



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)**

Διπλωματική Εργασία

**«ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**

Μπαμπανέλου Αγ. Δέσποινα

Πειραιάς, 2010

Αφιερώνεται στην μνήμη του πατέρα μου,
Αγαμέμνονα, ο οποίος
έδωσε «αέρα στα πανιά μου»,
πίστεψε τις επιθυμίες μου
και συμμετείχε στα όνειρά μου.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	I
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	II
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΡΜΟΔΙΩΝ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΤΗΣ IFAC ΓΙΑ ΤΗΝ ΈΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΈΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	1
1.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	2
1.3 ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	3
1.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΚΑΘΙΣΤΟΥΝ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΗ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....	4
1.5 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΗ ΣΗΜΕΡΙΝΗ ΚΟΙΝΩΝΙΑ.....	5
1.6 Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.....	6
1.7 ΚΥΡΙΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	7
1.8 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	11
2. ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	19
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ.....	19
2.2 ΕΠΕΚΤΑΣΗ, ΠΡΟΣΘΗΚΗ, ΒΕΛΤΙΩΣΗ, ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	20
2.3 ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	21
2.4 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	23
2.5 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	24
2.5.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις».....	24
2.5.2 Λογαριασμός 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα».....	25
2.5.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός».....	27
2.5.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά μέσα».....	28
2.5.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα και Λοιπός εξοπλισμός».....	28
2.5.6 Λογαριασμός 15 «Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων».....	29
2.6 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	30
2.6.1 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης».....	30
2.7 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	31
2.7.1 Λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις».....	32
3. ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	35
3.1 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16).....	35
3.1.1 Σκοπός.....	35
3.1.2 Αναγνώριση Κόστους Πάγιου Στοιχείου Ενεργητικού.....	37
3.1.3 Επιμέτρηση Κόστους μετά την αναγνώριση αυτού.....	37
3.1.4 Αποσβέσεις.....	41
3.1.5 Αποαναγνώριση.....	46

3.1.6 Γνωστοποιήσεις	46
3.2 ΑΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38)	48
4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ - ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	51
4.1 ΓΕΝΙΚΑ	51
4.2. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	52
4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ	55
5. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	61
5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ.....	61
5.2 ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	66
5.2.1 Γενικά.....	66
5.2.2 Οικονομική Κατάσταση Ισολογισμού της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	75
5.2.3 Πίνακας Μεταβολής Παγίων της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	78
5.2.4 Φύλλα Ελέγχου της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	80
5.2.4.1 Πρωτόφυλλα	80
5.2.4.2 Φύλλα Ελεγκτικών Διαδικασιών της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	90
5.2.4.3 Υποστηρικτικά Φύλλα Ελέγχου της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	93
5.3 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» ..	101
6 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	102
6.1 ΓΕΝΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	102
6.2 ΕΙΔΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	103
6.3 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	103

«ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΕΥΡΩΠΑΪΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

Μπαμπανέλου Αγ. Δέσποινα

Σημαντικοί όροι : Πρόγραμμα ελέγχου, Ελεγκτικά πρότυπα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην Ελλάδα όπως και σε πολλά άλλα ανεπτυγμένα κράτη του κόσμου, ο εξωτερικός έλεγχος μεγάλων ανώνυμων εταιρειών, χρηματιστηριακών και μη, αποτελεί απαραίτητη νομική υποχρέωση των εταιρειών αυτών. Τα τελευταία 17, περίπου, χρόνια το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή στην χώρα μας έχει χαρακτηριστεί ως «ελεύθερο επάγγελμα», με αποτέλεσμα να γίνονται σημαντικές προσπάθειες, από τους αρμόδιους φορείς, εθνικούς και μη, για την ορθή κατανόηση και καταγραφή της ελεγκτικής επιστήμης.

Κύριος στόχος της παρούσης διπλωματικής εργασίας είναι : (α) ο προσδιορισμός και η κατανόηση του όρου «ελεγκτική», (β) η παρουσίαση των διαφορών μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και (γ) η αναλυτική παρουσίαση, ως παράδειγμα, ελεγκτικού προγράμματος του κυκλώματος των «πύγιων περιουσιακών στοιχείων» μιας εταιρείας με σκοπό την προσέγγιση της ελεγκτικής εργασίας.

Το πρόγραμμα ελέγχου το οποίο παρατίθεται και παρουσιάζεται στην παρούσα εργασία αφορά πρόγραμμα έτσι όπως το χειρίζονται επαγγελματίες ελεγκτές.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

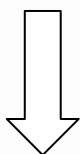
Ευχαριστώ θερμά τον καθηγητή μου κο. Χρήστο Καζαντζή, τον σύζυγό μου και την μητέρα μου για την υποστήριξή τους.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

1. Εισαγωγή

1.1 Συνοπτική παρουσίαση των Αρμοδίων Επιτροπών της IFAC για την Έκδοση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

ICCAP : Επιτροπή Διεθνούς Συντονισμού του Λογιστικού Επαγγέλματος (International Coordination Committee for the Accounting Profession)



IASC
Σκοπός της η εκπόνηση των
Διεθνών Λογιστικών Προτύπων



IFAC : Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών
(International Federation of Accountants)
Σκοπός : ανύψωση
Λογιστικού και Ελεγκτικού Επαγγέλματος

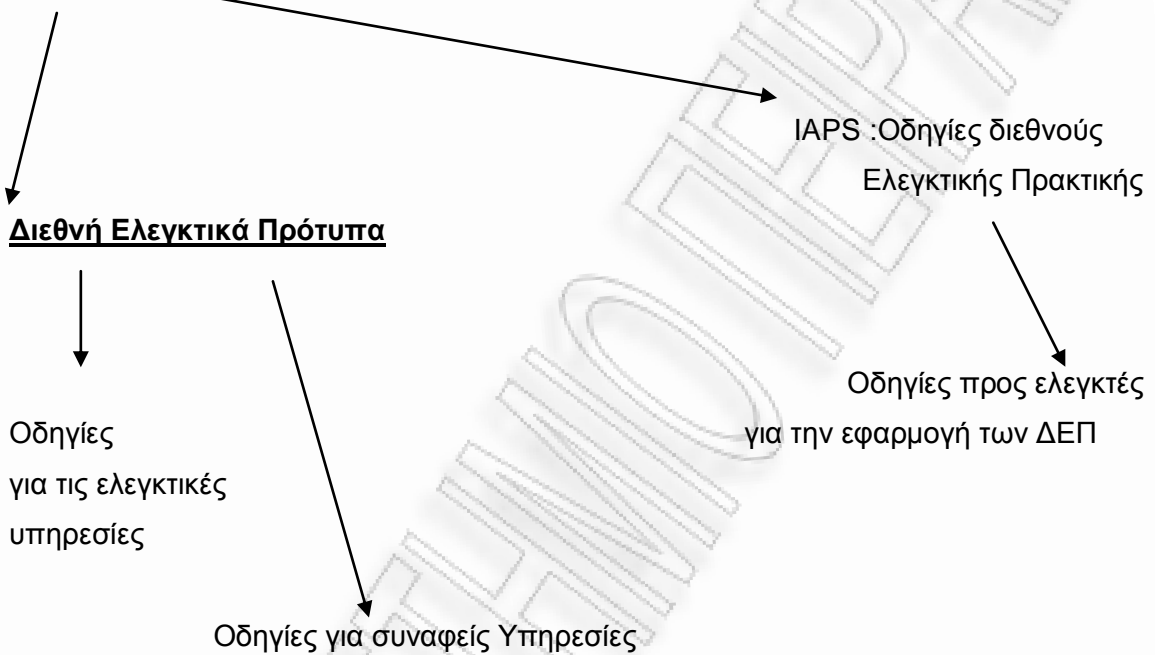
IAPC : Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής
Πρακτικής (International Auditing
Practice Committee)

Επιτροπή Επαγγελματικής
Μορφώσεως

Επιτροπή Δεοντολογίας

IAPC : Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής
Πρακτικής (International Auditing
Practice Committee) :

Εκδίδει:



Διαδικασίες έκδοσης ΔΕΠ

- Επιλογή θέματος από IAPC
- Ανάθεση θέματος σε υποεπιτροπή για μελέτη και υποβολή σχεδίου
- Έγκριση σχεδίου από IAPC και διανομή στα Σώματα Μέλη της IFAC
- Έγκριση οριστικού ΔΕΠ
- Απαρτία : 10 μέλη παρόντα
- Έγκριση ΔΕΠ : από $\frac{3}{4}$ των παρόντων μελών

1.2 Περιεχόμενο της ελεγκτικής

Η ελεγκτική επιστήμη πραγματεύεται τις αρχές , τους κανόνες και τις προϋποθέσεις διενέργειας του ελέγχου σε οποιαδήποτε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Συνεπώς η ύλη της Ελεγκτικής δύναται να διαιρεθεί στα εξής τρία μέρη : Στο **πρώτο μέρος** εξετάζονται το αντικείμενο και οι σκοποί του ελέγχου , πιο συγκεκριμένα, τι ελέγχεται , γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος , ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο και τέλος ποιοι ωφελούνται από τον έλεγχο.

Στο **δεύτερο μέρος** , εξετάζεται το υποκείμενο του ελέγχου , δηλαδή ο ελεγκτής. Αναλυτικότερα : ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο , ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους και το σημαντικότερο ποιες πρέπει να είναι οι σχέσεις τους με τις ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες , ώστε να διασφαλίζεται απόλυτα η ελευθερία εκφράσεως της επαγγελματικής τους γνώμης.

Τέλος , στο **τρίτο μέρος** , το οποίο είναι και το μεγαλύτερο , εξετάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες του εξωτερικού ελέγχου. Δηλαδή εξετάζεται η τεχνική του ελέγχου (πως διενεργείται ο έλεγχος , με ποιες μεθόδους κ.λ.π.).

1.3 Το αντικείμενο και οι σκοποί του ελέγχου

Το αντικείμενο του ελέγχου είναι κατά κανόνα , όπως ήδη έχει αναφερθεί παραπάνω , η οικονομική διαχείριση της ξένης περιουσίας.

Ως ξένη περιουσία εννοούμε την περιουσία οποιουδήποτε νομικού προσώπου , έναντι των τρίτων που τη διαχειρίζονται. Η περιουσία του νομικού προσώπου , δηλαδή μιας ανώνυμης εταιρείας και γενικά μιας οποιασδήποτε εταιρείας , χαρακτηρίζεται ως ξένη περιουσία έναντι όλων των οργάνων εκείνων που συνεισφέρουν στην λειτουργία της , όπως το Διοικητικό Συμβούλιο , τα Διευθυντικά Στελέχη και φυσικά οι υπάλληλοί της. Ακόμα και σε μία ατομική επιχείρηση γίνεται διαχείριση ξένης περιουσίας , όχι μόνο από τους υπαλλήλους της επιχείρησης αυτής αλλά και από τον ιδιοκτήτη – επιχειρηματία , ως προς τις υποχρεώσεις της επιχείρησής του.

Όπως είναι αυτονόητο , για να είναι ο έλεγχος εφικτός πρέπει η οικονομική διαχείριση της ξένης περιουσίας της επιχείρησης να απεικονίζεται λογιστικώς , σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές της Λογιστικής. Κατά συνέπεια , η Λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί τις πράξεις της οικονομικής διαχείρισης και η Ελεγκτική τις ελέγχει.

Ως βασικοί σκοποί του ελέγχου , γενικά , μπορούν να αναφερθούν οι εξής :

(α) Η πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών. Πρόκειται για τον αποκαλούμενο **προληπτικό έλεγχο** , ο οποίος διενεργείται *προ* ή *κατά* την εκτέλεση

της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικόνισης και στόχος του είναι να προλάβει και να αποτρέψει τη διάπραξη των σφαλμάτων και απατών. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται , κατά κύριο λόγο , από τον εσωτερικό ελεγκτή.

(β) Η αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ή απατών. Πρόκειται για τον αποκαλούμενο **καταστατικό έλεγχο** , ο οποίος διενεργείται *μετά* την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικόνισης και στόχος του είναι η αποκάλυψη και καταστολή των σφαλμάτων και απατών που τυχόν να έχουν διαπραχθεί. Ο έλεγχος αυτός ασκείται κατά κύριο λόγο από τον εξωτερικό ελεγκτή.

(γ) Τέλος , η πιστοποίηση , μετά από συστηματικό έλεγχο , περί της ακρίβειας και ειλικρίνειας των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Το έργο αυτό ανήκει αποκλειστικά στον εξωτερικό ελεγκτή.

Τονίζεται ότι η βασική επιδίωξη του εξωτερικού ελέγχου είναι να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους (μετόχους , τρίτους , προσωπικό , Κράτος) αν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης , σαν σύνολο , παρουσιάζουν την αληθινή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης και των οικονομικών της αποτελεσμάτων.

1.4 Παράγοντες που καθιστούν απαραίτητη την ελεγκτική

Η αναγκαιότητα του ελέγχου μιας οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσεως. Τα λάθη και οι καταδολιεύσεις είναι έμφυτα στοιχεία του ανθρώπινου χαρακτήρα , αφού ο άνθρωπος γεννιέται με τις ατέλειές του και τις αδυναμίες του. Βεβαίως , η εξέλιξη της επιστήμης και του πολιτισμού επηρεάζουν μέχρι κάποιο βαθμό , θετικά ή αρνητικά τις αδυναμίες αυτές , ποτέ όμως δεν τις εξαφανίζουν γιατί είναι μέσα στη φύση του ανθρώπου.

Τα λάθη οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ικανότητας και η ανειλικρίνεια ή οι απάτες οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ηθικής. Κατά συνέπεια , το ολοκληρωτικό ξερίζωμα των λαθών , των ατελειών και της ανειλικρίνειας από την ανθρώπινη φύση είναι αδύνατο , συνεπώς ως μοναδική λύση προάγεται η αντιμετώπιση και καταπολέμηση αυτών με το ουσιαστικό έργο ενός ανεξάρτητου και αμερόληπτου εξωτερικού ελεγκτή. Επιπρόσθετα , είναι απαραίτητη η ταυτόχρονη ύπαρξη ενός αντίστοιχα πλήρους οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου , το οποίο θα συμπληρώνει το έργο του εξωτερικού ελεγκτή.

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των απατών και καταδολιεύσεων περιλαμβάνεται και η κατάρτιση ανειλικρινών και αναληθών οικονομικών καταστάσεων , με τις οποίες

εμφανίζεται ανακριβής εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως της εταιρείας και κατά συνέπεια εξαπατώνται οι ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι , πιστωτικά ιδρύματα , κράτος , ασφαλιστικοί οργανισμοί , κ.λ.π.).

1.5 Ο ρόλος του Εξωτερικού Ελεγκτή στη σημερινή κοινωνία

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, επιτακτική προβάλλει η ανάγκη λήψης κατάλληλων μέτρων , με τα οποία να διασφαλίζεται , αφενός η καλή διαχείριση των ιδίων και ξένων κεφαλαίων των επιχειρήσεων και αφετέρου η βιωσιμότητα αυτών. Κατά συνέπεια , το σπουδαιότερο και το πλέον αποτελεσματικό μέτρο είναι η οργάνωση ουσιαστικού εξωτερικού ελέγχου , από πρόσωπα ανεπίληπτου ήθους , άρτιας επιστημονικής κατάρτισης και εξειδικευμένης πείρας και με απόλυτα κατοχυρωμένη την επαγγελματική τους ανεξαρτησία , τα οποία ασκούν υπεύθυνα , αντικειμενικά και ανεπηρέαστα το έργο του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των επιχειρήσεων και σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές της Ελεγκτικής.

Ο εξωτερικός ελεγκτής , σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή , δεν συνδέεται με καμία υπαλληλική σχέση ή άλλη εξάρτηση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Δηλαδή , ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι τελείως αδέσμευτος έναντι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος και συνεπώς να μην επηρεάζεται καθόλου από την διοίκηση της. Με αυτό τον τρόπο εξουδετερώνονται πλήρως όλα τα μειονεκτήματα που πιθανότατα να χαρακτηρίζουν τον εσωτερικό ελεγκτή αφού ο τελευταίος βρίσκεται σε σχέση μισθώσεως εργασίας με την οικονομική μονάδα.

Όπως προκύπτει από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190 του 1920 , η βασική αποστολή του εξωτερικού ελεγκτή (ορκωτού ελεγκτή) συνοψίζεται στη διαπίστωση :

- Εάν η διαχείριση της κλειόμενης εταιρικής χρήσης διεξάχθηκε ομαλά και σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού και , γενικά , σύμφωνα με τους κανόνες της χρηστής διαχειρίσεως.
- Εάν για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της όλης οικονομικής διαχειρίσεως ακολουθήθηκαν οι παραδεγμένες λογιστικές αρχές.
- Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως (ισολογισμός , κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως , πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων , προσάρτημα , κατάσταση ταμειακών ροών) έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 και αν εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

Επίσης, σύμφωνα πάντα με τον ίδιο νόμο , ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται στην γνωστοποίηση και δημοσίευση των διαπιστώσεών του , σχετικά με τις σοβαρότερες ελλείψεις λογιστικής οργάνωσης και συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και στη σαφήνεια και ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων , μέσω ειδικής έκθεσης ελέγχου, την οποία συντάσσει και υποβάλλει στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων. Επιπλέον , ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται , σχετικά με τις δευτερεύουσες διαπιστώσεις ελλείψεων και ανεπάρκειας λογιστικό - οργανωτικής φύσεως ή θεμάτων εσωτερικού ελέγχου , να τις συμπεριλάβει σε ιδιαίτερη έκθεσή του προς το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας. Τέλος , όσες διαπιστώσεις αφορούν παραβάσεις νόμου ή καταστατικού υποχρεούται να τις γνωστοποιήσει στον ασκούντα την εποπτεία Υπουργό Εμπορίου.

Τέλος , πρέπει να τονιστεί ότι , σκοπός του ελέγχου που διενεργείται από Ορκωτούς Λογιστές , δεν είναι μόνο η ανεύρεση σφαλμάτων , παραβάσεων του νόμου ή του καταστατικού και η παράθεσή τους στην δημοσιευμένη έκθεση ελέγχου ή η γνωστοποίησή τους στον Υπουργό Εμπορίου , αλλά και η προηγούμενη διατύπωση σχετικών υποδείξεων στους αρμοδίους της εταιρείας , για τη διόρθωση και τακτοποίηση των θεμάτων που είναι δυνατόν να τακτοποιηθούν. Δηλαδή , ο ειδικά αναγνωρισμένος εξωτερικός ελεγκτής – και τέτοιος στη χώρα μας είναι ο Ορκωτός Λογιστής – θέτει υπόψη των αρμοδίων της εταιρείας όλα όσα προέκυψαν από τον έλεγχό του , τα συζητά μαζί τους , ακούει με προσοχή τις απόψεις τους για το καθένα ξεχωριστά και υποδεικνύει τις διορθώσεις που πρέπει να γίνουν για την τακτοποίηση των θεμάτων που είναι δυνατόν να τακτοποιηθούν εκ των υστέρων.

Ο ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται προς τον «Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Λογιστών που εκδίδει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) : Οι αρχές δεοντολογίας που αναφέρονται στις επαγγελματικές ευθύνες του ελεγκτή είναι η ανεξαρτησία , η ακεραιότητα , η αντικειμενικότητα , η επαγγελματική ικανότητα και η οφειλόμενη προσοχή , η εμπιστευτικότητα , η επαγγελματική συμπεριφορά. Ο ελεγκτής οφείλει να διενεργεί τον έλεγχό του σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

1.6 Ο Εξωτερικός Έλεγχος στη χώρα μας

Μέχρι τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (δηλαδή μέχρι το 1956) σε καμία ανώνυμη εταιρεία της χώρας μας δε γινόταν ουσιαστικός διαχειριστικός έλεγχος , γιατί ο έλεγχος που προέβλεπε και προβλέπει ο νόμος

2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» είχε καταντήσει τυπικός και σκιώδης και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι : «ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη Χώρα μας είναι πράξη καθαρώς τυπική , αποτελούσα ειρωνεία έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων , διότι , όπως είναι γνωστό σε όλους , στην πράξη οι διοριζόμενοι από τη Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι' αυτούς εκθέσεως».Ο ξεπεσμός αυτός των ελεγκτών του Κ.Ν. 2190/1920 δεν οφειλόταν σε νομοθετικές ατέλειες , αφού ο νόμος τους παρέχει ευρύτατα δικαιώματα και κατοχυρώνει τον έλεγχο , αλλά οφειλόταν στο ότι , οι ελεγκτές αυτοί υποδεικνύονταν , διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας , τις πράξεις της οποίας καλούνται να ελέγξουν. Αυτονόητο είναι ότι η εξάρτηση αυτή υποτάσσει απόλυτα τον ελεγκτή στη Διοίκηση της επιχείρησης , τον μετατρέπει σε άβουλο όργανό της.

Η πολιτεία για να θεραπεύσει την ανωτέρω κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία , σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών με το Ν.Δ. 3329/1955 και έλαβε (μαζί με το τροποποιητικό Ν.Δ. 4107/1960) πολλά βασικά μέτρα σχετικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτών αλλά και με εκείνες του Σώματος Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών.

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών λειτούργησε ως ανωτέρω μέχρι και το 1992 και από την περίοδο 1993 και μετά καταργήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών ως μορφή οργανώσεως και δημιουργήθηκαν ελεγκτικές εταιρείες.

1.7 Κύρια Στάδια του Ελέγχου

Τα χαρακτηριστικά στάδια στα οποία μπορεί να αναλυθεί ο έλεγχος είναι τα ακόλουθα :

Η μελέτη και εκτίμηση των λογιστικών συστημάτων της επιχείρησης. Σ' αυτή περιλαμβάνονται :

Η εξέταση του συστήματος τήρησης των βιβλίων , του λογιστικού συστήματος , καθώς και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου , προκειμένου να καταστεί δυνατή η διαμόρφωση γνώμης για το αν τα συστήματα αυτά μπορούν να εξασφαλίζουν :

- Την ορθή καταχώρηση των συναλλαγών της επιχείρησης στα λογιστικά βιβλία της ,

- Την όσο το δυνατό μεγαλύτερη φυσική προστασία των περιουσιακών στοιχείων , και
- Τη δυνατότητα σύνταξης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων.

Ο δειγματοληπτικός έλεγχος των συστημάτων που αναφέρονται ανωτέρω , προκειμένου να εξακριβωθεί ότι λειτουργούν σωστά.

Η εκτίμηση τυχόν αδυναμιών του συστήματος για να προσδιοριστούν :

- Η επίδραση τους πάνω στο είδος , στο χρόνο διενέργειας και στην έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εφαρμοστούν ,
- Τα θέματα που θα πρέπει να τεθούν υπόψη του ελεγχόμενου.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να περιγράψει την διαδικασία τήρησης των λογιστικών βιβλίων , το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Μια τέτοια περιγραφή μπορεί να αποτελείται από οργανογράμματα και από ένα ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου.

Επίσης ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί δειγματοληπτικές επαληθεύσεις για να διαπιστώνει κατά πόσο αυτή η περιγραφή των συστημάτων της επιχείρησης είναι αρκετά ακριβής. Από την επισκόπηση όλων των ανωτέρω ο ελεγκτής θα βρίσκεται σε θέση να μπορεί να εκτιμά την αποτελεσματικότητα του συστήματος και φυσικά να προσδιορίζει την εργασία του και της έκταση , το είδος και το χρόνο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργήσει και , επίσης , να συντάσσει τα ανάλογα προγράμματα.

Τέλος , εάν από τις δειγματοληπτικές επαληθεύσεις του ελεγκτή αποκαλυφθεί ότι τα συστήματα δεν λειτουργούν με τον τρόπο που θα έπρεπε , τότε οφείλει να αποφασίσει για το αν θα πρέπει να διενεργήσει περισσότερες επαληθεύσεις και κατά συνέπεια να προσδιορίσει ξανά το είδος , την έκταση και το χρόνο διενέργειας των επιπλέον επαληθεύσεων , προκειμένου να πειστεί ότι τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία αποτελούν αξιόπιστη βάση για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων , ο οποίος περιλαμβάνει :

- Την εξακρίβωση ότι οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι που υιοθετήθηκαν είναι παραδεκτές και εμφανίζονται πάγια ,

- Τη συσχέτιση των κονδυλίων του Ισολογισμού , των Αποτελεσμάτων Χρήσεως , του Προσαρτήματος ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου που αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων , με τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία ,
- Την επαλήθευση της κυριότητας , της ύπαρξης , της πληρότητας και της ομαδοποίησης των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης , καθώς και της αξίας με την οποία εμφανίζονται αυτά στον Ισολογισμό,

Η επαλήθευση του Ενεργητικού περιλαμβάνει τις εξής διαδικασίες :

(α) Δειγματοληπτικές επαληθεύσεις της ύπαρξης των στοιχείων του Ενεργητικού , καθώς και του ότι όλα αυτά ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και ότι αντιπροσωπεύουν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων. Είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι σε περίπτωση που οποιαδήποτε από τα στοιχεία αυτά είναι δεσμευμένα για ασφάλεια συγκεκριμένων υποχρεώσεων τότε το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται , από τον ελεγκτή , στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και ότι οι σχετικές υποχρεώσεις έχουν προσδιοριστεί και εμφανίζονται ορθά.

