



**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»**

της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2014-2018»

κωδ. ΟΠΣ 5000245

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

**ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ
ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

**2. ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ
(ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 732



Ευρωπαϊκή Ένωση
Ευρωπαϊκό Ταμείο
ανάπτυξης και Ανθρώπινης Πόρων

Ε.Π.
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



**ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»**

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

**ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΣΗΣ
ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

**2. ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ
(ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέλη Ομάδας

Συντονίστρια: Γεωργία – Ελένη Ντίνου (κωδ. Ο.Π.Σ.: 013280)

Συγγραφείς: Δρ Εμμανουήλ Γκίνογλου
Κωνσταντίνος Κωνσταντινίδης
Δρ Δημήτριος Μυλωνάς

Αξιολογητές: Αθανάσιος Αργυριάδης
Νικολέττα Τριάντη

**2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ (ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ) 8**

2.1 Έλεγχος Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων – Έλεγχος Ακινητοποιήσεων Υπό Εκτέλεση και Προκαταβολών Κτήσεων Παγίων – Έλεγχος Ασώματων Ακινητοποιήσεων – Έλεγχος Συμμετοχών και Χρεογράφων 8

2.1.1 Έλεγχος Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων	9
2.1.1.1 Παρουσίαση και επεξήγηση εξειδικευμένων διαδικασιών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου παγίων στοιχείων για έλεγχο αχρηστευθέντων ή απαξιωθέντων παγίων	9
2.1.1.2 Έλεγχος κοστολόγησης των ιδιοκατασκευών	12
2.1.1.3 Μέθοδοι ελέγχου αποσβέσεων	15
2.1.1.4 Δωρεά ή εισφορά παγίου από τρίτο	22
2.1.1.5 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων	23
2.1.1.6 Κατεδάφιση παγίου	25
2.1.1.7 Καταστροφή παγίου- ασφάλιση παγίου	26
2.1.1.8 Πάγια επιχορηγούμενα λαμβανόμενα ή χορηγούμενα	29
2.1.1.9 Πάγια με ανταλλαγή ή αντιπαροχή	36
2.1.1.10 Πάγια με leasing	40
2.1.1.11 Πάγια σε ακίνητα τρίτων	44
2.1.1.12 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων	48
2.1.2 Έλεγχος Ακινητοποιήσεων Υπό Εκτέλεση και Προκαταβολών Κτήσεων Παγίων	65
2.1.2.1 Παρουσίαση λογαριασμού ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεως παγίων	65
2.1.2.2 Διαδικασίες ελέγχου	67

2.1.2.3	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεως παγίων.....	69
2.1.3	Έλεγχος Ασώματων Ακινήσεων.....	70
2.1.3.1	Παρουσίαση λογαριασμού ασώματων ακινήσεων.....	70
2.1.3.2	Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.....	77
2.1.3.3	Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου.....	78
2.1.3.4	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου ασώματων ακινήσεων.....	79
2.1.4	Έλεγχος Συμμετοχών και Χρεογράφων.....	80
2.1.4.1	Παρουσίαση λογαριασμών συμμετοχών και χρεογράφων.....	80
2.1.4.2	Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για απογραφή, αγορά και πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.....	81
2.1.4.3	Διαδικασίες ελέγχου αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων.....	82
2.1.4.4	Μητρώο χρεογράφων.....	85
2.1.4.5	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου συμμετοχών και χρεογράφων.....	86
2.2	Έλεγχος Αποθεμάτων – Καταστροφή Ακατάλληλων Αποθεμάτων – Έλεγχος Απαιτήσεων	90
2.2.1	Έλεγχος Αποθεμάτων.....	90
2.2.1.1	Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου της απογραφής αποθεμάτων.....	90
2.2.1.2	Τεχνικές προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων.....	90
2.2.1.3	Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων.....	91
2.2.1.4	Επισκόπηση της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου.....	91
2.2.1.5	Μέθοδοι πιστοποίησης της ύπαρξης και κυριότητας των αποθεμάτων.....	92
2.2.1.6	Αποθέματα εις χείρας τρίτων.....	93
2.2.1.7	Αποθέματα που τιμολογήθηκαν χωρίς να παραληφθούν.....	94
2.2.1.8	Συμφωνία βιβλίων – λογιστικής αποθήκης και απογραφής αποθεμάτων.....	95
2.2.1.9	Διαφορές απογραφής (αιτίες και υπόλογοι).....	95
2.2.1.10	Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	96

2.2.1.11	Ασφάλιση αποθεμάτων	97
2.2.1.12	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου αποθεμάτων	97
2.2.2	Καταστροφή Ακατάλληλων Αποθεμάτων	99
2.2.2.1	Διαδικασίες εκτίμησης και καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων	99
2.2.2.2	Διαδικασίες καταστροφής (επιτροπές, πρωτόκολλα, κ.τ.λ)	101
2.2.3	Έλεγχος Απαιτήσεων	103
2.2.3.1	Παρουσίαση λογαριασμών απαιτήσεων	103
2.2.3.2	Λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου	103
2.2.3.3	Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου αποτίμησης των απαιτήσεων	104
2.2.3.4	Απομείωση αξίας για επισφαλείς απαιτήσεις	105
2.2.3.5	Επαλήθευση υπολοίπων των δοσοληπτικών λογαριασμών πελατών και χρεωστών... ..	106
2.2.3.6	Συμφωνία βιβλίου εισπρακτέων εσόδων (λογ. 06.21 δημόσιου λογιστικού)	107
2.2.3.7	Πάγιες προκαταβολές	108
2.2.3.8	Εντάλματα προπληρωθέντα	109
2.2.3.9	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου απαιτήσεων	109
2.3 Έλεγχος Τραπεζικών Λογαριασμών Καταθέσεων και Τοποθετήσεων σε Τίτλους –		
Καταμέτρηση των Μετρητών Ταμείου και Λοιπών Αξιών – Έλεγχος Εισπρακτέων Επιταγών και λοιπών		
Εξόδων Ελεγκτικής		
113		
2.3.1	Έλεγχος Τραπεζικών Λογαριασμών Καταθέσεων και Τοποθετήσεων σε Τίτλους	113
2.3.1.1	Διαδικασίες ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών	113
2.3.1.2	Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες	115
2.3.1.3	Συμφωνία τραπεζικών λογαριασμών	116
2.3.1.4	Ασυμβίβαστα, χρηστή διαχείριση	117
2.3.1.5	Έλεγχος ορθής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου	118
2.3.1.6	Τόκοι (επαλήθευση, αυτοτέλεια χρήσεων)	120
2.3.1.7	Μελέτη περίπτωσης ελέγχου τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων και τοποθετήσεων	
σε τίτλους	121	

2.3.2	Καταμέτρηση των μετρητών Ταμείου και Λοιπών Αξιών	124
2.3.2.1	Διαδικασίες ελέγχου των ταμειακών διαθεσίμων.....	125
2.3.2.2	Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες.....	125
2.3.2.3	Λογιστικοποίηση των διαφορών ταμείου.....	126
2.3.2.4	Σύνταξη πρωτοκόλλων καταμέτρησης.....	127
2.3.2.5	Πληρωμές από ταμείο	128
2.3.2.6	Ασυμβίβαστα.....	128
2.3.2.7	Υπεξαίρεση και κλοπή	129
2.3.2.8	Παρουσίαση κυκλώματος Μισθοδοσίας και στοιχείων που τη συνθέτουν	130
2.3.3	Έλεγχος Εισπρακτέων Επιταγών και Λοιπών Εξόδων	132
2.3.3.1	Διαδικασίες καταμέτρησης επιταγών εισπρακτέων και λοιπών εισπρακτέων αξιών ..	132
2.3.3.2	Πρωτόκολλα καταμέτρησης.....	134
2.3.3.3	Επιταγές ευκολίας	134
2.3.3.4	Αξίες σε καθυστέρηση που έχουν δοθεί σε τρίτους για είσπραξη.....	135
2.3.3.5	Αξίες σε καθυστέρηση χωρίς αντίκρισμα	136
2.3.3.6	Απογραφές αξιών	136
2.3.3.7	Μελέτη περίπτωσης εισπρακτέων επιταγών και λοιπών εξόδων	137
2.3.4	Έλεγχος Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Έλεγχος Υποχρεώσεων – Έλεγχος Προβλέψεων για κινδύνους και Έξοδα – Λογαριασμοί Τάξεως	139
2.3.4.1	Έλεγχος Μεταβολών Καθαρής Θέσης	139
2.3.4.2	Έλεγχος Υποχρεώσεων	144
2.3.4.3	Έλεγχος Προβλέψεων για κινδύνους και Έξοδα.....	154
2.3.4.4	Λογαριασμοί Τάξεως	162
2.3.5	Λογαριασμών Εσόδων και Εξόδων – Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού – Έλεγχος Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων	168
2.3.5.1	Έλεγχος Λογαριασμών Εσόδων και Εξόδων	168
2.3.5.2	Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού.....	189
2.3.5.3	Έλεγχος Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων	209

2.3.6	Σύνταξη Συμπερασμάτων και Έκθεσης Αποτελεσμάτων Ελέγχου	234
2.3.6.1	Σύνταξη Συμπερασμάτων και Έκθεσης Αποτελεσμάτων Ελέγχου	234

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ (ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΔΙΔΑΚΤΙΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ

A. Σκοπός της διδακτικής ενότητας

Η συγκεκριμένη διδακτική ενότητα αποτελεί εξειδικευμένη επιμορφωτική δράση συστημικής έκτασης και σημασίας δεδομένου ότι έχει ως στόχο την βελτίωση της τεχνογνωσίας και των ικανοτήτων στελεχών Ελεγκτικών Μηχανισμών, ώστε να είναι σε θέση να ηγούνται του έργου των ομάδων ελέγχου που αναλαμβάνουν, να σχεδιάζουν, και να διεκπεραιώνουν με αποτελεσματικότητα χρηματοοικονομικούς ελέγχους επί χρηματοοικονομικών καταστάσεων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

Ποιο συγκεκριμένα μέσω της συγκεκριμένης διδακτικής ενότητας :

α) θα παρουσιαστούν πρακτικά θέματα προχωρημένης ελεγκτικής κ ανάλυσης χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την οπτική του εξωτερικού ή εσωτερικού ελεγκτή που στοχεύει στη βελτίωση της ποιότητας της παραγόμενης χρηματοοικονομικής πληροφορίας,

β) θα αναλυθεί η θεωρία, αλλά κυρίως η πρακτική της Ελεγκτικής με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, μέσω εξειδικευμένων και στοχευμένων μελετών περίπτωσης

2.1 Έλεγχος Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων – Έλεγχος Ακινητοποιήσεων Υπό Εκτέλεση και Προκαταβολών Κτήσεων Παγίων – Έλεγχος Ασώματων Ακινητοποιήσεων – Έλεγχος Συμμετοχών και Χρεογράφων

ΣΤΟΧΟΙ ΕΝΟΤΗΤΑΣ: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

- Γνωρίζουν τα εργαλεία εσωτερικού ελέγχου των παγίων στοιχείων
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου των παγίων στοιχείων
- Γνωρίζουν τις εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεως παγίων

- Γνωρίζουν τις εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των ασώματων ακινητοποιήσεων
- Γνωρίζουν τις εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των συμμετοχών και χρεογράφων
- Να διενεργούν ελέγχους αποτίμησης των συμμετοχών και χρεογράφων
- Να εξακριβώνουν την ύπαρξη και κυριότητα των συμμετοχών

ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι εξειδικευμένες διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, των Ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεων παγίων, όπως και των ασώματων ακινητοποιήσεων και των συμμετοχών και χρεογράφων. Παρατίθενται όλοι οι τρόποι ελέγχου Παγίων, των Ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεων παγίων, όπως και των ασώματων ακινητοποιήσεων και των συμμετοχών και χρεογράφων. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας ολοκληρωμένης μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των Παγίων, των Ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεων παγίων, όπως και των ασώματων ακινητοποιήσεων, των συμμετοχών και των χρεογράφων.

2.1.1 Έλεγχος Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

2.1.1.1 Παρουσίαση και επεξήγηση εξειδικευμένων διαδικασιών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου παγίων στοιχείων για έλεγχο αχρηστευθέντων ή απαξιωθέντων παγίων

Σύμφωνα με τη θεωρία, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου επί των παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

α. Για την προστασία τους από διαφόρους κινδύνους (κλοπή, πυρκαγιά κ.λπ.)·

β. Για την καταγραφή και εφαρμογή των οδηγιών της Διοίκησης για την προμήθεια ή την εκποίηση τους.

γ. Για την καλύτερη αξιοποίηση τους, δηλαδή για τη μεγιστοποίηση της απόδοσης των κεφαλαίων, που έχουν επενδυθεί στα πάγια αυτά.

δ. Για την ορθή λογιστική παρακολούθηση τους.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου **επί των παγίων στοιχείων** προϋποθέτει την εφαρμογή των κατωτέρω διαδικασιών:

- Περιοδικές απογραφές των παγίων στοιχείων (κυρίως των κινητών) και συμφωνία αυτών με αντίστοιχα τηρούμενα μητρώα.
- Περιοδικές επιθεωρήσεις των παγίων, για τη διαπίστωση της καλής συντήρησής τους.
- Περιοδική επιθεώρηση των εκτός εκμεταλλεύσεως παγίων και σχετική ενημέρωση του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή του κανονισμού προμηθειών παγίων στοιχείων.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή των προβλεπόμενων, από τη Διοίκηση, διαδικασιών για την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων.
- Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής του εγκεκριμένου, από τη Διοίκηση, προγράμματος επενδύσεων.

Όσον αφορά στον έλεγχο επί των λογαριασμών των παγίων στοιχείων οι ελεγκτικές διαδικασίες θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Παγίων, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο λογαριασμό:
 - ✓ Τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως,
 - ✓ Το σύνολο των χρεώσεων,
 - ✓ Το σύνολο των πιστώσεων,
 - ✓ Το υπόλοιπο της αξίας κτήσεως τέλους χρήσεως,
 - ✓ Το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων,
 - ✓ Οι αποσβέσεις χρήσεως,
 - ✓ Το σύνολο των αποσβέσεων,
 - ✓ Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των παγίων.

- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- Επαλήθευση αγορών και τυχόν ιδιοκατασκευών παγίων, βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως.
- Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του κανονισμού προμηθειών κατά την αγορά ή πώληση των παγίων στοιχείων όσον αφορά τις εγκρίσεις αγορών, τη λήψη προσφορών, το δελτίο παραγγελίας, και την εκτέλεση της αγοράς.
- Διαπίστωση της μη ύπαρξης δαπανών επισκευών και συντηρήσεως παγίων, στους αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων στοιχείων
- Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολουθήσεως των παγίων, που έχουν υπαχθεί σε αναπτυξιακούς νόμους.
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το ισχύον, κάθε φορά Προεδρικό Διάταγμα.
- Διαπίστωση της μη υποβολής των συντελεστών αποσβέσεων από χρήση σε χρήση.
- Επαλήθευση του ορθού προσδιορισμού του αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία), που προέκυψε κατά την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων.
- Επαλήθευση του ορθού λογιστικού χειρισμού του Φ.Π.Α. παγίων. (έκπτωση Φ.Π.Α. σε υπαγόμενες επιχειρήσεις, μη έκπτωση Φ.Π.Α. σε μη υπαγόμενες επιχειρήσεις, πενταετής διακανονισμός Φ.Π.Α. παγίων κ.λπ.).
- Επαλήθευση της ορθής συντάξεως της δηλώσεως Φ.Α.Π. (αντικειμενικές αξίες, αφαίρεση υπολοίπων ενυπόθηκων δανείων κ.λπ.)
- Επαλήθευση της ορθής αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως των παγίων και των αποσβέσεων τους
- Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του Μητρώου Παγίων (αναλυτική ενημέρωση κατ' είδος παγίου, συμφωνία με λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής κ.λπ. και όπως ορίζεται στην εκάστοτε σχετική νομοθεσία)
- Επαλήθευση ορισμένων παγίων με φυσική απογραφή.
- Διαπίστωση της υπάρξεως ή μη παγίων στοιχείων εκτός εκμεταλλεύσεως (απαξίωση, διενέργεια αποσβέσεων, λογιστική εμφάνιση κ.λπ.).

- Εξακρίβωση της κυριότητας των γηπέδων και κτηρίων (συμβόλαια αγοράς, πιστοποιητικά μεταγραφής κ.λπ.).
- Επαλήθευση της ύπαρξης πλήρους ασφαλιστικής καλύψεως των παγίων έναντι διάφορων κινδύνων.
- Βεβαίωση της καλής λειτουργίας και συντηρήσεως των παγίων με σχετική επιστολή των αρμοδίων της επιχειρήσεως προς τον ελεγκτή.

2.1.1.2 Έλεγχος κοστολόγησης των ιδιοκατασκευών

Ο ελεγκτής πρέπει αρχικά να ελέγξει, εάν η ανάπτυξη των λογαριασμών της γενικής λογιστικής είναι σύμφωνη με το Ν. 4803/2014 και την κατά περίπτωση σχετική νομοθεσία και να καταρτίσει στη συνέχεια έναν πίνακα παγίων.

Στον πίνακα αυτό πρέπει να υπάρχουν οι εξής στήλες:

- Στην πρώτη στήλη παρατίθεται η ανάπτυξη των λογαριασμών των ενσώματων ακινητοποιήσεων (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, καθώς και τις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση).
- Στη δεύτερη στήλη καταχωρείται η αξία κτήσης, την οποία είχαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στην αρχή της χρήσης.
- Στην τρίτη καταχωρούνται οι τυχόν προσθήκες ή βελτιώσεις που έχουν γίνει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι οποίες αυξάνουν την αξία κτήσης τους.
- Στην τέταρτη καταχωρούνται οι τυχόν μειώσεις που έχουν γίνει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία και έχουν σαν συνέπεια τη μείωση της αξίας κτήσης τους.
- Στην πέμπτη με τίτλο αναπροσαρμογή παγίων καταχωρείται η αύξηση της αξίας κτήσης των οικοπέδων και των κτιρίων μετά από αναπροσαρμογή της αξίας τους που γίνεται κάθε τέσσερα έτη, με βάση το συντελεστή αναπροσαρμογής.
- Στην έκτη στήλη καταχωρούνται οι συνολικές αποσβέσεις που έχουν υπολογισθεί μέχρι την έναρξη της εξεταζόμενης χρήσης.
- Στην έβδομη στήλη καταχωρούνται οι αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις, οι οποίες προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των συσσωρευμένων αποσβέσεων της προηγούμενης χρήσης με το συντελεστή Αναπροσαρμογής. Ο συντελεστής αναπροσαρμογής προκύπτει από τον αριθμό των ετών που το πάγιο βρίσκεται στην

κατοχή της οντότητας και τον πληθωρισμό της περιόδου αυτής. το συντελεστή αναπροσαρμογής.

- Η όγδοη στήλη περιέχει της αποσβέσεις που υπολογίσθηκαν μέσα στη χρήση.
- Η ένατη στήλη μας δίδει το άθροισμα των αναπροσαρμοσμένων αποσβέσεων και των αποσβέσεων χρήσης.
- Η δέκατη στήλη προκύπτει μετά από αφαίρεση της στήλης των συνολικών αποσβέσεων μέχρι τη χρήση η οποία εξετάζεται, από την αξία κτήσης της χρήσης την οποία εξετάζουμε.

Η διαφορά αφορά προφανώς την αποσβεστέα αξία του παγίου. Αυτό που πρέπει ιδιαίτερα να προσεχθεί σχετικά με τον πίνακα μεταβολών παγίων, είναι η συμφωνία του με τον ισολογισμό. Έτσι, τα ποσά, αξία κτήσης προηγούμενης περιόδου, αποσβέσεις μέχρι και την προηγούμενη περίοδο, αξία κτήσης τρέχουσας (εξεταζόμενης) χρήσης, αποσβέσεις χρήσεως και αναπόσβεστο υπόλοιπο, τα οποία υπάρχουν στον πίνακα μεταβολών παγίων, πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα του ισολογισμού.

Σημαντικός είναι ο έλεγχος τήρησης των διαδικασιών προμήθειας και των εσωτερικών κανονισμών ή αποφάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου. Ελέγχεται η ύπαρξη κεφαλαιουχικού χαρακτήρα των προσθηκών, δηλαδή αν τα κεφάλαια που δαπανήθηκαν, επέδρασαν βελτιωτικά στα πάγια, οπότε έπρεπε να παγιοποιηθούν ή επρόκειτο απλά για επισκευές και συντηρήσεις των παγίων, οπότε έπρεπε να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς της ομάδας έξι, των οργανικών εξόδων κατ' είδος.

Επίσης, ελέγχεται εάν τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα πάγια στην περίπτωση που αυτά υπάγονται σε κάποιες ευεργετικές διατάξεις αναπτυξιακών νόμων. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εξετάζουμε εάν υπάρχουν αντίστοιχες καταχωρίσεις στο βιβλίο επενδύσεων. Ελέγχεται επισταμένως το κόστος ιδιοκατασκευής της χρήσης, αλλά και τα δικαιολογητικά τα οποία έχουν εκδοθεί. Πολύ μεγάλη προσοχή πρέπει να δίδεται για το κατά πόσο υπάρχει επαρκής ασφαλιστική κάλυψη των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Εξετάζεται η ύπαρξη εμπράγματων βαρών και προσημειώσεων σε στοιχεία του παγίου ενεργητικού. Επαληθεύεται δείγμα των παγίων με φυσική απογραφή. Επίσης, έχει παρατηρηθεί, ότι κάποιες οντότητες εκδίδουν νέα τιμολόγια για πάγια τα οποία έχουν ήδη αγοράσει, αλλά και αποσβέσει προ πολλού. Έτσι, τα παρουσιάζουν σαν νέα υπολογίζοντας

εκ νέου αποσβέσεις. Οι οντότητες αυτές το μόνο που επιβαρύνονται είναι ο Φ.Π.Α. των τιμολογίων. Επίσης, πολύ σημαντική είναι η επαλήθευση του ορθού λογιστικού χειρισμού του ΦΠΑ. Δηλαδή, όταν πωλείται ένα πάγιο πριν αυτό συμπληρώσει πέντε έτη στην οντότητα, γίνεται ένας διακανονισμός, σε σχέση το ΦΠΑ και λαμβάνεται σαν επιστροφή το ποσοστό του φόρου που αναλογεί στο διάστημα μέχρι να συμπληρωθεί η πενταετία.

Ο εσωτερικός έλεγχος των παγίων αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση τους στα λογιστικά βιβλία της οντότητας και στην εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, ώστε να προστατεύονται τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία και να γίνεται η βέλτιστη αξιοποίηση αυτών.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθεί ο ελεγκτής, είναι:

- η διενέργεια περιοδικών απογραφών και συμφωνία της απογραφής με τα τηρούμενα μητρώα της οντότητας,
- η επιθεώρηση των παγίων, για την επιβεβαίωση της κατάστασης και συντήρησή τους,
- η διαπίστωση της εφαρμογής των προβλεπόμενων οδηγιών της διοίκησης όσον αφορά τις διαδικασίες αγοράς, πώλησης ή εκποίησης παγίων,
- ο έλεγχος τήρησης και ενημέρωσης του μητρώου παγίων, των αποσβέσεων και η συμφωνία με τα λογιστικά βιβλία της οντότητας,
- ο έλεγχος τήρησης επαρκών στοιχείων μακροπρόθεσμων συμβάσεων αγοράς παγίων,
- η επιβεβαίωση ύπαρξης και τήρησης αρχείου ιδιοκτησίας των παγίων στοιχείων,
- η εφαρμογή του συστήματος διάκρισης των δαπανών βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής των παγίων,
- η παρακολούθηση του συστήματος διαγραφής και απαξίωσης παγίων,
- η εφαρμογή και παρακολούθηση του συστήματος κοστολόγησης των ιδιοκατασκευών.

Με το πέρας των ελεγκτικών διαδικασιών, των απαντήσεων του ειδικού ερωτηματολογίου των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των υπόλοιπων σταδίων της προκαταρκτικής έρευνας, ο ελεγκτής θα έχει μια σαφή εικόνα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των παγίων και θα μπορεί να εντοπίσει τις αδυναμίες του.

2.1.1.3 Μέθοδοι ελέγχου αποσβέσεων

Ενσώματα πάγια στοιχεία.

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οντότητα για να τα χρησιμοποιεί ως μέσα Δράσης και έχουν ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη του έτους. Όλα τα ενσώματα πάγια πρέπει να ανήκουν κατά κυριότητα στην οντότητα. Αν ανήκουν σε τρίτους, παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς τάξεως. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία εμφανίζονται με την αξία κτήσης τους η οποία είναι:

- η τιμολογιακή αξία, αν το πάγιο αγοράστηκε,
- προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και
- τα έξοδα που απαιτήθηκαν για την εγκατάσταση και λειτουργία του πάγιου,
- το κόστος ιδιοπαραγωγής, αν το πάγιο κατασκευαστεί από την ίδια την οντότητα. (στο κόστος ιδιοπαραγωγής περιλαμβάνονται όλα τα υλικά που αναλώθηκαν, η εργασία και όλα τα υπόλοιπα έξοδα που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση του πάγιου),
- η αξία αναπροσαρμογής, αν η αρχική αξία του πάγιου αναπροσαρμόστηκε από το νόμο.

Οι αναπροσαρμογές των πάγιων υπαγορεύονται από το γεγονός της μεταβολής των τιμών που νοθεύουν σταδιακά τα μεγέθη της λογιστικής του ιστορικού κόστους, που παραμένουν χρονικά σταθερά. Η αναπροσαρμογή των πάγιων επιτρέπεται μόνο κατόπιν εφαρμογής ανάλογου νόμου. Στην αξία κτήσης δεν περιλαμβάνονται ειδικά έξοδα απόκτησης όπως συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων, φόρος μεταβίβασης κτλ. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται έξοδα πολυετούς απόσβεσης και καταχωρίζονται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων». Την αξία κτήσης προσauξάνει το κόστος επέκτασης, προσθηκών και βελτιώσεων.

Αντίθετα, η συντήρηση και επισκευή των πάγιων αποτελεί έξοδο, γιατί η χρησιμότητά του εκπνέει μέσα στη χρήση. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, εγκατάστασης ή τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας. Συντήρηση ενσώματου πάγιου στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό

διάστημα. Επισκευή ενσώματου πάγιου στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβες. Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των πάγιων στοιχείων είναι τρέχον κόστος και καταχωρίζεται στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

Απόσβεση είναι η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός σε βάρος κάθε χρήσης της σταδιακής μείωσης της αξίας κάποιων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως πάγιων), που είναι αποσβέσιμα. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του Πάγιου στοιχείου και υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου. Από λογιστική άποψη η απόσβεση είναι η διαδικασία κατανομής του κόστους Απόκτησης του πάγιου στοιχείου στη χρονική περίοδο της ωφέλιμης ζωής του. Αποτελεί έξοδο για την οντότητα, που δε συνεπάγεται εκροή μετρητών αλλά επηρεάζει τη ροή μετρητών. Σε απόσβεση υπόκεινται σύμφωνα με τον Ν. 2190/20, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σύμφωνα με το ν.4548/2018, όλα τα ενσώματα και ασώματα πάγια στοιχεία καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης.

Αποσβέσιμο είναι το πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την οντότητα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του έτους. Αποσβέσιμα θεωρούνται ακόμη τα έξοδα εγκατάστασης. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με την πάροδο του χρόνου υφίστανται μείωση της αξίας τους. Οι παράγοντες που προκαλούν μείωση της αξίας τους είναι:

- απαξίωση λόγω ξεπερασμένης τεχνολογίας ή λόγω αλλαγής της παραγωγικής κατεύθυνσης σε άλλους τομείς,
- φυσιολογική λειτουργική φθορά από την παραγωγική χρήση του πάγιου,
- έκτακτη λειτουργική φθορά λόγω βλάβης, ατυχήματος κτλ. και
- χρονική φθορά.

Σκοποί των αποσβέσεων είναι: Η συγκέντρωση κεφαλαίου για την αντικατάσταση των πάγιων για τη διατήρηση της παραγωγικής δυναμικότητας. Η παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής κατάστασης της οντότητας. Ο προσδιορισμός του πραγματικού αποτελέσματος της δραστηριότητας. Από λογιστική άποψη η διενέργειά τους είναι υποχρεωτική, σύμφωνα:

- με την αρχή της πραγματικής εικόνας,
- τη διατήρηση της περιουσίας,
- την επιβάρυνση της χρήσης με τα πραγματικά έξοδα.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης επιβαρύνουν τελικά το αποτέλεσμα της οντότητας. Το ποσό των αποσβέσεων αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσης. Κατά συνέπεια οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων επηρεάζουν:

- Τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης και τη φορολογία κερδών.
- Τη διαμόρφωση της επενδυτικής πολιτικής.

Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων: Η αποσβεστέα αξία των πάγιων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται συνήθως η σταθερή μέθοδος.

Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από τη νομοθεσία. Ο λογισμός αποσβέσεων με μειωμένους συντελεστές επιτρέπεται, με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιηθεί ο ίδιος συντελεστής απόσβεσης για όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από το μήνα μέσα στον οποίο τέθηκε σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο και όχι από το μήνα της αγοράς του ή της καταχώρισής του στα βιβλία. Αν η χρησιμοποίησή του δεν αρχίζει από την αρχή του έτους, τότε η απόσβεση υπολογίζεται μόνο για τους μήνες χρήσης του πάγιου. Αν η χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε υπολογίζονται αποσβέσεις για όλους τους μήνες της χρήσης.

Για να αναγνωριστεί η απόσβεση ως εκπεστέο από τα έσοδα έξοδο πρέπει:

- το περιουσιακό στοιχείο να ανήκει κατά κυριότητα στην οντότητα,
- να χρησιμοποιείται από την οντότητα,
- οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί με βάση την ισχύουσα νομοθεσία και
- το ποσό των αποσβέσεων να έχει καταχωριστεί στα βιβλία της οντότητας.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθείται ο έμμεσος τρόπος απόσβεσης των πάγιων στοιχείων και των εξόδων εγκατάστασης. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση

καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση του λογαριασμού 66 "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και με πίστωση των από το σχέδιο προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99. Οι αποσβέσεις των πάγιων διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες.

Οι πρόσθετες (αυξημένες) αποσβέσεις δεν είναι ουσιαστικά αποσβέσεις, αλλά αποτελούν φορολογικό - αναπτυξιακό κίνητρο. Δεν είναι υποχρεωτικές αλλά ούτε και κοστολογήσιμες. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρίζονται στη χρέωση του λογαριασμού 85, "αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" και τελικά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης (λογαριασμός 86.03). Οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα (μέθοδος του μειωμένου υπολοίπου) με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για αυτά τα πάγια θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, τα ανώτατα ποσοστά αποσβέσεων της σταθερής μεθόδου πολλαπλασιάζονται

Η επαλήθευση των παγίων περιουσιακών στοιχείων διευκολύνεται από πολλούς παράγοντες που δεν εμφανίζονται κατά τον έλεγχο των στοιχείων του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού. Συνήθως, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν υψηλή χρηματική αξία, ενώ οι συναλλαγές που έχουν γίνει για ένα μεγάλο κονδύλι που εμφανίζεται στον ισολογισμό, είναι σχετικά πολύ λίγες σε αριθμό. Δεύτερο χαρακτηριστικό των παγίων στοιχείων είναι ότι οι λογαριασμοί τους παρουσιάζουν συνήθως μικρές μεταβολές από χρόνο σε χρόνο. Ο λογαριασμός των γηπέδων παραμένει αμετάβλητος για πολλά χρόνια. Επίσης, επειδή τα κτίρια και οι εξοπλισμοί έχουν μεγάλη λειτουργική διάρκεια, οι εγγραφές που γίνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς είναι συνήθως ελάχιστες.

Υποστηρίζεται εδώ και πολλά χρόνια τώρα ότι το κόστος είναι ή κατάλληλη βάση για την αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος αποτελεί διαιρετικά ικανοποιητική βάση σε περιόδους σταθερού επιπέδου τιμών, γιατί παρέχει ένα βαθμό αντικειμενικότητας στη διαδικασία υπολογισμού των κερδών, που δεν παρέχεται από άλλες μεθόδους.

Σε περιόδους όμως όπου οι τιμές μεταβάλλονται σταδιακά, ο υπολογισμός των δαπανών αποσβέσεων με βάση το αρχικό κόστος παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν πολυετή λειτουργική διάρκεια, οδηγεί σε εμφάνιση αμφισβητούμενων κερδών εκμετάλλευσης. Οι τρομερές πιέσεις που δημιουργούνται από τον πληθωρισμό και τους ανερχόμενους φορολογικούς συντελεστές οδηγούν στο αίτημα να καθιερωθεί κάποιος άλλος τύπος τρέχουσας αξίας, αντί του ιστορικού κόστους. Έτσι ή βάση υπολογισμού των αποσβέσεων θα προσεγγίζει περισσότερο το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως. Τα τελευταία χρόνια αναγνωρίζεται ολοένα και περισσότερο ή ακαταλληλότητα των συμβατικών τρόπων υπολογισμού των αποσβέσεων, αφού ή υπόθεση του σταθερού επιπέδου τιμών, στην οποία βασίζονται οι τρόποι εκείνοι, ξεφεύγει όλο και περισσότερο από την πραγματικότητα.

Κύριος σκοπός του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στους λογαριασμούς των μηχανημάτων και των εξοπλισμών είναι να επιτυγχάνεται η μεγαλύτερη απόδοση των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί στα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία. Σε πολλές επιχειρήσεις και οργανισμούς τα ποσά που επενδύονται σε μηχανήματα και εξοπλισμούς αποτελούν σημαντικό ποσοστό του συνολικού ενεργητικού. Οι δαπάνες συντηρήσεως, αναδιατάξεως και αποσβέσεως των παγίων αυτών περιουσιακών στοιχείων αποτελούν σημαντικό προσδιοριστικό παράγοντα των αποτελεσμάτων χρήσεως. Το μέγεθος και μόνο των σχετικών ποσών κάνει απαραίτητη την εφαρμογή καλά μελετημένων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, για να είναι δυνατή ή σύνταξη αξιόπιστων οικονομικών εκθέσεων. Τα σφάλματα στον υπολογισμό των κερδών θα είναι σημαντικά, αν μερικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού έχουν εκποιηθεί ως άχρηστα χωρίς το κόστος τους να έχει μηδενιστεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς, ή αν η διάκριση μεταξύ κεφαλαιακών και λειτουργικών δαπανών δεν τηρείται με συνέπεια. Οι ζημίες που αναπόδραστα προκαλούνται από ανεξέλεγκτες μεθόδους που εφαρμόζονται για την απόκτηση, συντήρηση και απομάκρυνση μηχανημάτων και εξοπλισμών, είναι πολύ συχνά μεγαλύτερες από τους κινδύνους που παραμονεύουν κάθε χρηματική διαχείριση.

Άλλα σημαντικά μέσα ελέγχου που εφαρμόζονται και τα μηχανήματα και εξοπλισμούς είναι τα ακόλουθα:

- Αναλυτικό Καθολικό που αποτελείται από ιδιαίτερο κατάστιχο και κάθε μονάδα παγίου περιουσιακού στοιχείου. Ένα επαρκές καθολικό για τα μηχανήματα και τους

εξοπλισμούς, διευκολύνει και την εργασία και ελεγκτών όταν κάνουν ανάλυση και των προσθηκών και των απομακρύνσεων, ή όταν επαληθεύουν τις αποσβέσεις και δαπάνες τις συντηρήσεως, ή τέλος όταν συγκρίνουν εγκεκριμένες και πραγματοποιημένες δαπάνες.

- Ένα σύστημα διάθεσης πιστώσεων, σύμφωνα με ότι αγοράζεται, είτε ενοικιάζεται, είτε κατασκευάζεται από την ίδια την οντότητα και πρέπει προηγουμένως και έχει εγκριθεί από αρμόδιο εκτελεστικό στέλεχος.
- Διαδικασία απολογισμού, η οποία εξασφαλίζει ότι κάθε απόκλιση μεταξύ εγκεκριμένων και πραγματοποιημένων δαπανών διαπιστώνεται και αναλύεται αμέσως.
- Εγκεκριμένος γραπτός κανονισμός, ο οποίος καθιερώνει ποια θεωρείται δαπάνη κεφαλαίου και ποια λειτουργική δαπάνη. Κανονικά και πρέπει και καθορίζεται και ελάχιστο χρηματικό ποσό, το οποίο θεωρείται και δαπάνη κεφαλαίου
- Κανονισμός προμηθειών, σύμφωνα με και οποίο όλες οι αγορές εγκαταστάσεων και μηχανημάτων πρέπει και γίνονται από και διεύθυνση αγορών και περνούν από και τυπικές διαδικασίες παραλαβής, επιθεώρησης και πληρωμής.
- Περιοδικές φυσικές απογραφές, που σκοπό έχουν να επαληθεύεται αν υπάρχουν, που βρίσκονται και σε ποια κατάσταση είναι όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αναγράφονται στους οικείους λογαριασμούς
- Οι διαδικασίες απομάκρυνσης περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων πρέπει και είναι και ή έκδοση αριθμημένων εντολών εργασίας απομάκρυνσης, όπου και αναφέρονται και οι λόγοι της απομακρύνσεως και αν υπάρχει και η σχετική έγκριση.

Ανάμεσα στις τεχνικές γνώσεις που πρέπει να έχει ο ελεγκτής είναι και η πλήρης κατανόηση των διαφόρων εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού των αποσβέσεων. Σ' ένα όμως εγχειρίδιο ελεγκτικής μόνο μια σύντομη γενική επισκόπηση των μεθόδων υπολογισμού των αποσβέσεων είναι δυνατή. Ανάμεσα στις μεθόδους υπολογισμού αποσβέσεων εκείνες που συναντούν συχνότερα οι ελεγκτές είναι η σταθερή μέθοδος και οι διάφορες μορφές της μεθόδου της φθίνουσας απόσβεσης. Πολύ σπανιότερα συναντώνται, αν και είναι απόλυτα παραδεκτές, οι μέθοδοι που βασίζονται στις ποσότητες παραγωγής ή στις ώρες λειτουργίας.

Κύριοι σκοποί των ελεγκτών κατά τη θεώρηση των μεθόδων και των ποσών των αποσβέσεων είναι να διαπιστώσουν:

- αν η εφαρμοζόμενη μέθοδος αποσβέσεων είναι εύλογη,
- αν ή μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με συνέπεια και
- αν οι υπολογισμοί που απαιτούνται από την εφαρμοζόμενη μέθοδο εκτελέστηκαν σωστά.

Σύνταξη συνοπτικής ανάλυσης των σωρευτικών αποσβέσεων κατά βασικές κατηγορίες παγίων στοιχείων, όπως αυτές εμφανίζονται στους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού.

- Η ανάλυση θα περιλαμβάνει τα υπόλοιπα αρχής χρήσης, τις κρατήσεις αποσβέσεων της ελεγχόμενης χρήσης, τις απομακρύνσεις και τα υπόλοιπα τέλους χρήσεως.
- Σύγκριση των υπολοίπων αρχής χρήσεως με τα ελεγμένα ποσά που αναγράφονται στα φύλλα εργοδοσίας ελέγχου της προηγούμενης χρήσης.
- Εξακρίβωση συμφωνίας του αθροίσματος των σωρευτικών αποσβέσεων που έχουν καταχωρηθεί στα αναλυτικά καθολικά των παγίων στοιχείων τού ενεργητικού με τις αποσβέσεις που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού.
- Σύγκριση των συντελεστών αποσβέσεως του ελεγχόμενου έτους με τους συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν στο προηγούμενο έτος και έρευνα των αποκλίσεων.
- Έλεγχος του υπολογισμού των κρατήσεων για αποσβέσεις σε αντιπροσωπευτικό αριθμό αντικειμένων και επαλήθευση με τις κρατήσεις που έχουν καταχωρηθεί στα αντίστοιχα ατομικά κατάστιχα τού αναλυτικού καθολικού.
- Σύγκριση των πιστωτικών εγγράφων στους λογαριασμούς σωρευτικών αποσβέσεων που αφορούν τις κρατήσεις του τρέχοντος έτους με τις χρεωστικές εγγραφές στους αντίστοιχους λογαριασμούς δαπανών.

Οι ελεγκτές εξακριβώνουν την κυριότητα και το κόστος των ορυχείων εξετάζοντας συμβόλαια αγοράς, μισθωτήρια μακροχρονίων μισθώσεων, βεβαιωτικά σημειώματα φορολογίας, τιμολόγια, εξοφλημένες επιταγές και άλλα αποδεικτικά στοιχεία, κατά τον ίδιο τρόπο με τον οποίο επαληθεύουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας βιομηχανικής ή εμπορικής οντότητας.

2.1.1.4 Δωρεά ή εισφορά παγίου από τρίτο

Διαδικασίες

Στην περίπτωση που γίνεται δωρεά από ιδιώτες πάγιου εξοπλισμού προς το Νοσοκομείο η διαχείριση υλικού έχοντας τη σχετική επιστολή του ιδιώτη με την οποία γίνεται γνωστή η πρόθεσή του για τη δωρεάν παραχώρηση πάγιου εξοπλισμού προς το Νοσοκομείο, μέσω της διοικητικής διεύθυνσης με εισήγηση της, φέρει το θέμα προς το Δ.Σ. του Νοσοκομείου.

Σε περίπτωση θετικής απόφασης για την αποδοχή της δωρεάς αποστέλλεται ευχαριστήρια επιστολή του Νοσοκομείου προς τον δωρίζοντα. Γίνεται παραλαβή του εξοπλισμού και εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής πάγιου εξοπλισμού.

Εάν για τις δωρεάν παραχωρήσεις δεν προκύπτουν στοιχεία της αξίας τους, επιβάλλεται να καθορισθεί η σημερινή αξία τους από επιτροπή ειδικών, συνήθως υπαλλήλους τεχνικής υπηρεσίας. Η αξία που θα εκτιμηθεί αναγράφεται στην εισήγηση προς το Δ.Σ. και με την αξία αυτή θα διενεργηθεί εγγραφή στα λογιστικά βιβλία του Νοσοκομείου.

Αυτόματη ενημέρωση του υποσυστήματος Μητρώο Παγίων με τα στοιχεία της παρ. 2.2.103 του Π.Δ. 146/03. Αυτόματη ενημέρωση της Γ.Λ. με χρέωση του αρμόδιου λογ. της ομάδας 1 του Π.Δ. 146/03 και πίστωση του λογ. 41.15. 146 Μια από τις συναλλαγές που μπορούμε να συναντήσουμε στα πάγια είναι και η δωρεά κάποιου παγίου για κοινωφελείς λόγους, σύμφωνα με τις επιθυμίες της κάθε οντότητας ή οργανισμού. Συνήθως πρόκειται για πάγια απαξιωμένα – εκτός λειτουργίας που είναι χρήσιμα σε κάποια επαγγελματική οργάνωση – κοινωφελή οργανισμό. Η Λογιστική αντιμετώπιση των δωρεών παγίων έχει αρκετές ομοιότητες με τη διαδικασία της πώλησης. Τα άρθρα που πρέπει να γίνουν σε αυτή την περίπτωση είναι: Το άρθρο προσδιορισμού της αναπόσβεστης αξίας του παγίου (όπως ακριβώς και στην περίπτωση της πώλησης). Το άρθρο μετατροπής της αναπόσβεστης αξίας του παγίου σε λειτουργικό έξοδο.

Στη λογιστική βιβλιογραφία συναντάμε την άποψη ότι οι δωρεές θα πρέπει να απεικονίζονται όχι στην αναπόσβεστη αξία του παγίου, αλλά στην πραγματική και να προσδιορίζεται στη λογιστική αξία το κέρδος ή η ζημία από τη δωρεά αυτή. Στην πράξη όμως κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, αλλά ακόμη και εάν θέλαμε να συμβεί θα ήταν εφικτό μόνο για τα ακίνητα, όπου μπορεί να προσδιορισθεί η αντικειμενική αξία τους και να θεωρηθεί η πραγματική τιμή.

2.1.1.5 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων

Ειδικά για τα ακίνητα και τις εγκαταστάσεις σε ακίνητα προβλέπει ο φορολογικός νόμος ειδική διαδικασία αναπροσαρμογής της αξίας τους. Αυτό γίνεται προκειμένου οι λογιστικές καταστάσεις να απεικονίζουν πάντα την πραγματική αξία της οντότητας και όχι μόνο τη λογιστική της.

Αναπροσαρμογή σημαίνει ότι προσδιορίζω μία νέα αξία κτήσης για το πάγιο και μία νέα αξία για τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Ο προσδιορισμός γίνεται με τον πολλαπλασιασμό των αρχικών αξιών με συγκεκριμένο συντελεστή που ορίζεται με Προεδρικά Διατάγματα. Έτσι, συντελεστής αναπροσαρμογής 2, σημαίνει διπλασιασμό των αξιών κτήσης και αποσβέσεων. Η αναπόσβεστη αξία που θα προκύψει θα είναι η διαφορά από την αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης μείον την αναπροσαρμοσμένη αξία των αποσβέσεων.

Τα ακίνητα, τα οποία αναπροσαρμόζονται είναι τα γήπεδα - οικόπεδα και τα κτίρια τα οποία ανήκουν στην κυριότητα της οντότητας. Εγκαταστάσεις οι οποίες θα μπορούσαν εννοιολογικά να θεωρηθούν ακίνητα δεν υπάγονται στην αναπροσαρμογή του Νόμου. Δεν υπόκεινται σε αναπροσαρμογή τα ακίνητα τα οποία αναγέρθηκαν σε έδαφος κυριότητας τρίτων και εγκαταστάσεις, οι οποίες λογιστικά παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς ακινήτων, όπως είναι οι περιφράξεις, ασφαλτοστρώσεις, αποχετεύσεις κ.λπ. Επίσης, δεν αναπροσαρμόζεται η αξία λυόμενων κατασκευών και γενικότερα κατασκευών που είναι δυνατόν να αποχωρισθούν από το έδαφος χωρίς να υποστούν βλάβη και να χρησιμοποιηθούν σε άλλο μέρος (π.χ. μεταλλικά υπόστεγα). Αντίθετα, εγκαταστάσεις οι οποίες είναι ενσωματωμένες στα κτίρια υπόκεινται σε αναπροσαρμογή.

Τέτοιες είναι, οι υδραυλικές, οι ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις ενός κτιρίου. Για κτίρια των οποίων η κατασκευή δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι 31.12.2011, οι δαπάνες ανέγερσης αυτών δε θα αναπροσαρμοσθούν. Όταν η ανέγερση κτιρίου διαρκεί περισσότερο από ένα έτη, χρόνος κτήσης του κτιρίου θεωρείται ο χρόνος που αποπερατώθηκε η κατασκευή του. Ακίνητα αποσβεσμένα εξ ολοκλήρου δεν αναπροσαρμόζονται. Χρόνος αναπροσαρμογής της αξίας κτήσης των ακινήτων είναι η 31 Δεκεμβρίου 2012 ανεξάρτητα από την ημερομηνία σύνταξης

του ισολογισμού (ΠΟΛ 1). Σε αναπροσαρμογή υπόκειται η αξία κτήσης των ακινήτων καθώς και οι αποσβέσεις τους. Αξία κτήσης για επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

α) Ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007: Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2007, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε την 31/12/2008.

β) Ακίνητα η αξία των οποίων δεν είχε αναπροσαρμοσθεί το έτος 2008: Ως αξία κτήσεως των ακινήτων αυτών λαμβάνεται αυτή που εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία την 31.12.2007.

γ) Ακίνητα τα οποία αποκτήθηκαν ή ιδιοκατασκευάστηκαν κατά τα έτη 2008 έως 2011: Η αξία των ακινήτων αυτών είναι αυτή της αγοράς ή του κόστους κατασκευής και θα αναπροσαρμοσθεί με βάση το συντελεστή του έτους της αγοράς ή της ολοκλήρωσης της κατασκευής. 226/24.12.2012).

Ο λογιστικός χειρισμός των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται κατά διακριτό περιουσιακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα. Συγκεκριμένα, κατά περιουσιακό στοιχείο:

α) Θετικές διαφορές επιμέτρησης αναγνωρίζονται ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν σε αποθεματικό εύλογης αξίας (πλεόνασμα).

β) Αρνητικές διαφορές επιμέτρησης πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας (αποθεματικό) της καθαρής θέσης του ίδιου στοιχείου, και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

Δηλαδή, δεν επιτρέπεται η ζημία επιμέτρησης ενός ακινήτου να συμψηφίσει κέρδος (διαφορά) επιμέτρησης της καθαρής θέσης άλλου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (και πολύ περισσότερο άλλου στοιχείου).

Αναλυτικότερα: Αύξηση αξίας λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία χωρίς προγενέστερη απομείωση (προηγούμενη υποτίμηση) σε πίστωση του κονδυλίου «Αποθεματικό εύλογης αξίας» των Ιδίων Κεφαλαίων: → Σταδιακά, (προαιρετικά) μεταφέρεται αναλογικά με την ωφέλιμη ζωή που αποσβένεται το πάγιο, ποσό ως πραγματοποιημένο κέρδος από το ανωτέρω κονδύλι στα «Κέρδη εις νέο» των Ιδίων Κεφαλαίων, χωρίς προηγουμένως να απεικονιστεί στα αποτελέσματα χρήσης και αφορά τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης της αναπροσαρμοσμένης αξίας και του αρχικού κόστους του παγίου.

Δεν επιτρέπεται η καταχώρηση εσόδου από διαφορές αναπροσαρμογής της εύλογης αξίας στα «αποτελέσματα της χρήσης». Η μεταφορά των «διαφορών αναπροσαρμογής» στα «αποτελέσματα εις νέο» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των ιδίων κεφαλαίων. Οι κινήσεις αυτές απεικονίζονται στην «Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων». Για τη λογιστικοποίηση της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία του ενσώματου παγίου χρησιμοποιούνται εναλλακτικά δύο λογιστικοί χειρισμοί:

- Μέθοδος αναλογικής επαναδιατύπωσης: αυξάνεται αναλογικά το κόστος κτήσης του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου και οι σωρευμένες αποσβέσεις έτσι ώστε η νέα αναπόσβεστη (λογιστική αξία) να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη (εύλογη) αξία.
- Μέθοδος συμψηφισμού: απαλείφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις στο σύνολό τους ή κατά την έκταση που απαιτείται έτσι ώστε να προκύψει η αναπροσαρμοσμένη (εύλογη) αξία.

2.1.1.6 Κατεδάφιση παγίου

Στον προηγούμενο ΚΦΕ (Ν 2238/1994), προβλεπόταν ρητά (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31), ότι: «η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου της επιχείρησης, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της». Ωστόσο, κατά την (τότε) άποψη της Διοίκησης (Πολ. 1093/2001) αν, λόγω ανωτέρας βίας, κρινόταν κατεδαφιστέο ένα κτίριο, η αναπόσβεστη αξία του, αναγνωριζόταν ως εκπεστέα δαπάνη, με την προϋπόθεση ότι ακολουθήθηκαν οι νόμιμες διαδικασίες, λαμβανομένων υπόψη και της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων είσπραξης ασφαλιστικών ή λοιπών αποζημιώσεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ (Ν 4172/2013, άρθρα 22 και 23), τίθενται γενικοί κανόνες ως προς την έκπτωση των δαπανών, με την ευρεία έννοια. Επιπλέον, στις περιπτώσεις των, περιοριστικά αναφερόμενων, μη εκπιπτομένων δαπανών (άρθρο 23, βλέπε και την Πολ. 1113/2015), δεν περιλαμβάνεται η περίπτωση της αναπόσβεστης αξίας κατεδαφισθέντος κτιρίου. Συνεπώς, καταρχήν, η αξία αυτή μπορεί να μεταφερθεί στα αποτελέσματα, εφόσον πληρούνται οι κανόνες του άρθρου 22.

Τέλος, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η κατεδάφιση ακινήτου συνιστά παύση της αναγνώρισής του (παρ. 4, άρθρο 18, Ν 4308/2014). Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται (εκποιείται ή παραχωρείται), ή όταν δεν

αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του. Η δεύτερη αυτή περίπτωση προσιδιάζει με την κατεδάφιση. Υπό την έννοια αυτή, η ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης του ακινήτου, λόγω κατεδάφισης, προσδιορίζεται ως το μέγεθος της αναπόσβεστης αξίας του, κατά τη χρονική στιγμή της ενέργειας αυτής. Περαιτέρω, η ως άνω ζημία, περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στον χρόνο που το ακίνητο παύει να αναγνωρίζεται.

Για την ανέγερση του νέου ορόφου, αν είναι ιδιοπαραγόμενο πάγιο, θα τηρηθούν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 των ΕΛΠ.

2.1.1.7 Καταστροφή παγίου - ασφάλιση παγίου

Στο ΕΓΛΣ δεν αναφέρονται ειδικοί χειρισμοί επί του θέματος. Στη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 51/1990 αναφέρονται τα σχετικά με την καταστροφή αποθεμάτων, αλλά όχι των παγίων, η οποία όμως μπορεί να τύχει ανάλογης εφαρμογής και για τα πάγια. Σε περιπτώσεις καταστροφής ενός παγίου στοιχείου (π.χ. λόγω πυρκαγιάς ή πλημμύρας), ο λογιστικός χειρισμός εξαρτάται από το αν το πάγιο είναι ασφαλισμένο ή όχι. Αν το πάγιο δεν είναι ασφαλισμένο, ανάλογα με το μέγεθος της ζημιάς που έχει υποστεί διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

1. Αν η καταστροφή είναι ολοσχερής, η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου μειωμένη με την τυχόν υπολειμματική αξία του θεωρείται ζημιά και καταχωρίζεται ως έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσης στην οποία συνέβη το ζημιογόνο γεγονός.
2. Αν το στοιχείο δεν έχει καταστραφεί ολοσχερώς, τα έξοδα που απαιτούνται για την αποκατάσταση της ζημιάς θεωρούνται ως έκτακτη ζημιά και καταχωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία συνέβη το ζημιογόνο γεγονός.
3. Αν έχει υποστεί μόνο μερική ζημιά που δεν επιδιορθώνεται, πρέπει να μειωθεί η λογιστική αξία του παγίου αναλογικά με την απώλεια της χρησιμότητάς του. Η αναπόσβεστη αξία του καταστραφέντος παγίου στοιχείου αποτελεί έκτακτη ζημιά και πρέπει να καταχωρηθεί σε αρμόδιο λογαριασμό του 81, στη χρέωση του λογ/σμού 81.02.11 «Ζημιές από καταστροφή παγίων στοιχείων» με πίστωση του λογ/σμού παγίων στοιχείων. Στην περίπτωση μερικής καταστροφής κάποιου παγίου, τα ποσά που δαπανήθηκαν για την αποκατάσταση της ζημιάς καταχωρούνται στη χρέωση του παγίου και αυξάνουν την αξία κτήσεως του.

Αν το πάγιο είναι ασφαλισμένο, σε περιπτώσεις καταστροφής (πλήρους ή μερικής) από τυχαίο γεγονός ή κλοπής, στα πάγια ή αποθέματα που είναι ασφαλισμένα διενεργείται το ταχύτερο δυνατό (ακόμη και την επόμενη μέρα) αναλυτική απογραφή από τουλάχιστον τρία μέλη της οντότητας και από εκπρόσωπο-πραγματογνώμονα του ασφαλιστή. Καλό θα ήταν να κληθεί και να παραστεί εκπρόσωπος του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, αλλά αυτό συνήθως στην πράξη είναι ανέφικτο. Σκόπιμο κρίνεται Επίσης, να κληθεί και να παραστεί και ο ορκωτός ελεγκτής, εφόσον η οντότητα ελέγχεται. Συντάσσεται πρωτόκολλο καταστροφής το οποίο αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό.

Σε περίπτωση είσπραξης αποζημίωσης για καταστρεφόμενα μηχανήματα, η εισπράττουσα την αποζημίωση οντότητα, εκδίδει κατά τον χρόνο είσπραξης αθεώρητο τιμολόγιο. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ: Το αποτέλεσμα του ζημιολόγου γεγονότος θα προσδιοριστεί, όταν ληφθεί υπόψη το ακριβές ποσό είσπραξης αποζημίωσης από την ασφαλιστική. Και εδώ, διακρίνονται τρεις περιπτώσεις ανάλογα με το ύψος της ασφαλιστικής αποζημίωσης:

- Εάν η ασφαλιστική αποζημίωση είναι μεγαλύτερη της αναπόσβεστης αξίας του καταστραφέντος παγίου, (έκτακτο κέρδος).
- Εάν είναι μικρότερη της αναπόσβεστης αξίας του παγίου (ζημία).
- Εάν είναι ίση της αναπόσβεστης αξίας οπότε δε θα επηρεαστούν τα αποτελέσματα.

Για την εισπραττόμενη ασφαλιστική αποζημίωση λόγω καταστροφής από πυρκαγιά σε περίπτωση καταστροφής μηχανημάτων οντότητας και εφόσον αυτά είναι ασφαλισμένα και δεν έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η οντότητα χρεώνει στο λογαριασμό 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι» την ασφαλιστική οντότητα με την αναπόσβεστη αξία των μηχανημάτων και πιστώνει με την ίδια αξία τον λογαριασμό στον οποίο παρακολουθούνται αυτά. Περαιτέρω, όταν η οντότητα εισπράξει την αποζημίωση από την ασφαλιστική οντότητα, χρεώνει με το ποσό αυτής τον κατάλληλο λογαριασμό των χρηματικών διαθεσίμων και πιστώνει με το ίδιο ποσό τον ως άνω λογαριασμό 33.95. Το υπόλοιπο του τελευταίου λογαριασμού (χρεωστικό ή πιστωτικό), εφόσον η είσπραξη της αποζημίωσης γίνει εντός της χρήσης κατά την οποία καταστράφηκαν τα μηχανήματα, μεταφέρεται στον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», διαφορετικά μεταφέρεται κατά τα επόμενα έτη σε υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Τέλος πρέπει να αναφέρουμε και την περίπτωση που η ασφαλιστική αποζημίωση δεν καταβάλλεται κατά το τρέχον έτος (έτος καταστροφής παγίων στοιχείων). Στην περίπτωση αυτή, η αποζημίωση θα ληφθεί κατά χρόνο μεταγενέστερο και θα μεσολαβήσει η έκδοση οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών αυτών καταστάσεων, θα πρέπει να διενεργηθούν προβλέψεις κατά το ποσό της προβλεπόμενης είσπραξης της αποζημίωσης, χρεώνοντας οικείους λογαριασμούς 81 για ενδεχόμενες ζημίες από μη κάλυψη ασφαλιστικής και πιστώνοντας τους λογαριασμούς προβλέψεων του 44.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ: Κατά το ΔΛΠ 16, η λογιστική αξία παγίου στοιχείου διαγράφεται, όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση και διάθεσή του. Όσον αφορά το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει, όπως και στην ελληνική νομοθεσία, ορίζεται ότι συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία το πάγιο διαγράφεται. Φορολογική αντιμετώπιση: Για τη φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών αποζημιώσεων για την καταστροφή κτηρίου και μηχανολογικού εξοπλισμού οντότητας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και για τις ζημίες μηχανήματος που η οντότητα έχει μισθώσει, έχει εκδοθεί σχετική ΠΟΛ 1105/20.3.2000. Το πιστωτικό ή το χρεωστικό υπόλοιπο του προαναφερόμενου λογαριασμού 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι», δηλαδή η θετική ή αρνητική διαφορά, αντίστοιχα, μεταξύ της υπόψη αποζημίωσης και της αναπόσβεστης αξίας αυτού του εξοπλισμού συνιστά, αντίστοιχα, κέρδος από παρεπόμενες εργασίες της οντότητας ή ζημία από απώλεια κεφαλαίου της οντότητας.

Το κέρδος αυτό ή η ζημία αυτή πραγματοποιείται τη διαχειριστική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας η οντότητα εισπράττει στην ασφαλιστική αποζημίωση. Στην περίπτωση αυτή, το κέρδος υπόκειται σε φορολογία μαζί με τα υπόλοιπα κέρδη που πραγματοποίησε η οντότητα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο και η ζημία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο. Τα ανωτέρω θα ισχύουν και για τη θετική ή την αρνητική διαφορά μεταξύ της αποζημίωσης την οποία λαμβάνει η οντότητα λόγω καταστροφής ασφαλισμένου κτηρίου και της αναπόσβεστης αξίας αυτού του κτηρίου. Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα στην παρούσα περίπτωση εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το αν η οντότητα, ανάλογα με την περίπτωση, αγοράσει νέο, όμοιο μηχανολογικό εξοπλισμό ή ανεγείρει νέο, όμοιο κτίριο και ανεξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθεί αυτή η αγορά ή ανέγερση.

Σύμφωνα με τον Ν.2238/1994 αρθ.28, η οντότητα για την είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης μέχρι του ποσού που καλύπτει το αναπόσβεστο υπόλοιπο του καταστραφέντος παγίου δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος καθώς μέχρι το ποσό αυτό καλύπτεται το απολεσθέν κεφάλαιο, το επιπλέον όμως τμήμα της αποζημίωσης υπόκειται σε φόρο εισοδήματος επειδή συνιστά αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Το έκτακτο αυτό κέρδος πρέπει να εμφανιστεί στα αποτελέσματα της χρήσης ως ιδιαίτερο κονδύλι, με κατάλληλο τίτλο, όπως για παράδειγμα «ληφθείσα αποζημίωση επιπλέον της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας στοιχείου που καταστράφηκε», σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις.

Τέλος, η είσπραξη αποζημίωσης για ζημιές που έχει υποστεί οντότητα σε μισθωμένο μηχάνημα που έχει ασφαλίσει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο που εισπράττεται η αποζημίωση και υπόκεινται σε φορολογία μαζί με τα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησε για την ίδια διαχειριστική αυτή περίοδο. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανεξαρτήτως αν και τότε η οντότητα θα επισκευάσει το μηχάνημα.

2.1.1.8 Πάγια επιχορηγούμενα λαμβανόμενα ή χορηγούμενα

Το ζήτημα του χειρισμού των επιχορηγήσεων είναι πολύ σύνθετο καθώς εξαρτάται από πολλούς παράγοντες κυρίως εξωγενείς ως προς τη δικαιούχο οντότητα. Η αντιμετώπιση σε πολλές περιπτώσεις είναι δυσχερής κυρίως ως προς το χρόνο της αναγνώρισης των επιχορηγήσεων και ως προς τους περαιτέρω χειρισμούς (λ.χ. αποσβέσεις) αυτών. Από πλευράς λογιστικής νομοθεσίας (ΕΛΠ) το ζήτημα αντιμετωπίζεται επαρκώς μεν, σε ορισμένες περιπτώσεις όμως δημιουργούνται δυσχέρειες εξαιτίας κάποιων ειδικών θεμάτων.

«Επιχορηγήσεις, κρατικές (Government grants): Ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Δεν περιλαμβάνονται στις κρατικές επιχορηγήσεις εκείνες οι μορφές κρατικής ενίσχυσης στις οποίες δεν μπορεί εύλογα να αποδοθεί μια αξία καθώς και συναλλαγές με το κράτος, οι οποίες δεν μπορούν να διακριθούν από τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της οντότητας».

Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων: Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων: Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Λογαριασμοί αρχικής αναγνώρισης επιχορηγήσεων: Οι επιχορηγήσεις είτε αυτές αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία είτε σε έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις. Δηλαδή για τις επιχορηγήσεις πιστώνεται αρχικά λογαριασμός υποχρεώσεων (ΚΑ 56.00 ΕΓΛΣ και 56.02 ΕΛΠ).

