη μελέτη των εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού κανονισμού, δ) Την προσωπική επισκόπηση των στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου, ε) Την παρακολούθηση της ροής περιορισμένου αριθμού συναλλαγών μέσα από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση διαγραμμάτων ροής.

**Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης:** Στο βιβλίο των Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2013)<sup>25</sup>, αναφέρονται οι δύο βασικές ενότητες του ελέγχου: (α) ο έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών και (β) ο έλεγχος τεκμηρίωσης των υπολοίπων. Ο έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών διενεργείται προκειμένου να επαληθευτούν οι συναλλαγές που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες διενεργούνται προκειμένου να διαπιστωθεί ότι: (i) οι συναλλαγές οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς αφορούν μόνο την εταιρική χρήση στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις και (ii) οι συναλλαγές οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς στην αρχή της επόμενης χρήσης δεν αφορούν την προηγούμενη χρήση. Ο έλεγχος τεκμηρίωσης των υπολοίπων διενεργείται προκειμένου να επαληθευτούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν τα εξής βήματα: (i) επαλήθευση των υπολοίπων έναρξης των λογαριασμών με τα αντίστοιχα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως, (ii) επαλήθευση των υπολοίπων των λογαριασμών του γενικού καθολικού με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των οικονομικών καταστάσεων, κατά το κλείσιμο των βιβλίων.

**Έκφραση Γνώμης:** Στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής εργασίας ο ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια και την καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων που έχει συλλέξει. Τα στοιχεία αυτά αποδεικνύουν το πλήθος και τη σοβαρότητα των λαθών, των παραλείψεων, των

---

<sup>25</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

καταδολιεύσεων και των λογιστικών νοθεύσεων που εντοπίστηκαν. Ο ελεγκτής αξιολογεί τη σοβαρότητα των επιπτώσεων τους στην αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων και αποφασίζει για το είδος της γνώμης που θα εκφέρει. Η γνώμη του ελεγκτή αναγράφεται στην έκθεση του ελέγχου ή στο πιστοποιητικό ελέγχου, που υποβάλλεται στη γενική συνέλευση των μετόχων και στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Το ίδιο πιστοποιητικό ελέγχου δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

### **3.7 Έκφραση Γνώμης του Εξωτερικού Ελεγκτή**

Η έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή, μετά το πέρας του ελεγκτικού του έργου, είναι ένα απαραίτητο συστατικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας. Αναλόγως των αποτελεσμάτων που θα προκύψουν μέσα από την ελεγκτική διαδικασία, ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει και να παρουσιάσει τα συμπεράσματά του στην έκθεση ελέγχου. Οι βασικές κατηγορίες γνώμης στην έκθεση ελέγχου είναι: (i) σύμφωνη γνώμη, (ii) σύμφωνη γνώμη με έμφαση, (iii) γνώμη με επιφύλαξη, (iv) αδυναμία έκφρασης γνώμης και (v) αρνητική γνώμη. Οι παραπάνω γνώμες συνοδεύονται, συνήθως, και από την σχετική παράγραφο έμφασης και παρατηρήσεων.

**Σύμφωνη Γνώμη**: Σε περίπτωση που μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου δεν προκύπτουν παρατηρήσεις που να επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις και η συμπλήρωση των καταστάσεων αυτών έγινε όπως ορίζουν τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα, ο ελεγκτής προχωράει στην έκφραση σύμφωνης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

**Σύμφωνη Γνώμη με Έμφαση**: Ισχύει ότι και για την ανωτέρω περίπτωση της Σύμφωνης Γνώμης, μόνο που εδώ η έκθεση ελέγχου συνοδεύεται και από την παράγραφο έμφασης. Η παράγραφος αυτή στοχεύει στην ενημέρωση των χρηστών σε συγκεκριμένο/α σημείο/α επί των οικονομικών καταστάσεων.

**Γνώμη με Επιφύλαξη**: Ο ελεγκτής έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνει ότι στις οικονομικές καταστάσεις υπάρχουν σφάλματα, τα οποία αν και επηρεάζουν την εικόνα των καταστάσεων αυτών δεν είναι ωστόσο ουσιώδη και διάχυτα ώστε να καθιστούν την συνολική εικόνα της ελεγχόμενης εταιρίας παραπλανητική.

**Αδυναμία Έκφρασης Γνώμης**: Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη του και συμπεραίνει ότι οι πιθανές



επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις και διάχυτες.

**Αρνητική Γνώμη:** Ο ελεγκτής έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνει ότι στις οικονομικές καταστάσεις υπάρχουν σφάλματα, είναι ουσιώδη και διάχυτα.

### **3.8 Ευθύνη του Εξωτερικού Ελεγκτή και Επαγγελματικά Ασυμβίβαστα**

Οι εξωτερικοί ελεγκτές – ορκωτοί ελεγκτές φέρουν ευθύνη έναντι της εταιρίας που ελέγχουν καθώς και έναντι των τρίτων μερών που είναι οι ενδιαφερόμενοι των δημοσιοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (μέτοχοι, επενδυτές, πιστωτές, Δημόσιο, Φορολογικές Αρχές κτλ). Η ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών είναι: α) Αστική, β) Ποινική, γ) Πειθαρχική και δ) Ηθική. Η ευθύνη προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, η ευθύνη προς τα τρίτα μέρη και η ευθύνη προς τους Συναδέλφους και το Επάγγελμά του στοιχειοθετούν το εύρος του προσωπικού και επαγγελματικού ειδικού βάρους που συνοδεύει το έργο του ελέγχου.

Πέραν της ευθύνης των εξωτερικών ελεγκτών, η άσκηση του επαγγέλματός τους συνοδεύεται και από ορισμένα επαγγελματικά ασυμβίβαστα, δηλαδή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί το επάγγελμα του εξωτερικού – ορκωτού ελεγκτή δεν μπορεί να έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας (και να μην φέρει ή έχει συνάψει στο πρόσφατο παρελθόν καμία άλλη σχέση εξαρτημένης σχέσης εργασίας με την εταιρία αυτή), του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ΝΠΔΔ, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, δικηγόρου ή συμβολαιογράφου, εμπόρου, καθώς και κάθε άλλη εργασία για την οποία υφίσταται το ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

Τέλος, στο βιβλίο των Νεγκάκη&Ταχυνάκη (2013)<sup>26</sup>, γίνεται ειδική μνεία περί των οικονομικών σχέσεων μεταξύ του ελεγκτή και του ελεγχόμενου. Η ύπαρξη οικονομικών συμφερόντων μεταξύ ελεγκτή-ελεγχόμενου είναι ένα ζήτημα που έχει προβληματίσει πολλάκις την επιστημονική κοινότητα και δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που έχουν παρατηρηθεί φαινόμενα δωροδοκιών προκειμένου οι εξωτερικοί ελεγκτές να εθελουφλήσουν απέναντι σε ουσιώδη σφάλματα και ανακρίβειες επί των εξεταζόμενων οικονομικών καταστάσεων των πελατών τους. Η ύπαρξη οικονομικών σχέσεων μπορεί να

---

<sup>26</sup>Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

λάβει τις εξής μορφές: (α) οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό αντάλλαγμα καθ' οποιονδήποτε τρόπο που εξαρτάται από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου, (β) αποδοχή από τον ελεγχόμενο δώρων, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρόνησης ή φιλοξενίας, (γ) οποιαδήποτε επιπλέον αμοιβή ή προμήθεια ή μεσιτεία ή τόκος από τον ελεγχόμενο, πέραν της νόμιμης και συμφωνηθείσας αμοιβής. Γίνεται ειδική επισήμανση και στην απειλή της ακεραιότητας του ελεγκτικού έργου στην περίπτωση που κάποιο μέλος της οικογένειας του εξωτερικού ελεγκτή ή συγγενής πρώτου βαθμού εμπλέκονται άμεσα (έχοντας ενδιαφέρον για την πορεία του ελεγκτικού έργου) με την ελεγχόμενη από αυτόν εταιρία (απειλή οικειότητας).

### **3.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Η ελεγκτική επιστήμη αποσκοπεί στην διαπίστωση της ορθής και αιτιολογημένης παρουσίας των στοιχείων μιας επιχείρησης. Η διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου στοχεύει στην εξασφάλιση της απαιτούμενης ουσιώδους διασφάλισης, ότι οι δημοσιευμένες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από λάθη και ανακρίβειες. Ο δε ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα ευαίσθητος και σημαντικός και οι ευθύνες που βαρύνουν το αξίωμά του είναι ανάλογες της αποστολής του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις διατάξεις του Ν.4308/2014 και της σχετικής ΠΟΛ.1003/31.12.2014, που σχετίζονται με την λογιστική διαχείριση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Με την ταυτόχρονη παρουσίαση της νομοθεσίας και της σχετικής βιβλιογραφίας αποσκοπούμε σε μια εφ' όλης της ύλης κάλυψη του εν λόγω θέματος.

#### 4.1 Εισαγωγή

Στην ομάδα 2 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή. Τα αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που κατέχει η επιχείρηση και προορίζονται: α) να πωληθούν ,β) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής, προκειμένου να γίνουν έτοιμα προϊόντα και να πωληθούν ,γ) να αναλωθούν για την παραγωγή άλλων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ,δ) να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση, επισκευή ή ιδιοπαραγωγή των παγίων στοιχείων και ε) να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγομένων έτοιμων προϊόντων ή εμπορευμάτων της επιχείρησης.

Τα αποθέματα, αποτελούν τη δεύτερη ομάδα του ΓΛΣ, η οποία περιλαμβάνει τους παρακάτω λογαριασμούς:

**20 Εμπορεύματα:** Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται

**21 Έτοιμα προϊόντα και ημιτελή:** Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους, ενώ ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

**22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα:** Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα.

**23 Παραγωγή σε εξέλιξη:** Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

**24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας:** Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

**25 Αναλώσιμα υλικά:** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

**26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων:** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

**28 Είδη συσκευασίας:** Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους.

## 4.2 Απογραφή και Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Για να προσδιοριστεί η αξία των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, χρησιμοποιείται στην καθημερινή πρακτική το σύστημα της περιοδικής και της διαρκούς Απογραφής.

### Σύστημα Περιοδικής Απογραφής

Με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, η αξία των αγοραζόμενων εμπορευμάτων παρακολουθείται με το αντίστοιχο λογαριασμό Αγορές, χωρίς να τηρούνται υποχρεωτικά αναλυτικοί λογαριασμοί κατά είδος, ποσότητα και αξία (Κεχράς, Μαυροκορδάτος, Παπαγιάννης&Τρόβας, 2004)<sup>27</sup>. Κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν πωλούνται εμπορεύματα της ομάδας 2, δε γίνεται καμία εγγραφή, αλλά πιστώνεται ο λογαριασμός Πωλήσεις Εμπορευμάτων, με το έσοδο από την πώληση, χωρίς καμία άλλη εγγραφή, η οποία να εμφανίζει το κόστος των πωληθέντων. Μόνο στο τέλος της χρήσης και μετά τη φυσική απογραφή, προσδιορίζεται η αξία των αποθεμάτων χρήσης, που θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό και θα χρησιμοποιηθεί ως στοιχείο για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων.