(β) Δειγματοληπτικές επαληθεύσεις της ορθής λογιστικής απεικόνισης και της κατάλληλης αποτίμησης των πάγιων και των κυκλοφοριακών στοιχείων , καθώς και των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού , περιλαμβανομένων και των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Η εργασία του ελεγκτή δεν πρέπει να περιορίζεται στον έλεγχο μόνο των βιβλίων και των στοιχείων της εταιρείας. Όταν συντρέχει περίπτωση , ο ελεγκτής θα πρέπει , να προβαίνει και σε φυσική επαλήθευση των περιουσιακών στοιχείων , να παρευρίσκεται στις απογραφές και να λαμβάνει γραπτές επιβεβαιώσεις , απευθείας από τους τρίτους , για τα ποσά που οφείλονται στην επιχείρηση , καθώς και για τα εμπορεύματα που ανήκουν στην κυριότητά της , αλλά βρίσκονται σε δημόσιες αποθήκες ή σε τρίτους για φύλαξη.

- Την επαλήθευση ότι τα στοιχεία του παθητικού , που περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό της , είναι πραγματικά , αντιπροσωπεύουν το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης και έχουν ομαδοποιηθεί ορθά ,

Ο κύριος στόχος της επαλήθευσης του παθητικού είναι να διαπιστωθεί ότι όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης , περιλαμβανομένων και των φορολογικών , έχουν προβλεφθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Η διαπίστωση αυτή περιλαμβάνει όχι μόνο τις προβλέψεις για το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και δεν εξοφλήθηκαν , αλλά επίσης και τις επαρκείς προβλέψεις για τυχόν γνωστές ή αναμενόμενες ζημιές. Κατά την επαλήθευση του παθητικού ο ελεγκτής πρέπει να βεβαιώνεται ότι όλες οι υποχρεώσεις που

έχουν προβλεφθεί , αντιπροσωπεύουν βάσιμες απαιτήσεις κατά της επιχείρησης. Ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να βεβαιώνεται ότι για τις ουσιώδεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις , έχει γίνει πρόβλεψη ή σχετική μνεία , καθώς επίσης ότι και για τα ουσιώδη γεγονότα , που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού , έχει γίνει κατάλληλη απεικόνιση , κατά κανόνα στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων. Τέλος , ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει γραπτές επιβεβαιώσεις , απευθείας από τους τρίτους , για τις υποχρεώσεις , περιλαμβανομένων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

- Τον έλεγχο των αποτελεσμάτων ,

Το κύριο μέλημα του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των αποτελεσματικών λογαριασμών μιας επιχείρησης , όπως αυτοί εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης , είναι η διαπίστωση ότι η κατάσταση αυτή απεικονίζει ικανοποιητικά τα αποτελέσματα της επιχείρησης από τις συναλλαγές της κατά τη διάρκεια της χρήσης και ότι δεν περιλαμβάνει , χωρίς κατάλληλη γνωστοποίηση , οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που διαφοροποιούν την πραγματικότητα.

Τα θέματα στα οποία πρέπει ο ελεγκτής να δώσει έμφαση είναι τα ακόλουθα : (1) ότι εμφανίζονται ορθώς στις οικονομικές καταστάσεις σημαντικά κονδύλια προηγούμενων χρήσεων, (2) ότι το κλείσιμο των λογαριασμών στο τέλος της χρήσης έγινε με τρόπο που να εξασφαλίζει τη λογιστική απεικόνιση των διαφόρων κονδυλίων στη σωστή χρήση, (3) ότι τα κονδύλια των συναλλαγών απεικονίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και δεν έχουν μεταφερθεί απευθείας στα αποθεματικά, και τέλος (4) ότι τα συνήθη κονδύλια από τις συναλλαγές ή τα ανόργανα κονδύλια απεικονίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει τα αποτελέσματα της χρήσεως ως σύνολο και συγκρίνοντας τα με τα αντίστοιχα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων σύμφωνα πάντα με τις τρέχουσες τάσεις της αγοράς και τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν , καθώς και με άλλα βάσιμα μέσα σύγκρισης , ώστε να πειστεί ότι τα αποτελέσματα αυτά είναι παραδεκτά και παρουσιάζονται με τρόπο ικανοποιητικό.

- Επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων , με σκοπό την διαπίστωση ότι αυτές είναι σύμφωνες με :
 - ✚ Με το καταστατικό της επιχείρησης
 - ✚ Με τις απαιτήσεις της τοπικής νομοθεσίας
 - ✚ Με τις απαιτήσεις των εθνικών και διεθνών επαγγελματικών σωμάτων και των χρηματιστηρίων , όπου φυσικά συντρέχει περίπτωση.

Ο ελεγκτής πρέπει να κάνει συσχετίσεις προκειμένου να βεβαιώνεται ότι τα κονδύλια που εμφανίζονται στον Ισολογισμό, στο Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως, στο Προσάρτημα και σε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων, απεικονίζουν τα γεγονότα και τις συναλλαγές που έλαβαν χώρα, όπως καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης.

Ασυνήθεις Συναλλαγές ή Γεγονότα

Εάν κατά την διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας υποπέσει στην αντίληψη του ελεγκτή οτιδήποτε το οποίο του δίνει την εντύπωση ότι δεν είναι σύνηθες και ότι χρειάζεται περαιτέρω έρευνα, θα πρέπει αυτός να εξετάσει το θέμα εις βάθος. Αν ο ελεγκτής, ύστερα από τον έλεγχό του, καταλήξει στο συμπέρασμα ότι κάποιο γεγονός ή συναλλαγή δεν έχει απεικονισθεί σωστά ή ότι δεν είναι έγκυρη, θα πρέπει να αναφερθεί στη διεύθυνση της επιχείρησης και να συζητήσει τις διαπιστώσεις του και να αποφασίσει εάν θα πρέπει να διαπιστώσει επιφύλαξη στην Έκθεση Ελέγχου του.

Έκθεση Ελέγχου

Ο ελεγκτής έχει το καθήκον και την ευθύνη να εκφράσει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, τις οποίες έχει ελέγξει. Η γνώμη του ελεγκτή διατυπώνεται με γραπτό κείμενο.

1.8 Σχεδιασμός του Ελέγχου

Για να μπορέσει ο ελεγκτής να ενεργήσει αποτελεσματικό έλεγχο, με τρόπο αποδοτικό και σε εύλογο χρονικό διάστημα, θα πρέπει να κάνει σχεδιασμό της εργασίας του, ο οποίος θα πρέπει να βασίζεται στα όσα γνωρίζει ο ελεγκτής για την επιχείρηση του πελάτη.

Ο σχεδιασμός πρέπει να γίνεται με τρόπο που να καλύπτει μεταξύ άλλων :

- ✚ την κατατόπιση του ελεγκτή για το λογιστικό σύστημα και τις μεθόδους που χρησιμοποιεί ο πελάτης, καθώς φυσικά και για τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου,

- ✚ τον καθορισμό του βαθμού στον οποίο αναμένεται ότι ο έλεγχος θα μπορεί να βασιστεί στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου ,
- ✚ τον προσδιορισμό και προγραμματισμό του είδους , του χρόνου διενέργειας και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν , και
- ✚ τέλος τον συντονισμό της εργασίας που πρέπει να γίνει.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου , ο σχεδιασμός θα πρέπει να συμπληρώνεται ή και να αναθεωρείται , όπου χρειάζεται.

Ο ελεγκτής είναι ανάγκη να γνωρίζει, ως ένα βαθμό, την επιχείρηση του πελάτη και τον τομέα της δραστηριότητάς της , πράγμα που θα του παρέχει τη δυνατότητα να επισημαίνει γεγονότα, συναλλαγές και χειρισμούς που, κατά τη γνώμη του, μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές πληροφορίες. Μια τέτοια ενημέρωση του ελεγκτή μπορεί να γίνει από :

- ✚ πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων και των συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου ,
- ✚ εσωτερικές εκθέσεις ή αποφάσεις της οικονομικής διεύθυνσης για την τρέχουσα και προηγούμενες χρήσεις ,
- ✚ τις διαδικασίες ελέγχου προηγούμενων χρήσεων ,
- ✚ συζητήσεις με τη διοίκηση και τα στελέχη του πελάτη ,
- ✚ οικονομικές εφημερίδες και περιοδικά ,
- ✚ εξέταση της οικονομικής συγκυρίας και των επιδράσεών της στην επιχείρηση ,
- ✚ επισκέψεις στους χώρους των διοικητικών παραγωγικών και λοιπών εγκαταστάσεων του πελάτη.

Ο ελεγκτής πρέπει να συντάξει ένα γραπτό πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρονται οι διαδικασίες που απαιτούνται για την υλοποίηση του σχεδιασμού ελέγχου. Το πρόγραμμα μπορεί , επίσης , να περιλαμβάνει τους στόχους του ελέγχου ξεχωριστά για το κάθε ελεγκτικό αντικείμενο , καθώς και επαρκείς πληροφορίες που χρησιμεύουν ως οδηγίες προς τους βοηθούς που θα απασχοληθούν στον έλεγχο. Κατά την σύνταξη του προγράμματος ελέγχου , ο ελεγκτής έχοντας κατανοήσει το λογιστικό σύστημα σε συνδυασμό με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου , μπορεί να θελήσει να βασιστεί σε ορισμένες διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσει το είδος , τον χρόνο διενέργειας και την απαιτούμενη έκταση των δικών του ελεγκτικών διαδικασιών. Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να κρίνει κατά πόσο είναι αποδοτικός ο τρόπος διεξαγωγής του ελέγχου του , βασιζόμενος σε ορισμένες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου ή αν δεν είναι απαραίτητο γιατί υπάρχουν άλλοι πιο

αποτελεσματικοί τρόποι συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων. Επίσης , ο σχεδιασμός του ελέγχου και το σχετικό πρόγραμμα πρέπει να επανεξετάζονται με την πρόοδο του ελέγχου. Η επανεξέταση αυτή πραγματοποιείται από τον ελεγκτή με βάση την επισκόπηση του εσωτερικού ελέγχου και την αρχική του εκτίμηση για τον έλεγχο , καθώς βέβαια και με βάση τα αποτελέσματα των διαδικασιών επαλήθευσης της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών ουσιαστικής επαλήθευσης των λογιστικών πληροφοριών.

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να συντάσσει ένα μνημόνιο στρατηγικής ελέγχου το οποίο θα περιέχει σε γενικές γραμμές το ιστορικό της εταιρείας που επρόκειτο να ελέγξει. (δηλαδή την επωνυμία, τους σκοπούς και το αντικείμενο εργασιών της). Επίσης πρωταρχικός στόχος του ελεγκτή αποτελεί και η διαπίστωση της οικονομικής εξέλιξης της συγκεκριμένης επιχείρησης στον κλάδο που δραστηριοποιείται (π.χ. μερίδιο αγοράς που κατέχει), καθώς και το απασχολούμενο προσωπικό που απασχολεί η οικονομική μονάδα. Επιπλέον, μέσα σε αυτό το μνημόνιο επιβάλλεται να υπάρχει ο ορισμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, ο οποίος πραγματοποιείται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, να γίνεται γνωστό για το εάν η εταιρεία είναι όμιλος, κατά συνέπεια από ποιες θυγατρικές αποτελείται ο όμιλος αυτός ή συγγενείς επιχειρήσεις που τυχόν να ενοποποιούνται και τέλος θα πρέπει να αναφέρεται η χρονική περίοδος που θα ολοκληρωθεί ο έλεγχος καθώς και ποια θα είναι η ομάδα εργασίας που θα διενεργήσει τον έλεγχο. Ενδεικτικά αναφέρεται ένα συνοπτικό μνημόνιο στρατηγικής ελέγχου που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί προσαρμοσμένο κατάλληλα στις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας:

ΜΝΗΜΟΝΙΟ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ XXXXXXXX
<p>ΓΕΝΙΚΑ</p> <p>Σύντομο ιστορικό της εταιρείας (Επωνυμία, σκοποί, αντικείμενο εργασιών) Οικονομική εξέλιξη της εταιρείας (π.χ. αν είναι πρωτοπόρος στον κλάδο της) Αριθμός απασχολούμενου προσωπικού.</p> <p>ΕΡΓΟ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΧΡΟΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ</p> <p>Ορισμός Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (ημερομηνία, πρακτικό) Αν υπάρχουν θυγατρικές ή συγγενείς που ενοποποιούνται Ολοκλήρωση του ελέγχου (χρονική περίοδο που θα ολοκληρωθεί ο έλεγχος)</p>

Η ομάδα εργασίας αποτελείται από :

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως κύριο πρόγραμμα ελέγχου θα χρησιμοποιηθεί το πρόγραμμα ελέγχου σύμφωνα με τις οδηγίες της ελεγκτικής εταιρείας , της IFAC και των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ -ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνοπτικά οι βασικές διαδικασίες ελέγχου θα αφορούν: (ΑΝΑΦΟΡΑ ΜΟΝΟ ΣΤΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ).

- Αποστολή επιστολών σε δικηγόρους της Εταιρείας καθώς και λήψη επιστολής παραστάσεων της διοίκησης.
- Έλεγχος εγγραφών προσαρμογής των ΔΠΧΠ.
- Επιβεβαίωση- των υπολοίπων τραπεζών καταθέσεις - δάνεια μέσω των μηνιαίων βεβαιώσεων των τραπεζών καθώς και αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών.
- Επισκόπηση των υπολοίπων πελατών - προμηθευτών με συνολικό έλεγχο συμφωνίας υπολοίπων με γενική λογιστική , ημέρες κίνησης , επισκόπηση καταστάσεων ανοικτών υπολοίπων , cut off .(Θα αποσταλούν μέσω αλληλογραφίας επιστολές επιβεβαίωσης των σημαντικότερων υπολοίπων, με ημερομηνία την 31/12/20XX.
- Έλεγχος των αποθεμάτων (αποτίμηση ,έλεγχος αγορών, ακίνητα αποθέματα)
- Εκτίμηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- Έλεγχος των παγίων (προσθήκες-μειώσεις,)
- Καταμετρήσεις διαθεσίμων της εταιρείας (Ταμείο, Επιταγές)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο προσδιορισμός του επιπέδου σημαντικότητας πραγματοποιείται στο στάδιο του τελικού ελέγχου καθώς διαμορφώνεται πιο ολοκληρωμένη άποψη όσον αφορά το ύψος των κονδυλίων της τρέχουσας χρήσης.

Ο σχεδιασμός ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας θα μπορούσε συνοπτικά να διαχωριστεί σε κυκλώματα με βάση τους λογαριασμούς του ισολογισμού ως εξής :

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

- Επιστολή ανάθεσης ελέγχου προς τους εξωτερικούς ελεγκτές
- Αρχική συζήτηση των ελεγκτών με στελέχη της εταιρείας. π.χ :
Αξιόλογες μεταβολές, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, στους τομείς:
 - α) Της δραστηριότητας της επιχείρησης
 - β) Στις επενδύσεις παγίων
 - γ) Στα προϊόντα – εμπορεύματα
 - δ) Στους πελάτες
 - ε) Στους προμηθευτές
 - στ) Στα δάνεια
 - ζ) Στις τιμές αγορών
 - η) Στις τιμές πώλησης
 - θ) Στις αποδοχές του προσωπικούΟυσιώδεις μεταβολές στην οργανωτική δομή της επιχείρησης
Μεταβολές στο λογιστικό σύστημα ή στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου
Συμμόρφωση με τα όσα είχαν υποδειχθεί κατά τον προηγούμενο έλεγχο
Χρόνος διεξαγωγής των καταμετρήσεων των αποθεμάτων
Χρόνος αποστολής των επιβεβαιωτικών επιστολών
Προβλεπόμενος χρόνος σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων
- Στρατηγική του ελέγχου
- Προγραμματισμός του ελέγχου. π.χ :
Διαπίστωση ύπαρξης εντολής ελέγχου
Εάν συντρέχει περίπτωση, αποστολή επιστολής προς την επιχείρηση, από την οποία να προκύπτει ο χρόνος διεξαγωγής του ελέγχου
Διεξαγωγή της αρχικής συζήτησης με τους αρμόδιους της επιχείρησης
Συμπλήρωση του Χρονοδιαγράμματος απασχόλησης και σύγκριση με το χρόνο που αναφέρεται στην προσφορά
Προσδιορισμός του επιπέδου σημαντικότητας ποσού
Σχεδιασμός του δείγματος αγορών - εξόδων - πωλήσεων
Σχεδιασμός του δείγματος υπολοίπων απαιτήσεων - υποχρεώσεων
Διαπίστωση ότι λήφθηκαν υπόψη τα θέματα που μεταφέρονται από το φάκελο της προηγούμενης χρήσης
Επίσκεψη στους χώρους παραγωγής και αποθήκευσης της επιχείρησης
- Προϋπολογισμός ελέγχου
- Απολογισμός ελέγχου

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΠΙΠΕΔΟ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

- Ερωτηματολόγιο και εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (γίνεται αναφορά αυτού παρακάτω)
- Προσδιορισμός επιπέδου σημαντικότητας

ΚΥΚΛΩΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

- Γ.Ι Ασώματες ακινητοποιήσεις
- Γ.ΙΙ Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Γ.ΙΙΙ Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και συμμετοχές
- Δ.Ι Αποθέματα
- Δ.ΙΙ Απαιτήσεις
- Δ.ΙΙΙ Χρεόγραφα
- Δ.ΙV Διαθέσιμα
- Ε. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού
- Α. Ίδια κεφάλαια
- Β. Προβλέψεις – υποχρεώσεις για παροχή συνταξιοδότησης
- Γ.Ι Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Γ.ΙΙ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Γ.ΙΙΙ Φορολογία
- Δ. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού
- Ε. Δεσμεύσεις και πιθανές υποχρεώσεις
- Μισθοδοσία
- Λοιπές δαπάνες
- Πωλήσεις και κόστος πωληθέντων
- Άλλα έσοδα

Για όλα τα παραπάνω κυκλώματα θα πρέπει ο ελεγκτής να συντάσσει πρωτόφυλλα ελέγχου, τα οποία θα περιλαμβάνουν ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση και τα σημαντικά πορίσματα ελέγχου. Επίσης θα πρέπει να αναλύεται το πρόγραμμα ελέγχου, δηλαδή όλες εκείνες τις ελεγκτικές διαδικασίες που επρόκειτο να ακολουθηθούν προκειμένου να διερευνηθούν τα κυκλώματα και τέλος θα πρέπει να συντάσσονται όλα τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου τα οποία θα συμπληρώνουν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου και θα αποδεικνύουν και ενισχύουν το έργο του ελεγκτή.

Παράλληλα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων , που σαν σκοπό τους έχουν την κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες που αποτελούν τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα , σύμφωνα με τα οποία έχει προσαρμόσει η Ελλάδα , όπως και όλες οι χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης , τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας της περί εταιρειών. Επομένως αποτελεί εύλογη συνέπεια το γεγονός ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν ορισμένες διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα , οι οποίες επικεντρώνονται συνήθως σε κανόνες αποτιμώσεως ενώ αντίθετα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κυρίαρχη σημασία έχει η ορθή πληροφόρηση των επενδυτών. Η ΕΕ , προκειμένου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών των χωρών – μελών , που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο , να είναι συγκρίσιμες σε κοινοτικό και σε διεθνές επίπεδο , αποφάσισε την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και κατά συνέπεια την υποχρεωτική εφαρμογή τους από 1.1.2005. Είναι απαραίτητο να αναφερθεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) δεν έχουν μέχρι σήμερα τουλάχιστον εφαρμοσθεί καθολικά από καμία χώρα – μέλος της ΕΕ , παρά μόνο από κάποιες μεγάλες εταιρείες κυρίως για την εισαγωγή τους στο χρηματιστήριο.

Παρακάτω αναφέρονται αναλυτικά όλα τα υιοθετημένα από την ΕΕ και ισχύοντα την 1.7.2009 , ΔΛΠ , ΔΠΧΠ και οι διερμηνείες τους :

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (αναθεωρημένο 2007)
- ΔΛΠ 2 Αποθέματα (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 7 Καταστάσεις ταμειακών ροών (αναθεωρημένο 1992)
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές Αρχές και Μέθοδοι , Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής έργων (αναθεωρημένο 1993)
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος (αναθεωρημένο 2000)
- ΔΛΠ 16 *Ενσώματες ακινητοποιήσεις (αναθεωρημένο 2003)***
- ΔΛΠ 17 Μισθώσεις (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 18 Έσοδα (αναθεωρημένο 1993)
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους (αναθεωρημένο 2002)
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής

- υποστήριξης (αναθεωρημένο 1994)
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού (αναθεωρημένο 1997)
- ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 26 Λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία (αναθεωρημένο 1994)
- ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (αναθεωρημένο 1994)
- ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Παρουσίαση (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 33 Κέρδη κατά μετοχή (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση (1998)
- ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (2004)
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία (1998)
- ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία (αναθεωρημένο 2003)**
- ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα : Καταχώρηση και αποτίμηση (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα (αναθεωρημένο 2003)
- ΔΛΠ 41 Γεωργία (2001)
- ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**
- ΔΠΧΠ 1 Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (2003)
- ΔΠΧΠ 2 Πληρωμές βασιζόμενες σε αξία μετοχών (2004)
- ΔΠΧΠ 3 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων (αναθεωρημένο 2008)
- ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (2004)
- ΔΠΧΠ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες εκμεταλλεύσεις (2004)
- ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πορών
- ΔΠΧΠ 7 Χρηματοπιστωτικά μέσα : Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΠ 8 Λειτουργικοί τομείς (2006)

Στην παρούσα εργασία θα γίνει αναφορά και ανάλυση της λογιστικής και ελεγκτικής αντιμετώπισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας

σύμφωνα με τα όσα ισχύουν στην Ελληνική Νομοθεσία αλλά και σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα.

2. Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία κατά τα Ελληνικά Πρότυπα

2.1 Εισαγωγικά

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών , αξιών και δικαιωμάτων , τα οποία προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση , με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.

Πιο συγκεκριμένα στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων :

- ✚ Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Λογαριασμοί Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου κωδικοί : 10 - 15) , τα οποία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία σίγουρα προσδιορίζεται μεγαλύτερη του έτους.
- ✚ Άυλα πάγια στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις (Λογαριασμοί Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου κωδικοί : 16.00-16.09) . Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται τα δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως άυλα οικονομικά αγαθά (π.χ. δικαιώματα , ιδιότητες και σχέσεις). Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
- ✚ Έξοδα εγκαταστάσεως ή πολυετούς απόσβεσης (Λογαριασμοί Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου κωδικοί : 16.10 - 16.19). Πρόκειται για έξοδα που γίνονται κατά την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεών της, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της, τα οποία εξυπηρετούν την εν γένει δραστηριότητά της για χρονική περίοδο μεγαλύτερη του έτους και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα.
- ✚ Συμμετοχές (Λογαριασμός Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου κωδικός : 18). Περιλαμβάνονται οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών , τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε.

και οι εταιρικές μερίδες εταιρειών, οι οποίες αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους για την άσκηση της επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές αυτές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως και καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού.

- ✚ Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (Λογαριασμός Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου κωδικός : 18). Είναι οι κατά τρίτων απαιτήσεις της εταιρείας , για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

2.2 Επέκταση, Προσθήκη, Βελτίωση, Συντήρηση και Επισκευή Ενσώματων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή η επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Για έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6 .

2.3 Οι Αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει ή οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες)

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νομό ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. "Αν ή υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε

λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι ή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

II. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

Η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται ή μέθοδος της σταθερής απόσβεσης και παρέχεται η ευχέρεια να μην λαμβάνεται η υπολειμματική αξία εφόσον, κατά την κρίση της οικονομικής οντότητας, δεν είναι αξιόλογη. Στην πράξη δεν λαμβάνεται η υπολειμματική αξία γιατί δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Από τη χρήση 1998 υιοθετήθηκε και η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης. Από το 1998 εφαρμόζονται οι συντελεστές απόσβεσης του Π.Δ. 100/1998 και από χρήσεις που ξεκινούν από 1/1/2003 και μετά εφαρμόζονται οι συντελεστές του Π.Δ 299/2003. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τούς ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί ή παραγωγική χρησιμοποίησή του.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους

περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

III. Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 "αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και με πίστωση των προβλεπόμενων, από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αντίθετων λογαριασμών 10.99 , 11.99 , 12.99 , 13.99 , 14.99 και 16.99 . Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως) καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

2.4 Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού). Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία:

- ✚ Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία διακριτικά στοιχεία).
- ✚ Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- ✚ Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κήσεως, η αρχική αξία κήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
- ✚ Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- ✚ Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- ✚ Η τυχόν κήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη. Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- ✚ Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- ✚ Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής αυτού.
- ✚ Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

(απόσπασμα από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Θεόδωρου Γρηγοράκου)

2.5 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

2.5.1 Λογαριασμός 10 «Εδαφικές Εκτάσεις»

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Ως εδαφικές εκτάσεις νοούνται αυτές στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της οικονομικής μονάδας ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώρηση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κήσεων των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται σε λογαριασμό παγίων , καλούμενος «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμορφώσεων των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται , οδηγούν σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται , τότε αποσβένονται και κατά συνέπεια καταχωρούνται ως πάγιο στοιχείο της εταιρείας ξεχωριστά από τις εδαφικές εκτάσεις , με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί ούτε στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους.