Χρόνος αρχικής αναγνώρισης επιχορηγήσεων: Οι επιχορηγήσεις είτε αυτές αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία είτε σε έξοδα αναγνωρίζονται στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Ως προς το χρόνο αναγνώρισης λοιπόν καταρχάς ισχύει το κριτήριο της είσπραξης το οποίο είναι αδιαμφισβήτητο. Περαιτέρω στη φάση που δεν έχει γίνει η είσπραξη τίθεται το κριτήριο της οριστικής έγκρισής τους και ακόμη της βεβαιότητας ότι θα εισπραχθούν. Κατά τη λογιστική Οδηγία «Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους.»

Ποσά αναγνώρισης επιχορηγήσεων: Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.

Αναγνώριση από πλευράς Φορολογικής Νομοθεσίας: Κατά την παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του».

Κατά την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1223/2015: Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους.

Επίσης, με το προσφάτως εκδοθέν με Θέμα «Χρόνος απόκτησης εισοδήματος επιχορηγήσεων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από φορείς Γενικής Κυβέρνησης» Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1010732/23-1-2017 Έγγραφο της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι **προκειμένου να προσδιοριστεί ο χρόνος φορολογίας των κρατικών επιχορηγήσεων**, θα πρέπει για αυτές να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισής τους από τα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα, οπότε και φορολογείται.

Το κριτήριο του δικαιώματος εισπραξής εντός του έτους, είναι κοινό, τόσο κατά τη φορολογική νομοθεσία, όσο και κατά τα ΕΛΠ. Το **κριτήριο της δεδουλευμένης βάσης** από πλευράς ΕΛΠ προκύπτει από την παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν. 4308/2014: «Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα».

Ως προς το χρόνο αναγνώρισης ισχύουν τα ίδια, τόσο από λογιστικής όσο και από φορολογικής πλευράς. Από την παρ. 23.1.2 της Λογιστικής Οδηγίας ορίζεται επιπλέον ότι: «Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους».

Η οριστική έγκριση εντός του επομένου του κλειόμενου έτους (λ.χ. κλειόμενο έτος 2019 και επόμενο έτος 2020) και εντός του χρόνου κλεισίματος του Ισολογισμού αυτού συνεπάγεται την αναγνώριση της επιχορήγησης ως υποχρέωσης στο κλειόμενο έτος (2019), εφόσον βέβαια η επιχορήγηση συναρτάται και με στοιχεία του έτους αυτού. Βλέπε Γνωμοδότηση Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 585 ΕΞ 7.4.2016.

Μεταφορά στα έσοδα επιχορηγήσεων.

A. Από πλευράς ΕΛΠ

Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων: Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

Πρακτικά η μεταφορά στα έσοδα γίνεται ανάλογα με το χρόνο λήξης των αποσβέσεων των επιχορηγούμενων παγίων αρχής γενομένης όμως στο χρόνο αναγνώρισης των επιχορηγήσεων και όχι στο χρόνο έναρξης των αποσβέσεων των επιχορηγούμενων παγίων.

Για την τακτοποίηση των προηγούμενων χρήσεων, κατ' ανάγκη πρέπει (με εγγραφή στη παρούσα χρήση) το σχετικό ποσό (που αντιστοιχεί στις αποσβέσεις κλπ., όπως ορίζεται στο Ε.Τ.Λ.Ε.) να μεταφερθεί, από το λογαριασμό 41.10, "επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων" στην πίστωση του λογαριασμού 82.01 "έσοδα προηγούμενων χρήσεων" (και ανοιγμένους ιδιαίτερου τριτοβάθμιου του).

Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων: Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Για την περίπτωση αυτή προκύπτει ένα πρακτικό ζήτημα σε αναγνώριση των εσόδων των επιχορηγήσεων σε χρόνο μετέπειτα (επόμενο έτος) από αυτό της διενέργειας του εξόδου. Εκ των πραγμάτων λοιπόν δεν μπορεί οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα να μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα, όταν η είσπραξη ή οριστική έγκριση αυτών πραγματοποιηθεί σε επόμενο φορολογικό έτος (λ.χ. για έξοδο του 2018, έγκριση σχετιζόμενης επιχορήγησης το 2020).

Από πλευράς φορολογικής νομοθεσίας

Από τη διοίκηση έχουν κοινοποιηθεί οι φορολογικοί χειρισμοί επί επιχορηγήσεων:

Ενδεικτικά παραθέτουμε το «Αρ. πρωτ: 1057838/ 10689πε/Β0012/2008 Έγγραφο στο οποίο μεταξύ των άλλων αναφέρονται τα εξής:

1. Όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις για επενδύσεις που αφορούν αγορά παγίων στοιχείων, δε θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας αλλά αποτελούν μειωτικά στοιχεία του κόστους των παγίων αυτών στοιχείων και οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων.
2. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση, τα χρηματικά ποσά των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων γενικά που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας για την πραγματοποίηση διαφόρων δαπανών (π.χ. διαφήμιση, έρευνα αγοράς, επισκευές-συντήρηση κτηρίων) αποτελούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών (σχετ. το 1028842/810/Α0012/02.04.04 έγγραφό μας).
3. Αναφορικά με τις επιχορηγήσεις για αγορά παγίων στοιχείων ισχύουν όσα έχουν γίνει δεκτά με την 1040321/10238/ ΠΟΛ. 1093/05.05.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 1892/1990, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις αυτές, βάσει αναπτυξιακών νόμων (π.χ. Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990). Σύμφωνα με την εν λόγω εγκύκλιο μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Α.Σ., τα πιο πάνω ποσά δε θα φέρονται ως μειωτικό στοιχείο του κόστους, των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, αλλά με τα εισπραττόμενα κάθε φορά ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», με χρέωση των διαθεσίμων κ.λπ.. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 με χρέωση αυτού, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω, είναι ότι από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε (αρ.πρωτ.1059203/10868/ B0012/21.07.2004 έγγραφό μας). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις πιο πάνω επιχειρήσεις και οι οποίες αφορούν προσθήκες και βελτιώσεις παγίων.

4. Με το υπ' αριθ. 1017311/10128/B0012/11.03.2002 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι ο πιο πάνω λογιστικός χειρισμός των επιχορηγήσεων των παγίων επενδύσεων ακολουθείται σε κάθε περίπτωση είσπραξης επιχορήγησης είτε βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν.1892/1990, Ν.2601/1998) είτε από την ΕΟΚ (σχετ. οι αριθμ. 29/1988, 41/1989, 60/1990 και 194/1994 γνωμοδοτήσεις του ΕΣΥΛ), με εξαίρεση τα ποσά που χορηγούνται με τον Ν. 3299/2004.

5. Περαιτέρω, με την παρ. 7 του άρθρου 8 του Ν. 3299/2004 (ΦΕΚ 261 Α') ορίζεται ότι οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, οι επιδοτήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι επιχορηγήσεις του μισθολογικού κόστους της απασχόλησης που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή δικαίωμα, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση σε όφελος του Δημοσίου ή τρίτου. Τα ποσά αυτών των επιχορηγήσεων δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών και το μισθολογικό κόστος της απασχόλησης προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

Επίσης, διοικητικά, έχει γίνει γνωστή η αντιμετώπιση επιδότησης εξόδων, με αναφορά στην επιδότηση για την κάλυψη εξόδων πρόσληψης προσωπικού, όταν αυτή λαμβάνεται σε επόμενη χρήση.

Στην πράξη, παρατηρείται πολλές φορές η παραπάνω επιχορήγηση ή τμήμα αυτής να καταβάλλεται στην οντότητα σε μεταγενέστερο έτος από εκείνο που είχε πραγματοποιηθεί η πρόσληψη του προσωπικού, κατά το οποίο ενδέχεται η οντότητα να μην απασχολεί πλέον προσωπικό και συνεπώς να μην υπάρχουν δαπάνες μισθοδοσίας για να μειωθούν με το ποσό της επιχορήγησης.

Υστερα από τα παραπάνω, αν η οντότητα εισπράξει κάποιο ποσό επιχορήγησης από τον Ο.Α.Ε.Δ. για την πρόσληψη προσωπικού, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος πρόσληψής

του, χωρίς όμως να έχει καταβάλει μέσα σε αυτό το έτος δαπάνες για αμοιβές προσωπικού, γίνεται δεκτό ότι κατά το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της, το ποσό αυτής της επιχορήγησης μειώνει τις λοιπές δαπάνες διαχείρισης της οντότητας, κατά τη χρήση μέσα στην οποία εισέπραξε το ποσό της υπόψη επιχορήγησης». Όσον αφορά το καθεστώς του Ν. 4172/2013 με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1059/2015 επαναδιατυπώθηκε ότι συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους:

Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του Ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ'), καθώς Επίσης, και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

Από την πλευρά μας επισημαίνεται ότι όσον αφορά τις επιχορηγήσεις αναπτυξιακών νόμων βάσει χρονικής σειράς αυτών μέχρι και το Ν. 2601/1998 ισχύουν τα ίδια τόσο από λογιστικής όσο και από φορολογικής πλευράς. Δηλαδή ως προς τις επιχορηγήσεις παγίων από τον λογαριασμό υποχρέωσης κατ' έτος μεταφέρεται στα έσοδα ποσό ανάλογο με τις αποσβέσεις παγίων στοιχείων που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς και οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. Τα ίδια ισχύουν και για επιχορηγήσεις στα πλαίσια προγραμμάτων της Ε.Ε. ανάπτυξης και προώθησης εν γένει που είχαν ληφθεί σε χρήσεις προ του 2014.

Ως προς τα τυχόν αφορολόγητα αποθεματικά των ως άνω επιχορηγήσεων που εμφανιζόταν στα βιβλία των οντοτήτων κατά την 31.12.2014, εξαιτίας της εφαρμογής για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από 1.1.2015 και μετά βάσει του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), στην παρ.37.5.1 της Λογιστικής Οδηγίας προβλέπεται είτε η δυνατότητα να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους (δηλαδή ως Κονδύλι «Αφορολόγητου Αποθεματικού» της Καθαρής Θέσης), είτε αναδρομικά από 1.1.2014 και μετά να προσαρμοσθούν στα δεδομένα των ΕΛΠ. Αναλυτικά η εν λόγω παρ. προβλέπει τα εξής:

Παρέχεται η δυνατότητα για κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους. Παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 3299/2004. Εξυπακούεται ότι η ευχέρεια της παραγράφου αυτής δεν παρέχεται για συναλλαγές και γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την 01.01.2015, τα οποία λογίζονται βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου. Διευκρινίζεται ότι κονδύλια του ισολογισμού που εμφανίζονται στον ισολογισμό της οντότητας κατά την ημερομηνία μετάβασης και τα οποία δεν αναγνωρίζονταν από το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο πρέπει να διαγράφονται, εάν δεν αναγνωρίζονται από τον παρόντα νόμο.

2.1.1.9 Πάγια με ανταλλαγή ή αντιπαροχή

Ο σκοπός του IPSAS 17 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ούτως ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να διακρίνουν τις πληροφορίες σχετικά με τις επενδύσεις μιας οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις οποιεσδήποτε αλλαγές στις επενδύσεις αυτές. Τα θεμελιώδη ζητήματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, και τα ποσά των αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το IPSAS 17 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματα Πάγια». Κατά το Πρότυπο αυτό Ενσώματα πάγια είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μια λογιστικές περιόδους.

Ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, όταν και μόνο όταν: (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα, (β) το κόστος ή η εύλογη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Το IPSAS 17 δεν καθορίζει τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο ενσωμάτων παγίων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως βιβλία βιβλιοθήκης, περιφερειακά ηλεκτρονικών υπολογιστών, και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Το IPSAS 17 δεν απαιτεί την αναγνώριση των στοιχείων κληρονομιάς. Ωστόσο, μια οντότητα που επιλέγει να αναγνωρίζει στοιχεία κληρονομιάς στις οικονομικές της καταστάσεις θα πρέπει για τα στοιχεία αυτά, να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που καθορίζονται από το Πρότυπο. Ωστόσο, δεν απαιτείται να ακολουθεί και τις λοιπές απαιτήσεις του IPSAS 17 όσον αφορά αυτά τα στοιχεία κληρονομιάς. Ο ειδικός στρατιωτικός εξοπλισμός κανονικά ανταποκρίνεται στον ορισμό των ενσωμάτων παγίων και θα πρέπει για αυτό να αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Οι υποδομές όπως τα οδικά δίκτυα ή τα δίκτυα υπονόμων, θα πρέπει Επίσης, να αναγνωρίζονται με βάση τα όσα ορίζει το παρόν Πρότυπο. Αρχική αποτίμηση των ενσωμάτων παγίων Ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων, που πληροί τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αρχικά να αποτιμηθεί στο κόστος του.

Το κόστος ενός ενσώματου παγίου αποτελείται από: (α) την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, αφού έχουν αφαιρεθεί οι εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών, (β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος για να φτάσει το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση

για την οποία προορίζεται, (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων.

Εάν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται σε μια μη-ανταλλακτική συναλλαγή, το κόστος του καθορίζεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Στοιχεία ενσωμάτων παγίων που αποκτώνται με ανταλλαγή στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής παρόμοιων στοιχείων) επιμετρώνται στην εύλογη αξία εκτός εάν η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή εάν η εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Τότε το κόστος του αποκτημένου στοιχείου επιμετράται στη λογιστική αξία του στοιχείου που ανταλλάσσεται. Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση Μια οντότητα μπορεί να επιλέξει για το σκοπό της αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση, είτε τη μέθοδο του κόστους, είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής και θα πρέπει να εφαρμόζει τη μέθοδο αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσωμάτων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο που αποτιμάται. Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους το ενσώματο πάγιο αποτιμάται στο κόστος κτήσης, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Κατά τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, ύστερα από την αρχική αναγνώριση του ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων, του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Ως κατηγορία ενσωμάτων παγίων, ορίζεται μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης για τις δραστηριότητες μιας οντότητας. Ορισμένα παραδείγματα κατηγοριών αποτελούν τα ακόλουθα: εδαφικές εκτάσεις, κτίρια, δρόμοι, μηχανήματα, αεροσκάφη, ειδικός στρατιωτικός εξοπλισμός, οχήματα, κλπ. Στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μέθοδος της αναπροσαρμογής, θα πρέπει οι αναπροσαρμογές να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς. Αν η λογιστική αξία ενός

περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα κατά την έκταση που αναστρέφει προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα. Όταν, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στο πλεόνασμα ή το έλλειμμα. Ωστόσο, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό. Στην περίπτωση πώλησης αναπροσαρμοσμένου παγίου στοιχείου, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται απευθείας στο συσσωρευμένο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Απόσβεση και απομείωση της αξίας. Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός οδικού δικτύου, τα τούνελ, οι γέφυρες, ο φωτισμός κλπ., πρέπει να αποσβένονται ξεχωριστά. Η επιβάρυνση της απόσβεσης κάθε περιόδου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών οφελών ή δυνατοτήτων παροχής υπηρεσιών του στοιχείου από την οντότητα. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον ετησίως, στη λήξη του οικονομικού έτους, και θα πρέπει να ανταποκρίνεται στο ποσό που θα λάμβανε η οντότητα από τη διάθεση του παγίου, αν αυτό ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που αναμένεται να βρίσκεται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Αν η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου (π.χ. ένα αεροσκάφος) έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση τακτικών σημαντικών επιθεωρήσεων, τότε το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης θα αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου ως αντικατάσταση, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, οι μεταβολές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μεταβολές

σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το IPSAS 3 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Οι εδαφικές εκτάσεις και τα κτήρια αποτελούν διακριτά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και λογιστικοποιούνται χωριστά ακόμα και εάν αποκτώνται μαζί. Οι εδαφικές εκτάσεις, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής και ως εκ τούτου δεν αποσβένονται. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Για να καθοριστεί εάν η αξία ένα ενσώματου παγίου έχει απομειωθεί, η οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το IPSAS 21 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων μη δημιουργίας ταμειακών ροών» ή το IPSAS 22 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών». Απόσυρση και διάθεση Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα πρέπει να διαγράφεται: (α) κατά τη διάθεση του, και (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη χρήση ή τη διάθεση του. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου περιλαμβάνεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα όταν το στοιχείο διαγράφεται. Τα κέρδη δε θα αναγνωρίζονται ως έσοδα. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου, προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος από τη διάθεση, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

2.1.1.10 Πάγια με leasing

Μία σύμβαση είναι ή εμπεριέχει μίσθωση εάν μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου για μία χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.

Για να συμβαίνει αυτό πρέπει να ισχύουν τα ακόλουθα:

- Να υπάρχει αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο.
- Ο μισθωτής να έχει το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.
- Ο μισθωτής να έχει το δικαίωμα να ορίζει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.

Το περιουσιακό στοιχείο οριοθετείται ρητά στη σύμβαση. Ο προμηθευτής δεν έχει ουσιώδες δικαίωμα αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου. Εάν υπάρχει αναλογία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι αναγνωρίσιμο εφόσον αυτό είναι διακριτό, π.χ. μισθώνω ένα όροφο από ένα κτίριο (αναγνωρίσιμο) – μισθώνω τη χρήση ενός αγωγού μεταφοράς φυσικού αερίου τον οποίο χρησιμοποιούν και άλλοι (μη αναγνωρίσιμο).

Σκοπός του προτύπου 16 είναι να διακρίνει ένα συμβόλαιο με βάση τα χαρακτηριστικά του εάν είναι μία σύμβαση μίσθωσης ή μία σύμβαση παροχής υπηρεσιών. Για την εφαρμογή του προτύπου διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Σύνθεση συμβάσεων οι οποίες συνιστούν ουσιαστικά ένα περιουσιακό στοιχείο.
- Στην περίπτωση που μία σύμβαση περιέχει μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία (π.χ. μίσθωση ΕΙΧ που περιλαμβάνει και τα έξοδα συντήρησης) η οντότητα/ μισθωτής τα αντιμετωπίζει λογιστικά ξεχωριστά εκτός εάν επιλέξει την πρακτική λύση του μη διαχωρισμού των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων και αντιμετωπίσει λογιστικά τη σύμβαση ως ενιαία.
- Η οντότητα/ εκμισθωτής σε αυτού του είδους τις συμβάσεις επιμερίζει το αντάλλαγμα στα μισθωτικά και μη μισθωτικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

Συνδυασμός συμβάσεων: Η οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- οι συμβάσεις αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεων ως πακέτο,
- το ποσό του ανταλλάγματος που πρέπει να καταβληθεί σε μία σύμβαση εξαρτάται από την τιμή ή την εκτέλεση της άλλης σύμβασης, ή
- τα δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται με τις συμβάσεις αποτελούν ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.

Διάρκεια μίσθωσης: Ορίζεται ως διάρκεια μίσθωσης η μη ακυρώσιμη περίοδος σε συνδυασμό με τις περιόδους, που καλύπτονται από το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης, υπό την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής είναι εύλογα βέβαιος ότι θα ασκήσει το δικαίωμα ανανέωσης, και τις περιόδους που καλύπτονται από το δικαίωμα διακοπής της μίσθωσης,

εφόσον ο μισθωτής είναι εύλογα βέβαιος ότι δε θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό. Τόσο η μη ακυρώσιμη περίοδος όσο και τα δικαιώματα επέκτασης ή διακοπής θα πρέπει να αξιολογούνται - εκτιμώνται σε κάθε περίοδο αναφοράς. Κάθε αλλαγή στην εκτίμηση επηρεάζει τη διάρκεια της μίσθωσης.

Μισθωτικές πληρωμές: Ορίζουμε ως μισθωτικές πληρωμές τις πληρωμές που γίνονται από τον μισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης και οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Σταθερές πληρωμές.
- Μεταβλητές πληρωμές βάσει κάποιου δείκτη (δεν περιλαμβάνονται πληρωμές που στηρίζονται στην απόδοση ή χρήση του στοιχείου).
- Πληρωμές για άσκηση δικαιώματος αγοράς εάν κάτι τέτοιο θεωρείται εύλογο ότι θα ασκηθεί.
- Πληρωμές για ποινές πρόωρης λήξης εάν κάτι τέτοιο θεωρείται εύλογο ότι θα συμβεί.
- Εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.

Αρχική επιμέτρηση: Το δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει:

- Το ποσό της υποχρέωσης από τη μίσθωση πλέον ποσά που προκαταβάλλονται στην έναρξη της μίσθωσης μείον μισθωτικά κίνητρα που λαμβάνονται.
- Τα αρχικά κόστη συναλλαγής που γίνονται αποκλειστικά για τη σύναψη της μίσθωσης.
- Όλα τα κόστη που είναι απαραίτητα για την εγκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου έτσι ώστε να τεθεί σε λειτουργία καθώς και αυτά που θα γίνουν για την απομάκρυνση του (εφόσον προβλέπεται συμβατικά ΔΛΠ 16-ΔΛΠ 37).

Η υποχρέωση από τη μίσθωση επιμετράται στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το επιτόκιο της μίσθωσης, εάν αυτό δεν μπορεί να υπολογιστεί χρησιμοποιούμε το διαφορικό επιτόκιο του μισθωτή (δηλαδή: με τι επιτόκιο θα δανειζόμασταν υπό κανονικές συνθήκες για την αγορά ομοειδούς περιουσιακού στοιχείου).

Μεταγενέστερη επιμέτρηση: Το δικαίωμα χρήσης μετά την αρχική αναγνώριση επιμετράται με βάση το μοντέλο του κόστους:

- Κόστος κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις μείον απομειώσεις.
- Πλέον ή μείον προσαρμογές που γίνονται στην υποχρέωση από τη μίσθωση. Άλλες μέθοδοι επιμέτρησης
- Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.
- Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.

Η υποχρέωση από τη μίσθωση μετά την αρχική αναγνώριση: Μειώνεται κατά τις πληρωμές που γίνονται και αυξάνεται με το χρηματοοικονομικό κόστος και μεταβάλλεται με βάση τις νέες εκτιμήσεις που γίνονται επί της υποχρέωσης π.χ. αλλαγή δεικτών, αλλαγή στην άσκηση δικαιώματος αγοράς, εγγυημένη υπολειμματική αξία κτλ.

Τροποποιήσεις μισθώσεων: Μία σύμβαση αντιμετωπίζει λογιστικά ως νέα μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- η τροποποίηση αυξάνει το σκοπό της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων,
- η αύξηση του τιμήματος αντικατοπτρίζει την προσθήκη του νέου περιουσιακού στοιχείου με βάση τις τρέχουσες συνθήκες.

Κάθε τροποποίηση που δεν αντιμετωπίζεται ως νέα σύμβαση μίσθωσης λογιστικοποιείται με την προσαρμογή/ επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως εξής:

- Για τροποποιήσεις μισθώσεων που μειώνουν το εύρος της μίσθωσης με μείωση της λογιστικής αξία του δικαιώματος χρήσης.

- Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα κέρδη ή τις ζημίες που σχετίζονται με τη μερική ή πλήρη λύση της μίσθωσης.
- Με την προσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης για όποια άλλη τροποποίηση της μίσθωσης.

2.1.1.11 Πάγια σε ακίνητα τρίτων

Έχουν δοθεί με την υπ. αριθμό ΠΟΛ. 1103/11.5.2015 εγκύκλιο διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα η εγκύκλιος διαταγή διευκρινίζει ότι:

- Ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος.
- Με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/23.3.2015 είχαν δοθεί εκτεταμένες διευκρινήσεις σχετικά με την καταβολή μισθώματος σε είδος που αφορά ανάληψη από το μισθωτή υποχρέωσης πραγματοποίησης συγκεκριμένων βελτιώσεων στο μίσθιο.
- Το κόστος των πραγματοποιηθέντων βελτιώσεων διαιρείται δια του αριθμού των ετών που εναπομένουν από τη μισθωτική σύμβαση, αποτελούν δε αναλογικά εισόδημα για τον εκμισθωτή ανά έτος και σύμφωνα με τη χρονική διάρκεια της μίσθωσης. Αν η τελευταία λυθεί πρόωρα, το εναπομείναν ποσό των βελτιώσεων το οποίο δεν έχει συμπεριληφθεί από τον εκμισθωτή ως εισόδημα, συνυπολογίζεται στο σύνολό του στο τελευταίο έτος της μίσθωσης.
- Ο συνυπολογισμός των βελτιώσεων ως εισόδημα από μισθώματα για τον εκμισθωτή, γίνεται ανεξάρτητα αν το μισθωτήριο συμβόλαιο εμπεριέχει όρο για τις συγκεκριμένες βελτιώσεις, ή αν αυτές έγιναν εξωσυμβατικά. Φυσικά το ζήτημα είναι πραγματικό και έγκειται στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής.
- Η ισχύς των παραπάνω διατάξεων αρχίζει από την 1/1/2014.
- Γίνεται η διαπίστωση πως οι δαπάνες ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή δε διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες βελτιώσεων και επεκτάσεων που πραγματοποιεί ο μισθωτής σε μισθωμένο ακίνητο. Συνεπώς, τα σχετικά με το χαρακτηρισμό του μισθώματος σε είδος, έχουν εφαρμογή και σε

περίπτωση ανέγερσης κτίσματος σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή.

- Δίνονται οδηγίες σχετικά με τις αποσβέσεις που πραγματοποιεί ο εκμισθωτής επί των βελτιώσεων, όταν αυτές παραμένουν στο κτίσμα και μετά τη λήξη της μισθωτικής σχέσης και όταν αυτός είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο για το οποίο το εισόδημα από ακίνητα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Τέλος, αίρεται η παράγραφος 5^ε της με αριθμό ΠΟΛ. 1073/2015 εγκυκλίου διαταγής, σύμφωνα με την οποία ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου, στο σύνολό τους κατά τον χρόνο που τις πραγματοποίησε. Με την παρούσα εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μίσθιου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη.

Με την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) ν.4172/2013 από 1/1/2014, στο άρθρο 24 καθορίζονται οι διατάξεις περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την ερμηνευτική ΠΟΛ.1073/31.3.2015, η οποία δίνει κατευθύνσεις για τον υπολογισμό αποσβέσεων, των κτιριακών εγκαταστάσεων που ανεγέρθηκαν σε οικόπεδα τρίτων και για τις αποσβέσεις των δαπανών που πραγματοποιούνται, για βελτιώσεις και προσθήκες σε ακίνητα τρίτων. Η συγκεκριμένη εγκύκλιος διαφοροποιεί τον τρόπο αντιμετώπισης των συγκεκριμένων αποσβέσεων, κάνοντας διαχωρισμό των δαπανών που πραγματοποιούνται από 1/1/2014 και μετά, από τις δαπάνες που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι 31/12/2013 και στα βιβλία των εταιρειών εμφανίζεται την 1/1/2014 ως αναπόσβεστο υπόλοιπο. Είναι κατανοητό ποιες είναι οι δαπάνες, ανέγερσης ακινήτου του μισθωτή σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή, αντίθετα σε υπάρχον κτίριο, δεν είναι ξεκάθαρο ποιες δαπάνες αφορούν βελτιώσεις και ποιες αφορούν επισκευές.

Για καλύτερη κατανόηση των ορισμών βελτίωσης και επισκευής παρατίθενται οι ορισμοί από το παράρτημα του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή και της βελτίωσης της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επισκευή παγίου περιουσιακού (repair of fixed assets): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν μόνο για συμβάσεις που συνάπτονται μεταξύ νομικών προσώπων. Η ανάλυση και τα παραδείγματα αφορούν αποκλειστικά νομικά πρόσωπα. Για δαπάνες ανέγερσης ακινήτων και βελτιώσεων ή προσθηκών που πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο τρίτου από τον μισθωτή μετά την 1/1/2014 ισχύουν τα εξής:

A) Ανέγερση ακινήτου σε έδαφος του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής:

- Ο εκμισθωτής που είναι ο κύριος του ακινήτου (Οικόπεδο) διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας κατασκευής του κτιρίου με τον ισχύοντα συντελεστή, η αξία αυτή προκύπτει από τα βιβλία του μισθωτή. Ο εκμισθωτής θα πρέπει να ενημερωθεί αναλυτικά, εμπρόθεσμα και εγγράφως για το ύψος της πραγματοποιηθείσας δαπάνης.
- Ο μισθωτής εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει τις δαπάνες ανέγερσης του κτιρίου μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

B) Δαπάνες που γίνονται για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής:

- Οι δαπάνες αυτές (βελτιώσεις και προσθήκες) προσαυξάνουν την αξία του παγίου κύριος του οποίου είναι ο εκμισθωτής, κατά συνέπεια ο εκμισθωτής αποσβένει τις δαπάνες αυτές με βάση τους συντελεστές απόσβεσης που προκύπτουν από την παράγραφο 4 του άρθρου 24 ν.4172/2013 και σε αυτή πρέπει να ενημερωθεί εμπρόθεσμα, αναλυτικά και εγγράφως ο εκμισθωτής.
- Ο μισθωτής δεν έχει δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις για τις δαπάνες βελτίωσης και προσθηκών του κτιρίου αφού δεν είναι κύριος του ακινήτου. Οι δαπάνες αυτές θα εκπέσουν κατά το έτος πραγματοποίησής τους, δηλαδή όλο το ποσό της δαπάνης θα πάει στο αποτέλεσμα στη χρήση που πραγματοποιήθηκε.

Για δαπάνες ανέγερσης ακινήτων και βελτιώσεων ή προσθηκών που πραγματοποιηθήκαν σε ακίνητο τρίτου από τον μισθωτή πριν την 1/1/2014 και εμφανίζουν αναπόσβεστο υπόλοιπο ισχύουν τα εξής:

Γ) Ανέγερση ακινήτου σε έδαφος του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο εξής:

- Ο εκμισθωτής θα πρέπει στις 31/12/2014 να αποσβέσει με τον ισχύοντα συντελεστή το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού 11.07 που υπάρχει στα βιβλία του μισθωτή την 1/1/2014.
- Ο μισθωτής θα εκπέσει το αναπόσβεστο υπόλοιπο του λογαριασμού 11.07 που υπάρχει στα βιβλία του την 1/1/2014 ισόποσα στα εναπομείναντα έτη μίσθωσης.

Δ) Για τις δαπάνες που γίνονται για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, ο χειρισμός των αποσβέσεων και των δαπανών είναι ο ίδιος με αυτόν της ανέγερσης κτιρίου.

Για τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν υπάρχει αλλαγή, (Λογαριασμός 62.07.01) και εκπίπτουν ανάλογα με την παραγωγικότητα τους (Άρθρα 22 και 24 ν.4172/2013) κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους και δεν εντάσσονται στα παραπάνω. Τέλος θα πρέπει να επισημανθεί ότι λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων δεν μπορούν να εκπέσουν οι δαπάνες για βελτιώσεις και προσθήκες σε άλλη χρήση εκτός από αυτήν που πραγματοποιούνται. Αν κάποιος επιλέξει να αποσβέσει (μέρος αυτών) κάνοντας χρήση συντελεστή θα απωλέσει το δικαίωμα της έκπτωσής τους.

Η εφαρμογή αυτών των διατάξεων θα προκαλέσει σωρεία δικαιολογημένων αντιδράσεων από τους εκμισθωτές, διότι πολλές βελτιώσεις που θα κάνει ο μισθωτής δεν είναι συμφωνημένες και διατυπωμένες στο μισθωτήριο. Επίσης, οι βελτιώσεις αυτές δε δίνουν καμία υπεραξία στο ακίνητο και δεν έχουν οικονομικό όφελος για το μισθωτή.

Παραθέτουμε ένα απλό παράδειγμα.

Μια οντότητα (μισθωτής), εκμισθώνει ένα κτίριο γραφείων για δέκα (10) έτη και ο εκμισθωτής διαμορφώνει το χώρο με γυψοσανίδες ανάλογα με τις ανάγκες του τρεις (3) φορές κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Στο τέλος αυτής, όπως ρητά αναφέρεται στο συμφωνητικό μίσθωσης, καταστρέφει τις παρεμβάσεις και παραδίδει το κτίριο στην κατάσταση που το παρέλαβε. Στη περίπτωση αυτή είναι προφανές ότι ο εκμισθωτής δεν είχε

κανένα όφελος από τις βελτιώσεις, αντιθέτως προκαλείται ζημία από τη φορολογική επιβάρυνση που προβλέπουν οι προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις.

Πάντως σε κάθε περίπτωση, μία προσέγγιση του εν λόγω θέματος όπως αυτή που ορίζεται στην ΠΟΛ.1088/17.4.2015, περί οδηγιών υποβολής δηλώσεων των φυσικών προσώπων, είναι πιο ορθολογική. Η συγκεκριμένη ΠΟΛ ορίζει ότι «στην έννοια της ανέγερσης εμπίπτουν και οι επεκτάσεις ακινήτων κατόπιν έκδοσης άδειας ανέγερσης. Για τον προσδιορισμό της αξίας της ανεγειρόμενης οικοδομής ή της αξίας βελτιώσεων ή επεκτάσεων μισθωμένης οικοδομής, απαιτείται η προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης του μισθωτή από την οποία να προκύπτει το ύψος των δαπανών που ανεγέρθηκαν και απορρέουν από τα επίσημα βιβλία του. Σε περίπτωση ελέγχου ή κατά τη χειρόγραφη υποβολή, προσκομίζεται φωτοαντίγραφο αποδεικτικού μεταγραφής της δικαστικής απόφασης ή συμβολαίου κατά περίπτωση».

Με τον τρόπο αυτό κατ' αρχήν περιορίζεται-προσδιορίζεται η έννοια της επέκτασης και κατ' αντιστοιχία και με πιο διασταλτικό χαρακτήρα, θα μπορούσε να προσδιοριστεί πιο λεπτομερώς και πέραν του λογιστικού ορισμού, ο όρος της βελτίωσης σε υπάρχοντα κτίρια. Τα όρια που τίθενται είναι σαφώς πιο κοντά στην έννοια της προσαύξησης της αξίας ενός κτιρίου, ενώ ιδιαίτερα σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου μέσω μιας τέτοιας διαδικασίας, μπορεί να ελέγξει καλύτερα έως και ουσιαστικά να εγκρίνει ο ίδιος μία επέκταση – βελτίωση του κτιρίου.

2.1.1.12 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Ενδεικτικό παράδειγμα προγράμματος ελέγχου παγίων παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

Ο έλεγχος λογαριασμών παγίων στους Δήμους

Γενικά στις δημόσιες οντότητες ενδιαφέρον από πλευράς ελέγχου παρουσιάζουν κυρίως οι λογαριασμοί «αγαθών κοινής χρήσης» και «ακίνητης περιουσίας σε γήπεδα τρίτων». Ως αγαθά κοινής χρήσης θεωρούνται:

- Το οδικό δίκτυο (οδοί, οδοστρώματα, πεζοδρόμια)
- Πλατείες, πάρκα, παιδότοποι κοινής χρήσεως,

- Φωτιστικοί στύλοι κοινής χρήσεως,
- Λοιπές εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως (αθλητικές εγκαταστάσεις, αρχαιολογικοί χώροι, αιγιαλός, μαρίνες κ.λπ.).

Αναφορικά για την απόσβεση τους λαμβάνεται ως βάση το κόστος της πρώτης 12ετίας. Ειδικότερα δύο λογαριασμοί που παρουσιάζουν ιδιομορφία είναι οι λογαριασμοί των παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσεως (ΚΑ17) και ο λογαριασμός επισκευών και συντηρήσεων παγίων κοινής χρήσεως (ΚΑ 62.17). Όπως σε όλους τους λογαριασμούς των έργων και των επενδυτικών δαπανών εμπλέκεται συνήθως η τεχνική υπηρεσία η οποία παρακολουθεί την εξέλιξη τους (προϋπολογισμός, παραλαβή κλπ.).

Ιδιαίτερη προσοχή για τα έργα αυτά έγκειται στο ότι πρέπει να είναι σαφώς ορισμένα και να υπάρχει ανάλυση των επιμέρους στοιχείων τους που συνεπάγονται χρεώσεις, να μη γίνεται κατάτμηση των πιστώσεων, να γίνονται οι κατάλληλοι μειοδοτικοί διαγωνισμοί (εγκεκριμένα όρια, τύπος διαγωνισμών), να έχουν τις κατάλληλες εγκρίσεις και να λογιστικοποιούνται ορθά.

Στο σημείο αυτό ίσως να απαιτείται η συμβολή και η γνώμη τεχνικού εμπειρογνώμονα. Προσοχή στην κοστολόγηση όταν έχουμε έργα με αυτεπιστασία (υλικά και εργατικά του Δήμου ΚΑ 78) και Επίσης, στη λήψη των κατάλληλων εγγυήσεων καλής εκτέλεσης και στις ποινικές ρήτρες για κακοτεχνίες, καθυστερήσεις παράδοσης κλπ. Οπωσδήποτε ελέγχουμε εάν έχει γίνει σύννομη προσωρινή και οριστική παραλαβή των έργων από την τεχνική υπηρεσία.

Στην περίπτωση που οι Δήμοι αποκτούν ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία από δωρεές (ΚΑ 41.15), θα πρέπει το λογιστήριο να ενημερώνεται και να διενεργεί τη λογιστική καταχώρηση τους, δεδομένου ότι δε μεσολαβεί εκταμίευση για την αγορά τους. Αξιοσημείωτο τέλος να αναφερθεί η διάκριση των προσθηκών και επισκευών για την ορθή καταχώρηση και αποτίμηση τους. Οι προσθήκες και βελτιώσεις (Π/Β) καταχωρούνται στα πάγια με το αιτιολογικό ότι αυξάνουν τη ζωή, τον όγκο ή την παραγωγικότητα του παγίου ενώ οι επισκευές και συντηρήσεις (Ε/Σ) καταχωρούνται στα αποτελέσματα με το αιτιολογικό της αποκατάστασης της φθοράς ή βλάβης που έχει υποστεί το πάγιο ή τη διατηρησιμότητα του στην αρχική ικανότητα λειτουργίας.

Ο έλεγχος λογαριασμών παγίων στις Μονάδες υγείας

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ενός δημόσιου Νοσοκομείου είναι ποικίλης φύσεως γήπεδα, κτίρια και εγκαταστάσεις, μηχανήματα και εργαλεία γενικού και ειδικού προορισμού (ιατρικά), μεταφορικά μέσα γενικού και ειδικού προορισμού (ασθενοφόρα) και μεγάλης ποικιλίας έπιπλα και σκεύη (επιστημονικά όργανα, ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, έπιπλα και σκεύη ενδιαίτησης, ιματισμός, γραφεία, φωριαμού κλπ.). Η καλή διαχείριση των παγίων προϋποθέτει:

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να παρακολουθούνται ορθά τόσο από λογιστικής όσο και από διαχειριστικής απόψεως. Πυρήνας του λογιστικού και διαχειριστικού σχετικού συστήματος είναι το Μητρώο παγίων που πρέπει να είναι κατάλληλα ενημερωμένο τόσο για τα πάγια ιδιοκτησίας όσο και για τα πάγια τρίτων.
- Τα πάγια του Νοσοκομείου πρέπει να απογράφονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και να συμφωνούνται με τη Γενική λογιστική. Προσοχή πρέπει να δίδεται στα πάγια που είναι μεγάλης αξίας και μικρού όγκου (κυρίως επιστημονικά όργανα και συσκευές) καθώς και στα πάγια που δεν αποκτώνται με πληρωμές αλλά από άλλες αιτίες (κυρίως δωρεές επί των οποίων ανεγείρονται οι νοσοκομειακές μονάδες) τα οποία μπορεί να διαφύγουν της λογιστικής καταγραφής και καταχώρησης (απαιτούνται τίτλοι ιδιοκτησίας).
- Τα όργανα ή τα άτομα που είναι επιφορτισμένα με την παραγγελία, την αγορά, τη φύλαξη, τη λογιστική παρακολούθηση των παγίων και την εξόφληση των προμηθευτών πρέπει να είναι σε ξεχωριστούς χώρους και ανεξάρτητα μεταξύ τους (διαχωρισμός λειτουργικών διαδικασιών). Η μεταφορά των παγίων μέσα και έξω από το νοσοκομείο πρέπει να παρακολουθείται κατάλληλα με ιδιαίτερες διαδικασίες (να υπάρχει σημείωμα εσωτερικής διακίνησης).
- Επίσης, τα πάγια πρέπει να ασφαρίζονται κατά πυρός ή ζημιών.
- Οι διαγωνιστικές διαδικασίες ανάθεσης να είναι σύμφωνες με τις αρχές της διαφάνειας (δημοσιότητας), της ίσης μεταχείρισης (ίδιες ευκαιρίες σε όλους) και του ανταγωνισμού (με συμμετοχή των περισσοτέρων). επίσης, ενδιαφέρον έχει και ο διοικητικός έλεγχος για τη νομιμότητα των συμβάσεων του διαγωνισμού πριν την υπογραφή (προσυμβατικός έλεγχος).

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ – ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΣΕ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Σκοπός: Η καταγραφή, παρακολούθηση, έλεγχος και αποτίμηση των Πάγιων στοιχείων σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Κανονισμοί:

- Κάθε Πάγιο στοιχείο εισάγεται στο νοσοκομείο από τη διαχείριση (αποθήκη) μη αναλωσίμου υλικού.
- Το Γραφείο Διαχείρισης υλικού είναι υπεύθυνο για την εισαγωγή στην αποθήκη κάθε νέου Πάγιου στοιχείου και Επίσης, χρέωση αυτού σε υπολόγους – τμήματα. Επίσης, είναι υπεύθυνο για την καταγραφή και τον έλεγχο των μη αναλωσίμων υλικών όπου και αν βρίσκονται στο χώρο του νοσοκομείου.
- Η χρέωση κάθε νέου πάγιου στοιχείου σε τμήμα γίνεται με γραπτή εντολή της Διοίκησης (ή του Διοικητικού Διευθυντή). Σύνδεση των παγίων με τυχόν επιχορήγησή τους και τον φορέα της επιχορήγησης.

Διαδικασίες:

- Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας του διαγωνισμού υπογράφεται η σχετική σύμβαση με τον προμηθευτή και ακολουθεί η παραγγελία, η παράδοση εκ μέρους του και η παραλαβή από τις υπηρεσίες του Νοσοκομείου.
- Η παραλαβή του πάγιου εξοπλισμού γίνεται από τριμελή επιτροπή η οποία έχει συσταθεί με απόφαση του ΔΣ του Νοσοκομείου.
- Στο στάδιο της παραλαβής η επιτροπή διενεργεί ποσοτική καταμέτρηση και ποιοτικό έλεγχο των παγίων που παραλαμβάνει. Εκδίδεται πρωτόκολλο παραλαβής πάγιου εξοπλισμού το οποίο είναι τριπλότυπο με καταχώρηση του τιμολογίου του προμηθευτή.
- Υπογράφεται το πρωτόκολλο παραλαβής από την ορισθείσα επιτροπή παραλαβής και το διαχειριστή αποθηκάριο.
- Το πρωτόκολλο παραλαβής πάγιου εξοπλισμού εκτός της επιτροπής παραλαβής υπογράφεται από τον παραλαβόντα υπόλογο και θεωρείται από τον Προϊστάμενο της Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Διοικητικό Διευθυντή.

- Το σύστημα με την ενημέρωση του μητρώου παγίων δίνει κωδικό παγίου αυτόματα ο οποίος με ευθύνη του υπόλογου της διαχείρισης υλικού πρέπει να επικολλάται στο πάγιο έτσι ώστε ο κωδικός αυτός να ταυτοποιεί το πάγιο και να το κάνει διακριτό από άλλα όμοια του.
- Με την τήρηση του Μητρώου Παγίων το οποίο είναι υποχρεωτικό βιβλίο του ΠΔ 146/03 η διαχείριση υλικού πρέπει να παρακολουθεί διαχειριστικά τα πάγια μέσω του βιβλίου αυτού και όχι μέσω του υποσυστήματος αποθήκης και του βιβλίου αποθήκης. Η λογιστική παρακολούθηση των παγίων γίνεται από το λογιστήριο.
- Αυτόματη ενημέρωση του υποσυστήματος Μητρώου Παγίων με τα στοιχεία της παρ. 2.2.103 του ΠΔ 146/03.
- Με την υπογραφή της σύμβασης γίνεται δέσμευση του ποσού από τον αντίστοιχο Κ.Α.Ε. του προϋπολογισμού εις βάρος του οποίου θα πληρωθεί. Ενημερώνεται το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως με χρέωση του λογ. 02.21 "Αναληφθείσες υποχρεώσεις" και πίστωση του λογ. 02.10 (Δέσμευση πίστωσης) και το υποσύστημα αγορών με αυτόματη ενημέρωση της Γ.Λ. με χρέωση του αρμόδιου λογ. της ομάδας 1 του ΠΔ 146/03 και πίστωση του προμηθευτή.
- Εκδίδεται Εντολή Διάθεσης- πράξη εξαγωγής από το Γραφείο Διαχείρισης υλικού, για χρέωση του παγίου υλικού στο τμήμα και τον υπόλογο, για όσα πάγια δεν παραμένουν στην αποθήκη.
- Λόγω της φύσεως του παγίου εξοπλισμού ο οποίος τις περισσότερες περιπτώσεις είναι ογκώδης, οι προμηθευτές τον παραδίδουν κατευθείαν στο χώρο εγκατάστασής του. Η διαχείριση υλικού χρεώνει τον εξοπλισμό στον αντίστοιχο υπόλογο του τμήματος ο οποίος πλέον έχει την ευθύνη της καλής λειτουργίας και της παρακολούθησής του. Η χρέωση γίνεται με την έκδοση ειδικού τριπλότυπου παραστατικού χρέωσης σε υπόλογο το οποίο υπογράφει ο υπεύθυνος της διαχείρισης και ο υπόλογος που παραλαμβάνει. Στις περιπτώσεις αλλαγής χώρου εγκατάστασης και αλλαγής υπόλογου η διαχείριση υλικού χρεώνει τον νέο υπόλογο και το νέο τμήμα και ταυτόχρονα αποχρεώνει τον προηγούμενο (χώρο & υπόλογο). Η διαδικασία αυτή παρακολουθείται μηχανογραφικά και σε κάθε περίπτωση η καρτέλα του είδους πρέπει να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση του παγίου.

Ταυτόχρονα, γίνεται αυτόματη ενημέρωση του υποσυστήματος Μητρώου Παγίων με το νέο χώρο εγκατάστασης (κέντρο κόστους της ΑΛ) και τον υπόλογο.

- Αρχαιοθετούνται από το γραφείο διαχείρισης υλικού, όλα τα συνοδευτικά παραστατικά του παγίου (Φωτοτυπίες των: Πρωτοκόλλου παραλαβής, Δ. Αποστολής –Τιμολογίου, Εντολή Προμήθειας, πιστοποιητικό καλής λειτουργίας) σε κλασέρ, ανά κατηγορία παγίου και ανά κέντρο κόστους. Τα πιστοποιητικά παραλαβής και καλής λειτουργίας των μηχανημάτων πρέπει να υπογράφονται από την Τεχνική Υπηρεσία.
- Ενημερώνεται το Μητρώο Παγίων για κάθε επέκταση-αναβάθμιση των πάγιων στοιχείων μέσω των σχετικών Τιμολογίων δαπανών. Η δαπάνη για επέκταση – αναβάθμιση πάγιου στοιχείου προστίθεται στην αρχική αξία του στοιχείου. Η ενημέρωση του Μητρώου Παγίων γίνεται από την καταχώρηση του Τιμολογίου στο Γραφείο Διαχείρισης υλικού και με βάση τον κωδικό αριθμό που έδωσε το Γραφείο Ακίνητης περιουσίας κατά την αρχική αγορά του παγίου.
- Καταγράφονται από το Γραφείο Ακίνητης περιουσίας τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται λόγω παλαιότητας. Εφόσον είναι εντελώς άχρηστα πρέπει να καταστραφούν. Γίνεται συνεργασία προς τούτο με το Γραφείο Διαχείρισης Υλικού. Ακολουθεί εισήγηση προς το Συμβούλιο περί εγκρίσεως καταστροφής άχρηστου υλικού.

Απογραφή παγίων:

- Η διενέργεια απογραφής γίνεται πάντα με καθορισμό από το Διοικητική των υπαλλήλων που θα μετέχουν στην επιτροπή.
- Η επιτροπή παραλαμβάνει από το Γραφείο Διαχείρισης Υλικού εκτυπωμένες καταστάσεις (ανά χώρο εγκατάστασης) με τα προς απογραφή πάγια. Στην κατάσταση υπάρχει στήλη κενή στην οποία καταγράφονται οι ποσότητες που μετρούνται ανά πάγιο. Σε κάθε πάγιο στοιχείο επικολλάτε ειδική ετικέτα με την ημερομηνία απογραφής.
- Συντάσσεται Πρωτόκολλο από την επιτροπή όπου καταγράφονται οι τυχόν ελλείψεις ανά πάγιο.
- Ενημέρωση από την επιτροπή διενέργειας της απογραφής στην Οικονομική Υποδιεύθυνση για τα αποτελέσματα της απογραφής.

- Ενημέρωση της Οικονομικής Υποδιεύθυνσης και Διοίκησης για τυχόν αποκλίσεις που παρατηρήθηκαν στην απογραφή. Παρακολουθούνται μέσα από τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (διαρκής και ετήσια φυσική απογραφή πάγιων στοιχείων), και με βάση μηχανογραφημένες καταστάσεις οι συμφωνίες σε ποσότητες και είδη των πάγιων στοιχείων. Οι τυχόν προκύπτουσες διαφορές, εφόσον εγκριθούν από τη Διοίκηση του νοσοκομείου, καταχωρούνται στο Μητρώο Παγίων.
- Η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ του μητρώου και της γενικής λογιστικής ή του μητρώου και της πραγματικής απογραφής των παγίων σηματοδοτούν υψηλό ελεγκτικό κίνδυνο και πρέπει να διερευνώνται από το τμήμα παγίων που πρέπει να δημιουργηθεί και να λειτουργεί σε κάθε Μονάδα Υγείας.
 - ✓ 4. Χρησιμοποιούμενα Έντυπα/ Προτυποποιημένα έντυπα Υ.Υ.Κ.Α.
 - ✓ 4.1. Πρωτόκολλο Παραλαβής πάγιου εξοπλισμού (έντυπο Τα 322)
 - ✓ 4.2. Καρτέλα παγίου και βιβλίο μητρώο παγίου σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 2.2.103 του ΠΔ 146/03).

Πρόγραμμα ελέγχου λογαριασμών οικονομικών καταστάσεων - Ενσώματα πάγια στοιχεία (Πρόγραμμα ελέγχου)

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία περιλαμβάνουν τα οικόπεδα, κτίρια, μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό καθώς και που βρίσκονται στην κυριότητα της οντότητας και χρησιμοποιούνται είτε για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών της, είτε για επενδυτικούς σκοπούς (π.χ. μισθώσεις). Τα κυριότερα θέματα και ακολουθούμενες διαδικασίες ελέγχου των παγίων είναι τα εξής:

1. Εξετάστηκε αν εφαρμόζεται κανονισμός προμηθειών παγίων καθώς και αν υπάρχει σύστημα διάκρισης των δαπανών σε δαπάνες βελτίωσης και συντήρησης.
2. Πραγματοποιήθηκε εξέταση για τη φυσική απογραφή των παγίων και έγινε συμφωνία με το μητρώο και τα λογιστικά βιβλία.
3. Λήφθηκε επιβεβαιωτική επιστολή από την οντότητα (νομικός σύμβουλος) σχετικά: ο με την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων (ιδιοκτησίας, ιδιοκατασκευαζόμενα και δωρεάν παραχωρημένα) ο και τα τυχόν εμπράγματα ή άλλα βάρη επί αυτών.

4. Καταρτίστηκε συγκεντρωτική κατάσταση (πίνακας) μεταβολών (αυξήσεις, μειώσεις) των λογαριασμών παγίων στη χρήση.

5. Στις προσθήκες παγίων εξετάζεται ο τρόπος απόκτησης τους (π.χ. αγορά ή κατασκευή ή ιδιοκατασκευή, ανταλλαγή, χωρίς αντάλλαγμα δωρεάν, leasing κλπ.).

6. Διενεργήθηκαν αποσβέσεις με βάση τους νόμιμους συντελεστές και καταχωρήθηκαν στα βιβλία.

7. Διενεργήθηκε έλεγχος ασφαλιστικής κάλυψης της αξίας των παγίων και της χρονικής διάρκειας αυτής.

8. Υπάρχουν πάγια χρησιμοποιούμενα με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing);

- Αν ναι: Ελέγχθηκε η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Ελέγχθηκε η εφαρμοζόμενη λογιστική παρακολούθησή της και η φορολογική έκπτωση των μισθωμάτων.
- Υπάρχουν συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης.

9. Πραγματοποιήθηκε συμφωνία για τις χορηγηθείσες εμπράγματα ασφάλειες επί των ακινήτων μεταξύ των επιστολών προς τις τράπεζες και των υπολοίπων των λογαριασμών τάξεως σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που αναφέρονται στο προσάρτημα.

Σύμφωνα με τη θεωρία, οι βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου επί των παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

α. Για την προστασία τους από διαφόρους κινδύνους (κλοπή, πυρκαγιά κ.λπ.).

β. Για την καταγραφή και εφαρμογή των οδηγιών της Διοίκησης για την προμήθεια ή την εκποίηση τους.

γ. Για την καλύτερη αξιοποίηση τους, δηλαδή για τη μεγιστοποίηση της απόδοσης των κεφαλαίων, που έχουν επενδυθεί στα πάγια αυτά.

δ. Για την ορθή λογιστική παρακολούθηση τους.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου **επί των παγίων στοιχείων** προϋποθέτει την εφαρμογή των κατωτέρω διαδικασιών:

- Περιοδικές απογραφές των παγίων στοιχείων (κυρίως των κινητών) και συμφωνία αυτών με αντίστοιχα τηρούμενα μητρώα.
- Περιοδικές επιθεωρήσεις των παγίων, για τη διαπίστωση της καλής συντήρησής τους.
- Περιοδική επιθεώρηση των εκτός εκμεταλλεύσεως παγίων και σχετική ενημέρωση του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή του κανονισμού προμηθειών παγίων στοιχείων.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή των προβλεπόμενων, από τη Διοίκηση, διαδικασιών για την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων.
- Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής του εγκεκριμένου, από τη Διοίκηση, προγράμματος επενδύσεων.

Όσον αφορά στον έλεγχο επί των λογαριασμών των παγίων στοιχείων οι ελεγκτικές διαδικασίες θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Παγίων, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο λογαριασμό:
 - ✓ Τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των χρεώσεων
 - ✓ Το σύνολο των πιστώσεων
 - ✓ Το υπόλοιπο της αξίας κτήσεως τέλους χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων
 - ✓ Οι αποσβέσεις χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των αποσβέσεων
 - ✓ Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των παγίων
- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- Επαλήθευση αγορών και τυχόν ιδιοκατασκευών παγίων, βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως
- Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του κανονισμού προμηθειών κατά την αγορά ή πώληση των παγίων στοιχείων όσον αφορά τις εγκρίσεις αγορών, τη λήψη προσφορών, το δελτίο παραγγελίας, και την εκτέλεση της αγοράς

- Διαπίστωση της μη ύπαρξης δαπανών επισκευών και συντηρήσεως παγίων, στους αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων στοιχείων
- Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολουθήσεως των παγίων, που έχουν υπαχθεί σε αναπτυξιακούς.
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού αποσβέσεων σύμφωνα με το ισχύον, κάθε φορά Προεδρικό Διάταγμα
- Διαπίστωση της μη υποβολής των συντελεστών αποσβέσεων από χρήση σε χρήση.
- Επαλήθευση του ορθού προσδιορισμού του αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία), που προέκυψε κατά την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων
- Επαλήθευση του ορθού λογιστικού χειρισμού του Φ.Π.Α. παγίων. (έκπτωση Φ.Π.Α. σε υπαγόμενες επιχειρήσεις, μη έκπτωση Φ.Π.Α. σε μη υπαγόμενες επιχειρήσεις, πενταετής διακανονισμός Φ.Π.Α. παγίων κ.λπ.).
- Επαλήθευση της ορθής συντάξεως της δηλώσεως Φ.Α.Π. (αντικειμενικές αξίες, αφαίρεση υπολοίπων ενυπόθηκων δανείων κ.λπ.)
- Επαλήθευση της ορθής αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως των παγίων και των αποσβέσεων τους
- Διαπίστωση της ορθής τήρησης του Μητρώου Παγίων (αναλυτική ενημέρωση κατ' είδος παγίου, συμφωνία με λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής κ.λπ.)
- Επαλήθευση ορισμένων παγίων με φυσική απογραφή
- Διαπίστωση της υπάρξεως ή μη παγίων στοιχείων εκτός εκμεταλλεύσεως (απαξίωση, διενέργεια αποσβέσεων, λογιστική εμφάνιση κ.λπ.).
- Εξακρίβωση της κυριότητας των γηπέδων και κτηρίων (συμβόλαια αγοράς, πιστοποιητικά μεταγραφής κ.λπ.)
- Επαλήθευση της ύπαρξης πλήρους ασφαλιστικής καλύψεως των παγίων έναντι διάφορων κινδύνων
- Βεβαίωση της καλής λειτουργίας και συντηρήσεως των παγίων με σχετική επιστολή των αρμοδίων της επιχειρήσεως προς τον ελεγκτή.

Σύμφωνα με τη θεωρία, οι στόχοι του ελέγχου επί των **ασώματων παγίων** στοιχείων είναι οι εξής:

- α. η μεγιστοποίηση της απόδοσης των επενδυμένων κεφαλαίων και
- β. η ορθή λογιστική παρακολούθηση τους.

Για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων θα πρέπει να ακολουθούνται οι εξής διαδικασίες:

- Διαπίστωση της πλήρους εκμεταλλεύσεως των δικαιωμάτων, που παρέχει η κυριότητα των ασώματων αυτών στοιχείων
- Εξακρίβωση της μη χρησιμοποίησεως των δικαιωμάτων από τρίτους.
- Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής των οδηγιών της Διοικήσεως για την απόκτηση των ασώματων στοιχείων
- Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολούθησης τους
- Διαπίστωση του ορθού τρόπου της αποσβέσεως τους.

Ο έλεγχος επί των λογαριασμών των ασώματων παγίων στοιχείων θα πρέπει να περιλαμβάνει τις παρακάτω διαδικασίες:

- Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Ασώματων Παγίων Στοιχείων, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο λογαριασμό:
 - ✓ Τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των χρεώσεων της χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των πιστώσεων της χρήσεως
 - ✓ Το υπόλοιπο της αξίας κτήσεως τέλους χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων
 - ✓ Οι αποσβέσεις χρήσεως
 - ✓ Το σύνολο των αποσβέσεων
 - ✓ Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των ασώματων παγίων στοιχείων.
- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω Πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- Επαλήθευση αποκτήσεων ασώματων παγίων στοιχείων, βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως.

- Διερεύνηση του περιεχομένου των αναλυτικών λογαριασμών και διαπίστωση ότι αυτό είναι σύμφωνο με τις σχετικές διατάξεις.
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των .αποσβέσεων.
- Διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών αποσβέσεως από χρήση σε χρήση.

Παρουσίαση ερωτηματολογίου ελέγχων Παγίων

Ενσώματα πάγια στοιχεία (Ερωτηματολόγια εκτίμησης Συστήματος Ελεγχου)

1. Η οντότητα για τις πάγιες επενδύσεις διαθέτει κανονισμό με διαδικασίες έγκρισης και σκοπούς πραγματοποίησης επένδυσης;
2. Οι τίτλοι ιδιοκτησίας ακινήτων έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
3. Η ασφαλιστική κάλυψη αναθεωρείται κανονικά και είναι επαρκής σύμφωνα με την τρέχουσα αξία των παγίων;
4. Η οντότητα τηρεί λεπτομερή μητρώα των παγίων περιουσιακών της στοιχείων και γίνεται συμφωνία με τα λογιστικά βιβλία και τις διενεργούμενες απογραφές (π.χ. μηχανολογικός εξοπλισμός: Μητρώα= Φυσικές Απογραφές = Υπόλοιπα Γενικού καθολικού);
5. Η οντότητα αξιολογεί και τεκμηριώνει τυχόν διαφορές από απογραφές τις οποίες και τακτοποιεί με κατάλληλες εγκριτικές διαδικασίες ;
6. Διακρίνονται οι δαπάνες, σε δαπάνες προσθηκών-βελτιώσεων και σε δαπάνες συντήρησης –επισκευών και καταχωρούνται κατάλληλα;
7. Τηρούνται επαρκή στοιχεία για τυχόν μακροπρόθεσμες συμβάσεις;

Ενδεικτικά θα μπορούσε να προταθεί το παρακάτω ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου για τα πάγια:

- Η οντότητα τηρεί επαρκώς λεπτομερή μητρώα των παγίων περιουσιακών της στοιχείων και των αποσβέσεων τους;
- Είναι αυτά ενημερωμένα;
- Τηρούνται επαρκή στοιχεία για τυχόν μακροπρόθεσμες συμβάσεις, ναυλώσεις, ενοικιάσεις κ.λπ.;
- Οι τίτλοι ιδιοκτησίας ακινήτων έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
- Τέτοιοι τίτλοι φυλάσσονται αρμοδίως σε ασφαλή θυρίδα; α) Τράπεζας ή άλλου κατάλληλου θησαυροφύλακα; β) Της οντότητας;
- Εάν φυλάσσονται στην οντότητα, υπόκεινται σε ελέγχους;
- Η οντότητα προβαίνει:
 - ✓ Σε περιοδική απογραφή του μηχανολογικού εξοπλισμού;

- ✓ Σε περιοδικές εκτιμήσεις του Παγίου Ενεργητικού προς το σκοπό προσδιορισμού του ασφαλιστέου ποσού;
- ✓ Σε συγκρίσεις των απογραφομένων προς τα αναγραφόμενα στα μητρώα;
- Η ασφαλιστική κάλυψη αναθεωρείται κανονικά και είναι επαρκής για να καλύπτει την αντικατάστασή τους;
- Η οντότητα έχει καλό σύστημα διακρίσεως των δαπανών σε δαπάνες βελτιώσεως και συντηρήσεως;
- Η μέθοδος της διακρίσεως αυτής ακολουθείται παγίως;
- Φέρνει η οντότητα τις βελτιώσεις σε χρέωση του Παγίου Ενεργητικού;
- Φέρνει η οντότητα τις συντηρήσεις σε χρέωση των Δαπανών;
- Για τυχόν προσθήκες υφίσταται προέγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου;
- Επί τυχόν υπερβάσεων σε προσθήκες ή σε νέα περιουσιακά στοιχεία, υφίστανται εγκριτικές αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου;
- Είναι μόνο η Γενική Διεύθυνση αρμόδια να χαρακτηρίσει ως άχρηστα, πάγια στοιχεία του ενεργητικού (μηχανήματα, εργαλεία, κ.λπ.);
- Υπάρχει κατάλληλο σύστημα ελέγχου για τις πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, υπολειμμάτων, εκποιήσεις άχρηστων και για τις σχετικές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς του Παγίου Ενεργητικού και τους λογαριασμούς διαθεσίμων και αποσβέσεων;
- Η μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, καθορίζεται από τη Διοίκηση και ακολουθείται παγίως;
- Τυχόν εμπράγματα βάρη επί των παγίων, σημειώνονται στα βιβλία ειδικότερα στο προσάρτημα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων;
- Τέτοια βάρη έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
- Τα πάγια, εν γένει περιουσιακά στοιχεία, έχουν ασφαλισθεί κατά κινδύνων πυρός, ζημιών, φθορών κ.λπ.;
- Αντιπροσωπεύει το εκάστοτε ασφαλιζόμενο κεφάλαιο την τρέχουσα αξία, ενός εκάστου ασφαλισμένου περιουσιακού στοιχείου;

- Υπάρχει σύστημα ή υποχρέωση άμεσου και εμπροθέσμου δηλώσεως από τους αρμόδιους της οντότητας στην ασφαλιστική οντότητα για τυχόν επελθούσα ζημία; Εφαρμόζεται;
- Τυχόν προκύπτουσες ή αποκαλυπτόμενες ζημιές, αναλύονται και εξετάζονται από τη διοίκηση;
- Ο καθορισμός της φύσεως του άυλου ενεργητικού (Διπλώματα ευρεσιτεχνίας, Δικαιώματα τρίτων, Φήμη και Πελατεία) και η λογιστική του αντιμετώπιση, ελέγχονται από ανώτερο υπάλληλο, που είναι ανεξάρτητος από το προσωπικό το οποίο είναι υπεύθυνο για την απόδοση λογαριασμού για τα εν λόγω στοιχεία;
- Η αξία των άυλων στην οντότητα είναι θέμα εξέτασης και συζήτησης με τη Διοίκηση;
- Οι αγορές των Δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων και λοιπών δικαιωμάτων εγκρίνονται δεόντως;
- Οι αποσβέσεις και διαγραφές της αξίας των άυλων υπόκεινται σε κανονικό έλεγχο από τη Διοίκηση;
- Οι αποσβέσεις των άυλων λογίζονται και καταμερίζονται για το χρόνο που η οντότητα κατέχει αυτά ή δικαιούται να κάνει χρήση αυτών.