Το σύστημα της περιοδικής απογραφής έχει χαμηλό κόστος εφαρμογής, διότι δεν χρειάζεται να προσδιορίζεται το κόστος των πωληθέντων κατά τη χρονική στιγμή της πώλησης, αλλά προσδιορίζεται μόνο στο τέλος της χρήσης. Το σύστημα αυτό εφαρμόζοταν παλαιότερα μόνο από επιχειρήσεις μικρού μεγέθους, οι οποίες δεν μπορούσαν να υποστούν

---

<sup>27</sup>Κεχράς, Ι., Μαυροκορδάτος, Ι., Παπαγιάννης, Δ. & Τρόβας, Γ., «Βιβλίο Αποθήκης» Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2004

τη δαπάνη της διαρκούς απογραφής, λόγω μεγάλου όγκου λιανικών πωλήσεων, διαφορετικών υλικών αγαθών. Σήμερα τα μειονεκτήματα του συστήματος αυτού, μη παροχής ικανοποιητικών πληροφοριών για την κίνηση των εμπορευμάτων, ξεπεράστηκαν με τη χρήση Η/Υ από τα λογιστήρια, ακόμη και των μικρών επιχειρήσεων.

### **Σύστημα Διαρκούς Απογραφής**

Με το σύστημα αυτό τηρείται καθημερινή λεπτομερής καταγραφή των εισαγωγών–εξαγωγών των εμπορευμάτων κατά ποσότητα και αξία. Για κάθε είδος εμπορεύματος, τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί, στους οποίους παρακολουθούνται οι αγορές και πωλήσεις κατά ποσότητα και αξία. Το έσοδο της πώλησης λοιπόν στο σύστημα αυτό, αναλύεται στο πραγματικό έσοδο της πώλησης που παρακολουθείται με ένα λογαριασμό εσόδων και στο κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, που πιστώνεται στον οικείο αναλυτικό λογαριασμό Εμπορεύματα. Έτσι, στο σύστημα διαρκούς απογραφής, η πώληση και η μείωση της ποσότητας και αξίας των εμπορευμάτων καταχωρείται ταυτόχρονα.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν σύστημα διαρκούς Απογραφής, θα πρέπει να διενεργούν φυσική απογραφή, τουλάχιστον μια φορά κατ' έτος, για όλα τα επί μέρους είδη των εμπορευμάτων τους, προκειμένου να βεβαιώνονται για τη συμφωνία των πραγματικών στοιχείων και των καταχωρημένων στα βιβλία. Τα δεδομένα της φυσικής απογραφής θεωρούνται τα πραγματικά αξιόπιστα και προς αυτά θα πρέπει να προσαρμόζονται τα δεδομένα των αναλυτικών λογαριασμών των εμπορευμάτων. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικής και λογιστικής απογραφής, μπορεί να προέρχονται από κλοπές, καταστροφές ή άλλο λόγο. Παλαιότερα, με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, το οποίο είχε μεγάλο κόστος εφαρμογής, οι μεγάλες επιχειρήσεις επιτύγχαναν πλήρη έλεγχο των επί μέρους ειδών των εμπορευμάτων τους, ήταν γνώστες του αποθέματός τους σε κάθε στιγμή και μπορούσαν να παίρνουν ορθολογιστικές αποφάσεις και να ετοιμάζουν ενδιάμεσα οικονομικές καταστάσεις. Σήμερα, επιχειρήσεις με μικρό όγκο πωλήσεων, χρησιμοποιούν επίσης διαρκή απογραφή με την υποστήριξη της μηχανοργάνωσης των Λογιστηρίων, διότι με τον τρόπο αυτόν λαμβάνονται οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σωστή διοίκηση των αποθεμάτων.

## Αρχική Αναγνώριση των Αποθεμάτων

Βάσει του Ν.4308/2014 (Άρθρο 20)<sup>28</sup>, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα. Η διευκρίνιση αυτή περιέχεται στην «Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Ν.4308/2014».

- Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.
- Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.
- Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.
- Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε

---

<sup>28</sup> <https://www.taxheaven.gr/>

αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού (της μονάδας) όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες.

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Η «**καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία**» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό της ποσότητας των τελικών αποθεμάτων, αυτά προσδιορίζονται με αξιόπιστες και τεκμηριωμένες έμμεσες τεχνικές (τεκμηριωμένες είναι οι τεχνικές που είναι γενικά αποδεκτές στην διεθνή πρακτική). Στόχος είναι η επίτευξη εύλογης διασφάλισης αναφορικά με την προσδιοριζόμενη ποσότητα αποθεμάτων κατ' είδος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσχέρειες και το κόστος ακριβούς καταμέτρησης. Ορισμένες έμμεσες τεχνικές παρακάμπτουν τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων και προσδιορίζουν κατ' ευθείαν την αξία του τελικού αποθέματος και του κόστους πωληθέντων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων. Άλλες τεχνικές χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της ποσότητας του τελικού αποθέματος, και ακολουθεί η επιμέτρηση ως ξεχωριστή διαδικασία. Παραδείγματα τέτοιων μεθόδων είναι η «μέθοδος της λιανικής τιμής (retailmethod) και η χρήση «στατιστικών μεθόδων» προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων.



### 4.3 Μέθοδοι Υπολογισμού του Κόστους Κτήσης των Αποθεμάτων

Βάσει του Ν.4308/2014, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή οποιαδήποτε άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Οι γνωστότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης είναι, σύμφωνα με τους Βενιέρη, Κοέν&Κωλέτση, (2005)<sup>29</sup>:

1. Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted average)
2. Μέθοδος FIFO (first in–first out) ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή–πρώτη εξαγωγή
3. Μέθοδος LIFO (last in–first out) ή μέθοδος τελευταία εισαγωγή–πρώτη εξαγωγή
4. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (specific identification)
5. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου (average cost)
6. Μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard cost)
7. Μέθοδος του βασικού αποθέματος (basic stock)

Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, ωστόσο, η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται, βάσει του Ν.4308/2014.

---

<sup>29</sup>Ελένη Τουρνά, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράματα και Βοηθήματα, Αθήνα 2015

### **Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted average)**

Η μέθοδος αυτή προσδιορίζει τη μέση σταθμική τιμή κτήσης με βάση τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{Μέση Σταθμική Τιμή Απόκτησης} = \frac{\text{Αξία Αποθέματος Έναρξης Περιόδου} + \text{Αξία Αγορών Περιόδου στην Τιμή Κτήσης}}{\text{Ποσότητα Αποθεμάτων Έναρξης Περιόδου} + \text{Ποσότητα Αγορών Περιόδου}}$$

Η περίοδος του υπολογισμού της μέσης σταθμικής τιμής μπορεί να είναι ανά τρίμηνο, εξάμηνο ή έτος.

### **Μέθοδος FIFO (first in – first out) – μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή**

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και η πρώτη εξαγωγή, δηλ. ότι το χρονικά αγορασμένο πρώτα εμπόρευμα πουλιέται πρώτο. Έτσι τα αποθέματα εμπορευμάτων της απογραφής τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές, ενώ η ποσότητα και η αξία των πωλουμένων εμπορευμάτων (το κόστος πωληθέντων) προέρχεται από τα αρχικά αποθέματα και τις αρχικές αγορές.

### **Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι τα αποθέματα της απογραφής τέλους προέρχονται από συγκεκριμένες αγορές και έτσι τα εμπορεύματα παρακολουθούνται, όχι μόνο κατά είδος, αλλά και κατά παρτίδα αγοράς. Το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της αξίας των τελικών αποθεμάτων από το άθροισμα της αξίας αρχικών αποθεμάτων και της αξίας των αγορών χρήσεων.

### **Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου**

Η μέθοδος αυτή μετά από κάθε εισαγωγή προσδιορίζει τη μέση τιμή κτήσης του υπόλοιπου με τον παρακάτω τύπο:

$$\text{Μέση Τιμή Κτήσης Υπόλοιπου} = \frac{\text{Αξία Προηγούμενου Υπόλοιπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα Προηγούμενου Υπόλοιπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

Η μέση τιμή κτήσης (κυκλοφοριακός μέσος όρος) πολλαπλασιάζεται με την ποσότητα των εμπορευμάτων της απογραφής, για να καθοριστεί η αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσης. Το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων υπολογίζεται αφαιρώντας την αξία των τελικών αποθεμάτων από την αξία των εμπορευμάτων των διαθέσιμων προς πώληση.

### **Μέθοδος του πρότυπου κόστους ή πρότυπης τιμής κτήσης**

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ως τιμή κτήσης του υπολοίπου μια προκαθορισμένη τιμή, το πρότυπο κόστος. Έτσι, η τιμή των εμπορευμάτων ή έτοιμων προϊόντων που έχουν απομείνει, προκαθορίζεται με βάση ορισμένα κριτήρια που χρησιμοποιούνται από τη Διοίκηση για την άσκηση ορθού ελέγχου στην παραγωγή και γενικά σε όλη τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Οι αποκλίσεις της πρότυπης τιμής, που προκύπτουν σχετικά με το ιστορικό κόστος, τακτοποιούνται με την κατανομή τους μεταξύ απομενόντων και πωληθέντων εμπορευμάτων. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους έχει εφαρμογή περισσότερο στις βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, που υπάρχει παραγωγή και συνήθως προϋπολογισμός του πρότυπου κόστους και λιγότερο από εμπορικές επιχειρήσεις.

### **Μέθοδος του βασικού αποθέματος**

Η μέθοδος αυτή χωρίζει τα αποθέματα σε δύο κατηγορίες. Η μία κατηγορία αφορά το βασικό απόθεμα (απόθεμα ασφαλείας), το οποίο είναι αναγκαίο για την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και το ύψος του δεν πρέπει να είναι χαμηλότερο από κάποια συγκεκριμένη ποσότητα. Η άλλη κατηγορία είναι το υπεραπόθεμα. Αυτό είναι η ποσότητα εμπορευμάτων που υπάρχει στην επιχείρηση, πάνω από το όριο ασφαλείας και χρησιμοποιείται για μια έκτακτη ανάγκη ή όταν η επιχείρηση σκοπεύει να αυξήσει τη μελλοντική παραγωγική της δραστηριότητα.