Τα γήπεδα- οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10 .

2.5.2 Λογαριασμός 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα»

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες , βιομηχανοστάσια , αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις , όπως ηλεκτρικές , υδραυλικές , μηχανολογικές , κλιματιστικές , τηλεπικοινωνιακές , αποχετεύσεως και άλλες , οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο , ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη του κτιρίου.

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες , κατά κανόνα , τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι , πλατείες , λιμάνια , φράγματα , λίμνες , διώρυγες , περιφράξεις , σήραγγες , γέφυρες , αεροδρόμια ή στάδια).

Στο λογαριασμό «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα» , περιλαμβάνονται οι υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων , δηλαδή οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων , όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

Επίσης στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

Τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων , καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά , αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους , με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησής δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία.

Τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 11 έπειτα από καταχώρηση σ' αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή βάσει του Ν. 2065/1992 της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους, όταν πρόκειται για

ιδιοκατασκευές, το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό «κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται σε λογαριασμό παγίων «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

2.5.3 Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός» .

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας , δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές , μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές , οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπούν από τη φύση , να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

Επίσης παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας , δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας , οι οποίες , χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα , έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμα της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές , αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Επίσης ο λογαριασμός παγίων «Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις & Λοιπός εξοπλισμός» περιλαμβάνει τα φορητά μηχανήματα «χειρός» , δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 έπειτα από καταχώρηση σ' αυτούς: α) της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς , εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) , η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς , όπως τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και β) του κόστους κατασκευής τους , όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές , το οποίο προκύπτει από το λογαριασμό «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους.

Η παραπάνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

2.5.4 Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά μέσα».

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων , ετοιμών προϊόντων ή υλικών) , είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως , είτε έξω από αυτούς.

2.5.5 Λογαριασμός 14 «Έπιπλα και Λοιπός εξοπλισμός».

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων , εργοστασίων , εργαστηρίων , καταστημάτων ή αποθηκών).

Πιο συγκεκριμένα στον υπολογαριασμό «έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα , και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται , κατά κανόνα , από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

Στον υπολογαριασμό «σκεύη» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων , κυλικείων , ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού , ψυγεία , ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

Στον υπολογαριασμό «μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές , αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας.

Στον υπολογαριασμό «ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας , όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές , οι ηλεκτρονικές οθόνες , οι διατρητικές μηχανές.

Τέλος ακολουθούν και άλλοι υπολογαριασμοί οι οποίοι περιλαμβάνουν μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς , επιστημονικά όργανα , εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών όπως τηλεφωνικά κέντρα ή τηλεφωνικές συσκευές κλπ.

2.5.6 Λογαριασμός 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων» .

Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων παγίων στοιχείων , καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των παγίων στοιχείων , τα οποία , μέχρι την ημέρα εκείνη , δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί ή αποπεράτωση τους.

Το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 , ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν ή οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15 , με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00 . Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και κατά την επόμενη χρήση , κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που

πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση , και ούτω καθεξής , μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής , οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων (11- 14 και 16).

Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή εξωλογιστικά είναι δυνατό να καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00 .

2.6 Ασώματες Ακίνητοποιήσεις

2.6.1 Λογαριασμός 16 «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης» .

I. Ασώματες ακίνητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία).

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακίνητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής , είτε αυτά μόνα , είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για μακρό χρονικό διάστημα (δηλαδή μεγαλύτερο του ενός έτους), διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας , εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία,

β. πραγματικές καταστάσεις , ιδιότητες και σχέσεις , όπως π.χ. η πελατεία , η φήμη , η πίστη , η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά , μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Στον υπολογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος της αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδος προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/1920 . Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης , της εκτεταμένης πελατείας , της μεγάλης πίστωσης στην αγορά , της καλής οργανώσεως , της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών , της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει , των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη , της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση , εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

II. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο- οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

2.7 Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις .

2.7.1 Λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις» .

Στους λογαριασμούς «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» παρακολουθούνται οι μετοχές ανώνυμων εταιριών , τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών , που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας , κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Σχετικά με τη διάκριση των λογαριασμών 18.00 και 18.01 ισχύουν τα εξής:

Οι συμμετοχές καταχωρούνται στους οικείους υπολογισμούς με την αξία κτήσεώς τους. Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται, είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της , είτε για την αγορά της συμμετοχής , καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποίησεως αποθεματικών της.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα εξής:

- ✚ Οι συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρείες , καθώς και οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών και οι κάθε φύσεως τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, αποτιμούνται μαζί με τα χρεόγραφα στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Στην περίπτωση αποτιμήσεως στην τρέχουσα τιμή , αυτή θεωρείται για τη νέα χρήση σαν τιμή κτήσεως.

Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται:

- α) Για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κλπ.) , ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
- β) Για τους μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους:
 - Αν πρόκειται για μετοχές ανώνυμων εταιριών, η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό της εταιρείας, για τις μετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση.
 - Αν πρόκειται για τους λοιπούς , εκτός από τις μετοχές , τίτλους , η τιμή κτήσεώς τους.

- Αν πρόκειται για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων , ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
- ✚ Όταν η συνολική τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσεως, η διαφορά μεταξύ τους καταχωρείται ως έξοδο της εταιρείας.
- ✚ Οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, και οι τυχόν τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών , αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή , μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσα τιμή ορίζεται η εσωτερική λογιστική αξία που προκύπτει από τον τελευταίο ισολογισμό της επιχειρήσεως, για τις συμμετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση.
- ✚ Οι διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση της παραπάνω περιπτώσεως καταχωρούνται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.
- ✚ Στην περίπτωση που ο τελευταίος δημοσιευμένος ισολογισμός, με βάση τον οποίο έγινε η αποτίμηση των μη εισαγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών , δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ορκωτό ελεγκτή λογιστή , στο κάτω μέρος του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας που έχει τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα αναγράφεται σημείωση που αναφέρει ότι , στις συμμετοχές και στα χρεόγραφα περιλαμβάνονται και μετοχές ανώνυμων εταιριών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις , αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) € και, αντίστοιχα, μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, και ότι ο ισολογισμός , με βάση τον όποιο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών , δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά το νόμο ορκωτό ελεγκτή λογιστή.
- ✚ Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και δεν είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο , όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου , αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Στους υπόλοιπους υπολογαριασμούς παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας (δηλαδή οι απαιτήσεις για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.) Οι λοιπές απαιτήσεις (δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως), παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων.

Για την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, συνδεμένες επιχειρήσεις είναι οι ακόλουθες:

α. Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Στην περίπτωση που υπάρχει η σχέση αυτή, η θυγατρική επιχείρηση είναι συνδεμένη με τη μητρική και η μητρική είναι συνδεμένη με τη θυγατρική.

Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική):

- ✚ Έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής), έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης ή έχει αποκτηθεί ύστερα από συμφωνία με άλλο μέτοχο ή εταίρο της θυγατρικής αυτής επιχείρησης, ή
- ✚ Συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής), ή
- ✚ Ασκήει δεσπόμενη επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).
- ✚ Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστο το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Για τον υπολογισμό της παραπάνω πλειοψηφίας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου, στο ποσοστό της συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης σε μια άλλη επιχείρηση προστίθονται και τα ποσοστά του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης αυτής επιχείρησης, που κατέχονται από άλλη ή άλλες θυγατρικές επιχειρήσεις.

β. Οι συνδεμένες επιχειρήσεις της προηγούμενης περιπτώσεως και κάθε μία από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

γ. Οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων, άσχετα αν μεταξύ τους δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

Τέλος ακολουθούν και άλλοι υπολογαριασμοί οι οποίοι περιλαμβάνουν μακροπρόθεσμα γραμμάτια εισπρακτέα, δοσμένες εγγυήσεις σε ΔΕΗ, ΟΤΕ, κλπ, οφειλόμενο κεφάλαιο δηλαδή οι, μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως, καταβλητέες δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας, λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις καθώς και λοιπές μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίου.

3. Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία κατά τα Διεθνή Πρότυπα

3.1 Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού (σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16)

3.1.1 Σκοπός

Ο σκοπός του συγκεκριμένου διεθνούς προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των υλικών πάγιων στοιχείων του ενεργητικού (ακίνητα , μηχανήματα και εξοπλισμό), ούτως ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οντότητας στα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης καθώς και τις μεταβολές στην εν λόγω επένδυση.

Τα κύρια θέματα στη λογιστικοποίηση των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού είναι :

- ✚ η αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού ,
- ✚ ο καθορισμός της λογιστικής τους αξίας , και
- ✚ ο καθορισμός των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσής τους.

Οι πρόνοιες αυτού του προτύπου πρέπει να εφαρμόζονται για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός εάν υπάρχει επιτρεπόμενος ή υποχρεωτικός εναλλακτικός χειρισμός , για ένα συγκεκριμένο στοιχείο , ο οποίος ορίζεται από κάποιο άλλο λογιστικό πρότυπο.

Το πρότυπο αυτό δεν καλύπτει πάγια στοιχεία ενεργητικού που ταξινομούνται ως «κατεχόμενα για πώληση» , βιολογικά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες , την αναγνώριση και επιμέτρηση στοιχείων ενεργητικού που αφορούν σε εξερεύνηση και αξιολόγηση πηγών ορυκτού πλούτου και τέλος δικαιώματα εξερεύνησης και εξόρυξης πετρελαίου , ορυκτών , φυσικού αερίου. Αντίθετα , το ΔΛΠ 16 καλύπτει ακίνητη ιδιοκτησία , μηχανήματα και εξοπλισμό που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή συντήρηση των στοιχείων που αναφέρονται πιο πάνω.

Τα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού είναι στοιχεία με φυσική υπόσταση , τα οποία κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή προσφορά προϊόντων/ υπηρεσιών , για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς , και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια περιόδους.

Παρακάτω παραθέτονται κάποιοι ορισμοί για την καλύτερη κατανόηση του προτύπου :

Στοιχείο ενεργητικού είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και η χρήση του οποίου αναμένεται να οδηγήσει σε εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών προς την επιχείρηση.

Ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το υψηλότερο εκ των εξής δυο ποσών :

- της εύλογης αξίας μείον κόστη πώλησης
- της αξίας χρήσης του

Αξία για τη συγκεκριμένη οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών, τις οποίες η οντότητα αναμένει ότι θα προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση του στοιχείου του ενεργητικού και την εκποίηση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή οι ταμειακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μιας υποχρέωσης.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου ενεργητικού στην ωφέλιμη ζωή του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενό παγίου , ή άλλο ποσό που αντικαθιστά το κόστος μείον η υπολειμματική του αξία.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί (ή μια υποχρέωση να διευθετηθεί) μεταξύ πληροφορημένων , πρόθυμων μερών σε μια «συναλλαγή ίσων αποστάσεων».

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό εκείνο κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη του αξία.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ισοδύναμων μετρητών που πληρώθηκαν ή η εύλογη αξία άλλου αντιτίμου που δόθηκε για την απόκτηση ή κατασκευή του ή, όπου εφαρμόζεται , το ποσό που αποδίδεται στο στοιχείο του ενεργητικού κατά την αρχική του αναγνώριση.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και συσσωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Υπολειμματική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού είναι η υπολογιζόμενη αξία την οποία η οντότητα θα αποκόμιζε τώρα από την εκποίηση του στοιχείου , μετά από την αφαίρεση των υπολογιζόμενων κόστων εκποίησης , εάν το στοιχείο ενεργητικού ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που αναμένεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι :

- η περίοδος κατά την οποία ένα στοιχείο ενεργητικού αναμένεται ότι θα είναι διαθέσιμο για χρησιμοποίηση από την οντότητα ή

- ο αριθμός μονάδων που αναμένεται να παράγει το στοιχείο για την οντότητα.

3.1.2 Αναγνώριση Κόστους Πάγιου Στοιχείου Ενεργητικού

Το κόστος ενός στοιχείου ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζεται ως πάγιο στοιχείο ενεργητικού **μόνον** όταν αναμένονται μελλοντικά οφέλη από τη χρήση του και όταν φυσικά το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Το κόστος ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού συμπεριλαμβάνει :

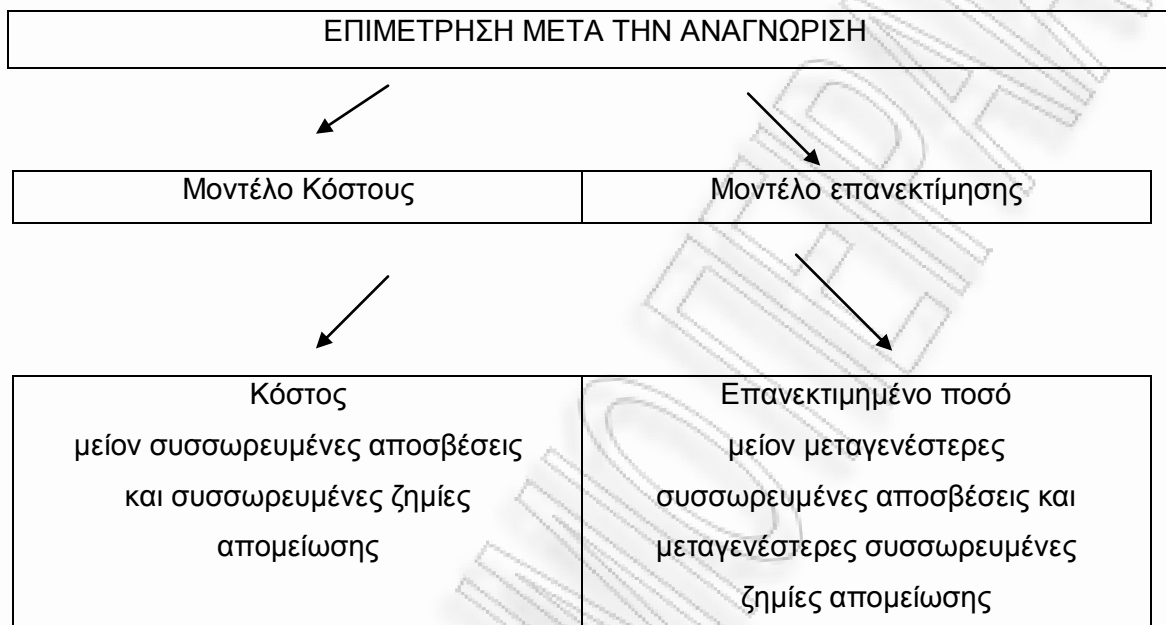
- ✚ το κόστος αγοράς , τους φόρους εισαγωγής (εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση) , άλλους μη επιστρεπτέους φόρους και δικαιώματα μείον οποιοσδήποτε εμπορικές εκπτώσεις και επιστροφές.
- ✚ οποιαδήποτε κόστη άμεσα αποδοτέα στις διαδικασίες που θα φέρουν το στοιχείο σε τοποθεσία και κατάσταση που απαιτείται για να καταστεί ικανό να λειτουργήσει με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση (παραδείγματα τέτοιων κόστων είναι αρχικά κόστη παράδοσης , κόστη εγκατάστασης και συναρμολόγησης , επαγγελματικές αμοιβές κλπ) και
- ✚ την αρχική εκτίμηση των κόστων κατεδάφισης/αχρήστευσης και απόσυρσης του στοιχείου και μετέπειτα αποκατάστασης του χώρου όπου είχε εγκατασταθεί το πάγιο.

Η αναγνώριση των κόστων στη λογιστική αξία των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού σταματά όταν το στοιχείο είναι στη θέση και κατάσταση που απαιτείται για να λειτουργήσει. Ως εκ τούτου , τα κόστη χρήσης ή μετάταξης δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία των στοιχείων π.χ. :

- ✚ κόστη που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια μίας περιόδου που , ενώ το στοιχείο μπορεί να λειτουργήσει με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση , το στοιχείο δεν χρησιμοποιείται ή υπολειτουργεί.
- ✚ αρχικές λειτουργικές ζημιές π.χ. μέχρι να δημιουργηθεί ικανοποιητική ζήτηση για το προϊόν , και
- ✚ κόστη μετεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή όλων των λειτουργιών της οντότητας.

3.1.3 Επιμέτρηση Κόστους μετά την αναγνώριση αυτού

Ο λογιστικός χειρισμός των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση μπορεί να γίνει εφαρμόζοντας είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης :



Η επιχείρηση πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης και να εφαρμόζει την επιλεγείσα πολιτική σε όλη τη συγκεκριμένη κατηγορία των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

Μοντέλο κόστους

Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού , ένα υλικό πάγιο στοιχείο πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος του μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Μοντέλο επανεκτίμησης

Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού , ένα υλικό πάγιο στοιχείο του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα πρέπει να λογιστικοποιείται στο επανεκτιμημένο ποσό , το οποίο είναι η εύλογη του αξία την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Όταν γίνει η αρχική επανεκτίμηση τότε πρέπει να ακολουθούν και άλλες επανεκτιμήσεις με επαρκή συχνότητα , έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του παγίου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς.

Οι κανονισμοί επανεκτίμησης έχουν ως εξής :

- ✚ η εύλογη αξία της γης και των κτιρίων συνήθως καθορίζεται από ενδείξεις της αγοράς μέσω εκτίμησης που συνήθως γίνεται από ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές. Η εύλογη αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία με βάση την εκτίμηση. Εάν , για τον καθορισμό της εύλογης αξίας δεν υπάρχουν ενδείξεις από την αγορά λόγω της ειδικής φύσης του στοιχείου και λόγω του ότι το στοιχείο σπάνια πωλείται , εκτός ως μέρος μίας εν λειτουργία επιχείρησης , τότε η οντότητα ίσως χρειαστεί να υπολογίσει εύλογη αξία χρησιμοποιώντας εισοδηματική προσέγγιση ή μια προσέγγιση αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.
- ✚ η συχνότητα των επανεκτιμήσεων εξαρτάται από τις μεταβολές στην εύλογη αξία του στοιχείου που επανεκτιμάται. Όταν η εύλογη αξία ενός επανεκτιμημένου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία , χρειάζεται καινούρια επανεκτίμηση. Εάν υπάρχουν σημαντικές και ασταθείς μεταβολές στην εύλογη αξία χρειάζεται ετήσια επανεκτίμηση ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες μπορεί να χρειάζεται επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 ή 5 έτη.
- ✚ όταν αποφασιστεί η επανεκτίμηση ενός παγίου , τότε πρέπει να γίνει επανεκτίμηση όλων των στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία π.χ. γη , γη και κτίρια , μηχανήματα , οχήματα κ.λ.π.
- ✚ τα στοιχεία μέσα σε μία κατηγορία παγίων επανεκτιμούνται ταυτοχρόνως ούτως ώστε να αποφευχθεί η επιλεκτική επανεκτίμηση και η αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις , ποσών που αποτελούν κόστη και αξίες διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως , μία κατηγορία στοιχείων μπορεί να επανεκτιμάται σε κυλιόμενη βάση νοουμένου ότι η επανεκτίμηση της κατηγορίας συμπληρώνεται μέσα σε ένα μικρό χρονικό διάστημα και νοουμένου ότι οι επανεκτιμήσεις γίνονται τακτικά.
- ✚ οι τυχόν επιπτώσεις μίας επανεκτίμησης στη φορολογία και αναβαλλόμενη φορολογία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 .

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το δικαίωμα της επιλογής μεταξύ μοντέλου κόστους και μοντέλου επανεκτίμησης που δίνει το διεθνές λογιστικό πρότυπο 16 , γίνεται

αντικείμενο κατάχρησης από ορισμένες οντότητες για να δοθεί η δυνατότητα εφαρμογής «δημιουργικής λογιστικής» :

- ✚ οντότητες που επιθυμούν να δείχνουν «διογκωμένα κέρδη» δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος (μικρότερες αποσβέσεις = μεγαλύτερα κέρδη) , και
- ✚ οντότητες που θέλουν να δείχνουν «ισχυρή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης» και «χαμηλό δείκτη δανείων προς Ίδια Κεφάλαια» επιλέγουν να επανεκτιμούν (δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση).

Είναι κατανοητό ότι αυτό δημιουργεί πρόβλημα συγκρισιμότητας των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων των διάφορων επιχειρήσεων.

Λογιστικός χειρισμός επανεκτίμησης

Υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού :

Μέθοδος 1 – Μηδενισμός Συσσωρευμένων Αποσβέσεων :

Χρέωση :

- «Συσσωρευμένες αποσβέσεις» (έτσι ώστε να μηδενιστούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του παγίου)
- «Κόστος παγίου» (εάν η εύλογη αξία είναι μεγαλύτερη του αρχικού κόστους)
Σε Πίστωση :
- «Αποθεματικό Επανεκτίμησης ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων» (καθαρή αύξηση)
 - «Κόστος Παγίου» (εάν η εύλογη αξία είναι μικρότερη του αρχικού κόστους)

Μέθοδος 2 – Κατ' αναλογία Αύξηση Κόστους και Συσσωρευμένων Αποσβέσεων :

Χρέωση :

- «Κόστος Παγίου»
Σε Πίστωση :
- «Συσσωρευμένες αποσβέσεις»
- «Αποθεματικό Επανεκτίμησης ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων»

Το αποθεματικό επανεκτίμησης αρχικά παρουσιάζεται στα Ίδια Κεφάλαια. Το αποθεματικό αυτό θεωρείται κέρδος που αναγνωρίστηκε αλλά δεν πραγματοποιήθηκε (unrealized profit) και σε πάρα πολλές χώρες δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την πληρωμή μερισμάτων. Το αποθεματικό επανεκτίμησης **μπορεί** (προαιρετικά) να

μεταφερθεί στα κέρδη όταν το κέρδος επανεκτίμησης «πραγματοποιηθεί». Αυτό μπορεί να συμβεί είτε με τη χρήση του παγίου είτε με την τελική πώληση/εκποίηση αυτού. Κατά τη χρήση του παγίου η διαφορά της απόσβεσης με βάση την επανεκτιμημένη του αξία και της απόσβεσης που θα καταχωριζόταν πάνω στο ιστορικό κόστος μεταφέρεται από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη ως «κίνηση στα αποθεματικά» (όχι μέσω του κέρδους ή ζημίας). Σε ενδεχόμενη πώληση/εκποίηση του παγίου το υπόλοιπο του αποθεματικού επανεκτίμησης μεταφέρεται στα συσσωρευμένα κέρδη ως κίνηση στα αποθεματικά.

3.1.4 Αποσβέσεις

Με βάση τη θεμελιώδη αρχή της «συσχέτισης», η απόσβεση αντικατοπτρίζει το κόστος χρήσης του πάγιου στοιχείου και συσχετίζει το κόστος αυτό με τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση του. Απόσβεση καταχωρείται έστω και εάν η εύλογη αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας.

Οι κανονισμοί της απόσβεσης είναι οι εξής :

- ✚ κάθε μέρος ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού το οποίο έχει κόστος το οποίο είναι σημαντικό σε σχέση με το ολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά,
- ✚ η οντότητα κατανέμει το αρχικό ποσό (το οποίο αναγνώρισε σε σχέση με ένα υλικό πάγιο στοιχείο) στα διάφορα σημαντικά του μέρη και το αποσβένει ξεχωριστά π.χ. μηχανές και υπόλοιπο μέρος ενός αεροπλάνου. Εάν κάποια σημαντικά μέρη έχουν την ίδια ωφέλιμη ζωή και εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος απόσβεσης, αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν στον υπολογισμό της απόσβεσης,
- ✚ εάν μία επιχείρηση αποκτήσει, ως εκμισθωτής, ένα υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού το οποίο υπόκειται σε λειτουργική μίσθωση, ίσως χρειαστεί να αποσβέσει ξεχωριστά κάποια ποσά τα οποία συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του αν λόγω στοιχείου τα οποία είναι αποδοτέα σε ευνοϊκούς ή δυσμενείς όρους μίσθωσης σε σχέση με τους όρους της αγοράς,
- ✚ στο βαθμό που η επιχείρηση αποσβένει ξεχωριστά ορισμένα μέρη ενός υλικού πάγιου στοιχείου, αποσβένει επίσης ξεχωριστά το υπόλοιπο μέρος. Το υπόλοιπο μέρος αποτελείται από τα μέρη του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους. Εάν η επιχείρηση έχει διάφορες εκτιμήσεις για τα

προαναφερόμενα μέρη του παγίου ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθούν κατάλληλες τεχνικές προκειμένου να αποσβεστεί το υπόλοιπο μέρος ,

- ✚ η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αποσβένει ξεχωριστά τα μέρη ενός στοιχείου των οποίων το κόστος δεν είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου ,
- ✚ η απόσβεση κάθε περιόδου αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημία ,
- ✚ η απόσβεση ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού καταχωρείται στη λογιστική αξία ενός άλλου στοιχείου ενεργητικού π.χ. αποθέματα , ενός άλλου υλικού παγίου ή ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού , όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του υλικού πάγιου στοιχείου απορροφούνται στην κατασκευή άλλων στοιχείων ενεργητικού.

Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης

Το αποσβεστέο ποσό θα πρέπει να καταμετρηθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου με συστηματικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι η επιλογή της μεθόδου κατανομής του αποσβεστέου ποσού θα πρέπει να γίνει έτσι ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να αντικατοπτρίζουν τη ροή των οικονομικών οφελών από τη χρήση του παγίου (αρχή της συσχέτισης).

Η ωφέλιμη ζωή των παγίων υπολογίζεται με βάση την αναμενόμενη χρήση τους στην οντότητα. Ως εκ τούτου , η ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή του παγίου.

Υπολειμματική Αξία

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους και , εάν οι νέες εκτιμήσεις διαφέρουν από τις προηγούμενες , οι μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις.

Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ακόμα και στη περίπτωση που η εύλογη αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία , νοούμενου ότι η υπολειμματική αξία του στοιχείου δεν είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας. Οι επιδιορθώσεις και η συντήρηση ενός στοιχείου δεν καταργούν την ανάγκη για απόσβεση του στοιχείου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου καθορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη , η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου είναι ασήμαντη και , ως εκ τούτου , αγνοείται στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Η

υπολειμματική αξία ενός παγίου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία. Εάν συμβεί αυτό το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν εκτός εάν , και μέχρι , η υπολειμματική αξία , σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο , μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας.

Έναρξη και Διακοπή Απόσβεσης και Ωφέλιμη Ζωή

Η απόσβεση ενός στοιχείου αρχίζει όταν είναι διαθέσιμο για χρήση , δηλαδή όταν είναι σε θέση και κατάσταση που του επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση της επιχείρησης.

Η απόσβεση διακόπτεται το νωρίτερο από τις εξής δύο ημερομηνίες :

- ✚ την ημερομηνία όπου το πάγιο χαρακτηρίζεται ως «κατεχόμενο προς πώληση» , σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς 5 και
- ✚ την ημερομηνία που το στοιχείο αποαναγνωρίζεται.

Ως εκ τούτου , η απόσβεση δε διακόπτεται όταν το πάγιο παραμένει σε αδράνεια ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση , εκτός εάν είναι πλήρως αποσβεσθέν. Όμως , σύμφωνα με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται σε μονάδες παραγωγής/χρήσης , η απόσβεση του παγίου σε κατάσταση μη χρήσης μπορεί να είναι μηδέν.

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που εμπερικλείονται σε ένα στοιχείο ενεργητικού καταναλώνονται από την επιχείρηση κυρίως μέσα στη χρήση του. Όμως , άλλοι παράγοντες , όπως η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση και φθορά όταν το στοιχείο παραμένει σε αδράνεια , συνήθως οδηγούν στην απομείωση των οικονομικών οφελών που θα μπορούσαν να είχαν αποκομιστεί από το πάγιο αυτό. Ως εκ τούτου , όλοι οι πιο κάτω παράγοντες λαμβάνονται υπόψη στον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής του παγίου :

- ✚ η αναμενόμενη χρήση (συνήθως με βάση την παραγωγική ικανότητα ή τη φυσική παραγωγή) ,
- ✚ η αναμενόμενη φθορά και παλαίωση που βασίζεται σε λειτουργικούς παράγοντες καθώς και συντήρηση του παγίου όταν παραμένει σε αδράνεια ,
- ✚ η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση ,
- ✚ οι νομικοί ή άλλοι περιορισμοί χρήσης του στοιχείου.

Γη και Κτίρια

Η γη και τα κτίρια είναι διαχωριστέα στοιχεία και λογιστικοποιούνται ξεχωριστά , ακόμα και σε περίπτωση που έχουν αποκτηθεί μαζί. Εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις (π.χ. ορυχεία) η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και , ως εκ τούτου , δεν

αποσβένεται. Η αύξηση στην αξία της γης στην οποία είναι κτισμένο ένα κτίριο δεν επηρεάζει τον καθορισμό του αποσβεστέου ποσού των κτιρίων.

Εάν το κόστος της γης συμπεριλαμβάνει το κόστος κατεδάφισης/αχρήστευσης , απόσυρσης και αποκατάστασης , το ποσό του κόστους που αφορά στην αποκατάσταση της γης αποσβένεται κατά την περίοδο που αποκομίζονται οφέλη από την πραγματοποίηση των εν λόγω κόστων.

Σε περίπτωση που η γη έχει συγκεκριμένη ωφέλιμη ζωή , τότε αποσβένεται με τρόπο που να αντανakλά τα οφέλη που αποκομίζονται από αυτή.

Μέθοδοι Κατανομής Αποσβεστέου Ποσού

Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο αποκομίζονται τα μελλοντικά οφέλη από το υλικό πάγιο στοιχείο του ενεργητικού.

Η μέθοδος της απόσβεσης πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους και , εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των μελλοντικών οφελών , η μέθοδος θα πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανakλά το μεταβληθέντα τρόπο αποκόμισης οφελών. Η μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανεμηθεί το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του κατά τρόπο συστηματικό. Η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο η οποία αντανakλά , κατά τον καλύτερο τρόπο , την αναμενόμενη αποκόμιση των μελλοντικών οφελών που εμπρικλείονται στο στοιχείο. Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο εκτός εάν υπάρξει μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των οικονομικών οφελών.

Οι τρεις πιο συχνές μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής :

(α) Ευθεία Μέθοδος

- ✚ Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος το ποσό που καταχωρείται στα αποτελέσματα είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- ✚ Ο υπολογισμός του ποσού της απόσβεσης που θα καταχωριστεί κάθε έτος γίνεται με βάση τον τύπο :

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανά περίοδο χρήσης} = \frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{ωφέλιμη ζωή}}$$

(β) Μέθοδος Φθίνοντος Υπολοίπου

- ✚ Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος , το ποσό που καταχωρείται στα αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό γίνεται διότι σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα μεταγενέστερα (π.χ. έχει λιγότερα έξοδα συντήρησης , ή υπάρχει τεχνολογική απαξίωση που αποδυναμώνει την παραγωγή).
- ✚ Ο υπολογισμός του ποσοστού της απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τον τύπο :

$$\text{Ποσοστό (\%)} = 1 - \frac{\text{Ωφέλιμη ζωή}}{\text{υπολειμματική αξία* / κόστος}}$$

* = στην περίπτωση που η υπολειμματική αξία είναι μηδέν τότε εξισώνεται με 1.

- ✚ Το πιο πάνω ποσοστό εφαρμόζεται στη λογιστική αξία κάθε έτους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης που θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.

(γ) Κατά Παραγόμενη Μονάδα Μέθοδος

- ✚ Το ποσό της απόσβεσης που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής (π.χ. αριθμό παραγόμενων μονάδων).

Αναθεώρηση της Μεθόδου Απόσβεσης

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω , η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους και , εάν υπάρχει μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό του οικονομικού οφέλους κατά την υπόλοιπη ζωή του πάγιου στοιχείου , τότε η μέθοδος θα πρέπει να τροποποιείται αναλόγως.

Η μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης θεωρείται μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση (και όχι μεταβολή σε λογιστική πολιτική). Ως εκ τούτου , μεταβάλλονται οι δαπάνες απόσβεσης για την τρέχουσα και για τις μελλοντικές χρήσεις.

Αναθεώρηση της Ωφέλιμης Ζωής

Η ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους και , εάν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από τις αρχικές , τότε πρέπει να γίνεται αναθεώρηση.

Σε αυτή την περίπτωση οι δαπάνες απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζονται τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές περιόδους.

Σημειώνεται ότι η σωστή εφαρμογή του ΔΛΠ 16 αποκλείει την περίπτωση να υπάρχει στα λογιστικά βιβλία ένα στοιχείο ενεργητικού σε πλήρη απόσβεση το οποίο ακόμα να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

3.1.5 Αποαναγνώριση

Οι κανονισμοί αποαναγνώρισης είναι οι εξής :

α) η λογιστική αξία ενός υλικού στοιχείου ενεργητικού πρέπει να αποαναγνωρίζεται :

✚ Στην εκποίηση , ή

✚ Όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του ή την εκποίησή του

(β) το κέρδος ή ζημία από την αποαναγνώρισή του πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή ζημία όταν το στοιχείο αποαναγνωριστεί.

(γ) τα κέρδη δεν πρέπει να ταξινομούνται ως έσοδα.

3.1.6 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής :

1) Η βάση επιμέτρησης της μικτής λογιστικής αξίας (πριν από τις αποσβέσεις).

2) Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.

3) Οι ωφέλιμες ζωές των παγίων ή οι συντελεστές απόσβεσης.

4) Η μικτή λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις κατά την έναρξη και το τέλος περιόδου.

5) Συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου που να παρουσιάζει :

✚ Προσθήκες

- ✚ Στοιχεία ενεργητικού που ταξινομήθηκαν ως «κατεχόμενα για πώληση» ή συμπεριλήφθηκαν σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομήθηκε ως «κατεχόμενη για πώληση» , καθώς και άλλες εκποιήσεις
 - ✚ Αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων
 - ✚ Αυξήσεις/μειώσεις από επανεκτιμήσεις , απομειώσεις ή αναστροφές απομειώσεων
 - ✚ Απόσβεση
 - ✚ Συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε ένα διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης , συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας εκμετάλλευσης εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και
 - ✚ Άλλες μεταβολές.
- 6) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να γνωστοποιούν :
- ✚ Την ύπαρξη και τα ποσά που αφορούν σε περιορισμούς στον τίτλο ιδιοκτησίας , και τα υλικά πάγια στοιχεία που έχουν δοθεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις
 - ✚ Τα ποσά των δαπανών που έχουν αναγνωριστεί στη λογιστική αξία ενός υλικού πάγιου στοιχείου κατά τη διαδικασία κατασκευής
 - ✚ Τα ποσά συμβατικών δεσμεύσεων για αγορά υλικών πα΄γιων στοιχείων
- 7) Για υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού που έχουν επανεκτιμηθεί πρέπει να γνωστοποιούνται :
- ✚ Η ημερομηνία επανεκτίμησης
 - ✚ Εάν η επανεκτίμηση έγινε από ανεξάρτητο εγκεκριμένο εκτιμητή
 - ✚ Οι μέθοδοι και οι σημαντικές υποθέσεις που έγιναν για τον υπολογισμό των εύλογων αξιών
 - ✚ Η έκταση στην οποία οι εύλογες αξίες καθορίστηκαν αμεσα με αναφορά σε τιμές σε ενεργό αγορά ή πρόσφατες «συναλλαγές ίσων αποστάσεων» ή υπολογίσθηκαν χρησιμοποιώντας άλλες μεθόδους αποτίμησης
 - ✚ Για κάθε κατηγορία υλικών πάγιων στοιχείων που έχει επανεκτιμηθεί , η λογιστική αξία που θα αναγνωρίζετο εάν δεν είχε γίνει επανεκτίμηση και χρησιμοποιείτο το μοντέλο κόστους
 - ✚ Το αποθεματικό επανεκτίμησης , υποδεικνύοντας τη χρέωση για την περίοδο και οποιουσδήποτε περιορισμούς στη διάθεση του αποθεματικού επανεκτίμησης προς στους μετόχους

3.2 Ασώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού (σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 38)

3.2.1 Εισαγωγικά

Με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ασχολείται το ΔΛΠ 38. Ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ορίζουμε εξατομικευμένο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν έχει υλική μορφή και το οποίο μπορεί να διαχωρίζεται ώστε να πωλείται , να μεταβιβάζεται , να ενοικιάζεται ή να ανταλλάσσεται. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί επίσης να προκύψει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

- ✚ τα εξωτερικώς αποκτώμενα
- ✚ τα εσωτερικώς δημιουργούμενα.

Εξωτερικώς αποκτώμενα είναι εκείνα τα πάγια τα οποία η εταιρεία τα απέκτησε από τρίτους , όπως λογισμικό , τίτλοι , άδειες και δικαιώματα κλπ. Αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αρχικά καταχωρούνται στο κόστος απόκτησής τους , όπως ακριβώς και με τα υπόλοιπα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ως κόστος απόκτησης νοείται η τιμή αγοράς προσαυξημένη με οποιοδήποτε άμεσο επιρριπτό κόστος ούτως ώστε το πάγιο να καταστεί κατάλληλο για χρήση.

Τα εσωτερικώς δημιουργούμενα είναι πάγια που δημιουργεί η ίδια η εταιρεία από μόνη της. Τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιτρέπεται να καταχωρούνται ως τέτοια μόνο εφόσον προκύπτουν μέσα από το στάδιο της ανάπτυξης. Του σταδίου της ανάπτυξης προηγείται το στάδιο της έρευνας. Όλες οι δαπάνες που γίνονται από μια εταιρεία κατά το στάδιο της έρευνας , καταχωρούνται ως έξοδα στα αποτελέσματα της χρήσης. Ως ανάπτυξη νοείται η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης , ενώ ως έρευνα νοείται η πρωταρχική και συστηματική διερεύνηση που πραγματοποιείται με σκοπό την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης. Τα δύο αυτά στάδια θα πρέπει να διαχωρίζονται ευκρινώς , διότι εάν δεν συμβαίνει αυτό κινδυνεύει η εταιρεία να προβεί σε λανθασμένο χειρισμό καταχώρησης των δαπανών.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 θέτει αυστηρές προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας εσωτερικώς δημιουργούμενης γνώσης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο :

- ✚ τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου ώστε να καταστεί έτοιμο για χρήση ή πώληση.

- ✚ Επιθυμία της εταιρείας να ολοκληρώσει το στάδιο της ανάπτυξης ώστε να δημιουργηθεί πάγιο στοιχείο προς χρήση ή πώληση.
- ✚ Ικανότητα χρησιμοποίησης αυτού από την εταιρεία.
- ✚ Αποδείξεις ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποφέρει οικονομικά οφέλη. Θα πρέπει , η εταιρεία να αποδείξει ότι το πάγιο στοιχείο απευθύνεται σε μία ενεργό αγορά εάν προορίζεται προς πώληση ή να αποδείξει την χρησιμότητα του παγίου εάν αυτό προορίζεται για εσωτερική χρήση.
- ✚ Επάρκεια των τεχνικών οικονομικών και άλλων πόρων ώστε να ολοκληρωθεί το στάδιο της ανάπτυξης.
- ✚ Ικανότητα της εταιρείας να αποτιμά αξιόπιστα το κόστος που επιβαρύνει το εσωτερικώς αποκτώμενο πάγιο και τη διάρκεια του σταδίου ανάπτυξης.

✚

Από τη στιγμή που πληρούνται όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις τότε το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου που καταχωρείται μπορεί να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα κόστη όπως υλικά , υπηρεσίες , σχετικές αμοιβές προσωπικού , ασφάλιστρα , ενοίκια κλπ.

3.2.2 Μεταγενέστερη Αποτίμηση

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται μετέπειτα είτε στο κόστος κτήσεως είτε σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Για τις ανάγκες της ορθής αποτίμησης των παγίων αυτών απαιτείται ο διαχωρισμός αυτών σε πάγια με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και σε πάγια που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Με την μέθοδο του ιστορικού κόστους τα πάγια αποτιμώνται ως εξής :

- ✚ εάν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή , αποσβένονται μέσα στην ωφέλιμη ζωή τους με τις μεθόδους απόσβεσης που περιγράφονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις».
- ✚ Εάν έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται παρά εξετάζονται ετησίως για τυχόν απομείωση της αξίας τους σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36.

Με την μέθοδο της αναπροσαρμοσμένης αξίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ή τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης και μόνο αυστηρά εάν υπάρχει ενεργός αγορά , η οποία θα παρέχει τέτοιες πραγματικές αξίες.

Ως ενεργός αγορά χαρακτηρίζεται η αγορά εκείνη για την οποία συντρέχουν αθροιστικώς τα κατωτέρω :

- ✚ Τα αντικείμενα διαπραγμάτευσης πρέπει να είναι ομοιογενή.
- ✚ Υπάρχουν αγοραστές και πωλητές ανά πάσα στιγμή.
- ✚ Υπάρχουν διαθέσιμες τιμές προς το κοινό.

3.2.3 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία ξεχωριστά άυλων περιουσιακών στοιχείων και με την διάκριση σε εξωτερικώς και εσωτερικώς αποκτώμενα πρέπει να γνωστοποιούνται :

- ✚ Εάν τα πάγια αυτά έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και τις ωφέλιμες ζωές αυτών κατά συνέπεια τους συντελεστές απόσβεσης (αυτών που έχουν περιορισμένη ζωή).
- ✚ Οι μέθοδοι απόσβεσης των πάγιων στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.
- ✚ Οι λογιστικές αξίες κατά την αρχική και το τέλος μιας περιόδου.
- ✚ Οι προσθήκες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- ✚ Αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται προς πώληση.
- ✚ Οι αναπροσαρμογές αυτών.
- ✚ Τυχόν απομειώσεις.
- ✚ Τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που πιθανόν να προκύψουν από μετατροπή τέτοιων στοιχείων.
- ✚ Τέλος λοιπές σημαντικές μεταβολές εάν φυσικά υπάρχουν.

4. Ελεγκτικές Διαδικασίες και Διαφορές Διεθνών Προτύπων - Ελληνικών Προτύπων

4.1 Γενικά

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του διεθνούς λογιστικού προτύπου 16 & 38 και των Ελληνικών προτύπων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και Κ.Ν. 2190/1920) , συνοψίζονται ως εξής :

- ✚ τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως , συμβολαιογραφικά έξοδα και μεσιτικά έξοδα , αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π.) θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως ακινήτου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως αυτού , σε αντίθεση με τον κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 5 περ. β΄ και παρ. 3 περ. α΄) και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που τα χαρακτηρίζουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης (καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 και αποσβένονται , είτε εφάπαξ στο έτος της πραγματοποιήσεως είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία).
- ✚ οι τόκοι των δανείων που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων , όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» (πιο συγκεκριμένα όταν τα δανειακά κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά και μόνο για την απόκτηση μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου) τότε προσαυξάνουν την αρχική αξία του παγίου.
- ✚ σύμφωνα με το πρότυπο , η μετά την αρχική αναγνώριση αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται είτε με τη βασική μέθοδο (η οποία συμπίπτει με τα προβλεπόμενα στα ελληνικά πρότυπα , δηλαδή αποτίμηση στο κόστος κτήσεως , μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σχηματισμένες προβλέψεις (ή απομείωση κατά το πρότυπο 16) , είτε με την εναλλακτική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία η αξία του παγίου αναπροσαρμόζεται ανά τρία με πέντε έτη , στην πραγματική αξία , η οποία στις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια είναι εκτιμώμενη από επαγγελματίες εκτιμητές , ενώ στα μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό η εύλογη αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους.
- ✚ Η έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα δεν διαφέρει αξιολογικά από την έννοια που το Πρότυπο υιοθετεί.

Ουσιαστικές διαφορές υφίστανται στις αποσβέσεις και στην αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

4.2. Αναβαλλόμενη Φορολογία

Με τους φόρους εισοδήματος, τρέχοντες και αναβαλλόμενους, ασχολείται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος». Ως γνωστόν, κάθε χώρα θεσπίζει τους δικούς της κανόνες για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών, επί του οποίου υπολογίζεται ο προς καταβολή φόρος εισοδήματος με σταθερούς συνήθως συντελεστές φόρου εισοδήματος. Οι κανόνες αυτοί διαφέρουν από τους λογιστικούς κανόνες, με δεδομένο ότι, οι φορολογικοί κανόνες έχουν ταμειακό προσανατολισμό σε αντίθεση με τους λογιστικούς, οι οποίοι βασίζονται κυρίως στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Συνεπώς, προκύπτουν διαφορές, οι οποίες διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- 1) τις προσωρινές διαφορές, δηλαδή διαφορές που μέσω της ανάκτησης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων καταλήγουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους σε πληρωτέα ή εκπεστέα ποσά.
- 2) τις μόνιμες διαφορές, που παραμένουν εις το διηνεκές.

Στις προσωρινές διαφορές υπολογίζονται αναβαλλόμενοι φόροι (απαιτήσεις ή υποχρεώσεις) οι οποίοι αντιστρέφονται με την μελλοντική σύγκλιση των φορολογικών και λογιστικών αξιών. Στις μόνιμες διαφορές δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογία, αφού δεν υφίστανται περίπτωση αντιστροφής των διαφορών αυτών στο μέλλον, λόγω μη σύγκλισης λογιστικών και φορολογικών αξιών.

Επομένως, στο θέμα που εξετάζεται στην παρούσα εργασία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία ως εξής:

- 1) στις αποσβέσεις που λογίζει η οικονομική μονάδα. Οι εταιρείες διενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου, ενώ η φορολογική αρχή μπορεί να θέτει σταθερούς συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίων. Κατά συνέπεια, προκύπτει διαφορά στην μέθοδο απόσβεσης.
- 2) Διαφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύπτει και στην περίπτωση που μεταβάλλεται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου,

αναπροσαρμογή αυτής σε εύλογη αξία , η οποία δεν γίνεται αποδεκτή από την φορολογική αρχή.

3)

Καθίστανται απαραίτητη η αναφορά παραδειγμάτων για κάθε περίπτωση ξεχωριστά. Κατά συνέπεια στην πρώτη περίπτωση όπου η διαφορά προκύπτει από την μέθοδο απόσβεσης παρατίθεται το κατωτέρω παράδειγμα :

Εταιρεία αγοράζει μηχάνημα την 1.1.200X με αξία κτήσεως 10.000,00 €. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου προσδιορίστηκε σε 5 έτη , ενώ σύμφωνα με την φορολογική αρχή απαιτείται απόσβεση αυτού σε 4 έτη. Επομένως :

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝ ΟΣ ΦΟΡΟΣ 25%
01.01.200X	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31.12.200X	2.000,00	2.500,00		
	8.000,00	7.500,00	500,00	125,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31.12.200X+1	2.000,00	2.500,00		
	6.000,00	5.000,00	1.000,00	250,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31.12.200X+2	2.000,00	2.500,00		
	4.000,00	2.500,00	1.500,00	375,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31.12.200X+3	2.000,00	2.500,00		
	2.000,00	0,00	2.000,00	500,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 31.12.200X+4	2.000,00	0,00		
	0,00	0,00	0,00	0,00

31.12.200X :

Εγγραφή κατά την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	1.875,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	1.875,00

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	2.000,00
------------------------------------	----------

Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	1.875,00
Πίστωση : Αναβα/νη υποχρέωση	125,00

31.12.200X+1 :

Εγγραφή κατά την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	1.250,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	1.250,00

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	1.500,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	1.250,00
Πίστωση : Αναβα/νη υποχρέωση	250,00

31.12.200X+2 :

Εγγραφή κατά την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	625,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	625,00

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	1.000,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	625,00
Πίστωση : Αναβα/νη υποχρέωση	375,00

31.12.200X+3 :

Εγγραφή κατά την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	0,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	0,00

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	500,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	0,00
Πίστωση : Αναβα/νη υποχρέωση	500,00

Στη δεύτερη περίπτωση , όπου μπορεί να προκύψει διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης , στην αξία κτήσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου , παρατίθεται το εξής παράδειγμα :

Εταιρεία κατέχει οικόπεδο αξίας κτήσεως 10.000,00 €. Αναπροσαρμόζεται για λογιστικούς σκοπούς (σύμφωνα με τα ΔΛΠ) στην εύλογη αξία των 15.000,00 €.

Επομένως :

Αρχική εγγραφή αναπροσαρμογής :

Χρέωση : Οικόπεδο	5.000,00	
Πίστωση : Ίδια κεφάλαια		5.000,00

Εγγραφή σύμφωνα με την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	2.500,00	
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος		2.500,00

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	3.750,00	
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος		2.500,00
Πίστωση : Αναβαλ/νη υποχρέωση		1.250,00

4.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες

Για την ολοκλήρωση του ελέγχου απαιτείται και η κατάρτιση ενός ειδικού κατά περίπτωση προγράμματος , δηλαδή ειδικών οδηγιών ελέγχου που αφορούν την ιδιομορφία και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να υπογράφεται από τους ελεγκτές που το εφάρμοσαν και να τίθενται στο φάκελο ελέγχου της χρήσεως που αφορά.

Ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου αποτελείται τα «φύλλα εργασίας» , τον «φάκελο ελέγχου» και τον «μόνιμο φάκελο».