Σύνταξη Φύλλων ελέγχου Παγίων – Μελέτη Περίπτωσης

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, θεωρείται ικανοποιητικό όταν είναι οργανωμένο και εφαρμόζει μια σειρά από ελεγκτικές διαδικασίες. Συγκεκριμένα οι διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθεί είναι:

- ✓ η διενέργεια περιοδικών απογραφών και συμφωνία της απογραφής με τα τηρούμενα μητρώα της οντότητας
- ✓ η επιθεώρηση των παγίων, για την επιβεβαίωση της κατάστασης και συντήρησή τους
- ✓ η διαπίστωση της εφαρμογής των προβλεπόμενων οδηγιών της διοίκησης όσον αφορά τις διαδικασίες αγοράς, πώλησης ή εκποίησης παγίων

- ✓ ο έλεγχος τήρησης και ενημέρωσης του μητρώου παγίων, των αποσβέσεων και η συμφωνία με τα λογιστικά βιβλία της οντότητας
- ✓ ο έλεγχος τήρησης επαρκών στοιχείων μακροπρόθεσμων συμβάσεων αγοράς παγίων
- ✓ η επιβεβαίωση ύπαρξης και τήρησης αρχείου ιδιοκτησίας των παγίων στοιχείων
- ✓ η εφαρμογή του συστήματος διάκρισης των δαπανών βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής των παγίων
- ✓ η παρακολούθηση του συστήματος διαγραφής και απαξίωσης παγίων
- ✓ η εφαρμογή και παρακολούθηση του συστήματος κοστολόγησης των ιδιοκατασκευών.

Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη γραπτή περιγραφή και ερωτηματολόγια, για να μελετήσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου των παγίων στοιχείων. Εξετάζει τις παραπάνω διαδικασίες και συντάσσει έναν πίνακα αξιολόγησης, όπου ανακεφαλαιώνει την εργασία του και επισημαίνει τυχόν αδυναμίες του συστήματος που θα προκύψουν.

Τα φύλλα εργασίας, σε συνδυασμό με το ερωτηματολόγιο, περιλαμβάνουν σημαντικά στοιχεία για τον προσανατολισμό του ελεγκτικού έργου. Περιλαμβάνουν αποτελέσματα του δειγματοληπτικού ελέγχου και αποδεικτικά στοιχεία που αφορούν τα βήματα της ελεγκτικής διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να είναι αντίγραφα ή λεπτομερείς καταγραφές του ελεγκτή και περιλαμβάνουν:

- αντίγραφο μητρώου παγίων
- επιβεβαίωση της θεώρησης του μητρώου παγίων
- επιβεβαίωση της εμπρόθεσμης ενημέρωσης του μητρώου παγίων
- αντίγραφα αποφάσεων για τις βελτιώσεις και τις προσθήκες στα πάγια
- αποδεικτικά στοιχεία δειγματοληπτικού ελέγχου για την εφαρμογή της διαδικασίας αγοράς παγίου
- αντίγραφα συμφωνίας των Ισοζυγίων των λογαριασμών των παγίων
- αποδεικτικά στοιχεία διαδικασίας για αχρηστευμένα ή απαξιωμένα πάγια
- επιβεβαίωση εφαρμογής αξιόπιστου συστήματος κοστολόγησης ιδιοκατασκευών.

2.1.2 Έλεγχος Ακινήτοποιήσεων Υπό Εκτέλεση και Προκαταβολών Κτήσεων Παγίων

2.1.2.1 Παρουσίαση λογαριασμού ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεως παγίων

Στον λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά, τα οποία διατίθενται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων 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 πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οντότητα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οντότητα 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 πάγιων 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 πάγιων στοιχείων (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την οντότητα προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτύτερα στις αποθήκες με καταχώρισή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.00.

Όταν η κατασκευή των πάγιων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους, εκτός από τη χορήγηση των υλικών, παρέχεται και συμπαράσταση των υπηρεσιών της οντότητας, η οποία συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογαριασμών ακολουθείται η διαδικασία της παραπάνω περίπτωσης 2 (κατασκευή πάγιων στοιχείων από την οντότητα).

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων». Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή, προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16).

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων, ως εξής:

α. Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων».

β. Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων».

γ. Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» και τα χρεωστικά υπόλοιπα των

υπολογαριασμών των 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός πάγιων στοιχείων» εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

Με αυτό τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό παρακολουθούνται τα ποσά, που δαπανώνται για την κατασκευή παγίων στοιχείων. Επίσης, παρακολουθούνται τα ποσά που προκαταβάλλονται, προκειμένου να αγοραστούν νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Πάγια περιουσιακά στοιχεία που είναι υπό εκτέλεση ή πρόκειται να αποκτηθούν μελλοντικά είναι τα κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα, Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις-λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, Μεταφορικά μέσα, Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός. Εάν το υπό εκτέλεση ή υπό παραγγελία πάγιο ολοκληρωθεί ή παραληφθεί πλήρως μέσα στη διαχειριστική χρήση, ο λογαριασμός 15 πιστώνεται και κλείνει και μεταφέρεται σε έναν από τους πρωτοβάθμιους 11, 12, 13, 14 λογαριασμούς που παρακολουθούν τα πάγια στοιχεία. Εάν όμως η κατασκευή ή η παράδοση δεν ολοκληρωθεί στη διάρκεια της χρήσης, το κόστος παραμένει στον 15 (στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του), ο οποίος εμφανίζεται στον Ισολογισμό με το αντίστοιχο ποσό για να εξισωθεί σε κάποια από τις προσεχείς χρήσεις με την αποπεράτωση του έργου. Οι ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση μπορεί να κατασκευάζονται από την ίδια την οντότητα με δικά της μέσα ή από τρίτους, στους οποίους τα υλικά κατασκευής τα παρέχει η οντότητα, ή από τρίτους, στους οποίους παρέχονται από την οντότητα, τα υλικά, το προσωπικό ή άλλες υπηρεσίες.

2.1.2.2 Διαδικασίες ελέγχου

Στον λογαριασμό 15 «Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την κατασκευή νέων παγίων περιουσιακών στοιχείων ενώ περιλαμβάνονται και τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά ιδίων στοιχείων. Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση έχουμε όταν:

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κατασκευάζονται από την οντότητα με δικά της έξοδα.
- Τα πάγια στοιχεία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την οντότητα.

- Τα πάγια στοιχεία κατασκευάζονται από τρίτους στους οποίους εκτός από τη χορήγηση υλικών παρέχεται και η συμπάρσταση των υπηρεσιών της οντότητας που συνεπάγεται πρόσθετο κόστος.

Στον λογαριασμό 15.09 «Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων, προμηθευτών υλικών κατασκευής, προμηθευτών αυτούσιων όμοιων στοιχείων, τα οποία χρεώνουν τον λογαριασμό 15. Όταν ένα έργο αρχίζει και τελειώνει μέσα σε μια χρήση τότε χρεώνεται το πάγιο στοιχείο και όχι ο λογαριασμός 15. Στην περίπτωση των Ο.Τ.Α. παρατηρούμε ότι υπάρχουν αρκετές διαφοροποιήσεις.

Αρχικά οι υπολογαριασμοί 15.00 έως 15.08 στο Κ.Λ.Σ. δεν υφίστανται και αναπτύσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες του Δήμου. Ο λογαριασμός 15.09 είναι κοινός και στα δύο λογιστικά σχέδια. Από εκεί και έπειτα παρατηρούμε ότι υπάρχουν οι υπολογαριασμοί 15.10 έως 15.14 και 15.16 όπου παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων. Στο λογαριασμό 15.17 παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους των παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσης. Το κόστος συγκεντρώνεται στους λογαριασμούς από 15.10 έως 5.17 μέχρι να ολοκληρωθεί μπορεί να καλύπτεται από ίδιους πόρους του Δήμου ή από επιχορηγήσεις του Δημοσίου ή τρίτων. Όταν ολοκληρωθεί η επένδυση το κόστος μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς 15.10 έως 15.14 και 15.16 στους αντίστοιχους 11, 12, 13, 14 και 16 εφόσον το κόστος επενδύσεως καλυφθεί από ίδιους πόρους του Δήμου.

Μετά την ολοκλήρωση των παγίων εγκαταστάσεων κοινής χρήσης γίνεται μεταφορά κόστους στους υπολογαριασμούς του 17. Κατά την πιο πάνω μεταφορά χρεώνεται ο αρμόδιος υπολογαριασμός 10 έως 16 και 17 και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός 15.10 έως 15.14, 15.16 και 15.17. 25 Η εμφάνιση των αγορών υλικών στους υπολογαριασμούς του 15 πρέπει να ακολουθήσει προηγούμενες εγγραφές στο λογαριασμό 24, έτσι ώστε να τηρηθεί η αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης αποθεμάτων. Στην κατεύθυνση αυτή βοηθάει η πιθανή ανάπτυξη των υπολογαριασμών του 24 κατ' έργο. Η ανάπτυξη του 24 κατ' έργο θα συγκεντρώνει το σύνολο των ποσών που δαπανήθηκαν ανά μήνα για το συγκεκριμένο έργο και θα έχουμε έτοιμη λογιστική εγγραφή πίστωσης 78 και χρέωσης 15. Η εγγραφή αυτή θα μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα.

Ο τρόπος δεν έχει νόημα για τους Δήμους που τηρούν την αναλυτική λογιστική καθ' όσον το κόστος ανά έργο θα συγκεντρώνεται σε υπολογαριασμούς του 93. 68 Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15.19 «Λοιπός κεφαλαιακός εξοπλισμός», παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους των λοιπών παγίας μορφής περιουσιακών στοιχείων που δεν εντάσσονται στους λογαριασμούς 15.10 έως 15.14 και 15.16 και ανήκουν στην περιουσία του Δήμου. Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15.20 παρακολουθούνται οι δαπάνες για μελέτες και έρευνες κατασκευής, επεκτάσεις ή συμπληρώσεις κτιρίων και λοιπών έργων όπου μετά την ολοκλήρωσή τους μεταφέρονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς 16. Επίσης, παρακολουθούνται οι ειδικές δαπάνες που αφορούν την εφαρμογή του σχεδίου πόλεως, δαπάνες κατεδαφίσεως κ.λπ. Οι δαπάνες αυτές είναι πολυετούς αποσβέσεως και μεταφέρονται στο λογαριασμό 16 έκτος από τις δαπάνες επεκτάσεως κατασκευής, συμπληρώσεως - πλην κτιρίων που μεταφέρονται στους λογαριασμούς 12, 13, 14, 16, 17 αναλόγως.

2.1.2.3 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών κτήσεων παγίων

ΣΕ ΔΗΜΟ:

Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση € 1.883.359,72

Γενικές πληροφορίες: Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει το κόστος των έργων που δεν έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.2019.

Στη χρήση 2019 ολοκληρώθηκαν έργα αξίας € 681.431,02 και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς των παγίων που αφορούσαν.

Επίσης, παρέμειναν την 31.12.2019 μη ολοκληρωμένα έργα κόστους € 1.883.359,72.

Στον παρακάτω πίνακα παρατίθενται αναλυτικά το κόστος ανά έργο σε εξέλιξη της έναρξης, το κόστος ανά έργο που διενεργήθηκε στη χρήση 2019, το κόστος ανά έργο που ολοκληρώθηκε στο 2019 και το κόστος των έργων που έμειναν μη ολοκληρωμένα την 31.12.2019.

Ελεγκτικές Διαδικασίες: Επί του συνόλου των προσθηκών της χρήσης 2019 λάβαμε δείγμα δικαιολογητικών ποσού € 578.241,48, που αναλύεται στον παρακάτω πίνακα και το οποίο ελέγχθηκε:

- Ως προς την ορθή λογιστικοποίησή του σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 315/99 στο διπλογραφικό σύστημα.
- Ως προς τη νομιμότητα των ενταλμάτων πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου.....

2.1.3 Έλεγχος Ασώματων Ακινήτοποιήσεων

2.1.3.1 Παρουσίαση λογαριασμού ασώματων ακινήτοποιήσεων

Οι ασώματες ακινήτοποιήσεις είναι τα άυλα οικονομικά στοιχεία που μια οντότητα έχει στην κατοχή της και χρησιμοποιεί κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της. Κατατάσσονται στην κατηγορία των πάγιων στοιχείων, αλλά δεν είναι ενσώματα όπως τα οικόπεδα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, κτίρια και κατηγοριοποιούνται διαφορετικά. Οι ασώματες ακινήτοποιήσεις έχουν και τα εξής χαρακτηριστικά:

- Μπορούν να αποτιμηθούν. Μπορούμε δηλαδή, να εκτιμήσουμε την αξία τους σε χρηματικές μονάδες και έτσι να τα εμφανίσουμε στον ισολογισμό.
- Μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής από την οντότητα που τα διαχειρίζεται.
- Αυτά αποκτούνται από την οντότητα με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Αποκτούνται, δηλαδή, για μακροχρόνια χρήση.

Τα άυλα αυτά πάγια στοιχεία θα μπορούσαμε να τα διακρίνουμε, κατηγοριοποιήσουμε ως εξής:

- Δικαιώματα. Αυτά μπορεί να είναι διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία, συγγραφικά δικαιώματα, καλλιτεχνικά δικαιώματα κλπ.
- Η φήμη και η πελατεία είναι ένα από τα συνηθέστερα άυλα πάγια στοιχεία που

συναντάμε στο ενεργητικό μιας οντότητας. Πρόκειται δηλαδή για πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις. Μέσα στην κατηγορία αυτήν συναντάμε και την καλή οργάνωση μιας οντότητας ή Επίσης, την ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών που Επίσης, μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά.

Με την εφαρμογή του νόμου για τα Ε.Λ.Π., εισάγεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. όταν:

α) υπάρχουν δαπάνες για άυλα στοιχεία από τις οποίες δεν προκύπτουν μελλοντικές εισροές στην οντότητα και επομένως, δεν μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία. Οι δαπάνες αυτές με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης και όχι ως πάγια,

β) ενώ, με την πάροδο του χρόνου λειτουργίας μιας οντότητας δημιουργούνται "υπεραξίες", χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά έξοδα, που με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., δεν λογιστικοποιούνται παρά μόνο κατά την αγορά ή τη συγχώνευση μιας οντότητας. Σε αυτήντην περίπτωση με την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π..

Παράδειγμα είναι η υπεραξία από την "φήμη και πελατεία" μιας οντότητας που στη χώρα μας με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στα λογιστικά βιβλία της οντότητας (μητρική) που εξαγόραζε με τίμημα μεγαλύτερο από την καθαρή θέση της.

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ (ΚΑΤΑΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΟΡΟΣ)

Πρόκειται για μια κατηγορία εξόδων που πραγματοποιούνται για ανάγκες της οντότητας και τα χρονικά τους όρια ξεπερνούν τη χρήση. Όμως, δεν είναι αρκετό το κριτήριο αυτό για να μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. γιατί στις περισσότερες περιπτώσεις δεν προκύπτουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Πιο αναλυτικά τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι:

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Αφορούν στα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, στα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως,

στης καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, στης εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και στα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οντότητας. Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Δ.Λ.Π. και επομένως και με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και εφόσον δεν μπορούν να πουληθούν χαρακτηρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία εξέπνευσαν.

Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων και έξοδα λοιπών ερευνών

Τα έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν ως πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι να εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και αυτό συμβαίνει όταν το αποτέλεσμα της έρευνας είναι θετικό. Πρέπει δηλαδή η οντότητα που δαπανά για έρευνα να πετύχει το σκοπό της και να αποκτηθεί η δυνατότητα πώλησης προϊόντων ή η δυνατότητα να πουληθεί το αποτέλεσμα της έρευνας και ανάπτυξης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά η δαπάνη αποτελεί έξοδο της χρήσης.

Σε περίπτωση που οι δαπάνες αφορούν μεταλλεία, ορυχεία ή λατομεία και ο σκοπός τους έχει επιτευχθεί, προσαυξάνουν την αξία του αντίστοιχου ενσώματου παγίου. Όμοια αν πρόκειται για ανάπτυξη άλλων στοιχείων (νέων προϊόντων) αναγνωρίζονται ως δαπάνες ανάπτυξης.

Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.

Αφορούν έξοδα όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οντότητας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Τα εν λόγω έξοδα με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της οντότητας και καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης ή αν πρόκειται για μεγάλα ποσά, μειώνουν το ποσό της αύξησης κεφαλαίου.

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά

έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων και προσαυξάνουν το κόστος κτήσης τους.

Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε τοπικό νόμισμα, των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οντότητας. Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων οι διαφορές αυτές επειδή πρόκειται για αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται ύστερα από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία τους.

Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.

Αφορούν τις διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και τις διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οι διαφορές αυτές καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης.

Έξοδα αναδιοργάνωσης

Τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οντότητας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Κατά την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., έχουμε ως βασικό κριτήριο για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως πάγιο την βέβαιη πιθανότητα ότι θα αποφέρει στην οντότητα μελλοντικά οφέλη. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, το λογισμικό που παρακολουθείται στο συγκεκριμένο λογαριασμό, αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο στοιχείο.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Είναι οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και σύμφωνα με το άρθρο 18, το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση, η τήρηση του συγκεκριμένου λογαριασμού για την παρακολούθηση των εν λόγω τόκων καταργείται αφού αν η οντότητα το επιλέξει οι τόκοι προσαυξάνουν την αξία κτήσης των κατασκευαζόμενων παγίων.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. (Άρθρο 18 παρ. 3 περ. α). Όμως, από φορολογικής απόψεως οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 (Φορολογικές αποσβέσεις) του Ν. 4172/2013 . Περαιτέρω η εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων τόσο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και του προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων επιτυγχάνεται μέσω της παρακολούθησης τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων.

Και υπό το προηγούμενο καθεστώς (παρ. 2.2.102 Π.Δ. 1123/1980 και άρθρο 43 παρ. 5δ Κ.Ν. 2190/1920) προβλεπόταν ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή, όμως λόγω των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας για μη δυνατότητα μεταφοράς των φορολογικών αποσβέσεων μεταξύ των χρήσεων και ελλείπει δυνατότητων παρακολούθησης λογιστικής και φορολογικής βάσης, οι αποσβέσεις υπολογίζονταν κατά τις φορολογικές διατάξεις (συντελεστές αποσβέσεων).

Οι ούτως χρησιμοποιούμενοι συγκεκριμένοι συντελεστές εθεωρείτο ότι είχαν προσδιορισθεί λαμβάνοντας υπόψη την ωφέλιμη ζωή των κατά κατηγορία και αντικείμενο πάγιων περιουσιακών στοιχείων στα οποία αναφερόταν, παρέχοντας

συγχρόνως και το πλεονέκτημα παροχής συγκρίσιμων στοιχείων και πληροφοριών από επιχειρήσεις ομοειδούς αντικειμένου. Υπό τις νέες διατάξεις, η υπεραξία δεν υπόκειται σε απόσβεση.

Η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

(α) Η οντότητα – οργανισμός ως μισθωτής

Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση, άρα η οντότητα αποκτά την ιδιότητα του μισθωτή, αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της, σύμφωνα με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα, δηλαδή υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως ληφθέν δάνειο. Το συμφωνηθέν μίσθωμα, θεωρείται ότι είναι τοκοχρεολύσιο και διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο κατά την πληρωμή, μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

(β) Η οντότητα ως εκμισθωτής

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται αρχικώς ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Η απαίτηση αυτή της χρηματοδοτικής μίσθωσης, αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα εκλαμβάνεται ως τοκοχρεολύσιο, διαχωρίζεται δε σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Σημειώνεται ότι η πώληση περιουσιακών στοιχείων που στη συνέχεια αναμισθώνονται με χρηματοδοτική μίσθωση, αντιμετωπίζεται από τον πωλητή ως

εγγυημένος δανεισμός. Το εισπραττόμενο από την πώληση ποσό αναγνωρίζεται ως υποχρέωση η οποία μειώνεται με τα καταβαλλόμενα χρεολύσια, ενώ οι σχετικοί τόκοι αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

(α) Η οντότητα ως μισθωτής

Λειτουργική μίσθωση είναι η μίσθωση, κατά την οποία ο μισθωτής δεν έχει δικαιοδοσία επί του εκμισθωμένου πράγματος (στην προκειμένη περίπτωση: του παγίου στοιχείου), πέραν της λειτουργικής χρήσης του. Συνεπώς, ο μισθωτής του παγίου, βάσει λειτουργικής μίσθωσης, αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα στα αποτελέσματά του με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Ενδέχεται πάντως, σύμφωνα με ρητή αναφορά στο νόμο, να ισχύσει μία άλλη συστηματική μέθοδος, η οποία να είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική ως προς την κατανομή του εξόδου των μισθωμάτων στη διάρκεια της μίσθωσης. Για παράδειγμα, είναι πιθανό η επιβάρυνση των μισθωμάτων στα αποτελέσματα, να είναι συνάρτηση του αριθμού των μηνών της χρήσης (ή άλλης μορφής χρονικών περιόδων), με τρόπο που η ετήσια κατανομή του εξόδου του μισθώματος να διαφοροποιείται αναλόγως.

(β) Η οντότητα ως εκμισθωτής

Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης, ο ιδιοκτήτης και εκμισθωτής του παγίου παρουσιάζει στον ισολογισμό του τα εκμισθωμένα σε τρίτους πάγια περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με τη φύση καθενός από αυτά. Τα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Ωστόσο και από την πλευρά του, ο εκμισθωτής μπορεί και αυτός, να εφαρμόσει μια άλλη συστηματική μέθοδο, περισσότερο αντιπροσωπευτική, για την κατανομή του εσόδου των μισθωμάτων, στη διάρκεια της μίσθωσης. Αυτό, ασφαλώς συνεπάγεται και τη διαφορετική απεικόνιση του εσόδου, ανά λογιστική χρήση.

2.1.3.2 Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με τη θεωρία, οι στόχοι του ελέγχου επί των ασώματων παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

- α. η μεγιστοποίηση της απόδοσης των επενδυμένων κεφαλαίων και
- β. η ορθή λογιστική παρακολούθησή τους.

Για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων θα πρέπει να ακολουθούνται οι εξής διαδικασίες:

- ✓ Διαπίστωση της πλήρους εκμεταλλεύσεως των δικαιωμάτων, που παρέχει η κυριότητα των ασώματων αυτών στοιχείων.
- ✓ Εξακρίβωση της μη χρησιμοποίησεως των δικαιωμάτων από τρίτους.
- ✓ Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής των οδηγιών της Διοίκησης για τη απόκτηση των ασώματων στοιχείων.
- ✓ Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολούθησης τους.
- ✓ Διαπίστωση του ορθού τρόπου της αποσβέσεως τους.

Ο έλεγχος επί των λογαριασμών των ασώματων παγίων στοιχείων θα πρέπει να περιλαμβάνει τις παρακάτω διαδικασίες:

- Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Ασώματων Παγίων Στοιχείων, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο λογαριασμό:
 - Τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως
 - Το σύνολο των χρεώσεων της χρήσεως
 - Το σύνολο των πιστώσεων της χρήσεως
 - Το υπόλοιπο της αξίας κτήσεως τέλους χρήσεως
 - Το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων
 - Οι αποσβέσεις χρήσεως
 - Το σύνολο των αποσβέσεων
 - Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των ασώματων παγίων στοιχείων.
- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω Πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων

και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.

- Επαλήθευση αποκτήσεων ασώματων παγίων στοιχείων, βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της οντότητας.
- Διερεύνηση του περιεχομένου των αναλυτικών λογαριασμών και διαπίστωση ότι αυτό είναι σύμφωνο με τις σχετικές διατάξεις.
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των .αποσβέσεων.
- Διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών αποσβέσεως από χρήση σε χρήση.

2.1.3.3 Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου

Ασώματες ακινητοποιήσεις: Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.

Τα παραπάνω έξοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς:

16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως,

16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων,

16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών,

16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων,

16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων,

16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων,

16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως

16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Εδώ πρέπει να διασφαλιστεί από τον ελεγκτή πως τα αναγραφόμενα στον ισολογισμό έξοδα εγκατάστασης:

- Συμφωνούν με την προκείμενη νομοθεσία και προβλέπονται από το σχετικό νόμο, δηλαδή αφορούν έξοδα που πράγματι περιλαμβάνονται στις παραπάνω περιπτώσεις.

- Αποσβένονται ορθά, δηλαδή, είτε εφάπαξ κατά τη χρήση πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ανάλογα κάθε χρόνο με το συνολικό χρόνο απόσβεσης, τουλάχιστον για πέντε έτη.
- Τέλος, το υπόλοιπο των εξόδων αυτών πρέπει να καλύπτεται με αποθεματικά ή κέρδη εις νέο, προκειμένου η οντότητα να μπορεί να προβεί σε διανομή κερδών. Η αναφορά και ανάλυση της οντότητας των παραπάνω εξόδων στο προσάρτημα είναι απαραίτητη.

Ακόμη, ο ελεγκτής, υποχρεούται να αναφέρει, σε περίπτωση που συμβαίνει, ότι η οντότητα μεταφέρει δεδουλευμένα έξοδα της χρήσεως στους λογαριασμούς εξόδων πολυετούς απόσβεσης, λόγω αδράνειας της εγκαταστάσεως. Τα παραπάνω έξοδα θα πρέπει κανονικά να βαραίνουν τα αποτελέσματα της χρήσης.

2.1.3.4 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου ασώματων ακινητοποιήσεων

Ο έλεγχος των παγίων αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση τους στα λογιστικά βιβλία της οντότητας και στην εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης, ώστε να προστατεύονται τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία και να γίνεται η βέλτιστη αξιοποίηση αυτών. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθεί ο ελεγκτής, είναι:

- η διενέργεια περιοδικών απογραφών και συμφωνία της απογραφής με τα τηρούμενα μητρώα της οντότητας,
- η επιθεώρηση των παγίων, για την επιβεβαίωση της κατάστασης και συντήρησή τους,
- η διαπίστωση της εφαρμογής των προβλεπόμενων οδηγιών της διοίκησης όσον αφορά τις διαδικασίες αγοράς, πώλησης ή εκποίησης παγίων,
- ο έλεγχος τήρησης και ενημέρωσης του μητρώου παγίων, των αποσβέσεων και η συμφωνία με τα λογιστικά βιβλία της οντότητας,
- ο έλεγχος τήρησης επαρκών στοιχείων μακροπρόθεσμων συμβάσεων αγοράς παγίων,
- η επιβεβαίωση ύπαρξης και τήρησης αρχείου ιδιοκτησίας των παγίων στοιχείων,
- η εφαρμογή του συστήματος διάκρισης των δαπανών βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής των παγίων,
- η παρακολούθηση του συστήματος διαγραφής και απαξίωσης παγίων,

- η εφαρμογή και παρακολούθηση του συστήματος κοστολόγησης των ιδιοκατασκευών.

Με το πέρας των ελεγκτικών διαδικασιών, των απαντήσεων του ειδικού ερωτηματολογίου των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των υπόλοιπων σταδίων της προκαταρκτικής έρευνας, ο ελεγκτής θα έχει μια σαφή εικόνα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των παγίων και θα μπορεί να εντοπίσει τις αδυναμίες του.

2.1.4 Έλεγχος Συμμετοχών και Χρεογράφων

2.1.4.1 Παρουσίαση λογαριασμών συμμετοχών και χρεογράφων

Με τον λογαριασμό 18 Συμμετοχές παρακολουθούνται οι συμμετοχές στο Κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων (18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις). Προκειμένου οι συμμετοχές να χαρακτηριστούν πάγια επένδυση θα πρέπει:

α) Η αγορά μετοχών ΑΕ, εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ και εταιρικών μεριδίων άλλης νομικής μορφής εταιριών, να γίνεται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, κυρίως γιατί εξασφαλίζεται έτσι η άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες οντότητες.

β) Το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο αυτών των εταιρειών πρέπει να υπερβαίνει το 10% του Κεφαλαίου τους. Εάν δεν πληρούνται οι παραπάνω Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα: Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης οντότητας, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, θεωρείται:

- Για τους εισηγημένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες, κ.λπ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως. Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 34 με την αξία κτήσης τους, καθώς και τα ειδικά έξοδα αγορών τους. προϋποθέσεις, η κατοχή των μετοχών και μεριδίων χαρακτηρίζεται ως χρεόγραφο

2.1.4.2 Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για απογραφή, αγορά και πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

Ο Έλεγχος των Συμμετοχών

Συμμετοχές ονομάζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 18 Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις Χρεόγραφα θεωρούνται και πάλι τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων εταιριών, οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό: 34 Χρεόγραφα. Η ουσιαστική διαφορά που ξεχωρίζει τα χρεόγραφα από τις συμμετοχές είναι πως τα πρώτα δεν κατέχονται για μακροπρόθεσμη κατοχή, αλλά για βραχυπρόθεσμη χρήση, άρα και άμεση ρευστοποίηση. Αυτός είναι και ο λόγος που διατηρούνται σε λογαριασμό του κυκλοφορούν ενεργητικού και όχι του πάγιου ενεργητικού.

Πιο αναλυτικά, τα δικαιώματα συμμετοχής, που αποτελούν τουλάχιστον το 10% του συνόλου του κεφαλαίου της οντότητας στην οποία συμμετέχει η ελεγχόμενη οντότητα, και αποκτώνται για πάγια και διαρκή χρήση με σκοπό τον έλεγχο της οντότητας, ονομάζονται συμμετοχές. Αντίθετα, τα δικαιώματα συμμετοχής που αποκτώνται εντός της χρήσης με απώτερο σκοπό της οντότητας να τα ρευστοποιήσει άμεσα προς όφελος της, ονομάζονται χρεόγραφα.

Δικαιώματα συμμετοχής είναι:

- Μετοχές ανωνύμων εταιριών (ονομαστικές και ανώνυμες)
- Ομολογίες (ομολογιακών δανείων εταιριών)
- Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου
- Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων
- Ομόλογα Τραπεζών

2.1.4.3 Διαδικασίες ελέγχου αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων

Ο έλεγχος των συμμετοχών και χρεογράφων περιλαμβάνει:

Την επιβεβαίωση της ύπαρξής τους: Δηλαδή τη φυσική τους καταμέτρηση για τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα που βρίσκονται ‘εις χείρας’ της οντότητας. Κατόπιν, οι πληροφορίες αυτές αντιπαραβάλλονται με το μητρώο Συμμετοχών και Χρεογράφων. Όσο για τους τίτλους που είναι εναποθηκευμένοι σε τράπεζες, ο ελεγκτής θα αιτηθεί έγγραφης βεβαίωσης και κατόπιν θα αντιπαραβάλει τις πληροφορίες με το «μητρώο συμμετοχών και χρεογράφων». Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει έγγραφη βεβαίωση από τις εταιρίες, των οποίων η ελεγχόμενη οντότητα κατέχει δικαιώματα συμμετοχής, π.χ. μετοχές.

Τον έλεγχο της κυριότητάς τους μέσω των εξής δικαιολογητικών:

- Αξιόγραφα που πρέπει να βρίσκονται σε πρωτότυπη μορφή και όχι σε φωτοτυπία. Ρητή αναφορά σε αυτά, για το ότι ανήκουν στην ελεγχόμενη οντότητα με το ακριβές όνομα ή επωνυμία.
- Εγκυρότητα ως προς την ημερομηνία, τις σφραγίδες και τις υπογραφές των συναλλασσόμενων.
- Ύπαρξη θεωρήσεων στα πρωτότυπα έγγραφα των αγιογράφων, όταν αυτό απαιτείται από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία της χώρας. Όσο αφορά αγορές και πωλήσεις χρηματιστηριακών τίτλων, δικαιολογητικά θεωρούνται τα πινάκια εκτελέσεως των εντολών αγοροπωλησίας για την κατάρτιση της πράξης με τον χρηματιστή και η απόδειξη είσπραξης ή παράδοση των μετοχών για την εκτέλεση της κύριας συναλλαγής.

Τον έλεγχο μεταβολών - αυξομειώσεων των αξιών τους: Οι οριστικές αυξήσεις, όπου καλούνται οι αγορές τους, οι δωρεές από τρίτους (πχ λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών ή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων) και οι εισφορές από τρίτους (πχ κατά την ίδρυση της οντότητας). Οι παραπάνω πράξεις ελέγχονται ως προς την αξία και την ποσότητα, βάση της εκκαθάρισης που στέλνεται από τον αρμόδιο χρηματιστή, αλλά και ως προς την εγκυρότητα της συναλλαγής με ζητούμενη έγκριση από τα αρμόδια όργανα της οντότητας.

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στην περίπτωση που μέλη της διοίκησης πωλούν τα παραπάνω αξιόγραφα, κάτι που απαιτεί προέγκριση της πράξης από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Επίσης, οι παραπάνω πράξεις ελέγχονται και πάλι ως προς την πρωτοτυπία των παραστατικών, την αναφορά της επωνυμίας και τους διακριτικούς τίτλους της οντότητας στην κυριότητα των αγιογράφων, στην ορθότητα της ημερομηνίας και εγκυρότητα των υπογραφών και των σφραγίδων της αρμόδιας οντότητας. Τέλος, σε περίπτωση που το απαιτεί η φορολογική νομοθεσία, πρέπει να ελέγχεται και η θεώρηση των παραστατικών, κάτι το οποίο ισχύει και για τις πωλήσεις των συμμετοχών και χρεογράφων.

Οι οριστικές μειώσεις, που καλούνται οι πωλήσεις τους, οι δωρεές προς τρίτους και οι εισφορές προς τρίτους. Πέρα από όσα προαναφέρθηκαν στο κομμάτι των αγορών, επισημαίνουμε πως πρέπει να συγκρίνονται οι ημερομηνίες εισπράξεως και εγκρίσεως της πώλησης, μιας και στην περίπτωση που υπάρχει αδικαιολόγητη καθυστέρηση, διαβλέπεται κάλυψη του ταμειακού ελλείμματος. Επίσης, η τιμή πώλησης και δημοσίευσης (κατά την ημερομηνία πώλησης) πρέπει να ελέγχονται, στην περίπτωση που μιλάμε για χρεόγραφα εισηγμένης στο Χ.Α οντότητας. Αντίθετα, σε περίπτωση που δεν έχουμε εισηγμένους στο Χ.Α. τίτλους, η σύγκριση επιτυγχάνεται με τη φορολογική τους αξία.

Η απομείωση της αξίας ή πρόβλεψη για την υποτίμηση των αξιόγραφων, μιας και στην περίπτωση που οι τρέχουσες αξίες των αξιόγραφων είναι μικρότερες από τις αξίες κτήσεως είναι απαραίτητες. Σε διαφορετική περίπτωση, θεωρούνται τυπική παράβαση και υποχρεώνουν τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να προβεί στην ανάλογη παρατήρηση κατά τη σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου. Σημειωτέο πως το αποτέλεσμα από τις μεταβολές των αξιών των παραπάνω αξιόγραφων μεταφέρεται στα οργανικά αποτελέσματα (6η και 7η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ.), αντίθετα με την αποτύπωση των μεταβολών των αξιών των υπολοίπων παγίων περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται στα ανόργανα αποτελέσματα.

Τον έλεγχο της ορθής λογιστικής διαχείρισης των εσόδων (μερίσματα, τόκους) από τα δικαιώματα συμμετοχής.

Εδώ ο ελεγκτής πρέπει καταρχάς να συντάξει πίνακα με τις εξής πληροφορίες:

- Τις πωλήσεις και τις αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- Το κέρδος ή τη ζημία από τις πωλήσεις αλλά και τους παρακρατηθέντες φόρους.

- Τα έσοδα από τα μερίσματα των μετοχών, κέρδη από συμμετοχές σε Ε.Π.Ε. και προσωπικές οντότητες, και έσοδα τόκων από τους υπόλοιπους τίτλους, συμπεριλαμβανομένων και των παρακρατηθέντων φόρων που υπάρχουν.

Ο παραπάνω πίνακας συντάσσεται:

- έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ελέγξει τις ημερομηνίες των αγορών των χρεογράφων για να διαπιστώσει αν εισπράχθηκαν εξ ολοκλήρου τα έσοδα από αυτά
- για να ελεγχθεί αν αποτυπώθηκαν αναλυτικά στα αποτελέσματα χρήσεως τα έσοδα από πωλήσεις χρεογράφων αλλά και το αν εισπράχθηκαν οι δεδουλευμένοι τόκοι αυτών μέχρι την ημέρα πώλησης τους.

Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση, κατ' εκτίμηση στη μεγαλύτερη εύλογη αξία.

Όταν μια οντότητα αγοράζει μετοχές εταιριών μη εισηγμένων στο Χ.Α, με αξία αγοράς βασιζόμενη σε έκθεση εκτιμήσεως και υπολογίζεται πολλαπλάσια της λογιστικής αξίας των μετοχών, τότε η αποτίμηση των άνω μετοχών γίνεται στην αξία κτήσεως για λόγους παρουσίασης της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Κάτι τέτοιο αναγκάζει τον ελεγκτή να αναφέρει στο πιστοποιητικό ελέγχου πως η οντότητα δεν αποτίμησε τις μετοχές της στην τρέχουσα τιμή, αλλά στην τιμή κτήσεως

Τον έλεγχο των πληροφοριών στο προσάρτημα του ισολογισμού και της ετήσιας έκθεσης της διοίκησης. Όσον αφορά στο προσάρτημα του ισολογισμού, συμμετοχές με ποσοστό πάνω από 10%, παρατίθενται σε ειδικό διαμορφωμένο πίνακα με τα εξής απαραίτητα στοιχεία: επωνυμία, έδρα, ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, σύνολο κεφαλαίου τελευταίας χρήσης και συνολικό αποτέλεσμα τελευταίας χρήσης.

Η αποτίμηση γίνεται συνήθως στην μικρότερη αξία μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής για τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, όχι όμως και για τίτλους προθεσμιακής καταθέσεως. Τρέχουσα τιμή για τις εισηγμένες στο Χ.Α. επιχειρήσεις είναι ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τους τιμής κατά τον τελευταίο μήνα, ενώ για τις μη

εισηγμένες στο Χ.Α. Α.Ε και λοιπές εταιρίες, είναι η λογιστική τους αξία βάσει του πιο πρόσφατου ισολογισμού.

Αναλυτικές πληροφορίες για την αποτίμηση των παραπάνω αξιόγραφων.

- Πληροφορίες για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη ή όχι αξία
- Πληροφορίες για το ποια μέθοδος προσδιόρισε την τιμή κτήσης, η οποία και εφαρμόστηκε σε πάγια χρήση (5 συνεχόμενα χρόνια).
- Πληροφορίες για το αν υπήρχε παρέκκλιση από τις βασικές αρχές και τις μεθόδους αποτίμησης και για το λόγο που εφαρμόστηκε.
- Πληροφορίες για το αν άλλαξε κάποια μέθοδος αποτίμησης, όσο αφορά την τιμή κτήσεως.
- Στην περίπτωση που υπάρχει ουσιαστική διαφορά, παρουσίαση της διαφοράς μεταξύ της τρέχουσας τιμής των κινητών αξιών και της αξίας αποτιμήσεώς τους.
- Στοιχεία ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών, στις οποίες η οντότητα μας συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος (αν υπάρχουν).
- Γνωστοποίηση του ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι μέλος ομίλου, άρα και οι οικονομικές της καταστάσεις λαμβάνονται υπόψη για τη σύνταξη των ενοποιημένων καταστάσεων του ομίλου.

2.1.4.4 Μητρώο χρεογράφων

Οι τίτλοι συγκεντρώνονται αναλυτικά στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς αυτών και συστήνουν το «Μητρώο Συμμετοχών και Χρεογράφων». Το παραπάνω μητρώο συγκεντρώνει τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία των λαχειοφόρων ομολογιών με σκοπό την παρακολούθηση μελλοντικών κληρώσεων.
- Λογιστικά στοιχεία, όσο αφορά τους κωδικούς αριθμούς των λογαριασμών που τηρούνται τα παραπάνω στοιχεία.
- Πληροφορίες για τον χώρο φύλαξης, πχ τραπεζική θυρίδα, χρηματοκιβώτιο.

- Σχετικά στοιχεία κτήσεως, όπως αξία κτήσης, μεταβολή αυτής, προβλέψεις υποτίμησης κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Πιθανή ύπαρξη εμπράγματων βαρών, πχ ενεχυριάσεις, την αιτία και το ποσό αυτών
- Τέλος, πληροφορίες σχετικά με την αιτία της μη κατοχής των συγκεκριμένων αξιόγραφων.

2.1.4.5 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου συμμετοχών και χρεογράφων

Οι ελεγκτές ενδιαφέρονται να διαπιστώσουν σχετικά με την παρακολούθηση των χρεογράφων τα εξής:

- Αν υπάρχει ικανοποιητική διαχείριση των χρεογράφων, καθώς και των εσόδων από τις επενδύσεις σε χρεόγραφα,
- Την πραγματική (φυσική) ύπαρξη των χρεογράφων.
- Τη σωστή εκτίμηση της αξίας τους,
- Τη σωστή ταξινόμηση τους στον Ισολογισμό αν είναι βραχυχρόνια ή μακροχρόνια,
- την έγκαιρη είσπραξη όλων των εσόδων από τις επενδύσεις και την εμπρόθεσμη καταχώρηση τους στα λογιστικά βιβλία.
- Την τήρηση του λογαριασμού για τις σχετικές προβλέψεις

Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων

Το σύστημα ελέγχου των χρεογράφων αποτελείται από τις παρακάτω διαδικασίες με σκοπό την επίτευξη των στόχων του:

- Πρέπει να υπάρχει διαχωρισμός των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων μεταξύ του στελέχους που εγκρίνει την αγορά και πώληση χρεογράφων και εκείνου που φυλάει τα χρεόγραφα και εκείνου που τηρεί τα στοιχεία και βιβλία των επενδύσεων σε χρεόγραφα.
- Θα πρέπει να τηρούνται πλήρη και λεπτομερειακά στοιχεία όλων των χρεογράφων που φυλάσσονται στο χαρτοφυλάκιο της (με αριθμούς έκδοσης, σειρές, όνομα εκδοτών), καθώς και τα έσοδα που συνδέονται μ' αυτά, δηλαδή τόκους και μερίσματα.

- Η παροχή έγκρισης για τις αγορές και τις πωλήσεις χρεογράφων να δίνεται από εξουσιοδοτημένα άτομα από διευθυντικά στελέχη ή το Διοικητικό Συμβούλιο ή μια επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Θα πρέπει να γίνεται περιοδική φυσική επισκόπηση και εξέταση των χρεογράφων από έναν εσωτερικό ελεγκτή ή ένα στέλεχος που δεν έχει αρμοδιότητα στην παροχή έγκρισης, στη φύλαξη ή στη λογιστική καταχώρηση των επενδύσεων.

Πρόγραμμα ελέγχου για χρεόγραφα

Το πρόγραμμα του ελέγχου του λογαριασμού των χρεογράφων περιλαμβάνει τις εξής διαδικασίες:

- Ετοιμασία μιας περιγραφής των διεργασιών που θα ακολουθηθούν κατά τον εσωτερικό έλεγχο των χρεογράφων.
- Η αναγνώριση των συναλλαγών πώλησης και αγοράς χρεογράφων, να γίνεται σύμφωνα με τα όσα ορίζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.
- Να γίνεται επισκόπηση των εκθέσεων των εσωτερικών ελεγκτών που υποβάλλονται μετά τις περιοδικές επισκοπήσεις των χρεογράφων.
- Επισκόπηση των μηνιαίων εκθέσεων που υποβάλλονται από τον αρμόδιο αξιωματούχο της οντότητας για τα χρεόγραφα που ανήκουν, αγοράστηκαν ή πουλήθηκαν από οντότητα, καθώς και για το εισόδημα που εισπράχτηκε από χρεόγραφα.
- Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τα χρεόγραφα.

Έλεγχοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών και των χρεογράφων

Κατά των έλεγχο των χρεογράφων θα πρέπει να πραγματοποιούνται και ορισμένοι έλεγχοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών οι οποίοι περιλαμβάνουν τα εξής:

- Ετοιμασία αναλύσεων των λογαριασμών επενδύσεων σε χρεόγραφα και σχετικών λογαριασμών των εσόδων από χρεόγραφα.
- Εξέταση των χρεογράφων που ανήκουν στην οντότητα και σύγκριση των αυξόντων αριθμών με εκείνους που καταγράφηκαν κατά τον προηγούμενο έλεγχο.
- Επαλήθευση των χρεογράφων που έχουν δοθεί για φύλαξη σε τρίτους

- Επαλήθευση των Συναλλαγών (αγορών και πωλήσεων) που έγιναν κατά τη διάρκεια του έτους, καθώς και για ένα μικρό χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού.
- Επαλήθευση των ζημιών ή των κερδών από τις συναλλαγές επί των χρεογράφων και συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών για την κατάρτιση της δήλωσης φόρου εισοδήματος.
- Ανεξάρτητος υπολογισμός των εσόδων από χρεόγραφα, με βάση τα βιβλία καταχώρησης των μερισμάτων ή τις πρωτογενείς πηγές.
- Διερεύνηση της λογιστικής μεθόδου παρακολούθησης των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις και σε άλλες τοποθετήσεις.
- Καθορισμός της τρέχουσας αξίας των χρεογράφων κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού.
- Καθορισμός της παρουσίασης των χρεογράφων στον Ισολογισμό

Πιθανοί κίνδυνοι στη διαχείριση των χρεογράφων.

Ο ελεγκτής με στόχο τη διασφάλιση της ειλικρίνειας και σαφήνειας των λογαριασμών, πρέπει να φοβάται για την ύπαρξη των εξής κινδύνων:

- Μη ορθή διάκριση μεταξύ «Συμμετοχών» και «Χρεογράφων».
- Μη ύπαρξη ή μη κυριότητα των τίτλων που εμφανίζονται στον Ισολογισμό.
- Μη ορθή αποτίμηση των τίτλων κατά το τέλος της χρήσης (παράληψη υπολογισμούτων αναγκαίων προβλέψεων για τυχόν υποτιμήσεις των τίτλων).
- Μη ορθή τήρηση της αρχής διαχωρισμού – αυτοτέλειας των χρήσεων σε ότι αφορά τα έσοδα από τις κινητές αξίες.
- Ύπαρξη πράξεων σχετικών με τους τίτλους που δεν είναι εγκεκριμένες από αρμόδιο(μεταβίβαση, ενεχυρίαση).
- Μη υπολογισμό και καταχώρηση σχετικών προβλέψεων, με ενημέρωση των κατάλληλων λογαριασμών γενικής λογιστικής.

Ο ελεγκτής εξετάζοντας τις πράξεις οι οποίες σχετίζονται με τους τίτλους, πρέπει να σιγουρευτεί για τα παρακάτω:

- Ότι όλες οι πράξεις που σχετίζονται με του τίτλους έχουν γίνει αντικείμενο λογιστικήςεγγραφής.
- Ότι οι λογιστικές εγγραφές ανταποκρίνονται σε πραγματικά γεγονότα.
- Ότι όλα τα χρηματοοικονομικά έσοδα έχουν ορθά καταλογισθεί.
- Ότι όλα τα υπόλοιπα των λογαριασμών έχουν ορθά αποτιμηθεί και ότι είναι αληθοφανή.
- Ότι όλοι οι τίτλοι που εμφανίζονται στον Ισολογισμό υπάρχουν πραγματικά.
- Ότι οι φορολογικοί και νομοθετικοί κανόνες οι σχετικοί με τους τίτλους έχουν εφαρμοστεί.

Κύριο μέλημα του ελέγχου είναι η ορθή αναγνώριση των χρεογράφων και ο διαχωρισμός τους είτε σε Συμμετοχές, είτε σε Χρεόγραφα ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής και του χρόνου διακράτησης. Παράλληλα, φροντίζει για την εξασφάλιση της ορθής λογιστικοποίησης των εσόδων που προκύπτουν από τη διακράτηση των χρεογράφων.

Σημαντικό σημείο στο Σύστημα Ελέγχου όσον αφορά στα χρεόγραφα είναι ο διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων μεταξύ των ατόμων που είναι υπεύθυνα για τις αγοραπωλησίες των χρεογράφων και εκείνων που είναι υπεύθυνα για τη λογιστική παρακολούθηση και λογιστικοποίηση των κινήσεων. Ακόμη, ορίζει, πως σε όλες τις λειτουργίες, καμία συναλλαγή δε διεκπεραιώνεται από την αρχή μέχρι το τέλος από το ίδιο άτομο. Τέλος, μεριμνά για την ασφαλή φύλαξη των κυκλοφορούντων αυτών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

2.2 Έλεγχος Αποθεμάτων – Καταστροφή Ακατάλληλων Αποθεμάτων – Έλεγχος Απαιτήσεων

2.2.1 Έλεγχος Αποθεμάτων

2.2.1.1 Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου της απογραφής αποθεμάτων

Με τον όρο αποθέματα εννοούμε τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην οντότητα τα οποία, είτε θα πωληθούν ως εμπορεύματα ή ημιέτοιμα, είτε θα αναλωθούν, είτε θα χρησιμοποιηθούν για συσκευασία αγαθών, είτε για συντήρηση επισκευή περιουσιακών στοιχείων όπως τα ανταλλακτικά μηχανημάτων.

Τα αποθέματα, ανήκουν στο κυκλοφορούν ενεργητικό, μιας και προορίζονται να μείνουν για σύντομο χρονικό διάστημα στην κατοχή της οντότητας.

Τα αποθέματα θεωρούνται σημαντικά για τον έλεγχο δεδομένου ότι αποτελούν σημαντικό μέγεθος του ενεργητικού, είναι ευαίσθητα σε λογιστικά και αριθμητικά σφάλματα, αποτελούν στοιχείο αριθμοδεικτών για αξιολόγηση της οντότητας σε διαφορετικούς τομείς, παρουσιάζουν μεγάλη μεταβλητότητα στις αξίες αγοράς τους και άρα στην αποτίμησή τους, υπάρχει δυσκολία υπολογισμού ποσοτήτων, αξίας και συνθηκών διατήρησής τους.

2.2.1.2 Τεχνικές προσδιορισμού της ποσότητας των αποθεμάτων

Οι οντότητες, προκειμένου να διασφαλίσουν τον έλεγχο στα αποθέματα, θα πρέπει να πραγματοποιούν πραγματική καταμέτρηση (απογραφή) των αποθεμάτων, τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση, στο τέλος της πιο συγκεκριμένα. Η απογραφή, είναι αυτή η οποία διασφαλίζει την πραγματική ύπαρξη των αποθεμάτων, καθώς και το σημαντικότερο εργαλείο ελέγχου και επαλήθευσης της πραγματικότητας με τα δηλωθέντα στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Οίκοθεν νοείται, ότι για να είναι πιο αποτελεσματικός ο έλεγχος των αποθεμάτων, θα πρέπει η απογραφή να πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα, όσες περισσότερες φορές μέσα στη χρονιά, χωρίς να είναι προγραμματισμένη θα φέρει ακόμα πιο σημαντικά αποτελέσματα, ενώ το αποτέλεσμα της απογραφής, θα πρέπει να επαληθεύεται από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας, από τα καταχωρημένα στα βιβλία της οντότητας.

2.2.1.3 Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων

Ο εξωτερικός έλεγχος, καλύπτει τις ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται να εκτελεστούν, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λογιστικών λαθών ή απάτης και να διασφαλιστεί η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων αναφορικά με τα αποθέματα.

Ο εξωτερικός έλεγχος, διενεργείται με σκοπό την εξακρίβωση της φυσικής ύπαρξης των αποθεμάτων και της κατοχής αυτών μέσω της νόμιμης οδού και πραγματικών παραστατικών, από την ελεγχόμενη οντότητα, της ορθής χρήσης μεθόδων αποτίμησης, λογιστικής παρακολούθησης και απεικόνισης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όταν απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις, ο εξωτερικός ελεγκτής δύναται να χρησιμοποιεί εξειδικευμένο εμπειρογνώμονα, ώστε να εξασφαλιστεί επαρκής και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου. Η μεθοδολογία του εξωτερικού ελέγχου βασίζεται στον υπολογισμό του επιπέδου ελεγκτικού κινδύνου από μεριάς του ελεγκτή. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιαστικών σφαλμάτων, μέσω της κατανόησης του περιβάλλοντος της ελεγχόμενης οντότητας και των ειδικών συνθηκών λειτουργίας της. Τέτοιοι κίνδυνοι μπορεί να προέρχονται είτε από λογιστικό λάθος είτε από απάτη. Η χρήση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών θεωρείται πιο αποτελεσματική από τη χρήση ελέγχων αξιολόγησης. Η χρήση αναλυτικών διαδικασιών που σχεδιάζονται και εκτελούνται, επιτρέπουν την απόκτηση αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων και εξαγωγή συμπερασμάτων αν οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας παρουσιάζουν την πλήρη εικόνα της οντότητας.

2.2.1.4 Επισκόπηση της διαδικασίας εξωτερικού ελέγχου

Η σημαντικότερη λειτουργία που επιτελεί ο έλεγχος είναι:

- η διαφύλαξη και προστασία από φυσικούς κινδύνους (όπως κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα),
- Η εφαρμογή των οδηγιών που έχει δώσει η διοίκηση για τη διαχείριση των αποθεμάτων,
- η μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των κεφαλαίων που δεσμεύτηκαν για την απόκτηση των αποθεμάτων αυτών και τέλος

- η ορθή λογιστική παρακολούθησή τους, η οποία προϋποθέτει και την ορθή αποτίμησή τους στο τέλος κάθε χρήσης.

Υπάρχουν σαφείς και διακριτοί ρόλοι για τη διαφύλαξη των αποθεμάτων και ο ρόλος των υπαλλήλων σε κάθε επίπεδο δεν πρέπει να συγχέεται αλλά θα πρέπει να λειτουργεί αυτόνομα.

Έτσι, ο υπεύθυνος λογιστηρίου ο οποίος είναι υπεύθυνος για την απογραφή, μαζί με όποιον ορίσει, θα έχει διακριτή θέση από τον υπεύθυνο της αποθήκης, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τη διαφύλαξη των αποθεμάτων αλλά και τη διακίνηση και χρέωση αυτών σε κάθε τμήμα.

Προφανώς και στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, πληροφοριακά συστήματα και λογιστικά προγράμματα διαχείρισης αποθεμάτων (ERP), συμβάλλουν σημαντικά στην περιστολή δαπανών και στη διαφύλαξη των αποθεμάτων από λανθασμένους λογιστικούς χειρισμούς αλλά και λανθασμένες χρεώσεις και τυχόν υπεξαιρέσεις, αλλά πάντα ο ανθρώπινος παράγοντας θα έχει καταλυτικό ρόλο. Ο ανθρώπινος παράγοντας είναι αυτός που θα λειτουργήσει το πληροφοριακό σύστημα, θα το τροφοδοτεί με στοιχεία για τη διακίνηση των αποθεμάτων και φυσικά είναι αυτός ο οποίος θα διενεργήσει την επαλήθευση του πληροφοριακού συστήματος με τη φυσική απογραφή.

2.2.1.5 Μέθοδοι πιστοποίησης της ύπαρξης και κυριότητας των αποθεμάτων

Οι σημαντικότερες μέθοδοι πιστοποίησης της ύπαρξης των αποθεμάτων είναι η επαλήθευση του λογιστικού αρχείου, το οποίο υποστηρίζεται από ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα με την πραγματικότητα, δια μέσου της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων. Με τη διαδικασία της φυσικής απογραφής, απογράφονται και καταμετρούνται όλα τα αποθέματα, η κυριότητα των οποίων ανήκει στην οντότητα.

Η επαλήθευση της πληροφορίας που υπάρχει στα λογιστικά αρχεία, συγκριτικά με τη φυσική απογραφή, είναι πολύ σημαντική, διότι -πάντα ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της οντότητας- μπορεί στα λογιστικά αρχεία, να περιλαμβάνει επιπλέον αποθέματα από ότι στη φυσική απογραφή των αποθεμάτων που βρίσκονται στην αποθήκη της οντότητας. Αυτό, δεν σημαίνει πάντα ότι αποτελεί στοιχείο υπεξαιρέσης.

Υπάρχει μεγάλη πιθανότητα η οντότητα να διακατέχει αποθέματα αλλά για λόγους πρακτικούς, να μη βρίσκονται στις αποθήκες της ίδιας, αλλά σε άλλους χώρους, οι οποίοι παρακολουθούνται βέβαια από την οντότητα.

2.2.1.6 Αποθέματα εις χείρας τρίτων

Όπως προαναφέρθηκε, η οντότητα δύναται να τηρεί αποθέματα δικής της ιδιοκτησίας, σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων συνεργατών ή προμηθευτών. Η πληροφορία αυτή, επειδή είναι σημαντική για την οντότητα, ώστε αφενός να μη θεωρηθεί εκ παραδρομής υπεξαίρεση αφετέρου να ελαχιστοποιεί πιθανά κόστη αποθήκευσης, θα πρέπει να παρακολουθείται διακριτά.

Σε κάθε τέτοια συναλλαγή, θα πρέπει να παρακολουθείται ξεχωριστά ο τόπος παράδοσης των αποθεμάτων, καθώς Επίσης, να διαφυλάσσονται και τυχόν συμφωνίες με τρίτους με τους οποίους συμβάλλεται η οντότητα (πχ προμηθευτές ή εταιρίες logistic). Ειδικότερα, εάν η οντότητα τηρεί ένα πληροφοριακό σύστημα, το οποίο ενημερώνει με κάθε συναλλαγή, σημειώνεται σε κάθε αγορά, σε ποιον αποθηκευτικό χώρο παραδόθηκαν τα αγαθά. Ακολουθώς, όταν ζητηθεί η συμφωνία της απογραφής με τα αποθέματα όπως αυτά εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία, λαμβάνεται η πληροφορία από το πληροφοριακό – λογιστικό σύστημα, όπου θα φαίνεται διακριτά, η απογραφή ανά αποθηκευτικό χώρο.

Έτσι, θα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστή ομαδοποίηση όταν υπάρχουν αποθέματα εις χείρας τρίτων, δηλαδή σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων. Επίσης, ο ελεγκτής, θα πρέπει να ζητήσει και να λάβει, όπως προαναφέρθηκε, έγγραφες καταρτισμένες συμφωνίες με τους προμηθευτές για τη διαφύλαξη των αποθεμάτων, τα οποία είναι κυριότητας της οντότητας, ειδικότερα όταν αυτές οι συμφωνίες έχουν και συγκεκριμένο κόστος για την οντότητα.

Πάλι θα πρέπει να θεωρηθεί ως αδιαμφισβήτητο, ότι ο προμηθευτής, θα πρέπει να λάβει όλα εκείνα τα μέτρα ασφαλείας τα οποία θα διαφυλάξουν τα αγαθά της οντότητας από τους κινδύνους που διατρέχουν και τα αποθέματα της οντότητας που βρίσκονται στις δικές της αποθήκες. Ο ελεγκτής, θα πρέπει εκτός τις έγγραφες συμφωνίες για την αποθήκευση, να ζητήσει από τον τρίτο – προμηθευτή, τις διασφαλίσεις για τα μέτρα ασφαλείας που λαμβάνει κατά τη φύλαξη των αποθεμάτων που ανήκουν στην οντότητα, διότι πλημμελή μέτρα, μπορεί να οδηγήσουν σε καταστροφή περιουσιακών στοιχείων της ίδιας της οντότητας.

2.2.1.7 Αποθέματα που τιμολογήθηκαν χωρίς να παραληφθούν

Κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων, ιδιαίτερη μνεία και αναφορά θα πρέπει να γίνεται και στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα που τιμολογήθηκαν χωρίς να παραληφθούν από την οντότητα. Παρόμοια με την προηγούμενη περίπτωση και σε αντίστοιχη αντιμετώπιση με τα αποθέματα εις χείρας τρίτων, ο ελεγκτής, θα πρέπει να επαληθεύσει αρχικά την ολοκλήρωση της συναλλαγής και την κυριότητα των αποθεμάτων και εν συνεχεία να διαπιστώσει που βρίσκονται αυτά.

Πολλές φορές, ανάλογα με τη φύση των αποθεμάτων, δύναται η παράδοση των αποθεμάτων να καθυστερεί. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι δημόσιες προμήθειες μηχανημάτων σε έναν Δήμο ή σε οπικά συστήματα των Ενόπλων Δυνάμεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, πολλές φορές μπορεί να υπογραφεί η σύμβαση, να πληρωθεί ο προμηθευτής μέρος ή όλο και βάσει καταστατικής συμφωνίας να πληρωθεί μέρος ή όλης της παραγγελίας προτού παραδοθεί το σύνολο των αποθεμάτων. Σε αυτή την περίπτωση, θα υπάρχουν τιμολογηθέντα αποθέματα τα οποία όμως δε θα υπάρχουν στη φυσική απογραφή.

Σε αυτό το σημείο, θα πρέπει να επισημανθεί ότι πάλι με την βοήθεια ενός κατάλληλου πληροφοριακού συστήματος, μπορεί να παρακολουθείται ο αποθηκευτικός χώρος, ότι βρίσκονται σε αποθηκευτικό χώρο τρίτου – εν προκειμένω στον προμηθευτή. Ο ελεγκτής, διαπιστώνοντας τη διαφορά μεταξύ της φυσικής καταμετρημένης απογραφής και του υπολοίπου της αποθήκης όπως εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία, θα πρέπει να ζητήσει και να λάβει για τον έλεγχό του, τις συμφωνίες ή την προκήρυξη ή την κατακυρωτική πράξη του διαγωνισμού ή κάθε άλλο πρόσφορο και κατάλληλο έγγραφο, το οποίο θα αποδεικνύει ότι τα συγκεκριμένα αγαθά βρίσκονται στον προμηθευτή μέχρι την τελική παράδοσή τους. Εν συνεχεία, θα πρέπει να πιστοποιήσει και από μεριάς προμηθευτή την ύπαρξη των συγκεκριμένων αγαθών, με επιστολή που θα υπογραφεί από τον προμηθευτή και θα αποτελεί στοιχείο των φύλλων εργασίας του φακέλου ελέγχου.