Η επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου αποτίμησης από την επιχείρηση είναι δύσκολη, δεδομένου ότι η κάθε μέθοδος επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης, συνεπώς και τη φορολογική της επιβάρυνση. Επίσης επηρεάζει τον Ισολογισμό της επιχείρησης, που αποτελεί την εικόνα της οικονομικής κατάστασης αυτής. Όλες οι μέθοδοι αποτίμησης έχουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Η Διοίκηση θα πρέπει να θέτει τα παρακάτω ερωτήματα και να απαντά σ' αυτά σχετικά με την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου (Τουρνά-Γερμανού, 2003)<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup>Ελένη Τουρνά, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράματα και Βοηθήματα, Αθήνα 2015

Η μέθοδος FIFO προσδιορίζει την αξία τελικού αποθέματος κοντά στις πραγματικές αξίες της αγοράς και απεικονίζει την πραγματική αξία αυτών στον Ισολογισμό, ταυτόχρονα όμως οδηγεί στην εμφάνιση χαμηλού κόστους πωληθέντων, άρα υψηλό μικτό και καθαρό κέρδος με επακόλουθο υψηλή φορολογία. Η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου δίνει αποτελέσματα λιγότερο ακραία από αυτά της FIFO και οι τιμές των τελικών αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων, κινούνται σχετικά κοντά με αυτά της FIFO. Οι μέθοδοι του εξατομικευμένου κόστους και του κυκλοφοριακού μέσου όρου απαιτούν πολλή γραφειοκρατική εργασία για την παρακολούθηση των παρτίδων αγορών ή για τον υπολογισμό μέσης τιμής των αποθεμάτων, μετά από κάθε εισαγωγή και ως εκ τούτου έχουν υψηλό κόστος εφαρμογής. Παρόλα αυτά μερικές επιχειρήσεις τις χρησιμοποιούν διότι επιτρέπουν στη Διοίκηση τη διαμόρφωση του ύψους του εισοδήματος και των τελικών αποθεμάτων, ανάλογα με τις επιδιώξεις της επιχείρησης.

#### **4.4 Οι βασικές Λογιστικές Αρχές της Αποτίμησης των Αποθεμάτων**

Οι βασικές αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται από τον λογιστή κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι (Τουρνά, 2015)<sup>31</sup>:

##### **1. Η αρχή της συνέπειας**

Η αρχή αυτή ορίζει ότι η εκλογή οποιασδήποτε μεθόδου αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζεται πάγια και με συνέπεια. Η μέθοδος δεν πρέπει να αλλάζει, ώστε να δύνανται οι διάφοροι ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση να συγκρίνουν τα αποθέματα και τα οικονομικά αποτελέσματα αυτής, μεταξύ των διαφόρων οικονομικών χρήσεων.

##### **2. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων–εξόδων**

Η αρχή αυτή ορίζει ότι θα πρέπει το κόστος πωληθέντων να συνδέεται με το έσοδο από τις πωλήσεις για το κάθε υλικό αγαθό. Επιβάλλεται, λοιπόν, όταν γίνεται η επιλογή, να αποφεύγεται να χρησιμοποιείται μέθοδος που θεωρεί ότι π.χ. φρούτα που αγοράστηκαν πριν από 10 μήνες, εξακολουθούν να υπάρχουν στην αποθήκη, ενώ οι πωλήσεις είναι από πρόσφατες αγορές του τελευταίου μήνα.

---

<sup>31</sup>Ελένη Τουρνά, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράματα και Βοηθήματα, Αθήνα 2015

### **3. Η αρχή της συντηρητικότητας**

Η αρχή αυτή ορίζει ότι θα πρέπει να επιλέγεται ως μέθοδος αποτίμησης, αυτή που παρέχει το χαμηλότερο καθαρό κέρδος, τη χαμηλότερη αξία τελικού αποθέματος και τη χαμηλότερη Καθαρή Περιουσία ή Ίδια Κεφάλαια. Η αρχή αυτή ικανοποιείται με τη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής για κάθε είδος αποθέματος χωριστά.

### **4. Αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας**

Η επιλογή της μεθόδου πρέπει να γίνεται με βάση την αρχή, ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της στο μέλλον και, κατά συνέπεια, δεν επιλέγεται μέθοδος που θα αποδώσει πλασματική εικόνα για τα αποθέματα και το οικονομικό αποτέλεσμα μιας μόνο συγκεκριμένης χρήσης.

### **5. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**

Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής από τις άλλες, γι' αυτό πρέπει αφενός να διαχωρίζονται τα αποθέματα μιας χρήσης από την επόμενη και αφετέρου τα έσοδα από την πώληση αποθεμάτων μιας χρήσης να μη συγχέονται με τα έσοδα από την πώληση αποθεμάτων της επόμενης χρήσης, ανεξάρτητα από την ταμειακή είσπραξη ή πληρωμή τους.

## **4.5 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάσαμε τις βασικές αρχές παρακολούθησης των αποθεμάτων, έτσι όπως ορίζονται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ο υπολογισμός του κόστους κτήσης των αποθεμάτων είναι ένα από τα σημαντικότερα βήματα και θα πρέπει να υλοποιείται με την δέουσα προσοχή και επιμέλεια προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή απεικόνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, ενώ κάθε διαδικασία και υπολογισμός θα πρέπει να πραγματοποιούνται με γνώμονα, πάντα, τις βασικές αρχές της λογιστικής αποτίμησης των αποθεμάτων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται, οι σχετικές ρυθμιστικές οδηγίες παρακολούθησης των αποθεμάτων υπό το πλαίσιο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2. Επιπροσθέτως, θα συγκρίνουμε τα Ελληνικά Πρότυπα με τα όσα προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2 όσον αφορά την διαχείριση των αποθεμάτων, προκειμένου να εξάγουμε χρήσιμα συμπεράσματα.

#### **5.1 Εισαγωγή**

Το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα», εκδόθηκε σε αντικατάσταση του προϋπάρχοντος Δ.Λ.Π. 2 «Αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στο πλαίσιο των αρχών του ιστορικού κόστους», το οποίο είχε εγκριθεί το 1975. Αναθεωρήθηκε το 2003 ενώ εφαρμόζεται υποχρεωτικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 01/01/2005.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Το κόστος των αποθεμάτων καταχωρείται αρχικά σαν περιουσιακό στοιχείο στο Ενεργητικό, στην κατηγορία αποθέματα και έπειτα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κάθε περιόδου κατά την καταχώρηση των αντίστοιχων εσόδων. Αυτό σημαίνει ότι το ποσό που

έχει καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της περιόδου ως κόστος αποθεμάτων, αφορά το κόστος των αντίστοιχων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της περιόδου. Το Πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, για την τυχόν υποτίμησή του μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και για τις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους για τη λογιστική των αποθεμάτων. Εξαιρέσεις εφαρμογής του Προτύπου εντοπίζονται στις εξής περιπτώσεις:

- Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών.
- Χρηματοοικονομικά μέσα
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται επίσης κατά την επιμέτρηση:

- Αποθεμάτων από παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά από συγκομιδή ορυκτών προϊόντων κατά την έκταση που αυτά επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με την καθιερωμένη πρακτική στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η μεταβολή στην λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζεται ως κέρδος, ή ζημία κατά την λογιστική περίοδο της μεταβολής.
- Αποθεμάτων που κατέχονται από διαπραγματευτές – μεσολαβητές, κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους. Διαπραγματευτές – μεσολαβητές θεωρούνται όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

## 5.2 Διευκρινιστικοί Ορισμοί

*Αποθέματα*, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν για μεταπώληση), βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής (όπως π.χ. ημικατεργασμένα και προϊόντα που βρίσκονται στο στάδιο παραγωγής σε εξέλιξη) ή είναι υλικά, τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εξόδων (όπως π.χ. πρώτες και βοηθητικές ύλες ή τα πραγματοποιούμενα κόστη για την παροχή υπηρεσιών οι οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί ακόμα). (Νεγκάκης&Ταχυνάκης, 2013)<sup>32</sup>.

Η *Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία* είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Η *Εύλογη Αξία* είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

## 5.3 Κόστος Αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης καθώς κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προκειμένου να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

### Κόστος Αγοράς

Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει:

- Την τιμή αγοράς των αποθεμάτων

---

<sup>32</sup>Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013



- Τους δασμούς εισαγωγής
- Άλλους φόρους εκτός εκείνων που η οικονομική οντότητα μπορεί να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές (π.χ. Φ.Π.Α.)
- Τα μεταφορικά έξοδα αγοράς και παράδοσης
- Άλλα έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των αποθεμάτων

Από το κόστος αγοράς αφαιρούνται:

- Εμπορικές εκπτώσεις
- Μειώσεις τιμών
- Άλλα παρόμοια στοιχεία

### **Κόστος Μεταποίησης**

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα προς τις παραγόμενες μονάδες όπως είναι τα άμεσα εργατικά καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

#### ➤ Σταθερά Γενικά Έξοδα Παραγωγής

Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικώς σταθερές ανεξάρτητα του όγκου της παραγωγής, όπως π.χ. η απόσβεση και η συντήρηση των εργοστασιακών κτιρίων και του εξοπλισμού και το κόστος της διεύθυνσης και της διοίκησης του εργοστασίου.

#### ➤ Μεταβλητά Γενικά Έξοδα Παραγωγής

Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως π.χ. τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία.

Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων, ενώ τα μεταβλητά

έξοδα παραγωγής κατανέμονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα με βάση την πραγματική χρήση των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορούν να εξατομικευτούν κατά προϊόν, επιμερίζονται μεταξύ των προϊόντων με ένα ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο κατανομής. Συχνά, τα επουσιώδη υποπροϊόντα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η οποία αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος.

### **Λοιπές Δαπάνες**

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, θα συμπεριληφθεί στο κόστος των αποθεμάτων η δαπάνη που αφορά τον σχεδιασμό προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες που επιθυμούν συγκεκριμένες προδιαγραφές.

Ειδική περίπτωση των παραπάνω αποτελούν οι πάροχοι υπηρεσιών οι οποίοι διατηρούν αποθέματα. Σε αυτή την περίπτωση, το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Δαπάνες σχετιζόμενες με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων αλλά καταχωρούνται παρόλα αυτά στα έξοδα της περιόδου. Το κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από αυτούς που παρέχουν τις υπηρεσίες.

## **5.4 Τεχνικές Επιμέτρησης του Κόστους**

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους μπορεί να χρησιμοποιούνται διάφορες τεχνικές επιμέτρησης του κόστους, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος ορθά και τεκμηριωμένα. Τέτοιες μέθοδοι μπορεί να είναι, η μέθοδος του Πρότυπου Κόστους και η μέθοδος της Λιανικής Τιμής Πώλησης.

- Το Πρότυπο Κόστος (standardcost) υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη τα κανονικά επίπεδα τιμών και ποσοτήτων για ύλες και υλικά εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας της επιχείρησης. Το κόστος αυτό

επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αν είναι αναγκαίο αναθεωρείται με βάση τις τρέχουσες συνθήκες

- Η μέθοδος της Λιανικής Τιμής Πώλησης (retailmethod) χρησιμοποιείται κυρίως από τις επιχειρήσεις ειδών λιανικής για την επιμέτρηση των αποθεμάτων τους. Τέτοιες επιχειρήσεις έχουν συνήθως μεγάλο αριθμό ειδών και εμφανίζουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος ανά κατηγορία ειδών ή κατά τμήμα λιανικής. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή προσδιορίζεται με την μείωση της τιμής πώλησης σύμφωνα με το μέσο ποσοστό μικτού κέρδους για κάθε κατηγορία ειδών ή για κάθε τμήμα λιανικής αντίστοιχα.