Τα «φύλλα εργασίας» έχουν τα εξής χαρακτηριστικά :

- Συντάσσονται με σαφήνεια και ακρίβεια
- Συσχετίζονται με τα στοιχεία του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε την προηγούμενη χρήση
- Πληροφορούν το μέγεθος κάθε αντικείμενου που ελέγχεται καθώς να αναφέρουν το αντίστοιχο δείγμα ελέγχου
- Αναφέρουν το αντικείμενο ελέγχου για το οποίο συντάχθηκε το φύλλο
- Φέρει μονογραφή του ελεγκτή και αρίθμηση

- Τίθεται σε αυτό ημερομηνία συντάξεως
- Επεξηγεί τα σύμβολα ελέγχου που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου
- Διατυπώνει και συγκεντρώνει με κόκκινο μελάνι όλες τις παρατηρήσεις , διαπιστώσεις και υποδείξεις του ελέγχου.

Ο «φάκελος ελέγχου» περιλαμβάνει τα εξής :

- Στην εξωτερική του όψη την επωνυμία της ελεγχόμενης μονάδος , τη χρήση που αφορά ο έλεγχος και το όνομα του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή
- Την εντολή ελέγχου
- Την έκθεση ελέγχου και τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις
- Ανακεφαλαιωτικό σημείωμα των πορισμάτων που προέκυψαν από τον έλεγχο
- Βεβαίωση εφαρμογής του προγράμματος ελέγχου
- Επιστολές της εταιρείας , του νομικού συμβούλου κ.λ.π.
- Ισοζύγια
- Τα «φύλλα εργασίας κατά τη σειρά του Ισολογισμού , Λογαριασμών Εκμεταλλεύσεων και Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Επιστολές επιβεβαίωσης υπολοίπων προς τους πελάτες και τους προμηθευτές.

Ο «μόνιμος φάκελος» περιλαμβάνει :

- Εξωτερικές ενδείξεις : επωνυμία ελεγχόμενου , όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
- Καταστατικό της εταιρείας πλήρως ενημερωμένο
- Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου
- Κυριότεροι μέτοχοι , εξαρτημένες , μητέρες και συγγενείς εταιρείες
- Πρόνομιακές συμβάσεις , εγκριτικές πράξεις , υπουργικές αποφάσεις
- Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία θεωρημένα και μη
- Λογιστικό σύστημα και σχέδιο
- Οργανόγραμμα
- Σημειώσεις από εκθέσεις φορολογικού ελέγχου
- Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα στην παρούσα εργασία προκύπτει ανάλυση των διαδικασιών ελέγχου που αφορά τα πάγια στοιχεία μιας εταιρείας. Επομένως και σύμφωνα με τα

Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα , οι διαδικασίες ελέγχου του πάγιου εξοπλισμού της οικονομικής μονάδος αναλύονται ως εξής :

Το πρόγραμμα ελέγχου επί των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει κυρίως τις εξής ελεγκτικές διαδικασίες :

- Κατάρτιση ενός συγκεντρωτικού πίνακα μεταβολής παγίων στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (βλέπε πρόγραμμα ελέγχου) :

- ο τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως
- ο το σύνολο των αγορών – προσθηκών των παγίων
- ο το σύνολο των πωλήσεων – διαγραφών των παγίων
- ο το υπόλοιπο της αξίας κτήσεως τέλους χρήσεως
- ο το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων της προηγούμενης χρήσεως
- ο οι αποσβέσεις που αφορούν τη κλειόμενη χρήση
- ο τυχόν διαγραφές αποσβέσεων λόγω πώλησης ή διαγραφής παγίου
- ο το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων τέλους χρήσεως
- ο το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των παγίων

- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω πίνακα με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων.

- Διαπίστωση της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών παγίων σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΕΓΛΣ (γίνεται αναφορά ανωτέρω).

- Επαλήθευση και έλεγχος αγορών και τυχόν ιδιοκατασκευών παγίων , βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως. Έλεγχος τιμολογίων , δελτίων αποστολής , εγκρίσεων Διοικητικού Συμβουλίου για μία μεγάλη επένδυση σε πάγιο εξοπλισμό κλπ.

- Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του Κανονισμού Προμηθειών κατά την αγορά των πάγιων στοιχείων , όπως π.χ. λήψη προσφορών , παραγγελίες , εκτέλεση αγοράς , παραλαβή παγίων κλπ.

- Διαπίστωση της μη ύπαρξης δαπανών επισκευών και συντηρήσεως παγίων στους αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων στοιχείων

- Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολούθησης των περιουσιακών στοιχείων που έχουν υπαχθεί σε κάποιο αναπτυξιακό νόμο. Έλεγχος για την σωστή εμφάνιση των επιχορηγήσεων σε ξεχωριστούς λογαριασμούς και επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων επί των επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων.

- Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του μητρώου παγίων καθώς και συμφωνία αυτού με τα λογιστικά βιβλία

- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/03.

- Διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών απόσβεσης από χρήση σε χρήση.

- Έλεγχος των πωλήσεων των πάγιων στοιχείων της εταιρείας κατά τη διάρκεια της χρήσης καθώς και επαλήθευση του ορθού προσδιορισμού του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που πιθανόν να προκύπτει από την εκποίηση του παγίου.
- Επαλήθευση του σωστού λογιστικού χειρισμού του ΦΠΑ παγίων (π.χ. πενταετής διακανονισμός ΦΠΑ σε περίπτωση πώλησης παγίου , μη έκπτωση ΦΠΑ Ι.Χ. αυτοκινήτων κλπ).
- Επαλήθευση ορισμένων παγίων με φυσική απογραφή.
- Διαπίστωση υπάρξεως ή μη παγίων στοιχείων εκτός εκμεταλλεύσεως και έλεγχος χειρισμού των αποσβέσεων σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιων παγίων.
- Επαλήθευση της ορθής καταχωρήσεως των παγίων , κατά αξία κτήσης , αξία αποσβέσεων και κατά συνέπεια αναπόσβεστης αξίας αυτών , στις οικονομικές καταστάσεις.
- Εξακρίβωση της κυριότητας των οικοπέδων και ακινήτων (έλεγχος δυμβολαίων αγοράς , πιστοποιητικά μεταγραφής κλπ).
- Εξακρίβωση της ύπαρξης ή μη βαρών και υποθηκών επί των οικοπέδων και ακινήτων.
- Επαλήθευση της ύπαρξης πλήρους ασφαλιστικής κάλυψης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας έναντι διαφόρων κινδύνων.

Το πρόγραμμα ελέγχου επί των λογαριασμών των άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας περιλαμβάνει κυρίως τις ανωτέρω ελεγκτικές διαδικασίες με την διαφορά ότι θα πρέπει στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων να διαπιστώνεται η τήρηση των σχετικών διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 περί μη διανομής μερίσματος , σε περίπτωση που το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά.

Γήπεδα – Κτίρια – Μηχανήματα – Έπιπλα και Μεταφορικά Μέσα

Καταρτίζεται πίνακας βάσει των λογιστικών δεδομένων , δηλαδή της αξίας κτήσεως της προηγούμενης χρήσεως συν τις προσθήκες κατά τη διάρκεια της χρήσεως , μείον τις διαγραφές , όπου καταλήγουμε στην αξία κτήσεως της χρήσης που ελέγχουμε. Κατά όμοιο τρόπο συντάσσεται ένας πίνακας και με τις αποσβέσεις. Δηλαδή υπόλοιπο αποσβέσεων προηγούμενης χρήσης , πλέον αποσβέσεις χρήσης , μείον ανάκληση αποσβέσεων , όπου καταλήγουμε στο υπόλοιπο αποσβέσεων της χρήσεως που ελέγχεται.

Μετέπειτα γίνονται λογιστικές συμφωνίες με τα βιβλία της εταιρείας (π.χ. ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού , ισοζύγιο γενικού καθολικού , ημερολόγιο , μητρώο

παγίων , βιβλίο απογραφών και ισολογισμού). Επίσης , παρατίθεται ανάλυση των προσθηκών με πλήρη ή δειγματοληπτικό έλεγχο των δικαιολογητικών στοιχείων , έλεγχος των αναπτυξιακών νόμων εάν η εταιρεία υπάγεται σε τέτοιους ή των φορολογικών κινήτρων αντίστοιχα. Παρατίθεται ανάλυση των διαγραφών , εάν αφορά πώληση παγίου γίνεται έλεγχος δικαιολογητικών και έλεγχος του ορθού υπολογισμού τους κέρδους ή της ζημίας που τυχόν να προέκυψε από την πώληση του παγίου. Φυσικά και αυτή η περίπτωση απαιτεί προσοχή για το κατά πόσο τα πάγια που διαγράφησαν υπάγονται στις διατάξεις αναπτυξιακών νόμων.

Επίσης , ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου ή αρμόδιου οργάνου για τις προσθήκες και τις διαγραφές που λάβαν χώρα κατά τη διάρκεια μίας χρήσεως.

Τέλος , πρέπει να ελέγχεται εάν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη , τυχόν βάρη που επιβαρύνουν τα κτίρια ή τα ακίνητα μιας εταιρείας (σε αυτή την περίπτωση γίνεται αναφορά στον ισολογισμό υπό την μορφή σημειώσεως). Σε περίπτωση ιδιοκατασκευής παγίων θα πρέπει να ελέγχεται το κόστος αυτής.

Προκύπτουν κάποια φορολογικά θέματα , τα οποία έχουν ιδιαίτερη σημασία κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου :

1. Οι αποσβέσεις των παγίων είναι υποχρεωτικές , επομένως εάν κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως η εταιρεία έχει υπολογίσει μικρότερες αποσβέσεις τότε θα πρέπει να σημειωθεί η διαφορά και να γίνει αναφορά εάν αυτή είναι μεγάλη. Στην περίπτωση που έχουν υπολογισθεί μεγαλύτερες αποσβέσεις από αυτές που ορίζει ο νόμος ή υπολογίσθηκαν αποσβέσεις για πάγια που δεν χρησιμοποιούνται τότε αυτές οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
2. Εάν η εταιρεία δεν ασκήσει το δικαίωμα της να διενεργεί αποσβέσεις στα πάγια από την αρχή της λειτουργίας αυτών , όπως ορίζει ο νόμος , τότε χάνει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων σε μετέπειτα περίοδο από αυτή που έπρεπε να διενεργήσει.
3. Οι αποσβέσεις επί μέρους υπεραξίας παγίων , λόγω μετατροπής ή συγχωνεύσεως και παρομοίων περιπτώσεων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Χρεόγραφα - Συμμετοχές

Καταρτίζεται πίνακας ανά κατηγορία και είδος χρεογράφων (αντίστοιχα αξία κτήσεως χρεογράφων προηγούμενης χρήσεως πλέον προσθήκες , μείον διαγραφές , όπου καταλήγουμε στο νέο υπόλοιπο). Ακολουθούν λογιστικές συμφωνίες με ισοζύγια αναλυτικού και γενικού καθολικού. Γίνεται έλεγχος δικαιολογητικών και

λογιστικοποίησεως των προσόδων. Εάν υπάρχουν διαγραφές τότε ελέγχονται και αυτές.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

5. Πρόγραμμα Ελέγχου του Κυκλώματος των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων του Ενεργητικού

5.1. Εισαγωγικά

Αρχικά ο φάκελος ελέγχου θα πρέπει να έχει μια συγκεκριμένη δομή και έναν τέτοιο σχεδιασμό ώστε να προκύπτουν μέσα από αυτόν όλα τα απαραίτητα στοιχεία που θα τεκμηριώνουν τα τελικά πορίσματα ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Συνοπτικά αναφέρεται η ορθή δομή του ενός φακέλου ελέγχου :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός – Αποτελέσματα – Πίνακας Διάθεσης – Έκθεση Διαχείρισης - Προσάρτημα – σε περίπτωση εφαρμογής ΔΛΠ Notes)

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

- Συμφωνία Οικονομικών Καταστάσεων με τελικό ισοζύγιο
- Ισοζύγιο τελικό.

Εφαρμογή ΔΛΠ

- Ισοζύγιο τελικό με βάση το ΕΓΛΣ
- Εγγραφές προσαρμογής
- Ισοζύγιο τελικό ΔΛΠ

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμός – Αποτελέσματα – Πίνακας Διάθεσης – Έκθεση Διαχείρισης - Προσάρτημα – σε περίπτωση εφαρμογής ΔΛΠ Notes)
- Εγγραφές ενοποίησης
- Πίνακας συμφωνίας ενοποίησης
- Πρόγραμμα ελέγχου ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων
- Ερωτηματολόγιο λοιπών ελεγκτών ομίλου.
- Επιστολή επιβεβαίωσης ελέγχου (confirmation letter)
- Επιστολή ανεξαρτησίας Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (independence letter).

ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Σημαντικά θέματα υπόψη Ορκωτού Ελεγκτή
- Αναλυτικό μνημόνιο ελέγχου (συγκρίσεις Ισολογισμών, Αποτελεσμάτων, δείκτες)
- Συνοπτικό μνημόνιο ελέγχου
- Λανθασμένες εγγραφές
- Ολοκλήρωση του ελέγχου (Checklist)
- Εκκρεμή θέματα
- Ερωτηματολόγιο ποιοτικής επισκόπησης του ελέγχου

ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ & ΛΟΙΠΑ

- Επιστολή Διοίκησης
- Επιστολή Νομικού Συμβούλου
- Περίληψη πρακτικών Διοικητικών Συμβουλίων και Γενικών Συνελεύσεων
- Οψιγενή γεγονότα
- Συνέχιση της δραστηριότητας

ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Επιστολή ανάθεσης ελέγχου
- Αρχική συζήτηση με στελέχη της εταιρείας
- Στρατηγική ελέγχου
- Προγραμματισμός του ελέγχου
- Προϋπολογισμός ελέγχου
- Απολογισμός του ελέγχου

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΠΙΠΕΔΟ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

- Ερωτηματολόγιο και εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- Προσδιορισμός επιπέδου σημαντικότητας

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ.Ι ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση

- Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Γ.II ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Γ.III ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Δ.I ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Δ.II ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Δ.III. ΧΡΕΩΓΡΑΦΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου

- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Δ.ΙV ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Γ.Ι ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Γ.II ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Γ.II ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

Ε. ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΙΘΑΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα
-

ΕΞΟΔΑ- ΔΑΠΑΝΕΣ

A. ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

B. ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΩΛΗΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ

A. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

B. ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ

- Πρωτόφυλλο
 - Ανάλυση και σύγκριση κονδυλίων κλειόμενης με προηγούμενη χρήση
 - Σημαντικά πορίσματα ελέγχου
- Πρόγραμμα ελέγχου
- Υποστηρίχτηκα φύλλα

5.2 Αριθμητικό Παράδειγμα ελέγχου του Κυκλώματος των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

5.2.1 Γενικά

Στην παρούσα εργασία έγινε ανάλυση του κυκλώματος των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να γίνει αριθμητική παράθεση ελέγχου του συγκεκριμένου κυκλώματος χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία οικονομικής μονάδας, η οποία δραστηριοποιείται στον κλάδο της πληροφορικής και της τεχνολογίας.

Αρχικά παρατίθεται ολόκληρο το ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή το βιβλίο εκείνο το οποίο περιέχει αναλυτικά όλους τους πιθανούς λογαριασμούς που μπορεί να αναπτύξει μια επιχείρηση, συμπληρωμένο με τα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης, τις κινήσεις της χρήσης και τα τελικά υπόλοιπα 31/12/200X της συγκεκριμένης επιχείρησης που χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Προηγούμενη χρήση	Κίνηση Περιόδου		Τρέχουσα χρήση
			Χρέωση	Πίστωση	
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	80.600,00	0,00	0,00	80.600,00
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	80.600,00	0,00	0,00	80.600,00
10.01	Ορυχεία				0,00
10.02	Μεταλλεία				0,00
10.03	Λατομεία				0,00
10.04	Αγροί				0,00
10.05	Φυτείες				0,00
10.06	Δάση				0,00
10.10	Γήπεδα - Οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.11	Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.12	Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.13	Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.14	Αγροί εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.15	Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.16	Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.99	Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
10.99.01	Αποσβεσμένα Ορυχεία				0,00
10.99.02	Αποσβεσμένα Μεταλλεία				0,00
10.99.03	Αποσβεσμένα Λατομεία				0,00
10.99.05	Αποσβεσμένες Φυτείες				0,00
10.99.06	Αποσβεσμένα Δάση				0,00
10.99.11	Αποσβεσμένα Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.99.12	Αποσβεσμένα Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.99.13	Αποσβεσμένα Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.99.15	Αποσβεσμένες Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
10.99.16	Αποσβεσμένα Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00

11	ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	50.290,00	0,00	-6.909,00	43.381,00
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων				0,00
11.01	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών				0,00
11.02	Λοιπά τεχνικά έργα				0,00
11.03	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων				0,00
11.07	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	138.180,00			138.180,00
11.08	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων				0,00
11.09	Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων				0,00
11.10	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων σε ακίνητα τρίτων				0,00
11.14	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.15	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.16	Λοιπά τεχνικά έργα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.17	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.21	Κτίρια - Εγκατ/σεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.22	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησ. μεταφορών σε ακίν. τρίτων εκτός εκμετ/σεως				0,00
11.23	Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.24	Υποκείμενες σε απόσβ. διαμορφ. γηπέδων σε ακίν. τρίτων εκτός εκμ/σεως				0,00
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα	87.890,00	0,00	6.909,00	94.799,00
11.99.00	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων				0,00
11.99.01	Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών				0,00
11.99.02	Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα				0,00
11.99.03	Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων				0,00
11.99.07	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	87.890,00	0,00	6.909,00	94.799,00
11.99.08	Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα. τρίτων				0,00
11.99.09	Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων				0,00
11.99.10	Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων				0,00
11.99.14	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.99.15	Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών εκτός εκμ/σεως				0,00
11.99.16	Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00

11.99.17	Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.99.21	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.99.22	Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.99.23	Αποσβεσμένα λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
11.99.24	Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	275.490,00	0,00	-70.650,00	204.840,00
12.00	Μηχανήματα	382.280,00			382.280,00
12.01	Τεχνικές εγκαταστάσεις				0,00
12.02	Φορητά μηχανήματα "χειρός"				0,00
12.03	Εργαλεία				0,00
12.04	Καλούπια - Ιδιοσυσκευές				0,00
12.05	Μηχανολογικά όργανα				0,00
12.06	Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός				0,00
12.07	Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.08	Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.09	Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.10	Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.11	Τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.12	Φορητά μηχανήματα "χειρός" εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.13	Εργαλεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.14	Καλούπια - Ιδιοσυσκευές εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.15	Μηχανολογικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.16	Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.17	Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.18	Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.19	Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.20	(Μηχανήματα Ν. 1828/89 επενδύσεων)				0,00
12.90	Μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός στον ΟΔΔΥ για εκποίηση				0,00
12.99.	Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	106.790,00	0,00	70.650,00	177.440,00
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα	106.790,00		70.650,00	177.440,00

12.99.01	Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις				0,00
12.99.02	Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα "χειρός"				0,00
12.99.03	Αποσβεσμένα εργαλεία				0,00
12.99.04	Αποσβεσμένα καλούπια - Ιδιοσκευές				0,00
12.99.05	Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα				0,00
12.99.06	Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός				0,00
12.99.07	Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.99.08	Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.99.09	Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων				0,00
12.99.10	Αποσβεσμένα μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.11	Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.12	Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα "χειρός" εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.13	Αποσβεσμένα εργαλεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.14	Αποσβεσμένα καλούπια - Ιδιοσκευές εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.15	Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.16	Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός εκτός εκμετ/σεως				0,00
12.99.17	Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.18	Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.19	Αποσβεσμένος λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
12.99.20	(Αποσβεσμένα μηχανήματα Ν. 1828/89)				0,00
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	85.770,00	0,00	-8.324,00	77.446,00
13.00	Αυτοκίνητα λεωφορεία				0,00
13.01	Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	87.500,00			87.500,00
13.02	Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως	4.500,00			4.500,00
13.03	Σιδηροδρομικά οχήματα				0,00
13.04	Πλωτά μέσα				0,00
13.05	Εναέρια μέσα				0,00
13.06	Μέσα εσωτερικών μεταφορών				0,00
13.07	Δίκυκλα μοτοποδήλατα				0,00
13.09	Λοιπά μέσα μεταφοράς	5.300,00			5.300,00
13.10	Αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.11	Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.12	Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00

13.13	Σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.14	Πλωτά μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.15	Εναέρια μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.16	Μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.19	Λοιπά μέσα μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.90	Μεταφορικά μέσα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση				0,00
13.99.	Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς	11.530,00	0,00	8.324,00	19.854,00
13.99.00	Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία				0,00
13.99.01	Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	7.980,00		7.000,00	14.980,00
13.99.02	Αποσβεσμένα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως	850,00		900,00	1.750,00
13.99.03	Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα				0,00
13.99.04	Αποσβεσμένα πλωτά μέσα				0,00
13.99.05	Αποσβεσμένα εναέρια μέσα				0,00
13.99.06	Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών				0,00
13.99.07	(Αποσβεσμένα δίκυκλα μοτοποδήλατα)				0,00
13.99.09	Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς	2.700,00		424,00	3.124,00
13.99.10	Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.11	Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.12	Αποσβεσμένα αυτοκ. φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.13	Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.14	Αποσβεσμένα πλωτά μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.15	Αποσβεσμένα εναέρια μέσα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.16	Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
13.99.19	Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.433.570,00	612.500,00	-458.560,00	1.587.910,00
14.00	Έπιπλα	225.300,00	60.600,00		285.900,00
14.01	Σκεύη				0,00
14.02	Μηχανές γραφείων				0,00
14.03	Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.928.000,00	530.000,00		2.458.000,00
14.04	Εργαλεία - Όργανα				0,00
14.05	Επιστημονικά όργανα				0,00
14.06	Ζώα για πάγια εκμετάλλευση				0,00
14.07	Ηλεκτρονικά συστήματα ασφαλείας				0,00
14.08	Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	70.420,00	700,00		71.120,00
14.09	Λοιπός εξοπλισμός	210.000,00	21.400,00		231.400,00
14.10	Έπιπλα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00

14.11	Σκεύη εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.12	Μηχανές γραφείων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.13	Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.14	Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.15	Επιστημονικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.16	Ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.18	Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.19	Λοιπός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.20	Έπιπλα Ν. 1828/89 επενδύσεων				0,00
14.90	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός στον ΟΔΔΥ για εκποίηση				0,00
14.99	Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός	1.000.150,00	200,00	458.560,00	1.458.510,00
14.99.00	Αποσβεσμένα έπιπλα	88.900,00		30.800,00	119.700,00
14.99.01	Αποσβεσμένα σκεύη				0,00
14.99.02	Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων				0,00
14.99.03	Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	765.800,00	200,00	390.200,00	1.155.800,00
14.99.04	Αποσβεσμένα μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς				0,00
14.99.05	Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα				0,00
14.99.06	Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση				0,00
14.99.07	Αποσβεσμένα ηλεκτρονικά συστήματα ασφαλείας				0,00
14.99.08	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	40.700,00		8.600,00	49.300,00
14.99.09	Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός	104.750,00		28.960,00	133.710,00
14.99.10	Αποσβεσμένα έπιπλα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.11	Αποσβεσμένα σκεύη εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.12	Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.13	Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές & ηλεκτρονικά συγκροτήματα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.14	Αποσβεσμένα μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.15	Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.16	Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.18	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.19	Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός εκτός εκμεταλλεύσεως				0,00
14.99.20	Αποσβεσμένα έπιπλα Ν. 1828/89 επενδύσεων				0,00

15.	ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
15.00	Αρχικές εργασίες				0,00
15.01	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση				0,00
15.02	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση				0,00
15.03	Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση				0,00
15.04	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός υπό εκτέλεση				0,00
15.09	Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων				0,00
16.	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	11.743.883,00	6.592.500,00	5.661.290,00	12.675.093,00
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)				0,00
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	26.700.000,00	5.696.400,00		32.396.400,00
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων				0,00
16.03	Λοιπές παραχωρήσεις		273.000,00		273.000,00
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων				0,00
16.05	Λοιπά δικαιώματα	24.820,00			24.820,00
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.500,00			1.500,00
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων				0,00
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών				0,00
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	24.800,00			24.800,00
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων				0,00
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων				0,00
16.16	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων				0,00
16.17	Έξοδα αναδιοργάνωσης	3.678.200,00	623.100,00		4.301.300,00
16.18	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου				0,00
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	460.000,00			460.000,00
16.27	(Λογιστικά προγράμματα εκτός εκμεταλλεύσεως)				0,00
16.90	Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως				0,00
16.96	Ιδιοπαραγωγή δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας				0,00
16.98	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων				0,00
16.99.	Αποσβεσμένα ασώματες ακινητοποιήσεις & αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	19.145.437,00	0,00	5.661.290,00	24.806.727,00
16.99.00	Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwil)				0,00
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	16.900.000,00		4.720.050,00	21.620.050,00

16.99.02	Αποσβεσμένα δικαιώματα εκμετ/σεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων				0,00
16.99.03	Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις			54.600,00	54.600,00
16.99.04	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων				0,00
16.99.05	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα	24.769,00			24.769,00
16.99.10	Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.468,00			1.468,00
16.99.11	Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων				0,00
16.99.12	Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών				0,00
16.99.13	Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	23.200,00		440,00	23.640,00
16.99.14	Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων				0,00
16.99.16	Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών				0,00
16.99.17	Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως	1.920.000,00		794.200,00	2.714.200,00
16.99.18	Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου				0,00
16.99.19	Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	276.000,00		92.000,00	368.000,00
16.99.50	Αποσβεσμένες ζημίες από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων άρθρο 37 ν. 2874/2000				0,00
16.99.51	Αποσβεσμένες συναλλαγματικές διαφορές ΥΕΝ				0,00
16.99.90	Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως				0,00
18	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	731.700,00	40.000,00	0,00	771.700,00
18.00	Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις	720.000,00	40.000,00		760.000,00
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	300,00			300,00
18.02	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε €				0,00
18.03	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.				0,00
18.04	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε €				0,00
18.05	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.				0,00
18.06	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων				0,00
18.07	Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε €				0,00
18.08	Γραμμάτια Εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν.				0,00
18.09	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε €				0,00
18.10	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.				0,00

18.11	Δοσμένες εγγυήσεις	11.400,00			11.400,00
18.12	Οφειλόμενο κεφάλαιο				0,00
18.13	Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε €				0,00
18.14	Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.				0,00
18.15	Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε €				0,00
18.16	Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.				0,00
66.	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	0,00	6.205.733,00	0,00	6.205.733,00
66.00	Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων				0,00
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων		6.909,00		6.909,00
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού		70.650,00		70.650,00
66.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		8.324,00		8.324,00
66.04	Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού		458.560,00		458.560,00
66.05	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων & εξόδων πολυετούς αποσβέσεως		5.661.290,00		5.661.290,00
66.97	(Αντίθετος λογ/σμός αποσβέσεων)				0,00

Το υπόλοιπο 31/12/200X της τρέχουσας χρήσης προκύπτει από το υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης 31/12/200X-1 πλέον την χρέωση της περιόδου, μείον την πίστωση της περιόδου. Είναι απαραίτητο να σημειωθεί ότι στους αντίθετους λογαριασμούς των παγίων, δηλαδή σε εκείνους που απεικονίζουν τις αποσβέσεις αυτών το αντίστοιχο υπόλοιπο της τρέχουσας χρήσης προκύπτει από το υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης πλέον την πίστωση της περιόδου, μείον την χρέωση της περιόδου. Επίσης όπως ήδη έχει αναφερθεί ο λογαριασμός των γηπέδων – οικοπέδων δεν αποσβένεται. Τέλος ο λογαριασμός 66 είναι αποτελεσματικός λογαριασμός, ο οποίος εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και συγκεντρώνει το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης.