Κατόπιν αυτών, θα μπορεί να επιβεβαιωθεί ότι τυχόν διαφορά μεταξύ πραγματικών καταμετρημένων αγαθών και τιμολογηθέντων οφείλεται στο γεγονός ότι δεν έχουν παραδοθεί και αυτό είναι συμβατικά κοινά αποδεκτό και επιβεβαιωμένο.

2.2.1.8 Συμφωνία βιβλίων – λογιστικής αποθήκης και απογραφής αποθεμάτων

Ο βασικός έλεγχος -όπως προαναφέρθηκε- από τη μεριά του ελεγκτή προς την ελεγχόμενη οντότητα είναι η συμφωνία των αρχείων (λογιστικά βιβλία) με τα αποθέματα που αναφέρει βάσει τιμολογίων και της πραγματικής απογραφής, όπως αυτήν καταμετρήθηκε και ελέγχθηκε.

Οίκοθεν νοείται, ότι για πιο αξιόπιστη επιβεβαίωση της φυσικής απογραφής, δύναται να παρευρίσκεται και ο ελεγκτής κατά τη διαδικασία.

Εφόσον η φυσική απογραφή ολοκληρωθεί, τότε επαληθεύεται με βάση τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα και πιο συγκεκριμένα το βιβλίο αποθήκης. Στην περίπτωση που η οντότητα τηρεί κάποιο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων, τα λογιστικά βιβλία είναι μια συγκεκριμένη επιλογή προς εκτύπωση (βιβλίο αποθήκης). Σε περίπτωση που δεν τηρεί κάποιο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, θα πρέπει να έχει τις απαραίτητες δικλίδες ασφαλείας, ώστε να τηρεί σε κάποιο αξιόπιστο αρχείο την παρακολούθηση των αποθεμάτων. Σήμερα όμως, πολύ δύσκολα θα υπάρξει κάποια οντότητα που δεν έχει κάποιο μηχανογραφημένο πληροφοριακό σύστημα.

Έτσι λοιπόν, ο ελεγκτής προσερχόμενος στην οντότητα θα μπορεί να ζητήσει την ενημερωμένη εκτύπωση των λογιστικών αρχείων από όπου θα φαίνεται το υπόλοιπο αποθεμάτων στην αποθήκη και με αυτήν την κατάσταση, θα πρέπει να συμφωνήσει αυτά που πραγματικά θα καταμετρηθούν ως φυσική απογραφή.

2.2.1.9 Διαφορές απογραφής (αιτίες και υπόλογοι)

Σε περίπτωση όπου στο λογιστικό αρχείο, τα αποθέματα είναι περισσότερα, θα πρέπει αρχικά να αναζητηθούν τυχόν αποθέματα εις χείρας τρίτων, ή σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων ή αποθέματα που τιμολογήθηκαν αλλά δεν παραλήφθηκαν ακόμα ενώ θα πρέπει να είναι απόλυτα σίγουρος, ότι έχει καταμετρήσει όλους του αποθηκευτικούς χώρους, μιας και ανάλογα με τη φύση και το μέγεθος της οντότητας, πιθανώς να υπάρχουν περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι (πχ ένας Δήμος ή μια Περιφέρεια).

Αν όντως καταμετρήθηκαν όλοι οι αποθηκευτικοί χώροι, συμφωνήθηκαν τα αποθέματα εις χείρας τρίτων και συνεχίζει και υφίσταται διαφορά, θα πρέπει να ελεγχθεί. Αρχικά, αν η

διαφορά αυτή είναι πλεονασματική σε κάποιο απόθεμα και ελλειμματική σε ένα άλλο, θα ελεγχθεί μήπως υπάρχει σφάλμα τυπικό, όπως είναι η λανθασμένη καταχώρηση ενός έναντι άλλου.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχει ισόποσο λάθος σε 2 είδη αποθεμάτων, αλλά μόνο σε ένα και έχει εξαντληθεί ο έλεγχος σε όλους τους αποθηκευτικούς χώρους, τότε θα πρέπει αρχικά ο ελεγκτής να ελέγξει την κίνηση του έτους σε αυτό το αγαθό και εν συνεχεία να επεκταθεί και στα υπόλοιπα, ξεκινώντας από αυτά τα οποία εμφανίζουν τη μεγαλύτερη κίνηση.

Τα λάθη μπορεί να είναι από τυπικά και μη ουσιώδη έως και σημαντικά και ουσιώδη. Όσον αφορά στα τυπικά σφάλματα, όπως προαναφέρθηκε μπορεί να είναι είτε λάθος του καταχωρητή, είτε λάθος του αποθηκάριου, που απλά μπορεί να μπερδεύτηκε ο κωδικός κάποιου είδους. Όταν όμως το λάθος είναι ποσοτικό και κυρίως έλλειψη σε συγκεκριμένο αγαθό, ειδικά όταν αυτό είναι χρηστικό από τους υπαλλήλους για ιδιωτική χρήση ελλοχεύει ο κίνδυνος να έχει υπάρξει υπεξαίρεση.

Αρχικά ο έλεγχος ξεκινάει από τα λογιστικά αρχεία, επιβεβαιώνοντας ότι τα περιεχόμενα των λογιστικών αρχείων είναι ορθά και περιέχουν όλη την πληροφορία για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στην οντότητα. Εν συνεχεία, στα αποθέματα τα οποία παρατηρείται διαφορά και εφόσον στα λογιστικά αρχεία δεν υπάρχει πρόβλημα, θα πρέπει να αναζητηθούν ευθύνες.

Οι ευθύνες, συνήθως δεν βαραίνουν τον καταχωρητή, γιατί δεν γνωρίζει τι αγαθά υπάρχουν στην αποθήκη και καταχωρεί με βάση τα τιμολόγια που παραλαμβάνει. Ως εκ τούτου, οι σημαντικότερες ευθύνες βαρύνουν τα άτομα τα οποία διαχειρίζονται τα αποθέματα αυτά, κυρίως στις αποθήκες, γιατί είναι αυτοί οι οποίοι οφείλουν να διασφαλίσουν τη διαφύλαξη και την προστασία των αγαθών από οποιαδήποτε κίνδυνο, μεταξύ των οποίων και την υπεξαίρεση.

2.2.1.10 Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής αγοράς και τρέχουσας αξίας. Τα αποθέματα που προκύπτουν από την παραγωγή της οντότητας και προορίζονται είτε για την πώληση είτε αφορούν αναλώσιμα της οντότητας, αποτιμώνται στην

κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο για όλα τα αποθέματα.

Τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελαττωματικά στο ιστορικό τους κόστος. Όταν δε αυτά θα καταστραφούν και δε θα χρησιμοποιηθούν καθόλου, τότε ακολουθείται η διαδικασία της καταγραφής, με την πιστοποίηση της καταστροφής από επιτροπή, η οποία ορίζεται από την οντότητα.

2.2.1.11 Ασφάλιση αποθεμάτων

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, αναφορικά με την κατηγορία των αποθεμάτων, για το θέμα της διαφύλαξης και της προστασίας από κινδύνους όπως κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κλπ., προτείνεται και η ασφάλιση των αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να ελέγχεται κατά καιρούς, ειδικότερα ανάλογα με τη φύση της οντότητας του δημοσίου που εξετάζεται (πχ Νοσοκομεία, Δήμοι ή άλλα ΝΠΔΔ) ο έλεγχος της ασφαλιστικής κάλυψης των αποθεμάτων αλλά και ο έλεγχος των συνθηκών διατήρησής τους.

Όπως προαναφέρθηκε, η ασφάλιση των αποθεμάτων θα εξετάζεται κατά περίπτωση και ανάλογα με τη σημασία των αποθεμάτων, στη φύση της δραστηριότητας της οντότητας. Έτσι για παράδειγμα, ένα ΝΠΔΔ το οποίο έχει μόνο γραφειοκρατική δραστηριότητα, τα αποθέματα του οποίου είναι μόνο υλικά γραφείου, δεν έχουν σημαντική αξία και δεν υπάρχει και ιδιαίτερη σημασία για την ασφαλιστική κάλυψη αυτών. Πάντως, ότι δραστηριότητα και αν έχει η οντότητα του Δημοσίου, ο έλεγχος των συνθηκών διατήρησής τους, θα πρέπει να διασφαλίζεται ανάλογα με το τι ορίζει ο προμηθευτής των αγαθών αυτών.

2.2.1.12 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου αποθεμάτων

Για παράδειγμα, σε ένα ΝΠΔΔ, όπως μια Δημοτική Οντότητα, τα μόνα αποθέματα που διατηρεί είναι αναλώσιμα γραφείου, χαμηλής αξίας, συγκριτικά με τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτήν, η ασφάλιση από τρίτο δεν έχει κάποιο σημαντικό όφελος,

συγκριτικά με το κόστος. Πλην όμως, η διαφύλαξη των αναλωσίμων των εκτυπωτών, θα πρέπει να γίνεται σε σημείο σκιερό και προφυλαγμένο από την υγρασία, δεδομένου ότι μπορεί να καταστραφούν σε μη ασφαλείς εγκαταστάσεις, κάτι το οποίο θα αποτελέσει ζημία για την οντότητα. Από την άλλη μεριά, σε ένα Δήμο όπου υπάρχουν σημαντικά αναλώσιμα μηχανημάτων πχ καθαριότητας, εκτός από τη διαφύλαξη αυτών λόγω καιρικών συνθηκών, θα πρέπει να διαφυλαχθούν και από την καταστροφή αλλά και από την πιθανή υπεξαίρεση.

Αντίστοιχα, σε ένα Νοσοκομείο για παράδειγμα, όπου τα αποθέματα αναλωσίμων, μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο υπεξαίρεσης για ίδια χρήση, αλλά ακόμα και για πιθανή μεταπώλησή τους σε άλλους ιδιώτες από τον υπάλληλο που μπορεί να προβεί σε υπεξαίρεσή αυτών, το θέμα της εξασφάλισης αλλά και γενικότερα της ασφάλισης των αποθεμάτων είναι μείζονος σημασίας.

2.2.2 Καταστροφή Ακατάλληλων Αποθεμάτων

2.2.2.1 Διαδικασίες εκτίμησης και καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όσον αφορά την κατηγορία των αποθεμάτων, προϋποθέτει την εφαρμογή των παρακάτω ελεγκτικών διαδικασιών:

- Φυσική Απογραφή
- Έλεγχος Ύπαρξης ελαττωματικών και ακατάλληλων αποθεμάτων
- Έλεγχος αποθεμάτων σε αποθήκες τρίτων
- Επαλήθευση υπολοίπων αποθεμάτων με υπόλοιπα ισοζυγίου
- Έλεγχος ακίνητων αποθεμάτων
- Επαλήθευση τη ορθής εμφάνισης των κατά λογαριασμών υπολοίπων αποθεμάτων στο τέλος χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις
- Διενέργεια αιφνιδιαστικής δειγματοληπτικής απογραφής κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- Διαπίστωση της ορθής λειτουργίας λογαριασμών αποθεμάτων
- Καθορισμός αποθέματος ασφαλείας
- Καθορισμός συστήματος διαρκούς απογραφής αποθεμάτων
- Ορισμός αρμόδιου αποθηκάρου και καθορισμός των ευθυνών του για την αποτελεσματικότερη διαφύλαξη των αποθεμάτων.

Όπως διαπιστώνεται, από τα σημαντικότερα θέματα για τον έλεγχο των αποθεμάτων είναι η απογραφή και ακόμα περισσότερο η αιφνιδιαστική δειγματοληπτική απογραφή και ο ορισμός του υπεύθυνου αποθηκάρου με σαφείς ευθύνες. Ιδιαίτερα σημαντικό είναι το θέμα της διαχείρισης των ακατάλληλων αποθεμάτων. Όταν κάποιο απόθεμα καθίσταται μη λειτουργικό ή άνευ χρηστικότητας πχ λόγω ανταλλακτικό το οποίο έχει ήδη απαξιωθεί το μηχάνημα στο οποίο θα μπει, τότε τίθεται θέμα σχετικά με τον τρόπο εμφάνισής τους στην απογραφή. Επίσης, κάποιο απόθεμα μπορεί να έχει ημερομηνία λήξης και να έχει παρέλθει η ημερομηνία αυτή. Τέλος, κάποιο απόθεμα μπορεί να καταστραφεί λόγω έκτακτων φαινομένων, όπως πλημμύρες, φωτιές κλπ. Σε κάθε περίπτωση, σημαντικό είναι να προλαμβάνει η οντότητα την απαξίωση των αποθεμάτων. Αυτό μπορεί να γίνει στις εξής

περιπτώσεις:

Είδος Απαξίωσης Αποθέματος	Μέτρα Πρόληψης
Παρέλευση Ημερομηνίας Λήξης	<p>Διαχείριση των Αποθεμάτων, με στόχο την αξιοποίηση πρώτα των αποθεμάτων που έχουν πιο σύντομη ημερομηνία λήξης</p> <p>Καλύτερος προγραμματισμός στις προμήθειες ώστε να αποφεύγονται οι σπατάλες</p>
Έκτακτα Φαινόμενα (Πλημμύρες – Φωτιά)	<p>Αρχικά θα πρέπει να προβλεφθεί -όπως ειπώθηκε- η ασφάλιση των αποθεμάτων από τέτοιους κινδύνους</p> <ul style="list-style-type: none"> - Μέτρα αντιμετώπισης των Φυσικών Καταστροφών, όπου αυτό είναι εφικτό (Όχι αποθήκες κοντά σε ρέματα, πλησίον δασικών εκτάσεων κλπ και εγκατάσταση συστημάτων πυρόσβεσης ή αποστράγγισης) - Στην περίπτωση που τα φαινόμενα δεν είναι φυσικές καταστροφές αλλά προήλθαν από δυσλειτουργία (βραχυκύκλωμα και φωτιά, σπάσιμο αγωγών και πλημμύρα κλπ), μέριμνα ώστε οι αποθηκευτικοί χώροι να ελέγχονται από τεχνικούς σε περιοδικά και τακτά χρονικά διαστήματα και ότι όλα τα συστήματα λειτουργούν καλά.
Απαξιωμένο Μηχάνημα στο οποίο θα χρησιμοποιούνταν το απόθεμα	<p>Καλύτερος Προγραμματισμός στις προμήθειες ώστε να αποφεύγονται σπατάλες</p> <p>Έλεγχος σε περίπτωση υπέρβασης της συμβατικής υποχρέωσης για αγοράς ανταλλακτικών</p>
Καταστροφή λόγω πλημμελούς αποθήκευσης ή κακής μεταχείρισης κατά την αποθήκευση	<p>Έλεγχος για τις συνθήκες της αποθήκευσης καθώς και εξέταση των συνθηκών υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η κακή μεταχείριση και άρα καταστροφή του αποθέματος</p>

Όπως έχει αναφερθεί και σε προηγούμενο κεφάλαιο, όταν κάποιο αποθέμα θεωρείται ότι είναι κατεστραμμένο, τότε αποτιμάται στο κόστος απόκτησής του και εγγράφεται ως έκτακτη ζημία.

2.2.2.2 Διαδικασίες καταστροφής (επιτροπές, πρωτόκολλα, κ.τ.λ)

Δεδομένου ότι τα αποθέματα, όπως προαναφέρθηκε αποτελούν ένα σημαντικό κονδύλιο της περιουσίας της οντότητας, γιατί πολλές φορές κοστίζουν σημαντικά ποσά και είναι ευαίσθητα σε λογιστικά και αριθμητικά σφάλματα, παρουσιάζουν μεγάλη μεταβλητότητα στις αξίες αγοράς τους και άρα στην αποτίμησή τους ενώ υπάρχει δυσκολία υπολογισμού ποσοτήτων, αξίας και συνθηκών διατήρησής τους. Για αυτούς τους λόγους, η κάθε διαδικασία καταστροφής διέπεται από δυο βασικούς πυλώνες προκειμένου να αποδειχθεί:

- σε διοικητικό – διαχειριστικό επίπεδο και
- σε φορολογικό.

Σε φορολογικό επίπεδο, για την αναγνώριση της καταστροφής των αποθεμάτων, παλαιότερα απαιτούνταν ο έλεγχος από επιτροπή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για επιβεβαίωση των καταστραφέντων αποθεμάτων. Πλέον, δεν υφίσταται αυτή η υποχρέωση και είναι στην ευθύνη της οντότητας, προκειμένου να αποδείξει την καταστροφή των συγκεκριμένων αποθεμάτων, καθώς και το κόστος αυτών, το οποίο εγγράφεται ως ζημία.

Σε διοικητικό και διαχειριστικό επίπεδο, είναι ιδιαίτερα σημαντική η ύπαρξη τουλάχιστον 3μελούς επιτροπής, από διαφορετικά τμήματα της οντότητας (π.χ. αποθήκη – λογιστήριο – Διοίκηση), προκειμένου αφενός να έχουν εικόνα της σημασίας των αποθεμάτων που θα χαρακτηριστούν κατεστραμμένα και αφετέρου να γνωρίζουν τα αποθέματα αυτά, τι εξυπηρετούν και αν όντως δεν μπορούν να έχουν παραγωγικό ρόλο αλλά είναι πλήρως απαξιωμένα.

Γνωρίζοντας και τα αποθέματα αλλά και έχοντας επίγνωση της σημασίας του έργου που επιτελούν (καταστροφή αποθεμάτων σημαίνει μείωση πόρων για την οντότητα και μείωση της περιουσίας της, αλλά ταυτόχρονα εξοικονόμηση πόρων που απαιτούνταν για τη φύλαξή τους και την αποθήκευσή τους), θα φέρουν εις πέρας το έργο που τους ανατέθηκε με τη μεγαλύτερη δυνατή συνέπεια και ευθύνη.

Συνήθως, όταν τίθεται θέμα καταστροφής αποθεμάτων, συντάσσεται πρακτικό από τη διοίκηση, με το οποίο συγκροτεί την 3μελή επιτροπή και την εξουσιοδοτεί για την αξιολόγηση της χρηστικότητας των συγκεκριμένων αποθεμάτων και εν συνεχεία αν δεν κριθούν χρήσιμα την οριστική τους καταγραφή.

Εν συνεχεία η επιτροπή, συντάσσει πρακτικό καταγραφής, αξιολόγησης και καταστροφής των συγκεκριμένων αγαθών, παραθέτοντας τους λόγους και τις καταστάσεις που οδήγησαν στο να κριθούν «προς καταστροφή», συμπεριλαμβάνοντας όπου είναι δυνατόν και επιπλέον στοιχεία από τρίτους που τεκμηριώνουν κάποια κατάσταση .

Τέτοια στοιχεία δύναται να είναι φωτογραφίες από παρτίδες αποθεμάτων που έχουν ημερομηνία λήξης μαζί με τον αριθμό παρτίδας ή το σειριακό αριθμό, έγγραφες αναφορές – βεβαιώσεις από πυροσβεστική και αστυνομία στην περίπτωση πλημμύρας, πυρκαγιάς ή κλοπής, φωτογραφίες από παραβιασμένους αποθηκευτικούς χώρους και ότι άλλο πρόσφορο υλικό, κατά προτίμηση να έχει εκδοθεί από τρίτο (αρχές, προμηθευτής, ειδικός πραγματογνώμονας κ.ά).

Εν συνεχεία, προς απόδειξη της καταστροφής, θα συμπεριλάβουν στην έκθεσή τους και αποδεικτικά στοιχεία για την καταστροφή, όπως την βεβαίωση της οικείας Διεύθυνσης για απόρριψη σε χωματερή, βεβαίωση από ειδικούς διαχειριστές αποβλήτων στην περίπτωση φαρμάκων που έχουν λήξει ή άλλων αποθεμάτων επιβλαβή προς το περιβάλλον όπως για παράδειγμα μπαταρίες φορητών και οχημάτων της οντότητας, ή ακόμα και την βεβαίωση παράδοσης για άχρηστο υλικό- οντότητας διαχείρισης ανακύκλωσης. Όλα τα παραπάνω, αθροιστικά, θα πρέπει να τεκμηριώνουν:

- Ποιος εξουσιοδοτείται από τη διοίκηση για να κρίνει την καταλληλότητα συγκεκριμένων αποθεμάτων (3μελής επιτροπή),
- Ποιες ειδικές γνώσεις έχουν (αποθηκάριος, προϊστάμενος λογιστηρίου, υπεύθυνος οχημάτων, προϊστάμενος χημικού τμήματος κλπ)
- Ποια συγκεκριμένα αποθέματα κρίνονται ακατάλληλα και άρα θα καταστραφούν (αριθμός παρτίδας, σειριακοί αριθμοί, ημερομηνίες και παραστατικά κτήσης τους κλπ),

- Για ποιους λόγους κρίνονται ακατάλληλα (τέλος ημερομηνίας λήξης, φυσική καταστροφή, έκτακτες ανάγκες και φαινόμενα όπως πυρκαγιά – πλημμύρα ή κλοπή)
- Πως τεκμηριώνεται η ακαταλληλότητα (βεβαίωση προμηθευτή ότι είναι επικίνδυνα μετά το πέρας της ημερομηνίας λήξης, βεβαίωση αστυνομίας για κλοπή, πυροσβεστική για πλημμύρα κλπ)
- Πως τεκμηριώνεται η καταστροφή τους (βεβαίωση χωματερής, βεβαίωση ανακύκλωσης, βεβαίωση απόρριψης επικίνδυνων για το περιβάλλον υλικών, βεβαίωση από οντότητα ανακύκλωσης μετάλλων για σκραπ κλπ)

Μετά και όλων αυτών, η διαδικασία της καταστροφής αποθεμάτων είναι αποδεδειγμένα ορθή, τεκμηριωμένη και απόλυτα διαφανής διαδικασία.

2.2.3 Έλεγχος Απαιτήσεων

2.2.3.1 Παρουσίαση λογαριασμών απαιτήσεων

Στην κατηγορία των απαιτήσεων, εμπεριέχονται οι κατηγορίες λογαριασμών των πελατών, γραμμάτια εισπρακτέα, παραγγελίες στο εξωτερικό, χρεώστες διάφοροι, χρεόγραφα και λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών. Οι λογαριασμοί αυτοί, εντάσσονται στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων λόγω της φύσης του προορισμού τους και της περιορισμένης χρονικής διάρκειας ζωής τους.

2.2.3.2 Λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου

Ο έλεγχος των απαιτήσεων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των αρχείων της οντότητας. Η οργάνωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την ομαλή και αποδοτική λειτουργία της οντότητας. Αντιμετωπίζοντας το ζήτημα της διάρθρωσης του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να καθοριστούν οι ελεγκτικές διαδικασίες που σκοπεύουν στην τεκμηρίωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και τη συμβολή τους στην απρόσκοπτη και ορθή λειτουργία της οντότητας.

Οι ακολουθούμενες ελεγκτικές διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- 1) Διαδικασίες που αφορούν την ορθή λογιστική καταχώρηση και παρουσίαση στα αρχεία της οντότητας (συμφωνίες αναλυτικών λογαριασμών με τα αντίστοιχα ισοζύγια, επιβεβαίωση υπολοίπων με αποστολή επιστολών, εμφάνιση απαιτήσεων ανά κατηγορία κλπ)
- 2) Διαδικασίες που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της οντότητας,
- 3) Διαδικασίες που αφορούν την προστασία της οντότητας από διαφόρους κινδύνους όπως λάθη παραλείψεις και απάτη, κλοπή, υπεξαίρεση ακόμα και επισφάλειες.

2.2.3.3 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου αποτίμησης των απαιτήσεων

Βασική επιδίωξη ενός καλά οργανωμένου και δομημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με τις απαιτήσεις είναι εκτός από τη διασφάλισή τους και η σωστή διαχείρισή τους. Ο ελεγκτής μπορεί να το επιτύχει αυτό, μέσα από τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών της οντότητας και των λοιπών απαιτήσεων και της απευθείας συμφωνίας των λογαριασμών των απαιτήσεων, όσο και με την παρακολούθηση της διαχείρισης των απαιτήσεων αυτών (πχ εκχωρούμενα γραμμάτια, επιταγές κ.α.). Παράλληλα ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει έλεγχο για την εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης για τις απαιτήσεις και τη λογιστικοποίησή τους.

Ο έλεγχος των απαιτήσεων προϋποθέτει ότι καμία συναλλαγή – διαδικασία στην οντότητα, δε θα πρέπει να διεκπεραιώνεται από την αρχή ως το τέλος από το ίδιο άτομο (έγκριση ορίου πίστωσης, έκδοση παραστατικών στοιχείων πωλήσεων, τήρηση αναλυτικού ημερολογίου πωλήσεων, αναλυτικών στοιχείων εισπράξεων, έκδοση και φύλαξη παραστατικών, τήρηση αναλυτικών λογαριασμών εισπρακτέων λογαριασμών, συμφωνία υπολοίπων πελατών, διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων ή διορθωτικών εγγραφών, αναλυτική καταχώρηση πελατών κατά την απογραφή, έγκριση για τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρήσεις κ.α.) .

Ουσιώδες και σημαντικό είναι να πραγματοποιούνται συχνές (σχεδόν σε μηνιαία βάση) συμφωνίες πελατών από διαφορετικά άτομα από εκείνα που πραγματοποιούν τις εισπράξεις. Επιπλέον, είναι ιδιαίτερα χρήσιμη και σημαντική, η διενέργεια εκτάκτων και απροειδοποίητων ελέγχων από διαφορετικό άτομο, ανεξάρτητο της διαχείρισης και

λογιστικής παρακολούθησης των απαιτήσεων. Ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου, διακρίνει τις εξής διαδικασίες:

- 1) Ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση των απαιτήσεων, τα οποία περιλαμβάνουν τη συμφωνία αναλυτικών λογαριασμών με τα ισοζύγια, επιβεβαίωση υπολοίπων με αποστολή επιστολών και αναφορά των διαφορετικών αποτελεσμάτων, λογισμός δεδουλευμένων μέχρι και την τελευταία ημερομηνία της χρήσης, παρακολούθηση και έλεγχος όλων των λογαριασμών για το τι περιλαμβάνουν μέσα και αν όντως έπρεπε να αναγράφεται στο συγκεκριμένο λογαριασμό (31- Γραμμάτια, 32 – Παραγγελίες στο εξωτερικό, 33- Χρεώστες διάφοροι, 35-Λογαριασμός διαχείρισης προκαταβολών κ.α.)
- 2) Εξακρίβωση της εφαρμογής απαιτήσεων της διοίκησης, που περιλαμβάνει τον έλεγχο της συνέπειας και συμμόρφωσης με τις αποφάσεις της Διοίκησης και της δέσμευσης του προσωπικού προς αυτή την κατεύθυνση και
- 3) Έλεγχος κίνδυνος από επισφάλειες αλλά και από διάφορους κινδύνους, όπως απώλεια, κλοπή, ασφάλιση χρεογράφων κλπ

2.2.3.4 Απομείωση αξίας για επισφαλείς απαιτήσεις

Αναφορικά με τη σοβαρή πιθανότητα μη είσπραξης συγκεκριμένης απαίτησης, στο τρέχον ή σε επόμενο έτος, τίθεται θέμα επισφάλειας. Για τους λόγους αυτούς, θα πρέπει να γίνεται έλεγχος για την πιθανή απομείωση της αξίας του υπολοίπου του λογαριασμού απαιτήσεων, λόγω της ύπαρξης επισφαλών απαιτήσεων. Έτσι λοιπόν θα πρέπει να πραγματοποιείται:

- 1) Έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών αλλά και τυχόν δυσμενών στοιχείων που μπορεί να επηρεάσουν την ικανότητά τους να εξοφλήσουν την απαίτηση της οντότητας
- 2) Αποτίμηση απαιτήσεων (ενήμερες, επισφαλείς, ανεπίδεκτες είσπραξης) σχηματισμός πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες, διαδικασία διαγραφής πελατών με χαρακτηρισμό «ανεπίδεκτοι είσπραξης» και εν συνεχεία προσδιορισμός του αποτελέσματος
- 3) Χαρακτηρισμός και διαχωρισμός των απαιτήσεων σε ασφαλούς είσπραξης κ, επισφαλείς και ανεπίδεκτες είσπραξης,
- 4) Λογισμός των προβλέψεων για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία,

- 5) Λογισμός επιπλέον των φορολογικών προβλέψεων στην περίπτωση που αυτές κρίνονται ανεπαρκείς,
- 6) Απόσβεση των απαιτήσεων που χαρακτηρίζονται ως ανεπίδεκτες είσπραξης

2.2.3.5 Επαλήθευση υπολοίπων των δοσοληπτικών λογαριασμών πελατών και χρεωστών

Αναφορικά με τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς πελατών και χρεωστών, πρέπει να είμαστε ιδιαίτερα προσεκτικοί. Γενικότερα, όσο προχωράμε σε κυκλοφορούν ενεργητικό και πλέον έχουν άμεσο αντίκρισμα σε ταμειακά διαθέσιμα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη σημασία κατά τον έλεγχο. Στην περίπτωση των δοσοληπτικών λογαριασμών, πρακτικά έχουμε μια προσωρινή διευκόλυνση πελατών ή χρεωστών, με χρηματικά διαθέσιμα, δανείζοντάς τους προσωρινά, με την παραδοχή ότι η διαδικασία αυτήν είναι βραχυπρόθεσμη και θα τακτοποιηθεί, με επιστροφή των χρημάτων και κλείσιμο του συγκεκριμένου λογαριασμού, εντός της τρέχουσας χρήσης.

Συνεπώς, τα ουσιώδη και σημαντικά θέματα που δημιουργούνται στην περίπτωση αυτή είναι:

- 1) Με ποιους όρους δόθηκαν αυτά τα ποσά
- 2) Σε ποιους δόθηκαν αυτά τα ποσά,
- 3) Αν ενημερώθηκαν ορθά οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί του καθενός, στο λογιστικό σύστημα και στα λογιστικά αρχεία της οντότητας
- 4) Πότε και από ποιους παρακολουθούνται αυτοί οι λογαριασμοί ώστε να επιστραφούν τα χρήματα και να κλείσει το υπόλοιπο σε βραχυπρόθεσμο χρονικό διάστημα,

Στην περίπτωση που όλα αυτά τηρούνται, είναι ενήμερη η διοίκηση για τους λογαριασμούς αυτούς, έχουν δοθεί με τα νόμιμα παραστατικά τα χρήματα αυτά, έχει αποτυπωθεί ορθά η λογιστική πληροφορία στα αρχεία της οντότητας το επόμενο βήμα είναι η στενή παρακολούθηση αυτού του λογαριασμού και η το συντομότερο δυνατόν τακτοποίησή του.

Πολλοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί, έχουν σκοπό την κάλυψη εξόδων (πχ ταξιδιού) από τους εργαζόμενους στους οποίους δίνονται. Σε αυτήν την περίπτωση, ο δοσοληπτικός λογαριασμός τακτοποιείται με προσκόμιση αποδείξεων, ισόποσων των χρημάτων που δόθηκαν, ενώ στην περίπτωση που υπολείπονται οι αποδείξεις αυτές, το υπερβάλλον ποσό που δόθηκε θα πρέπει να επιστραφεί με τον τρόπο που δόθηκε (τράπεζα ή μετρητά).

Ο στόχος του ελεγκτή, είναι η επιβεβαίωση αφενός των υπολοίπων στα λογιστικά αρχεία της οντότητας με τα πραγματικά δοθέντα χρήματα και αφετέρου η αναζήτηση στοιχείων και υπευθύνων οι οποίοι είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο της επιστροφής των χρημάτων, ώστε να διασφαλιστεί για την οντότητα η επιστροφή των χρημάτων αυτών. Η επιβεβαίωση των υπολοίπων πραγματοποιείται με έγγραφο αποδεικτικό μέσο, το οποίο υπογράφεται τόσο από τη διοίκηση ή τον κατάλληλα εξουσιοδοτημένο υπάλληλο που δάνεισε τα χρήματα (πχ ταμίας) και τον χρεώστη, στο όνομα του οποίου φαίνεται ο αντίστοιχος δοσοληπτικός λογαριασμός. Φυσικά, κάτι τέτοιο προϋποθέτει τη σχολαστική και αναλυτική παρακολούθηση των δοσοληπτικών λογαριασμών ανά πελάτη και ανά χρεώστη, ονομαστικά, και ουχί συγκεντρωτικά, προκειμένου να μπορεί να επαληθευτεί, πότε – ποιος και με ποιον τρόπο πήρε χρήματα καθώς και πότε – ποιος και με ποιον τρόπο επέστρεψε χρήματα ή έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για το σκοπό τον οποίον δόθηκαν τα συγκεκριμένα ποσά.

2.2.3.6 Συμφωνία βιβλίου εισπρακτέων εσόδων (λογ. 06.21 δημόσιου λογιστικού)

Δεδομένης της διαδικασίας που ακολουθείται κατά την υλοποίηση του προϋπολογισμού των εσόδων σε 3 στάδια:

1^ο στάδιο: Προϋπολογίζονται - Λογ. Τάξεως 06.00 ή 06.10

2^ο στάδιο: Βεβαιώνονται - Λογ. Τάξεως 06.21

3^ο στάδιο: Εισπράττονται - Λογ. Τάξεως 06.31

Κατά την βεβαίωση ενός εσόδου στον προϋπολογισμό δημιουργείται παράλληλα και η απαίτηση στη γενική λογιστική. Εν συνεχεία, η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων συντελείται με τη διενέργεια των παρακάτω ενεργειών:

1. Βεβαίωση εσόδου (ΚΑ 06.21)

Η οποία γίνεται είτε με σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων, είτε με βεβαιώσεις στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του, με ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 06.21 «Βεβαιούμενα έσοδα»

2. Με βάση τα βεβαιούμενα έσοδα δηλαδή τη παραλαβή του βεβαιωτικού καταλόγου η ταμιακή υπηρεσία εκδίδει Είσπραξη του εσόδου (ΚΑ 06.31), Απολογισμός Εσόδων

απόδειξη παραλαβής αυτών και ειδοποιεί ατομικά και χωριστά τους οφειλότες. Με την ταμιακή βεβαίωση του εσόδου εκδίδεται θεωρημένο διπλότυπο γραμμάτιο είσπραξης.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 06.21 «Βεβαιούμενα έσοδα» με ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 06.31 «Απολογισμός Εσόδων». Τα υπόλοιπα αυτά όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσης μετά τη διενέργεια των σχετικών προηγούμενων εγγραφών αποτελούν τον απολογισμό της χρήσης.

Συνεπώς, στο λογαριασμό 06.21 του δημοσίου λογιστικού, βρίσκονται οι λογαριασμοί οι οποίοι έχουν βεβαιωθεί ως έσοδο αλλά ακόμα δεν έχουν εισπραχθεί. Ο ελεγκτής, θα πρέπει να μεριμνήσει ιδιαίτερα στο υπόλοιπο του λογαριασμού 06.21, στα βεβαιωμένα έσοδα, τα οποία θα πρέπει να επιβεβαιώνονται και να μπορούν να επαληθευτούν με σαφή τρόπο.

Τα έσοδα αυτά, δεδομένου ότι δεν έχουν εισπραχθεί, θα πρέπει να ανταποκρίνονται στα πραγματικά γεγονότα ενώ θα πρέπει όποια από αυτά που αναγράφονται στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και εν τέλει δεν εισπράχθηκαν να τακτοποιηθούν στις εγγραφές τέλους χρήσης σε μη εισπραγμένα έσοδα. Όλα τα έσοδα θα πρέπει να είναι σε θέση να επαληθευτούν, τόσο ως προς την εισπραξιμότητά τους, όσο και ως την βεβαίωσή τους.

2.2.3.7 Πάγιες προκαταβολές

Ως απαιτήσεις στη διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένη Ταμιακή Βάση (ΔΛΤΤΒ), που τηρείται από το Δημόσιο, θεωρούνται και τα βεβαιωθέντα έσοδα που δεν έχουν εισπραχθεί και δεν έχουν διαγραφεί από τις ΔΟΥ ή από άλλες αρμόδιες προς βεβαίωση υπηρεσίες. Επίσης, στις απαιτήσεις περιλαμβάνονται κάθε είδους προκαταβολές και αξιώσεις της Κεντρικής Διοίκησης κατά φυσικών ή νομικών προσώπων. Ένα τέτοιο παράδειγμα αφορούν οι πάγιες προκαταβολές.

Πρόκειται δηλαδή, για ποσά που χορηγούνται για την πραγματοποίηση δαπανών για λογαριασμό της Κεντρικής Διοίκησης, είτε με πάγια προκαταβολή είτε με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής, τα οποία κατά τη στιγμή της εξόφλησής τους λογίζονται ως προκαταβολές, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2362/95. Η λογιστικοποίηση των ποσών ως

έξοδα ή πάγια στοιχεία αυτών διενεργείται κατά το χρόνο απόδοσης λογαριασμού οπότε εκδίδεται το σχετικό παραστατικό απόδοσης.

Για τους λόγους αυτούς, οι πάγιες προκαταβολές, θεωρούνται ως ποσά που δόθηκαν στην βάση των δοσοληπτικών λογαριασμών και ως τέτοια θα πρέπει να παρακολουθούνται, με μέριμνα για την τακτοποίηση των λογαριασμών αυτών, είτε με παραστατικά, είτε με συμψηφισμό μελλοντικών εκροών (πχ μισθοδοσία) είτε με επιστροφή των χρηματικών αυτών ποσών με τον τρόπο που δόθηκαν (μετρητά ή διατραπεζικά).

Ο στόχος του ελεγκτή, όπως και στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς, είναι η επιβεβαίωση των υπολοίπων αυτών, η συμφωνία με τους αποδέκτες των πάγιων προκαταβολών για το καταβληθέν ποσό και η διασφάλιση ότι τα χρήματα αυτά θα επιστρέψουν στην οντότητα, σε σύντομο χρονικό διάστημα ή θα τακτοποιηθεί ο σχετικός λογαριασμός.

2.2.3.8 Εντάλματα προπληρωθέντα

Όπως προαναφέρθηκε, αντίστοιχα με τις πάγιες προκαταβολές, παρόμοια αντιμετώπιση έχουν και τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής. Περιλαμβάνονται κάθε είδους προκαταβολές και αξιώσεις της Κεντρικής Διοίκησης κατά φυσικών ή νομικών προσώπων, δηλαδή για ποσά που χορηγούνται για την πραγματοποίηση δαπανών για λογαριασμό της Κεντρικής Διοίκησης, με χρηματικά εντάλματα προπληρωμής, τα οποία κατά τη στιγμή της εξόφλησής τους λογίζονται ως προκαταβολές, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2362/95.

Η λογιστικοποίηση των ποσών ως έξοδα ή πάγια στοιχεία αυτών διενεργείται κατά το χρόνο απόδοσης λογαριασμού οπότε εκδίδεται το σχετικό παραστατικό απόδοσης.

Για τους λόγους που προαναφέρθηκαν ο ελεγκτής θα πρέπει να επιβεβαιώσει με έγγραφο τρόπο τα χρήματα αυτά που δόθηκαν και να μεριμνήσει για την έγκαιρη τακτοποίηση του υπολοίπου.

2.2.3.9 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου απαιτήσεων

Η οντότητα, έχει τρεις υπαλλήλους (X, Ψ, Z) , οι οποίοι, για τις ανάγκες της υπηρεσίας θα πρέπει στο επόμενο διάστημα (μήνας Οκτώβριος του έτους 202X), να πραγματοποιήσουν σειρά επισκέψεων εκτός υπηρεσίας, σε άλλους φορείς, εκτός της πόλης, με διανυκτέρευση 1

ημέρας τουλάχιστον 5 φορές σε όλο τον μήνα. Η οντότητα, έχει δεσμεύσει το ποσό των 100€ για την κάθε φορά, για τον κάθε υπάλληλο, ήτοι 3 υπάλληλοι X 100€ X 5 φορές = 1.500€ συνολικά το οποίο κρίνεται εύλογο για την κάλυψη των εξόδων.

Από το λογιστήριο, πραγματοποιήθηκε μια συγκεντρωτική εγγραφή 1.500€ , προς τον υπάλληλο X (προϊστάμενος των 3) ώστε να καλυφθούν τα έξοδα. Στο τέλος της χρήσης, ο ελεγκτής, διαπιστώνει ότι ο υπάλληλος, έχει πραγματοποιήσει συγκεντρωτική εγγραφή σε έναν δοσοληπτικό λογαριασμό στο όνομα του X, ενώ οι αποδείξεις που έχουν συλλεχθεί φέρουν και τα ονόματα των Ψ και Z (διανυκτέρευση σε ξενοδοχείο). Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει συνάφεια και επιβεβαίωση για το συγκεκριμένο ποσό και κατά πόσο αυτό κάλυψε τις ανάγκες για τις οποίες είχε δεσμευτεί. Ποιες είναι οι διορθωτικές εγγραφές που έπρεπε να είχε κάνει ο υπάλληλος;

Απάντηση:

Ο υπάλληλος, έκανε λανθασμένα τη συγκεντρωτική εγγραφή στον δοσοληπτικό λογαριασμό του ενός εκ των 3 υπαλλήλων, ο οποίος ήταν ο προϊστάμενος. Δεδομένου ότι οι εγγραφές των εξόδων πραγματοποιήθηκαν συγκεντρωτικά και αυτές, δεν εμφανίζεται ιδιαίτερο πρόβλημα στα λογιστικά αρχεία. Όμως τίθεται θέμα τάξεως και διαχείρισης.

Έτσι λοιπόν, πραγματοποιήθηκε η εξής εγγραφή:

-----11/ 10/ 202X -----

35 -Δοσοληπτικός Λογαριασμός X	1.500€
38 – Χρηματικά Διαθέσιμα	1.500€

Ακολούθως κατά την προσκόμιση των εξόδων

-----30/11/202χ -----

64 Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου	X	400
Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου	Ψ	400
Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου	Z	400
64 Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου	X	100



Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου Ψ 100

Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου Ζ 100

35. Δοσοληπτικός Λογαριασμός X 1.500

Τα παραπάνω όμως, διαχειριστικά δεν ανταποκρίνονται πλήρως στην πραγματικότητα. Αρχικά οι προκαταβολές που δόθηκαν ήταν σε 3 άτομα αντί για ένα και έτσι, έπρεπε να δημιουργηθεί διακριτά δοσοληπτικός λογαριασμός για τον κάθε υπάλληλο, να παρακολουθείται διακριτά και να ελεγχθεί εάν τακτοποιηθεί (κλείσει – μηδενίσει) ο λογαριασμός με την προσκόμιση των αποδείξεων.

Αν για παράδειγμα, κάποιος εκ των υπαλλήλων Ψ, Ζ δεν προσκομίσει τις απαραίτητες αποδείξεις, λόγω απώλειας, θα φαίνεται ότι ο υπάλληλος X, χρωστάει χρήματα στην οντότητα, γεγονός που δεν είναι ορθό.

Έτσι λοιπόν, οι ορθές λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής:

-----11/ 10/ 202X-----		
35-01 -Δοσοληπτικός Λογαριασμός X	500€	
38 – Χρηματικά Διαθέσιμα		500€
-----11/ 10/ 202X-----		
35-02 -Δοσοληπτικός Λογαριασμός Ψ	500€	
38 – Χρηματικά Διαθέσιμα		500€
-----11/ 10/ 202X-----		
35-03 -Δοσοληπτικός Λογαριασμός X	500€	
38 – Χρηματικά Διαθέσιμα		500€

Ακολούθως κατά την προσκόμιση των εξόδων

-----30/11/202X-----		
64 Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου	X 400	
64 Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου	X 100	

35-01. Δοσοληπτικός Λογαριασμός X 500[€]

-----30/11/202X -----

-

64 Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου Ψ 400

64 Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου Ψ 100

35-02. Δοσοληπτικός Λογαριασμός Ψ 500

-----30/11/202X -----

-

64 Έξοδα διανυκτέρευσης Υπαλλήλου Z 400

64 Έξοδα Διαμονής (Γεύματα) Υπαλλήλου Z 100

35-03. Δοσοληπτικός Λογαριασμός Z 500

Έτσι ο έλεγχος καθίσταται πιο ακριβής και πιο ορθός, αναφορικά με το που θα ζητηθούν ευθύνες στην περίπτωση που κάποιος εκ των λογαριασμών δεν έχει τακτοποιηθεί.

2.3 Έλεγχος Τραπεζικών Λογαριασμών Καταθέσεων και Τοποθετήσεων σε Τίτλους – Καταμέτρηση των Μετρητών Ταμείου και Λοιπών Αξιών – Έλεγχος Εισπρακτέων Επιταγών και λοιπών Εξόδων Ελεγκτικής

Στόχοι Ενότητας: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

- Ελέγξουν/ Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των ταμειακών διαθεσίμων
- Συντάσσουν πρωτόκολλα καταμέτρησης ταμείου
- Εντοπίζουν και να διορθώνουν διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των εισπρακτέων επιταγών

Σύντομη περιγραφή της Ενότητας

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι εξειδικευμένες διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου των Καταθέσεων, των Ταμειακών Διαθεσίμων και των εισπρακτέων επιταγών και λοιπών εξόδων. Παρατίθενται όλοι οι τρόποι ελέγχου των Καταθέσεων, των Ταμειακών Διαθεσίμων και των εισπρακτέων επιταγών και λοιπών εξόδων. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας ολοκληρωμένης μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των Καταθέσεων, των Ταμειακών Διαθεσίμων και των εισπρακτέων επιταγών και λοιπών εξόδων

2.3.1 Έλεγχος Τραπεζικών Λογαριασμών Καταθέσεων και Τοποθετήσεων σε Τίτλους

2.3.1.1 Διαδικασίες ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών

Στο λογαριασμό «Χρηματικά Διαθέσιμα» παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας, εκτός από τα μετρητά οι καταθέσεις όψεως και οι προθεσμιακοί λογαριασμοί, που τυχόν η οντότητα τηρεί.

Όπως προαναφέρθηκε, οι λογαριασμοί της ομάδας 3 λόγω της φύσης, του λειτουργικού τους προορισμού και της περιορισμένης χρονικά διάρκειας ζωής τους, εντάσσονται στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Λόγω της φύσης τους δε, αποτελούν το πιο ευαίσθητο περιουσιακό στοιχείο σε κλοπή, υπεξαίρεση και γενικότερα και σε μη χρηστή διαχείριση από μεριάς διοίκησης (κακοδιαχείριση) .

Τα τελευταία χρόνια και ειδικότερα μετά το 2015 και την επιβολή των περιορισμών κεφαλαίων στις τράπεζες (capital controls), οι πολίτες αλλά και οι οντότητες, άρχισαν να εντείνουν τη χρήση των ηλεκτρονικών τραπεζικών συναλλαγών. Σε αυτό συνετέλεσε και ο Ν. 4172/2013, ο οποίος σε μια σειρά αλλαγών του ορίζει ότι δαπάνες που δεν εξοφλούνται μέσω του τραπεζικού συστήματος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Έτσι σήμερα, το μεγαλύτερο μέρος των συναλλαγών πραγματοποιείται μέσω των τραπεζών, περιορίζοντας σημαντικά τις συναλλαγές σε μετρητά.

Για τους λόγους αυτούς, πλέον οι περισσότερες οντότητες, άλλες εξ επιλογής και άλλες εξ υποχρέωσης (Δημόσιο), τηρεί το μεγαλύτερο μέρος των ταμειακών διαθέσιμων της σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Ο έλεγχος λοιπόν στα ταμειακά διαθέσιμα που τηρούνται σε τραπεζικά ιδρύματα συνίσταται σε 4 πυλώνες:

- 1) Ποιος/α πρόσωπα, είναι εξουσιοδοτημένα να πραγματοποιούν συναλλαγές, είτε ηλεκτρονικά είτε δια ζώσης;
- 2) Με ποιον τρόπο πραγματοποιούνται οι αναλήψεις ποσών και μετά από ποια διαδικασία;
- 3) Σε κάθε πληρωμή ηλεκτρονική, υπάρχει η σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα την οντότητας ώστε να πραγματοποιηθεί;
- 4) Κάθε πότε πραγματοποιείται επαλήθευση του ποσού που εμφανίζεται στο τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας και από ποιον/α πρόσωπα γίνεται αυτό.

Ως προς το ποιοι είναι εξουσιοδοτημένοι για πραγματοποίηση συναλλαγών είτε ηλεκτρονικά είτε με φυσική παρουσία σε κατάστημα, απαιτείται καταστατική δέσμευση ή απόφαση (εξουσιοδότηση) από τα ανώτερα όργανα της Διοίκησης

Αναφορικά με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούνται οι αναλήψεις, δεδομένου ότι οι περισσότερες συναλλαγές (άρα και οι πληρωμές) δύναται να διεκπεραιώνονται μέσω της ηλεκτρονικής τραπεζικής, είναι ελάχιστες οι ανάγκες για πληρωμή με μετρητά και άρα ελάχιστες οι περιπτώσεις που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν αναλήψεις ποσών. Η συγκεκριμένη περίπτωση είναι η πιο ευαίσθητη, σε θέματα κλοπής – υπεξαίρεσης. Για τον λόγο αυτό, προτιμάται η αποφυγή αναλήψεων ποσών, ενώ οι τυχόν εισπράξεις σε μετρητά,

πρέπει το συντομότερο δυνατόν, ει δυνατόν και στο τέλος της ίδιας ημέρας, να κατατίθενται στον τραπεζικό λογαριασμό.

Αναφορικά με τις διαδικασίες ηλεκτρονικής πληρωμής υποχρεώσεων, δεδομένου ότι πρόκειται για εκροή χρημάτων από την οντότητα, θα πρέπει να συνοδεύεται με αντίστοιχα παραστατικά και αντίστοιχες αποφάσεις της Διοίκησης (πχ εντάλματα πληρωμής σε κάποιο ΝΠΔΔ, υπογεγραμμένα από τα αρμόδια μέλη του ΔΣ). Υπάρχει περίπτωση, αν η συναλλαγή εκφεύγει των καθημερινών και τυπικών συναλλαγών, τόσο ως προς τη φύση της όσο και ως προς το ύψος, να απαιτούνται -καταστατικά- έγκριση και από επιπλέον μέλη της Διοίκησης.

Τέλος, ιδιαίτερη σημασία και βάρος, θα πρέπει να δοθεί στη συχνότητα επαλήθευσης και επιβεβαίωσης των υπολοίπων όπως εμφανίζονται στην τράπεζα σε σχέση με το υπόλοιπο των τραπεζικών διαθεσίμων που αναγράφονται στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

2.3.1.2 Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες

Ο τρόπος για τον εντοπισμό πιθανών λαθών είναι ο έλεγχος των μηνιαίων αντιγράφων των τραπεζικών λογαριασμών που αποστέλλουν οι τράπεζες, ή που μπορεί ο χρήστης της ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), να εκτυπώσει αμέσως μόλις παρέλθει ο μήνας σε σχέση με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Οποιαδήποτε λάθος δεν μπορεί να εντοπιστεί από τον χειριστή των λογιστικών αρχείων, δηλαδή τον υπάλληλο που πραγματοποιεί τις λογιστικές εγγραφές, αλλά από άλλον υπάλληλο, επιφορτισμένο με τη συγκεκριμένη αρμοδιότητα.

Ο λόγος είναι γιατί με την κατανομή των αρμοδιοτήτων σε περισσότερων του ενός υπαλλήλου, επιτυγχάνεται μέγιστο και πιο αξιόπιστο επίπεδο ελεγκτικής διαδικασίας και αποτελεσματικότητας για τη διασφάλιση από κλοπές, υπεξαιρέσεις και άλλες παρόμοιες παράνομες ενέργειες. Η κατανομή αρμοδιοτήτων και το ασυμβίβαστο που πρέπει να υπάρχει μεταξύ των υπαλλήλων που εμπλέκονται έμμεσα ή άμεσα με τα χρηματικά διαθέσιμα, καθώς εξασφαλίζει τη χρηστή διοίκηση καθώς και την εξασφάλιση των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας.

2.3.1.3 Συμφωνία τραπεζικών λογαριασμών

Οποσδήποτε σε μηνιαία βάση, θα πρέπει να υπάρχει συμφωνία υπολοίπων των *extrait* των πιστωτικών ιδρυμάτων με τα λογιστικά αρχεία, αλλά ιδανικά θα πρέπει σε ημερήσια βάση να πραγματοποιείται συμφωνία των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών με τα υπόλοιπα όπως αυτά εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία. Εξάλλου, η αντιμετώπιση των τραπεζικών λογαριασμών, θα πρέπει να είναι αντίστοιχη με την αντιμετώπιση των ταμειακών διαθεσίμων σε μετρητά (ταμείο). Όπως το ταμείο συμφωνείται σε καθημερινή βάση, μετά το πέρας του ωραρίου συναλλαγών με τους πελάτες και έπειτα αποχωρούν οι αρμόδιοι υπάλληλοι από την εργασία τους (πχ ταμίες σε τραπεζικό κατάστημα), αντίστοιχα θα πρέπει να συμφωνούνται και οι τραπεζικοί λογαριασμοί σε ημερήσια βάση.

Όμως, στο τραπεζικό σύστημα, μια σειρά από εσωτερικές διαδικασίες και γραφειοκρατικές λειτουργίες (*valeur 2* ημερών διατραπεζικών συναλλαγών από άλλες τράπεζες, εκκαθάριση σε ημερήσια βάση πληρωμών σε μηχανήματα *ros* και απόδοσή των ποσών σε επόμενη ή επόμενες ημέρες, τόκοι οι οποίοι καθίστανται απαιτητοί από την τράπεζα μετά το πέρας του ωραρίου της, τραπεζικές εργασίες που εκτελούνται παγίως την τελευταία ημέρα του μήνα, η οποία συμπίπτει με μη εργάσιμη ημέρα ή αργία κ.α.) δημιουργεί πρακτικές δυσκολίες για τη συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών σε ημερήσια βάση.

Έτσι, ενώ η μηνιαία συμφωνία υπολοίπων είναι απαραίτητη, η καθημερινή καθίσταται ορισμένες φορές δυσλειτουργική ή και δυσχερής. Έτσι, θα πρέπει να επιλέγεται ένα ενδιάμεσο χρονικό διάστημα, όπως η εβδομαδιαία συμφωνία, ή η δεκαπενθήμερη συμφωνία των αντίγραφων κινήσεων λογαριασμών με τα υπόλοιπα στα λογιστικά αρχεία.

Ο τρόπος συμφωνίας, είναι αρχικά στο ποσό «εκ μεταφοράς» της προηγούμενης περιόδου από την ελεγχόμενη και του ποσού «σε μεταφορά» επόμενης περιόδου της ελεγχόμενης. Έτσι για παράδειγμα, αν ελέγχεται ο μήνας Οκτώβριος 2021, θα συμφωνηθεί το μηνιαίο αντίγραφο λογαριασμού της τράπεζας (ηλεκτρονικό ή έντυπο που αποστέλλεται από την τράπεζα), με το αναλυτικό καθολικό για το συγκεκριμένο μήνα (καρτέλα) του τραπεζικού λογαριασμού. Θα περιμένουμε λοιπόν, το ποσό που έρχεται από τον τέλος του προηγούμενου μήνα, δηλαδή τον Σεπτέμβριο (30/09) στο αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού να συμφωνεί με το υπόλοιπο που εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία ως «Υπόλοιπο Προηγούμενης Περιόδου» ή «Υπόλοιπο εκ μεταφοράς». Αν το ποσό αυτό συμφωνεί,

ελέγχεται και το τελικό ποσό, δηλαδή το ποσό «Σε μεταφορά» που εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία, με το υπόλοιπο «σε μεταφορά» 31/10 που εμφανίζεται στο έντυπο αντίγραφο του λογαριασμού.

Στην περίπτωση που υπάρχει διαφωνία στο ποσό που μεταφέρεται από προηγούμενη περίοδο, πρέπει να επανελεγχθεί ο προηγούμενος μήνας (ή η προηγούμενη περίοδος). Σε περίοδο που συμφωνεί το ποσό «Εκ μεταφοράς» δηλαδή το ποσό στο τέλος του μήνα, τότε θα πρέπει να ελεγχθεί μέρα – μέρα ο τρέχων μήνας σε αντιπαραβολή με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Όταν συμφωνείται η περίοδος μεταξύ του υπολοίπου στην τράπεζα και του υπολοίπου στα λογιστικά αρχεία, θα πρέπει με κάποιες δικλίδες ασφαλείας, να «κλειδώνει» το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα και να μη δέχεται διορθωτικές εγγραφές για τη συγκεκριμένη περίοδο.

2.3.1.4 Ασυμβίβαστα, χρηστή διαχείριση

Για λόγους αξιοπιστίας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει διάκριση αρμοδιοτήτων και ασυμβίβαστα κατά την κατανομή των αρμοδιοτήτων, στις διαφορετικές θέσεις εργασίας της οντότητας, που εμπλέκονται άμεσα ή έμμεσα στα ταμειακά διαθέσιμα.

Έτσι λοιπόν, ο υπάλληλος ο οποίος, ασχολείται με τη λογιστική καταχώρηση, θα πρέπει να είναι διαφορετικό άτομο και ανεξάρτητο από το άτομο το οποίο χειρίζεται τα ταμειακά διαθέσιμα, δηλαδή τον ταμία, προκειμένου να αποφευχθεί σύγκρουση αρμοδιοτήτων και σύγκλιση συμφερόντων. Έτσι, επιτυγχάνεται η απρόσκοπτη και αμερόληπτη συμφωνία των πραγματικών στοιχείων χωρίς την παρέμβαση του ταμία, εξασφαλίζοντας αξιοπιστία στον έλεγχο. Στην περίπτωση που προκύψουν διάφορες, αρμόδιο διοικητικό στέλεχος είναι επιφορτισμένο με την εξακρίβωση των αιτιών. Η συμφωνία των πραγματικών υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών με τα λογιστικά στοιχεία δε συνεπάγεται οριστικοποίηση του ελέγχου. Η διαπιστωμένες συμφωνίες των καταθέσεων επαληθεύονται από άλλο (τρίτο) διοικητικό στέλεχος, ανεξάρτητα από τη συνολική και προαναφερθείσα διαδικασία. Αυτό το

διοικητικό στέλεχος θα αποφανθεί για την ακρίβεια το καταγεγραμμένο και συμφωνηθέντων ποσών.

Η διοίκηση της οντότητας με την παραχώρηση της αρμοδιότητας σε δικό της στέλεχος, οφείλει να φροντίσει για τη σύνταξη και αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών προς τις τράπεζες για συμφωνίες υπολοίπων όλων των τηρουμένων λογαριασμών. Σκοπός της διαδικασίας αυτής, είναι η συμφωνία του υπολοίπου των λογαριασμών και η διερεύνηση τυχόν αποκλίσεων μέσα τη συσχέτιση του περιεχομένου των επιστολών με το υπόλοιπο το λογαριασμό διαθέσιμο από αρμόδιο προϊστάμενο.

Η διάκριση αυτή είναι προϋπόθεση για ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο θα εξασφαλίζει την ανεξαρτησία της λογιστικής καταχωρήσεις και του ταμεία, επιτυγχάνοντας έτσι την αμοιβαία επαλήθευση των στοιχείων που συγκεντρώθηκαν.

2.3.1.5 Έλεγχος ορθής λειτουργίας ελέγχου

Ο έλεγχος των χρηματικών διαθεσίμων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων. Ο έλεγχος των χρηματικών διαθεσίμων αφορά τις διαδικασίες που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων της οντότητας ο έλεγχος των διαθέσιμων περιλαμβάνει μια σειρά διαδικασιών κατάλληλες για την ανάδειξη του ελεγκτικού πορίσματος. Οι διαδικασίες αυτές αφορούν στη σύγκριση πραγματικών και λογιστικών στοιχείων επιδιώκοντας την επαλήθευση ή την εξακρίβωση τυχόν παρεκκλίσεων που αφορούν τα χρηματικά διαθέσιμα.

Πιο συγκεκριμένα:

- 1) Ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν ορθή καταχώριση παρακολούθηση και παρουσίαση των διαθέσιμων στα λογιστικά βιβλία.

Η συμφωνία πραγματικότητα λογιστικών υπολοίπων και η διαπίστωση σχετικά με την ορθή καταχώριση το γραμμάτιο είσπραξης και τον εντάλματα πληρωμών τίθεται στο επίκεντρο του ελέγχου.

Η συμφωνία των υπολοίπων όπως αυτά εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς, με τα υπόλοιπα όπως αυτά εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις και στα λογιστικά αρχεία της οντότητας πραγματοποιούνται είτε από αρμόδιο υπάλληλο της οντότητας, μέσω της κίνησης λογαριασμού (extrait) που στέλνουν οι τράπεζες ανά τακτά διαστήματα ή μέσω eBanking.

2) Ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της οντότητας.

Η επιβεβαίωση των λογιστικών αρχείων της οντότητας σε σχέση με τους λογαριασμούς ταμειακών διαθεσίμων δεν είναι επαρκής. Θα πρέπει να αξιολογηθεί και να ελεγχθεί εάν και κατά πόσο η οντότητα εφαρμόζει τις αποφάσεις που έχει ορίσει η διοίκηση η οποία θέτει το στρατηγικό προσανατολισμό της οντότητας. Από τις πιο βασικές αποφάσεις της διοίκησης είναι ο καταμερισμός αρμοδιοτήτων και ευθυνών σε σχέση με βασικές λειτουργίες της οντότητας.

Έτσι η ύπαρξη διακριτών αρμοδιοτήτων και καθηκόντων του ταμία, δηλαδή του ανθρώπου που χειρίζεται τα χρηματικά διαθέσιμα, και του υπαλλήλου που πραγματοποιεί τις λογιστικές καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Τα χρηματικά διαθέσιμα αποτελούν ζωτική σημασίας λογαριασμό της οντότητας, μιας και συνδέονται άμεσα με τις εισροές και εκροές της οντότητας καθώς και την ύπαρξη ισοδύναμου μετρητών που επηρεάζουν την ρευστότητα της οντότητας. Κατά πάγια τακτική ο ταμίας, αυτός δηλαδή που διαχειρίζεται το ταμείο και τα μετρητά, δεν πρέπει να εμπλέκεται σε άλλες λογιστικές εργασίες, ειδικότερα δε στη λογιστική καταχώρηση.

Παράλληλα θα είναι υπεύθυνος για την ασφαλή φύλαξη των χρηματικών διαθεσίμων, ακόμα και κατά την απουσία του. Η οριστική επαλήθευση και καθημερινή έγκριση των παραστατικών του ταμείου θα πρέπει να γίνεται από αρμόδιο άτομο της διοίκησης, το οποίο θα έχει και τις κατάλληλες γνώσεις και εξειδίκευση και εμπειρία. Δεν αρκεί, όπως προαναφέρθηκε, η επαλήθευση του ποσού από τον ταμία και τον υπάλληλο που πραγματοποιεί τη λογιστική καταχώρηση. Η ύπαρξη ειδικού εκπροσώπου της διοίκησης που θα ασκήσει τον έλεγχο κρίνεται επιβεβλημένη και επιτρέπει την πιο αξιόπιστη επαλήθευση και συμφωνία,

προσθέτοντας έτσι άλλη μια δικλείδα ασφαλείας. Οι συμφωνίες τον τραπεζικό λογαριασμό θα πρέπει να γίνονται από πρόσωπα άσχετα με εκείνα που διεκπεραιώνουν τις δοσοληψίες με τις τράπεζες, αλλά και με εκείνα που διενεργούν τις λογιστικές εγγραφές.

3) Ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την προστασία της οντότητας από διάφορους κινδύνους.

Τα διαθέσιμα αποτελούν για κάθε οντότητα κεντρικό άξονα της δράσης και λειτουργίας της. Εκτός από την ορθή λογιστικοποίηση και καταχώρηση των σχετικών στοιχείων παραστατικών, καθώς και τη συμμόρφωση με τις αποφάσεις της διοίκησης για καλύτερη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η εξασφάλιση των χρηματικών διαθεσίμων κρίνεται μείζονος σημασίας. Έτσι, πρωταρχικό μέλημα σε ένα σωστά οργανωμένο και δομημένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί φύλαξη των διαθεσίμων σε ασφαλή χώρο παράδειγμα σε ένα χρηματοκιβώτιο. Τα χρηματικά διαθέσιμα, λόγω της φύσης τους, φέρουν μεγαλύτερο κίνδυνο, συγκριτικά με άλλα στοιχεία του ενεργητικού, Για κλοπή, υπεξαίρεση, κατάχρηση, λάθη, αβλεψίες.

Συνεπώς, η φύλαξη με τον καταλληλότερο και ασφαλέστερο τρόπο εξυπηρετεί στην αποτροπή τέτοιων κίνδυνου. Σε κάθε περίπτωση η διενέργεια τακτικών ελέγχων επιβεβαιώσεις και επαλήθευσης λογιστικού υπολοίπου του ταμείου είναι απαραίτητη. Σημαντικότερη διαδικασία επιβεβαίωσης και επαλήθευσης της πραγματικότητας αποτελεί ο αιφνιδιαστικός έλεγχος. Έτσι η χρήση εκτάκτων ελέγχων και μη προγραμματισμένο φυσικών καταμετρήσεων των χρηματικών διαθεσίμων είναι σημαντικότερο εργαλείο από ότι ο τακτικός και περιοδικός έλεγχος για την έγκαιρη ανακάλυψη παρεκκλίσεων και άλλων παράνομων ενεργειών.

2.3.1.6 Τόκοι (επαλήθευση, αυτοτέλεια χρήσεων)

Όπως προαναφέρθηκε, ένα αντικείμενο το οποίο δημιουργεί πρόβλημα στην άμεση συμφωνία είναι οι τόκοι οι οποίοι είτε χρεώνονται από τις τράπεζες όταν η οντότητα έχει τραπεζικό δανεισμό, είτε πιστώνονται σε περίπτωση που υπάρχουν καταθέσεις σε τραπεζικά ιδρύματα. Ο λόγος είναι ότι οι τόκοι, χρεώνονται (ή πιστώνονται αντίστοιχα) στο τέλος της

ημέρας ή υπολογίζεται σε ημέρα όπου είναι αργία ή εκτός υπηρεσίας η οντότητα. Αυτό πρακτικά καθιστά δύσκολο τον έλεγχο και τη συμφωνία σε πραγματικό χρόνο και σε καθημερινή βάση.

Με βάση τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων αλλά και τη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου (accrual basis accounting), οι τόκοι καθίστανται δεδουλευμένοι στην περίοδο που αφορούν και έτσι πρέπει να αντιμετωπιστούν. Οι τράπεζες, μετά το πέρας της ημέρας όπου ολοκληρώνεται η περίοδος αναφοράς, χρεώνει (ή πιστώνει) αντίστοιχα τον τόκο.

Όταν όμως η περίοδος όπου θα η τράπεζα θα επιβαρύνει με τόκους έναν τραπεζικό λογαριασμό, εκφεύγει του τέλους χρήσης, θα πρέπει να λογιστεί αναλογικά στην περίοδο που αφορά.

Για παράδειγμα, αν η οντότητα, συμβλήθηκε με μια τράπεζα για ένα τραπεζικό δανεισμό, στις 15 του Οκτωβρίου, με μηνιαίο τοκισμό, αυτό σημαίνει ότι στις 15 Δεκεμβρίου θα εκδοθεί ο τελευταίος λογαριασμός με χρέωση του συνόλου του τόκου για τον 1 μήνα (15 Νοεμβρίου – 15 Δεκεμβρίου). Ο επόμενος λογαριασμός, θα εκδοθεί στις 15 Ιανουαρίου και θα λογιστεί τόκος που περιλαμβάνει περίοδο 16 Δεκεμβρίου με 15 Ιανουαρίου. Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και τη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου, θα πρέπει να γίνει κατανομή του τόκου που αφορά την περίοδο 16 Δεκεμβρίου με 15 Ιανουαρίου και το μισό ποσό να λογιστεί σαν τόκος της τρέχουσας χρήσης ενώ το άλλο μισό ποσό να λογιστεί σαν τόκος της επόμενης χρήσης.

Συνεπώς, ειδικά αναφορικά με τους τόκους, οι χειριστές των λογιστικών αρχείων, θα πρέπει να έχουν υπόψη τους, ότι εάν η τράπεζα δε λογίζει τους τόκους κάθε 1^η του μήνα και άρα να τηρείται η αυτοτέλεια των χρήσεων, θα πρέπει με τους ορθούς λογιστικούς χειρισμούς, να λογίζουν το αναλογούν ποσό του τόκου για την τρέχουσα περίοδο, τηρώντας τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αρχής του δεδουλευμένου.

2.3.1.7 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων και τοποθετήσεων σε τίτλους

Σε οντότητα, ο υπάλληλος που είναι εξουσιοδοτημένος για τις τραπεζικές συναλλαγές, είναι και ο ίδιος υπάλληλος που πραγματοποιεί τις λογιστικές καταχωρήσεις. Επιπλέον, εφόσον

έχει πρόσβαση στους τραπεζικούς λογαριασμούς, είναι αυτός που παραλαμβάνει τα αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών και έχοντας και πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία, μιας και είναι ο υπάλληλος που ενημερώνει τα λογιστικά αρχεία (καταχωρεί), πραγματοποιεί την πρώτη επαλήθευση. Σε μηνιαία βάση το αρμόδιο στέλεχος που είναι επιφορτισμένος με τον έλεγχο από τη διοίκηση (Προϊστάμενος), επαληθεύει μόνο τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών όπως αυτά εμφανίζονται στο αντίγραφο της τράπεζας με τα υπόλοιπα από τα λογιστικά αρχεία. Αυτός είναι και ο μοναδικός έλεγχος που γίνεται σχετικά με τα τραπεζικά διαθέσιμα. Ο λόγος, σύμφωνα με τη διοίκηση είναι ότι «εφόσον υπάρχει αντίγραφο λογαριασμού τράπεζας και συμφωνεί με το υπόλοιπο στα βιβλία κάθε μήνα, τότε δεν υπάρχει πρόβλημα».

Μετά από ένα έτος, σε έκτακτο έλεγχο από εξωτερικούς ελεγκτές (ορκωτούς), στα πλαίσια των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας και σε τυχαίο δειγματοληπτικό έλεγχο, διαπιστώνεται ότι σε κάποιον προμηθευτή της οντότητας, η κίνηση στην καρτέλα του δεν συμφωνεί με την κίνηση στα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, στην καρτέλα που ζητήθηκε από τον προμηθευτή, εμφανίζονται μηνιαίες τιμολογήσεις 1.000€/μήνα, ενώ στα λογιστικά αρχεία της οντότητας ήταν καταχωρημένα 10.000€/μήνα. Το υπόλοιπο όμως της καρτέλας του προμηθευτή είναι μηδενικό και συμφωνεί με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Σε πιο ενδελεχή και εις βάθος έλεγχο, σε λογιστικό και φορολογικό επίπεδο, διαπιστώθηκε το εξής:

Ο υπάλληλος που ήταν επιφορτισμένος με την πραγματοποίηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών μέσω τράπεζας (e-banking), σε μηνιαία βάση ενθυλάκωνε το ποσό των 9.000€ από τον τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας προς δικό του, διογκώνοντας τα έξοδα του συγκεκριμένου προμηθευτή αντί για 1.000€ σε 10.000€ προκειμένου να συμφωνεί τα λογιστικά αρχεία. Ήξερε δε, την ημέρα και τον τρόπο με τον οποίο διενεργεί τον έλεγχο το στέλεχος της Διοίκησης, φρόντιζε, μετά τη συμφωνία να προβαίνει σε διορθωτικές εγγραφές στον μήνα που πέρασε και μόλις τον έλεγξε το στέλεχος της Διοίκησης.

Έτσι για παράδειγμα, ελέγχοντας τον μήνα Μάρτιο στις 15/4 το στέλεχος, έβλεπε υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού ύψους 100.000€ και ποσό στα λογιστικά αρχεία 100.000€. Όμως το πραγματικό γεγονός ήταν ότι ο τραπεζικός λογαριασμός είχε υπόλοιπο 109.000€ και

9.000€ είχε ενθυλακώσει στις 27/03 ο εν λόγω υπάλληλος. Έτσι το υπόλοιπο ανέρχεται σε 100.000€. Για να συμφωνήσουν και τα λογιστικά αρχεία, πήγαινε σε προγενέστερη χρονική περίοδο, ημερομηνία Φεβρουαρίου, πείραζε το παραστατικό του προμηθευτή και αντί για 1.000€ προσαύξανε το ποσό στα 10.000€. Έτσι, εμφάνιζε στην ημερομηνία της πληρωμής του προμηθευτή αντί για 1.000€ επιπλέον 9.000€ (που αφορούσε το ποσό που ενθυλάκωσε ο ίδιος). Τα υπόλοιπα στα αρχεία γινόταν πλέον 100.000€ στις 31-03 οπότε το στέλεχος της Διοίκησης έβλεπε το ίδιο υπόλοιπο με τον τραπεζικό λογαριασμό. Αν όμως κρατούσε την εκτύπωση αυτή που του παρέδωσε και τη σύγκρινε με την εκτύπωση των αρχείων που θα του έδινε τον επόμενο μήνα, θα διαπίστωνε στην αρχική εκτύπωση, το λογαριασμό του ταμείου να διαφέρει κατά 9.000€ το οποίο ήταν το ποσό που εν τέλει κατέληγε σε προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό.

Το παραπάνω παράδειγμα, είναι μια χαρακτηριστική προβληματική κατάσταση που πηγάζει από τον μη διαχωρισμό των αρμοδιοτήτων μεταξύ του ατόμου που καταχωρεί και του ανθρώπου που διαχειρίζεται τα χρηματικά διαθέσιμα στην τράπεζα. Έτσι ο καταχωρητής, έχει γνώση και του πραγματικού υπολοίπου στην τράπεζα αλλά και του υπολοίπου που εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία.

Γνωρίζοντας λοιπόν, το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού στο τέλος της τρέχουσας περιόδου, γνώριζε τι ποσό έπρεπε να δείχνουν τα λογιστικά αρχεία. Έτσι, εφόσον είχε ενθυλακώσει ένα ποσό ύψους 9.000€, έπρεπε να παρουσιάσει υψηλότερες δαπάνες οι σε έναν προμηθευτή, οι οποίες θα εξοφλούνταν ισόποσα. Παραποιώντας λοιπόν λογιστικές εγγραφές σε προγενέστερες ημερομηνίες, οι οποίες ήδη έχουν ελεγχθεί από το αρμόδιο στέλεχος, έφτανε στην τρέχουσα περίοδο να συμφωνεί τα λογιστικά αρχεία με το υπόλοιπο του λογαριασμού, εξαπατώντας το στέλεχος και παρουσιάζοντάς του κίβδηλες λογιστικές αναφορές.

Το παραπάνω, θα μπορούσε να αποφευχθεί εκτός από την κατανομή αρμοδιοτήτων σε ταμία και σε υπάλληλο λογιστηρίου που καταχωρεί και εάν οι λογιστικές εγγραφές όταν ελέγχονταν από το αρμόδιο στέλεχος της Διοίκησης, να «κλειδώνουν» μη επιτρέποντας την παρέμβαση του χρήστη αδικαιολόγητα, ενώ το ξεκλείδωμα και η καταχώρηση νέων στοιχείων επιτρέπεται μόνο μετά από αιτιολογημένη και σοβαρή περίπτωση (πχ κάποιος

τιμολόγιο το οποίο δεν καταχωρήθηκε στην περίοδό του γιατί ξεχάστηκε από τον προμηθευτή και χάθηκε).

2.3.2 Καταμέτρηση των μετρητών Ταμείου και Λοιπών Αξιών

Όπως προαναφέρθηκε εκτενώς, είτε για λόγους αλλαγής της καθημερινότητας που επέφεραν εξωγενείς παράγοντες, είτε για λόγους φορολογικούς, είτε για λόγους εξαναγκασμού στα πλαίσια της καλύτερης διαχείρισης των ταμειακών διαθεσίμων, οι περισσότερες οντότητες, κυρίως του Δημοσίου Τομέα (Δήμοι για κλήσεις της Δημοτικής Αστυνομίας, Πολεοδομίες για παράβολα, Αστυνομία για παράβολα, Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ. κλπ), που εισπράττουν ποσά από το κοινό, απαγορεύουν εντελώς ή μερικώς τη χρήση μετρητών κατά την πληρωμή. Αντίστοιχα και πολλές από τις οντότητες του ιδιωτικού τομέα, εντείνουν τη χρήση της πληρωμής μέσω pos, καθιστώντας την πληρωμή με μετρητά πιο σπάνια. Με αυτόν τον τρόπο, περιορίζεται ο κίνδυνος που περιγράφηκε ως κίνδυνος υπεξαίρεσεων και των κλοπών. Όμως τα μετρητά δεν έχουν εκλείψει εντελώς. Η βάση της ελεγκτικής επιστήμης και της λογιστικής πρακτικής, ορίζει ότι η υπεξαίρεση μια φορά, ενός υψηλού ποσού, δύναται να καταστεί πιο εύκολα ανιχνεύσιμη και άρα θεραπεύσιμη. Αντίθετα, η συνεχής αιμορραγία μικρών και ασήμαντων ποσών, δεν γίνεται εύκολα αντιληπτή και δύναται να καταλήξει σε υψηλότερα και σημαντικότερα ποσά.

Για τους λόγους αυτούς, όπου υπάρχει είσπραξη ποσών σε μετρητά αλλά και λοιπές αξίες, θα πρέπει σχολαστικά να τηρούνται τα μέτρα που έχει θέσει η Διοίκηση και το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου και της Διοίκησης σχετικά με την καθημερινή καταμέτρηση του ταμείου και συμφωνία αυτού με τις εισπράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην ημέρα. Από αυτά τα ποσά, αφαιρούνται τυχόν πληρωμές μικροποσών σε μικρά και καθημερινά έξοδα (μικρό ταμείο σε οντότητες ιδιωτικού τομέα), το οποίο ανέρχεται σε ένα ποσό διαχειρίσιμο, το οποίο και να κλαπεί ή να υπεξαιρεθεί δε θα είναι καταστροφικό για την οντότητα, ενώ παράλληλα θα εντοπιστεί άμεσα, στον καθημερινό έλεγχο.

Η καταμέτρηση πραγματοποιείται από υπάλληλο που έχει στην αποκλειστική του ευθύνη την είσπραξη των μετρητών (ταμίας), η δε κίνηση μαζί με το ποσό επιβεβαιώνεται και επαληθεύεται και από ανώτερο στέλεχος της Διοίκησης.

2.3.2.1 Διαδικασίες ελέγχου των ταμειακών διαθεσίμων

Ο τρόπος ελέγχου των ταμειακών διαθεσίμων σε μετρητά, δε διαφέρει και ιδιαίτερα από τον έλεγχο στα τραπεζικά διαθέσιμα. Τηρείται κάποιο βιβλίο ταμείου, από τον ταμία (έντυπα ή ηλεκτρονικά), όπου καταγράφονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από το ταμείο.

Πάντα ελέγχεται αν και εφόσον οι εισπράξεις και οι πληρωμές ακολουθούν τις οδηγίες της Διοίκησης, σε περισσότερες των περιπτώσεων στον Δημόσιο Τομέα, αν ακολουθείται ο Νόμος περί πληρωμής σε δημόσιες υπηρεσίες σε μετρητά μέχρι ενός συγκεκριμένου ποσού ή καθόλου (ταμεία Δ.Ο.Υ). Αντίστοιχα ελέγχεται αν οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν ακολουθούν και αυτές τις οδηγίες της Διοίκησης, έγιναν δε κατόπιν εγκρίσεως κάποιου ανώτερου στελέχους και αποτελεί δαπάνη παραγωγική της οντότητας.

2.3.2.2 Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες

Ο τρόπος με τον οποίον πραγματοποιείται ο έλεγχος του των διαθεσίμων της οντότητας εμφανίζει πολλά κοινά είτε αφορά ταμειακά διαθέσιμα σε μετρητά είτε αφορά τραπεζικά διαθέσιμα της οντότητας.

Στην συνέχεια και αφού τηρηθούν όλες οι δικλίδες ασφαλείας σχετικά με την πραγματική ύπαρξη των δαπανών καθώς και την τήρηση του Νόμου σχετικά με την είσπραξη συγκεκριμένων ποσών σε μετρητά, ο τρόπος του ελέγχου, είναι παρόμοιος με αυτόν του τραπεζικού λογαριασμού. Μόνο που σημείο αναφοράς δεν αποτελεί το αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού που αποστέλλεται από την τράπεζα σε μηνιαία βάση ή προκύπτει από την ηλεκτρονική τραπεζική (e-banking) αλλά με το βιβλίο που τηρείται από τον ταμία και καταγράφονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές. Το ποσό αυτό, συμφωνείται ανά ημέρα-όπως προαναφέρθηκε- μιας και δεν υπάρχουν οι περιορισμοί που υπάρχουν από το τραπεζικό σύστημα. Έτσι, το ποσό με το οποίο ολοκληρώνεται η μέρα πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο όπως εμφανίζεται στα λογιστικά αρχεία της οντότητας και αφού συμφωνηθεί, θα αποτελέσει το ποσό «εκ μεταφοράς» με το οποίο θα ξεκινήσει η επόμενη ημέρα.

Όταν το υπόλοιπο του ταμείου ελέγχεται και επιβεβαιώνεται καθημερινά και συμφωνείται μιας και καταμετράται στο τέλος της ημέρας και αφού ενημερωθεί το βιβλίο ταμείου και τα λογιστικά αρχεία της οντότητας, τότε υπογράφεται το συμφωνηθέν υπόλοιπο ποσό και φυλάσσεται κατά τον τρόπο με τον οποίον έχει αποφασίσει η Διοίκηση, ο οποίος πρέπει να τηρείται και να ακολουθείται κατά γράμμα, όσο τυπικός και γραφειοκρατικός και αν φαίνεται.

Για παράδειγμα το ταμείο σε μια στρατιωτική μονάδα, το οποίο δεν είναι κάποιο κολοσσιαίο ποσό μιας και χρησιμοποιείται για την πληρωμή των στρατιωτών (8-10€/ μήνα), φυλάσσεται με τρόπο που ορίζει η Διοίκηση, δηλαδή σε κλειστά και ασφαλισμένα χρηματοκιβώτια, τα οποία βρίσκονται πίσω από σιδερένιες καγκελόπορτες οι οποίες κλείνουν και ασφαλιζονται σε περισσότερα του ενός σημεία και με ενεργοποιημένο σύστημα συναγερμού και με σκοπιά που τηρείται από τους οπλίτες. Όσο γραφειοκρατικό και δύσχρηστο και αν ακούγεται συγκριτικά με το ποσό το οποίο διακυβεύεται είναι μια διαδικασία που έχει θέσει η Διοίκηση και πρέπει να ακολουθηθεί πιστά από όλους.

2.3.2.3 Λογιστικοποίηση των διαφορών ταμείου

Δεδομένου του καθημερινού ελέγχου και της συμφωνίας, οποιαδήποτε λάθη, δύναται να αναγνωρίζονται άμεσα, την ίδια ημέρα και να πραγματοποιούνται οι απαραίτητες λογιστικές διορθώσεις.

Όταν διαπιστώνονται διαφορές στο ταμείο, εφόσον αυτές αφορούν πιθανό τυπικό σφάλμα (πχ αναριθμητισμός ή λάθος άθροισμα στο βιβλίο ταμείου) το οποίο δεν υποκρύπτει κάποιον δόλο, διορθώνεται απευθείας μόλις βρεθεί.

Όμως, διαφορές στο ταμείο, μπορεί να οφείλονται σε απώλεια κάποιου παραστατικού, το οποίο δεν μπορεί να ανακληθεί (πχ απόδειξη λιανικής πώλησης). Στην περίπτωση αυτήν και κατόπιν ενημέρωσης της Διοίκησης και έγκρισης, μπορεί το υπερβάλλον ποσό, να λογιστικοποιηθεί σαν έκτακτη δαπάνη, λόγω απώλειας πρωτοτύπου παραστατικού. Το δε ποσό, θα πρέπει να μην εκφεύγει της λογικής ενός καθημερινού έκτακτου εξόδου, το οποίο προέκυψε και έπρεπε να πληρωθεί άμεσα, το οποίο είναι και σχετικά μικρό ποσό.

Οποιαδήποτε άλλο μεγάλο ποσό, άνω των 50[€] θα πρέπει να λαμβάνεται τιμολόγιο, το οποίο και να απωλεσθεί το πρωτότυπο, ο εκδότης μπορεί να προχωρήσει σε επανέκδοσή του.

2.3.2.4 Σύνταξη πρωτοκόλλων καταμέτρησης

Ο έλεγχος του ταμείου σε καθημερινή βάση, πραγματοποιείται με πρωτόκολλο καταμέτρησης του ταμείου, στο οποίο συνυπογράφουν όσοι εμπλέκονται με τον έλεγχο και την καταμέτρηση.

Αρχικά, ο υπάλληλος που έχει στη διαχείρισή του το ταμείο και παραδίδει στον προϊστάμενό του (στέλεχος της Διοίκησης) προκειμένου να συνυπογράψει και να επιβεβαιώσει το υπόλοιπο σε μεταφορά σε επόμενη ημέρα.

Εν συνεχεία, ο προϊστάμενος ή το στέλεχος της Διοίκησης είναι ο επόμενος υπάλληλος, ο οποίος εμπλέκεται στο πρωτόκολλο καταμέτρησης.

Τέλος, ιδανικά θα ήταν, να υπάρχει και τρίτος υπάλληλος, ο οποίος δε θα πρέπει να έχει καμία σχέση με την τήρηση του ταμείου. Δεν πρέπει να γνωρίζει ούτε τι εισπράξεις έχουν πραγματοποιηθεί ούτε τι πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί. Το μόνο που πρέπει να κάνει, είναι να παρευρίσκεται στον έλεγχο και επιβεβαίωση των ποσών που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στην ημέρα, να ελέγξει το υπόλοιπο εκ μεταφοράς, το άθροισμα των εσόδων, το άθροισμα των εξόδων και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ημέρας. Ο ίδιος υπάλληλος, θα μπορεί να είναι και αυτός ο οποίος θα έχει την ευθύνη της κατάθεσης του υπερβάλλοντος ποσού, βάσει αποφάσεων και στρατηγικών της Διοίκησης, στον τραπεζικό λογαριασμό, ή ο φύλακας ο οποίος κρατά τα κλειδιά του χρηματοκιβωτίου και ευθύνεται για τη φύλαξη του ποσού.

Εναλλακτικά, θα μπορούσε να παρευρίσκεται και άτομο λογιστηρίου, διαφορετικό όμως από το άτομο το οποίο πραγματοποιεί τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Όλοι οι ανωτέρω, συνυπογράφουν το πρωτόκολλο καταμέτρησης του ημερήσιου ταμείου, το οποίο αποτελεί αντικείμενο επαλήθευσης και ελέγχου στην περίπτωση διασταύρωσης με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

2.3.2.5 Πληρωμές από ταμείο

Όπως προαναφέρθηκε, ο ρόλος του ταμείου, σήμερα μετά από τους Νόμους και τις συνθήκες που έχουν αλλάξει έχει περιοριστεί δραματικά συγκριτικά με το παρελθόν. Για τον λόγο αυτόν, η ύπαρξη ενός μικρού ποσού στο ταμείο, αφορά αποκλειστικά και μόνο έκτακτα έξοδα που μπορεί να προκύψουν στην καθημερινότητα της οντότητας ή μικροέξοδα στα οποία πρέπει να ανταποκριθεί άμεσα και γρήγορα η συγκεκριμένη οντότητα.

Πάντα όμως, με γνώμονα τις κατευθύνσεις που έχει δώσει η Διοίκηση και ακολουθώντας σχετικούς νόμους (σε Δημόσιους οργανισμούς, περιορισμός στις εισπράξεις σε μετρητά και περιορισμός στη διατήρηση υψηλού ποσού στο ταμείο) το ταμείο μιας οντότητας αφορά αποκλειστικά και μόνο ανάγκες που δεν μπορούν να καλυφθούν διατραπεζικά, ή ανάγκες που είναι έκτακτες.

Όλες αυτές οι περιπτώσεις, όπως προαναφέρθηκε έχουν περιγραφεί στις κατευθύνσεις που έχει δώσει η Διοίκηση, τελούν δε υπό την τελική έγκριση του προϊσταμένου ο οποίος παρευρίσκεται στον έλεγχο του ταμείου και είναι αυτός ο οποίος μπορεί να δώσει την τελική έγκριση για κάλυψη τέτοιων μικροδαπανών από το μικρό ταμείο της οντότητας.

2.3.2.6 Ασυμβίβαστα

Όπως και στην περίπτωση των τραπεζικών διαθεσίμων, θα πρέπει να υπάρχει κατανομή των αρμοδιοτήτων σε περισσότερων του ενός υπαλλήλου, η οποία επιτυγχάνει μέγιστο και πιο αξιόπιστο επίπεδο ελεγκτικής διαδικασίας και αποτελεσματικότητας για τη διασφάλιση από κλοπές, υπεξαιρέσεις και άλλες παρόμοιες παράνομες ενέργειες.

Η κατανομή αρμοδιοτήτων και το ασυμβίβαστο που πρέπει να υπάρχει μεταξύ των υπαλλήλων που εμπλέκονται έμμεσα ή άμεσα με τα χρηματικά διαθέσιμα, καθώς εξασφαλίζει τη χρηστή διοίκηση καθώς και την εξασφάλιση των ταμειακών διαθεσίμων της οντότητας.

Με βάση τα παραπάνω θα πρέπει να ισχύουν τα εξής, όπως και στα τραπεζικά διαθέσιμα:

- 1) Το πρόσωπο το οποίο ασχολείται με την τήρηση του ταμείου (ταμίας), δε θα πρέπει να ασχολείται και με την καταχώρηση της λογιστικής πληροφορίας,

- 2) Το πρόσωπο το οποίο ασχολείται με την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων με τα έσοδα και τα έξοδα (υπεύθυνος λογιστηρίου), δεν μπορεί να είναι αυτός ο οποίος διαχειρίζεται τα μετρητά.
- 3) Το πρόσωπο το οποίο είναι αρμόδιος με τον τελικό έλεγχο του ταμεία (προϊστάμενος της Διοίκησης), δεν πρέπει να έχει σχέση ούτε με τη διαχείριση χρημάτων ούτε με τη λογιστική καταχώρηση. Έτσι θα λειτουργεί αμερόληπτα και ως μοναδικό του σκοπό θα έχει την επαλήθευση του υπαλλήλου του ταμείου με τα υπόλοιπα που εμφανίζει ο υπάλληλος του λογιστηρίου.

Όλα τα παραπάνω, όσο δηλαδή προχωράει η κατανομή αρμοδιοτήτων και εργασιών, σε ασυμβίβαστες θέσεις, τόσο πιο αξιόπιστο και ασφαλέστερο είναι το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει η οντότητα.

2.3.2.7 Υπεξαίρεση και κλοπή

Το σημαντικότερο πρόβλημα το οποίο αντιμετωπίζει η οντότητα, αναφορικά με τα ταμειακά διαθέσιμα σε μετρητά, είναι η κλοπή και η υπεξαίρεση.

Είναι δυο από τα πιο ουσιώδη σφάλματα που μπορεί να εντοπίσει ο έλεγχος, το έλλειμμα στο ταμείο, τη διαφορά δηλαδή (αρνητική) μεταξύ υπολοίπου ταμείου και υπολοίπου λογιστικών αρχείων. Οποιαδήποτε άλλο σφάλμα, αποτελεί μη ουσιώδες σφάλμα το οποίο συνήθως οφείλεται σε αβλεψία ή σε εκ παραδρομής λάθος καταχώρηση του ταμεία στο βιβλίο ταμείου ή του υπεύθυνου λογιστηρίου στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Για τη διαφύλαξη των χρηματικών διαθεσίμων, η οντότητα πρέπει να θέσει εκείνες τις δικλίδες ασφαλείας, οι οποίες θα προστατεύουν τα ταμειακά της διαθέσιμα, όχι μόνο από την υπεξαίρεση και κλοπή από υπάλληλο της οντότητας αλλά και από τρίτους εκτός της οντότητας (ληστεία).

Για τους λόγους αυτούς, τόσο εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να περιορίσει το ύψος του ποσού που διακρατά ο ταμίας, αλλά και προστατεύοντας τα συμφέροντα της οντότητας, η Διοίκηση, πρέπει να ορίσει τις διαδικασίες εκείνες, όπου θα καθοριστεί ένα μικρό ποσό ταμείου, το οποίο είναι διαχειρίσιμο και άνευ σημαντικής αξίας ώστε να μπει στον πειρασμό κάποιος υπάλληλος να το υπεξαιρέσει. Το υπερβάλλον ποσό το οποίο θα προκύπτει στο

ταμείο μετά το πέρας της ημέρας, θα φυλάσσεται σε καλά προστατευμένο χώρο (χρηματοκιβώτιο σε κλειδωμένο χώρο και με σύστημα ασφαλείας) το οποίο την αμέσως επόμενη ημέρα, θα πρέπει να κατατίθεται στην τράπεζα.

Εναλλακτικά, θα πρέπει να χρησιμοποιεί μέσα στην ημέρα, υπαλλήλους τρίτους προς τη διαχείριση χρημάτων ή παραστατικών (πχ κλητήρας), ώστε όταν προκύπτει σημαντικό ποσό στο ταμείο, να αναλαμβάνεται από το συγκεκριμένο υπάλληλο και να κατατίθεται αυθημερόν στο τραπεζικό κατάστημα, πριν το κλείσιμο της οντότητας. Οίκοθεν νοείται ότι η κατάθεση αυτήν όταν πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της ημέρας, εγγράφεται σαν εκροή χρηματικού ποσού, με δικαιολογητικό το καταθετήριο της τράπεζας και αφαιρείται από το σύνολο των εισπράξεων ώστε στο τέλος της ημέρας, να συμφωνεί το υπόλοιπο του ταμείου με τα πραγματικά χρήματα.

2.3.2.8 Παρουσίαση κυκλώματος Μισθοδοσίας και στοιχείων που τη συνθέτουν

Αναφορικά με τη μισθοδοσία, δηλαδή την απασχόληση προς εργασία ανθρώπων, νομίμως δηλωμένους στην αρμόδια αρχή (υπουργείο εργασίας) έναντι ποσού (μισθός), διέπεται από τους νόμους της εργατικής νομοθεσίας.

Για κάθε οντότητα, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητάς της, υπάρχουν και αντίστοιχες εργασίες – ειδικότητες, ανθρώπων που καλούνται να φέρουν εις πέρας ώστε να λειτουργήσει αποδοτικά η οντότητα.

Η σύμβαση εργασίας (πρόσληψη) γίνεται με τους όρους που θέτει η οντότητα. Στην περίπτωση του Δημοσίου δηλαδή, τίθεται θέμα μονιμοποίησης, η οποία ακολουθεί συγκεκριμένους Νόμους και δεν μπορεί να γίνεται άνευ ελέγχου. Για τον λόγο αυτόν, στην περίπτωση της εργασίας σε δημόσιο φορέα, επιλέγεται η εργασία συγκεκριμένου χρόνου (σύμβαση ορισμένου χρόνου εργασίας) μετά το πέρας του οποίου είτε πρέπει να σταματήσει η εργασιακή σχέση είτε θα ανανεωθεί για μια περίοδο ακόμα. Η ανανέωση αυτήν, δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται στο διηνεκές, μιας και διέπεται από θέματα νομιμότητας και κανόνες που ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο κάποιος απασχολείται στο Δημόσιο.

Εάν κάποιος συμβληθεί με κάποιον εργοδότη, δεσμεύεται να παρέχει την εργασία του και ο εργοδότης δεσμεύεται να τον αμείβει με κάποιον συμφωνημένο μισθό.

Εν συνεχεία, επί του ποσού του μισθού αυτού, ο οποίος λέγεται μικτός μισθός, σύμφωνα με τις υποχρεώσεις και τους Νόμους της εργατικής νομοθεσίας, ο εργοδότης δεσμεύεται να ασφαλίσει στην κοινωνική ασφάλιση (για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και συνταξιοδότηση) το συγκεκριμένο υπάλληλο.

Για την ασφάλιση του συγκεκριμένου εργαζόμενου, συμβάλλει τόσο ο εργοδότης με ένα ποσό (εργοδοτικές εισφορές) όσο και ο εργαζόμενος με ένα ποσό (εισφορές εργαζόμενου). Τα ποσά αυτά, δεν είναι σταθερά ποσά, αλλά είναι ποσοστά επί του συμφωνημένου μισθού. Το δε ποσοστό αυτό επιβάλλεται αλλά και τροποποιείται με Νόμο από το κράτος.

Έτσι λοιπόν, το κόστος σε μια οντότητα, για την απασχόληση ενός εργαζόμενου συντίθεται από το κόστος του μισθού (μικτός μισθός), ο οποίος έχει συμφωνηθεί και με το κόστος του εργοδότη για την ασφάλιση του εργαζόμενου ήτοι εργοδοτικές εισφορές. Αυτά τα δυο είναι το συνολικό κόστος της μισθοδοσίας.

Από την άλλη μεριά, ο υπάλληλος θα λάβει τον μικτό μισθό που έχει συμφωνηθεί, μειωμένο κατά το δικό του ποσοστό στην ασφάλισή του, δηλαδή τις εισφορές εργαζόμενου. Ο Ν.4172/2013, που είναι ο τελευταίος φορολογικός νόμος που ισχύει ακόμα και σήμερα, ορίζει ότι όποιος αποκτά εισόδημα από εργασία, φορολογείται και πρέπει να πληρώσει φόρο, ο οποίος προκύπτει στην κλίμακα του εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Για κοινωνικούς και λειτουργικούς λόγους, δηλαδή τις ανάγκες του κράτους να λειτουργεί και να πληρώνει τις ανάγκες του, δεν μπορεί να λαμβάνει τη φορολογία που αντιστοιχεί στο εργατικό δυναμικό που εργάζεται στη χώρα μόνο μια φορά τον χρόνο. Κάτι τέτοιο θα δημιουργούσε σοβαρή υστέρηση στις εισπράξεις και άρα στις πληρωμές σε υποχρεώσεις του κράτους, ενώ τίθεται και σε αβεβαιότητα αν και εφόσον ο φορολογούμενος αποπληρώσει τις φορολογικές του εισφορές.

Για τον λόγο αυτό, δεσμεύει τον εργοδότη, ώστε τον αναλογούν φόρο του εργαζόμενου σε κάθε περίοδο μισθοδοσίας, να τον αποδίδει ο ίδιος στο κράτος παρακρατώντας τον από τον φορολογούμενο, δίνοντας στο τέλος την ενημέρωση τόσο προς τον φορολογούμενο όσο και προς το κράτος, σχετικά με το σύνολο του φόρου για τον κάθε εργαζόμενο που έχει καταβληθεί. Ο φόρος αυτός, παρακρατείται από το ποσό που θα λάβει ο εργαζόμενος και αποδίδεται στην οικεία φορολογική αρχή. Ο φόρος αυτός, ο οποίος επιβάλλεται επί των

μισθωτών υπηρεσιών, ονομάζεται Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ) και καταβάλλεται σε μηνιαία βάση από την οντότητα προς το κράτος.

Έτσι, ο εργαζόμενος, λαμβάνει τον μικτό μισθό του, μειωμένο κατά τις ασφαλιστικές εισφορές του εργαζόμενου και κατά τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ενώ η οντότητα – εργοδότης, στην οποία ο εργαζόμενος κοστίζει όσο ο μικτός μισθός και οι εργοδοτικές εισφορές, είναι υποχρεωμένη να αποδώσει το σύνολο των εισφορών (εργαζόμενου και εργοδότη) στον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ) καθώς και να αποδώσει τον μηνιαίο αναλογούν φόρο επί των μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ), στην οικεία Δ.Ο.Υ.

2.3.3 Έλεγχος Εισπρακτέων Επιταγών και Λοιπών Εξόδων

2.3.3.1 Διαδικασίες καταμέτρησης επιταγών εισπρακτέων και λοιπών εισπρακτέων αξιών

Ανάλογα με τη φύση της οντότητας, δύναται να εισπράττει τις υποχρεώσεις της και με επιταγές τις οποίες εκδίδει κάποιος από τους πελάτες της. Οι δε επιταγές, οι οποίες στην ουσία είναι μια υποσχετική δέσμευση την οποία αναλαμβάνει ο πελάτης να πληρώσει μέσω του τραπεζικού του λογαριασμού, μια συγκεκριμένη ημερομηνία. Ο λήπτης της επιταγής, αν θέλει να λάβει την επιταγή, στα πλαίσια της καλής πίστης και εμπορικής πρακτικής, λαμβάνει την επιταγή, η οποία φέρει τα στοιχεία του εκδότη (πελάτης) τον τραπεζικό του λογαριασμό και με την οποία η τράπεζα καλείται σε διαταγή του προσώπου (φυσικού ή νομικού) που αναφέρεται μπροστά στον ειδικό χώρο της επιταγής, να αποδώσει τη συγκεκριμένη ημερομηνία το αναγραφόμενο ποσό.

Το άτομο (φυσικό ή νομικό) το οποίο αναγράφεται στην επιταγή, σε διαταγή του οποίου η τράπεζα καλείται να δώσει το συγκεκριμένο ποσό, υπογράφει πίσω από την επιταγή, σε ειδικό χώρο (οπισθογράφηση) προκειμένου να φύγει από τη δική του κατοχή, να επιστρέψει στην τράπεζα και η τράπεζα από τον αναγραφόμενο τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη (πελάτη), οφείλει να αποπληρώσει το ποσό που αναγράφεται.

Επίσης, η οντότητα στη διαταγή της οποίας εκδίδεται η συγκεκριμένη επιταγή, δύναται να μεταβιβάσει το δικαίωμα είσπραξης του συγκεκριμένου ποσού σε άλλη οντότητα στην οποία παράδειγμα μπορεί να χρωστά αντίστοιχο ποσό.

Όταν όμως η οντότητα, σε διαταγή της οποίας εκδίδεται η επιταγή, οπισθογραφεί την επιταγή, αυτόματα δεσμεύεται και η ίδια νομικά ως οπισθογράφος, να αποπληρώσει το εν λόγω ποσό στην άλλη οντότητα στην οποία μεταβιβάστηκε η επιταγή.

Με βάση τα παραπάνω, είναι δεδομένο ότι, εάν μια επιταγή ληφθεί από μια οντότητα για χρέος κάποιου πελάτη της, δε θα πρέπει να οπισθογραφηθεί. Τούτο γιατί στην περίπτωση που η επιταγή χαθεί ή κλαπεί, τότε ο οποιοσδήποτε την βρει μπορεί να εμφανιστεί στην τράπεζα, και εμφανιζόμενος ως τελικός αποδέκτης στον οποίον θα φαίνεται ότι μεταβίβασε την επιταγή η οντότητα, αφού την οπισθογράφησε, έχοντας παράλληλα αναλάβει και την ευθύνη η ίδια να αποπληρώσει την επιταγή στην περίπτωση που δεν υπάρχει αντίκρισμα από τον αρχικό εκδότη.

Το επόμενο που πρέπει να επισημανθεί, είναι ότι οι επιταγές, αποτελούν υπόσχεση για είσπραξη συγκεκριμένου ποσού τη δεδομένη χρονική στιγμή που αναγράφεται, παρόλο που η επιταγή θεωρείται πληρωτέα επί τη εμφανίσει. Άρα, είναι ισοδύναμο ταμειακού διαθεσίμου και σαν τέτοιο θα πρέπει να αντιμετωπιστεί.

Εφόσον λοιπόν θα πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν ισοδύναμο ταμειακού διαθεσίμου, θα πρέπει να ακολουθηθεί και η διαδικασία που πρέπει αναφορικά με την παραλαβή της από τον πελάτη έως και την είσπραξή της.

Αρχικά, όταν παραληφθεί από τον πελάτη, πρέπει να εκδοθεί το αντίστοιχο σχετικό παραστατικό, που θα καταχωρηθεί στα λογιστικά της αρχεία.

Εν συνεχεία, θα πρέπει να φωτοτυπηθεί και να κρατηθεί σαν αποδεικτικό στοιχείο αποπληρωμής μιας υποχρέωσης, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία είσπραξης, θα παραδοθεί στην τράπεζα και δεν μπορεί η οντότητα να έχει ξανά πρόσβαση. Επίσης, στην περίπτωση κλοπής ή απώλειας, θα πρέπει να μπορεί να τεκμηριωθεί ότι η συγκεκριμένη επιταγή είναι σε διαταγή της συγκεκριμένης οντότητας.

Έπειτα, θα πρέπει εκτός από τα λογιστικά αρχεία, να εγγραφεί σε ειδικό βιβλίο -ληξιάριο- επιταγών, ώστε να είναι εύκολη η αναζήτησή της και η ημερομηνία είσπραξής της, για τον ταμειακό προϋπολογισμό της οντότητας.

Τέλος, θα πρέπει η επιταγή αυτήν, μιας και είναι ισοδύναμο μετρητών, να κρατηθεί σε ασφαλές σημείο, μέχρι και την ημερομηνία είσπραξής της.

Οίκοθεν νοείται ότι ως ταμειακό διαθέσιμο, θα πρέπει αυτός που έχει αναλάβει τη διαφύλαξη της επιταγής, να είναι το ίδιο πρόσωπο που θα έχει πρόσβαση στο χρηματοκιβώτιο της οντότητας, στο οποίο φυλάσσονται και τα ταμειακά διαθέσιμα, δηλαδή ο ταμίας.

2.3.3.2 Πρωτόκολλα καταμέτρησης

Κατά την παραλαβή της επιταγής, εκδίδεται απόδειξη η οποία περιλαμβάνει τα στοιχεία της επιταγής που παρελήφθη από τον πελάτη (ημερομηνία λήξης – αριθμός επιταγής – τράπεζα – ποσό).

Εν συνεχεία, και κάθε ημέρα μέχρι να έρθει η ημερομηνία λήξης, ο ταμίας είναι υπεύθυνος για την ασφαλή διακράτησή της. Συνεπώς, θα πρέπει να παρακολουθεί σε καθημερινή βάση και μαζί με το υπόλοιπο του ταμείου να παραδίδει προς έλεγχο στον αρμόδιο από τη διοίκηση προϊστάμενο και τις επιταγές εισπρακτέες.

Το πρωτόκολλο λοιπόν καταμέτρησης του ταμείου, θα πρέπει να ακολουθείται από το πρωτόκολλο καταμέτρησης των επιταγών εισπρακτέων. Εκεί σε καθημερινή βάση, θα καταμετρώνται οι επιταγές και θα καταγράφονται ότι βρίσκονται όντως εις χείρας του ταμιά και σε φύλαξη μαζί με τα υπόλοιπα ταμιακά διαθέσιμα.

2.3.3.3 Επιταγές ευκολίας

Αρκετές φορές, χωρίς να είναι σύνηθες με την εμπορική πρακτική, παρατηρείται το φαινόμενο της έκδοσης επιταγών ευκολίας από τον πελάτη προς την οντότητα, δηλαδή επιταγών οι οποίες μπορεί να ρευστοποιηθούν αλλά κυρίως χρησιμοποιούνται από την οντότητα για την κάλυψη δικών της αναγκών, μεταβιβάζοντάς τες με τη σειρά της σε άλλες οντότητες, στις οποίες η ίδια χρωστά.

Στην περίπτωση αυτή, οι επιταγές αυτές καταγράφονται ως επιταγές εισπρακτέες, μιας και έχουν εκδοθεί σε διαταγή της οντότητας, αλλά ταυτόχρονα με τη μεταβίβασή της σε άλλη οντότητα, παρακολουθείται από το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα το οποίο τηρεί η οντότητα ότι η συγκεκριμένη δεν είναι εισπρακτέα από την οντότητα αλλά μεταβιβασμένη. Το δικαίωμα δηλαδή στην είσπραξη, έχει μεταβιβαστεί σε κάποιο άλλο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό).

Έτσι, η οντότητα μπορεί να παρακολουθεί ποιες πραγματικά επιταγές έχει να εισπράξει και ποιες έχει μεταβιβάσει, προκειμένου να είναι σε εγρήγορση, από πιθανή μη πληρωμή της επιταγής από μεριάς του εκδότη, μιας και η ίδια είναι συνυπόχρεη για αποπληρωμή και άρα συνοφειλέτης.

2.3.3.4 Αξίες σε καθυστέρηση που έχουν δοθεί σε τρίτους για είσπραξη

Η οντότητα, δύναται να έχει στα χέρια της άλλες αξίες, εκτός των επιταγών προς είσπραξη από τους πελάτες, όπως για παράδειγμα συναλλαγματικές – υποσχετικές.

Όπως ειπώθηκε, κατά τη διαφύλαξή τους δε θα πρέπει να είναι υπογεγραμμένες από την οντότητα τόσο γιατί μεταβιβάζει το δικαίωμα είσπραξης όσο και γιατί ελλοχεύει ο κίνδυνος σε περίπτωση κλοπής και η ίδια η οντότητα να δεσμευτεί ως συνοφειλέτης στην εξόφληση του αναγραφόμενου ποσού.

Όταν όμως, παρέλθει η ημερομηνία που αναγράφεται ότι πρέπει να αποπληρωθεί και δεν έχει πληρωθεί, πιθανώς λόγω προσωρινής αδυναμίας του πελάτη να ανταποκριθεί, τότε τίθεται σε καθυστέρηση. Στην περίπτωση αυτήν, η οντότητα έχει το δικαίωμα είτε να τις διακρατήσει μέχρι να μπορέσει ο πελάτης να ανταποκριθεί και εν τέλει να πληρωθούν, είτε να καταφύγει σε νομική βοήθεια και να διεκδικήσει δικαστικά την αποπληρωμή τους, είτε σε μετρητά είτε με άλλες διαδικασίες που θα ορίσει η δικαιοσύνη.

Στην περίπτωση αυτήν, με αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές και με εγγραφές στο βιβλίο – ληξιαίο των αξιών και επιταγών εισπρακτέων, παρακολουθείται η πορεία αυτών των αξιών ως «Αξίες σε καθυστέρηση» και εν συνεχεία από «Αξίες σε καθυστέρηση» σε «Αξίες εκχωρημένες προς διεκδίκηση από το νομικό τμήμα».

Ο λόγος της λογιστικής εγγραφής αυτής είναι στο υπόλοιπο του λογιστικού λογαριασμού «Επιταγές Εισπρακτέες» να είναι μόνο το σύνολο των επιταγών εκείνων που ακόμα δεν έχει έρθει η ημερομηνία για την είσπραξή τους, το οποίο θα μπορεί εύκολα να επαληθευτεί με καταμέτρηση των επιταγών που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας.

2.3.3.5 Αξίες σε καθυστέρηση χωρίς αντίκρισμα

Όταν οι αξίες ξεπεράσουν τις 8 ημέρες που ορίζει το Δίκαιο Αξιογράφων, καθίσταται πλέον Αξία άνευ αντικρίσματος και η διεκδίκηση της πληρωμής της γίνεται μόνο διαμέσου της δικαστικής οδού.

Και σε αυτήν την περίπτωση, θα πρέπει να πραγματοποιηθούν οι ανάλογες εκείνες λογιστικές εγγραφές, όπου θα φύγει από τον λογαριασμό «Αξίες σε καθυστέρηση προς διεκδίκηση» και να πάνε στο λογαριασμό «Αξίες άνευ αντικρίσματος προς νομική διεκδίκηση». Ο λόγος της ύπαρξης πάλι διακριτού λογαριασμού, είναι να διαπιστώνεται άμεσα η πραγματική πληροφορία από το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα, σχετικά με τις πραγματικές αξίες προς είσπραξη αλλά και τις αξίες οι οποίες μάλλον θα πρέπει να αποτελέσουν ζημία για την οντότητα και να διαγραφούν όταν τελεσιδικήσουν και εξαντληθούν όλες οι κατά τον νόμο ενέργειες που δύναται να λάβει η οντότητα.

2.3.3.6 Απογραφές αξιών

Λόγω της ιδιαιτερότητας των αξιών, ότι περιέχουν το ενοχικό δικαίωμα της είσπραξης του αναγραφόμενου ποσού, είναι λογικό η οντότητα να πρέπει να παρακολουθεί στενά τα αξιόγραφα αυτά.

Θα πρέπει λοιπόν, να λάβει όλες εκείνες τις δικλίδες ασφαλείας, που έχει λάβει και για όλα τα υπόλοιπα ταμειακά διαθέσιμα, όπως τον έλεγχο, την καταγραφή, την επιβεβαίωση από ξεχωριστό άτομο της Διοίκησης (προϊστάμενο), της φύλαξης σε κατάλληλο και ασφαλή χώρο κλπ.

Το αρχικό και σημαντικότερο όμως πράγμα που οφείλει να κάνει η οντότητα είναι η παρακολούθηση της πορείας αυτών των αξιών. Και η παρακολούθηση αυτήν, γίνεται με την απογραφή, όπως ακριβώς και στα αποθέματα.

Κατά την απογραφή των αξιών, καταγράφονται όλα εκείνα τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν μοναδικά το κάθε αξιόγραφο ήτοι:

- 1) Ημερομηνία Λήξης ή Είσπραξης
- 2) Οφειλέτης
- 3) Ποσό

- 4) Τόπος
- 5) Δικαιούχος

Όλα τα παραπάνω, περιγράφονται αναλυτικά στο βιβλίο – ληξιάριο των αξιογράφων που κατέχει και διακρατά η οντότητα, προκειμένου αυτό να συμφωνεί και με τα λογιστικά αρχεία. Το βιβλίο αυτό, δύναται να είναι έντυπο ή ηλεκτρονικό.

2.3.3.7 Μελέτη περίπτωσης εισπρακτέων επιταγών και λοιπών εξόδων

Στο μια οντότητα ο υπάλληλος που έχει στην ευθύνη του το ταμείο της οντότητας και έχει πρόσβαση και στους τραπεζικούς λογαριασμούς και στις επιταγές που εισπράττει από τον πελάτη η οντότητα, έχει παράλληλα και την ευθύνη της λογιστικής καταχώρησης στο πληροφοριακό σύστημα που τηρεί η οντότητα. Λόγω της θέσης του, γνωρίζει και πότε θα έλθει ο προϊστάμενος ελέγχου και τι ακριβώς θα ελέγξει, όπως το υπόλοιπο του ταμείου, το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού, αν αυτό συμφωνεί με τα λογιστικά αρχεία της οντότητας καθώς και το ληξιάριο των επιταγών, όπου ο μόνος έλεγχος που θα κάνει είναι η καταμέτρηση των επιταγών που δεν έχουν λήξει ακόμα και η συμφωνία αυτών με το ληξιάριο αλλά και με τον αντίστοιχο λογαριασμό τήρησης της γενικής λογιστικής.

Ο υπάλληλος, στις 31/10 λαμβάνει τις επιταγές που λήγουν τη συγκεκριμένη ημέρα, ήτοι 10 επιταγές με συνολική αξία 200.000€.

Μια επιταγή ενός συγκεκριμένου πελάτη με λήξη 31/10, την οποία λόγω της φύσης του πελάτη, γνωρίζει ότι θα την πληρώσει εμπρόθεσμα, ύψους 20.000€, την κρατά ξεχωριστά.

Λαμβάνει λοιπόν τη συγκεκριμένη επιταγή, την οπισθογραφεί με τα στοιχεία της οντότητας και ενώ όλες τις υπόλοιπες τις καταθέτει στον τραπεζικό λογαριασμό της οντότητας, τη συγκεκριμένη την καταθέτει σε τραπεζικό λογαριασμό που είναι ανήκει στον ίδιο.

Εν συνεχεία, επιστρέφει στην οντότητα και πηγαίνει σε προηγούμενη ελεγμένη περίοδο από τον προϊστάμενο (αρμόδιο από τη διοίκηση) και παραποιεί μια λογιστική εγγραφή ενός προμηθευτή, ο οποίος μας εξέδωσε στις 31-08 ένα τιμολόγιο αξίας 2.480€, το οποίο και η οντότητα εξόφλησε. τη συγκεκριμένη εγγραφή, την παραποιεί ως προς τα πάνω, αυξάνοντας την οφειλή στον προμηθευτή από 2.480€, σε 22.480€, ποσό ισόποσο με την υπεξαίρεθείσα επιταγή. Γνωρίζοντας τον τρόπο με τον οποίο ελέγχει ο προϊστάμενός του, πραγματοποιεί με

ημερομηνία 31-10 κατάθεση σε λογαριασμό της τράπεζας 200.000€ με μαζική καταχώρηση «Είσπραξη Επιταγών» αντί να αναφέρεται η κάθε μια επιταγή ξεχωριστά.

Εν συνεχεία, πραγματοποιεί με ημερομηνία προθύτερη του Οκτωβρίου, πληρωμή μέσω τράπεζας του συγκεκριμένου προμηθευτή του οποίου παραποίησε το παραστατικό αξίας 20.000€. Ο υπάλληλος γνωρίζει ότι ο προϊστάμενος, έχει ελέγξει το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού τον προηγούμενο μήνα και δε θα επανέλθει.

Έτσι λοιπόν, το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού στις 01/10 (εκ μεταφοράς προηγούμενου μήνα), εμφανίζεται 20.000€ μικρότερο, ενώ στις 31/10 όπου φαίνεται ότι κατατέθηκαν επιταγές ύψους 200.000€, στην πραγματικότητα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού αυξήθηκε μόνο κατά 180.000€. Λόγω όμως της παραποίησης του υπολοίπου προηγούμενου μήνα, το υπόλοιπο στον τρέχον μήνα συμφωνεί με τα λογιστικά αρχεία.

	Έπρεπε να είναι	Υπόλοιπο που τελικά φαίνεται ότι είναι	Διαφορά
Υπόλοιπο 30/09	500.000€	480.000€	-20.000€
Κατάθεση Επιταγών	180.000€	200.000€	+20.000€
Νέο Υπόλοιπο 31/10	680.000€	680.000€	0,00€

Τα λάθη που έγιναν στη συγκεκριμένη οντότητα, εκτός από τη μη ορθή κατανομή αρμοδιοτήτων από τη διοίκηση στους υπαλλήλους, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυμβίβαστο που δεν τηρήθηκε (ο ίδιος υπάλληλος διαχειρίζεται τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα διαθέσιμα και ταυτόχρονα ελέγχει τις τράπεζες και πραγματοποιεί λογιστικές εγγραφές), είναι και ο έλεγχος από τον προϊστάμενο, ο οποίος κατέληξε μια τυπική διαδικασία άνευ ουσίας, τον οποίο δεν άσκησε με τη δέουσα προσοχή.

Όλα αυτά, σε συνδυασμό με την παραβατική συμπεριφορά του υπαλλήλου (υπεξαίρεση επιταγής, πλαστογράφηση υπογραφής εκπροσώπου της οντότητας, παράνομη είσπραξη και οικειοποίηση ποσού που δεν του ανήκει), οδήγησαν την οντότητα στην απώλεια σημαντικών πόρων.

2.3.4 Έλεγχος Μεταβολών Καθαρής Θέσης – Έλεγχος Υποχρεώσεων – Έλεγχος Προβλέψεων για κινδύνους και Έξοδα – Λογαριασμοί Τάξεως

Στόχοι Ενότητας: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου της καθαρής θέσης
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των υποχρεώσεων
- Επαληθεύουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών υποχρεώσεων
- Κατανοούν τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των προβλέψεων
- Εντοπίζουν τους κινδύνους κατά τη διενέργεια των προβλέψεων
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των λογαριασμών τάξεως

Σύντομη περιγραφή της Ενότητας

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι εξειδικευμένες διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου των μεταβολών της Καθαρής Θέσης, των Υποχρεώσεων, των Προβλέψεων για Κινδύνους και Έξοδα και των λογαριασμών Τάξεως. Παρατίθενται όλοι οι τρόποι ελέγχου των μεταβολών της Καθαρής Θέσης, των Υποχρεώσεων, των Προβλέψεων για Κινδύνους και Έξοδα και των λογαριασμών Τάξεως. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας ολοκληρωμένης μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των μεταβολών της Καθαρής Θέσης, των Υποχρεώσεων, των Προβλέψεων για Κινδύνους και Έξοδα και των λογαριασμών Τάξεως.

2.3.4.1 Έλεγχος Μεταβολών Καθαρής Θέσης

2.3.4.1.1 Διαδικασίες ελέγχου αυξήσεως και μειώσεως μετοχικού κεφαλαίου ή καθαρής Θέσης

Με βάση τον Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) στην τέταρτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, παρακολουθούνται οι λογαριασμοί καθαρής θέσης, ενώ σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η καθαρή θέση ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του συνόλου του ενεργητικού και των υποχρεώσεων.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, περιλαμβάνει μόνο τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται όπως είναι η αναφορά στις μεταβολές της καθαρής θέσης που αφορούν είτε τους μετόχους της οντότητας είτε τα αποτελέσματα εις νέον είτε τα αποθεματικά.

Είναι σημαντικό στην περίπτωση μεταβολή της Καθαρής Θέσης, να καταγράφονται τα ποσά τα οποία μεταφέρθηκαν στην καθαρή θέση από τα αποτελέσματα χρήσης, σε συνδυασμό με τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα της χρήσης.

Το ίδιο Πρότυπο, προβάλλει μια σειρά από γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με το μετοχικό κεφάλαιο και με τα λοιπά στοιχεία της καθαρής θέσης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές αφορούν πληροφορίες για ακριβή ποσά και αριθμό εκδοθέντων μετοχών αλλά και μετοχών σε κυκλοφορία, της ονομαστικής αξίας της μετοχής και της επαναγοράς των μετοχών αλλά και γνωστοποίηση επί των δικαιωμάτων, των προτιμήσεων τους περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων κ.α.

Μέσα από τις διατάξεις του Ν. 3061/02, προσδιορίζεται το σύνολο των σχέσεων και η κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ μετόχων – διοίκησης – στελεχών και ορκωτών ελεγκτών και αναλυτών.

Ο έλεγχος της καθαρής θέσης, αφορά στις διαδικασίες που απαιτούνται ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων σε ότι αφορά τους συγκεκριμένους λογαριασμούς. Ο έλεγχος αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση, λειτουργία και παρουσίαση των αντίστοιχων λογαριασμών στα λογιστικά αρχεία της οντότητας κ.α.

Ο έλεγχος στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης, στοχεύει στην επιβεβαίωση της έγκρισης των συναλλαγών από τη διοίκηση της οντότητας, τον καταμερισμό καθηκόντων και ευθυνών ως προς τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών, καθώς και την τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων και καταστάσεων. Επιπλέον, για τη μεταβολή (αύξηση ή μείωση μετοχικού κεφαλαίου) , πρέπει να ελέγχεται το βιβλίο μετοχών καθώς και λοιπές καταστάσεις όπως το ημερολόγιο μεταβιβάσεως μετοχών, το αρχείο αποδείξεως παραλαβής των τίτλων μετοχών. Επίσης, θα πρέπει να διασφαλίζονται οι διαδικασίες αποτροπής απάτης σε βάρος της καθαρής θέσης, με φύλαξη των τίτλων είτε στο χρηματοκιβώτιο είτε σε τραπεζική θυρίδα.

Τέλος ένα τυπικό πρόγραμμα ελέγχου των μεταβολών των λογαριασμών της καθαρής θέσης περιλαμβάνει:

- 1) Κατάρτιση συγκεντρωτικής κατάστασης λογαριασμών καθαρής θέσης, όπου εμφανίζονται τα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης, οι συνολικές χρεοπιστώσεις της τρέχουσας χρήσης και το υπόλοιπο τέλους χρήσης,
- 2) Τον έλεγχο του βιβλίου των μετόχων και μετοχών,
- 3) Έλεγχο και μελέτη του καταστατικού της οντότητας, ώστε να διασφαλιστεί αν ακολουθούνται οι διατάξεις σχετικά με το κεφάλαιο,
- 4) Έλεγχο ορθής καταβολής μερισμάτων, ότι έχουν εγκριθεί από τα αντίστοιχα όργανα (Γ.Σ.),
- 5) Επιβεβαίωση των κυκλοφορούντων μετοχών με το αποθετήριο άυλων τίτλων,
- 6) Έλεγχο ύπαρξης αδιανέμητων μερισμάτων και διαπίστωση τρόπου λογιστικής τους αντιμετώπισης,
- 7) Έλεγχο κατοχής από την οντότητα δικών της μετοχών,
- 8) Συσχέτιση των συνολικών πιστώσεων των λογαριασμών με αντίστοιχα υπόλοιπα λογαριασμών διάθεσης κερδών χρήσης,
- 9) Διαπίστωση της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών καθαρής θέσης, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία,
- 10) Διαπίστωση του σύννομου ύψους του κεφαλαίου,
- 11) Επαλήθευση της ορθής τήρησης όλων των προβλεπομένων από την ισχύουσα νομοθεσία, διαδικασιών,
- 12) Διαπίστωση της ορθής τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων μετόχων και μετοχών,
- 13) Διαπίστωση κανονικής πληρωμής μερισμάτων στους δικαιούχους,
- 14) Διαπίστωση για την πλήρη πληροφόρηση που απαιτείται να παρέχεται στο προσάρτημα,
- 15) Διαπίστωση ορθής καταχώρησης, ανά λογαριασμό υπολοίπων τέλους χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις,

2.3.4.1.2 Αποθεματικά

Τα αποθεματικά αποτελούν το στήριγμα της οντότητας σε εποχές όπου θα αντιμετωπίσει δυσκολίες.

Ένας από τους ελέγχους που πραγματοποιούνται κατά τον έλεγχο της καθαρής θέσης είναι και ο έλεγχος των αποθεματικών και η επαλήθευση του ορθού σχηματισμού των αποθεματικών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και το καταστατικό της οντότητας.

Τα αποθεματικά σε μια οντότητα, σχηματίζονται υποχρεωτικά βάσει νομοθεσίας, όπου η οντότητα, υποχρεούται να κρατάει μέρος των κερδών, ώστε να σχηματίσει το ελάχιστο αποθεματικό που ισούται με το 1/3 του καταβλημένου κεφαλαίου της οντότητας.

Δεδομένου ότι πολλοί αναπτυξιακοί νόμοι, ανάγκαζαν οντότητες, να κρατήσουν ειδικό αποθεματικό, το οποίο θα διατίθεντο σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι συγκεκριμένοι νόμοι, σημαντικός έλεγχος που πρέπει να γίνεται κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να επιβεβαιωθεί το ύψος των αποθεματικών που επηρεάζουν την καθαρή θέση είναι:

- 1) Έλεγχος συμφωνίας αποθεματικών και σχετικών διατάξεων καταστατικού, αν τυχόν ορίζει κάτι επιπλέον του βασικού νόμου,
- 2) Κατάρτιση πίνακα μεταβολής αποθεματικών, που περιέχει υπόλοιπο έναρξης, αυξήσεις, μειώσεις, υπόλοιπο τέλους και
- 3) Έλεγχος δημιουργίας ειδικών αποθεματικών και ισχύουσας νομοθεσίας.

Τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν από ειδικούς νόμους και ισχύουσα νομοθεσία, δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την οντότητα, για σκοπούς διαφορετικούς από αυτά που ορίζει η εκάστοτε νομοθεσία.

2.3.4.1.3 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου μεταβολών Καθαρής Θέσης

Το μετοχικό κεφάλαιο της ελεγχόμενης οντότητας «ΧΨ» ανέρχεται σε 500.000€ διαιρεμένο σε 5.000 μετοχές αξίας 100€/ εκάστη. Κατά τη χρήση του 2020 (01/01-31/12/2020), η οντότητα παρουσιάζει ζημίες χρήσης 80.000€, ενώ οι σωρευμένες ζημίες προηγούμενων ετών ανήλθαν σε 200.000€. Καθόσον η καθαρή θέση της οντότητας, είναι μικρότερη από το ήμισυ του μετοχικού κεφαλαίου, η Διοίκηση αποφάσισε τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 100.000€ με ακύρωση 1 μετοχής για κάθε 5 που κατέχει ο μέτοχος με ισόποση μείωση

της ζημίας. Ζητείται από τον έλεγχο αν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατάξεις και αν έπρεπε να έχει γίνει και αν έχει καταχωρηθεί ορθά στα λογιστικά αρχεία η μείωση του κεφαλαίου.

Αρχικά η Καθαρή Θέση, πριν την απόφαση της Γ.Σ. έχει ως εξής:

• Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	500.000€
• Ζημία Χρήσης	-80.000€
• <u>Ζημίες προηγούμενων ετών</u>	<u>-200.000€</u>
• Καθαρή Θέση	220.000€

Η καθαρή θέση είναι μικρότερη από το ήμισυ του καταβεβλημένου κεφαλαίου και για αυτό, ορθά η Διοίκηση, έλαβε την απόφαση της μείωσης του κεφαλαίου, με μείωση της ζημίας.

Ο ελεγκτής, διαπιστώνει ότι ορθά, στην έκθεση πεπραγμένων του Δ.Σ. προς τη Γενική Συνέλευση, επισημαίνεται το πρόβλημα και ότι ορθώς έλαβε απόφαση για μείωση της ζημίας κατά 100.000€. Έχοντας υπόψη το Δ.Σ. το βιβλίο των μετόχων, θα πρέπει να καλέσει τους μετόχους να επιστρέψουν 1 μετοχή για κάθε 5 που κατέχουν, ώστε να ακυρωθούν.

Οι μέτοχοι, επιστρέφουν τις μετοχές, εντός της απαραίτητης προθεσμίας που δίνει το ΔΣ ώστε να ακυρωθούν και να επισυναφθούν στο βιβλίο μετοχών. Ο ελεγκτής θα ελέγξει τη συμφωνία του βιβλίου μετοχών με το αντίστοιχο βιβλίο μετόχων και θα επιβεβαιώσει την ορθότητα των λογιστικών εγγραφών.

Η καθαρή θέση πλέον, όπως προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας (Ισοζύγιο), έχει ως εξής:

• Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	400.000€
• Ζημία Χρήσης	-80.000€
• <u>Ζημίες προηγούμενων ετών</u>	<u>-100.000€</u>
• Καθαρή Θέση	220.000€

Διαπιστώνεται από τον ελεγκτή ότι πλέον η καθαρή θέση είναι μεγαλύτερη του ήμισυ του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και έχουν ορθώς πραγματοποιηθεί οι λογιστικές εγγραφές στα αρχεία της οντότητας.

2.3.4.2 Έλεγχος Υποχρεώσεων

2.3.4.2.1 Διαδικασίες έκδοσης επιταγών και ασυμβίβαστα

Οι επιταγές που εκδίδει η οντότητα για πληρωμή υποχρεώσεων, αποτελούν μια δέσμευση από μεριάς της οντότητας για μελλοντική αποπληρωμή σε συγκεκριμένη ημερομηνία, γεγονός που σημαίνει την υποχρέωση παρακολούθησης του προϋπολογισμού της οντότητας, ώστε τη δεδομένη ημερομηνία, να έχει την απαραίτητη ρευστότητα για να μπορέσει να καλύψει τις συγκεκριμένες ανάγκες.

Αρχικά για την έκδοση επιταγών πληρωτέων από μια οντότητα, θα πρέπει να έχουν αναληφθεί οι σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης, μιας και το αξιόγραφο αυτό (επιταγή πληρωτέα), «κυκλοφορεί» στην αγορά και αποτελεί δέσμευση τόσο ουσιαστική της οντότητας όσο και τυπικής για την εικόνα της οντότητας προς τους τρίτους. Έτσι λοιπόν, η οντότητα θα πρέπει να έχει καταθέσει σχετικό αίτημα στην τράπεζα με την οποία συνεργάζεται και να έχει εγκριθεί για έκδοση ενός μπλοκ επιταγών, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας, συνήθως με 10 φύλλα επιταγών.

Η συγκεκριμένη επιλογή της οντότητας, για χρήση επιταγών είναι πάρα πολύ σοβαρή, μιας και οι επιταγές που υπάρχουν στο μπλοκ, δεν έχουν ποσό και θεωρητικά, αν η οντότητα πέσει θύμα υπεξαίρεσης ή κλοπής, η ζημία που μπορεί να προκληθεί είναι ανυπολόγιστη.

Για τους ανωτέρω λόγους, η δυνατότητα που επέλεξε η Διοίκηση, δημιουργεί και υποχρεώσεις και ευθύνες στην εσωτερική λειτουργία.

Αρχικά, θα πρέπει να οριστεί αρμόδιος – υπεύθυνος φύλαξης του μπλοκ με τις κενές επιταγές. Δεδομένου ότι η επιταγή μπορεί να αποτελέσει ένα μέσο πληρωμής υποχρεώσεων της οντότητας, δύναται και αυτήν να θεωρηθεί ως ταμειακό ισοδύναμο και έτσι θα πρέπει να αντιμετωπιστεί.

Εν συνεχεία, η διοίκηση, θα ορίσει ποιος/οι υπάλληλοι θα υπογράφουν ή θα συνυπογράφουν την έκδοση μιας τέτοιας επιταγής. Η απόφαση αυτήν, δεν μπορεί να αλλάζει συχνά, μιας και γνωστοποιείται στην τράπεζα, η οποία ζητά υποδείγματα υπογραφών των εξουσιοδοτημένων υπαλλήλων ώστε να τα έχει στο αρχείο της και να τα συγκρίνει κάθε φορά που κάποια επιταγή εμφανίζεται προς πληρωμή.

Τέλος, κάθε φορά που επιλέγεται η πληρωμή μέσω επιταγής ενός προμηθευτή, θα πρέπει να εκδίδεται το σχετικό παραστατικό (Απόδειξη Πληρωμής με Επιταγή), η οποία θα ενημερώνει τα λογιστικά αρχεία της οντότητας καθώς και θα εγγράφεται στο βιβλίο επιταγών πληρωτέων – ληξιάριο, με τα στοιχεία της επιταγής (αριθμός, ημερομηνία, ποσό, αποδέκτης).

Οι παραπάνω προπεριγραφείσες αρμοδιότητες, κατ' αντιστοιχία και με τις αρμοδιότητες που δίνονται από τη διοίκηση για τις επιταγές εισπρακτέες, δεν μπορεί να δίδονται σε 1 άτομο. Θα πρέπει να κατανέμονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να διασφαλίζεται ο έλεγχος και να εξασφαλίζεται ότι δύσκολα μια επιταγή θα κλαπεί ή θα υπεξαιρεθεί από κάποιον υπάλληλο. Έτσι το άτομο το οποίο είναι επιφορτισμένο με την υπογραφή (και άρα έγκριση), δεν μπορεί να ασχολείται με καμία άλλη δουλειά όπως για παράδειγμα με τη λογιστική καταχώρηση. Το μόνο που μπορεί να κάνει, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν αρκετά άτομα για να κατανεμηθούν ισότιμα οι αρμοδιότητες, να συμπληρώνει και το βιβλίο επιταγών πληρωτέων – ληξιάριο, με την επιταγή που μόλις υπέγραψε προς παράδοση στον προμηθευτή. Άλλος υπάλληλος είναι επιφορτισμένος με τη λογιστική καταχώρηση των επιταγών πληρωτέων στο λογιστικό πληροφοριακό σύστημα και την παρακολούθηση της λήξης και πληρωμής τους, ο οποίος δύναται να έχει υπ' ευθύνη του (αν δεν υπάρχουν τα κατάλληλα άτομα) και τη διαφύλαξη του στελέχους των κενών επιταγών, εφόσον δεν μπορεί να τις χρησιμοποιήσει, παρά μόνο αν πλαστογραφήσει την υπογραφή του προϊσταμένου και στο υποκατάστημα της τράπεζας δεν ελεγχθεί σωστά.

Ιδανικά, θα έπρεπε ο ταμίας της οντότητας που έχει την ευθύνη για όλα τα ταμειακά διαθέσιμα, να έχει και την ευθύνη για τα μπλοκ των επιταγών, τα οποία θα μεριμνά για την ασφάλειά τους, σε χώρο κατάλληλα προστατευμένο (χρηματοκιβώτιο σε χώρο με κάμερες και συναγερμό).

2.3.4.2.2 Έλεγχος δανείων (έγκρισης, ασφάλισης και εξόφλησης αυτών)

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των δανειακών υποχρεώσεων προϋποθέτει την εφαρμογή των παρακάτω διαδικασιών:

- 1) Έγκριση των πιστωτικών ορίων χρηματοδότησεως από το ΔΣ της οντότητας ή άλλο αρμόδιο εξουσιοδοτημένο όργανο

- 2) Ενημέρωση του ΔΣ για την κατάσταση των δανείων που έχει λάβει η οντότητα,
- 3) Συμφωνία λογαριασμών δανείων, σε μηνιαία βάση, με τα αντίστοιχα αντίγραφα των τραπεζών, από αρμόδιο υπάλληλο, διαφορετικό από εκείνον που διενεργεί τις καταβολές για εξόφληση των δανείων αλλά και από εκείνον που διενεργεί τη λογιστική καταχώρηση των κινήσεων,
- 4) Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των τόκων τραπεζικών δανείων,
- 5) Σε περίπτωση που ο τόκος δεν λογίζεται κάθε 1^η του μηνός, αλλά σε διαφορετική ημερομηνία μέσα στον μήνα, κατά το κλείσιμο της χρήσης, θα πρέπει να λογιστούν στην βάση της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και της λογιστικής αρχής του δεδουλευμένου, οι αναλογούντες στη χρήση τόκοι, ενώ οι τόκοι επόμενης χρήσης θα πρέπει να λογιστούν σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

Για να έχει πλήρη εικόνα των δανείων, των εγκρίσεων και των εξοφλήσεων, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερωθεί για:

- 1) Τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τη λήψη δανείων (έγκριση από ΔΣ)
- 2) Τα δάνεια που έχουν ληφθεί από την οντότητα σε οποιοδήποτε νόμισμα, πάσης φύσεως (μακροχρόνια – επενδυτικά – βραχυχρόνια- κεφάλαιο κίνησης κλπ)
- 3) Του όρους των δανειακών συμβάσεων (διάρκεια δανείου, επιτόκιο, όρια χρηματοδότησης, πίνακες τοκοχρεωλυτικών δανείων, εμπράγματα εξασφαλίσεις κλπ)
- 4) Τους τόκους σε ετήσια βάση, που επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης και πιο συγκεκριμένα τα χρηματοοικονομικά έξοδα,
- 5) Τους ελέγχους που τυχόν γίνονται στους δανειακούς λογαριασμούς και από ποιον υπάλληλο (συμφωνία λογαριασμών με extrait τραπεζών, αντίγραφα λογαριασμού πιστωτών, έλεγχος τόκων πριν τη λογιστικοποίησή τους κλπ)
- 6) Έγκριση του ΔΣ για τη λήψη του δανείου, τους όρους σύμβασης – αποπληρωμής καθώς και αν οι δόσεις που καταβάλλονται είναι σύμφωνες με τους όρους τους οποίους εγκρίθηκε το δάνειο,
- 7) Λήψη αναλυτικών λογαριασμών εντόκων δανειακών υποχρεώσεων, αντίστοιχων λογαριασμών παρακολούθησης τόκων, λοιπών εξόδων εκταμίευσης του δανείου,

- 8) Σε περίπτωση ομολογιακού δανείου την τήρηση βιβλίου ομολογιών, όπου παρακολουθούνται οι δόσεις και το υπόλοιπο καθώς και την εξόφλησή τους αλλά και τη λογιστική απεικόνισή τους την επαλήθευσή των ομολογιών και των σχετικών τόκων.

2.3.4.2.3 Έλεγχος προμηθευτών και πιστωτών και συμφωνία με μητρώο δεσμεύσεων (λογ. 02.21 και 02.30 δημόσιου λογιστικού)

Τα στάδια υλοποίησης εξόδων και εσόδων προϋπολογισμού αποτυπώνονται σε δεύτερο βαθμό δηλαδή με κριτήριο τη φάση υλοποίησης και περιέχονται στους παρακάτω κωδικούς του σχεδίου του προϋπολογισμού:

<i>Έξοδα</i>		<i>Λογαριασμοί τάξεως</i>
1ο στάδιο	Προϋπολογίζονται	02.00 ή 02.10
2ο στάδιο	Αναλαμβάνονται ως υποχρέωση	02.21
3ο στάδιο	Ενταλματοποιούνται	02.30
4ο στάδιο	Πληρώνονται	02.31

Έτσι όταν αναλαμβάνεται μια δαπάνη στον προϋπολογισμό ενημερώνεται παράλληλα και η υποχρέωση στον προμηθευτή ή όταν βεβαιώνεται ένα έσοδο στον προϋπολογισμό δημιουργείται παράλληλα και η απαίτηση στη Γενική Λογιστική.

Ειδικότερα μετά το άνοιγμα των λογαριασμών του προϋπολογισμού προς εκτέλεση (ΚΑ 02.10 και ΚΑ 06.10) ακολουθεί η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού, συντελείται αρχικά με την Ανάλυση της υποχρέωσης για την πραγματοποίηση της δαπάνης, όπου η οντότητα της αποφασίζει την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης και εγγράφει το αντίστοιχο ποσό στο βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων και συντάσσει την Έκθεση Ανάλυσης Δαπάνης (ΕΑΔ), όπου αναφέρεται το είδος, η αιτία, το ποσό, ο κωδικός προϋπολογισμού και οι διατάξεις νόμου που στηρίζουν τη δαπάνη. Αντίτυπο στέλνεται στο λογιστήριο για τη λογιστικοποίηση του.

Εν συνεχεία ακολουθεί η διαδικασία της εκκαθάρισης της δαπάνης (ΚΑ 02.30), γίνεται αναγνώριση της οφειλής που προκύπτει από την πραγματοποίηση της δαπάνης ως νομίμως αναληφθείσης, ο δικαιούχος υποβάλλει τα δικαιολογητικά της δαπάνης και απαίτησης του και η αρμόδια υπηρεσία προβαίνει στην εκκαθάρισή της, μετά από έλεγχο της νομιμότητας και πληρότητας των δικαιολογητικών εκδίδοντας σχετικό χρηματικό ένταλμα (ΧΕΠ), το οποίο καταχωρείται στο ημερολόγιο και καθολικό εξόδων.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής:

- Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 02.30 «ενταλματοποιηθείσες δαπάνες» και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του, με ισόποση
- πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 02.21 «Αναληφθείσες Πιστώσεις».

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 02.30 δείχνει τις δαπάνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά εντάλματα, αλλά δεν έχουν πληρωθεί (εκδοθέντα μείον εξοφλούμενα εντάλματα).

Εφόσον λοιπόν αναγράφονται στην Έκθεση Ανάλυσης Δαπάνης, θα πρέπει να ελέγχεται και να επιβεβαιώνεται ο ορθότητα των υπολοίπων των λογαριασμών, μέσω την καρτέλας του προμηθευτή.

Η καρτέλα του προμηθευτή, όπως τη στείλει ο προμηθευτής για συμφωνία υπολοίπων, δεδομένου ότι προέρχεται από τρίτο εκτός της οντότητας, φέρει μεγαλύτερη αποδεικτική ισχύ. Έτσι, μπορεί να αποτελέσει την βάση για μια επαληθευτική δραστηριότητα μεταξύ του μητρώου δεσμεύσεων των πιστώσεων, αυξημένης αξιοπιστίας.

2.3.4.2.4 Μητρώο φερεγγυότητας

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.4738/2020 βασικός σκοπός του νέου νόμου είναι «η θέσπιση διαδικασίας πρόσβασης οφειλετών σε σαφή και διαφανή εργαλεία έγκαιρης προειδοποίησης, τα οποία μπορούν να εντοπίζουν περιστάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε αφερεγγυότητα, καθώς και να επισημαίνουν στον οφειλέτη την ανάγκη άμεσης αντίδρασης».

Σε αυτό το πλαίσιο, λοιπόν, στο αμέσως επόμενο άρθρο (αρ. 2), προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αίτησης στην ψηφιακή πλατφόρμα ηλεκτρονικής υποβολής και διαχείρισης

αιτήσεων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης του Υπουργείου Ψηφιακής Διακυβέρνησης σε συνεργασία με την Ειδική Γραμματεία Διαχείρισης Ιδιωτικού Χρέους (Ε.Γ.Δ.Ι.Χ.), στην οποία παρέχεται πρόσβαση μέσω της ιστοσελίδας της Ε.Γ.Δ.Ι.Χ., προκειμένου ο οφειλέτης να ενημερωθεί εγκαίρως, σε ένα πρώτο επίπεδο, για την πιθανότητα να καταστεί αφερέγγυος.

Κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων του ο οφειλέτης θα καταταχθεί σε ένα από τα τρία επίπεδα αφερεγγυότητας – χαμηλό, μέτριο ή υψηλό και, και εφόσον κριθεί ότι ανήκει είτε στο μέτριο είτε στο υψηλό επίπεδο, θα ακολουθήσει το επόμενο βήμα, με βάση την εξής διάκριση:

1. Αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ελεύθερο επάγγελμα, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Νόμου, μπορεί να απευθυνθεί στο Κέντρο Εξυπηρέτησης Δανειοληπτών (Κ.Ε.Υ.Δ.) ή στο Γραφείο Εξυπηρέτησης Δανειοληπτών (Γ.Ε.Υ.Δ.) της περιφέρειας της μόνιμης κατοικίας του, προκειμένου να λάβει δωρεάν εξειδικευμένες υπηρεσίες που αφορούν:

α. ενημέρωση για το νομικό πλαίσιο και τους γενικούς όρους των δανειακών συμβάσεων και των συμφωνιών ρύθμισης οφειλών σε σχέση με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του δανειολήπτη,

β. συνδρομή για την κατανόηση προταθέντων όρων δανειακών συμφωνιών ρύθμισης οφειλών λαμβάνοντας υπόψη τις δυνατότητες αποπληρωμής και τις ιδιαίτερες ατομικές του ιδιότητες,

γ. συνδρομή αναφορικά με την κατάρτιση οικογενειακού προϋπολογισμού, με σκοπό ιδίως την τήρηση ρυθμίσεων αποπληρωμής οφειλών,

δ. εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες που αφορούν στην οικονομική διαχείριση του νοικοκυριού του.

2. Αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Νόμου, μπορεί να απευθυνθεί στο οικείο Επαγγελματικό Επιμελητήριο ή Επαγγελματικό Σύλλογο ή Ινστιτούτο Θεσμικών Κοινωνικών Εταίρων προκειμένου να λάβει δωρεάν εξειδικευμένες υπηρεσίες συμβούλου

επιχειρήσεων, που στόχο έχουν την επιχειρηματική υποστήριξη, καθοδήγηση, εμπύχωση και ενδυνάμωση της επιχειρηματικής σκέψης και κουλτούρας του ενδιαφερόμενου, προς άρση του κινδύνου.

2.3.4.2.5 Υποχρεώσεις προς το Δημόσιο

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οντότητας, δηλαδή αυτές οι οποίες λήγουν μέχρι το τέλος της τρέχουσας χρήσης, περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από φόρους και τέλη. Πρόκειται δηλαδή για υποχρεώσεις της οντότητας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, του δήμου και τους λοιπούς οργανισμούς Δημοσίου Δικαίου, που αποδίδονται με δηλώσεις προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ της οντότητας.

Ο έλεγχος των υποχρεώσεων αφορά την εξέταση των διαδικασιών που απαιτούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων της οντότητας αναφορικά με τους συγκεκριμένους λογαριασμούς. Ο έλεγχος αποσκοπεί στην ορθή καταχώρηση – παρακολούθηση και παρουσίαση των λογαριασμών στα λογιστικά αρχεία αλλά και την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης.

Για τους λογαριασμούς απόδοσης φόρων (φόροι που προκύπτουν από δραστηριότητες της οντότητας, ήτοι φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, ειδικός φόρος κατανάλωσης, παρακρατούμενοι φόροι όπως Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών, Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών, Μετόχων, Φόρος Μελών ΔΣ, εργολάβων κ.α), απαιτείται η ύπαρξη ενός συστήματος παρακολούθησης και ορθής κατανομής της ακολουθούμενης λογιστικής καταγραφής και απόδοσης αυτών.

Ο έλεγχος έχει σκοπό τη διαπίστωση – διασφάλιση της εμπρόθεσμης – έγκαιρης υποβολής των οφειλόμενων φόρων και περιορισμό της λογιστικής απάτης και καταχρήσεων έναντι των οφειλόμενων προς το Δημόσιο.

Πριν την έναρξη του ελέγχου των λογαριασμών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, ο ελεγκτής θα πρέπει να ενημερωθεί για τα εξής:

- 1) Τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις της οντότητας, μιας και μπορεί από αυτές να προκύψουν επιπλέον φορολογικές επιβαρύνσεις,

- 2) Τα σημαντικά φορολογικά θέματα που τυχόν αντιμετωπίζει η ελεγχόμενη οντότητα,
- 3) Τα σημαντικά θέματα που αναφέρονται στην τελευταία έκθεση του φορολογικού ελέγχου,
- 4) Τους ελέγχους για τον ορθό υπολογισμό των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και εισφορών προς το Δημόσιο,

Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει εάν υπάρχουν υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος που δεν έχει αποδοθεί στο δημόσιο, υποχρεώσεις από πρόστιμα ή ποινικές ρήτρες, υποχρεώσεις από ΦΠΑ, για τα οποία θα έπρεπε η οντότητα να σχηματίσει σχετική πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης τρέχουσας περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχει οφειλή, αλλά βρίσκεται σε ρύθμιση, κάνοντας χρήση ευεργετικές διατάξεις σχετικών νόμων, ο ελεγκτής θα πρέπει να συνυπολογίσει την οφειλή αυτήν, σύμφωνα και με την επιβάρυνση λόγω τόκων που έχει, επιβεβαιώνοντας το υπόλοιπο της ρυθμισμένης οφειλής με τα λογιστικά αρχεία.

2.3.4.2.6 Υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία

Μια άλλη κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της οντότητας, είναι οι υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι υποχρεώσεις προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς, κυρίως τον ΕΦΚΑ, από εισφορές εργοδότη και εργαζομένων.

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το Δημόσιο, προϋποθέτει την εφαρμογή των εξής διαδικασιών:

- 1) Ορθή και έγκαιρη λογιστική απεικόνιση των υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία και το Δημόσιο,
- 2) Εμπρόθεσμη απόδοση των οφειλόμενων εισφορών προς τα ασφαλιστικά ταμεία των φόρων προς το Δημόσιο,
- 3) Παρακολούθηση των εκκρεμών φορολογικών και άλλων υποθέσεων, καθώς και των μέτρων που λαμβάνονται για την αντιμετώπισή τους.

Πριν την έναρξη του ελέγχου των λογαριασμών υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, ο ελεγκτής θα πρέπει να ενημερωθεί μεταξύ των άλλων και για διάφορα σημαντικά ασφαλιστικά θέματα που αντιμετωπίζει η ελεγχόμενη οντότητα.

Στην περίπτωση που υπάρχει οφειλή, αλλά βρίσκεται σε ρύθμιση, κάνοντας χρήση ευεργετικές διατάξεις σχετικών νόμων, ο ελεγκτής θα πρέπει να συνυπολογίσει την οφειλή αυτήν, σύμφωνα και με την επιβάρυνση λόγω τόκων που έχει, επιβεβαιώνοντας το υπόλοιπο της ρυθμισμένης οφειλής με τα λογιστικά αρχεία.

2.3.4.2.7 Μερίσματα πληρωτέα

Ο εσωτερικός έλεγχος, θα πρέπει να διασφαλίζει την ορθή και άμεση εξόφληση των πληρωτέων μερισμάτων στους δικαιούχους μετόχους. Θα πρέπει να καταρτίζεται, μετά την ημερομηνία έγκρισης για πληρωμή (μετά την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης δηλαδή), κατάσταση υποχρεώσεων πληρωμών σε μερίσματα (μαζί με την υποχρέωση καταβολής του αναλογούντος φόρου μερισμάτων), ενώ τα χρηματικά ποσά θα πρέπει με ασφάλεια να κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό.

2.3.4.2.8 Διαδικασίες εξωτερικού ελέγχου για την επαλήθευση και συμφωνία των τραπεζικών λογαριασμών

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που προέρχονται από σύναψη δανείων, εκτός της διακίνησης των υψηλών χρηματικών ποσών, έχουν το χαρακτηριστικό γνώρισμα του περιορισμένου αριθμού συναλλαγών, της ύπαρξης εγγυήσεων, αποφάσεων του ΔΣ. Έτσι ο ελεγκτής συντάσσει πίνακα μακροπρόθεσμων δανείων, όπου περιέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες (ύψος, όροι, επιτόκιο δανεισμού κλπ). Εν συνεχεία, έχοντας ως στοιχεία τεκμηρίωσης ελέγχου τις επιστολές – αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών εκδοθέντα από την τράπεζα, τα οποία έχουν μεγαλύτερη επαληθευτική ισχύ, μιας και αφορά έγγραφο τρίτου προς την οντότητα, θα προχωρήσει σε συμφωνία και επαλήθευση των υπολοίπων όπως εμφανίζονται στην τράπεζα με τα υπόλοιπα όπως αυτά εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

2.3.4.2.9 Συμφωνία τόκων τραπεζών

Στις ακολουθούμενες ελεγκτικές διαδικασίες, συμπεριλαμβάνεται και ο έλεγχος υπολογισμού των καταγεγραμμένων δουλευμένων τόκων, ο έλεγχος αποτίμησης μακροπρόθεσμων δανείων σε ξένο νόμισμα και μετατροπή της ισοτιμίας σε εγχώριο, με βάση τις ισοτιμίες της Τράπεζας της Ελλάδος, ενώ τυχόν διαφορές θα πρέπει να αναγραφούν ως συναλλαγματικές διαφορές (θετικές ή αρνητικές αντίστοιχα). Εφόσον ο ελεγκτής, λάβει πλήρη γνώση για τον τραπεζικό δανεισμό της οντότητας (ημερομηνία σύμβασης δανείου, όροι δανεισμού, επιτόκιο, εγγυήσεις, δεσμεύσεις κλπ), τότε στην βάση της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων (periodicity principle), της λογιστικής αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας (going concern) και τη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου (accrual basis accounting), θα πρέπει να ελέγξει και να επιβεβαιώσει αν οι τόκοι που έχουν χρεωθεί, αφορούν την τρέχουσα χρήση ή πρέπει να εγγραφούν σε μεταβατικούς λογαριασμούς, ώστε να μεταφερθεί στην επόμενη χρήση.

2.3.4.2.10 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου υποχρεώσεων

Η οντότητα «Χ» αντιμετώπισε μια σημαντική λειτουργική ζημία. Τα στελέχη της οντότητας, αποφάσισαν να καλύψουν την ζημία χρησιμοποιώντας τους πληρωτέους λογαριασμούς. Συγκεκριμένα, οι πληρωτέοι λογαριασμοί είχαν υποεκτιμηθεί κατά περίπου δύο εκατομμύρια ευρώ, για τη χρήση που έκλεισε. Αυτή η υποεκτίμηση των πληρωτέων λογαριασμών πραγματοποιήθηκε α) με τη δημιουργία πλασματικών εικονικών πιστώσεων διαφήμισης, που φέρεται να είχαν εκδοθεί προς την οντότητα, β) με την καταγραφή πλασματικών επιστροφών αγορών και γ) με τη μείωση των ποσών που οφείλονται σε ορισμένους προμηθευτές.

Οι ελεγκτές προέβησαν σε τηλεφωνική επιβεβαίωση υπολοίπων προμηθευτών, ενώ για το γεγονός ότι υποτιμήθηκαν λογιστικά οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές, η οντότητα ποτέ δεν αμφισβήτησε το κύρος των εν λόγω υποχρεώσεων. Αντιθέτως, την επόμενη χρήση, παρατηρήθηκαν εκταμιεύσεις και πληρωμών μεγάλων ποσών προς τους προμηθευτές.

Ο ελεγκτής, έπρεπε να προβεί αντί για τηλεφωνική επικοινωνία, σε αποστολή έγγραφων επιστολών προς τους προμηθευτές. Θα πρέπει να συλλέξει επαρκή αποδεικτική ύλη, ικανή για έκφραση γνώμης. Επιπλέον, θα έπρεπε να κρίνει ιδιαίτερα για τους προμηθευτές που

εμφανίζονται με ακλόνητα υπόλοιπα από την προηγούμενη χρονιά, αν συνεχίζει και ισχύει η οφειλή και για τα μεγαλύτερα από αυτά τα ποσά θα έπρεπε οπωσδήποτε να υπάρχει έγγραφη επιβεβαίωση. Όταν η οντότητα, χρησιμοποιεί θετικές προβλέψεις (πρόβλεψη μη αποπληρωμής προμηθευτών άρα κέρδος για την οντότητα), για την εμφάνιση θετικότερης εικόνας στα αποτελέσματα χρήσης και άρα βελτιωμένη καθαρή θέση, θα πρέπει να γίνεται πάντα με συνέπεια και στην βάση της αρχής της συντηρητικότητας (conservatism), στη λογιστική επιστήμη, όπου ορίζει ότι μια υποχρέωση η οποία δύναται να αποτιμηθεί μεταξύ 2 μεγεθών, επιλέγεται το μεγαλύτερο. Ο λόγος είναι η αποφυγή δημιουργίας λανθασμένης αίσθησης θετικής εικόνας προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, έπρεπε να προβεί σε διασταύρωση των υπολοίπων σε δημόσιο, μέσω της πλατφόρμας της ΑΑΔΕ που εμφανίζει πλέον τις οφειλές ρυθμιζόμενες και μη, ενώ από την αντίστοιχη πλατφόρμα του ΕΦΚΑ, θα έπρεπε να ζητήσει την εικόνα των υποχρεώσεων και οφειλών, ρυθμιζόμενων και μη.

2.3.4.3 Έλεγχος Προβλέψεων για κινδύνους και Έξοδα

2.3.4.3.1 Διαδικασίες ελέγχου των Προβλέψεων διεκδικήσεων προσωπικού

Η έννοια των προβλέψεων ορίζεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ 2.2.405) ως «κρατήσεις που αποβλέπουν στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησής τους ή και τα δύο».

Προκειμένου η απεικόνιση της πρόβλεψης να καταστεί δυνατή θα πρέπει το διαφαινόμενο γεγονός που θα προκαλέσει μελλοντικά ζημία να προσδιοριστεί σε χρηματική αξία και με σχετική βεβαιότητα. Ο τρόπος με τον οποίον έγινε η αποτίμηση της πρόβλεψης, θα πρέπει να περιγράφεται αναλυτικά στο προσάρτημα.

Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Αν το ποσό που εμφανίζεται στο λογαριασμό «λοιπές προβλέψεις» είναι σημαντικό, θα πρέπει να παρέχεται

ικανοποιητική ανάλυση στο προσάρτημα. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, αναγνωρίζονται ως έξοδα τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτου νομικής μορφής.

Η λογιστική αντιμετώπιση του λογαριασμού «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» στον οποίο η οντότητα απεικονίζει το έξοδο που σχηματίζεται από πιθανή συνταξιοδότηση προσωπικού κατά την επόμενη χρήση, είναι η χρέωσή του (λογαριασμός 68) σε πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία», όπου καταχωρείται το ποσό των υποχρεώσεων που οφείλει να καταβάλει η οντότητα στο προσωπικό, όταν θεμελιώσει το δικαίωμα συνταξιοδότησης στην επόμενη χρήση. Σε περίπτωση που ο λογαριασμός δεν κλείσει σε επόμενη χρήση, το πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται στα έκτακτα έσοδα.

Ειδικότερα στην περίπτωση των προβλέψεων διεκδικήσεων του προσωπικού, θα πρέπει να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής οποιαδήποτε πληροφορία της οντότητας, είτε από τη διοίκηση, είτε από τους εργαζόμενους. Αν δηλαδή, από προσωπικές συνεντεύξεις, διαπιστώσει ότι οι εργαζόμενοι δεν είναι ικανοποιημένοι, πραγματοποιούν επιπλέον ώρες εργασίας, που δεν αναγνωρίζονται από τη διοίκηση, αυτό θα οδηγήσει μοιραία σε σύγκρουση της εργοδοσίας με τους εργαζομένους στα αρμόδια όργανα. Εκεί, υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να δικαιωθεί ο εργαζόμενος και ο εργοδότης να κληθεί να πληρώσει για όλες τις επιπλέον ώρες εργασίας.

Έτσι λοιπόν, ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία που εστιάζουν στην απασχόληση του προσωπικού, από όπου και αν προέρχονται, όπως καταστάσεις μισθοδοσίας, εργοδοτικές εισφορές, πληρωμές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, προσλήψεις – απολύσεις – συμβάσεις, κάρτες εργασίας κλπ καθώς και ποιοτικά στοιχεία που θα συλλέξει από τις προσωπικές συνεντεύξεις και που θα τον βοηθήσουν να εκφέρει πιο ορθή άποψη σχετικά με τη διενέργεια ή όχι προβλέψεων για διεκδικήσεις εργαζομένων.

2.3.4.3.2 Διαδικασίες ελέγχου των Προβλέψεων λόγω αγωγών τρίτων

Όταν η οντότητα έχει ανοικτές εκκρεμοδικίες από αγωγές τρίτων, θα πρέπει ο ελεγκτής να λάβει επιπλέον στοιχεία για να τεκμηριώσει τον έλεγχό του, εκτός από τα αμιγώς λογιστικά και φορολογικά. Τέτοια στοιχεία, μπορεί να είναι η επιστολή του νομικού συμβούλου που

χειρίζεται την υπόθεση ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρείται τεκμήριο και είναι πρόσφορο για το σχηματισμό γνώμης. Έτσι λοιπόν, αν επί παραδείγματι, πρόκειται για μια οντότητα του Δημοσίου, η οποία στον τομέα ευθύνης της (πχ οδικό δίκτυο) κάτι δε λειτούργησε καλά και δε μερίμνησε η ίδια η οντότητα να το αποκαταστήσει, με συνέπεια την πρόκληση κάποιου ατυχήματος, για το οποίο ο παθών στρέφεται νομικά εναντίον της οντότητας, όλα τα στοιχεία συνομολογούν ότι η οντότητα φέρει ακέραια την ευθύνη και όφειλε να αποπληρώσει. Στην περίπτωση αυτήν, πριν κλείσει η χρήση, καθίσταται δεδουλευμένη η υποχρέωση της οντότητας να ανταποκριθεί αποζημιώνοντας τον παθόντα για την ζημία που προκλήθηκε το συγκεκριμένο έτος.

Συνεπώς, η οντότητα, οφείλει να προβεί στις απαραίτητες λογιστικές καταγραφές της εκτίμησης του κόστους του οποίου θα κληθεί να πληρώσει, όταν αυτό τελεσιδικήσει στα αρμόδια όργανα. Αν υπάρχει και σχετικό δεδικασμένο, τότε είναι ευκολότερο να προσδώσει μια συγκεκριμένη αξία στο ποσό της πρόβλεψης, αλλιώς θα πρέπει να πραγματοποιήσει μια συντηρητική εκτίμηση και να εγγράψει την αντίστοιχη πρόβλεψη στα αποτελέσματα χρήσης της τρέχουσας περιόδου. Πάντως και να υπάρχει μια απόκλιση σε σχέση με το τελικό ποσό που θα κληθεί να αποζημιώσει, είναι πιο αξιόπιστες οι οικονομικές της καταστάσεις και η πληροφορία που περιλαμβάνεται εκεί, από ότι να μην γινόταν καθόλου πρόβλεψη.

2.3.4.3.3 Διαδικασίες ελέγχου των Προβλέψεων για φόρους τέλη

Στην περίπτωση που η οντότητα δεν έχει ελεγμένη φορολογικά χρήση, από τις αρμόδιες αρχές (οικεία Δ.Ο.Υ.) τότε ελλοχεύει ο κίνδυνος, όταν πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, να απορρίψει κάποιες από τις δαπάνες, υποχρεώνοντας έτσι την οντότητα σε πληρωμή επιπλέον φόρου. Όταν όμως γίνει ο έλεγχος, στη χρήση που θα επιρριφθεί τυχόν πρόστιμο, θα επιβαρύνει τα αποτελέσματά της. Για τον λόγο αυτόν, θα πρέπει η οντότητα να εκτιμήσει αν υπάρχει τέτοιος κίνδυνος και να τον εγγράψει στα λογιστικά της αρχεία, ως πρόβλεψη για φόρους τέλη.

Ο ελεγκτής, θα πρέπει να αξιολογήσει την πιθανότητα του να προκύψει επιπλέον φόροι – τέλη από πιθανό έλεγχο, αν είναι σε θέση να διαπιστώσει σε ποια θέματα πιθανώς να δημιουργηθούν προβλήματα και τι ύψους πρόστιμο μπορεί να επιβληθεί σε πιθανό έλεγχο.

Αν δεν μπορεί θα πρέπει να προχωρήσει σε μια εκτίμηση, όσο το δυνατόν, πιο κοντά στην πραγματικότητα, στηριζόμενος σε πραγματικά γεγονότα και σε πιθανά αποδεικτικά στοιχεία τρίτων, όπως παράδειγμα οι εκθέσεις των ορκωτών.

Θα πρέπει να εκτιμάται σφόδρα και να πιθανολογείται με σχετική βεβαιότητα η επιβάρυνση της οντότητας με τέτοιους φόρους, προκειμένου η οντότητα να προβεί σε σχετικές προβλέψεις.

Πάντα ο έλεγχος και η επιβεβαίωση των ποσών τέτοιων προβλέψεων από τη μεριά του ελεγκτή θα πρέπει να γίνεται με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, ώστε να μη δημιουργείται υπερεκτίμηση σε κάποιο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε εσφαλμένες υψηλές προσδοκίες.

2.3.4.3.4 Διαδικασίες ελέγχου των Προβλέψεων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων

Όταν η οντότητα δεν έχει αποπληρώσει τις υποχρεώσεις της απέναντι σε τρίτους, ειδικότερα δε προς το Δημόσιο και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, τότε επιβαρύνεται με επιπλέον κόστη όπως προσαυξήσεις και πρόστιμα. Το ίδιο συμβαίνει και με οφειλή προς τρίτους προμηθευτές. Σε κάθε παραστατικό, ο εκδότης αναφέρει ρητά εντός πόσων ημερών μπορεί να αποπληρωθεί το χρέος. Σε αντίθετη περίπτωση ο εκδότης δύναται να επιβαρύνει τον λήπτη με τόκους υπερημερίας. Όμως κάτι τέτοιο, στα πλαίσια της εμπορικής πρακτικής δεν συναντώνται συχνά.

Όταν η οντότητα έχει ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και έναντι αυτών έχει σχηματίσει ανάλογες προβλέψεις, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει:

- 1) Πότε δημιουργήθηκε η υποχρέωση και αν ήταν εγκεκριμένη από τα αρμόδια όργανα,
- 2) Από ποια ημερομηνία καθίσταται ληξιπρόθεσμη η συγκεκριμένη υποχρέωση
- 3) Τι επιβαρύνσεις έχει η διαδικασία της ληξιπρόθεσμης υποχρέωσης; Αυτήν έχει απεικονιστεί σε κάποιον λογαριασμό στα λογιστικά αρχεία της οντότητας;
- 4) Τι κατά τον νόμο ενέργειες, πιθανός έχει λάβει ο αντισυμβαλλόμενος στον οποίον οφείλει η οντότητα;
- 5) Αυτές οι ενέργειες, τι πρόβλημα μπορούν να δημιουργήσουν στην οντότητα και πως αυτές οι ενέργειες μπορεί να ανασχεθούν;

Όλα τα ανωτέρω είναι προς την κατεύθυνση του εντοπισμού από τον ελεγκτή της πραγματικής οφειλής. Στη συνέχεια, θα γίνει διαχωρισμός σε πρωτογενές χρέος (ληξιπρόθεσμη υποχρέωση) και σε επιπλέον προσαυξήσεις ή λοιπές επιβαρύνσεις. Θα πρέπει να επισημανθεί και να διερευνηθεί στην περίπτωση που η οντότητα δεν το γνωρίζει, τι νομικές συνέπειες και τι προβλήματα μπορεί να ανακύψουν για την οντότητα από την οφειλή αυτήν (πχ για οφειλή προς το Δημόσιο αν η οντότητα αν έχει ληξιπρόθεσμη οφειλή, δεν μπορεί να λάβει φορολογική ενημερότητα, μην μπορώντας έτσι να εισπράξει από το Δημόσιο εμποδίζοντάς της να συμμετάσχει σε κάποιο ευρωπαϊκό πρόγραμμα κλπ).

Όταν διαπιστωθεί η πραγματική οφειλή και οι επιπλέον επιβαρύνσεις ο ελεγκτής θα πρέπει να επαληθεύσει αν έχουν εγγραφεί στα λογιστικά αρχεία και αν έγιναν οι ορθές εγγραφές που επηρέασαν τα αποτελέσματα.

2.3.4.3.5 Μέθοδοι υπολογισμού προβλέψεων

Οι προβλέψεις στηρίζονται στην βάση ενός πραγματικού γεγονότος. Αν δηλαδή πρόκειται για πρόβλεψη ζημίας για κάποιο συγκεκριμένο κονδύλιο, τότε ο ύψος της πρόβλεψης είναι ισόποσο με το κονδύλιο αυτό.

Στην πρόβλεψη των αποζημιώσεων προσωπικού, θα πρέπει να λογιστεί το σύνολο της αποζημίωσης που δικαιούται κάθε υπάλληλος και να επιμεριστεί στα έτη από το τρέχον μέχρι και το έτος που θα προκύψει η έξοδος από την εργασία λόγω συνταξιοδότησης.

Στην πρόβλεψη για τις αγωγές τρίτων, θα πρέπει να σχηματιστεί πρόβλεψη ισόποση με το ποσό που αιτείται ο ενάγων στην αγωγή του.

Στην πρόβλεψη για φόρους – τέλη, το ύψος της σχηματιζόμενης πρόβλεψης είναι ίσο με το ποσό των φόρων που εκτιμάται σφόδρα ότι θα πρέπει να αναμορφωθούν ως ζημία.

Με βάση τα παραπάνω, ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει τις προβλέψεις, αρχικά στην βάση του πραγματικού γεγονότος, η οποία δύναται να τροποποιηθεί αν προκύπτει από αποδεικτικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο ελεγκτής ότι το τελικό ποσό είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο τη σχηματισθείσας πρόβλεψης.

Έτσι λοιπόν αν στην αγωγή τρίτου, ο ελεγκτής έχει στοιχεία περί δικαίωσης της οντότητας, όταν τελεσιδικήσει, τότε θα πρέπει να επισημάνει ότι η πρόβλεψη για αγωγή τρίτου δεν έχει βάση και πρέπει να επανεκτιμηθεί προς μια πιο χαμηλότερη τιμή.

Πάντα όμως, η άποψη του ελεγκτή θα πρέπει να σχηματιστεί μετά από τη συλλογή σημαντικών αποδεικτικών στοιχείων, αν είναι δυνατόν όσο πιο τεκμηριωμένα και αδιάσειστα γίνεται, με την παραδοχή της συντηρητικότητας όμως στη λογιστική επιστήμη, ώστε η τελική πληροφορία που περνάει στις οικονομικές καταστάσεις να μη σχηματίζει κίβδηλες προσδοκίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

2.3.4.3.6 Παραγραφή απαιτήσεων του δημοσίου (ν. 4270/14 άρθ. 136)

Σύμφωνα με τον Ν. 4270/14, «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ). Δημόσιο λογιστικό. (Ν. 4270/2014)», στο άρθρο 136, ορίζεται ο τρόπος και υπό ποιες συνθήκες και προϋποθέσεις, παραγράφονται οι απαιτήσεις του δημοσίου. Πιο συγκεκριμένα:

1. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου δεν παραγράφεται πριν να βεβαιωθεί πράγματι προς είσπραξη ως δημόσιο έσοδο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το αρμόδιο Τελωνείο (βεβαίωση με στενή έννοια), με την επιφύλαξη των διατάξεων περί επιβολής φόρων και λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170). Η ρύθμιση αυτή παραμένει σε ισχύ και στην περίπτωση που καθυστερεί η βεβαίωση με στενή έννοια.

2. Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μαζί με τα πρόστιμα, τους τόκους και τις προσαυξήσεις που έχουν βεβαιωθεί παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε με στενή έννοια και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη.

3. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου που:

- απορρέει από σύμβαση που αυτό έχει καταρτίσει, στην οποία περιλαμβάνεται και η σύμβαση εκείνη που βασίζεται σε πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους περί εξωπτωχευτικής ρύθμισης του τρόπου καταβολής πτωχευτικών προς το Δημόσιο

χρεών και η οποία εξομοιώνεται πλήρως με τη μεταπτωχευτική έννομη σχέση του πτωχού,

- απορρέει από τελεσίδικη απόφαση (αναγνωριστική ή καταψηφιστική) οποιουδήποτε δικαστηρίου,
- γεννήθηκε συνεπεία άπιστης διαχείρισης,
- απορρέει από διάταξη τελευταίας βούλησης,
- αφορά σε περιοδικές παροχές,
- γεννήθηκε από καταλογισμό που έγινε από οποιαδήποτε αρμόδια δημόσια αρχή,
- γεννήθηκε από αυτοτελή πρόστιμα που επιβλήθηκαν από διοικητικές αρχές,
- αφορά σε απόδοση παρακρατηθέντων ή για λογαριασμό αυτού εισπραχθέντων φόρων, τελών και δικαιωμάτων,
- απορρέει από κατάπτωση εγγυήσεων τρίτων, παραγράφεται μετά εικοσαετία από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο έγινε η με στενή έννοια βεβαίωση αυτής.

4. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου, που περιήλθε σε αυτό με οποιονδήποτε τρόπο και οποιαδήποτε αιτία, υπόκειται στην προβλεπόμενη από τις κείμενες διατάξεις παραγραφή, που δε δύναται όμως, σε κάθε περίπτωση, να συμπληρωθεί στο πρόσωπο του Δημοσίου προ της παρόδου πέντε ετών από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγινε η με στενή έννοια βεβαίωση αυτής.

5. Απαιτήσεις του Δημοσίου εκ δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων η είσπραξη των οποίων έχει ανατεθεί στα Τελωνεία, εφόσον δεν έχουν βεβαιωθεί ή βεβαιώθηκαν ελλιπώς, παραγράφονται μετά την παρέλευση τριετίας από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητή η οφειλή.

Απαιτήσεις του Δημοσίου από δασμούς, φόρους, τέλη και λοιπά δικαιώματα που βεβαιώθηκαν στα τελωνεία παραγράφονται μετά παρέλευση δεκαετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου αυτές βεβαιώθηκαν κατά τις ειδικότερες διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

Ως χρόνος γένεσης αξίωσης για είσπραξη δασμών, φόρων, τελών και λοιπών δικαιωμάτων επί εμπορευμάτων που βρίσκονται υπό τελωνειακή παρακολούθηση την οποία επιβάλλει η προσωρινή εναπόθεση των εμπορευμάτων αυτών ή η υπαγωγή τους σε τελωνειακό

καθεστώς, το οποίο συνεπάγεται τελωνειακή παρακολούθηση, θεωρείται για την παραγραφή το χρονικό σημείο, κατά το οποίο πραγματοποιείται η διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή παρακολούθηση και όπου αυτό δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί, το χρονικό σημείο διαπίστωσης της διαφυγής

2.3.4.3.7 Μελέτη περίπτωσης ελέγχου προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα

Η λογική για τη χρήση των λογαριασμών προβλέψεων, εδράζεται στη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συσχέτισης εσόδου με έξοδο. Έτσι, όταν κάποιος εργαζόμενος εργάζεται στην οντότητα επί πολλά έτη, κάθε έτος που περνάει, καθίσταται δεδουλευμένο ένα μέρος της συνολικής αποζημίωσης που δικαιούται. Έτσι, δεν μπορεί όταν σε 20 έτη, βγει στη σύνταξη και η οντότητα πληρώσει την αποζημίωσή του, το κόστος της αποζημίωσης να επιβαρύνει μόνο τη χρονιά που πληρώνεται. Για τον λόγο αυτόν, θα πρέπει κάθε έτος, να πραγματοποιείται η σχετική πρόβλεψη.

Άρα για το 1/20 (20 χρόνια μέχρι τη συνταξιοδότηση του υπαλλήλου), της εκτιμώμενης αποζημίωσης που πρόκειται να λάβει, η οντότητα θα πρέπει να σχηματίζει ετησίως πρόβλεψη.

Αν κατά τη διάρκεια των ετών, προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία απαιτούν τον επανυπολογισμό της εκτιμώμενης αποζημίωσης τότε η οντότητα θα πρέπει να πραγματοποιήσει τις σχετικές λογιστικές εγγραφές και να προσαρμοστεί.

Έτσι λοιπόν, υπάλληλος με 20 χρόνια ακόμα μέχρι να συνταξιοδοτηθεί, εκτιμάται ότι κατά τη συνταξιοδότηση θα λάβει εφάπαξ ποσό αποζημίωσης 100.000€. Άρα η οντότητα, θα πρέπει από την τρέχουσα χρονιά και για τα επόμενα 20 έτη, θα πρέπει να εγγράφει πρόβλεψη ύψους 5.000€ ετησίως ως «Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού».

Στα 10 έτη, λόγω ενός νέου Νόμου ασφαλιστικού, επανυπολογίζεται το ποσό που θα λάβει κατά τη συνταξιοδότησή του και πλέον η αποζημίωση θα ανέρχεται σε 70.000€.

Η οντότητα σε αυτήν την περίπτωση, έχει μέχρι στιγμής πραγματοποιήσει πρόβλεψη ύψους 50.000€ (10 έτη \times 5.000€ = 50.000€). Για τα επόμενα 10 έτη, που απομένουν για τη συνταξιοδότηση, η οντότητα πρέπει να σχηματίσει άλλα 20.000€ προκειμένου να φτάσει τα

70.000€. Έτσι από το 11^ο έως και το 20^ο έτος, η οντότητα θα πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη ετησίως ύψους 2.000€ αντί για 5.000€ που έκανε μέχρι το τρέχον έτος.

Σε περίπτωση που το ποσό που είχε σωρευθεί ήταν μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η οντότητα θα πρέπει να σταματήσει να σχηματίζει άλλες προβλέψεις, το δε υπερβάλλον ποσό πρέπει να το εγγράψει σαν έκτακτο κέρδος της τρέχουσας χρήσης.

Στο προηγούμενο παράδειγμα, έστω ότι η αποζημίωση με τον νέο νόμο εκτιμάται σε 48.000€. Η οντότητα μέχρι και το 10^ο έτος, έχει σχηματίσει σωρευμένες προβλέψεις ύψους 50.000€. Άρα στο τρέχον έτος, θα πρέπει αφενός να σταματήσει να γράφει επιπλέον προβλέψεις και επιπλέον να διαγράψει και πρόβλεψη ύψους 2.000€, ώστε η συνολική πρόβλεψη να είναι 48.000€, σε πίστωση έκτακτων κερδών.

2.3.4.4 Λογαριασμοί Τάξεως

2.3.4.4.1 Παρουσίαση των λογαριασμών τάξεως

Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις που λαμβάνονται ή παραχωρούνται για εξασφάλιση απαιτήσεων ή υποχρεώσεων αντίστοιχα, αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσης συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, διάφορες άλλες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Η κατάρτιση, έγκριση και εκτέλεση του προϋπολογισμού στο Δημόσιο Λογιστικό, παρακολουθείται στους παρακάτω λογαριασμούς (Σχέδιο λογαριασμών προϋπολογισμού (Δημόσιου Λογιστικού))

Πρωτοβάθμιοι-Δευτεροβάθμιοι σχεδίου λογαριασμών Προϋπολογισμού

- Κωδ. 02 Χρεωστικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού
- Κωδ. 06 Πιστωτικοί Λογαριασμοί Προϋπολογισμού
- 02.00/06.00 Αρχικός Προϋπολογισμός Εσόδων - Εξόδων
- 02.05/06.05 Πλεόνασμα, έλλειμμα προϋπολογισμού
- 02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού εξόδων
- 02.20 Μεταβιβασθείσες πιστώσεις
- 02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)
- 02.29 Προπληρωμές, Εντάλματα προπληρωμής

- 02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες
- 02.31/06.31 Απολογισμός εξόδων-εσόδων
- 02.40/ 06.40 Πλεόνασμα, έλλειμμα απολογισμού
- 06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού εσόδων
- 06.21 Βεβαιούμενα έσοδα

Οι λογαριασμοί τάξεως ΚΑ02 και ΚΑ06 απεικονίζουν τα ζεύγη των λογαριασμών για την παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού. Τα στάδια υλοποίησης εξόδων και εσόδων προϋπολογισμού αποτυπώνονται σε δεύτερο βαθμό δηλαδή με κριτήριο τη φάση υλοποίησης.

<i>Έξοδα</i>		<i>Λογαριασμοί τάξεως</i>
1ο στάδιο	Προϋπολογίζονται	02.00 ή 02.10
2ο στάδιο	Αναλαμβάνονται ως υποχρέωση	02.21
3ο στάδιο	Ενταλματοποιούνται	02.30
4ο στάδιο	Πληρώνονται	02.31
<i>Έσοδα</i>		<i>Λογαριασμοί τάξεως</i>
1ο στάδιο	Προϋπολογίζονται	06.00 ή 06.10
2ο στάδιο	Βεβαιώνονται	06.21
3ο στάδιο	Εισπράττονται	06.31

Έτσι όταν αναλαμβάνεται μια δαπάνη στον προϋπολογισμό ενημερώνεται παράλληλα και η υποχρέωση στον προμηθευτή ή όταν βεβαιώνεται ένα έσοδο στον προϋπολογισμό δημιουργείται παράλληλα και η απαίτηση στη γενική λογιστική.

Μετά το άνοιγμα των λογαριασμών του προϋπολογισμού προς εκτέλεση (ΚΑ 02.10 και ΚΑ 06.10) ακολουθεί η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων η οποία συντελείται με τη διενέργεια των παρακάτω ενεργειών (βημάτων):

α) Ανάλυση της υποχρέωσης για την πραγματοποίηση της δαπάνης (ΚΑ 02.21)

Η ανάλυση υποχρέωσης είναι διοικητική πράξη με την οποία το αρμόδιο όργανο αποφασίζει την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης. Αυτό συνεπάγεται εγγραφή του αντίστοιχου ποσού

στο βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων που τηρείται και προαπαιτεί τη σύνταξη σχετικής Έκθεσης Ανάλυσης Δαπάνης (ΕΑΔ) από την αρμόδια υπηρεσία. Σημειώνεται ότι η ΕΑΔ δεν απαιτείται για τις σταθερές και υποχρεωτικές δαπάνες π.χ. μισθοδοσία, δόσεις δανείων, ασφαλιστικές εισφορές, μισθώματα ακινήτων κλπ. Στην Έκθεση Ανάλυσης Δαπάνης (ΕΑΔ) αναφέρονται το είδος, η αιτία, το ποσό, ο κωδικός προϋπολογισμού και οι διατάξεις νόμου που στηρίζουν τη δαπάνη. Αντίτυπο στέλνεται στο λογιστήριο για τη λογιστικοποίηση του.

Η λογιστική αποτύπωση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 02.21 «Αναληφθείσες υποχρεώσεις» και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του, με ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 02.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων».

β) Εκκαθάριση της δαπάνης (ΚΑ 02.30)

Στη φάση αυτή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού των εξόδων γίνεται αναγνώριση της οφειλής που προκύπτει από την πραγματοποίηση της δαπάνης ως νομίμως αναληφθείσας, ο δικαιούχος υποβάλλει τα δικαιολογητικά της δαπάνης και απαίτησης του και η αρμόδια υπηρεσία προβαίνει στην εκκαθάρισή της, μετά από έλεγχο της νομιμότητας και πληρότητας των δικαιολογητικών εκδίδοντας σχετικό χρηματικό ένταλμα (ΧΕΠ), το οποίο καταχωρείται στο ημερολόγιο και καθολικό εξόδων.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 02.30 «ενταλματοποιηθείσες δαπάνες» και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του, με ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 02.21 «Αναληφθείσες Πιστώσεις».

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 02.30 δείχνει τις δαπάνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα σχετικά εντάλματα, αλλά δεν έχουν πληρωθεί (εκδοθέντα μείον εξοφλούμενα εντάλματα).

γ) Πληρωμή της δαπάνης (ΚΑ 02.31), Απολογισμός Εξόδων

Με βάση το χρηματικό ένταλμα που εκδόθηκε και τη θεώρησή του από το αρμόδιο κλιμάκιο ελέγχου με τα συνημμένα δικαιολογητικά που το υποστηρίζουν, εντέλλεται η πληρωμή της δαπάνης από την Ταμειακή υπηρεσία ή το Δημόσιο Ταμείο της ΔΟΥ.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός 02.31 και οι υπολογαριασμοί του με πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 02.30 για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων συντελείται με τη διενέργεια των παρακάτω ενεργειών:

α) Βεβαίωση εσόδου (ΚΑ 06.21)

Η βεβαίωση των εσόδων γίνεται είτε με σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων και αφορά στις περιπτώσεις που η οντότητα γνωρίζει τους οφειλότες και ακολουθείται μια διαδικασία ενημέρωσης αυτών για ένα διάστημα για την παρασχεθείσα υπηρεσία και με τη λήξη του χρόνου βεβαιώνεται οριστικά, είτε με βεβαιώσεις οίκοθεν και αφορά όλες τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων. Η ακολουθούμενη τότε διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης συμπίπτουν και θεωρείται «Οίκοθεν».

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του, με ισόποση πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 06.21 «Βεβαιούμενα έσοδα».

β) Είσπραξη του εσόδου (ΚΑ 06.31), Απολογισμός Εσόδων

Με βάση τα βεβαιούμενα έσοδα δηλαδή τη παραλαβή του βεβαιωτικού καταλόγου η ταμιακή υπηρεσία εκδίδει απόδειξη παραλαβής αυτών και ειδοποιεί ατομικά και χωριστά τους οφειλότες. Με την ταμιακή βεβαίωση του εσόδου εκδίδεται θεωρημένο διπλότυπο γραμμάτιο είσπραξης.

Η λογιστικοποίηση της ανωτέρω διαδικασίας έχει ως εξής:

- Χρέωση του λογαριασμού ΚΑ 06.21 «Βεβαιούμενα έσοδα»
 - ο Πίστωση του λογαριασμού ΚΑ 06.31 «Απολογισμός Εσόδων».

Τα υπόλοιπα αυτά όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσης μετά τη διενέργεια των σχετικών προηγούμενων εγγραφών αποτελούν τον απολογισμό της χρήσης.

Αναμόρφωση προϋπολογισμού

Η διαδικασία της αναμόρφωσης και συμπλήρωσης του αρχικού προϋπολογισμού κατά τη διάρκεια του έτους οφείλεται σε αιτίες όπως η μη ύπαρξη εγκεκριμένων πιστώσεων ή η εγγραφή έκτακτων εσόδων που δεν προβλέπονται στον αρχικό προϋπολογισμό.

Οι εγγραφές αναμορφώσεως έχουν ως εξής:

- Χρεώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 02.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» με τις αυξήσεις των πιστώσεων
 - ο Πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10.98 «Έλλειμμα προϋπολογισμού», ή
 - ο Πιστώνεται ο λογαριασμός ΚΑ 06.10 «Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων»
- Χρέωση του 06.10.99 «Πλεόνασμα προϋπολογισμού».

2.3.4.4.2 Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις (ρήτρες, καταπτώσεις κ.τ.λ)

Αμφοτεροβαρής σύμβαση, ονομάζεται η δικαιοπραξία που δημιουργεί αμοτέρωθεν δικαιώματα και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, σε μια αγοραπωλησία γεννάται στον πωλητή το δικαίωμα της λήψης του τιμήματος και η υποχρέωση της παράδοσης του πράγματος, στον δε αγοραστή το δικαίωμα της λήψης του πράγματος και η υποχρέωση της καταβολής του τιμήματος στον πωλητή.

Στο προσάρτημα της οντότητας, γνωστοποιούνται τα ποσά κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων, από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβάσεις ή οι επιβαλλόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία, πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως της ΚΧΘ, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης. Υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

Στο λογαριασμό 03 «Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων εμπράγματων ασφαλειών και απαιτήσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις», που συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό «Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων, εμπραγμάτων ασφαλειών και υποχρεώσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις» παρακολουθούνται:

(α) οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφαλείες που παραχωρούνται από τρίτους για εξασφάλιση απαιτήσεων και καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς (λογαριασμοί 03.00-03.09),

(β) οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφαλείες που παραχωρούνται σε πιστωτές για εξασφάλιση υποχρεώσεων του και καλής εκτελέσεως συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους (λογαριασμοί 03.13-03.19) και

(γ) οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις που έχουν υπογραφεί με τρίτους και κατά το μέρος που δεν έχουν εκτελεστεί.

Ο λογαριασμός 03 χρεώνεται Επίσης, με την αξία (πραγματική ή προϋπολογιστική) του ανεκτέλεστου μέρους κάθε αμφοτεροβαρούς σύμβασης, με πίστωση του λογαριασμού 07, πιστώνεται δε όταν οι συμβάσεις αυτές παύσουν να έχουν ισχύ ή εκτελεστούν κατά μέρος (δηλαδή μειώνονται), με χρέωση του λογαριασμού 07. Για τον λογαριασμό 07 «Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων, εμπραγμάτων ασφαλειών και υποχρεώσεων αμφοτεροβαρών συμβάσεων», ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 03, ισχύουν όσα αναφέρονται παραπάνω για το λογαριασμό 03.

2.3.5 Λογαριασμών Εσόδων και Εξόδων – Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού – Έλεγχος Κόστους Παραχθέντων και Κόστους Πωληθέντων

ΣΤΟΧΟΙ ΕΝΟΤΗΤΑΣ: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου των εσόδων και εξόδων
- Εντοπίζουν εικονικά ή πλαστά δικαιολογητικά
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου της μισθοδοσίας
- Γνωρίζουν τα απαραίτητα στοιχεία του φακέλου του εργαζομένου
- Εντοπίζουν τους κινδύνους κατά τη σύνταξη της μισθοδοσίας
- Γνωρίζουν τα στοιχεία που αποστέλλονται σε δημόσιο και ασφαλιστικά ταμεία
- Γνωρίζουν τις διαδικασίες ελέγχου του κόστους παραχθέντων και πωληθέντων
- Επαληθεύουν τη μετάπτωση του λειτουργικού κόστους σε υπηρεσίες και προϊόντα.

ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι εξειδικευμένες διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου των εσόδων και εξόδων, των αμοιβών και εξόδων προσωπικού και του κόστους παραχθέντων και πωληθέντων. Παρατίθενται όλοι οι τρόποι ελέγχου των εσόδων και εξόδων, των αμοιβών και εξόδων προσωπικού και του κόστους παραχθέντων και πωληθέντων. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας ολοκληρωμένης μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι εξειδικευμένες διαδικασίες ελέγχου των εσόδων και εξόδων, των αμοιβών και εξόδων προσωπικού και του κόστους παραχθέντων και πωληθέντων.

2.3.5.1 Έλεγχος Λογαριασμών Εσόδων και Εξόδων

Ως έσοδα ορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εισρέουν στην οντότητα, λόγω διαθέσεως των εμπορευμάτων της ή παροχής των υπηρεσιών της. Αποτελούν προσθετικό στοιχείο της καθαρής θέσης (ιδίων κεφαλαίων) και δεν ταυτίζονται με το κέρδος

Στην έβδομη ομάδα του ΕΓΛΣ παρακολουθούνται οι λογαριασμοί των οργανικών κατ' είδος εσόδων που προέρχονται από την κανονική λειτουργία της μονάδας (οργανικά), καθώς και από τις παρεπόμενες (δευτερεύουσες) δραστηριότητές της.

Στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν:

- (α) κονδύλια που δεν συνιστούν έσοδα, όπως η είσπραξη ποσών που η οντότητα δανείζεται ή η επιστροφή χρηματικών ποσών που η ίδια δανείζει σε τρίτους,
- (β) έκτακτα και ανόργανα έσοδα, καθώς και έκτακτα κέρδη (εμφανίζονται στο λογαριασμό 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα», 81.03 «έκτακτα κέρδη»),
- (γ) κέρδη και έσοδα προηγούμενων χρήσεων (εμφανίζονται στο λογαριασμό 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων») και
- (δ) υπολογιστικά ή τεκμαρτά έσοδα που δεν συνδέονται με την κανονική λειτουργία. Τα έσοδα αυτά παρακολουθούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 8 «Λογαριασμοί αποτελεσμάτων».

Στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων απεικονίζονται, καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων:

- (α) έσοδα από πώληση υλικών αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, που προέρχονται από την κύρια δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας (κύκλος εργασιών ή τζίρος),
- (β) έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων,
- (γ) έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες,
- (δ) έσοδα κεφαλαίου (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων),
- (ε) αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την οντότητα.

Στην κατηγορία των εσόδων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ εντάσσονται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων»: καταχωρούνται οι πωλήσεις εμπορευμάτων από την κύρια δραστηριότητα της οντότητας (εσωτερικού ή εξωτερικού), η αξία των επιστροφών πωλήσεων, η αξία των εκπτώσεων, δηλ. οι μειώσεις της τιμής πώλησης που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πωλήσεων εμπορευμάτων.

- 71 «*πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών*»: παρακολουθούνται οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της οντότητας.
- 72 «*πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού*»: παρακολουθούνται τα έσοδα της οντότητας από πωλήσεις:
 - (1) υποπροϊόντων και υπολειμμάτων,
 - (2) πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας,
 - (3) αναλώσιμων υλικών,
 - (4) ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων,
 - (5) ειδών συσκευασίας και
 - (6) άχρηστου υλικού.
- 73 «*πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)*»: παρακολουθούνται τα έσοδα της οντότητας από την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εντάσσονται στις κύριες δραστηριότητές της.
- 74 «*επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων*»: παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η μονάδα από επιχορηγήσεις που λαμβάνει.
- 75 «*έσοδα παρεπόμενων ασχολιών*»: παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλ. εκείνες που προέρχονται από δευτερεύουσες δραστηριότητες, σε σχέση με το κύριο της αντικείμενο.
- 76 «*έσοδα κεφαλαίων*»: παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οντότητα από τοποθετήσεις κεφαλαίων σε λογαριασμούς συμμετοχών και χρεογράφων, από καταθέσεις σε τράπεζες, από τόκους απαιτήσεων από πωλήσεις και άλλες εμπορικές δραστηριότητες, καθώς και από δανεισμούς προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά αν προέρχονται από την κύρια δραστηριότητα της μονάδας καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 ή και σε άλλους λογαριασμούς της ομάδας 7, των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες της οντότητας.
- 78 «*ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιούμενες προβλέψεις εκμετάλλευσης*»: πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της πρώτης ομάδας, με το κόστος παραγωγής των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την οντότητα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτίωσης των παγίων στοιχείων. Επίσης, στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται η

ιδιόχρηση αποθεμάτων καθώς και οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης.

Διαδικασίες ελέγχου των Εσόδων και παρεχόμενων υπηρεσιών

Ο έλεγχος των εσόδων αφορά την εξέταση των διαδικασιών που απαιτούνται να πραγματοποιηθούν από τον ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων, σε ό,τι αφορά τους συγκεκριμένους λογαριασμούς. Αποσκοπεί;

- α) στη διασφάλιση ότι όλες οι συναλλαγές των πωλήσεων που αφορούν στην τρέχουσα περίοδο έχουν πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί στους σχετικούς λογαριασμούς και οι λογαριασμοί εσόδων απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές,
- β) στην εξέταση της γνησιότητας των λογιστικών στοιχείων που εκδίδονται και λαμβάνονται,
- γ) στην ορθή παρακολούθηση και παρουσίαση των λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία,
- δ) στην εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης.

Για τον έλεγχο του λογαριασμού εσόδων διενεργείται παράλληλα ταμειακός έλεγχος, έλεγχος του λογαριασμού «πελάτες», έλεγχος του ύψους των επιστροφών-εκπτώσεων, έλεγχος των αποθεμάτων, έλεγχος για την ορθή καταχώριση, χειρισμό, εκτέλεση, διακίνηση της παραγγελίας και έκδοσης των νόμιμων παραστατικών, έλεγχος στην τιμολόγηση, στους όρους εξόφλησης, στη διαδικασία είσπραξης, επαλήθευση του λογαριασμού «πελάτες» και σύγκριση με τα λογιστικά υπόλοιπα.

Ένα αποδοτικό σύστημα ελέγχου, όσον αφορά στα έσοδα, πρέπει να περιλαμβάνει εξέταση και ελέγχους σε επιμέρους διαδικασίες, όπως της λήψης της παραγγελίας, αποδοχής αυτής, έγκρισης πιστωτικών ορίων πελάτη, παράδοσης αγαθών, τιμολόγησης αυτών, έκδοσης των αντίστοιχων παραστατικών στοιχείων, καταχώρισης της συναλλαγής στα λογιστικά βιβλία και είσπραξης της απαίτησης.

Επίσης, περιλαμβάνει διαδικασίες που αφορούν, κατά κύριο λόγο, τη σύγκριση πραγματικών και λογιστικών στοιχείων, επιδιώκοντας την εξακρίβωση τυχόν παρεκκλίσεων στους υπό

εξέταση λογαριασμούς. Σε αυτή την περίπτωση, ο έλεγχος επικεντρώνεται σε ζητήματα ορθής λογιστικοποίησης, συμμόρφωσης με τις αποφάσεις της διοίκησης και λοιπούς κινδύνους. Έτσι, τα παραστατικά πωλήσεων (τιμολόγια, δελτία αποστολής) πρέπει να είναι αριθμημένα κατά αύξοντα αριθμό, να εκδίδονται σε τουλάχιστον τρία αντίγραφα (ένα για τον πελάτη, ένα για το λογιστήριο και ένα στέλεχος), να φέρουν τα στοιχεία της οντότητας, του παραλήπτη και να αναγράφουν ποσότητες και αξίες.

Ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων αποτελεί κεντρικό άξονα σε ένα σύστημα ελέγχου. Συνεπώς, η καταγραφή πωλήσεων, η διενέργεια αντίστοιχων εισπράξεων, η έγκριση τυχόν εκπτώσεων ή επιστροφών πωλήσεων και η έκδοση των παραστατικών πρέπει να διενεργούνται από διαφορετικούς υπαλλήλους. Επίσης, επιβάλλεται σύστημα ελέγχου και εξουσιοδοτήσεων ως προς τις εκπτώσεις και τις επιστροφές, δηλ. έλεγχος συμφωνίας (με τις αποφάσεις της διοίκησης) του επιπέδου πώλησης με τη χορηγηθείσα έκπτωση, αλλά και των όρων αποπληρωμής.

Για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος ελέγχου για τις πωλήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να διενεργήσει τις εξής διαδικασίες:

α. συμπλήρωση ερωτηματολογίου εκτιμήσεως ελέγχου για τις πωλήσεις. Με τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου, ο ελεγκτής συγκεντρώνει πληροφορίες για:

- (1) τον τρόπο διενέργειας των πωλήσεων,
- (2) τον τρόπο της λογιστικής παρακολούθησης των πωλήσεων,
- (3) τις αρμοδιότητες του προσωπικού που εμπλέκονται στις πωλήσεις, (4) τους ελέγχους που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της οντότητας στο κύκλωμα των πωλήσεων.

β. έλεγχο διαδικασιών. Μετά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου εκτιμήσεως ελέγχου για τις πωλήσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργήσει ορισμένους δειγματοληπτικούς ελέγχους για να διαπιστώσει, εάν οι πληροφορίες που συγκέντρωσε, όσον αφορά τις διαδικασίες, εφαρμόζονται στην πράξη.

Ο έλεγχος θα πρέπει να ελέγξει στο τέλος της χρήσης, εάν τα έσοδα που μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης» αφορούν βεβαιωμένα, πραγματοποιημένα και καθαρά έσοδα τρέχουσας περιόδου, ώστε τα τελικά υπόλοιπα των

λογαριασμών να αντιπροσωπεύουν το δεδουλευμένα τακτικά και οργανικά έσοδα της χρήσης.

Έτσι, το πρόγραμμα ελέγχου των εσόδων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα βήματα:

- δειγματοληπτικό έλεγχο παραστατικών στοιχείων συγκεκριμένης χρονικής περιόδου και απόδειξη γνησιότητας των παραστατικών που δικαιολογούν τη συναλλαγή. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή έχουν προεισπραχθεί ή δεν περιλαμβάνουν ποσά δεδουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξή τους θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, (π.χ. μεταφορά στο λογαριασμό 56.00 έσοδα επόμενων χρήσεων), έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δεδουλευμένων εσόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.
- καταμερισμό καθηκόντων, αρμοδιοτήτων και εξουσιοδοτήσεων, δηλ. ο υπάλληλος που είναι αρμόδιος για τις καταχωρήσεις των εσόδων να μην εμπλέκεται και στη διαδικασία των πωλήσεων, των εισπράξεων, κτλ.
- επισκόπηση της κίνησης των αναλυτικών λογαριασμών για την ύπαρξη τυχόν σημαντικών ή ασυνήθιστων κονδυλίων,
- έλεγχο συμφωνίας αθροισμάτων ημερολογίου πωλήσεων, εισπρακτέων λογαριασμών, συγκεντρωτικού ημερολογίου και γενικού καθολικού,
- διαπίστωση ύπαρξης αποκλίσεων των εσόδων της ελεγχόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα της προηγούμενης (σε ποσοστό και αξία επί των πωλήσεων),
- έλεγχο και εξακρίβωση ότι έχει τηρηθεί η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (δηλαδή έχουν περιληφθεί όλα τα έσοδα που αναλογούν στη χρήση) και εάν επήλθε ο συσχετισμός εσόδων με έξοδα,
- έλεγχο κινήσεων λογαριασμών εσόδων, βάσει των νόμιμων παραστατικών,
- έλεγχο ότι για κάθε λογαριασμό εσόδου, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά, δηλ. για κάθε έσοδο εκδίδεται το αναγκαίο και νόμιμο παραστατικό στοιχείο, συντάσσεται προϋπολογισμός εσόδων, εξετάζονται οι αποκλίσεις-παρέχονται εξηγήσεις κ.λ.π.,

- έλεγχο για ορθή ταξινόμηση των εσόδων (τακτικά, έκτακτα, ομαλά, ανώμαλα, οργανικά, ανόργανα, κ.ο.κ.),
- έλεγχο λογαριασμών επιστροφών και εκπτώσεων πωλήσεων, χρόνου πραγματοποίησής τους, τρόπου επιβεβαίωσης τους, μεταβολής από το προηγούμενο έτος,
- έλεγχο ΦΠΑ εκροών, πληρωμή, υποβολή δηλώσεων.

Επιπρόσθετα, το πρόγραμμα ελέγχου των πωλήσεων (λογ. 70-72) περιλαμβάνει τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- κατάρτιση πίνακα των κατ' είδος πωλήσεων χρήσεως, με αντίστοιχα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως,
- επαλήθευση της λογιστικοποίησεως όλων των εκδιδόμενων τιμολογίων, συσχέτιση πωλήσεων με ΦΠΑ, συμφωνία του λογαριασμού «πελάτες» αλλά και των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών,
- διαπίστωση της μη ύπαρξης εικονικών πωλήσεων στο τέλος της χρήσεως και έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων στην επόμενη χρήση, καθώς και της τήρησης των όρων και προϋποθέσεων που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία για την καταχώρηση των πωλήσεων,
- διαπίστωση ότι στο Προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρέχεται η προβλεπόμενη, από την ισχύουσα νομοθεσία, σχετική πληροφόρηση για τα έσοδα,
- επαλήθευση της ορθής εκδόσεως των τιμολογίων (επαλήθευση ποσοτήτων βάσει δελτίων αποστολής ή φορτωτικών, επαλήθευση τιμών βάσει τιμοκαταλόγου, κτλ.) και διαπίστωση της ύπαρξης σχετικών εγκρίσεων, για τυχόν επιστροφές και εκπτώσεις επί των πωλήσεων.

Διαδικασίες ελέγχου των όρων ύπαρξης και πραγματοποίησης

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και η αρχή του συσχετισμού εσόδων και αποτελούν βασικές λογιστικές αρχές, τόσο κατά τη λογιστικοποίηση, όσο και κατά τον έλεγχο των συναλλαγών. Η οντότητα οφείλει να τηρεί, αλλά και να επιβεβαιώνει την ύπαρξη αυτών των αρχών, δηλαδή αν όλα τα έσοδα που αφορούν τη χρήση έχουν συμπεριληφθεί, σ' αυτή και όσα αφορούν προηγούμενη ή επόμενη παρουσιάζονται σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

Επίσης, τα έσοδα που πραγματοποιούνται σε μια χρήση πρέπει να συσχετισθούν με τα αντίστοιχα έξοδα που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία αυτών των εσόδων. Ακόμη, το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει, προσδιορίζεται λογιστικά από το συσχετισμό εσόδων και εξόδων (**πωλήσεις-κόστος πωληθέντων - έξοδα διοίκησης-έξοδα διάθεσης-έξοδα χρηματοοικονομικά = κέρδος προ φόρων**).

Η νομοθεσία αναφέρει ότι: «...τα έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους...». Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων, αυτά καταχωρούνται μόνο όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν απλώς αναμένονται να πραγματοποιηθούν.

Ο λογαριασμός των εσόδων αφορά κατά κύριο λόγο το λογαριασμό των πωλήσεων, αφού το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων μιας οντότητας πραγματοποιείται μέσω των πωλήσεων. Συνεπώς, η οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος ελέγχου για τις πωλήσεις προϋποθέτει την εφαρμογή των ακόλουθων διαδικασιών:

- διενέργεια πωλήσεων βάσει εγκεκριμένου τιμοκαταλόγου,
- καθορισμός όρων και προϋποθέσεων χορηγήσεως εκπτώσεων σε πελάτες και ειδικών όρων εξοφλήσεως της αξίας των πωλουμένων ειδών,
- διερεύνηση της πιστοληπτικής ικανότητας των πελατών,
- έκδοση τιμολογίων πωλήσεως από αρμόδιο υπάλληλο, διαφορετικό από εκείνο που διαπραγματεύεται τις πωλήσεις ή παρακολουθεί τους λογαριασμούς των πελατών.
- Έλεγχος καταχωρίσεων με παραστατικά, ορθή καταχώρηση στοιχείων πελάτη, ημερομηνίας, ποσότητας και αξίας,
- εξαγωγή αποθεμάτων από τις αποθήκες βάσει των τιμολογίων πώλησης ή των δελτίων αποστολής,
- έκδοση «Δελτίου εξαγωγής», υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο αποθηκάριο, τον αγοραστή ή μεταφορέα,
- παράδοση στο λογιστήριο των παραστατικών πωλήσεως (δελτίο παραγγελίας πελάτη, τιμολόγιο πώλησης, δελτίο εξαγωγής) και έλεγχος αυτών από αρμόδιο υπάλληλο του λογιστηρίου, ο οποίος δεν έχει σχέση με την υπηρεσία πωλήσεων, αποθήκη, κτλ.,

- έκδοση παραστατικού εγγραφής βάσει των παραπάνω δικαιολογητικών από αρμόδιο υπάλληλο, έλεγχος των παραστατικών από τον εσωτερικό ελεγκτή ή από αρμόδιο προϊστάμενο και καταχώρησή της στα βιβλία της οντότητας,
- λογισμός πωλήσεων σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Τρόποι βεβαίωσης αυτών (οίκοθεν και μη)

Κατά το άρθρο 3 του ΒΔ 17/5-15/6/1959 «βεβαίωση εσόδου νοείται η κατά τους κειμένους νόμους παρά των αρμοδίων αρχών ή υπηρεσιών και οργάνων των Δήμων ή Κοινοτήτων εκκαθάρισης απαιτήσεως τινός των Δήμων ή Κοινοτήτων και ο προσδιορισμός του ποσού αυτής, του προσώπου του οφειλέτου, του είδους του εσόδου και της αιτίας δι' ην οφείλεται». Ο ανωτέρω ορισμός αντιστοιχεί στη «βεβαίωση υπό ευρεία έννοια», σε εκείνη δηλαδή τη μορφή βεβαίωσης που συνίσταται στην κατάρτιση του οικείου χρηματικού καταλόγου.

Εκτός της μορφής αυτής, με τον όρο «βεβαίωση εσόδου» νοούνται ακόμη η ταμειακή βεβαίωση ή «βεβαίωση υπό στενή έννοια» και η βεβαίωση υπό την έννοια της εκδόσεως ατομικής καταλογιστικής πράξης ή «βεβαίωση υπό ευρύτατη έννοια».

Ειδικότερα:

α. Η «βεβαίωση υπό ευρύτατη έννοια» συντελείται με την πράξη του δημάρχου ή άλλου αρμοδίου οργάνου, με την οποία καταλογίζεται ορισμένο χρηματικό ποσό (φόρος, τέλος, πρόστιμο κ.λ.π.) σε βάρος συγκεκριμένου προσώπου. Η πράξη αυτή, μετά την οριστικοποίησή της (δηλαδή μετά την πάροδο της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, ένστασης κ.λ.π.), αποτελεί κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 του ΒΔ 17/5-15/6/1959 «νόμιμο τίτλο βεβαίωσης», βάσει του οποίου διενεργείται στη συνέχεια η «βεβαίωση υπό ευρεία έννοια», δηλαδή η σύνταξη του χρηματικού καταλόγου.

β. Η «βεβαίωση υπό ευρεία έννοια» υλοποιείται με τη σύνταξη του οικείου χρηματικού καταλόγου και συνίσταται στην εκκαθάριση του εισπρακτέου ποσού βάσει του «τίτλου βεβαιώσεως» που έχει στη διάθεσή της η βεβαιωτική αρχή (άρθρο 4 παρ. 2 ΒΔ 17/5-15/6/1959).

γ. «Βεβαίωση υπό στενή έννοια» είναι η ταμειακή βεβαίωση, η εμφάνιση δηλαδή των βεβαιωμένων υπό ευρεία έννοια εσόδων στα τηρούμενα από την αρμόδια ταμειακή υπηρεσία βιβλία και στοιχεία. Η «βεβαίωση υπό στενή έννοια» συντελείται με την έκδοση του

τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής του χρηματικού καταλόγου και την καταχώρισή του στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων του ταμείου (άρθρα 4 παρ. 6, 52 παρ. 1 και 67 ΒΔ 17/5-15/6/1959, άρθρο 61 παρ. 2 ΠΔ 16/1989).

Οίκοθεν βεβαίωση εσόδων γίνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία η είσπραξη φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών πραγματοποιείται βάσει δηλώσεως κ.λ.π., πριν περιέλθουν στο ταμείο οι σχετικοί τίτλοι βεβαίωσης και γενικά σε κάθε περίπτωση κατά την οποία δεν έχει προηγηθεί η ταμειακή βεβαίωση του εισπραχθέντος ποσού (άρθρο 5 παρ. 1 ΒΔ 17/5-15/6/1959, άρθρο 155 ΠΔ 16/1989).

β. Για τα έσοδα που αποδίδει στους ΟΤΑ το δημόσιο ή άλλοι φορείς, για τα συνεισπραττόμενα με τα δημοτικά έσοδα τέλη χαρτοσήμου ή άλλα έσοδα υπέρ τρίτων και για τις προσανξήσεις ή τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής ή τους τόκους υπερημερίας (άρθρο 5 παρ. 3 ΒΔ 17/5-15/6/1959).

Η είσπραξη των εσόδων που δεν έχουν βεβαιωθεί, γίνεται με βάση υπηρεσιακό βεβαιωτικό σημείωμα που προσκομίζει στο ταμείο ο οφειλέτης. Δεν απαιτείται τέτοιο σημείωμα για την είσπραξη των εσόδων των περιπτώσεων α' έως και ε' της παρ. 3 του άρθρου 5 του ΒΔ 17/5-15/6/1959 (κρατικές επιχορηγήσεις, προσανξήσεις κ.λ.π.) καθώς και για την είσπραξη των εσόδων σε περίπτωση κατά την οποία τα ποσά του τέλους ή δικαιώματος είναι πάγια και εισπράττονται με αριθμημένες αποδείξεις κατά τον τύπο των εισιτηρίων (άρθρα 53 παρ. 2 ΒΔ 17/5-15/6/1959 και 155 παρ. 1 ΠΔ 16/1989, Εγκ. Υπ. Εσωτ. 51920/17-6-1969).

Στο βεβαιωτικό σημείωμα αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του οφειλέτη, το είδος του εσόδου, το καταβλητέο ποσό και τα στοιχεία βάσει των οποίων αυτό προσδιορίζεται (Εγκ. Υπ. Εσωτ. 51920/17-6-1969). Το βεβαιωτικό σημείωμα είναι τριπλότυπο, φέρει αύξοντα αριθμό, υπογράφεται από τον αρμόδιο για τη βεβαίωση υπάλληλο του δήμου και θεωρείται από τον προϊστάμενο της οικονομικής υπηρεσίας.

Το ένα αντίτυπο του βεβαιωτικού σημειώματος παραμένει στο στέλεχος και τα άλλα δύο παραδίδονται στον οφειλέτη για να τα καταθέσει μαζί με το αντίστοιχο ποσό στον εισπράκτορα.

Ο εισπράκτορας επισυνάπτει το ένα από τα σημειώματα στο στέλεχος του διπλοτύπου είσπραξης και το άλλο το επιστρέφει στον εκδότη, αφού συμπληρώσει και υπογράψει την ειδική πράξη πάνω στο σώμα του εντύπου με τα στοιχεία του διπλοτύπου είσπραξης που εξέδωσε. Η βεβαίωση των οικοθεν εισπραχθέντων εσόδων κατά τη διάρκεια κάθε μήνα συντελείται με την έκδοση του τριπλοτύπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων και την τακτική εισαγωγή των εισπράξεων, βάσει συγκεντρωτικής κατάστασης όπου εμφανίζονται τα έσοδα κατά κωδικό αριθμό (άρθρα 5 ΒΔ 17/5-15/6/1959 και 62,151 ΠΔ 16/1989).

Διαφυγόντα και λανθάνοντα έσοδα

Τα διαφυγόντα και τα λανθάνοντα έσοδα αποτελούν μία μάστιγα για τα οικονομικά τόσο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης όσο και της Κεντρικής Διοίκησης καθώς λόγω των διαδικασιών που επικρατούν αναφορικά με τη βεβαίωση και είσπραξη των εσόδων μπορεί να υπάρξει μεγάλη χρονική υστέρηση.

Υφίσταται αδυναμία των εσωτερικών δομών να αξιοποιήσουν αποδοτικά τα διαθέσιμα στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να οδηγήσουν στη διεύρυνση της βάσης των οφειλετών, στη μείωση των διαφυγόντων εσόδων και τέλος, στην έγκαιρη βεβαίωση εσόδων από διαθέσιμα πρωτογενή στοιχεία γεγονός που δε συμβάλλει στην οικονομική εξυγίανση των οικονομικών των φορέων του δημοσίου τομέα.

Υποτιμολογημένα έσοδα (εκμίσθωση σε χαμηλές τιμές)

Σε συνέχεια του προβλήματος που παρουσιάζεται αναφορικά με τα διαφυγόντα έσοδα θα πρέπει να σημειωθεί ότι ένα πολύ σημαντικό Επίσης, ζήτημα είναι και τυχόν υποτιμολογημένα έσοδα με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα αυτό της εκμίσθωσης δημοσίων ακινήτων σε πολύ χαμηλές τιμές καθώς πολλές φορές η έλλειψη πλήρους γνώσεως της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων οδηγεί σε λανθασμένη εκτίμηση της αρχικής αξίας εκκίνησης του ακινήτου το οποίο κατά συνέπεια μπορεί να οδηγήσει σε απώλεια εσόδων.

Είναι δεδομένο ότι η απώλεια δημοσίων εσόδων αποτελεί ένα πολύ μεγάλο πρόβλημα για την Κεντρική Διοίκηση προκειμένου να μπορέσει να χαράξει σωστή δημοσιονομική πολιτική και να μπορέσει να υλοποιήσει του στόχους της, αναπτυξιακούς και μη, έτσι ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθεί σε οποιοδήποτε χρηματοδοτικό πρόβλημα μπορεί να προκύψει.

Εντοπισμός εικονικών ή πλαστών δικαιολογητικών (τίτλοι σπουδών, βεβαιώσεις δημοτολογίων, άδειες καταστημάτων, κ.τ.λ.)

Στην υπ' αριθμ' ΔΙΔΑΔ/Φ.34/42/οικ.33906/16.12.2013 εγκύκλιο του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης αναφέρεται ότι:

«Οι αρμόδιοι προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Διοικητικού/ Προσωπικού των Υπηρεσιών, καλούνται εντός τριών (3) μηνών να ελέγξουν τη νομιμότητα πρόσληψης/μετάταξης και μετατροπής της εργασιακής σχέσης σε αορίστου χρόνου των υπαλλήλων και συγκεκριμένα όλων των πτυχίων, των πιστοποιητικών και στοιχείων που σχετίζονται με την πρόσληψη, τη μετάταξη, ή τη μετατροπή της εργασιακής σχέσης σε αορίστου χρόνου, καθώς και του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στο προσωπικό μητρώο των υπαλλήλων (τίτλοι σπουδών- πτυχία, μεταπτυχιακά, διδακτορικά, πιστοποιητικά γνώσης Η/Υ, βεβαιώσεις προϋπηρεσίας κ.α.), τα οποία αποδεικνύουν την κατοχή των βασικών-κύριων, πρόσθετων ή επικουρικών προσόντων- και από τα οποία τεκμηριώνεται η νομιμότητα της υπαλληλικής σχέσης και κατάστασης.

Επισημαίνεται ότι η υποχρέωση της Διοίκησης περί ελέγχου της νομιμότητας των στοιχείων αυτών απορρέει:

α) από την αρχή της νομιμότητας, σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση οφείλει να ανακαλεί κάθε παράνομη πράξη της, αποκαθιστώντας έτσι την έννομη τάξη.

β) από την αίτηση, την οποία κατέθεσαν οι υπάλληλοι κατά την πρόσληψή τους στο αρμόδιο όργανο, η οποία επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, η ακρίβεια των στοιχείων που υποβάλλονται με τη δήλωση μπορεί να ελεγχθεί με βάση το αρχείο άλλων υπηρεσιών. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στην αίτηση – υπεύθυνη δήλωση για πρόσληψη αναφέρεται ρητώς ότι: «Δηλώνω ότι τα στοιχεία της αίτησής μου είναι ακριβή και αληθή. Σε περίπτωση ανακρίβειας γνωρίζω ότι θα έχω τις συνέπειες που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.1599/1986. ...».

γ) από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 91 του ν. 4172/2013, με τις οποίες αντικαταστάθηκε η περ. 4 της υποπαρ. Ζ.1 της παρ.Ζ. του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και οι οποίες ορίζουν τα εξής: «Με την ανακοίνωση ορίζεται ...η αποτίμηση των προσόντων των υπαλλήλων, μετά τον έλεγχο της νομιμότητας πρόσληψης και των πιστοποιητικών και στοιχείων που

συγκροτούν το προσωπικό μητρώο του υπαλλήλου. Υπάλληλοι, των οποίων η διαδικασία πρόσληψης και τα ως άνω πιστοποιητικά και στοιχεία του υπηρεσιακού τους φακέλου ελέγχονται ως μη νόμιμα, στερούνται του δικαιώματος μετάταξης ή μεταφοράς».

δ) Με βάση τις παρ. 1 & 2 του άρθρου 20 του Υπαλληλικού Κώδικα (που κυρώθηκε με το ν. 3528/2007) που αναφέρουν τα εξής:

«Ανάκληση διορισμού»

1. Η πράξη διορισμού ανακαλείται υποχρεωτικά, εάν ο διοριζόμενος δεν αποδέχτηκε το διορισμό ρητώς ή σιωπηρώς ή δεν εκπλήρωσε άλλες νόμιμες πρόσθετες υποχρεώσεις πριν από την ανάληψη υπηρεσίας.

2. Η πράξη διορισμού, που έγινε κατά παράβαση νόμου, ανακαλείται εντός διετίας από τη δημοσίευσή της. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας αυτής η πράξη διορισμού ανακαλείται, εάν αυτός που διορίστηκε προκάλεσε δολίως ή υποβοήθησε την παρανομία ή εάν ο διορισμός του έγινε κατά παράβαση των άρθρων 4 και 8 του παρόντος Κώδικα.»

Με βάση τα ανωτέρω, καλούνται οι αρμόδιοι Προϊστάμενοι Διοικητικού/Προσωπικού:

1. Να προβούν σε εμπειριστατωμένο έλεγχο των στοιχείων του προσωπικού μητρώου των υπαλλήλων και σε διασταύρωση των δικαιολογητικών/τυπικών προσόντων διορισμού, μετάταξης ή μετατροπής της εργασιακής σχέσης σε αορίστου χρόνου, σε συνεργασία με τις καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες ή εκδούσες αρχές.

2. Σε περίπτωση που οι καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες ή εκδούσες αρχές βεβαιώσουν με επαρκώς αιτιολογημένο έγγραφο τους τη μη έκδοση ή την ανακρίβεια των στοιχείων που τους αποστέλλονται από τις Διευθύνσεις Διοικητικού/ Προσωπικού (π.χ. ως προς τον τίτλο σπουδών, βαθμό πτυχίου, επιτυχή συμμετοχή σε εξετάσεις κλπ) ή σε περίπτωση που τα στοιχεία δεν είναι τα απαιτούμενα από την οικείες κατά περίπτωση διατάξεις, τότε οι Διευθύνσεις Διοικητικού/Προσωπικού θα πρέπει να προβούν σε προηγούμενη ακρόαση των ενδιαφερομένων, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, τις γενικές αρχές του δικαίου, ιδίως της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη (βλ. Σ.τ.Ε. 2195/1982), κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999).

3. Εφόσον, μετά την ακρόαση του ενδιαφερομένου, δεν προκύψουν αδιαμφισβήτητα στοιχεία που να αναιρούν τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 20 του Υπαλληλικού Κώδικα (δόλια πρόκληση ή υποβοήθηση της παρανομίας), η Διοίκηση πρέπει να προβαίνει άμεσα σε κάθε αναγκαία ενέργεια για την κίνηση και ολοκλήρωση της διαδικασίας ανάκλησης του διορισμού. Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι η διοικητική πράξη της ανάκλησης του διορισμού/πρόσληψης θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη ειδικώς, πλήρως και επαρκώς, με αναφορά στα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία, η ύπαρξη ή η έλλειψη των οποίων στη συγκεκριμένη περίπτωση, σε συνάρτηση με το ισχύον κατά την έκδοση της ανακαλούμενης πράξης νομικό καθεστώς, θεμελιώνει τη διαπιστούμενη παρανομία και κατ' ακολουθία, τη συνδρομή νόμιμου λόγου ανάκλησης. (βλ. Σ.τ.Ε. 2216/1992, 3567/1989, ΑΠ 110/2013, Γνωμοδότηση του ΝΣΚ 349/2011, από όπου προκύπτει ότι για τη θεμελίωση της αντικειμενικής υποστάσεως της δόλιας πρόκλησης ή υποβοήθησης της παρανομίας απαιτείται ενδεικτικά: 1) δήλωση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, ή άρνηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, τα οποία δεν αποδεικνύονται με το δελτίο ταυτότητας ή το διαβατήριο, (όχι δε μόνο γεγονότων που αφορούν προσωπικά στοιχεία του δηλούντος) και 2) η ψευδής αυτή δήλωση να απευθύνεται, δηλαδή να υποβάλλεται, σε αρχή ή υπηρεσία του δημόσιου τομέα, για δε την υποκειμενική θεμελίωσή της, γνώση με την έννοια της βεβαιότητας των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση της δόλιας πρόκλησης ή υποβοήθησης της παρανομίας.

4. Επίσης, σε περίπτωση που από τη διαδικασία προκύψει παρεμπιπτόντως ευθύνη ή συνέργεια συλλογικών οργάνων, επιτροπών, του αρμόδιου για το διορισμό οργάνου ή άλλων, η Διοίκηση οφείλει να ενεργήσει αρμοδίως κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Τα ως άνω δικαιολογητικά θα πρέπει να ελεγχθούν και σε περίπτωση που αποτέλεσαν τυπικά προσόντα μετάταξης, δεδομένου ότι κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ [ΣΕ 1886/1966, 1396/1965, 1106/1962], η μετάταξη είναι οιονεί διορισμός, καθώς αναλύεται τυπικώς σε ταυτόχρονη απόλυση από μια θέση και διορισμό σε άλλη. Οι καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες και οι εκδούσες αρχές, προς τις οποίες αποστέλλονται προς διακρίβωση στοιχεία, παρακαλούνται για την άμεση ανταπόκρισή τους.»

Αναφορικά με τα πλαστά φορολογικά παραστατικά πολλές φορές ο εντοπισμός τους είναι εύκολος, με μόνο τον έλεγχο του στοιχείου ως εντύπου ή του περιεχομένου του. Στις

περισσότερες όμως περιπτώσεις χρειάζεται ειδική μελέτη τόσο του στοιχείου, ως εντύπου, όσο και επαλήθευση του περιεχομένου του ως προς τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων και σε βάθος έλεγχος, για τη διαπίστωση της γνησιότητας του φορολογικού στοιχείου και της πραγματοποίησης ή μη της συναλλαγής.

Στη συνέχεια αναφέρονται κάποιες ενδείξεις που θα οδηγήσουν τον έλεγχο σε σειρά άλλων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος θα αποκτήσει τα στοιχεία εκείνα τα οποία είναι απαραίτητα για να στοιχειοθετήσει και να αποδείξει τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων ως πλαστών και των συναλλαγών ως εικονικών:

1. Η έλλειψη στοιχείου διακίνησης ή η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος στα στοιχεία διακίνησης. Πολλές συναλλαγές εμφανίζονται μόνο σε φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη διακίνηση. Άν δεν υπάρχουν στοιχεία διακίνησης οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι εικονικές, αφού η διακίνηση δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα στοιχεία.

2. Το μεταφορικό μέσο και ο τρόπος μεταφοράς

Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι ενδεχόμενο να αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, όπου το βάρος τους ή ο όγκος τους ή το είδος τους (π.χ. σε υγρή μορφή) να είναι τέτοιος που η μεταφορά τους να είναι αδύνατη με οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ή το φορτηγό αυτοκίνητο να αδυνατεί να μεταφέρει τέτοιου είδους αγαθό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Για την επαλήθευση αυτή και την πληρότητα του ελέγχου θα πρέπει, πέραν των άλλων, να διαπιστώνεται το ωφέλιμο φορτίο του φορτηγού αυτοκινήτου με το οποίο φαίνεται ότι διενεργήθηκε η μεταφορά και να επισυνάπτεται, εάν είναι δυνατόν, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Είναι επίσης δυνατόν, μέσω της ώρας έναρξης αποστολής που αναγράφεται σε δύο δελτία αποστολής να τεκμηριώνονται ή να ενισχύονται οι ενδείξεις εικονικότητας φορολογικών στοιχείων (π.χ. δύο μεταφορές αγαθών με το ίδιο φορτηγό αυτοκίνητο, η μία από Λαμία προς Σπάρτη – με ώρα έναρξης αποστολής την 09:00' π.μ. και η άλλη από Λαμία προς Καβάλα με ώρα έναρξης αποστολής την 11:35' π.μ. της ίδιας ημέρας. Με δεδομένο ότι στο μικρό χρονικό διάστημα (2 ώρες και 35' λεπτά) που μεσολαβεί μεταξύ των δύο μεταφορών, η

πραγματοποίηση και των δύο μεταφορών είναι αδύνατη με τον τρόπο αυτό και συνεπώς είναι εμφανές ότι τουλάχιστον μία εκ των δύο συναλλαγών είναι εικονική και περαιτέρω εναπόκειται στον έλεγχο μέσω επιπλέον ελεγκτικών επαληθεύσεων (π.χ. στοιχεία εφοδιασμού με καύσιμα, στοιχεία διοδίων, ύπαρξη αποθεμάτων των μεταφερομένων αγαθών κ.λ.π.), να προσδιορίσει επακριβώς το ή τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να διερευνηθούν περαιτέρω.

3. Η έλλειψη φορτωτικών εγγράφων

Όταν η οντότητα δε διαθέτει μεταφορικά μέσα, η μη ύπαρξη φορτωτικών μεταφοράς πρέπει να οδηγήσει σε έρευνα αν ο αντισυμβαλλόμενος, αγοραστής ή πωλητής, διαθέτει τέτοια μέσα. Αν δε διαπιστώνεται η ύπαρξη μεταφορικών μέσων, αυτό αποτελεί σοβαρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

4. Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού και εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού εκτέλεσης έργου

Για εκτελέσεις τεχνικών έργων μπορεί να εμφανίζονται ως εκδότες τιμολογίων επιχειρήσεις, οι οποίες δε διαθέτουν ούτε τον απαιτούμενο για την εκτέλεση του έργου μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα κ.λ.π.) ούτε απασχολούν ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει το έργο, ούτε έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο από άλλη οντότητα που κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολεί ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Σε σχέση με το ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος οφείλει να επεκταθεί και σε έρευνα και των συναλλασσομένων με την ελεγχόμενη οντότητα προκειμένου να διαπιστώσει τη δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών ή τεχνικών έργων.

5. Ο τρόπος πληρωμής

Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές. Και ενώ η οντότητα εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί «μετρητοίς». Στις περιπτώσεις αυτές κρίνεται κατ αρχήν αναγκαία η επαλήθευση της ύπαρξης υπολοίπου του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών (σε

περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας). Όταν δεν υπάρχουν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή, το Ταμείο θα παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο ή θα καταχωρηθεί εικονική εγγραφή με ανάληψη μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό καταθέσεων, κλπ.

6. Ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου

Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος φορολογικών περιόδων απόδοσης Φ.Π.Α. και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α..

7. Η συνάφεια της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο εργασιών

Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη μπορεί να διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της συναλλαγής.

Συνεπώς στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται ότι υπήρξε επέκταση των δραστηριοτήτων της οντότητας για τις οποίες δεν έχουν γίνει οι αντίστοιχες δηλώσεις μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα εκτέλεσης σχετικών εργασιών ή των τεχνικών έργων αν πρόκειται για έργα ή, εφόσον πρόκειται για εμπορία, η ύπαρξη αποθεμάτων, τα οποία προέρχονται από πραγματικές αγορές.

8. Ο προμηθευτής.

- Η εμφάνιση στα βιβλία της οντότητας, για μια και μοναδική φορά, προμηθευτή με συναλλαγές σημαντικών ποσοτήτων και μεγάλης αξίας, πρέπει να οδηγήσει σε περαιτέρω έρευνα για την εγκυρότητα των φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.
- Η εμφάνιση στα βιβλία προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών από προμηθευτή που είναι εγκαταστημένος σε μεγάλη απόσταση και τα έξοδα μεταφοράς είναι σημαντικά, ενώ υπήρχε η δυνατότητα προμήθειας από επιχειρήσεις που βρίσκονται στον τόπο ή πλησίον του τόπου λειτουργίας της λήπτριας οντότητας καθώς και σε τιμή μικρότερη από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία, γεγονός που μπορεί να αποδεικνύεται από προσφορές ή από φορολογικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων
- Η εμφάνιση στα βιβλία της οντότητας μιας μόνο συναλλαγής μεγάλου ύψους με προμηθευτή σε ένα έτος ή σε κάποια έτη.

- Ο έλεγχος των εν λόγω συναλλαγών των προμηθευτών γίνεται κυρίως από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή από έλεγχο των ίδιων των επιτηδευματιών προμηθευτών ή από τις οικείες εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία ή από άλλες λοιπές διασταυρώσεις ή πληροφορίες

9. Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.

Μία οντότητα αγοράζει και αποθηκεύει, για μεγάλο ή μικρό χρονικό διάστημα, εμπορεύματα για τα οποία δε διαθέτει κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους ή ο ήδη υπάρχον αποθηκευτικός χώρος δεν επαρκεί για την αγοραζόμενη ποσότητα εμπορευμάτων.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται αν τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα που εμφανίζονται στις συναλλαγές υπήρχαν ως αποθέματα, όταν αυτό είναι δυνατόν και να κατευθύνεται ο έλεγχος στα αγαθά εκείνα τα οποία χαρακτηρίζονται ιδιαίτερα επικίνδυνα.

10. Ο πάγιος εξοπλισμός

Πρόκειται, στην περίπτωση αυτή για αγορές αγαθών που χρησιμοποιούνται από τη λήπτρια οντότητα ως πάγια (π.χ. έπιπλα) ή μηχανήματα χωρίς ταυτότητα, τα οποία διαπιστώνεται ότι δεν είναι καινούργια.

Τα αγαθά αυτά είχε προμηθευτεί η μονάδα σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, με τη λήψη καθόλα νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Για τα ίδια αγαθά λαμβάνει εκ νέου φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω για τα πάγια που εμφανίζονται στα βιβλία της μονάδας, εξετάζεται αν υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της και διερευνάται Επίσης, αν εμφανίζονται πάγια που δεν συνάδουν με τη δραστηριότητα της οντότητας.

12. Οι τιμές των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών για τα οποία είναι εμφανής η διαφορά τιμής προμήθειας από τις κοινώς αποδεκτές τιμές εμπορίου ή αγορά από την ίδια οντότητα σε τιμές τέτοιες που είναι κατώτερες των τιμών της αγοράς. Στη δεύτερη περίπτωση εξετάζεται αν τυχόν πρόκειται για συναλλαγή με εξαφανισμένο έμπορο.

13. Η συχνότητα των συναλλαγών και η ποσότητα αγοράς των αγαθών

Προμήθεια - αγορά αγαθών τόσο συχνά και σε τόσο μεγάλη ποσότητα που είναι αδύνατο λόγω της φύσης του αγαθού να πουληθεί σε μικρό - σύντομο χρονικό διάστημα και σε

τέτοια μειωμένη τιμή που να διαφέρει από την επικρατούσα τιμή στην αγορά, με την προϋπόθεση βεβαίως να μην υφίστανται τα αγαθά ως αποθέματα κατά τον έλεγχο.

Επίσης, αγορά παγίων σε τέτοια μεγέθη και σε τέτοιες διαστάσεις τα οποία είναι αδύνατον να εγκατασταθούν στους ήδη υπάρχοντες χώρους της ελεγχόμενης οντότητας.

14. Ο γραφικός χαρακτήρας

Ο γραφικός χαρακτήρας του εκδότη και η ύπαρξη ορθογραφικών λαθών στα φορολογικά στοιχεία σε σχέση με το αντικείμενο εργασιών αποτελούν ενδείξεις για συνέχιση της έρευνας για την εγκυρότητα της συναλλαγής.

15. Οι αλλοιώσεις στοιχείων ή εγγραφών

Τα στοιχεία φέρουν διορθώσεις, διαγραφές, επιγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενό τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες, κ.λπ..

Έλεγχος εξόδων «πλην» αμοιβών και εξόδων προσωπικού

Στην έκτη ομάδα του ΕΓΛΣ παρακολουθούνται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος που προέρχονται από την κανονική λειτουργία της οντότητας (οργανικά), καθώς Επίσης, και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια των αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στους λογαριασμούς των οργανικών εξόδων δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν:

- (α) επενδύσεις
- (β) ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα
- (γ) ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- (δ) προβλέψεις που δεν συνδέονται άμεσα με την εκμετάλλευση
- (ε) υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα που δε συνδέονται με την εκμετάλλευση και δεν λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Ως έξοδο ορίζεται κάθε εθελούσια ανάλωση υπηρεσιών συντελεστών παραγωγής, την οποία πραγματοποιεί η οντότητα, στα πλαίσια επιδίωξης του σκοπού της. Το έξοδο ή δαπάνη δεν ταυτίζεται με τη ζημιά. Στην κατηγορία των εξόδων εντάσσονται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- (α) «αμοιβές και έξοδα προσωπικού»
- (β) «αμοιβές και έξοδα τρίτων»
- (γ) «παροχές τρίτων»
- (δ) «φόροι και τέλη»
- (ε) «διάφορα έξοδα»
- (στ) «τόκοι και συναφή έξοδα»
- (ζ) «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και
- (η) «προβλέψεις εκμετάλλευσης».

Ο έλεγχος των εξόδων αφορά την εξέταση των διαδικασιών που απαιτούνται να πραγματοποιηθούν από τον ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων σε ό,τι αφορά της συγκεκριμένους λογαριασμούς.

Αποσκοπεί της, στην εξασφάλιση της γνησιότητας των λογιστικών στοιχείων, της ορθής καταχώρησης, παρακολούθησης και παρουσίασης των λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία, της εξακρίβωσης της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας.

Η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της οντότητας προϋποθέτει την ύπαρξη της αποδοτικού και κατάλληλα δομημένου συστήματος ελέγχου. Η αποτελεσματική οργάνωση του ελέγχου των εξόδων οφείλει να περιλαμβάνει μια διάρθρωση που να ακολουθεί σειρά διαδικασιών κατάλληλων για την ανάδειξη της ελεγκτικού πορίσματος. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες αφορούν, κατά κύριο λόγο, τη σύγκριση πραγματικών με λογιστικά στοιχεία επιδιώκοντας την εξακρίβωση τυχόν παρεκκλίσεων που μπορεί να λαμβάνουν χώρα σε διάφορα επίπεδα λειτουργιών που αφορούν της υπό εξέταση λογαριασμούς. Σε αυτή την περίπτωση, ο έλεγχος οφείλει να επικεντρωθεί σε ζητήματα ορθής λογιστικοποίησης, συμμόρφωσης με της αποφάσεις της διοίκησης και λοιπούς κινδύνους.

Σύνδεση εξόδων με παραδοτέες εργασίες από υπηρεσίες

Της είναι γνωστό, έξοδο είναι μία εκούσια (ηθελημένη) δαπάνη, η οποία συνεπάγεται είτε τη μείωση στοιχείων του Ενεργητικού, είτε την αύξηση του πραγματικού Παθητικού (υποχρεώσεων). Παράδειγμα, η καταχώριση και η εξόφληση μισθοδοτικής κατάστασης, οι

παροχές τρίτων, τα ποσά που λογιστικοποιούνται έναντι υπηρεσιών που παρέχονται στην οντότητα από τρίτα πρόσωπα, κ.λπ.

Το έξοδο αποφασίζεται να γίνει, προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι στόχοι της οντότητας, επομένως το έξοδο πρέπει να γίνεται, χάριν του εσόδου, δηλαδή με σκοπό την επίτευξη εσόδων και τη μεγέθυνση του κύκλου εργασιών. Κατά συνέπεια του ανωτέρω γίνεται φανερό ότι το έξοδο θα πρέπει να συνδεθεί με την αντίστοιχη υπηρεσία καθώς το έξοδο θα πρέπει να αποσκοπεί στη δημιουργία μελλοντικών οφελών για την οντότητα.

Εντοπισμός υπηρεσιών που πληρώθηκαν χωρίς να έχουν παρασχεθεί (π.χ. υπηρεσίες υγείας)

Σε συνέχεια των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω θα πρέπει να σημειωθεί ότι ένα πολύ σημαντικός έλεγχος που θα πρέπει να πραγματοποιηθεί είναι και της της πληρωμής υπηρεσιών που δεν έχουν παρασχεθεί καθώς είναι πολύ ευκολότερο σε μία υπηρεσία που της φορές δεν υπάρχουν απτά παραδοτέα να υπάρξει πληρωμή που να μην αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα υπηρεσία

Αναλυτικές διαδικασίες

Ο εσωτερικός έλεγχος που αφορά της λογαριασμούς εξόδων, περιλαμβάνει της ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- δειγματοληπτικός έλεγχος παραστατικών στοιχείων συγκεκριμένης χρονικής περιόδου και απόδειξη γνησιότητας των παραστατικών που δικαιολογούν τη συναλλαγή,
- καταμερισμός καθηκόντων, αρμοδιοτήτων και εξουσιοδοτήσεων δηλ. ο υπάλληλος που είναι αρμόδιος για τις καταχωρήσεις των εξόδων να μη συνδέεται και με τις πληρωμές,
- επισκόπηση της κίνησης των αναλυτικών λογαριασμών για την ύπαρξη τυχόν σημαντικών ή ασυνήθιστων κονδυλίων,
- διαπίστωση ύπαρξης αποκλίσεων των εξόδων της ελεγχόμενης χρήσης σε σχέση με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης (σε ποσοστό και αξία επί των πωλήσεων),

- έλεγχος και εξακρίβωση ότι έχει τηρηθεί η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (δηλαδή έχουν περιληφθεί όλα τα έξοδα που αναλογούν στη χρήση και έχουν σχηματισθεί της οι σχετικές προβλέψεις των εξόδων),
- έλεγχος κινήσεων λογαριασμών εξόδων βάσει των νόμιμων παραστατικών,
- ορθή ταξινόμηση των δαπανών,
- επαλήθευση των λογιστικών εγγραφών των εξόδων με το βιβλίο ενταλμάτων ή το ημερολόγιο πληρωμών,
- έλεγχος λογαριασμών εξόδων που παρουσιάζουν αυξημένη πιθανότητα αλλοίωσης
- έλεγχος παραλαβής υλικών και βεβαίωσης πραγματοποίησης των υπηρεσιών, σύμφωνα με την ποιότητα, ποσότητα, της τιμές και της λοιπούς όρους που συμφωνήθηκαν (αντιπαραβολή με τα επιμέρους στοιχεία και όρους του δελτίου παραγγελίας),
- έλεγχος τιμών αγορών-υπηρεσιών, αριθμητικών πράξεων, ορθής λογιστικοποίησης και διαχωρισμού του ΦΠΑ (εφόσον υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης), τρόπου εξόφλησης των τιμολογίων,
- έλεγχος και συμφωνία, κατά αξία, του ισοζυγίου αποθήκης με το αντίστοιχο ισοζύγιο γενικής λογιστικής κάθε μήνα και στο τέλος της χρήσεως.

2.3.5.2 Έλεγχος Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού

Παρουσίαση κυκλώματος μισθοδοσίας και στοιχείων που τη συνθέτουν

Μία συνοπτική παρουσίαση των διαδικασιών μισθοδοσίας έχει ως εξής:

- ✓ Ενημέρωση από το Γραφείο Μισθοδοσίας για στοιχεία που αφορούν τον προϋπολογισμό ετήσιας δαπάνης, τακτικές και πρόσθετες αποδοχές του προσωπικού.
- ✓ Ενημέρωση από το Γραφείο Μισθοδοσίας με ενημερωτικό έγγραφο που αφορά τη δαπάνη για τακτικές αποδοχές του προσωπικού σε μηνιαία βάση.
- ✓ Η καταχώρηση στη γενική και αναλυτική λογιστική γίνεται από το σύστημα, με συγκεντρωτική εγγραφή ανά μεγάλες κατηγορίες προσωπικού. Λογισμός του κόστους της μισθοδοσίας ανά τμήμα. Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας.

- ✓ Ενημέρωση από το Γραφείο Μισθοδοσίας με καταστάσεις στοιχείων που αφορούν τη δαπάνη για πρόσθετες αποδοχές (εφημερίες , υπερωρίες κ.λ.π.) του προσωπικού σε μηνιαία βάση.
- ✓ Η ενημέρωση στη Γενική και αναλυτική λογιστική γίνεται αυτόματα από το σύστημα εφόσον η μισθοδοσία υπολογίζεται μέσω του πληροφοριακού συστήματος με ταυτόχρονη ενημέρωση των κέντρων κόστους στα οποία προσφέρει τις υπηρεσίες ο κάθε εργαζόμενος. Ενημερώνονται στην ίδια εγγραφή και οι υποχρεώσεις κρατήσεων υπέρ τρίτων που αποδίδονται από τον φορέα. Λογισμός του κόστους των προσθέτων αμοιβών ανά τμήμα. Ελέγχεται η ορθότητα των στοιχείων με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας.
- ✓ Ενημερώνεται η Γενική λογιστική για την απόδοση των κρατήσεων σε τρίτους από τις πρόσθετες αποδοχές. Η εγγραφή αυτή γίνεται κατά το χρόνο που πρέπει να αποδοθούν οι σχετικές κρατήσεις. Το κύκλωμα του Δημόσιου λογιστικού δεν παρακολουθεί τις ενέργειες αυτές και δεν τις καταγράφει.

Διαδικασίες εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Εσωτερικός έλεγχος

Οι βασικές δικλείδες γύρω από τη δαπάνη της μισθοδοσίας, εστιάζουν στα εξής:

- Έγκριση εγκρίσεων για τυχόν αλλαγές στο προσωπικό και τεκμηρίωση αυτών,
- Ακρίβεια υπολογισμού μισθών και λοιπών αμοιβών,
- Καταβολή των πληρωμών των μισθών,
- Έγκριση των κρατήσεων.

Σκοπός των δικλείδων

Περιοχή	Σκοποί
Καθορισμός αμοιβών:	Οι εργαζόμενοι πληρώνονται μόνον για εργασία την οποία έχουν πράγματι παράσχει, Οι μικτές αποδοχές έχουν σωστά υπολογιστεί και εγκριθεί πριν καταβληθούν.

<p>Εγγραφή μισθοδοτικής δαπάνης:</p>	<p>Οι μικτές αποδοχές (συν εργοδοτικές εισφορές) καθώς και το καθαρό πληρωτέο στους εργαζομένους αλλά και οι αποδιδόμενες σε τρίτους κρατήσεις (ασφάλιστρο και φόροι) εγγράφονται με ακρίβεια στο κόστος της μισθοδοτικής δαπάνης,</p> <p>Το καθαρό αποδιδόμενο στους εργαζομένους ποσό εγγράφεται σωστά (ακριβές ποσό) σε πίστωση του λογαριασμού υποχρέωσης και εξοφλείται πλήρως σε πίστωση των τραπεζικών λογαριασμών ή του ταμείου, αν το τελευταίο επιτρέπεται. Οι μισθοί και οι λοιπές αμοιβές εγγράφονται σωστά στο αναλυτικό καθολικό.</p>
<p>Πληρωμή μισθών:</p>	<p>Οι σωστοί εργαζόμενοι πληρώνονται την αμοιβή.</p>
<p>Κρατήσεις:</p>	<p>Όλες οι κρατήσεις υπολογίστηκαν σωστά και έχουν εγκριθεί,</p> <p>Τα σωστά ποσά αποδίδονται στις φορολογικές και άλλες δημόσιες αρχές.</p>

Σημαντικές δικλίδες:

Αν και στην πράξη διαφορετικές συμφωνίες ισχύουν για διαφορετικούς εργαζομένους και διαφορετικές από οντότητα σε οντότητα όσον αφορά αμοιβές, το τι ανησυχεί έναν ελεγκτή είναι σε γενικές γραμμές παρόμοιο.

Περιοχή	Δικλείδες
Γενικές πρόνοιες:	<p>Η ευθύνη για την προετοιμασία των μηνιαίων μισθοδοτικών καταστάσεων θα πρέπει να έχει εκχωρηθεί σε ένα κατάλληλα καταρτισμένο εργαζόμενο, και κατάλληλο προσωπικό θα πρέπει να στελεχώνει την υπηρεσία αυτή</p> <p>Ο βαθμός στον οποίο το προσωπικό του τμήματος που είναι υπεύθυνο για τη μισθοδοσία μπορεί να εμπλέκεται και σε άλλες λειτουργίες της οντότητας πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένο. Στον βαθμό που αυτό είναι εφικτό θα πρέπει να υπάρχει διαχωρισμός αρμοδιοτήτων και δικλίδες θα πρέπει να έχουν θεσπιστεί ειδικά όταν η μισθοδοσία γίνεται με τη χρήση εκτεταμένων αυτοματοποιημένων διαδικασιών.</p>
Καθορισμός μισθών και λοιπών αμοιβών:	<p>Σωστή επάνδρωση του τμήματος που υπολογίζει τις αμοιβές και διαχωρισμός αρμοδιοτήτων</p> <p>Τήρηση αρχείου ανά εργαζόμενο και τακτικός έλεγχος/ διασταύρωση ότι τα καταβαλλόμενα συμφωνούν με τα όσα έχουν συμφωνηθεί και καταγραφεί στο αρχείο του τμήματος και τον φάκελο κάθε εργαζομένου</p> <ul style="list-style-type: none"> • Κατάλληλες εγκρίσεις για: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Πρόσληψη και απόλυση εργαζομένων, ✓ Αλλαγές σε μισθούς και ημερομίσθια, ✓ Υπερωρίες,

	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Κρατήσεις άλλες από τις νόμιμες (π.χ. επιπλέον ιδιωτικό συνταξιοδοτικό ή ασφαλιστικό πρόγραμμα υγείας), ✓ Προκαταβολές έναντι <p>Καταγραφή στο αρχείο του εργαζομένου των αλλαγών στο μισθό ημερομίσθιο</p> <p>Καταγραφή στο αρχείο του εργαζομένου των υπερωριών του, των ωρών που πραγματικά εργάστηκε και τυχόν άλλων ρυθμίσεων/ συμφωνιών</p> <p>Οι ώρες εργασίας ανά εργαζόμενο θα πρέπει να επισκοπούνται</p> <p>Οι προκαταβολές έναντι θα πρέπει να καταγράφονται</p> <p>Καταγραφή ερωτημάτων/ αιτημάτων που έχουν τεθεί από τον εργαζόμενο</p> <p>Σύγκριση των αμοιβών με τον προϋπολογισμό.</p>
<p>Πληρωμή μισθών τοις μετρητοίς:.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Διαχωρισμός αρμοδιοτήτων, - Προετοιμασία φύλλου πληρωμών τοις μετρητοίς, - Προετοιμασία και φύλαξη φακέλων με πληρωμές, - Καταβολή των πληρωμών, • Έγκριση των προς καταβολή μισθών είτε ως επιταγές είτε ως μετρητά, • Επιμέλεια, διαφύλαξη των μετρητών, - Ασφαλής φύλαξη των πακέτων των μετρητών, - Ασφαλής μεταφορά μέχρι τον χώρο που θα γίνει η καταβολή,

	<ul style="list-style-type: none"> - Ασφαλής και έγκαιρη κατάθεση των αζητήτων φακέλων μισθοδοσίας στην τράπεζα, • Εξακρίβωση της ταυτότητας αυτών που παραλαμβάνουν τους φακέλους.
Πληρωμή των μισθών:	<ul style="list-style-type: none"> • Προετοιμασία και έγκριση των επιταγών ή των εντολών μεταφοράς χρημάτων προς την τράπεζα από διαφορετικούς εργαζομένους, • Αντιστοίχιση των επιταγών ή των εντολών με τις μισθοδοτικές καταστάσεις, • Συμφωνία των μισθών με τα ποσά τα οποία διακινούνται μέσω της τραπεζής.
Μισθοί και λοιπές αμοιβές:	<ul style="list-style-type: none"> • Βάση υπολογισμού της μισθοδοσίας, • Προετοιμασία, έλεγχος και έγκριση της μισθοδοσίας, • Διαδικασία αντιμετώπισης έκτακτων θεμάτων.
Κρατήσεις από τις πληρωμές:	<ul style="list-style-type: none"> • Διατήρηση ξεχωριστών αρχείων ανά εργαζόμενο με τις κρατήσεις, το οποίο πρέπει να συγκρίνεται με τη μισθοδοτική κατάσταση, • Συμφωνία της συνολικής/ μικτής αμοιβής και των κρατήσεων μεταξύ δύο διαδοχικών ημερών καταβολής μισθών, • Αιφνιδιαστικές καταμετρήσεις ταμείου, • Σύγκριση του κόστους μισθοδοσίας με τον προϋπολογισμό ή το πρότυπο κόστος και διερεύνηση των διαφορών που προκύπτουν, • Συμφωνία των μικτών αποδοχών και

	του φόρου που παρακρατείται με τις ετήσιες δηλώσεις παρακρατηθέντος φόρου.
--	--

Έλεγχος των δικλίδων

Κατάλληλες διαδικασίες θα πρέπει να είναι σχεδιασμένες σχετικά με τις κρατήσεις που η νομοθεσία κάθε φορά προβλέπει, όπως φόροι, ασφαλιστικές εισφορές καθώς και άλλα τυχόν αποταμιευτικά/ συνταξιοδοτικά προγράμματα. Βασικό μέρος της διαδικασίας είναι να εξασφαλιστεί η ύπαρξη κατάλληλων δικλίδων επί των αρχείων του τμήματος προσωπικού και για την έγκριση των κρατήσεων από τους μισθούς.