## **5.5 Αποτίμηση Αποθεμάτων**

Τα Αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αξία κόστους υπολογίζεται σύμφωνα με τις μεθόδους: α) του Εξατομικευμένου Κόστους και β) της Βασικής Μεθόδου, η οποία περιλαμβάνει την μέθοδο FIFO (FirstinFirstout) και την μέθοδο του Μέσου Σταθμισμένου Κόστους.

### **Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους**

Με τη μέθοδο αυτή πρέπει να προσδιορίζεται το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή καθώς και των αγαθών ή των υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς. Στη μέθοδο αυτή, οι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη αποθέματος και είναι η κατάλληλη μέθοδος αποτίμησης για τα είδη εκείνα που προορίζονται για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγορασθεί ή παραχθεί. Η μέθοδος αυτή είναι ακατάλληλη όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών αποθεμάτων τα οποία αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, για τον λόγο ότι μια μεθοδική επιλογή των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα θα μπορούσε να επηρεάσει το αποτέλεσμα της περιόδου.

## Βασική Μέθοδος

Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο, το κόστος των αποθεμάτων, εκτός των αποθεμάτων για τα οποία είναι κατάλληλη η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, πρέπει να προσδιορίζονται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (FIFO – FirstIn – FirstOut) ή της μεθόδου του μέσου σταθμισμένου κόστους.

### ➤ Μέθοδος FIFO (First In – First Out)

Με την μέθοδο FIFO τα είδη των αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσης είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα.

### ➤ Μέθοδος του Μέσου Σταθμισμένου Κόστους

Με την μέθοδο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των όμοιων ειδών στην αρχή της χρήσεως και το κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά την διάρκεια της χρήσεως. Ο μέσος όρος μπορεί να προσδιοριστεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη ποσότητα παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της επιχείρησης. Εάν η περιοδική βάση είναι ολόκληρη η χρήση τότε με την μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται ως εξής:

$$\frac{\text{(Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + Αξία αγορών περιόδου σε τιμές κτήσης)}}{\text{(Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου + Ποσότητα αγορασθείσα στην περίοδο)}}$$

Μια οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από αυτήν. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν λειτουργικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ιδίων αποθεμάτων σε έναν άλλο λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, μια διαφορά στην γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει την χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

## **Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία**

Η αποτίμηση ενός αποθέματος στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του γίνεται όταν το κόστος αυτού δεν είναι ανακτήσιμο λόγω του ότι έχει υποστεί φθορά ή έχει καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστο ή όταν η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί. Η πρακτική αυτή είναι συνεπής με την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται με ποσά μεγαλύτερα από αυτά που θα προέκυπταν από την πώλησή τους ή την χρήση τους.

Τα αποθέματα αποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει τα αποθέματα να ομαδοποιούνται κατά όμοια ή συγγενή είδη όπως συμβαίνει με είδη αποθεμάτων που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι όμως σωστό να ομαδοποιούνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους – όπως μπορεί να συμβεί για παράδειγμα με έτοιμα προϊόντα ή αποθέματα ενός ιδιαίτερου λειτουργικού τομέα.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά τον χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις ως προς το ποσό το οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

Κατά την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, λαμβάνονται επίσης υπόψη:

- Ο σκοπός για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ποσότητας αποθέματος που διατηρείται για να καλύψει προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών, βασίζεται στην συμβατική τιμή (προσυμφωνημένη τιμή πώλησης), ενώ αν υπάρχουν επιπλέον ποσότητες αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτών βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν από προσυμφωνημένες πωλήσεις για ποσότητες μεγαλύτερες του υπάρχοντος αποθέματος ή από προσυμφωνημένες αγορές. Τέτοιες προβλέψεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία».

- Οι ύλες και τα λοιπά υλικά που κρατούνται για την παραγωγή αποθεμάτων  
Οι ύλες και τα λοιπά υλικά που κρατούνται για την παραγωγή αποθεμάτων δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους αν είναι έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Γενικά, όμως, το κόστος αντικατάστασης των υλών και των λοιπών υλικών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέτρο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.
- Σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο γίνεται νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων  
Σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο γίνεται νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων και η νέα λογιστική αξία τους πρέπει να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της νέας αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Όταν οι συνθήκες που ήταν η αιτία να αποτιμηθούν τα αποθέματα κάτω του κόστους παύουν να υφίσταται ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (μέχρι του ποσού του κόστους).

## 5.6 Καταχώρηση της Αξίας των Αποθεμάτων

Η αξία των αποθεμάτων μπορεί να καταχωρείται είτε στα έξοδα ή να κατανέμεται σε λοιπούς λογαριασμούς.

### **Αναγνώριση της αξίας των αποθεμάτων ως έξοδο**

Στα έξοδα κάθε περιόδου πρέπει να αναγνωρίζονται:

- Η αξία του κόστους των πωληθέντων αποθεμάτων της περιόδου (κατά την οποία καταχωρήθηκε και το αντίστοιχο έσοδο) με συνέπεια τον άμεσο συσχετισμό εξόδων και εσόδων.
- Τα ποσά που προκύπτουν από κάθε υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία.
- Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους (μέχρι του ποσού του κόστους) πρέπει

να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της υποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά την περίοδο στην οποία έγινε η αναστροφή.

### **Καταχώρηση σε άλλους λογαριασμούς**

Μερικά αποθέματα μπορεί (εκτός από τις δαπάνες) να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα το απόθεμα που χρησιμοποιείται σε ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια καταχωρείται στα ενσώματα πάγια. Στην περίπτωση αυτή, που τα αποθέματα κατανέμονται σε άλλο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, καταχωρούνται ως έξοδο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

## **5.7 Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις και Πληροφορίες**

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για την επιμέτρηση των αποθεμάτων καθώς και ο τύπος με βάση τον οποίο προσδιορίστηκε το κόστος.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τόσο συνολικά όσο και αναλυτικά κατά κατηγορία.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία, μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.
- Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου.
- Το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων, που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου (δηλαδή τα αποθέματα τα οποία υποτιμήθηκαν τη μια χρήση και σε μεταγενέστερη χρήση προέκυψε αναστροφή της υποτίμησης).

- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

## **5.8 Σύγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αναφορικά με την παρακολούθηση των Αποθεμάτων**

Κατά γενική ομολογία, οι ρυθμιστικοί κανόνες που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2 για την διαχείριση των αποθεμάτων συμπίπτουν, σε πολλά σημεία, με τους κανόνες που προβλέπονται βάσει των αντίστοιχων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Παρόλα αυτά, εντοπίζονται και ορισμένες, σημαντικές, διαφορές.

Μια πρώτη βασική διαφορά μεταξύ των δύο Προτύπων είναι αυτή του υπολογισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, η τιμή κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να προσδιοριστεί είτε με τη χρήση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους, είτε με τη χρήση μιας εκ των Βασικών μεθόδων, οι οποίες είναι η μέθοδος FIFO(FirstIn – FirstOut) και η μέθοδος του μέσου σταθμισμένου κόστους. Αντίθετα, τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα προβλέπουν ότι ο προσδιορισμός της τιμής κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να διενεργηθεί με τη χρήση μιας εκ των εξής μεθόδων: α) Μέσου σταθμικού κόστους, β) FIFO, γ) Εξατομικευμένου κόστους, δ) Κυκλοφοριακού μέσου όρου, ε) Πρότυπου Κόστους και στ) Βασικού αποθέματος. Η επιλεγόμενη μέθοδος προσδιορισμού της τιμής κτήσεως θα πρέπει να εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση.

Άλλη μια ουσιώδης διαφορά έγκειται στον τρόπο αντιμετώπισης των τόκων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων δύναται να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού». Αντίθετα, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπουν την διαχείριση των δαπανών αυτών με κάποιον αντίστοιχο τρόπο. Αν και χαρακτηριστικά αναφέρουν ότι τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιμερίζονται στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων, ωστόσο δεν γίνεται οποιαδήποτε άλλη μνεία σχετικά με τους τόκους δανείων.

Ακόμη μία διαφορά εντοπίζεται στον τρόπο διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης των αποθεμάτων. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων η υποτίμηση ενός αποθέματος επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων. Όσον αφορά το Δ.Λ.Π. 2, δημιουργείται πρόβλεψη υποτίμησης των αποθεμάτων. Δηλαδή, η



υποτίμηση παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό προβλέψεων και είναι δυνατή η μερική ή ακόμη και η ολική μετατροπή της πρόβλεψης.

## **5.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάσαμε την αποτίμηση των λογαριασμών των αποθεμάτων, έτσι όπως προβλέπεται βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα βάσει του Δ.Λ.Π. 2. Όπως και με το Γ.Λ.Σ., έτσι και εδώ, η αποτίμηση των αποθεμάτων αποτελεί το κορυφαίο, ίσως, βήμα της ορθής παρακολούθησης αυτών. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το Γ.Λ.Σ. τείνει να συμμορφωθεί σημαντικά με τις διατάξεις των Δ.Λ.Π., αν και φυσικά υπάρχουν ορισμένα σημαντικά ακόμα βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις βασικές αρχές που διέπουν τον εξωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, έτσι όπως αυτές απεικονίζονται στην σχετική βιβλιογραφία και στο αντίστοιχο διεθνές πρότυπο ελέγχου (501).

#### 6.1 Εισαγωγικά Στοιχεία

Στις εμπορικές - και κυρίως στις βιομηχανικές επιχειρήσεις - τα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα, έτοιμα προϊόντα, ανταλλακτικά κ.λ.π) αποτελούν περιουσιακά στοιχεία ζωτικής σημασίας για τη επιβίωση και τη λειτουργία της επιχείρησης και κατά κανόνα αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος του κεφαλαίου της. Είναι αυτονόητο ότι τα οικονομικά αποτελέσματα μπορεί να υποστούν ουσιώδη επίδραση από εκούσιες ή ακούσιες εσφαλμένες αποτιμήσεις ή καταμετρήσεις των αποθεμάτων.

Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να επιφυλαχθεί ή να αρνηθεί τη διατύπωση γνώμης για την ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων στην περίπτωση που διαπιστώσει ουσιώδεις ανακρίβειες ως προς την ύπαρξη των αναγραφόμενων στην απογραφή αποθεμάτων καθώς και για την ορθή αποτίμηση αυτών.

Ορισμένοι από τους σημαντικότερους λόγους που καθιστούν ιδιαίτερα επιτακτική την υποχρέωση ορθής διενέργειας του ελέγχου όσον αφορά τα αποθέματα, είναι οι ακόλουθοι:

- ❖ Τα αποθέματα από τα σπουδαιότερα ενεργητικά στοιχεία της επιχείρησης και κατατάσσονται στα πιο ευαίσθητα στοιχεία ως προς την εμφάνιση σημαντικών λογιστικών και χρηματοοικονομικών σφαλμάτων.