5.2.2 Οικονομική Κατάσταση Ισολογισμού της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

Από το Ισοζύγιο προκύπτει ο Ισολογισμός της 31/12/200X, ο οποίος επισυνάπτεται ολόκληρος, έτσι όπως δημοσιεύεται στις εφημερίδες, συμπληρωμένος στο συγκεκριμένο παράδειγμα μόνο με τα υπόλοιπα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων :

[Από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το πέρας της επίσημης χρήσης ποσό άρχ.]

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
B. ΕΣΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ						
1. Έσοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (Λογ. 16.10)	1.500,00	1.468,00	32,00	1.500,00	1.468,00	32,00
2. Συνολικά κερδοφόρα διαφόρων δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων (Λογ. 16.15)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Τόκο δανείων κατασκευών - περάσθου (Λογ. 16.18)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Λοιπά έσοδα εγκαταστάσεως (Λογ. 16.13-14, 16.17, 16.19, 16.30)	4.786.100,00	3.105.840,00	1.680.280,00	4.163.000,00	2.219.200,00	1.943.800,00
	4.787.600,00	3.107.308,00	1.680.282,00	4.164.500,00	2.220.668,00	1.943.832,00
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
I. Ακίνητες ακινήσεις						
1. Έσοδα κρεμών και αναποτίστων (Λογ. 16.11-12)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έσοδα κρεμών και αναποτίστων - πτωχευτικές διαφοράς δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων (Λογ. 16.01-03)	32.669.400,00	21.674.650,00	10.994.750,00	26.700.000,00	16.900.000,00	9.800.000,00
3. Υπερβία επιτηδεύσεως (Goodwill) (Λογ. 16.00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Προκαταβολές κτήσεις ορίσμων ακινήτων (Λογ. 16.38)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Λοιπές ακίνητες ακινήσεις (Λογ. 16.04-05)	24.820,00	24.789,00	51,00	24.820,00	24.789,00	51,00
	32.694.220,00	21.699.439,00	10.994.801,00	26.724.820,00	16.924.789,00	9.800.051,00
II. Ενσώματες ακινήσεις						
1. Γήπεδα - ακατέδωτα (Λογ. 10)	80.600,00	0,00	80.600,00	80.600,00	0,00	80.600,00
Μείζον: Προβλέψεις αποβλήτων και υποτίμησεων (Λογ. 44-50)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Ορυχεία-Μεταλλεία-Λιτομεία-Αγροειδή	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Κτίρια και τεχνικά έργα (Λογ. 11)	138.180,00	94.799,00	43.381,00	138.180,00	87.890,00	50.290,00
4. Μηχανήματα - κίνησης εργαλεία και λοιπά μηχανολογικά εξαρτήματα (Λογ. 12)	382.280,00	177.440,00	204.840,00	382.280,00	106.790,00	275.490,00
5. Μεταφορικά μέσα (Λογ. 13)	97.300,00	19.854,00	77.446,00	97.300,00	11.530,00	85.770,00
6. Επίπλα και λοιπά εργαλεία (Λογ. 14)	3.046.420,00	1.458.910,00	1.587.910,00	2.433.720,00	1.000.150,00	1.433.570,00
7. Ακινήσεις χωρίς κτήση και προκαταβολές (Λογ. 15)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	3.744.780,00	1.750.603,00	1.994.177,00	3.132.080,00	1.206.360,00	1.925.720,00
Σύνολο ακινήτων	36.438.900,00	23.450.022,00	12.989.978,00	29.856.900,00	18.131.128,00	11.725.771,00

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις						
1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Λογ. 18.00)	760.000,00		720.000,00			
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις (Λογ. 18.01)	300,00	760.300,00	300,00	720.300,00		
Μείζον: Οφειλόμενες δόσεις (Λογ. 53.06)	0,00	0,00	0,00	0,00		
3. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις για υποτιμήσεις (Λογ. 18.99)	0,00	0,00	760.300,00	0,00	720.300,00	
4. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχολόγων επενδύσεων (Λογ. 18.4-05)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Γραμμάτια επενδυτή μακροπρόθεσμες αξίες (Λογ. 18.07-08)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Μη δοκιμασμένα τόκοι (Λογ. 18.09-10)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Τίτλοι με χαρακτηρισμό ακινήτων (Λογ. 18.15-16)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (Λογ. 18.11, 18.06, 18.13-14)	0,00	0,00	11.400,00	0,00	11.400,00	0,00
	771.700,00	760.300,00	731.400,00	720.300,00	731.700,00	0,00
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	36.438.900,00	23.450.022,00	13.721.378,00	29.856.900,00	18.131.128,00	12.467.471,00

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
I. Αποτίμηση						
1. Εμπόρευμα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη - Υποπροϊόντα και Υπόμειντα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Παραγωγή σε εξέλιξη	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Αναλωσιμα υλικά - Ανταλλακτικά εργαλεία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Προκαταβολές για αγοράς αποθεμάτων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. Απαιτήσεις						
1. Πλάτες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Προβλέψεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Γραμμάτια επενδυτή	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
--- Χρηματοαποθεμίου (μόνο να προεξοφλη-μεταβλησόμενα €)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
--- Στις τράπεζες για εισπραχθεί	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Στις τράπεζες σε ενέχυρο	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Μη δοκιμασμένα τόκοι	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2α. Υποχρεώσεις επενδυτή και λοιπών τίτλων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3α. Επιταγές επενδυτή	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3β. Επιταγές σε καθυστέρηση	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Κεφάλαια εισπραχθέντα στην επίσημη χρήση	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Βραχυπ. απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Βραχυπ. απαιτ. κατά λοιπών συμμετ. ενδιαφερόντων επιχειρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Απαιτήσεις κατά ορίσμων διαθεσίμων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8. Διαρρυθμισμένα κίνητρα καταθέσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
9. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις επενδυτή στην επίσημη χρήση	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10. Επενδυτές Επένδυση πλάτες και χρεώσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Προβλέψεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11. Χρεώσεις διαφόρων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12. Λοιπές διαθεσίμων προκαταβολών και πιστώσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Χρεώματα						
1. Μετοχές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Ομόλογα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Λοιπά χρεώματα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Ίδιες μετοχές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Οφειλόμενες δόσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Προβλέψεις για υποτιμήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IV. Διαθέσιμα						
1. Ταμεία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Απλημένα τοκομειβά εσπρακτικά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ						
1. Έσοδα επόμενης χρήσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έσοδα χρήσεως εσπρακτικά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριαμοί ενεργητικού	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	36.438.900,00	23.450.022,00	13.721.378,00	29.856.900,00	18.131.128,00	12.467.471,00
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΔΙΤΙΚΟΥ						
1. Ακόμη παρασχεθέντα στοιχεία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Χρεωτική λόγω εγγυήσεων και εμπτημάτων ασφαλείων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Απαιτήσεις από αμοιροπράξεις συμβάσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Λοιποί λογαριασμοί τήξεως	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ΣΥΝΟΛΟ	36.438.900,00	23.450.022,00	13.721.378,00	29.856.900,00	18.131.128,00	12.467.471,00
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ						
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2000 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2001 - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2001)						
Ποσό κλειστών χρήσεως 2000						
Ποσό προηγούμενης χρήσεως 2000-1						
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως						
Κόστος εργασιών (Πωληθέν) 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: Κόστος πωληθέντων 6.205.733,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. Έσοδα διαστημικής λειτουργίας 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έσοδα λειτουργίας κρεμών-αναποτίστων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Έσοδα λειτουργίας διαθέσιμων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Έσοδα λειτουργ. παγίων - μη καταβληθέντα 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Αποκρίσεις από το πρώτο κέρδος 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. Έσοδα συμμετοχών 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έσοδα χρηρηθέντων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Κέρδη πωληθέντων συμμετοχών & χρηρηθέντων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Πωλησιμότητα τόκων & συναφή έσοδα 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. Προβλέψεις υποτίμηση συμμετ. & χρηρηθέντων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έσοδα & ζημιές συμμετοχών & χρηρηθέντων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Χρεωτική τόκων και συναφή έσοδα 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Οικία αποτελέσματα (κέρδη) ή ζημιές εκμεταλλεύσεως	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. ΠΛΕΟΝ: Έκτακτα αποτελέσματα						
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έκτακτα κέρδη 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμεν. χρήσεων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Έκτακτες ζημιές 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Προβλέψεις για έκτακτες ανάγκες 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη) ή ζημιές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείζον: 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο αποθεσίμων πηγών στοιχείων 6.205.733,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος 6.205.733,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη ή Ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00		

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο Ισολογισμός σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχει πιο συνοπτική μορφή απεικόνισης σε αντίθεση με τα ΕΛΠ, ο οποίος είναι περιληπτικός.

Παρατίθεται και ο Ισολογισμός σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ο οποίος έχει ως εξής :

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

	<u>31.12.200X</u>	<u>31/12/200X-1</u>
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	1.994.177,00	1.925.720,00
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια		
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	10.994.801,00	9.800.051,00
Επενδύσεις σε θυγατρικές και λοιπές επιχειρήσεις	760.300,00	720.300,00
Λοιπές απαιτήσεις	11.400,00	11.400,00
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος		
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις		
Λοιπά περιουσιακά στοιχεία		
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
Σύνολο ενεργητικού		
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Μετοχικό Κεφάλαιο		
Υπέρ το άρτιο		
Λοιπά αποθεματικά		
Αποτελέσματα εις νέον		
Σύνολο καθαρής θέσης μετόχων εταιρείας (α)		
Σύνολο καθαρής θέσης (γ) = (α)+(β)		
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμα δάνεια		
Προβλέψεις για παροχές στους εργαζόμενους		
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος		
Έσοδα επόμενων χρήσεων		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις		
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις		
Υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος		
Λοιπές υποχρεώσεις		
Έσοδα επόμενης χρήσης		
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)		

Σύνολο Καθαρής Θέσης και Υποχρεώσεων
(γ)+(δ) _____

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Πωλήσεις _____

Κόστος πωληθέντων _____

Μικτό κέρδος _____

Άλλα έσοδα _____

Έξοδα διοικήσεως _____

Έξοδα διαθέσεως _____

Λοιπά έξοδα - έσοδα (καθαρά) _____

Αποτελέσματα (κέρδη) προ φόρων χρηματοδοτικών και επενδυτικών
αποτελεσμάτων _____

Χρηματοοικονομικά έξοδα - έσοδα (καθαρά) _____

Κέρδη προ φόρων _____

Φόρος εισοδήματος _____

Κέρδη μετά από φόρους (Α) _____

Αποδιδόμενο σε _____

Μετόχους μητρικής _____

Δικαιώματα μειοψηφίας _____

Λοιπά συνολικά έσοδα περιόδου μετά φόρων
(Β) _____

Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιόδου
(Α+Β) _____

Αποδιδόμενο σε _____

Μετόχους μητρικής _____

Δικαιώματα μειοψηφίας _____

Βασικά κέρδη ανά μετοχή _____

5.2.3 Πίνακας Μεταβολής Παγίων της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

Ο πίνακας μεταβολής παγίων συντάσσεται με σκοπό να παράσχει πληροφόρηση σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας καθώς επίσης εάν πραγματοποιήθηκαν επενδύσεις στη χρήση ή εάν έγιναν εκποιήσεις παγίων. Επίσης στον πίνακα μεταβολής φαίνονται αναλυτικά και οι αποσβέσεις ανά κατηγορία παγίου. Ο πίνακας αυτός κατά τα ΕΛΠ επισυνάπτεται στο «Προσάρτημα», ενώ κατά τα ΔΛΠ γνωστοποιείται μαζί με άλλες πληροφορίες της εταιρείας.

Περίοδος (χρήση) : 1/1/200X-31/12/200X
 Επωνυμία ελεγχόμενου : "ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ"
 Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή :

κ.α.	Λογαριασμοί		Υπόλοιπο Ενάρξεως		Αγορές	Μειώσεις		Υπόλοιπο Λήξεως		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ					ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
										Σύνολο Έναρξης	Αποσβέσεις χρήσης		Αντιλογισμός Αποσβέσεων			Σύνολο Λήξης		
10	Εδαφικές Εκτάσεις	Φ Ιπ	80.600,00	Ε	-	-	β	80.600,00	Φ Ιπ	-	Ε	-	Ε	-	β	-	Ι	80.600,00
11	Τεχνικά Έργα	Φ Ιπ	138.180,00	Ε	-	-	β	138.180,00	Φ Ιπ	87.890,00	Ε	6.909,00	Ε	-	β	94.799,00	Ι	43.381,00
12	λοιπός μηχαν/κός εξοπλισμός	Φ Ιπ	382.280,00	Ε	-	-	β	382.280,00	Φ Ιπ	106.790,00	Ε	70.650,00	Ε	-	β	177.440,00	Ι	204.840,00
13	Μεταφορικά μέσα	Φ Ιπ	97.300,00	Ε	-	-	β	97.300,00	Φ Ιπ	11.530,00	Ε	8.324,00	Ε	-	β	19.854,00	Ι	77.446,00
14	Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός	Φ Ιπ	2.433.720,00	Ε	612.700,00	-	β	3.046.420,00	Φ Ιπ	1.000.150,00	Ε	458.560,00	Ε	200,00	β	1.458.510,00	Ι	1.587.910,00
16	Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως	Φ Ιπ	30.889.320,00	Ε	6.592.500,00	-	β	37.481.820,00	Φ Ιπ	19.145.437,00	Ε	5.661.290,00	Ε	-	β	24.806.727,00	Ι	12.675.093,00
	ΣΥΝΟΛΟ		34.021.400,00		7.205.200,00			41.226.600,00		20.351.797,00		6.205.733,00			200,00		26.557.330,00	14.669.270,00

- Φ = Συμφωνεί με υπόλοιπο ενάρξεως λογαριασμού και Φ.Ε. προηγ. περιόδου (χρήσεως)
 β = Συμφωνεί με υπόλοιπο λήξεως λογαριασμού
 Ε = Έλεγχος χρεώσεως και πιστώσεως στα Φ.Ε.
 Ι = Συμφωνεί με Ισολογισμό χρήσεως
 Ιπ = Συμφωνεί με Ισολογισμό προηγούμενης χρήσεως

5.2.4 Φύλλα Ελέγχου της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

5.2.4.1 Πρωτόφυλλα

Στον έλεγχο των κυκλωμάτων (στην παρούσα εργασία το κύκλωμα που εξετάζεται είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία) αρχικά είναι τα πρωτόφυλλα, τα οποία συγκεντρώνουν τα πορίσματα ελέγχου ανά λογαριασμό καθώς και το τελικό υπόλοιπο της χρήσης, που θα πρέπει να συμφωνεί με τον ισολογισμό.

Στο αριθμητικό παράδειγμα της εργασίας τα πρωτόφυλλα ανά λογαριασμό έχουν ως εξής :

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας	Περίοδος (χρήση)	Επωνυμία Ελεγχόμενου	Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή	Λογαριασμός
Ημερομηνία	1/1–31/12/200X	«ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου	10
κ.α. 10	Λογαριασμός :	Εδαφικές Εκτάσεις	Χ.Υ: 31/12/200X	80.600,00 €

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα	80.600,00	0,00	0,00	80.600,00	0,00%
	Σύνολο	80.600,00	0,00	0,00	80.600,00	0,00%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :

		Χρήση 200X	Χρήση 200X-1
Αξία κτήσεως	Γ.ΙΙ.1	80.600,00	80.600,00
Μείον : αποσβέσεις	Γ.ΙΙ.1	0,00	0,00
Αναπόσβεστη αξία	Γ.ΙΙ.1	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Αξία κτήσεως	Γ.ΙΙ.2	0,00	0,00
Μείον : αποσβέσεις	Γ.ΙΙ.2	0,00	0,00
Αναπόσβεστη αξία	Γ.ΙΙ.2	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Ημερομηνία 1/1-31/12/200X «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου 11

κ.α. 11 Λογαριασμός : Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα Χ.Υ: 31/12/200X 41.830,00 €

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
11.07	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	138.180,00	0,00	0,00	138.180,00	0%
11.99	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα	87.890,00	0,00	8.460,00	96.350,00	9,63%
11.99.07	Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων σε ακίνητα τρίτων	87.890,00	0,00	8.460,00	96.350,00	9,63%
	Σύνολο	50.290,00	0,00	8.460,00	41.830,00	-16,82%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :

Αξία κτήσεως
Μείον : αποσβέσεις
Αναπόσβεστη αξία

Γ.ΙΙ.3
Γ.ΙΙ.3
Γ.ΙΙ.3

Χρήση 200X

138.180,00
96.350,00
41.830,00

Χρήση 200X-1

138.180,00
87.890,00
50.290,00

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Ημερομηνία 1/1–31/12/200X «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου 12

κ.α. 12 Λογαριασμός : Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ.- Λοιπός μηχ. Εξοπλισμός Χ.Υ: 31/12/200X **204.840,00 €**

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
12.00	Μηχανήματα	382.280,00	0,00	0,00	382.280,00	0%
12.99	Αποσβεσμένα μηχανήματα- Τεχν. εγκ. & λοιπός μηχ. Εξοπλισμός	106.790,00	0,00	70.650,00	177.440,00	66,16%
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα	106.790,00	0,00	70.650,00	177.440,00	66,16%
	Σύνολο	275.490,00	0,00	70.650,00	204.840,00	-25,65%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :

Αξία κτήσεως
Μείον : αποσβέσεις
Αναπόσβεστη αξία

Γ.ΙΙ.4
Γ.ΙΙ.4
Γ.ΙΙ.4

Χρήση 200X

382.280,00
177.440,00
204.840,00

Χρήση 200X-1

382.280,00
106.790,00
275.490,00

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Ημερομηνία 1/1–31/12/200X «ΑΒΓ Α.Ε.
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου 13

κ.α. 13 Λογαριασμός : Μεταφορικά μέσα Χ.Υ: 31/12/200X **75.180,00 €**

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
13.01	Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	87.500,00	0,00	0,00	87.500,00	0,00%
13.02	Αυτοκίνητα φορτηγά-ρυμούλκες	4.500,00	0,00	0,00	4.500,00	0,00%
13.09	Λοιπά μεταφορικά μέσα	5.300,00	0,00	0,00	5.300,00	0,00%
13.99	Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα	11.530,00	0,00	10.590,00	22.120,00	91,85%
13.99.01	Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	7.980,00	0,00	9.600,00	17.580,00	120,30%
13.99.02	Αποσβεσμένα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσεως	850,00	0,00	450,00	1.300,00	52,94%
13.99.09	Αποσβεσμένα λοιπά μέσα μεταφοράς	2.700,00	0,00	540,00	3.240,00	20,00%
	Σύνολο	85.770,00	0,00	10.590,00	75.180,00	12,35%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :

Αξία κτήσεως
Μείον : αποσβέσεις
Αναπόσβεστη αξία

Γ.ΙΙ.5

Γ.ΙΙ.5

Γ.ΙΙ.5

Χρήση 200X

97.300,00

22.120,00

75.180,00

Χρήση 200X-1

97.300,00

11.530,00

85.770,00

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Η/μηνία 1/1-31/12/200X «ΑΒΓ Α.Ε.
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου 14

κ.α. 14 Λογαριασμός : Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός Χ.Υ: 31/12/200X **1.587.910,00**
€

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
14.00	Έπιπλα	225.300,00	60.600,00	0,00	285.900,00	26,90%
14.03	Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.928.000,00	530.000,00	0,00	2.458.000,00	27,49%
14.08	Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	70.420,00	700,00	0,00	71.120,00	0,99%
14.09	Λοιπός εξοπλισμός	210.000,00	21.400,00	0,00	231.400,00	10,19%
14.99	Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός	1.000.150,00	200,00	458.560,00	1.458.510,00	45,83%
14.99.00	Αποσβεσμένα έπιπλα	88.900,00	0,00	30.800,00	119.700,00	34,65%
14.99.03	Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές & ηλεκτρονικά συγκροτήματα	765.800,00	200,00	390.200,00	1.155.800,00	50,93%
14.99.08	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	40.700,00	0,00	8.600,00	49.300,00	21,13%
14.99.09	Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός	104.750,00	0,00	28.960,00	133.710,00	27,65%
	Σύνολο	1.433.570,00	612.900,00	458.560,00	1.587.910,00	10,77%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :

	Γ.ΙΙ.6	Χρήση 200X	Χρήση 200X-1
Αξία κτήσεως	Γ.ΙΙ.6	3.046.420,00	2.433.720,00
Μείον : αποσβέσεις	Γ.ΙΙ.6	1.458.510,00	1.000.150,00
Αναπόσβεστη αξία	Γ.ΙΙ.6	<u>1.587.910,00</u>	<u>1.433.570,00</u>

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Η/μηνία 1/1-31/12/200X **«ΑΒΓ Α.Ε.
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ-
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»** Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου **16**

κ.α. **16** Λογαριασμός : **Ασώματες ακινητοποιήσεις & έξοδα πολυετούς απόσβεσης** Χ.Υ: 31/12/200X **10.994.801,00**
€

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	26.700.000,00	5.696.400,00	0,00	32.396.400,00	21,33%
16.03	Λοιπές παραχωρήσεις	0,00	273.000,00	0,00	273.000,00	#ΔΙΑΙΡ/0!
16.05	Λοιπά δικαιώματα	24.820,00	0,00	0,00	24.820,00	0,00%
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.500,00	0,00	0,00	1.500,00	0,00%
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	24.800,00	0,00	0,00	24.800,00	0,00%
16.17	Έξοδα αναδιοργανώσεως	3.678.200,00	623.100,00	0,00	4.301.300,00	16,94%
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	460.000,00	0,00	0,00	460.000,00	0,00%
16.99	Αποσβεσμένα ασώματες ακινητοποιήσεις & αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	191.458.437,00	0,00	5.661.290,00	24.806.727,00	-87,04%
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	16.900.000,00	0,00	4.720.050,00	21.620.050,00	27,93%
16.99.03	Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις	0,00	0,00	54.600,00	54.600,00	#ΔΙΑΙΡ/0!
16.99.05	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα	24.769,00	0,00	0,00	24.769,00	0,00%
16.99.10	Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.468,00	0,00	0,00	1.468,00	0,00%
16.99.13	Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	23.200,00	0,00	440,00	23.640,00	1,90%

16.99.17	Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως	1.920.000,00	0,00	794.200,00	2.714.200,00	41,36%
16.99.19	Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	276.000,00	0,00	92.000,00	368.000,00	33,33%
	Σύνολο	11.743.883,00	6.592.500,00	5.661.290,00	12.675.093,00	7,93%
		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΗΞΕΩΣ	ΔΛΠ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	
κ.α.	Ανάλυση	ΕΛΠ	Χρέωση	Πίστωση	ΔΛΠ	
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	32.396.400,00	0,00	0,00	32.396.400,00	
16.03	Λοιπές παραχωρήσεις	273.000,00	0,00	0,00	273.000,00	
16.05	Λοιπά δικαιώματα	24.820,00	0,00	0,00	24.820,00	
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.500,00		1.500,00	0,00	
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	24.800,00		24.800,00	0,00	
16.17	Έξοδα αναδιοργανώσεως	4.301.300,00		4.301.300,00	0,00	
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	460.000,00		460.000,00	0,00	
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	21.620.050,00	0,00	0,00	21.620.050,00	
16.99.03	Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις	54.600,00	0,00	0,00	54.600,00	
16.99.05	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα	24.769,00	0,00	0,00	24.769,00	
16.99.10	Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	1.468,00	1.468,00		0,00	
16.99.13	Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	23.640,00	23.640,00		0,00	
16.99.17	Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως	2.714.200,00	2.714.200,00		0,00	
16.99.19	Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	368.000,00	368.000,00		0,00	
	Νέο Σύνολο	12.675.093,00	3.107.308,00	4.787.600,00	10.994.801,00	

Προσαρμογή από τα ΕΛΠ σε ΔΛΠ : Οι λογαριασμοί 16.10, 16.13, 16.17, 16.19 σύμφωνα με τα ΔΛΠ επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης. Επομένως οι προσθήκες της χρήσης των λογαριασμών αυτών θα επιβαρύνουν τους λογαριασμούς εξόδων και κατά συνέπεια θα προκύψει από την διαφορά αυτή αναβαλλόμενη φορολογία. Οι ίδιες αναπροσαρμογές - αντιλογισμοί πρέπει να γίνουν και στις αποσβέσεις αυτών των λογαριασμών.

ΕΛΠ

Εμφάνιση στο Ενεργητικό : Χρήση 200X

		<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Αποσβέσεις</u>	<u>Αναπόσβεστη Αξία</u>
Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σεως	B.1	1.500,00	1.468,00	32,00
Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	B.4	4.786.100,00	3.105.840,00	1.680.260,00
Έξοδα ερευνών & αναπτύξεως πνευματικής ιδιοκτησίας	Γ.Ι.2.	32.669.400,00	21.674.650,00	10.994.750,00
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ.Ι.5.	24.820,00	24.769,00	51,00
		<u>37.481.820,00</u>	<u>24.806.727,00</u>	<u>12.675.093,00</u>

Εμφάνιση στο Ενεργητικό : Χρήση 200X-1

		<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Αποσβέσεις</u>	<u>Αναπόσβεστη Αξία</u>
Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σεως	B.1	1.500,00	1.468,00	32,00
Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	B.4	4.163.000,00	2.219.200,00	1.943.800,00
Έξοδα ερευνών & αναπτύξεως πνευματικής ιδιοκτησίας	Γ.Ι.2.	26.700.000,00	16.900.000,00	9.800.000,00
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ.Ι.5.	24.820,00	24.769,00	51,00
		<u>30.889.320,00</u>	<u>19.145.437,00</u>	<u>11.743.883,00</u>

ΔΛΠ

Εμφάνιση στο Ενεργητικό : Χρήση 200X

		<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Αποσβέσεις</u>	<u>Αναπόσβεστη Αξία</u>
Άυλα περιουσιακά στοιχεία :				
Έξοδα ερευνών & αναπτύξεως πνευματικής ιδιοκτησίας	Γ.Ι.2.	32.669.400,00	21.674.650,00	10.994.750,00
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ.Ι.5.	24.820,00	24.769,00	51,00
		<u>32.694.220,00</u>	<u>21.699.419,00</u>	<u>10.994.801,00</u>

Εμφάνιση στο Ενεργητικό : Χρήση 200X-1

		<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Αποσβέσεις</u>	<u>Αναπόσβεστη Αξία</u>
Άυλα περιουσιακά στοιχεία :				
Έξοδα ερευνών & αναπτύξεως πνευματικής ιδιοκτησίας	Γ.Ι.2.	26.700.000,00	16.900.000,00	9.800.000,00
Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	Γ.Ι.5.	24.820,00	24.769,00	51,00
		<u>26.724.820,00</u>	<u>16.924.769,00</u>	<u>9.800.051,00</u>

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας	Περίοδος (χρήση)	Επωνυμία Ελεγχόμενου	Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή	Λογαριασμός
Η/μηνία	1/1–31/12/200X	«ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου	18

κ.α. **18**

Λογαριασμός :

**Συμμετοχές και λοιπές
μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**

Χ.Υ: 31/12/200X

771.700,00 €

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	720.000,00	40.000,00	0,00	760.000,00	5,56%
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	300,00	0,00	0,00	300,00	0,00%
18.11	Δοσμένες εγγυήσεις	11.400,00	0,00	0,00	11.400,00	0,00%
	Σύνολο	731.700,00	40.000,00	0,00	771.700,00	5,47%

Εμφάνιση στο Ενεργητικό :Χρήση 200XΧρήση 200X-1

Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	Γ.ΙΙΙ.1.	760.000,00	720.000,00
Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	Γ.ΙΙΙ.2.	300,00	300,00
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	Γ.ΙΙΙ.7.	11.400,00	11.400,00
		<u>771.700,00</u>	<u>731.700,00</u>

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας Περίοδος (χρήση) Επωνυμία Ελεγχόμενου Όνομα Ορκωτού Ελεγκτή Λογαριασμός

Η/μηνία 1/1–31/12/200X «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ» Όνομα Συντάκτη Φύλλου Ελέγχου 66

κ.α. 66 Λογαριασμός : Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος Χ.Υ: 31/12/200X **6.205.733,00 €**

κ.α.	Ανάλυση	Υπόλοιπο Ενάρξεως	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο Λήξεως	Ποσοστό Μεταβολής
66.00	Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων	0,00	6.909,00	0,00	6.909,00	0,00%
66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	0,00	70.650,00	0,00	70.650,00	0,00%
66.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	0,00	8.324,00	0,00	8.324,00	0,00%
66.04	Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	0,00	458.560,00	0,00	458.560,00	0,00%
66.05	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων & εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	0,00	5.661.290,00	0,00	5.661.290,00	0,00%
	Σύνολο	0,00	6.205.733,00	0,00	6.205.733,00	0,00%

Εμφάνιση στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης :

	Χρήση 200X	Χρήση 200X-1
Κόστος πωλήσεων	6.205.733,00	0,00
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	0,00	0,00
Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	0,00	0,00
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	0,00	0,00
	6.205.733,00	0,00

ΚΑΙ

Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	6.205.733,00
Αφαιρετικά : οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	6.205.733,00
	0,00

5.2.4.2 Φύλλα Ελεγκτικών Διαδικασιών της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

Στη συνέχεια ακολουθούν τα φύλλα ελέγχου, τα οποία συγκεντρώνουν όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες, ανά κύκλωμα, που πρέπει να γίνουν, προκειμένου ο έλεγχος να χαρακτηριστεί ως ολοκληρωμένος. Στα συγκεκριμένα φύλλα ελέγχου θα πρέπει να αναγράφονται :

- Τα στοιχεία της εταιρείας που επρόκειτο να ελεγχθεί
- Τα στοιχεία της εταιρείας που διενεργεί τον έλεγχο
- Τα στοιχεία του Ορκωτού Ελεγκτή και των βοηθών του που ασκούν τον έλεγχο
- Η περίοδος που ελέγχεται
- Το κύκλωμα στο οποίο αναφέρεται

Κατά συνέπεια τα φύλλα ελέγχου ελεγκτικών διαδικασιών των τριών κυκλωμάτων, ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις έχουν ως εξής :

Εταιρεία :	«ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»		Όνοματεπώνυμο	Ημερομηνία	Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας
Περίοδος ελέγχου :	1/1 – 31/12/200Χ	Ετοιμάσθηκε από :			
Θέμα :	Γ.Ι. Ασώματες ακινητοποιήσεις	Ελέγχθηκε από :			

A/A	Περιγραφή Ελεγκτικών Διαδικασιών	Φύλλα Ελέγχου	Ναι	Όχι
1	Διενεργήσατε συμφωνία των ασώματων ακινητοποιήσεων έναρξης με τα αντίστοιχα κονδύλια του Ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης.	6	√	
2	Αναλύστε σε δευτεροβάθμιο επίπεδο τους λογαριασμούς του ανωτέρω κυκλώματος και συγκρίνατε με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της προηγούμενης χρήσης	6	√	
3	Σε περιπτώσεις μεγάλων προσθηκών εξετάστε τη νομιμότητα αυτών και ότι είναι σύμφωνες με τα όσα ορίζει το ΕΓΛΣ.	6	√	
4	Εξετάστε για την ύπαρξη δαπανών στους λογαριασμούς ασώματων ακινητοποιήσεων. Σε περίπτωση που βρέθηκαν έγινε μεταφορά αυτών στα αποτελέσματα? Σε διαφορετική περίπτωση να γραφεί στα πορίσματα του ελέγχου.	6	√	
5	Εξετάστε ότι οι αποσβέσεις είναι σύμφωνες με τα όσα ορίζει το ΕΓΛΣ.	6	√	
6	Σε περιπτώσεις ύπαρξης τόκων κατασκευαστικής περιόδου, εξετάστε αν οι τόκοι αυτοί είναι σύμφωνοι με τα όσα ορίζει το ΕΓΛΣ. Επίσης, εξετάστε την περίοδο έναρξης αποσβέσεων.	6	√	

7	Εξετάστε την ύπαρξη συναλλαγματικών διαφορών σε ξένο νόμισμα.	6	√	
8	Εξετάστε μεγάλες αυξομειώσεις των κονδυλίων της κλειόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης. Σε περιπτώσεις μεγάλων διαφορών αιτιολογήστε αυτές.	6	√	
9	Διενεργήστε συμφωνία των λογαριασμών ασώματων ακινητοποιήσεων σε σχέση με τα αντίστοιχα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων	6	√	
10	Σε περίπτωση που η εταιρεία εφαρμόζει τα ΔΛΠ εξετάστε ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 38.	6	√	
11	Σε περιπτώσεις διαγραφής ασώματων ακινητοποιήσεων εξετάστε την ορθή μεταφορά τους στα αποτελέσματα της χρήσης ή σε λογαριασμούς οικοπέδων και κτιρίων.	6	√	
12	Εξετάστε τον ορθό υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων και διενεργήστε συμφωνία αυτών.	Βλέπε φύλλο ελέγχου αναβ. φορολογίας	√	

Εταιρεία :	«ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»	Ονοματεπώνυμο	Ημερομηνία	Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας
Περίοδος ελέγχου :	1/1 – 31/12/200X	Ετοιμάστηκε από :		
Θέμα :	Γ.ΙΙ. Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Ελέγχθηκε από :		

A/A	Περιγραφή Ελεγκτικών Διαδικασιών	Φύλλα Ελέγχου	Ναι	Όχι
1	Διενεργήσατε συμφωνία των ασώματων ακινητοποιήσεων έναρξης με τα αντίστοιχα κονδύλια του Ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης.	1-5	√	
2	Αναλύστε σε δευτεροβάθμιο επίπεδο τους λογαριασμούς του ανωτέρω κυκλώματος και συγκρίνατε με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της προηγούμενης χρήσης	1-5	√	
3	Σε περιπτώσεις μεγάλων προσθηκών εξετάστε τη νομιμότητα αυτών και ότι είναι σύμφωνες με τα όσα ορίζει το ΕΓΛΣ.	1-5	√	
4	Σε περιπτώσεις μειώσεων καταρτίσατε πίνακα μειώσεων και συμφωνήσατε τυχόν κέρδος ή ζημιά.	1-5	√	
5	Καταρτίσατε πίνακα και εξετάστε ότι ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι σύμφωνος με τους συντελεστές του ΠΔ299/2003 ή σε περίπτωση που εφαρμόζονται τα ΔΛΠ είναι σύμφωνοι με τις ωφέλιμες ζωές που έχει αποφασίσει η Διοίκηση.	1-5	√	
6	Καταρτίσατε πίνακα συμφωνίας ανάμεσα στο Μητρώο Παγίων και τους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.	1-5	√	

7	Εξετάστε μεγάλες αυξομειώσεις των κονδυλίων της κλειόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης. Σε περιπτώσεις μεγάλων διαφορών αιτιολογήστε αυτές.	1-5	√	
8	Σε περίπτωση αναπροσαρμογής των οικοπέδων και κτιρίων της εταιρείας με βάση το Ν.2065/1992, εφαρμόστηκαν οι διαδικασίες σύμφωνα με τον νόμο.	1-5	√	
9	Συντάξατε πίνακα μεταβολών παγίων και διεξάγετε συμφωνία με τα αντίστοιχα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων της κλειόμενης χρήσης.	Βλέπε πίνακα μεταβολής παγίων	√	
10	Διενεργήστε συμφωνία των λογαριασμών ενσώματων ακινητοποιήσεων σε σχέση με τα αντίστοιχα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων	1-5	√	
11	Ελέγξατε το ποσό ασφαλιστικής κάλυψης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.	1-5	√	
12	Στείλτε επιστολή στο νομικό σύμβουλο της εταιρείας για την κυριότητα των ακινήτων και την ύπαρξη εμπράγματων βαρών .	1-5	√	
13	Σε περίπτωση που η εταιρεία εφαρμόζει τα ΔΛΠ εξετάστε ότι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία είναι σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 16	1-5	√	
14	Σε περιπτώσεις που έχουν γίνει επανεκτιμήσεις των οικοπέδων και κτιρίων, εξετάστε μήπως συντρέχουν συνθήκες απομείωσης.	1-5	√	
15	Εξετάστε τον ορθό υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων και διενεργήστε συμφωνία αυτών.	1-5	√	

Εταιρεία :	«ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»		Όνοματεπώνυμο	Ημερομηνία	Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρείας
Περίοδος ελέγχου :	1/1 – 31/12/200X	Ετοιμάσθηκε από :			
Θέμα :	Γ.ΙΙΙ. Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	Ελέγχθηκε από :			

A/A	Περιγραφή Ελεγκτικών Διαδικασιών	Φύλλα Ελέγχου	Ναι	Όχι
1	Διενεργήσατε συμφωνία των λογαριασμών του ανωτέρω κυκλώματος έναρξης με τα αντίστοιχα κονδύλια του Ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης.	7	√	
2	Αναλύστε σε δευτεροβάθμιο επίπεδο τους λογαριασμούς του ανωτέρω κυκλώματος και συγκρίνατε με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της προηγούμενης χρήσης	7	√	
3	Καταρτίστε πίνακα των εγγυήσεων με το οποίο να προκύπτουν αναλυτικά οι εγγυήσεις τις εταιρείας.	7	√	
4	Σε περιπτώσεις αυξήσεων των εγγυήσεων λάβετε τα αντίστοιχα δικαιολογητικά και ενημερώστε το μόνιμο φάκελο.	7	√	
5	Επαλήθευση των μειώσεων εξετάζοντας τους λόγους για τους οποίους έγιναν οι μειώσεις (π.χ. λήξη της μίσθωσης ακινήτου)	7	√	

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ				
6	Επιβεβαίωση συμμετοχών, έλεγξε τα καταστατικά σύστασης ή άλλα νομιμοποιητικά έγγραφα (φυσικούς τίτλους κ.λπ) που επιβεβαιώνουν την ύπαρξη των συμμετοχών και ενημερώστε το μόνιμο φάκελο.	7	√	
7	Καταρτίστε πίνακα αποτίμησης των συμμετοχών και εξετάστε ότι σε περιπτώσεις μειώσεων έχουν γίνει οι κατάλληλες εγγραφές.	7	√	
8	Συγκεντρώστε και καταρτίστε πίνακα με τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα.	7	√	
9	Σε περίπτωση ενοποίησης εξετάστε ότι τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα έχουν διαγραφεί.	7	√	
10	Στείλατε επιστολές στις θυγατρικές και συγγενής εταιρείες για επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.	7	√	
11	Εξετάστε την ύπαρξη δανείων σε θυγατρικές ή συγγενής επιχειρήσεις. Λάβετε αποφάσεις διοικητικού συμβουλίου, ενημερώσατε το μόνιμο φάκελο και εξετάστε την αποπληρωμή αυτών.	7	√	
12	Διενεργήσατε συμφωνία των υπολοίπων στο τέλος της χρήσης με τα αντίστοιχα κονδύλια του Ισολογισμού.	7	√	

5.2.4.3 Υποστηρικτικά Φύλλα Ελέγχου της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

Τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου παρέχουν μια λεπτομερέστερη πληροφόρηση σχετικά με το περιεχόμενο των λογαριασμών και τον έλεγχο που διεξήχθη από τον εξωτερικό ελεγκτή. Επίσης, τα φύλλα αυτά θα πρέπει να αναγράφουν τα στοιχεία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, τα στοιχεία του ελεγκτή και των βοηθών που διενέργησαν την ελεγκτική εργασία, την περίοδο ελέγχου, την ημερομηνία διεξαγωγής του ελέγχου και φυσικά το κύκλωμα που αφορούν. Τέλος θα πρέπει τα υποστηρικτικά φύλλα να συνδέονται με τα πρωτόφυλλα και τα φύλλα των ελεγκτικών διαδικασιών με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε να υπάρχει αλληλουχία και οργάνωση στον φάκελο ελέγχου. Για τον λόγο αυτό τα υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου αριθμούνται και γίνεται παραπομπή στα φύλλα ελεγκτικών διαδικασιών. Υποστηρικτικά φύλλα ελέγχου μπορεί να είναι και όλα εκείνα τα στοιχεία που λαμβάνει ο ελεγκτής από την οικονομική μονάδα προκειμένου να τεκμηριώσει τον έλεγχό του και τα πορίσματά του, όπως π.χ. παραστατικά αγορών παγίων, τιμολόγια πώλησης παγίων σε περίπτωση που γίνεται εκποίηση αυτού, συμβόλαια αγοράς οικοπέδων ή κτιρίων κλπ.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάστηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών	Θέμα : Λογ. 10. Εδαφικές εκτάσεις.		
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	80.600,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	0,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	Υ	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	<u>80.600,00</u>

Ανάλυση Λογαριασμού

Ο λογαριασμός περιλαμβάνει τις εδαφικές εκτάσεις της εταιρείας.
Δεν υπήρξε καμία μεταβολή στον λογαριασμό κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ** Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- Υ** Έλεγχος υπολογισμού πωλήσεως πάγιου στοιχείου της εταιρείας.
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάσθηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα : Λογ. 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα.		
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	138.180,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	0,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	Υ	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	<u>138.180,00</u>

Ανωτέρω αναλύεται η αξία κτήσεως των κτιρίων , καθώς επίσης τυχόν προσθήκες κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τυχόν πωλήσεις κτιρίων.

Αποσβέσεις :

Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	87.890,00
Πλέον : αποσβέσεις χρήσης 200X	√	6.909,00
Μείον : αντιλογισμός αποσβέσεων 200X	Υ	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 200X	β σ	<u>94.799,00</u>

Ανωτέρω αναλύονται οι αποσβέσεις. Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ως ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των κτιρίων το ποσοστό των 8% και ως κατώτερος το ποσοστό 5%.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ προσδιορίζεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου και κατά συνέπεια προκύπτει βάσει αυτής και ο συντελεστής απόσβεσης. Εάν είναι διαφορετικός ο συντελεστής απόσβεσης σε σχέση με αυτούς που ορίζει το Π.Δ. 299/2003 τότε προκύπτουν προσωρινές διαφορές και θα πρέπει να υπολογισθεί αναβαλλόμενη φορολογία.

Στη συγκεκριμένη εταιρεία που εξετάζεται δεν υπάρχουν διαφορές στους συντελεστές απόσβεσης μεταξύ Ελληνικών Προτύπων και Διεθνών. Η εταιρεία έχει ορίσει ως συντελεστή απόσβεσης των κτιρίων της σύμφωνα με το Π.Δ. τον κατώτερο, ήτοι 5% και ωφέλιμη ζωή τα 20 έτη.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ** Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- Υ** Έλεγχος αντιλογισμού αποσβέσεων λόγω πώλησης παγίου στοιχείου.
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- √** Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάσθηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα : Λογ. 12. Μηχανήματα – Μηχανολογικός εξοπλισμός.	Ημερομηνία :	Ημερομηνία : 6/12/2011 8:19 πμ
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X		

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	382.280,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	0,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	Υ	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	<u>382.280,00</u>

Ανωτέρω αναλύεται η αξία κτήσεως των μηχανημάτων , καθώς επίσης τυχόν προσθήκες κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τυχόν πωλήσεις αυτών.

Αποσβέσεις :

Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	106.790,00
Πλέον : αποσβέσεις χρήσης 200X	✓	70.650,00
Μείον : αντιλογισμός αποσβέσεων 200X	Υ	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 200X	β σ	<u>177.440,00</u>

Ανωτέρω αναλύονται οι αποσβέσεις. Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ως ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των μηχανημάτων το ποσοστό των 20% και ως κατώτερος το ποσοστό 15%.

Ομοίως, στον λογαριασμό των μηχανημάτων η εταιρεία χρησιμοποιεί κοινούς συντελεστές κατά συνέπεια δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ Ελληνικών Προτύπων και Διεθνών. Η εταιρεία έχει ορίσει ως συντελεστή απόσβεσης των μηχανημάτων της σύμφωνα με το Π.Δ. τον ανώτερο, ήτοι 20% και ωφέλιμη ζωή τα 5 έτη.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- Υ Έλεγχος αντιλογισμού αποσβέσεων λόγω πώλησης παγίου στοιχείου.
- Δ Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- ✓ Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάστηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα : Λογ. 13. Μεταφορικά Μέσα		
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	97.300,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	0,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	Υ	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	<u>97.300,00</u>

Ανωτέρω αναλύεται η αξία κήσεως των μεταφορικών μέσων που έχει υπό την κατοχή της η εταιρεία , καθώς επίσης τυχόν αγορές κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τυχόν πωλήσεις αυτών :

Επιβατηγά αυτοκίνητα,	€ 87.500,00
Φορτηγά	€ 4.500,00
Λοιπά μέσα μεταφοράς	€ 5.300,00

Αποσβέσεις :

Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	11.530,00
Πλέον : αποσβέσεις χρήσης 200X	✓	8.324,00
Μείον : αντιλογισμός αποσβέσεων 200X	Υ	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 200X	β σ	<u>19.854,00</u>

Ανωτέρω αναλύονται οι αποσβέσεις. Σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 ορίζεται ως ανώτερος συντελεστής αποσβέσεως των φορτηγών μεταφορικών μέσων το ποσοστό των 20% και ως κατώτερος το ποσοστό 15%. Για τα επιβατηγά και λοιπά μεταφορικά μέσα , το Π.Δ. 299/2003 ορίζει ως ανώτερο συντελεστή απόσβεσης το ποσοστό 12% και ως κατώτερο 8%.

Ομοίως και σε αυτόν τον λογαριασμό η εταιρεία δεν έχει διαφοροποιηθεί ως προς τους συντελεστές απόσβεσης, οι οποίοι είναι για τα φορτηγά ο ανώτερος συντελεστής, ήτοι 20% και για τα υπόλοιπα μέσα ο κατώτερος, δηλαδή 8%.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ** Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- Υ** Έλεγχος αντιλογισμού αποσβέσεων λόγω πώλησης παγίου στοιχείου.
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- ✓** Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάσθηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα : Λογ. 14. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός		
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	2.433720,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	612.700,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	✓	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	<u>3.046.420,00</u>

Ανωτέρω αναλύεται η αξία κτήσεως των επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, π.χ. έπιπλα, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κλπ, που έχει υπό την κατοχή της η εταιρεία , καθώς επίσης τυχόν αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τυχόν πωλήσεις αυτών.

Στη κλειόμενη χρήση η εταιρεία που εξετάζεται πραγματοποίησε αγορές επίπλων για την ενίσχυση των γραφείων της, υπολογιστών, εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών και λοιπού εξοπλισμού.

Αποσβέσεις :

Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	1.000.150,00
Πλέον : αποσβέσεις χρήσης 200X	✓	458.560,00
Μείον : αντιλογισμός αποσβέσεων 200X	✓	200,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 200X	β σ	<u>1.458.510,00</u>

Ανωτέρω αναλύονται οι αποσβέσεις των επίπλων και λοιπού εξοπλισμού. Ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των επίπλων , σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 , ορίζεται το ποσοστό 20% και κατώτερος το ποσοστό 15%.

Η εταιρεία χρησιμοποιεί ως συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 τον κατώτερο 15% και έχει ορίσει ωφέλιμη ζωή των παγίων αυτών τα 6 έτη. Το ποσό των 200,00 €, το οποίο παρατηρείται στην πίστωση του λογαριασμού αποσβέσεων είναι αντιλογισμός αποσβέσεων λόγω λανθασμένης εγγραφής στα βιβλία της εταιρείας.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ** Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- ✓** Έλεγχος αντιλογισμού αποσβέσεων λόγω πώλησης παγίου στοιχείου.
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- ✓** Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Ελεγχόμενη Εταιρία : «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάσθηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα : Λογ. 16. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις		
	Περίοδος : 01/01 – 31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Χρεωστικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	30.429.320,00
Πλέον : αγορές χρήσης 200X	Δ	6.592.500,00
Μείον : πωλήσεις χρήσης 200X	Υ	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο 200X	Β β σ	37.021.820,00

Στον λογαριασμό αυτόν η εταιρεία καταχωρεί κυρίως έξοδα που πραγματοποιεί για λόγους έρευνας και ανάπτυξης προγραμμάτων τηλεπικοινωνίας. Για παράδειγμα παγιοποιούνται αμοιβές εργαζομένων που απασχολούνται στην ανάπτυξη των προγραμμάτων αυτών, αμοιβές μελετητών και ερευνητών, ενοίκια Internet κλπ.