- ❖ Οι τιμές τους παρουσιάζουν διαχρονικά αυξομειώσεις λόγω πληθωριστικών μεταβολών των τιμών και συνεπώς αυτό μπορεί να περικλείει κινδύνους για την επιχείρηση.
- ❖ Η τροποποίηση της μεθόδου απογραφής των αποθεμάτων σε σχέση με την προηγούμενη χρήση προκαλεί ουσιώδη μεταβολή στα οικονομικά αποτελέσματα, γεγονός που επιτάσσει τον λεπτομερή και εμπειριστατωμένο έλεγχο αυτών.
- ❖ Η αξία των αποθεμάτων επηρεάζει το κόστος πωληθέντων προϊόντων, συνεπώς διαδραματίζει καθοριστικό παράγοντα επίσης ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών ετήσιων κερδών.
- ❖ Η εξακρίβωση και επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων με τις αντίστοιχες λογιστικές καταγραφές είναι μια από τις δυσκολότερες ελεγκτικές διαδικασίες. Ωστόσο είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθότι έτσι αποκτούνται επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια ως προς την μη ύπαρξη φαινομένων απάτης που σχετίζονται με την πλασματική εμφάνιση αποθεμάτων, τα οποία, ενδεχομένως, επηρεάζουν το τελικό λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

## 6.2 Σκοπός του Ελέγχου των Αποθεμάτων

Η εξέταση των αποθεμάτων από μέρους των ελεγκτών αποσκοπεί στην ανεύρεση της πιθανότητας ύπαρξης σκοπίμως λανθασμένου ύψους των αποθεμάτων και ατασθαλιών, καθώς και στο να προσδιορίσει τις αξίες και τις ακριβείς ποσότητες των αποθεμάτων. Συνοπτικά, ο εξωτερικός έλεγχος αποσκοπεί να εξακριβώσει εάν:

- Τα αποθέματα που απεικονίζουν οι σχετικοί λογαριασμοί βρίσκονται πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- Όλα τα αποθέματα κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού αποθεμάτων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφει το βιβλίο των απογραφών.
- Τα αποθέματα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τα όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και η κείμενη νομοθεσία.
- Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων εμφανίζονται με σαφήνεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει επιτελέσει αποτελεσματικά και ορθά το έργο της όσον αφορά την παρακολούθηση των αποθεμάτων.

- Υπάρχει η προβλεπόμενη ασφαλιστική κάλυψη των αποθεμάτων.

### **6.3 Απογραφή και Αποτίμηση των Αποθεμάτων**

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να διενεργήσει αυτός τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Αυτή προγραμματίζεται και διεξάγεται από το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης και ευθύνη της διοίκησης της. Είναι, ωστόσο, υπεύθυνος για την παρακολούθηση της φυσικής απογραφής που διενεργεί το προσωπικό της επιχείρησης και για της αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών της.

Προτού αρχίσει η διενέργεια της φυσικής απογραφής, ο ελεγκτής ενημερώνεται από το αρμόδιο στέλεχος για τη διαδικασία που έχει σχεδιάσει και τις ενέργειες που έχει προγραμματίσει η διοίκηση για την αποτελεσματική μέτρηση και αποτίμηση των αποθεμάτων της. Είναι δυνατόν να διατυπώσει ορισμένες παρατηρήσεις και συστάσεις σχετικά με τις προτεινόμενες διαδικασίες και μεθόδους και να επιμείνει στην εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών απογραφής, όπως η μέτρηση αποθεμάτων με υψηλό κόστος κατά μονάδα να γίνεται από δυο διαφορετικούς υπαλλήλους, τα αποθέματα που έχουν ήδη μετρηθεί να διαχωρίζονται από αυτά που θα μετρηθούν ώστε να αποφεύγεται ο κίνδυνος διπλής μέτρησης κ.λπ. Κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής από το προσωπικό της επιχείρησης, ο ελεγκτής παρακολουθεί συνεχώς την εργασία τους και προσπαθεί να εξακριβώσει εάν ακολουθούν με συνέπεια και σχολαστικότητα τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης. Επεμβαίνει δε όταν παρατηρεί σημαντικές αποκλίσεις και συγκεκριμένα, κατά τα στάδια: α) της αναγνώρισης των αποθεμάτων, β) της μέτρησης των αναγνωρισθέντων αποθεμάτων και γ) της αποτίμησης των καταμετρημένων αποθεμάτων.

#### **Αναγνώριση των Αποθεμάτων**

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

Τον διαχωρισμό των αγαθών (αποθεμάτων), β) Την περιγραφή των αποθεμάτων και γ) Την κατάταξη των αποθεμάτων σε κατηγορίες ή ομάδες. Ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει από τα σχετικά έγγραφα εάν έγινε διαχωρισμός των αγαθών σε αγαθά κυριότητας της επιχείρησης και σε αγαθά κυριότητας τρίτων. Τα πρώτα συνιστούν τα αποθέματα της επιχείρησης, ενώ τα άλλα είναι περιουσιακά στοιχεία τρίτων. Πρέπει να τονιστεί ότι υπόκεινται σε απογραφή τόσο τα αποθέματα όσο και τα αγαθά τρίτων. Κατά κανόνα, ο ελεγκτής ελέγχει εάν συμπεριλαμβάνονται στα αποθέματα όλα τα αγαθά που η επιχείρηση έχει :α) Αγοράσει ή παράγει και βρίσκονται στις αποθήκες της ή τα έχει εκχωρήσει σε τρίτους για φύλαξη, πώληση ή ενέχυρο, β) Αγοράσει και δεν έχει παραλάβει, αλλά ταξιδεύουν για λογαριασμό και με ευθύνη της και γ) Αγοράσει και βρίσκονται στο στάδιο της περαιτέρω επεξεργασίας τους.

### **Μέτρηση των Αποθεμάτων**

Η ακριβής και πλήρης μέτρηση ορισμένων αποθεμάτων είναι δυσχερής ή και αδύνατη, όπως για παράδειγμα, η μέτρηση των αποθηκευμένων υγρών καυσίμων σε δεξαμενές ή η αρίθμηση των χιλιάδων διαφορετικών ανταλλακτικών μιας βιομηχανίας παραγωγής ηλεκτρονικών συσκευών. Στις περιπτώσεις αυτές, η μέτρηση γίνεται κατά προσέγγιση ή με έμμεσο τρόπο, και γι' αυτό αποτελεί στοιχείο ιδιαίτερο ενδιαφέροντος για τον ελεγκτή. Ο βαθμός προσέγγισης διαμορφώνεται ανάλογα με τη φύση και τη σημασία του αποθέματος για την επιχείρηση το κόστος ανά μονάδα του και το βαθμό κινδύνου που αποδέχεται ο ελεγκτής.

Σε κάθε περίπτωση ελέγχου των αποθεμάτων, ο ελεγκτής εξετάζει εάν: α) τα χαρακτηριστικά του είδους του αποθέματος και οι αντίστοιχες ποσότητές του, καταχωρούνται σε δελτία απογραφής ή ετικέτες και β) τα δελτία απογραφής ομαδοποιούνται κατά κατηγορίες αποθεμάτων και το περιεχόμενό τους μεταφέρεται στα φύλλα απογραφής και στο βιβλίο απογραφών.

Η όλη διαδικασία της μέτρησης και της καταχώρησης των μετρηθέντων είναι ιδιαίτερης σημασίας για τον ελεγκτή επειδή εμπεριέχει τον κίνδυνο να: α) Υπερτιμηθεί (υποτιμηθεί) το τελικό απόθεμα και να επηρεαστεί ανάλογα το κόστος των πωληθέντων και τα αποτελέσματα της χρήσης εξαιτίας διπλής ή πολλαπλής μέτρησης του ίδιου αποθέματος ή παράλειψης μέτρησης, β) Χρησιμοποιηθεί λανθασμένη μονάδα μέτρησης, γ) Γίνουν λάθη ή

να παρουσιαστούν ελλείψεις στην αρίθμηση ή ζύγιση των αποθεμάτων, δ) Γίνουν νοθεύσεις των αποτελεσμάτων της μέτρησης ώστε να καλυφθούν τυχόν ελλείμματα ή λάθη εκ μέρους των υπεύθυνων για τη διαχείριση των αποθεμάτων.

Αλλοιώσεις των αποτελεσμάτων της μέτρησης γίνονται συνήθως α) την προσθήκη νέων φύλλων απογραφής που περιέχουν εικονική αποθέματα στα υπάρχοντα φύλλα που αναγράφουν τις πραγματικές ποσότητες των αποθεμάτων και β) την καταχώρηση ως αποθεμάτων της κλειόμενης χρήσης εμπορευμάτων και προϊόντων τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης για φύλαξη, ενέχυρο ή πώληση.

Για τη δραστική αντιμετώπιση των συγκεκριμένων κινδύνων, ο ελεγκτής :α) Εξετάζει τα σχετικά δελτία και φύλλα απογραφής προκειμένου να διαπιστώσει εάν είναι προαριθμημένα, νομότυπα, συμπληρωμένα και φέρουν τις μονογραφές των υπευθύνων της μέτρησης και της καταχώρησης των σχετικών ποσοτήτων, β) Συγκρίνει τον αρχικό αριθμό των δελτίων και των φύλλων απογραφής με το άθροισμα των χρησιμοποιημένων και αχρησιμοποίητων και διερευνά τυχόν αποκλίσεις, ώστε να αποκλείσει τη χρήση νέων εντύπων με εικονικά αποτελέσματα, γ) Αντιγράφει στα φύλλα εργασίας του την τελευταία σειρά κάθε φύλλου απογραφής ώστε να εμποδίσει την προσθήκη εκ των υστέρων νέων εικονικών στοιχείων, δ) Συγκρίνει τα δελτία αποστολής αποθεμάτων των τελευταίων ημερών χρήσης με τα τιμολόγια πώλησης της ίδιας περιόδου και τα δελτία παραλαβής αποθεμάτων με τα τιμολόγια των αγορών ώστε να περιορίσει τον κίνδυνο εγγραφής στα βιβλία της παρούσας χρήσης αγορών και πωλήσεων που αφορούν την επόμενη χρήση.

Ένα ακόμη θέμα που απασχολεί τον ελεγκτή είναι το πώς θα ελέγξει την ακρίβεια της αναγνώρισης, της μέτρησης και της καταχώρησης των αποθεμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης που βρίσκονται στις Γενικές Αποθήκες του Κράτους ή στα χέρια τρίτων για πώληση (επί παρακαταθήκη), ενέχυρο, φύλαξη κ.λπ. Η πιο αποτελεσματική διαδικασία είναι, στην περίπτωση αυτή, η επιτόπια παρακολούθηση της μέτρησης και της καταχώρησης των αποτελεσμάτων στα φύλλα απογραφής. Όταν όμως κάτι τέτοιο είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δαπανηρό, ο ελεγκτής ζητά από τρίτους να επιβεβαιώσουν γραπτώς τη ποσότητα κάθε είδους αποθέματος της επιχείρησης που έχουν στην κατοχή τους.