Αποσβέσεις :

Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/200X-1	Φ	19.145.437,00
Πλέον : αποσβέσεις χρήσης 200X	✓	5.661.290,00
Μείον : αντιλογισμός αποσβέσεων 200X	Υ	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 200X	β σ	24.806.727,00

Στη συγκεκριμένη περίπτωση υπάρχουν διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών Προτύπων οι οποίες εντοπίζονται εξίσου και στην αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων και στις αποσβέσεις αυτών. Τα έξοδα εγκαταστάσεως, ήτοι λογαριασμοί 16.10, 16.13, 16.17, 16.19 δεν αναγνωρίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο κατά συνέπεια επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιούνται. Είναι εύλογο το συμπέρασμα ότι και η τμηματική απόσβεση αυτών των αξιών δεν πρέπει κατά τα Διεθνή Πρότυπα να επιβαρύνει τις αποσβέσεις της χρήσης. Από τις διαφορές αυτές προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία αναλύεται στο σχετικό φύλλο ελέγχου. Η εταιρεία χρησιμοποιεί ως συντελεστή απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων 20%, σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003, ο οποίος ορίζει ότι ο λογαριασμός 16 αποσβενύεται ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- σ** Συμφωνία της λογιστικής με το βιβλίο «μητρώο παγίων».
- Υ** Έλεγχος αντιλογισμού αποσβέσεων λόγω πώλησης παγίου στοιχείου.
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- ✓** Έλεγχος υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Εταιρεία: ΑΒΓ ΑΕ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ	Ετοιμάσθηκε από :	Ελέγχθηκε από :
Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών	Θέμα: Λογ. 18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
	Περίοδος : 01/01-31/12/200X	Ημερομηνία :	Ημερομηνία :

Ανάλυση Λογαριασμού

Ο λογαριασμός συντίθεται από τα παρακάτω υπόλοιπα:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρ. Υπόλοιπο 31.12.0X-1	Προσθήκες Χρήσης	Μειώσεις Χρήσης	Χρ. Υπόλοιπο 31.12.200X
18.00.001	Μετοχές μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Εταιριών Εσωτ.	115.000,00	0,00	0,00	115.000,00
18.00.002	Μετοχές σε «ΒΓΔ Α.Ε.»	605.000,00	40.000,00	0,00	645.000,00
18.01.000	«ΓΔΕ Α.Ε.»	300,00	0,00	0,00	300,00
18.11.003	Εγγύηση Μίσθωσης Leasing Μεταφ Μέσων	2.466,00	0,00	0,00	2.466,00
18.11.005	Εγγύηση Μίσθωσης Leasing Μεταφ Μέσων	2.500,00	0,00	0,00	2.500,00
18.11.006	Εγγύηση ενοικίου Άρτας	360,00	0,00	0,00	360,00
18.11.007	Εγγύηση ενοικίου Χαλανδρίου	4.000,00	0,00	0,00	4.000,00
18.11.008	Εγγύηση Μίσθωσης Leasing Μεταφ Μέσων	1.450,00	0,00	0,00	1.450,00
18.11.009	Εγγύηση ΔΕΗ	624,00	0,00	0,00	624,00
	Σύνολο:	731.700,00	42.142,00	2.142,00	771.700,00

Ο λογαριασμός 18.00.002 κινήθηκε με την καταβολή ποσού € 40.000,00 για την κάλυψη του Μετοχικού Κεφαλαίου της «ΒΓΔ Α.Ε.».

Στο λογαριασμό 18.00.001 απεικονίζεται η συμμετοχή της ΑΒΓ ΑΕ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ σε θυγατρική της εταιρείας.

Ελεγκτικές Διαδικασίες

- Β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο γενικού καθολικού».
- β** Συμφωνία με το βιβλίο «ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού».
- Δ** Έλεγχος παραστατικών αγοράς παγίων στοιχείων σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων.
- Φ** Συμφωνία υπολοίπου με φάκελο ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.

5.3 Αναβαλλόμενη Φορολογία της εταιρείας «ΑΒΓ Α.Ε. ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ- ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ»

	ΔΛΠ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ 25%
01.01.200X	32.694.220,00	37.481.820,00		
Αποσβέσεις ³ 1.12.200X	21.699.419,00	24.806.727,00		
	10.994.801,00	12.675.093,00	1.680.292,00	420.073,00

31.12.200X :

Εγγραφή κατά την φορολογική βάση :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	3.168.773,25
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	3.168.773,25

Εγγραφή σύμφωνα με τα ΔΛΠ :

Χρέωση : Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	2.748.700,25
Χρέωση : Αναβαλλόμενη απαίτηση	420.073,00
Πίστωση : Πληρωτέος φόρος	3.168.773,25

6 Εκτίμηση Εσωτερικού Ελέγχου του Κύκλωματος των Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

Παρακάτω παρατίθεται ερωτηματολόγιο εκτίμησης από τον εξωτερικό ελεγκτή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης κυρίως για το κύκλωμα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Με αυτό το ερωτηματολόγιο μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να εκτιμήσει το σύστημα εσωτερικής λειτουργίας της εταιρείας και να το λάβει σοβαρά υπόψη του σχετικά με το δείγμα ελέγχου που επρόκειτο να επιλέξει.

6.1 Γενικό Ερωτηματολόγιο

1. Το Λογιστήριο είναι επαρκώς επανδρωμένο με κατάλληλο και έμπειρο προσωπικό;
2. Οι υπάλληλοι του Λογιστηρίου είναι ανεξάρτητοι από τις υπόλοιπες υπηρεσίες της Εταιρείας;
3. Τα τηρούμενα Λογιστικά βιβλία είναι τα προβλεπόμενα από το νόμο και ενημερωμένα εμπρόθεσμα;
4. Διενεργούνται κατά μήνα συμφωνίες μεταξύ Γενικού Καθολικού και Αναλυτικών Καθολικών;
5. Η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αδειών και οι υπάλληλοι λαμβάνουν κανονικά την άδειά τους;
6. Οι αρμοδιότητες διευθυντών και υπαλλήλων είναι σαφώς καθορισμένες και λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή κατάχρησης, απάτης και καταδολιεύσεως;
7. Υπάρχει οργανωμένη Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και αναφέρεται απ' ευθείας στη Διοίκηση;
8. Συντάσσονται λεπτομερή προγράμματα Εσωτερικού Ελέγχου που καλύπτουν όλες τις λογιστικές διαδικασίες και τα συστήματα Οικονομικών Εκθέσεων τόσο για το Κεντρικό όσο και για τα Υποκαταστήματα;
9. Τα αποτελέσματα του Εσωτερικού Ελέγχου εκτίθενται γραπτώς απ' ευθείας στη Διοίκηση;
10. Οι εξωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν αντίγραφα αυτών των εκθέσεων και αξιολογούν τα ασθενή σημεία που αποκαλύπτονται σε αυτές;

6.2 Ειδικό Ερωτηματολόγιο

Μηχανογραφική Υποστήριξη-Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές

1. Διαθέτει η Εταιρεία δικούς της Προγραμματιστές και Χειριστές, επαρκώς καταρτισμένους;
2. Υφίσταται σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων προγραμματισμού, καταχώρησης και ελέγχου των οικονομικών στοιχείων;
3. Οι έλεγχοι εφαρμογής περιλαμβάνουν μέτρα που διασφαλίζουν την αξιοπιστία των δεδομένων;
4. Υπάρχει εξασφάλιση ότι είναι αδύνατη η παραποίηση των στοιχείων του Η/Υ και η χωρίς έγκριση λειτουργία του;
5. Προστατεύονται επαρκώς τα προγράμματα και τα στοιχεία, τα οποία δεν είναι εύκολο να επαναδημιουργηθούν μετά από καταστροφή του προγράμματος ή από βλάβη του μηχανήματος;
6. Η τροφοδοσία του προγράμματος διεξάγεται εύκολα ακόμη και από χειριστές μη εξοικειωμένους με το αρχικό πρόγραμμα;
7. Κάθε τροποποίηση του αρχικού προγράμματος εγκρίνεται αρμοδίως και καταχωρείται;
8. Έχει ζητηθεί η γνώμη του Λογιστηρίου στο σχεδιασμό των εφαρμογών του Η/Υ;
9. Συμβουλευεται η Εταιρεία τους Εξωτερικούς Ελεγκτές της κατά τον σχεδιασμό των υπολογιστικών εφαρμογών στον Η/Υ;
10. Υπάρχει μηχανισμός που αποτρέπει την επέμβαση των προγραμματιστών στον Η/Υ, μετά την ολοκλήρωση του έργου τους καθώς και την δυνατότητα επέμβασης των χειριστών Η/Υ στα προγράμματα;

6.3 Ενσώματες και Ασώματες Ακίνητοποιήσεις

Αγορές Παγίων Στοιχείων

1. Εφαρμόζεται από την Εταιρεία πολιτική ικανή να ελέγξει τις αγορές των παγίων στοιχείων και τα έξοδα που γίνονται για αυτά;
2. Υπάρχουν εσωτερικοί κανονισμοί στην εταιρεία σχετικά με τις αγορές παγίων στοιχείων; Είναι διαθέσιμοι και κατάλληλοι έτσι ώστε να κατευθύνουν και να ελέγξουν τις αγορές αυτές;

Αίτηση αγοράς παγίων

1. Υπάρχει κάποια ιδιαίτερη αίτηση/ φόρμα η οποία πρέπει να συμπληρωθεί προκειμένου να ξεκινήσει η διαδικασία για την αγορά νέων παγίων;
2. Ποιος είναι εξουσιοδοτημένος να συμπληρώσει αυτή την αίτηση;
3. Πόσα αντίγραφα εκδίδονται και σε ποιους διανέμονται;
4. Η αίτηση αυτή έχει κάποια αρίθμηση;
5. Τι είδους πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται στην αίτηση της αγοράς των παγίων;
6. Έχει αναλυθεί/ περιγραφεί η χρησιμότητα/ σημαντικότητα του παγίου στοιχείου για τις λειτουργίες της εταιρείας;
7. Έχουν περιγραφεί με λεπτομέρεια τα τεχνικά χαρακτηριστικά και οι ιδιαιτερότητες του παγίου και από ποιόν έχει γίνει αυτή η περιγραφή;
8. Ποιος είναι εξουσιοδοτημένος να εγκρίνει (υπογράψει) την αίτηση αγοράς του παγίου με σκοπό να προχωρήσει η διαδικασία;
9. Τι ιδιαιτερότητες υπάρχουν όταν η αγορά γίνεται με τη μέθοδο Leasing;

Εντολή αγοράς

1. Πώς συνεννοείται (επικοινωνεί) η εταιρεία με τους προμηθευτές για την αγορά των παγίων στοιχείων;
2. Ετοιμάζεται κάποιο επίσημο έγγραφο/ αίτηση (εντολή αγοράς) και από ποιόν;
3. Σε πόσα αντίτυπα τυπώνεται η αίτηση και πού αποστέλλεται;
4. Έχει το έντυπο αυτό κάποια ιδιαίτερη αρίθμηση;
5. Τι είδους πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται σ' αυτό το έγγραφο;
6. Ποιος είναι εξουσιοδοτημένος να το εγκρίνει;
7. Ποιος είναι υπεύθυνος να παρακολουθεί την εξέλιξη των εντολών αγοράς (αιτήσεων);
8. Τι μέτρα λαμβάνονται στην περίπτωση αναβολής της εκτέλεσης της εντολής αγοράς;

Μεταφορά και Ασφάλεια

1. Τι συμφωνίες έχουν γίνει για την ασφαλή μεταφορά των παγίων στην εταιρεία;
2. Ποιος είναι υπεύθυνος να διευθύνει τις παραπάνω συμφωνίες;
3. Πώς κατανέμεται (ποιους επιβαρύνει) το κόστος της μεταφοράς και ασφάλειας των παγίων στοιχείων;

Διαδικασία παραλαβής παγίων στοιχείων

1. Ποιος είναι υπεύθυνος για την παραλαβή των παγίων που έχουν παραγγελθεί;
2. Πώς ενημερώνεται το τμήμα που έχει ζητήσει τα πάγια στοιχεία για την παραλαβή τους;
3. Τι έγγραφα εκδίδει η εταιρεία και τι λαμβάνει από τον προμηθευτή κατά την παραλαβή των παγίων στοιχείων;
4. Τι μέτρα λαμβάνονται έτσι ώστε να επιβεβαιωθεί ότι τα παραλαμβανόμενα πάγια ανταποκρίνονται στους όρους και στα τεχνικά χαρακτηριστικά που ζητά η Εταιρεία;
Εκδίδεται κάποιο έγγραφο που να επιβεβαιώνει τους ζητούμενους όρους;
5. Ποιος υπογράφει τα ανωτέρω έγγραφα και πού διαβιβάζονται αυτά στη συνέχεια;
6. Πώς ενημερώνεται το λογιστήριο για την παραλαβή των παγίων;
7. Τι διαδικασίες ακολουθούνται μετά την παραλαβή ενός παγίου το οποίο δεν ανταποκρίνεται στα ζητούμενα και στις ανάγκες της εταιρείας;
8. Πώς ενημερώνεται η διεύθυνση σχετικά με την ανωτέρω παραλαβή;
9. Πώς παραλαμβάνεται το τιμολόγιο και ποιος μας διαβεβαιώνει ότι αυτό συμφωνεί με τα άλλα παραστατικά αγοράς που το συνοδεύουν (Δελτίο αποστολής);
10. Ποιος εγκρίνει την πληρωμή του τιμολογίου;
Υπάρχουν όρια στις εγκρίσεις;

Εγγραφή παγίων στοιχείων

1. Διατηρεί η εταιρεία μητρώο παγίων;
2. Ποιος είναι υπεύθυνος για τις εγγραφές στο μητρώο παγίων;
3. Ποιες άλλες πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται στο μητρώο παγίων;
4. Ποιος είναι υπεύθυνος να εξετάζει και να εγκρίνει τις εγγραφές αυτές;
5. Ποια μέθοδος απόσβεσης ακολουθείται;
6. Ανταποκρίνεται αυτή η μέθοδος στις σύγχρονες επιτρεπτές λογιστικές πρακτικές;
7. Πως διαβεβαιώνεται ότι έχουν υπολογιστεί και καταχωρηθεί στους σωστούς λογαριασμούς οι σωστές αποσβέσεις;
8. Έχουν εγκριθεί και τεκμηριωθεί οι τροποποιήσεις των παγίων ή οι αλλαγές στις μεθόδους απόσβεσης;
9. Υπάρχουν εξαιρέσεις;
10. Γίνεται συμφωνία του μητρώου παγίων με το γενικό καθολικό (Γενική Λογιστική);
11. Πως παρακολουθούνται τα πάγια που έχουν αγοραστεί με τη μέθοδο Leasing;

Προστασία και Ασφάλεια Παγίων

1. Φυλάσσονται όλα τα πάγια κάτω από κατάλληλες συνθήκες;
2. Είναι όλο το προσωπικό ενήμερο και υπεύθυνο να διαφυλάσσει και να προστατεύει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας ;
3. Υφίστανται καταγεγραμμένοι εσωτερικοί κανονισμοί για επείγουσες περιπτώσεις (πχ. Φωτιά, πλημμύρα) ;
4. Τι προληπτικά μέτρα λαμβάνονται ώστε να αποφευχθεί η κλοπή ενός παγίου;
5. Είναι το μέρος όπου φυλάσσονται/ βρίσκονται τα πάγια κατάλληλα ασφαλισμένο (ασφάλεια, πυρασφάλεια) ;
6. Ποιος είναι υπεύθυνος για τη διαχείριση των παγίων;
7. Είναι κάθε πάγιο χρεωμένο σε κάποιο συγκεκριμένο χρήστη;
8. Μπορείτε να περιγράψετε τους εσωτερικούς κανονισμούς σύμφωνα με τους οποίους γίνεται η χρέωση των παγίων σε συγκεκριμένους χρήστες;
9. Είναι όλα τα πάγια ασφαλισμένα;
10. Μπορείτε να περιγράψετε την πολιτική/ διαδικασία που ακολουθείται για την ασφάλιση των παγίων;
11. Ποιος είναι υπεύθυνος να φέρει εις πέρας τις ασφάλειες της εταιρείας και να παρακολουθεί την εξέλιξη της εφαρμογής της ασφαλιστικής πολιτικής της εταιρείας;
12. Πως ενημερώνεται η ασφαλιστική εταιρεία για την κτήση ενός νέου παγίου στοιχείου;
13. Έχει ανατεθεί σε κάποιο υπάλληλο να παρακολουθεί υπεύθυνα την εξέλιξη της εισαγωγής νέων παγίων;
14. Είναι κάποιος υπάλληλος υπεύθυνος να ενημερώνει την ασφαλιστική εταιρεία για την εισαγωγή (αγορά) νέων παγίων;
15. Ποιοι κίνδυνοι καλύπτονται από την ασφαλιστική εταιρεία;
16. Είναι όλα τα πάγια ασφαλισμένα για τους ίδιους κινδύνους;

Ελεγχος Παγίων Στοιχείων

1. Πως ελέγχονται τα πάγια που βρίσκονται εκτός των εγκαταστάσεων της εταιρείας;
2. Ελέγχεται τακτικά η κατάσταση των παγίων και πόσο συχνά;
3. Ο αριθμός που αντιστοιχεί σε κάθε πάγιο μεταφέρεται/ καταγράφεται και στο μητρώο παγίων;
4. Έχουν όλα τα πάγια προσκολλημένες ετικέτες με αντίστοιχους αριθμούς;
5. Ποιος είναι υπεύθυνος για να φέρει εις πέρας αυτή τη δουλειά;

6. Συντάσσεται κάποιο σχετικό έγγραφο για την φυσική κατάσταση των παγίων;
7. Που διαβιβάζεται αυτό το έγγραφο;
8. Συγκρίνεται αυτό το έγγραφο με το μητρώο παγίων;
9. Γίνεται φυσική απογραφή των παγίων και κάθε πότε;

Συντήρηση παγίων στοιχείων

1. Όταν η εταιρεία αγοράζει ένα πάγιο συντάσσεται κάποιο σχέδιο συντήρησης του παγίου αυτού;
2. Συντάσσεται ένα σχέδιο συντήρησης για όλα τα πάγια;
3. Ποιος είναι υπεύθυνος για να ετοιμάσει αυτό το σχέδιο;
4. Ποιος είναι υπεύθυνος να φέρει εις πέρας το σχέδιο συντήρησης;
5. Πώς ενημερώνεται η διεύθυνση για όλες τις συντηρήσεις που γίνονται;
6. Τι διαδικασίες ακολουθούνται έτσι ώστε να επιβεβαιωθεί ότι συγκεκριμένα ανταλλακτικά (καθοριστικά για την λειτουργία του παγίου) θα είναι διαθέσιμα όταν τα έχουμε ανάγκη;
7. Ετοιμάζεται κάποιο έγγραφο όταν η διαδικασία συντήρησης έχει ολοκληρωθεί;
8. Ποιος είναι υπεύθυνος για τη σύνταξη του ανωτέρω εγγράφου;
9. Τι είδους πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται σε αυτό το έγγραφο;
10. Ποιος είναι υπεύθυνος να το εγκρίνει;
11. Ποια τμήματα ενημερώνονται σχετικά;
12. Υπόκεινται τα πάγια σε τακτικούς ελέγχους ;
13. Παρακολουθούνται οι ιδιαιτερότητες και δυσλειτουργίες τους;
14. Πως αναγνωρίζεται η ανάγκη συντήρησης ενός παγίου;
15. Ποιος είναι υπεύθυνος να διακρίνει αυτή την ανάγκη;
16. Λειτουργεί μέσα στην εταιρεία κάποιο τμήμα υπεύθυνο να διακρίνει την ανάγκη συντήρησης των παγίων;
17. Οι άνθρωποι που το στελεχώνουν έχουν τις απαραίτητες τεχνικές γνώσεις;
18. Μπορείτε να περιγράψετε τους εσωτερικούς κανονισμούς που ακολουθούνται όταν διαπιστώνεται η ανάγκη συντήρησης κάποιου παγίου;
19. Συντάσσεται σύμφωνα με τις αρχές της εταιρείας, κάποιο επίσημο έγγραφο στο οποίο να αναλύονται οι λόγοι συντήρησης του παγίου;
20. Ποιος είναι υποχρεωμένος να το συντάξει;
21. Ποιος είναι υπεύθυνος να το εγκρίνει (υπογράψει);
22. Τι διαδικασίες ακολουθούνται μετά την ολοκλήρωση του παραπάνω εγγράφου;
23. Ποιος είναι υπεύθυνος να φέρει εις πέρας τη διαδικασία συντήρησης;
24. Συντάσσεται κάποιο έγγραφο όταν η διαδικασία συντήρησης έχει ολοκληρωθεί;
25. Ποιος είναι υπεύθυνος για την σύνταξη αυτού του εγγράφου;

26. Τι είδους πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται σε αυτό το έγγραφο;
27. Ποιος είναι υπεύθυνος για να το εγκρίνει;
28. Υφίστανται συμβόλαια/ συμφωνίες με εσωτερικούς συνεργάτες/ συντηρητές ή προμηθευτές και ποια είναι αυτά;

Πωλήσεις/καταστροφές Παγίων Στοιχείων

1. Πώς έχει ληφθεί η απόφαση για την καταστροφή/ πώληση ενός παγίου;
2. Ποιος είναι υπεύθυνος για την δημιουργία ενός σχεδίου/ εσωτερικών κανονισμών για την πώληση/ καταστροφή παγίων;
3. Τι είδους έγγραφα συντάσσονται;
4. Τι είδους πληροφορίες συμπεριλαμβάνονται σε αυτά τα έγγραφα;
5. Πού προωθούνται αυτά τα έγγραφα;
6. Γίνεται μια πλήρης ανάλυση των λόγων πώλησης/ καταστροφής των παγίων;
7. Αξιολογείται/ προσδιορίζεται η καθαρή αξία εκποίησης του παγίου από το λογιστήριο;
8. Ποιος είναι εξουσιοδοτημένος να πάρει την τελική απόφαση για την πώληση ή την καταστροφή του παγίου;
9. Ποια διαφορετικά επίπεδα εξουσιοδοτήσεων/ εγκρίσεων απαιτούνται για την πώληση/ καταστροφή ενός παγίου σε σχέση πάντα με την αξία και το είδος;
10. Ποιος είναι υπεύθυνος για την εξέλιξη της πώλησης ενός παγίου;
11. Τι εσωτερικοί κανονισμοί ακολουθούνται;
12. Ποιος είναι υπεύθυνος να φέρει εις πέρας την καταστροφή ενός παγίου;
13. Πώς παρακολουθείται η εξέλιξη της καταστροφής ενός παγίου;
14. Είναι απαραίτητο να ενημερωθούν οι Αρχές σχετικά με τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο με τον οποίο ένα πάγιο πρόκειται να καταστραφεί;
15. Ποιος είναι υπεύθυνος να το κάνει;
16. Ενημερώνεται η διεύθυνση για την τελική έκβαση της καταστροφής;
17. Θα μπορούσε ένα πάγιο να καταστραφεί χωρίς να ενημερωθεί προηγουμένως η διεύθυνση ή χωρίς να ακολουθηθούν οι σχετικοί κανονισμοί;
18. Πώς ενημερώνεται το λογιστήριο για την πώληση/ καταστροφή ενός παγίου;
19. Ποιος είναι υπεύθυνος για τη σχετική λογιστική εγγραφή;
20. Ποιος είναι υπεύθυνος για την επανεξέταση της λογιστικής εγγραφής και πως αυτό επαληθεύεται;
21. Ποιος είναι υπεύθυνος να διαγράψει το πάγιο από το μητρώο παγίων;

Απόκτηση Παγίου με τη μέθοδο Leasing

1. Ποια διαδικασία ακολουθείται όταν λήξει η μίσθωση;

2. Ποιοι είναι υπεύθυνοι για την εγγραφή του παγίου στο Μητρώο Παγίων της εταιρείας;

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση (Βιβλίο)

Howard F. Stettler, Edition 2008, Handbook of international standards on auditing assurance and ethics pronouncement ,PART I, Auditing principles,4th Edition.

Howard F. Stettler, Edition 2008, Handbook of international standards on auditing assurance and ethics pronouncement ,PART II, Auditing principles,4th Edition.

Ελληνική (Βιβλίο)

Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, 14η Έκδοση, Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Οκτώβριος 2009

Ελληνική (Συλλογικός τόμος)

Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Federation of Accountants, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία Αθήνα 2000

Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Federation of Accountants, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Α΄ Συμπληρωματικό τεύχος , Αθήνα 2001

Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Federation of Accountants, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Β΄ Συμπληρωματικό τεύχος , Αθήνα 2002

Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως μέλους της International Federation of Accountants, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Γ΄ Συμπληρωματικό τεύχος , Αθήνα 2003

РАНЕЕЗНАМО ПЕРПАА

РАНЕЕЗНАМО ПЕРПАА

РАНЕЕЗНАМО ТЕРПАА

РАНЕЕЗНАМО ТЕРПАА

РАНЕЕЗНАМО ПЕРПАА