Υψηλά αποθέματα δημιουργούν απορίες και στην περίπτωση αυτής εξετάζονται τα εξής: α) εάν υπάρχουν αδρανή ή άχρηστα ή ελαττωματικά ή εκτός μονάδας αποθέματα, β) εάν έχει γίνει αποθεματοποίηση με σκοπό την κερδοσκοπία, γ) εάν δημιουργήθηκε για την αντιμετώπιση τυχόν ελλείψεων και δ) εάν τούτο οφείλεται στην αλλαγή του τρόπου

κοστολόγησης. Από την άλλη πλευρά, χαμηλά αποθέματα δημιουργούν τους εξής λόγους έρευνας: α) τυχόν πραγματική έλλειψη εμπορευμάτων, β) έλλειψη πιστοληπτικής ικανότητας και γ) αλλαγή τρόπου κοστολόγησης.

Όταν τα αποθέματα συνθέτουν σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία όσον αφορά την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, με την παρακολούθηση της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων, εκτός εάν τούτο είναι πρακτικά ανέφικτο.

Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί λόγω απρόβλεπτων δυσκολιών να παρακολουθήσει τη φυσική απογραφή τότε οφείλει να διενεργήσει ή να παρακολουθήσει μερική τουλάχιστον φυσική απογραφή σε άλλη ημερομηνία, και όπου τούτο είναι αναγκαίο, να υποβάλλει σε δοκιμασία τις παρεμβαλλόμενες συναλλαγές (μεταξύ του χρόνου της φυσικής απογραφής και του τέλους της χρήσεως). Όταν η παρακολούθηση της φυσικής απογραφής είναι πρακτικά ανέφικτη, για λόγους όπως η φύση ή η διασπορά των αποθεμάτων, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει αν εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες παρέχουν επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία για την ύπαρξη και κατάσταση των αποθεμάτων, ώστε να είναι δυνατή η αποφυγή αναφοράς στην έκθεση ελέγχου ότι υπήρξε περιορισμός του εύρους του διενεργηθέντος ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής εξετάζει τη δυνατότητα όπως συναγάγει ικανοποιητική γνώμη περί του τρόπου διενεργείας της απογραφής, επί τη βάση πάντων των τιθέμενων υπόψη του σχετικών στοιχείων π.χ. περί των ληφθέντων μέτρων προπαρασκευής της απογραφής, των παρασχεθεισών οδηγιών διενεργείας αυτής, των συνταχθέντων πρωτοκόλλων κ.λπ.

Περαιτέρω, οφείλει όπως πέραν της αναγκαίας εκτιμήσεως επί της ορθότητας της λογιστικής απεικόνισης των συγκεντρωθέντων δεδομένων της διενεργηθείσας φυσικής απογραφής, να προβεί, εφόσον κάτι τέτοιο είναι εφικτό και σκόπιμο, σε ορισμένες δειγματοληπτικές επαληθεύσεις. Τέλος, σημειώνεται ότι όταν δεν καταστεί εφικτή η παρακολούθηση της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων, λόγω των περιορισμών που επιβλήθηκαν στο έργο του ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση τότε ο ελεγκτής πρέπει να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

## Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων προϋποθέτει την επιλογή της κατάλληλης τιμής για κάθε μονάδα αποθέματος και τον υπολογισμό του γινομένου της με την ποσότητα του. Το συγκεκριμένο γινόμενο αντιπροσωπεύει την αξία του αποθέματος και είναι το ποσό με το οποίο θα παρουσιαστεί στον ισολογισμό ο σχετικό λογαριασμός. Ο εξωτερικός ελεγκτής ακολουθεί τις εξής διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης για την επαλήθευση της ορθότητας της αποτίμησης των αποθεμάτων:

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

Οι τιμές ανά μονάδα και είδος αποθέματος καθώς και τα αποτελέσματα της αποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών. Ο ελεγκτής εξετάζει την ακρίβεια των καταχωρήσεων, επισημαίνει τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των στοιχείων του βιβλίου απογραφής και των λογαριασμών των αποθεμάτων, αναζητά τα αίτια των διαφορών και ελέγχει την ορθότητα της προσαρμογής των υπολοίπων των λογαριασμών αποθεμάτων στα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής. Πιο αναλυτικά, ο ελεγκτής εξασφαλίζει ένα δείγμα καταχωρήσεων από το βιβλίο απογραφής που αφορά αποθέματα που έχει ο ίδιος μετρήσει και:

- Συγκρίνει την ποσότητα των αποθεμάτων του δείγματος, όπως αυτή αναγράφεται στο βιβλίο απογραφής, με αυτή που έχει καταχωρήσει στα φύλλα εργασίας του.



- Συγκρίνει τις τιμές των αποθεμάτων όπως αναγράφονται στο βιβλίο απογραφής, στα βιβλία κοστολόγησης και στα φύλλα εργασίας του.
- Επαληθεύει την ακρίβεια των αριθμητικών πράξεων και των υπολογισμών της συνολικής αξίας των αποθεμάτων.
- Συγκρίνει το αποτέλεσμα τη φυσικής απογραφής κάθε είδους εμπορεύματος με το υπόλοιπο του αντίστοιχου αναλυτικού λογαριασμού αποθεμάτων και ερευνά την ορθότητα των προσαρμογών που έγιναν στους λογαριασμούς για κάλυψη τυχόν διαφορών.
- Ερευνά το περιεχόμενο του περιληπτικού λογαριασμού αποθεμάτων για καταχωρήσεις που δε θεωρούνται εύλογες ή συνήθεις.

Εάν ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος με την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών της αναγνώρισης, της μέτρησης, της αποτίμησης και της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων, τότε μπορεί να συνάγει ότι τα υπόλοιπα των λογαριασμών αποθεμάτων αποδίδουν την πραγματική εικόνα των όσων ισχυρίζεται η επιχείρηση.

## 6.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται και αφορούν την λειτουργία των αποθεμάτων είναι οι εξής (Νεγκάκης&Ταχυνάκης, 2013)<sup>33</sup>:

- Διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων:
  - Προετοιμασία των αποθηκευτικών χώρων για την απογραφή, έτσι ώστε να διευκολυνθεί το έργο των απογραφέων και του ελεγκτή.
  - Τοποθέτηση των ελαττωματικών ή ακατάλληλων αποθεμάτων σε ιδιαίτερες θέσεις μέσα στους αποθηκευτικούς χώρους προκειμένου να καταγραφούν διακεκριμένα από τα κανονικά αποθέματα.
  - Τοποθέτηση αποθεμάτων κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται στις αποθήκες της ελεγχόμενης επιχείρησης, σε ιδιαίτερους χώρους προκειμένου να καταγραφούν διακεκριμένα από τα κανονικά αποθέματα.

---

<sup>33</sup>Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013

- Συγκρότηση ομάδων απογραφών η οποία θα πρέπει να απαρτίζεται από στελέχη της επιχείρησης, εξοικειωμένα τόσο με τα είδη των αποθεμάτων, όσο και με τους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης.
  - Διασφάλιση ότι οι υπεύθυνοι αποθηκάριοι δεν θα συμμετάσχουν στις ομάδες απογραφών.
  - Αναλυτική καταγραφή των αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο και απογραφικά φύλλα που να περιλαμβάνουν τον κωδικό αριθμό των αποθεμάτων, την ονομασία κάθε είδους, την μονάδα μέτρησης ποσοτήτων καθώς και τις συνολικές ποσότητες που καταμετρήθηκαν.
  - Αντιπαραβολή των καταμετρηθέντων ποσοτήτων που αναγράφονται στα απογραφικά φύλλα ελέγχου, με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων μερίδων αποθήκης και εντοπισμός τυχόν διαφορών.
  - Επανακαταμέτρηση των ειδών αποθεμάτων στα οποία διαπιστώθηκαν σημαντικές διαφορές, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι διαφορές αυτές δεν οφείλονται σε λάθη που έγιναν κατά την απογραφή.
- Επαλήθευση με αλληλογραφία των αποθεμάτων που στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου βρίσκονται στις αποθήκες άλλων επιτηδευματιών.
  - Έλεγχος ορθής καταχώρησης των δεδομένων της απογραφής στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού ή σε καταστάσεις απογραφής.
  - Έλεγχος ενημέρωσης των μερίδων αποθήκης με τα ποσοτικά ελλείμματα και πλεονάσματα απογραφής.
  - Έλεγχος τακτοποίησης των λογαριασμών αποθεμάτων της γενικής λογιστικής και επαλήθευση των σχετικών ενεργειών που αφορούν επιστροφές και εκπτώσεις αγορών.
  - Έλεγχος του ορθού προσδιορισμού του κόστους παραγωγής, είτε τηρώντας την Ομάδα9 του ΕΓΛΣ είτε το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.
  - Εξέταση για το εάν η αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής λήξης της χρήσης διενεργήθηκε σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα ΕΛΠ.
  - Εξέταση των ασφαλισμένων φορτίων αποθεμάτων ως προς την ποσότητα και την φυσική τους κατάσταση σε αντιστοιχία με τα δικαιολογητικά άφιξης.
  - Εξέταση πρωτοκόλλου καταστροφής αποθεμάτων καθώς και του δελτίου αποστολής ως νόμιμου δικαιολογητικού για την διακίνηση των αποθεμάτων και της ενημέρωσης της αποθήκης για την εξαγωγή τους.

Ο ελεγκτής οφείλει να καταβάλει προσπάθεια για τη διενέργεια όσο το δυνατόν μεγαλύτερου μέρους του ελέγχου των αποθεμάτων και της εκτιμήσεως των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια του έτους ως μέρος της εργασίας του ενδιάμεσου ελέγχου. Η διαδικασία του ελέγχου πρέπει να αρχίζει με μια λεπτομερή επισκόπηση της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου επί των αποθεμάτων καθώς και ανάγνωση των εκθέσεων των εσωτερικών ελεγκτών οι οποίες είναι σχετικές με τον έλεγχο των αποθεμάτων και ιδιαίτερα με τη διενέργεια φυσικών απογραφών. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου πρέπει να γίνονται και οι σχετικές παρατηρήσεις για τα αποθέματα βραδείας κινήσεως, τα φθαρμένα και τα απαξιωθέντα. Οι παρατηρήσεις αυτές πρέπει να συζητώνται με του ελεγχόμενου για την εξεύρεση ενδεδειγμένων λύσεων.

## **6.5 Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 501**

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 501, ασχολείται με τις συγκεκριμένες ενέργειες του ελεγκτή που αποσκοπούν στην απόκτηση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πτυχές του ελέγχου των αποθεμάτων. Σκοπός του ελεγκτή είναι η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών στοιχείων σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων και της διαδικασίας της απογραφής που διενεργείται για αυτά.

Εάν τα αποθέματα είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων ως εξής:

- ❖ Παρακολουθώντας την καταμέτρηση του φυσικού αποθέματος, εκτός κι αν κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό, προκειμένου να:
  - Αξιολογήσει τις οδηγίες και τις διαδικασίες που εφαρμόζει η Διοίκηση της επιχειρήσεις όσον αφορά την καταγραφή και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος της οικονομικής οντότητας.
  - Παρατηρήσει τα αποτελέσματα των διαδικασιών της ανωτέρω καταμέτρησης.
  - Επιθεωρήσει τα αποθέματα.
  - Διενεργήσει δειγματοληπτικές μετρήσεις.
- ❖ Διεξάγοντας διαδικασίες ελέγχου επί των τελικών απογραφών της οντότητας για να καθορίσει εάν αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια τα πραγματικά αποτελέσματα μετρήσεων των αποθεμάτων.

Εάν ο υπολογισμός του πραγματικού αποθέματος πραγματοποιείται σε ημερομηνία διαφορετική από την ημερομηνία δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής θα πρέπει, πέραν των διαδικασιών που απαιτούνται, να διενεργήσει διαδικασίες ελέγχου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το αν οι αλλαγές απογραφής μεταξύ της ημερομηνίας καταμέτρησης και της ημερομηνίας δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων καταγράφηκαν σωστά.

Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να παρακολουθήσει την καταμέτρηση του φυσικού αποθέματος λόγω απρόβλεπτων περιστάσεων, θα πρέπει να προβεί ή να παρατηρήσει ορισμένες φυσικές μετρήσεις σε μια εναλλακτική ημερομηνία. Εάν η παρακολούθηση της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος είναι ανέφικτη, ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργήσει εναλλακτικές διαδικασίες ελέγχου για την απόκτηση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών στοιχείων σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση της απογραφής. Εάν δεν είναι δυνατόν να γίνει αυτό, ο ελεγκτής θα πρέπει να τροποποιήσει τη γνώμη στην έκθεση ελέγχου.

Εάν υπάρχουν αποθέματα υπό την επιμέλεια τρίτων (δηλαδή εκτός της επιχείρησης) και είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση αυτών των αποθεμάτων εκτελώντας ένα ή και τα δύο από τα ακόλουθα:

- Ζητώντας επιβεβαίωση από το τρίτο μέρος σχετικά με τις ποσότητες και την κατάσταση των αποθεμάτων που κατέχει για λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Εκτελώντας επιθεωρήσεις ή άλλες διαδικασίες ελέγχου κατάλληλες για τις περιστάσεις.

### **Συμμετοχή στη μέτρηση του φυσικού αποθέματος**

Η διοίκηση καθορίζει κατά κανόνα τις διαδικασίες βάσει των οποίων η μέτρηση των φυσικών αποθεμάτων διενεργείται, τουλάχιστον μία φορά ετησίως, για να χρησιμεύσει ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και, κατά περίπτωση, για να εξακριβωθεί η αξιοπιστία του συστήματος διαρκούς απογραφής της οντότητας.

Η συμμετοχή στην καταμέτρηση του φυσικού αποθέματος περιλαμβάνει:

- Την επιθεώρηση των αποθεμάτων για να διαπιστώσει την ύπαρξή του, να αξιολογήσει την κατάστασή του και να εκτελέσει τις δοκιμαστικές μετρήσεις.

- Εξακρίβωση της συμμόρφωσης με τις οδηγίες της διοίκησης και της εκτέλεσης διαδικασιών καταγραφής και ελέγχου των αποτελεσμάτων του αριθμού των φυσικών αποθεμάτων.
- Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την αξιοπιστία των διαδικασιών καταμέτρησης που προτείνονται από την Διοίκηση της εταιρίας.

Τα θέματα που σχετίζονται με τον προγραμματισμό της συμμετοχής του εξωτερικού ελεγκτή στην καταμέτρηση του φυσικού αποθέματος και με τον σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών ελέγχου σχετικά με αυτά, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας που σχετίζονται με την απογραφή των αποθεμάτων.
- Την ύπαρξη της ανάγκης προσδιορισμού κατάλληλων διαδικασιών και έκδοσης κατάλληλων οδηγιών για την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων.
- Τον προσδιορισμό του χρόνου της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος.
- Τον έλεγχο για το αν η οντότητα διατηρεί ένα σύστημα διαρκούς απογραφής.
- Τον έλεγχο των τοποθεσιών στις οποίες πραγματοποιείται η απογραφή, συμπεριλαμβανομένης της σημαντικότητας του αποθέματος και των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας σε διαφορετικές τοποθεσίες, για να αποφασιστεί σε ποια σημεία είναι κατάλληλη η διενέργειά της.
- Την διαπίστωση ανάγκης γνωμάτευσης εμπειρογνώμονα προκειμένου να υποστηριχθεί το ελεγκτικό έργο.

Τα θέματα που σχετίζονται με την αξιολόγηση των οδηγιών και των διαδικασιών που ορίζει η Διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης, για την καταγραφή και τον έλεγχο της φυσικής καταμέτρησης αποθεμάτων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την αξιολόγηση της εφαρμογής των κατάλληλων δραστηριοτήτων ελέγχου (για παράδειγμα, η συλλογή των χρησιμοποιηθέντων αρχείων φυσικού αποθέματος, η καταγραφή των μη χρησιμοποιηθέντων μητρώων φυσικών καταλόγων απογραφής και οι διαδικασίες καταμέτρησης και καταμέτρησης).
- Την αξιολόγηση των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων.
- Τον έλεγχο της μετακίνησης των αποθεμάτων και της αποστολής και παραλαβής αποθεμάτων πριν και μετά την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου.

Η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών καταμέτρησης που ορίζονται από την Διοίκηση της εταιρίας (για παράδειγμα, εκείνες που αφορούν τον έλεγχο της κίνησης του αποθέματος πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την καταμέτρηση) βοηθά τον ελεγκτή να αποκτήσει αποδεικτικά στοιχεία ότι οι οδηγίες και οι διαδικασίες καταμέτρησης της Διοίκησης σχεδιάζονται και εφαρμόζονται επαρκώς. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει αντίγραφα των εγγράφων που αφορούν την κίνηση των αποθεμάτων προκειμένου να διεξάγει διαδικασίες ελέγχου όσον αφορά τη λογιστική καταγραφή των μετακινήσεων αυτών σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Η επιθεώρηση των αποθεμάτων κατά την παρακολούθηση της φυσικής καταμέτρησής τους βοηθά τον ελεγκτή να εξακριβώσει την ύπαρξή τους καθώς και να εντοπίσει παρωχημένα, κατεστραμμένα ή ακατάλληλα (π.χ. ληγμένα) αποθέματα. Επιπροσθέτως, η εκτέλεση δειγματοληπτικών μετρήσεων παρέχει ελεγκτικά στοιχεία σχετικά με την πληρότητα και την ακρίβεια των καταγεγραμμένων στοιχείων που αφορούν τα αποθέματα. Εκτός από την καταγραφή των μετρήσεων των ελέγχων που διενεργεί ο εξωτερικός ελεγκτής, η απόκτηση αντιγράφων των αρχείων καταγραφής των φυσικών αποθεμάτων από την Διοίκηση, βοηθά τον ελεγκτή να διασταυρώσει τα ευρήματά του και να προσδιορίσει εάν τα τελικά αποθέματα της οντότητας αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια τα αποτελέσματα του πραγματικού αριθμού της απογραφής.

### **Μετρήσεις φυσικών αποθεμάτων που πραγματοποιούνται εκτός της ημερομηνίας δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων**

Για πρακτικούς λόγους, η καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων μπορεί να πραγματοποιηθεί σε ημερομηνία ή ημερομηνίες διαφορετικές από την ημερομηνία δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από το αν η διοίκηση καθορίζει τις ποσότητες αποθέματος με την καταμέτρηση ενός ετήσιου φυσικού αποθέματος ή διατηρεί ένα σύστημα διαρκούς απογραφής. Σε κάθε περίπτωση, η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού, της υλοποίησης και της συντήρησης των ελέγχων σχετικά με τις μεταβολές των αποθεμάτων καθορίζει αν η διεξαγωγή της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος σε μια ημερομηνία (ή ημερομηνίες) διαφορετική από την ημερομηνία δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι κατάλληλη για τους σκοπούς του ελέγχου.

Όταν διατηρείται ένα σύστημα διαρκούς απογραφής, η διοίκηση μπορεί να διεξάγει φυσικές μετρήσεις ή άλλες διαδικασίες για να εξακριβώσει την αξιοπιστία των πληροφοριών σχετικά με την ποσότητα των αποθεμάτων που περιλαμβάνονται στα αρχεία συνεχούς απογραφής της οντότητας. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση ή ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει διαφορές μεταξύ των αρχείων διαρκούς απογραφής και των πραγματικών ποσοτήτων φυσικού αποθέματος, γεγονός που μπορεί να υποδηλώνει ότι οι έλεγχοι σχετικά με την παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν λειτουργούν αποτελεσματικά.

Σημαντικά θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον σχεδιασμό των διαδικασιών ελέγχου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το κατά πόσο οι μεταβολές των αποθεμάτων μεταξύ της ημερομηνίας μετρήσεων και των τελικών καταλόγων απογραφής καταγράφονται σωστά περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την εξακρίβωση του κατά πόσον τα αρχεία διαρκούς απογραφής έχουν προσαρμοστεί σωστά.
- Τον έλεγχο της αξιοπιστίας των αρχείων διαρκούς απογραφής της οντότητας.
- Την εύρεση των λόγων για σημαντικές διαφορές μεταξύ των πληροφοριών που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της φυσικής καταμέτρησης και των καταγραφών της διαρκούς απογραφής.

### **Ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται όταν η παρακολούθηση της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος είναι ανέφικτη**

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παρακολούθηση της καταμέτρησης του φυσικού αποθέματος μπορεί να είναι ανέφικτη. Αυτό μπορεί να οφείλεται σε παράγοντες όπως η φύση και η θέση του αποθέματος (για παράδειγμα, όταν το απόθεμα βρίσκεται σε τοποθεσία που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ασφάλεια του ελεγκτή). Το ζήτημα της γενικής ενόχλησης του ελεγκτή, ωστόσο, δεν αρκεί για να στηρίξει μια απόφαση του ελεγκτή ότι η συμμετοχή είναι ανέφικτη. Το ζήτημα της δυσκολίας, του χρόνου ή του κόστους δεν αποτελεί, από μόνο του, έγκυρη βάση για τον ελεγκτή έτσι ώστε να παραλείψει μια διαδικασία ελέγχου για την οποία δεν υπάρχει εναλλακτική λύση ή να ικανοποιηθεί με αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που δεν είναι πειστικά.

Όταν είναι ανέφικτη η φυσική παράσταση του ελεγκτή κατά την διαδικασία καταμέτρησης των αποθεμάτων, οι εναλλακτικές διαδικασίες ελέγχου (για παράδειγμα, παρατήρηση ενός τρέχοντα αριθμού φυσικών απογραφών και συνδυασμός αυτού με τις αρχικές ποσότητες αποθεμάτων ή έλεγχος της τεκμηρίωσης της μεταγενέστερης πώλησης ειδικών αποθεμάτων που αποκτήθηκαν ή αγοράστηκαν πριν από τη φυσική απογραφή) μπορεί να παράσχει επαρκείς και κατάλληλες ελεγκτικές αποδείξεις σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση της απογραφής.

Σε άλλες περιπτώσεις, ωστόσο, ενδέχεται να μην είναι δυνατή η απόκτηση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών στοιχείων σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση της απογραφής με την εκτέλεση εναλλακτικών διαδικασιών ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές, το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705 απαιτεί από τον ελεγκτή να διαμορφώσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή ως αποτέλεσμα των τυπικών περιορισμών που συνάντησε κατά την διενέργεια του ελέγχου του.

### **Αποθέματα υπό την επιμέλεια και τον έλεγχο τρίτου μέρους**

Ανάλογα με τις περιστάσεις (για παράδειγμα, όταν αποκτώνται πληροφορίες που δημιουργούν αμφιβολίες σχετικά με την ακεραιότητα και τη αντικειμενικότητα του τρίτου μέρους που κατέχει αποθέματα της ελεγχόμενης επιχείρησης), ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να εκτελέσει άλλες διαδικασίες ελέγχου αντί να έρθει σε άμεση επικοινωνία με το τρίτο αυτό μέρος. Παραδείγματα άλλων διαδικασιών ελέγχου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Συνεννόηση με άλλον ορκωτό ελεγκτή, εφόσον είναι εφικτό, προκειμένου να παρίσταται στην φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων του τρίτου αυτού μέρους.
- Χρησιμοποίηση της έκθεσης ελέγχου άλλου ελεγκτή σχετικά με την επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου του τρίτου μέρους για να διασφαλιστεί ότι τα αποθέματα παρακολουθούνται σωστά και ότι είναι επαρκώς διασφαλισμένα.
- Έλεγχος των σχετικών εγγράφων που τεκμηριώνουν την ποσότητα και το είδος των αποθεμάτων που κατέχουν τρίτα μέρη (π.χ. αποδείξεις αποθήκης).
- Αποστολή αιτημάτων επιβεβαίωσης από άλλα μέρη όταν έχει γίνει δέσμευση αποθέματος ως εξασφάλιση.



## 6.6 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Στο παρόν κεφάλαιο παραθέσαμε τις περισσότερες από τις πιο κρίσιμες πληροφορίες που σχετίζονται με τον ορθό και αποτελεσματικό έλεγχο των αποθεμάτων. Ο εξωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων είναι ιδιαίτερα κρίσιμης σημασίας για την διεξαγωγή του σωστού οικονομικού αποτελέσματος, δεδομένου ότι τα αποθέματα είναι ένα ιδιαίτερα ευαίσθητο στοιχείο των επιχειρήσεων που, συνήθως, υπόκειται σε μεθοδεύσεις προκειμένου να χειραγωγηθούν τα αποτελέσματα (να μεγαλώσει ή να μικρύνει, δηλαδή, το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα). Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ορίζουν λεπτομερώς τα βήματα διενέργειας του ελέγχου προκειμένου να αποκτηθούν όλα τα επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια που θα χρειαστεί ο εξωτερικός ελεγκτής έτσι ώστε να εκφράσει την γνώμη του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

#### 7.1 Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία εξετάσαμε τους ρυθμιστικούς κανόνες που προβλέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2, αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό των Αποθεμάτων. Το Πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, για την τυχόν υποτίμησή του μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και για τις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Μέσω της λεπτομερούς επισκόπησης της Ελληνικής Νομοθεσίας και συγκεκριμένα του Ν.4308/2014, αποκτήσαμε επαρκή πληροφόρηση αναφορικά με τα όσα προβλέπονται σχετικά με την διαχείριση των αποθεμάτων. Η σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των αντίστοιχων Διεθνών, φανέρωσε ότι οι ομοιότητες μεταξύ των δύο είναι πολύ περισσότερες από τις διαφορές τους, γεγονός, σχετικά, αναμενόμενο, δεδομένου ότι η Ελλάδα συμμορφώνεται σταδιακά όλο και πιο πολύ με την ευρωπαϊκή και παγκόσμια νομοθεσία. Ωστόσο, απαιτούνται ακόμα γενναίες τομές και τολμηρά μεταρρυθμιστικά βήματα προκειμένου η εγχώρια νομοθεσία να εναρμονιστεί πλήρως με την διεθνή.

Όσον αφορά το έργο του Εξωτερικού Ελεγκτή, παρατηρήσαμε ότι εστιάζεται στην λεπτομερή καταγραφή όλων των σχετικών με τα αποθέματα στοιχείων προκειμένου να εξαχθούν τα κατάλληλα ελεγκτικά πορίσματα και να συνταχθεί η μετέπειτα έκθεση ελέγχου. Μέσα από την αναλυτική επισκόπηση των σημαντικότερων διαδικασιών ελέγχου, διαπιστώσαμε τα βήματα που μπορούν να οδηγήσουν στην απόκτηση επαρκούς τεκμηρίωσης που να διασφαλίζει ότι οι πληροφορίες επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης που αφορούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.

## 7.2 Περιορισμοί της Εργασίας

Αν και προσπαθήσαμε να συμπεριλάβουμε ένα ευρύ φάσμα πληροφοριών και στοιχείων αναφορικά με την διαχείριση των αποθεμάτων βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, περιοριστήκαμε ωστόσο στην παράθεση, κυρίως, βιβλιογραφικών πληροφοριών, οι οποίες, εκ των πραγμάτων, είναι μεν απαραίτητες προκειμένου να στοιχειοθετήσουμε την ερευνητική μας θέση, αλλά δεν επαρκούν εφόσον επιθυμούμε να μελετήσουμε το Δ.Λ.Π. 2 εις βάθος και με χρήση δεδομένων από την πραγματική οικονομία.

Ένας ακόμη περιορισμός ήταν η αδυναμία εύρεσης αρκετών ερευνητικών εργασιών που να ασχολούνται με το θέμα των αποθεμάτων, προκειμένου να υποστηρίξουμε το θεωρητικό πλαίσιο της εργασίας με χρήσιμα και ενδιαφέροντα ερευνητικά πορίσματα.

## 7.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Στα πλαίσια της ερευνητικής μελέτης της εφαρμογής και των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα από αυτήν του Δ.Λ.Π. 2 – Αποθέματα, θα παρουσίαζε ιδιαίτερο ενδιαφέρον μια συγκριτική μελέτη των στοιχείων των εισηγμένων εταιριών στο Χ.Α.Α. σε σχέση με αντίστοιχες εταιρίες (παρεμφερών ή και ομοίων κλάδων) από την Ευρώπη και την Αμερική.

Ενδιαφέρον θα είχε επίσης μια ερευνητική προσέγγιση των διοικητικών αποφάσεων των στελεχών των επιχειρήσεων αναφορικά με την χρήση ή όχι των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς καθώς και η στάση τους, τόσο ως προς τον Εξωτερικό όσο και προς τον Φορολογικό Έλεγχο. Μια προσπάθεια προς την κατεύθυνση αυτή έγινε από τους Apostolou&Dimitras (2009).

Τέλος, ενδιαφέρον θα είχε μια έρευνα που θα εστιάζει στην περίοδο υιοθέτησης – εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μια επιχείρηση, στην οποία θα παρουσιάζονται αναλυτικά όλα τα κόστη που προκύπτουν από την μετάβαση αυτή.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., &Loewenstein, G. F. 1997,“The impossibility of auditor independence”, Sloan Management Review, 38(4): 89 –94
- Bell, T.B., Marrs, F.O., Solomon, I. & Thomas, I. (1997), “Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens”, Montvale, NJ, KPMG LLP.
- Bloomfield, R. J. (1997),“Strategic dependence and the assessment of fraud risk: A laboratory study”, The Accounting Review, 72(4), 517–538.
- Camerer, C. (1990), “Behavioral game theory”, In R. M. Hogarth (Ed.), Insights in decision making: A tribute to Hillel J. Einhorn, Chicago: University of Chicago Press
- F.ToddDeZoort, Dana R. Hermanson, Richard W. Houston, (2003), “Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision”, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 22, Issue 2, March–April 2003, Pages 175-199
- Houghton, K.A., Jubb, C., Kend, M. and Ng, J. (2010), “The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient: Towards a National Strategy on the Future of Auditing”, ANU E Press, Canberra
- M. Erickson, B.W. Mayhew, W.L. Felix Jr., (2000), “Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan”, Journal of Accounting Research, 38 (2000), pp. 165-193
- Mark F. Zimbelman, William S. Waller, (1999), “An Experimental Investigation of Auditor-Auditee Interaction Under Ambiguity”, Journal of Accounting ResearchVol. 37, Studies on Credible Financial Reporting (1999), pp. 135-155
- Marsha B Keune, Karla M Johnstone, (2012), “Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees”, The Accounting Review, Vol.87, Issue 5, pp: 1641-1677
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., &Bazerman, M. H. (2006), “Conflicts of interest and the case of auditor independence:Moral seduction and strategic issue cycling”, Academy of Management Review, 31: 10 –29
- Paul E. Johnson, Karim Jamal, R. Glen Berryman, (1991), “Effects of framing on auditor decisions”, Organizational Behavior and Human Decision Processes, Volume 50, Issue 1, October 1991, Pages 75-105

- Robert J Nieschwietz, Joseph J Schultz Jr, Mark F Zimbelman, (2000), “Empirical research on external auditors' detection of financial statement fraud”, Journal of Accounting Literature, Vol. 19
- Simunic D, 1984, “*Auditing Consulting, and Auditor Independence*”, Journal of Accounting Research, No. 22, (Autumn), pp: 679–702
- Walter B. Meigs, “*Principles of Auditing*”, Irwin, 1987
- Walter B. Meigs, E. John Larsen, Robert F. Meigs, «Ελεγκτική», Εκδόσεις: Παπαζήση, 1984
- William R. Kinney, Jr., Roger D. Martin, (1994), “Does Auditing Reduce Bias in Financial Reporting? A review of Audit-Related Adjustment Studies”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 13, No. 1
- Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, «*Ελεγκτική*», Κυριακίδη Αφοί, 2005
- Αληφαντής, Στ., «*Ελεγκτική*», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2010
- Ελένη Τουρνά, «*Χρηματοοικονομική Λογιστική*», Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράματα και Βοηθήματα, Αθήνα 2015
- Καζαντζής Χρήστος, «*Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*», Πειραιάς 2006
- Καλαμπούρης, «*Ελεγκτικά Πρότυπα, εισαγωγή στο ιστορικό περίγραμμα*», Αθήνα 1982
- Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α., 2010, «*Διεθνή λογιστικά πρότυπα, θεωρία και πράξη*», Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου
- Κεχράς, Ι., Μαυροκορδάτος, Ι., Παπαγιάννης, Δ. & Τρόβας, Γ., «*Βιβλίο Αποθήκης*» Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα, 2004
- Κωνσταντίνος Κάντζος, «*Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*», εκδόσεις Α. Σταμούλης. Αθήνα 1995
- Νεγκάκης Ι. Χρήστος & Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, «*Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*», Εκδόσεις ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, Αθήνα 2013
- Παπαδάτου, Θ., «*Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών*», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005
- Χ. Κύτταρης, «*Η Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους των επιχειρήσεων*»

## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html>

<http://www.soel.gr/el/>

<https://www.taxheaven.gr/>

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf)

<http://www.fasb.org/home>