Περιοχή	Έλεγχος Δικλίδων
Καθορισμός μισθών και λοιπών αμοιβών:	<ul style="list-style-type: none"> • Οι ελεγκτές θα πρέπει να επιβεβαιώσουν ότι οι μισθοί και οι λοιπές αμοιβές έχουν κατάλληλα εγκριθεί προς πληρωμή, • Θα πρέπει να διασφαλίσουν ότι υπάρχουν συγκεκριμένες διαδικασίες και δικλίδες σε λειτουργία για την έγκριση τυχόν αλλαγών στο ύψος των μισθών, τις υπερωρίες και τις έκτακτες αμοιβές, • Ειδική προσοχή θα πρέπει να δοθεί σε νέο προσλαμβανομένους και αποχωρήσαντες. Οι ελεγκτές θα πρέπει να αναζητήσουν τεκμήρια ότι το προσωπικό ξεκινά να πληρώνεται όταν πραγματικά ξεκινά να εργάζεται στην οντότητα και ότι αντίστοιχα απομακρύνεται από τη μισθοδοτική κατάσταση όταν αυτό αποχωρεί. Θα πρέπει δε, να αναζητήσουν γραπτά τεκμήρια

	<p>προσλήψεων και αποχωρήσεων,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Οι ελεγκτές θα πρέπει Επίσης, να ελέγξουν τους υπολογισμούς των αμοιβών και των λοιπών αποδοχών. Οι ελεγκτές θα πρέπει να διαπιστώσουν με ποιο τρόπο η ίδια η οντότητα βεβαιώνεται για το ότι οι υπολογισμοί της είναι σωστοί και στη συνέχεια να εφαρμόσει άμεσες/ ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες για να επιβεβαιώσει ότι οι σχετικοί υπολογισμοί γίνονται σωστά.
	<p>Για τις αμοιβές, αυτό σημαίνει το πώς ελέγχεται από τον ελεγκτή ο υπολογισμός των μικτών αποδοχών με τη χρήση:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Εγκεκριμένων από την οντότητα μισθών και ημερομισθίων, • Αρχείων από τον χώρο παραγωγής. <p>Να βεβαιωθείτε ότι τυχόν έκτακτες αμοιβές έχουν λάβει την αντίστοιχη έγκριση και έχουν υπολογιστεί σωστά,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Κάρτες παρουσιών, ή άλλα τεκμήρια του χρόνου εργασίας. Βεβαιώσου ότι ο χρόνος των υπερωριών έχει λάβει τη σχετική έγκριση, • Για τις αποδοχές, οι ελεγκτές θα πρέπει να βεβαιωθούν ότι οι μικτές αποδοχές έχουν υπολογιστεί σύμφωνα με τα συμφωνημένα στο τμήμα προσωπικού κλπ, και ότι τυχόν αυξήσεις αμοιβών έχουν τύχει της αντίστοιχης έγκρισης.
<p>Πληρωμές μισθών:</p>	<p><i>Αν μισθοί πληρώνονται τοις μετρητοίς στο χέρι:</i></p>

	<ul style="list-style-type: none">• Κανόνισε να παρακολουθήσει κάποιος από την ελεγκτική ομάδα την καταβολή του πληρωτέου της μισθοδοσίας ώστε να εξακριβωθεί αν οι διαδικασίες που η οντότητα έχει θέσει ακολουθούνται,• Πριν την καταβολή των μισθών, διασταύρωσε το συνολικό αριθμό των μισθοδοτούμενων με τον αριθμό των φακέλων προς πληρωμή για να διαπιστωθεί αν σε όλους τους εργαζόμενους αντιστοιχεί ένας φάκελος,<ul style="list-style-type: none">• Βεβαιώσου ότι κανένας εργαζόμενος δεν παραλαμβάνει παραπάνω από έναν φάκελο,• Διασταύρωσε τους αζήτητους φακέλους μισθοδοσίας με τις σχετικές εγγραφές της πληρωμής της μισθοδοσίας για τον μήνα για να βεβαιωθείς ότι έχουν λογιστικοποιηθεί σωστά,• Βεβαιώσου ότι φάκελοι που δεν παραδόθηκαν/ ζητήθηκαν την ημέρα της πληρωμής κατατέθηκαν πίσω στην τράπεζα,• Βεβαιώσου ότι στην κατάσταση των προς καταβολή μισθών για τους μισθούς που δεν παραδόθηκαν/ ζητήθηκαν την ημέρα της πληρωμής καταγράφεται ο λόγος για τον οποίο ο μισθός αυτός δεν παραδόθηκε,• Έλεγε τη μηνιαία εξέλιξη των αζήτητων φακέλων μισθοδοσίας και διερεύνησε σημαντικές διακυμάνσεις από μήνα σε μήνα ως ένδειξη τυχόν ελλειπών
--	--

	<p>καταγραφής των πληρωμών.</p> <p>Δώρα εορτών:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Επιβεβαίωσε ένα δείγμα πληρωμών με τα σχετικά παραστατικά και έλεγξε τον υπολογισμό των πληρωτέων ποσών, • Για τους μισθούς, ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώσει αν αντιπαραβάλλονται τα διαφορετικά αρχεία πληρωμών και θα πρέπει οι ίδιοι να εξετάσουν τις πληρωμές είτε μέσω των αντιγράφων των επιταγών (εφόσον έτσι πληρώνονται) ή με επίσημο αντίγραφο κίνησης της τραπεζής όπου καταγράφονται οι αποδέκτες της πληρωμής (αν αυτές γίνονται μέσω τραπεζικών εμβασμάτων/ μεταφορών).
<p>Καταγραφή μισθών και λοιπών αμοιβών:</p>	<p>Μια σημαντική δικλίδα την οποία οι ελεγκτές εξετάζουν αφορά στη συμφωνία της μισθοδοτικής δαπάνης με άλλες πηγές πληροφόρησης. Για τη μισθοδοτική δαπάνη θα πρέπει να υπάρχει σύγκριση και συμφωνία με:</p> <ul style="list-style-type: none"> • τη μισθοδοσία της προηγούμενης εβδομάδας ή μήνα, • Τον χρόνο εργασίας όπως αυτός καταγράφηκε στις κάρτες που το προσωπικό χτυπά, ή σε άλλο τεκμήριο του χρόνου που το προσωπικό εργάστηκε, • Αναλύσεις κόστους, σύγκριση του εργατικού κόστους με το προϋπολογισθέν κόστος της παραγωγής, • Το σύνολο της μισθοδοτικής δαπάνης θα πρέπει να συμφωνείται με την προηγούμενη

	<p>μισθοδοτική περίοδο,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Επιπρόσθετα οι ελεγκτές θα πρέπει να βεβαιώνονται ότι σημαντικοί υπολογισμοί έχουν ελεγχθεί από τον πελάτη και έχουν γίνει δειγματοληπτικά επανυπολογισμοί αυτών από τους ελεγκτές, <p>Για τους μισθούς ότι περιλαμβάνουν ελέγχους που η διοίκηση κάνει επί των:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Νέο-προσληφθέντων, αν σωστά περιελήφθησαν στη μισθοδοσία, • Το σύνολο της μισθοδοτικής δαπάνης συμφωνεί με το λογιστικό άρθρο που ενημερώνει τη γενική λογιστική, • Το σύνολο του καταβλητέου ποσού ότι συμφωνεί με το βιβλίο ταμείου και με το extrait του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο έγινε η πληρωμή.
<p>Κρατήσεις μισθών:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Οι ελεγκτές θα πρέπει να ελέγξουν τον υπολογισμό των παρακρατηθέντων φόρων και των άλλων κρατήσεων, • Για τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος θα πρέπει να γίνουν τα ακόλουθα ελεγκτικά βήματα: <ul style="list-style-type: none"> - Να ελέγξουν τον τρόπο υπολογισμού του φόρου για να βεβαιωθούν ότι το σωστό ποσό φόρου έχει παρακρατηθεί, - Να ελέγξουν ότι οι πληρωμές στην εφορία συμφωνούν με τους παρακρατηθέντες φόρους,

	<ul style="list-style-type: none">• Θα πρέπει οι ελεγκτές να βεβαιωθούν ότι και οι άλλες κρατήσεις στηρίζονται σωστά στα συμφωνηθέντα όπως καταγράφονται στα αρχεία του τμήματος προσωπικού. Για εθελοντική από τον εργαζόμενο αποδοχή κρατήσεων, θα πρέπει να δουν την εξουσιοδότηση που οι υπάλληλοι έδωσαν στο τμήμα προσωπικού.
--	---

Εξωτερικός έλεγχος

Οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν:

- Το ύψος των αμοιβών μήνα με μήνα και σε σύγκριση με προηγούμενα έτη,
- Την επίπτωση στην μισθοδοσία από τυχόν αυξήσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- Τον υπολογισμό του μέσου μισθού ανά μήνα κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- Τον υπολογισμό πωλήσεων ή κερδών ανά εργαζόμενο,
- Την ανάλυση της μεταβολής της μισθοδοσίας στις αιτίες που την προκάλεσαν (πχ. αυξήσεις μισθών x αλλαγές στο προσωπικό x άλλες αλλαγές).

Ελεγκτικό Πλάνο: Οφειλόμενη δαπάνη μισθοδοσίας κατά το τέλος της χρήσης	
Πράγματι Συνέβη/ Occurrence:	<ul style="list-style-type: none">• Διασταυρώστε την οφειλόμενη μισθοδοσία με τις μισθοδοτικές καταστάσεις των αντίστοιχων περιόδων και επιβεβαιώστε την ορθότητα του υπολογισμού βάσει ωρών εργασίας, συμβάσεων εργασίας κλπ.• Επιβεβαιώστε την ύπαρξη των εργαζομένων που εμφανίζονται στην μισθοδοτική κατάσταση παρακολουθώντας

	<p>την καταβολή των μισθών (αν αυτή γίνεται με μετρητά), επιβεβαιώνοντας την καταβολή φόρων και ασφαλιστικών εισφορών, λαμβάνοντας διαβεβαιώσεις από διευθυντές τμημάτων.</p>
Ακρίβεια/ Accuracy:	<ul style="list-style-type: none"> • Έλεγε την ορθότητα του υπολογισμού της μισθοδοσίας. • Ελέγξε κατά πόσο οι κρατήσεις γίνονται με τους σωστούς συντελεστές. • Ελέγξε το κατά πόσο είναι έγκυρες άλλες κρατήσεις (π.χ. υπέρ συνταξιοδοτικών ή ασφαλιστικών προγραμμάτων) σε αντιπαράθεση με τα σχετικά παραστατικά και νομικά έγγραφα (π.χ. όροι του συνταξιοδοτικού προγράμματος, κλπ).
Πληρότητα/ Completeness:	<ul style="list-style-type: none"> • Ελέγξε τη συμφωνία των μισθοδοτικών καταστάσεων με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. • Επιβεβαιώστε ότι το καταβαλλόμενο στους εργαζομένους συμφωνεί με εκείνο το οποίο οι μισθοδοτικές καταστάσεις αναφέρουν. • Επισκόπησε τις εγγραφές της μισθοδοσίας από το αναλυτικό καθολικό στη γενική λογιστική για τυχόν ασυνήθιστες συναλλαγές.

Υποβολή ορθών στοιχείων στο δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία

Με τον όρο αμοιβή εργασίας, εννοούνται οι κάθε είδους παροχές (τακτικές και πρόσθετες), καθώς και τα επιδόματα που καταβάλλονται σε τακτά και μόνιμα χρονικά διαστήματα από τον εργοδότη προς τον εργαζόμενο, ως αντάλλαγμα της εργασίας του. Η αμοιβή διακρίνεται σε:

- κανονική ή νόμιμη ή βασική, που περιλαμβάνει, εκτός από το βασικό μισθό και τα διάφορα επιδόματα, όπως προβλέπονται από τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας ή τις κείμενες διατάξεις ή κρατούσες συνήθειες όταν δεν υπάρχει ειδική σύμβαση και
- πραγματική ή συμβατική ή καταβαλλόμενη, που προκύπτει από την έγγραφη συμφωνία μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου και αποτελείται από τη νόμιμη αμοιβή, προσαυξημένη με τα αντίστοιχα επιδόματα της θέσης που έχουν συμφωνηθεί.

Ασφάλιση προσωπικού

Οι οντότητες υποχρεούνται να ασφαλίσουν το προσωπικό τους. Οι ασφαλιστικές εισφορές υπολογίζονται ως ποσοστό επί των πάσης φύσεως ακαθάριστων μηνιαίων αποδοχών που καταβάλλονται στον εργαζόμενο, ως αντάλλαγμα της εξαρτημένης εργασίας. Το ποσό της εργατικής εισφοράς το παρακρατεί ο εργοδότης από τον εργαζόμενο κατά τον υπολογισμό των πληρωτέων αποδοχών του. Ύστερα από τον προσδιορισμό των συνολικών αποδοχών και τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών, ο εργοδότης υποχρεούται να αποδώσει τις συνολικές εισφορές (εργαζόμενου και εργοδότη).

Παρακράτηση φόρου εισοδήματος

Η παρακράτηση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) υπολογίζεται βάσει του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος (ακαθάριστες αποδοχές μείον κρατήσεις κύριας και επικουρικής ασφάλισης) του ασφαλισμένου. Το ετήσιο ποσό με το οποίο αμείβεται ο εργαζόμενος φορολογείται βάσει της κλίμακας εισοδήματος του έτους απόκτησης και αποτελεί το συνολικό φόρο για το έτος.

Ακολούθως, από τον ετήσιο συνολικό φόρο αφαιρούνται οι μειώσεις για τα προστατευόμενα μέλη. Το ποσό του φόρου που απομένει ονομάζεται αναλογούν φόρος στο ετήσιο εισόδημα του εργαζόμενου. Στη συνέχεια το ποσό του αναλογούντος φόρου μειώνεται κατά 1,5% και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το φόρο που παρακρατείται σε ετήσια βάση. Έπειτα, ο φόρος αυτός διαιρούμενος με τις αντίστοιχες μισθολογικές περιόδους δίνει το φόρο μισθωτών υπηρεσιών που έχει υποχρέωση να παρακρατεί ο εργοδότης από τον μισθωτό κάθε μήνα.

Ο εργοδότης έχει υποχρέωση το φόρο που παρακράτησε από τους εργαζόμενους να τον καταβάλλει μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη του αντίστοιχου διμήνου (Μάρτιος, Μάιος, Ιούλιος, Σεπτέμβριος, Νοέμβριος, Ιανουάριος) στην αρμόδια ΔΟΥ. Επιπλέον, μέχρι το Μάρτιο του επόμενου έτους, ο εργοδότης έχει υποχρέωση να συντάξει και να υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ οριστική δήλωση εκκαθάρισης φόρου που παρακρατήθηκε για τις αποδοχές που έχουν καταβληθεί.

Αναφορά στοιχείων αρχείου φακέλων εργαζομένων (μητρώο)

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να γίνει αναφορά σε μια σειρά διαδικασιών, για τις οποίες το τμήμα προσωπικού είναι υπεύθυνο και μέσα από το οποίο μπορεί να επιτραπεί η άντληση χρησίων στοιχείων. Αρχικά, οι προσλήψεις προσωπικού και η εύρεση κατάλληλων συνεργατών είναι μια διαδικασία σύνθετη που συντονίζεται από το τμήμα προσωπικού, αλλά απαιτεί τη συνεργασία και τη συνεννόηση με τα υπόλοιπα τμήματα της οντότητας.

Πηγή άντλησης δεδομένων αποτελεί το σύνολο των αρχών και διαδικασιών πρόσληψης προσωπικού. Τα έγγραφα που εξηγούν αναλυτικά τον τρόπο με τον οποίο οι διαδικασίες αυτές διαρθρώνονται, καθώς και η επικοινωνία μέσα από συνεντεύξεις με τους διευθυντές, τόσο του τμήματος προσωπικού, όσο και των άλλων τμημάτων, προσφέρει μια γενική πληροφόρηση σχετικά με τις ανάγκες μιας μονάδας σε προσωπικό και τις προσλήψεις που έρχονται να καλύψουν το κενό αυτό.

Τα σχετικά υπομνήματα που ανταλλάσσουν το τμήμα προσωπικού με τα λοιπά τμήματα, καθώς και κάθε μορφής αρχειακό υλικό, όπως αυτό καταγράφεται από το τμήμα

προσωπικού, προσφέρει τη δυνατότητα να συλλεγεί υλικό και στοιχεία εξαιρετικής σημαντικότητας για τη διαμόρφωση μιας πιο σφαιρικής άποψης.

Συχνά λοιπόν πρέπει να εξεταστούν οι αρχές και οι διαδικασίες που έχουν τηρηθεί για το προσωπικό και τη μισθοδοσία, καθώς και τα συνοδευτικά έγγραφα των αλλαγών που πραγματοποιούνται στις αμοιβές και που βρίσκονται στα αρχεία της μισθοδοσίας και τους φακέλους του προσωπικού. Χρήσιμη πληροφορία αποτελούν οι υπογραφές έγκρισης των εγγράφων που αφορούν αλλαγές μισθοδοσίας και νέες προσλήψεις, καθώς προσφέρουν στοιχεία για τα μέλη της οντότητας που έχουν τη δυνατότητα έγκρισης πιθανών αυξήσεων ή μειώσεων των αμοιβών του προσωπικού.

Η εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία μιας οντότητας σημαίνει ταυτόχρονα ικανό, καταρτισμένο και αποδοτικό προσωπικό. Μέσα σε αυτή τη συλλογιστική εντάσσεται και η λογική της διοίκησης η οποία, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, προβαίνει σε έγγραφες εκτιμήσεις της συμπεριφοράς και απόδοσης του προσωπικού. Μέσα από αυτές τις εκτιμήσεις και τις αξιολογήσεις της απόδοσης του προσωπικού επιτυγχάνεται η πληροφόρηση της διοίκησης σχετικά με την αποδοτικότητα των εργαζομένων.

Έτσι, πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων μπορούν δυνητικά να αποτελέσουν οι αρχές και οι διαδικασίες που ακολουθεί η οντότητα και αφορούν το προσωπικό, οι συνεντεύξεις με τους υπεύθυνους στην αξιολόγηση συμπεριφοράς του προσωπικού, καθώς και οι έγγραφες αναφορές που αναφέρονται σε αυτές τις αξιολογήσεις και που βρίσκονται στους ατομικούς φακέλους του προσωπικού. Στην περίπτωση αυτή, η ύπαρξη ατομικών φακέλων, όπως αυτοί τηρούνται από το τμήμα ανθρωπίνου δυναμικού (τμήμα προσωπικού) φαίνεται να αποτελεί πηγή άντλησης δεδομένων για τις ανάγκες του ελέγχου.

Στις ευθύνες της μονάδας είναι τα αρχεία του προσωπικού να φυλάσσονται επαρκώς και να προφυλάσσονται από καταστροφές ή απώλειες ή από μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση τρίτων. Ειδικά, η τελευταία αποτελεί παραβίαση ασφαλείας που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ορθή λειτουργία της οντότητας, αλλά και να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα κάθε είδους ελέγχου, εσωτερικού ή εξωτερικού. Συνεπώς πέρα από τον έλεγχο των ατομικών φακέλων προσωπικού, απαραίτητος είναι ο έλεγχος αυτών των διαδικασιών φύλαξης των αρχείων που αφορούν το προσωπικό.

Η λειτουργία της πρόσληψης δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ολοκληρωμένη, εάν δεν υπήρχε και η διαδικασία ανοίγματος και τηρήσεως των φακέλων του προσωπικού για κάθε νεοπροσλαμβανόμενο εργαζόμενο.

Με την είσοδο του εργαζόμενου στην οντότητα αρχικά, αυτός λαμβάνει έναν κωδικό (αριθμό μητρώου εργαζομένου) και καταχωρείται στο πρόγραμμα μισθοδοσίας. Ο κωδικός μισθοδοσίας αποτελεί το βασικό συστατικό (κλειδί) σύμφωνα με το οποίο αναγνωρίζεται, καταχωρείται, τροποποιείται και εμφανίζεται ηλεκτρονικά το σύνολο των προσωπικών του δεδομένων, σταθερών και μεταβλητών, στη βάση δεδομένων εργαζομένων της οντότητας.

Ακολούθως, γίνεται καταγραφή των προσωπικών του δεδομένων-στοιχείων (επώνυμο, όνομα, πατρώνυμο, μητρώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, αριθμό ταυτότητας, ΑΜΚΑ, ΑΦΜ, αριθμός μητρώου ΙΚΑ, ηλικία, οικογενειακή κατάσταση), καθώς και των διαφόρων στοιχείων που αφορούν τον εργαζόμενο, όπως: σύμβαση, ημερομηνία πρόσληψης, επαγγελματική εμπειρία, σπουδές, αμοιβή, ικανότητες-κατάρτιση, σχηματίζοντας, έτσι, ένα προφίλ χρήσιμο, προκειμένου να αξιοποιηθεί ο κάθε εργαζόμενος αποτελεσματικά, και επιτυγχάνοντας την ομαλή του ένταξη στην οντότητα. Επιπλέον, από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν και τα διάφορα επιδόματα, καθώς και η ασφαλιστική του ένταξη.

Στη συνέχεια, το τμήμα προσωπικού ενημερώνει το τμήμα μισθοδοσίας για την πρόσληψη του μισθωτού ή εργατοτεχνίτη, επισυνάπτοντας ή παραπέμποντας ή παρέχοντας πρόσβαση ηλεκτρονικά στα σχετικά έγγραφα της πρόσληψης. Επίσης, το τμήμα μισθοδοσίας ενημερώνεται και για τις μεταβολές ή διαγραφές που επέρχονται στην εργασιακή σχέση του υπαλλήλου.

Έλεγχος μεταβολών (ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία προσωπικού)

Ένα από τα σημαντικότερα σημεία αναφορικά με το κύκλωμα διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού είναι και ο έλεγχος των μεταβολών που παρουσιάζονται όπως για παράδειγμα η πρόσληψη νέου προσωπικού ή η αποχώρηση υπάρχοντος προσωπικού.

Ο έλεγχος που διενεργείται θα πρέπει να αναφέρεται τόσο σε ποιοτικά κριτήρια όσο και σε ποσοτικά, θα πρέπει δηλαδή να ελέγχεται ο συνολικός αριθμός των εργαζομένων και ο ελεγκτής να προβαίνει σε έλεγχο των δικαιολογητικών που να δικαιολογούν για παράδειγμα

την αύξηση του αριθμού των απασχολούμενων ατόμων ή αντίστοιχα τη μείωση. Θα πρέπει ανά πάσα στιγμή να μπορεί να αιτιολογηθεί οποιαδήποτε ποσοτική μεταβολή.

Εκτός όμως από τον ποσοτικό έλεγχο θα πρέπει να συντελείται και ποιοτικός έλεγχος ο οποίος θα αποβλέπει στη διαπίστωση για το αν τηρούνται τα απαραίτητα ποιοτικά στοιχεία, τόσο κατά τη πρόσληψη προσωπικού, αν δηλαδή έχουν τηρηθεί όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες, όσο και μετά την πρόσληψη, αν δηλαδή υπάρχουν στους ατομικούς φακέλους των εργαζομένων όλα τα δικαιολογητικά που είναι απαραίτητα.

Εντοπισμός κινδύνων στη μισθοδοσία

Κίνδυνοι που μπορεί να ελλοχεύουν στο κύκλωμα της μισθοδοσίας:

- Κίνδυνος ότι, οι συναλλαγές της μισθοδοσίας δεν έχουν εγκριθεί κατάλληλα, οπότε μπορεί να μην είναι έγκυρες και να μην έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς με ακρίβεια.
- Κίνδυνος στο φάκελο των εργαζόμενων να διαπιστωθεί μη ορθή τήρηση των δεδομένων, των μεταβολών, του συμφωνηθέντος μισθού ή ημερομισθίου.
- Κίνδυνος να μην τηρείται η ισχύουσα εργατική, ασφαλιστική και φορολογική νομοθεσία.
- Κίνδυνος να μην υπάρχει συμφωνία των στοιχείων της μισθοδοτικής κατάστασης με τα στοιχεία παρουσίας των εργαζόμενων (κάρτες παρουσίας, κτλ.).
- Κίνδυνος μη ύπαρξης εγκρίσεων για εργασιακά θέματα, όπως υπερωρίες, ορθότητας υπολογισμού της κανονικής και πρόσθετης απασχόλησης (τακτικές αποδοχές, υπερωρίες, τυχόν νυχτερινή απασχόληση, αργίες, κτλ.), υπολογισμού των εργοδοτικών εισφορών και κρατήσεων για ασφαλιστικούς οργανισμούς, ΦΜΥ, προκαταβολές, δάνεια προσωπικού, κ.ά.
- Κίνδυνος μη ορθότητας αριθμητικών πράξεων και μισθολογικής κατάστασης.
- Κίνδυνος μη συμφωνίας των δεδομένων της μισθολογικής κατάστασης με τα λογιστικά άρθρα της μισθοδοσίας και μη ορθή ενημέρωση των λογαριασμών (γενικού και αναλυτικού καθολικού).

- Κίνδυνος μη έγκρισης της μισθολογικής κατάστασης από τον αρμόδιο υπάλληλο.
- Κίνδυνος μη ορθής και έγκαιρης απόδοσης των ασφαλιστικών εισφορών και λανθασμένης ενημέρωσης των αντίστοιχων λογαριασμών.
- Κίνδυνος μη έγκαιρης πληρωμή των αναλογούντων φόρων μισθωτών υπηρεσιών προς το Δημόσιο, καθώς και για τις αντίστοιχες λογιστικές καταχωρήσεις.

Εντοπισμός απατών περί μισθοδοσίας

Απάτη είναι μια σκόπιμη πράξη από ένα ή περισσότερα άτομα μεταξύ των μελών της διοίκησης, των επιφορτισμένων με την εταιρική διακυβέρνηση, των εργαζομένων ή τρίτων, η οποία εξαπατά με σκοπό να κερδίσουν οι εμπλεκόμενοι ένα άδικο ή παράνομο όφελος. Η απάτη είναι ένα αρκετά σύνηθες φαινόμενο, ειδικά σε οικονομικές μονάδες που δε διαθέτουν δικλίδες ασφαλείας. Κάποιες δικλίδες ασφαλείας που θα μπορούσαν να υιοθετηθούν προκειμένου να μειωθούν οι πιθανότητες παρουσίασης φαινομένων απάτης είναι οι εξής:

- A. Ο έλεγχος για την ύπαρξη απάτης θα μπορούσε να ξεκινήσει με την επαλήθευση του συνολικού αριθμού του προσωπικού που εργάζεται στην υπό έλεγχο μονάδα. Ο αριθμός αυτών των εργαζόμενων περιλαμβάνεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις που καταρτίζει το τμήμα μισθοδοσίας και που αμείβονται από την οντότητα με βάση τα αντίστοιχα στοιχεία του τμήματος προσωπικού. Επομένως, είναι απαραίτητη σε αυτή την περίπτωση η συμφωνία του αναφερόμενου στις καταστάσεις και του πραγματικού αριθμού των εργαζόμενων της οντότητας.
- B. Στη συνέχεια, καταρτίζεται συγκεντρωτική κατάσταση μισθοδοσίας που συντάσσεται με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις που καταρτίζει η οντότητα. Το περιεχόμενο της συγκεντρωτικής κατάστασης μισθοδοσίας πρέπει να παραθέτει το σύνολο των αποδοχών του προσωπικού, όπως αυτό προκύπτει μέσα από τις επιμέρους μισθοδοτικές καταστάσεις. Στόχος σε πρώτο επίπεδο είναι η σύγκριση και η συμφωνία του ποσού που εμφανίζεται στην κατάσταση αυτή με το αντίστοιχο ποσό του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού»

- C. Επιπλέον, το ποσό της συγκεντρωτικής κατάστασης μισθοδοσίας οφείλει να συμφωνεί και με το ποσό που καταγράφεται στην οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ., που υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ για κάθε έτος. Με αυτό τον τρόπο η διπλή αυτή διασταύρωση των στοιχείων που δίνονται μέσα από τη συγκεντρωτική κατάσταση μισθοδοσίας προσδιορίζει και το αριθμητικό μέγεθος του προσωπικού της οντότητας.
- D. Σημαντική πληροφόρηση μπορεί να περιέλθει και από τις αποκλίσεις που καταγράφονται στη μισθολογική δαπάνη ανά μήνα. Είναι σημαντικό να υπάρξει διερεύνηση σημαντικών διακυμάνσεων που τυχόν υπάρχουν στις αποδοχές του προσωπικού από μήνα σε μήνα. Μια μεγάλη απόκλιση είτε προς τα επάνω είτε προς τα κάτω, μπορεί να αποτελέσει σήμα κινδύνου, οδηγώντας σε έναν ενδελεχή έλεγχο για τις αιτίες αυτής της διακύμανσης.
- E. Ένα ακόμη γεγονός που απαιτεί την προσοχή η επαλήθευση των αμοιβών προσωπικού της χρήσεως με το αντίστοιχο ποσό που προϋπολογίστηκε. Οι τυχόν αποκλίσεις της μισθολογικής δαπάνης από την προϋπολογισμένη, οφείλουν να διερευνηθούν, προκειμένου να διαπιστωθούν, τόσο οι αιτίες, όσο και οι αιτιάσεις του γεγονότος αυτού για την οντότητα.
- F. Επιπλέον, ένα φαινόμενο που σε κάθε περίπτωση χρήζει τεκμηρίωσης και εξέτασης είναι και αυτό της διερεύνησης αζήτητων μισθών. Είναι πιθανό σε πολλές περιπτώσεις, λόγω παράλειψης ή λάθους υπολογισμών ή κακής εκτίμησης, να υπάρχουν ποσά που αντιστοιχούν σε μισθολογική δαπάνη που δεν αποδίδεται και δεν αντιστοιχεί σε κανέναν εργαζόμενο. Οι μισθοί αυτοί έχουν αρνητικές επιπτώσεις στον ορθό υπολογισμό της μισθοδοτικής δαπάνης, αφού υποδηλώνουν λανθασμένες εκτιμήσεις και υπολογισμούς εγείροντας ερωτηματικά και για τις λοιπές διαδικασίες.

Διαδικασίες πραγματικής και χρόνου απασχόλησης απασχολούμενων

Μία πολύ σημαντική δικλείδα ασφαλείας που θα πρέπει να δημιουργηθεί και να εφαρμοστεί είναι ο έλεγχος της πραγματικής απασχόλησης των εργαζομένων προκειμένου να επαληθευτεί ο υπολογισμός τόσο των τακτικών αποδοχών των εργαζομένων όσο και τυχόν έξτρα αποζημιώσεων που λαμβάνουν.

Προκειμένου λοιπόν να υπάρξει μία σχετική διασφάλιση αναφορικά με το χρόνο εργασίας των υπαλλήλων θα πρέπει, τουλάχιστον δειγματοληπτικά, να ελέγχονται, τα στοιχεία για τη φυσική παρουσία των εργαζόμενων στην εργασία τους, στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα να υπάρχουν και να φυλάσσονται. Με αυτό τον τρόπο τίθενται υπό εξέταση στοιχεία όπως: κάρτες ωρολογίου, λοιπά σημειώματα, υπογραφές εισόδου και εξόδου, δίνοντας και σε αυτή την περίπτωση στον κάθε ελεγκτή τη δυνατότητα να διαπιστώσει και να συμφωνήσει τα στοιχεία των μισθοδοτικών καταστάσεων με αυτά των στοιχείων παρουσίας τους.

Έλεγχος πρόσθετων αμοιβών (υπερωρίες, υπερεργασία), αποζημίωση εκτός έδρας κ.τ.λ.

Σε συνέχεια και προς ολοκλήρωση της προηγούμενης παραγράφου θα πρέπει στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι θα γίνεται έλεγχος των υπερωριακών αμοιβών που λαμβάνει ο εργαζόμενος, θα πρέπει δηλαδή να ελεγχθεί τόσο ότι οι επιπλέον ώρες για τις οποίες πληρώνεται ο εργαζόμενος έχουν πραγματικά υλοποιηθεί αλλά Επίσης, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον δειγματοληπτικός, έλεγχος προκειμένου να επιβεβαιωθεί η των αντίστοιχων στοιχείων για την καταβολή πρόσθετων αμοιβών (π.χ. υπερωρίες, νυκτερινή απασχόληση κτλ.).

Ένας ακόμα έλεγχος που κρίνεται απαραίτητος είναι αυτός του ορθού υπολογισμού, τόσο των πρόσθετων αποδοχών όσο και των κρατήσεων και εισφορών υπέρ τρίτων (π.χ. Φ.Μ.Υ., εισφορές ΙΚΑ κτλ.).

2.3.5.3 Έλεγχος Κόστους Παραθέντων και Κόστους Πωληθέντων

Παρουσίαση συστήματος κοστολόγησης

Η λογιστική κόστους είναι ένα διοικητικό εργαλείο και ορίζεται ως διαδικασία:

- μέτρησης,
- υπολογισμού και
- παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή/και των υπηρεσιών μίας οντότητας.

Η λογιστική κόστους ασχολείται με τις εξής δραστηριότητες:

- *«Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους παραγωγής προϊόντων ή/και υπηρεσιών. Στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον οι επιχειρήσεις πλέον προϋπολογίζουν το κόστος, δηλαδή εκτιμούν εκ των προτέρων το μέγεθός του. Με*

αυτόν τον τρόπο προκαθορίζουν το κόστος ενός προϊόντος ή/και μιας υπηρεσίας ή ακόμα και ενός επιμέρους κλάδου. Η συγκεκριμένη έννοια είναι γνωστή ως "πρότυπο κόστος".

- Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των αιτιακών σχέσεων μεταξύ του κόστους και των παραγόντων που το επηρεάζουν. Η έννοια του κόστους στην ουσία αναφέρεται στη συσσώρευση των εξόδων ή/και των δαπανών.
- Την καταχώρηση του κόστους στα βιβλία της οντότητας.
- Την ταξινόμηση του κόστους και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.
- Την παρουσίαση του κόστους στη διοίκηση της οντότητας προκειμένου να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις».

Βάσει της λειτουργικής κατάταξης των δραστηριοτήτων η λογιστική κόστους περιλαμβάνει:

- «Σχεδιασμό και λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών κοστολόγησης προκειμένου να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης οντότητας ή απλά να υπάρχει η τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων (*cost book keeping*)
- Έλεγχο του κόστους που ουσιαστικά αναφέρεται στην αντιπαραβολή του πραγματικού κόστους με το πρότυπο.
- Ανάλυση του κόστους. Η ανάλυση του κόστους μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους, ενδεικτικά θα αναφέρουμε:
 - a) κατά προϊόν,
 - b) κατά περιοχές πωλήσεων,
 - c) κατά κατηγορίες πελατών,
 - d) κατά τμήματα της οντότητας,

Η ανάλυση του κόστους αποσκοπεί στο να προσδιοριστεί ποιος παράγοντας συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση του κέρδους, ή αντίστοιχα ποιος είναι υπεύθυνος για την απόκλιση που μπορεί να υπάρχει μεταξύ του προτύπου κόστους και του πραγματικού.

- Σύγκριση του κόστους με το αυτό εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων και μεθόδων»

Από πολλούς θεωρητικούς η κοστολόγηση ορίζεται σαν «το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπει να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος των προϊόντων, των υπηρεσιών και των διαδικασιών μιας οντότητας»

Προκύπτει λοιπόν ότι ένα κοστολογικό σύστημα αποτελεί ένα πληροφοριακό σύστημα το οποίο παρέχει υψηλού επιπέδου πληροφόρηση σε μία οντότητα και είναι ένα πολύ σημαντικό εργαλείο άσκησης διοίκησης.

Βασικές Έννοιες

Κόστος – Δαπάνη - Έξοδο

Το Κόστος ορίζεται ως «το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία – κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνικοοικονομικές συνθήκες – και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και στο χρόνο». Ένας άλλος ορισμός που μπορεί να δοθεί για το κόστος είναι ότι μπορεί να θεωρηθεί «η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να παραχθεί το κοστολογούμενο προϊόν». Η αξία των οικονομικών μέσων προσδιορίζεται από δύο (2) παράγοντες:

- τη χρησιμοποιούμενη ποσότητα και
- την τιμή μονάδας.

Το Κόστος λοιπόν προκύπτει από της εξής ταυτότητα

$$\text{Κόστος} = \text{Χρησιμοποιούμενη ποσότητα} * \text{Τιμή Μονάδας.}$$

Αρκετές φορές παρατηρείται σύγχυση μεταξύ των εννοιών του κόστους, του εξόδου και δαπάνης. Για να υπάρξει σωστός διαχωρισμός μεταξύ των συγκεκριμένων εννοιών θα δοθεί ακόμα ένας ορισμός του κόστους αλλά και της έννοιας του εξόδου. Κόστος είναι «η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κάποιων κοινωνικών αναγκών ενώ έξοδο είναι το κόστος που επιβαρύνει τα έξοδα της χρήσεως».

Μετά από την ανάλυση των συγκεκριμένων ορισμών προκύπτει ότι:

- Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης μπορεί να γίνει είτε για την απόκτηση αγαθών είτε για την απόκτηση υπηρεσιών.
- Το κόστος δημιουργείται προκειμένου να πραγματοποιηθούν στη συνέχεια έσοδα
- Τα αγαθά που αποκτούνται με τη διάθεση αγοραστικής δύναμης, μέχρι να, χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.
- Η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών στην ουσία συνεπάγεται την αυτόματη μετατροπή του κόστους σε έξοδο επειδή οι υπηρεσίες δεν αποθεματοποιούνται
- Το έξοδο προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται
- Το έξοδο από τη στιγμή που δημιουργείται αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται
- Το έξοδο έστω και για μια στιγμή, έχει προϋπάρξει σαν κόστος, ενώ δεν συμβαίνει ποτέ το αντίθετο».

Η έννοια της δαπάνης αναφέρεται στις διαδικασίες ή/και στις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή/και του εξόδου. Με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης μπορεί να δημιουργηθεί κόστος ή/και έξοδο. Ο ορισμός του εσόδου στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ο εξής: «Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.»

Φορείς Κόστους

Η έννοια του κόστους έχει άμεση σχέση με την έννοια των προϊόντων ή/και υπηρεσιών που πρέπει να κοστολογηθούν. Τα συγκεκριμένα λοιπόν προϊόντα ή/και οι υπηρεσίες ονομάζονται «φορείς κόστους».

Οι φορείς κόστους χωρίζονται σε:

- τελικούς και
- ενδιάμεσους.

Τελικός φορέας κόστους «είναι το προϊόν ή/και η υπηρεσία που παράγεται και που προορίζεται να διατεθεί ή μπορεί να διατεθεί στη μορφή που παράγεται». Ενδιάμεσος φορέας κόστους «είναι τα προϊόντα που παράγονται σε διάφορες φάσεις και τα οποία δεν μπορούν να διατεθούν με τη μορφή που έχουν»

Κέντρα Κόστους

Το κόστος δεν αφορά μόνο τους φορείς κόστους αλλά συσχετίζεται και με τμήματα ή/και λειτουργίες του οργανισμού. Τμήματα ενός οργανισμού μπορούν να αποτελεί:

- μια ολόκληρη μονάδα παραγωγής
- ένα συγκεκριμένο μηχάνημα
- ένας μεμονωμένος εργάτης.

Κάθε κομμάτι ενός οργανισμού που μπορεί να είναι η αιτία για δημιουργία κόστους μπορεί να θεωρηθεί σαν «κέντρο κόστους».

Η επιβάρυνση ενός κέντρου κόστους πρέπει να γίνεται αποκλειστικά με τις δαπάνες που έχουν σχέση με αυτό. Αν δεχτούμε λοιπόν ότι ένα μηχάνημα είναι ξεχωριστό κέντρο κόστους, τότε θα πρέπει να επιβαρυνθεί με:

- την απόσβεσή του,
- την συντήρηση του,
- με ένα κομμάτι του ενοικίου του κτιρίου στο οποίο βρίσκεται

Κατηγορίες Κόστους

Το κόστος μπορεί να χωριστεί σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα των κριτηρίων που λαμβάνονται υπόψη. Με βάση το χρονικό σημείο που το κόστος θα βαρύνει τα έσοδα μιας χρονικής περιόδου, διακρίνεται σε:

- κόστος προϊόντος
- κόστος περιόδου.

Εάν ληφθεί σαν κριτήριο η μονάδα μέτρησης το κόστος μπορεί να διακριθεί σε:

- ανά μονάδα ή μοναδιαίο και
- συνολικό.

Το μοναδιαίο κόστος προκύπτει διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων και μας πληροφορεί σχετικά το πόσο κόστισε μια μονάδα προϊόντος. Εάν χρησιμοποιηθεί ως κριτήριο η αιτία ύπαρξης του, το κόστος μπορεί να διακριθεί σε:

- άμεσο και
- έμμεσο.

Άμεσο είναι το κόστος που σχετίζεται απευθείας με την παραγωγή ενώ έμμεσο κόστος είναι κάθε κόστος που δεν εξαρτάται από ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά επιμερίζεται και επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους.

Εάν λάβουμε ως κριτήριο τη συσχέτιση του κόστους με τις μεταβολές στην παραγωγή, τότε έχουμε:

- μεταβλητό,
- σταθερό και
- ημιμεταβλητό.

Μεταβλητό «είναι το κόστος που παραμένει σταθερό ανά μονάδα προϊόντος και μεταβάλλεται συνολικά ανάλογα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής». Σταθερό «είναι το κόστος που δεν μεταβάλλεται συνολικά σε σχέση με τον όγκο παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος». Ημιμεταβλητό «είναι το κόστος που προέρχεται από το συνδυασμό των δύο προηγούμενων». Το ημιμεταβλητό κόστος αποτελείται λοιπόν από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό τμήμα, για αυτό το ημιμεταβλητό κόστος ονομάζεται και μικτό.

Το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από όλα τα κόστη που έχουν σχέση με το προϊόν δηλαδή:

- ✓ τις πρώτες ύλες,
- ✓ την άμεση εργασία και
- ✓ τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όταν πωληθεί το προϊόν ή/και η υπηρεσία το κόστος παραγωγής μετατρέπεται σε έξοδο, που ονομάζεται κόστος πωληθέντων, και αφαιρείται πλέον από τα έσοδα της περιόδου. Το κόστος που δεν έχει άμεση σχέση με το παραγόμενο προϊόν ή/και ονομάζεται κόστος περιόδου. Όταν το κόστος περιόδου να επιβαρύνει τα έσοδα μιας μόνο περιόδου ονομάζεται «δαπάνη

εισοδήματος». Εάν ένα κόστος περιόδου επιβαρύνει τα έσοδα περισσότερων χρήσεων ονομάζεται «δαπάνη κεφαλαίου». Αν λάβουμε υπόψη το χρόνο τότε το κόστος διακρίνεται σε:

- ιστορικό και
- προϋπολογιστικό.

Το ιστορικό κόστος ονομάζεται και πραγματικό κόστος ή απολογιστικό και για τον υπολογισμό του χρησιμοποιούνται πραγματικά δεδομένα. Το προϋπολογιστικό που ονομάζεται και μελλοντικό κόστος αναφέρεται σε εκτιμήσεις αναφορικά με τα έξοδα που θα συμβούν στο μέλλον.

Εάν ληφθούν υπόψη οι λειτουργίες της οντότητας, το κόστος διακρίνεται σε:

- κόστος παραγωγής,
- κόστος διοίκησης,
- κόστος πωλήσεων ή διάθεσης και
- κόστος χρηματοδότησης.

Το άθροισμα όλων των ανωτέρω αποτελεί το συνολικό κόστος λειτουργίας της οντότητας.

Ανάλυση Συνολικού Κόστους Λειτουργίας της Οντότητας

Τα στοιχεία που αποτελούν το κόστος παραγωγής μπορούν να ομαδοποιηθούν προκειμένου να προκύψουν οι έννοιες του «αρχικού κόστους» και του «κόστους μετατροπής». Το αρχικό κόστος αποτελείται από:

- τις πρώτες ύλες,
- την άμεση εργασία και
- τα άμεσα έξοδα,

και συνδέεται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων.

Το κόστος μετατροπής αποτελείται από:

- την άμεση εργασία και
- τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, και ουσιαστικά αποτελεί το κόστος που έχει σχέση με την επεξεργασία των πρώτων υλών και τη μετατροπή τους σε προϊόντα.

Αν διαιρεθεί το συνολικό κόστος με τις παραγόμενες μονάδες προϊόντος προκύπτει το μοναδιαίο κόστος. Αν στο μοναδιαίο κόστος προστεθεί το μοναδιαίο κέρδος, τότε προκύπτει η μοναδιαία τιμή πώλησης. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να γίνει μία σύντομη αναφορά σε κάποιες έννοιες που έχουν άμεση συμμετοχή στο κόστος ενός προϊόντος ή/και υπηρεσίας.

Άμεσα Έξοδα

Είναι τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους, αφού αφαιρεθούν οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, και πρέπει να επιβαρύνουν άμεσα το συγκεκριμένο φορέα κόστους.

Πρώτες Ύλες

Η συγκεκριμένη έννοια αναφέρεται στα υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους επιβαρύνοντας άμεσα το προϊόν. Στο προϊόν ενσωματώνονται και τα «βοηθητικά υλικά» τα οποία αποτελούν υλικά που είναι μικρής αξίας σε σχέση με τα κύρια υλικά. Πρώτες ύλες είναι:

- υλικά που αποκτώνται για την παραγωγή.
- προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά χρησιμοποιούνται ξανά
- ημικατεργασμένα προϊόντα

Άμεση Εργασία

Η συγκεκριμένη έννοια αναφέρεται στην εργασία που προσφέρεται από τα άτομα που ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών και περιλαμβάνει το σύνολο των εργασιών μέχρι το προϊόν ή/και η υπηρεσία να πάρει την τελική του μορφή.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Τα συγκεκριμένα έξοδα ξεκινούν από την έναρξη της παραγωγής και διαρκούν μέχρι τα προϊόντα να είναι έτοιμα. Τα Γ.Β.Ε. βαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα, αλλά δεν αντιστοιχίζονται άμεσα με αυτά. Ως Γ.Β.Ε. μπορούν να χαρακτηριστούν τα εξής:

- ✓ Τα ενοίκια
- ✓ Τα ασφάλιστρα
- ✓ Η έμμεση εργασία
- ✓ Οι δαπάνες ενέργειας

- ✓ Οι υπηρεσίες των βοηθητικών τμημάτων.
- ✓ Τα έμμεσα υλικά
- ✓ Οι αποσβέσεις,
- ✓ Η συντήρηση
- ✓ Οι επισκευές
- ✓ Ο μισθός της διοίκησης

Γενικά έξοδα

Τα Γενικά έξοδα μπορούν να χωριστούν σε τέσσερις (4) κατηγορίες:

- ότι αφορά το εργοστάσιο που ονομάζονται Κόστος Παραγωγής
- ότι αφορά τη διοίκηση και ονομάζεται Κόστος Διοίκησης
- ότι αφορά τις πωλήσεις ή τη διάθεση των προϊόντων και ονομάζεται Κόστος Διάθεσης
- ότι αφορά τη χρηματοδότηση της οντότητας και ονομάζεται Χρηματοοικονομικό Κόστος

Γενικά Έξοδα Διοίκησης

Είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της οντότητας.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν:

- το ενοίκιο των κεντρικών γραφείων
- ο φωτισμός των κεντρικών γραφείων
- οι μισθοί κάποιων γραμματέων.

Γενικά Έξοδα Πωλήσεων ή Διάθεσης

Είναι τα έξοδα που υλοποιούνται στην προσπάθεια προώθησης των πωλήσεων και διανομής των προϊόντων στον καταναλωτή.

Γενικά Έξοδα Χρηματοδότησης

Αφορά τα έξοδα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του οργανισμού.

Σκοπός και σημασία της Κοστολόγησης

Η διοίκηση ενός οργανισμού αποσκοπεί στην όσο γίνεται πιο αποδοτική και αποτελεσματική διοίκηση του οργανισμού. Αυτό γίνεται μόνο αν υπάρχουν επαρκείς και έγκυρες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τον οργανισμό, όπως για παράδειγμα είναι:

- «οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η οντότητα ή/και οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- Η ανταγωνιστικότητα της οντότητας.
- Το οικονομικό περιβάλλον
- Οι συνθήκες παραγωγής
- Το κόστος»

Ο βασικός στόχος της κοστολογικής διαδικασίας είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση του οργανισμού με όλες εκείνες τις πληροφορίες που αφορούν το κόστος. Είναι δεδομένο ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης έχει άμεση σχέση από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει κανένα νόημα ένα κοστολογικό σύστημα το οποίο μπορεί να παρέχει πληροφορίες αλλά αυτές δε λαμβάνονται υπόψη της διοίκησης. Είναι σίγουρο η διοίκηση ενός οργανισμού δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη της κατά τη λήψη αποφάσεων μόνο το κόστος, αλλά είναι Επίσης, σίγουρο ότι κανένας διευθυντής δε θα μπορέσει να διοικήσει έναν οργανισμό χωρίς πληροφορίες γίνεται σχετικά με το κόστος. Είναι σίγουρο ότι οι αποφάσεις που λαμβάνει η διοίκηση είναι ορθολογικότερες όταν βασίζονται σε πληροφορίες αναφορικά με το κόστος καθώς η διοίκηση μιας οντότητας έχει πολλά προβλήματα όπως:

- οι τιμές πωλήσεων θα πρέπει να αλλάξουν ή θα πρέπει να παραμείνουν ίδιες,
- συμφέρει η αλλαγή κάποιου προμηθευτή
- συμφέρει η αύξηση της παραγωγής

Η κοστολόγηση λοιπόν είναι απαραίτητο όχι μόνο για την εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και για το πόσο θα πρέπει να κοστίζει το αυτό προϊόν. Αν υπάρχει σημαντική διαφορά σε αυτά τα δύο (2) κόστη τότε πρέπει να παρθούν μέτρα προκειμένου να μειωθεί ή ακόμα και να εξαλειφθεί αυτή η απόκλιση.

Γενικές Αρχές Κόστους.

Το κόστος πρέπει να έχει άμεση σχέση με τις αιτίες που το δημιουργούν, επιβαρύνοντας με αυτόν τον τρόπο μόνο τους φορείς κόστους οι οποίοι έχουν σχέση με. Επίσης, μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο αφού έχει πραγματοποιηθεί. Όλα τα κόστη πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ανεξαρτήτως του μεγέθους τους καθώς μόνο έτσι αποφεύγονται παραλείψεις κόστους.

Το έκτακτο κόστος δεν είναι σωστό να συμμετέχει στην κοστολόγηση καθώς σκοπός της κοστολόγησης είναι να βοηθήσει τη διοίκηση να λάβει αποφάσεις προσφέροντας πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι επειδή το έκτακτο κόστος δεν έχει σχέση με τη λειτουργία της οντότητας, καθώς αναφέρεται κυρίως σε τυχαία γεγονότα, ο συνυπολογισμός του στο αποτέλεσμα θα οδηγούσε σε λανθασμένα συμπεράσματα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι ένα κόστος που συνέβη στο παρελθόν δεν είναι σωστό να επιβαρύνει μια μελλοντική περίοδο. Παρόλο που υποστηρίζεται από κάποιους ότι το παρελθοντικό κόστος θα πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους, αυτό θα οδηγήσει σε αλλοίωση της οντότητας.

Χρειάζεται πολύ μεγάλη προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους ως παρελθοντικό. «Ένα κόστος είναι παρελθοντικό όταν η οντότητα δεν έχει να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Αν όμως ωφέλεια από την πραγματοποίησή ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το συγκεκριμένο κόστος δεν είναι παρελθόν και σαφώς και πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία προκύπτει και το όφελος».

Μέθοδοι και Τεχνικές Κοστολόγησης

Οι πληροφορίες αναφορικά με:

- τις πρώτες ύλες,
- τα άμεσα εργατικά και
- τα ΓΒΕ

είναι δυνατό να ταξινομηθούν με διαφορετικούς τρόπους προκειμένου με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης μπορούν να χωριστούν σε δύο (2) μεγάλες κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η δεύτερη τις τεχνικές

κοστολόγησης. Οι κοστολογικές μέθοδοι έχουν άμεση σχέση με τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας. Υπάρχουν βασικά δύο (2) τρόποι παραγωγής:

- η εξατομικευμένη παραγωγή και
- η συνεχής παραγωγή

Στην εξατομικευμένη παραγωγή οι φορείς κόστους είναι διαφορετικοί μεταξύ τους ενώ στη συνεχής παραγωγή οι φορείς κόστους είναι όμοιοι μεταξύ τους. Οι τεχνικές κοστολόγησης έχουν άμεση σχέση με το λόγο που η διοίκηση θέλει να χρησιμοποιήσει την πληροφόρηση που προσφέρει το κοστολογικό σύστημα. Είναι δεδομένο η διοίκηση ενός οργανισμού έχει ανάγκες από σωστή πληροφόρηση και για αυτό το λόγο έχουν αναπτυχθεί διάφορες τεχνικές, όπως:

- «η τεχνική του πλήρους κόστους,
- η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους και η
- τεχνική του πρότυπου κόστους.»

Στην τεχνική του πλήρους κόστους το κόστος των προϊόντων αποτελείται από:

- τις πρώτες ύλες,
- την άμεση εργασία και
- όλα τα ΓΒΕ.

Η συγκεκριμένη τεχνική παρουσιάζει ως βασικό μειονέκτημα ότι οι φορείς κόστους επιβαρύνονται τόσο με το άμεσο κόστος όσο και με κόστος που δεν έχει πραγματοποιηθεί εξαιτίας τους. Στην τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους πρακτικά εξαλείφεται το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής καθώς οι φορείς κόστους επιβαρύνονται με μόνο το σύνολο του μεταβλητού κόστους, δηλαδή με:

- τις πρώτες ύλες,
- την άμεση εργασία και
- τα μεταβλητά ΓΒΕ.

Τα σταθερά ΓΒΕ επομένως δεν επιβαρύνουν τους φορείς κόστους, αλλά αφαιρούνται και δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα σαν κόστος περιόδου. Ο συγκεκριμένος χειρισμός της

ανωτέρω τεχνικής αιτιολογείται γιατί τα σταθερά ΓΒΕ δεν αποτελούν αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας καθώς θα πραγματοποιηθούν ανεξαρτήτως του να υπάρχει παραγωγή ή όχι.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους έχει ως σκοπό να βοηθήσει τη διοίκηση ενός οργανισμού στον έλεγχο των δραστηριοτήτων του. Ως προϋπολογισμός ορίζεται «ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου ενώ πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους».

Διαρκής απογραφή αποθεμάτων

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οντότητα τα οποία προορίζονται να πωληθούν αυτούσια ή βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων ή προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων ή προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων κι εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Οι κυριότερες κατηγορίες αποθεμάτων είναι:

- a. Εμπορεύματα:
- b. Έτοιμα προϊόντα
- c. Ημιτελή προϊόντα:
- d. Παραγωγή σε εξέλιξη
- e. Υποπροϊόντα
- f. Υπολείμματα:
- g. Πρώτες και βοηθητικές ύλες
- h. Υλικά συσκευασίας
- i. Αναλώσιμα υλικά
- j. Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων:
- k. Είδη συσκευασίας

Διαρκής απογραφή είναι το σύστημα απογραφής που επιτρέπει την άμεση ενημέρωση της οντότητας σχετικά με την ποσότητα, το κόστος ανά μονάδα και το συνολικό κόστος για κάθε είδος εμπορεύματος. Με το σύστημα της διαρκούς απογραφής τηρείται καθημερινή λεπτομερής καταγραφή των εισαγωγών-εξαγωγών των εμπορευμάτων κατά ποσότητα και αξία. Για κάθε είδος εμπορεύματος, τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί, στους οποίους παρακολουθούνται οι αγορές και πωλήσεις κατά ποσότητα και αξία.

Το έσοδο της πώλησης λοιπόν στο σύστημα αυτό, αναλύεται στο πραγματικό έσοδο της πώλησης που παρακολουθείται με ένα λογαριασμό εσόδων και στο κόστος των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν, που πιστώνεται στον οικείο αναλυτικό λογαριασμό Εμπορεύματα. Έτσι, στο σύστημα διαρκούς απογραφής, η πώληση και η μείωση της ποσότητας και αξίας των εμπορευμάτων καταχωρείται ταυτόχρονα. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το ανάλογο βιβλίο που περιέχει τις αναλυτικές πληροφορίες εμπορευμάτων (αναλυτικό Καθολικό Εμπορευμάτων) είναι το βιβλίο Αποθήκης. Ο λογαριασμός κάθε είδους εμπορεύματος στο βιβλίο Αποθήκης απεικονίζει σε κάθε χρονική στιγμή, κατά τη διάρκεια της χρήσης, το υπάρχον απόθεμα σε ποσότητα και αξία.

Οι οντότητες που τηρούν σύστημα διαρκούς Απογραφής, θα πρέπει να διενεργούν φυσική απογραφή, τουλάχιστον μια φορά κατ' έτος, για όλα τα επί μέρους είδη των εμπορευμάτων τους, προκειμένου να βεβαιώνονται για τη συμφωνία των πραγματικών στοιχείων και των καταχωρημένων στα βιβλία.

Τα δεδομένα της φυσικής απογραφής θεωρούνται τα πραγματικά αξιόπιστα και προς αυτά θα πρέπει να προσαρμόζονται τα δεδομένα των αναλυτικών λογαριασμών των εμπορευμάτων. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικής και λογιστικής απογραφής, μπορεί να προέρχονται από κλοπές, καταστροφές ή άλλο λόγο.

Παλαιότερα, με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, το οποίο είχε μεγάλο κόστος εφαρμογής, οι μεγάλες οντότητες επιτύγχαναν πλήρη έλεγχο των επί μέρους ειδών των εμπορευμάτων τους, ήταν γνώστες του αποθέματός τους σε κάθε στιγμή και μπορούσαν να παίρνουν ορθολογιστικές αποφάσεις και να ετοιμάζουν ενδιάμεσα οικονομικές καταστάσεις. Σήμερα, επιχειρήσεις με μικρό όγκο πωλήσεων, χρησιμοποιούν επίσης διαρκή απογραφή με

την υποστήριξη της μηχανοργάνωσης των Λογιστηρίων, διότι με τον τρόπο αυτόν λαμβάνονται οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σωστή διοίκηση των αποθεμάτων.

Επαλήθευση κατανομής λειτουργικού κόστους

Το κόστος αποτελείται από υλικά και από έξοδα. Κατ' αρχάς τα στοιχεία του κόστους καταχωρούνται κατ' είδος στους λογαριασμούς της ομάδας 2 (αξία των υλικών) και της ομάδας 6 (οργανικά έξοδα). Για τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία και κατά φορέα κόστους, διερευνάται η σχέση των αναλωθέντων υλικών και τα έξοδα κατ' είδος με τις λειτουργίες της επιχειρήσεως και τους φορείς κόστους. Τα στοιχεία κόστους σε σχέση με τις λειτουργίες και τους φορείς διακρίνονται σε:

- Άμεσο κόστος
- Κόστος που αφορά περισσότερα κέντρα
- Κόστος που συνδέονται με περισσότερα κέντρα και λειτουργίες

Άμεσο κόστος είναι εκείνο το οποίο συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένο κέντρο κόστους ή λειτουργία για τα οποία έχει πραγματοποιηθεί στο σύνολό του. Κόστος που αφορά περισσότερα κέντρα είναι εκείνο το οποίο αφορά σε περισσότερα κέντρα, πλην όμως ο διαχωρισμός κατά κέντρο κόστους είναι τεχνικά δυνατός και αποδεκτός ως προς την πραγματική και άμεση ανάλωση του εν λόγω κόστους κατά κέντρο κόστους.

Κόστος που συνδέεται με περισσότερα κέντρα και λειτουργίες είναι το κόστος εκείνο το οποίο πραγματοποιείται για περισσότερα κέντρα κόστους και λειτουργίες και το οποίο δεν είναι δυνατόν να κατανεμηθεί πραγματικά σε αυτά τα κέντρα και λειτουργίες. Η κατανομή αυτού του κόστους γίνεται με βάση κριτήρια μερισμού, με τα οποία η κατανομή να προσεγγίζει όσο το δυνατόν την πραγματικότητα. Σε αυτή την κατηγορία του κόστους συμβαίνει πολλές φορές να μην είναι δυνατόν να εφαρμοσθούν τέτοια κριτήρια μερισμού. Σε αυτή την περίπτωση ο μερισμός γίνεται με εμπειρική εκτίμηση.

Πρακτικά το λειτουργικό κόστος διαμορφώνεται ως εξής:

- Τα κόστη κατ' είδος (υλικά και έξοδα) έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και ομάδας 6.

- Τα κατ' είδος κόστη κατανέμονται και συγκεντρώνονται σε κόστη κατά προορισμό ή κατά λειτουργία, ανάλογα με τα κέντρα κόστους, κύρια και βοηθητικά στα οποία διαιρείται κάθε λειτουργία.
- Το κόστος των βοηθητικών κέντρων κατανέμεται στα κύρια κέντρα και λειτουργίες που αυτά εξυπηρετούν.
- Συγκεντρώνονται τα επί μέρους κόστη για κάθε τελική (βασική) λειτουργία.

Τα κόστη κατ' είδος κατανέμονται στα κέντρα κόστους, βοηθητικά κύρια, με τη βοήθεια καταστάσεων οι οποίες ονομάζονται «Φύλλα Μερισμού». Τα φύλλα μερισμού καταρτίζονται για την κατανομή κυρίως των εξόδων κατ' είδος που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 6. Είναι δυνατόν να καταρτίζονται και φύλλα μερισμού για την κατανομή του κόστους των υλικών. Στο φύλλο μερισμού υποχρεωτικά περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα κατ' είδος, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που βαρύνουν άμεσα ένα κέντρο κόστους, προκειμένου να εξασφαλίζεται η συμφωνία των ποσών προς μερισμό με το σύνολο των οργανικών εξόδων (ομάδα 6).

Σε πολλές περιπτώσεις επιβάλλεται εκ των πραγμάτων η κατάρτιση ιδιαίτερου φύλλο μερισμού για κάποιον ή και περισσότερους λογαριασμούς εξόδων. Σε αυτή την περίπτωση τα δεδομένα των επί μέρους φύλλων μερισμού μεταφέρονται και ανακεφαλαιώνονται στο τελικό φύλλο μερισμού, του οποίου το άθροισμα των μερισθέντων ποσών θα συμφωνεί με τα συνολικά οργανικά έξοδα.

Πρακτικά το φύλλο μερισμού καταρτίζεται με τις εξής διαδικασίες:

- Τα έξοδα κατ' είδος προς μερισμό λαμβάνονται από ισοζύγιο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 6.
- Τα άμεσα έξοδα και τα έξοδα που διαχωρίζονται κατά κέντρα κόστους με ακρίβεια, επιβαρύνουν απευθείας τα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.
- Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για περισσότερα κέντρα κόστους κατανέμονται με βάση διάφορα κριτήρια κατανομής.
- Τα κέντρα κόστους αναγράφονται στο φύλλο μερισμού από αριστερά προς τα δεξιά με την εξής σειρά:

- i. Πρώτα αναγράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που παρέχουν έργο σε άλλα βοηθητικά κέντρα και τα οποία δεν λαμβάνουν έργο από άλλα κέντρα. Το κόστος που σχηματίζεται των κέντρων αυτών είναι οριστικό και αποτελείται από έξοδα κατ' είδος.
- ii. Στη συνέχεια γράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που λαμβάνουν έργα μόνο από τα προηγούμενα βοηθητικά κέντρα και δίνουν έργο σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα κόστους. Το οριστικό κόστος αυτών σχηματίζεται μετά τη μεταφορά σε αυτά του κόστους των προηγούμενων βοηθητικών κέντρων.
- iii. Στη συνέχεια γράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που λαμβάνουν και παρέχουν μεταξύ τους έργα. Το οριστικό κόστος των κέντρων αυτών σχηματίζεται μετά τη στάθμιση της αλληλοπαροχής. Το κόστος αυτό κατανέμεται στα κύρια κέντρα κόστους.

Συμφωνία τεχνικών προδιαγραφών(ετοιμίων & αναλώσεων κόστους)

Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών

Στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών παρακολουθούνται, με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος προϊόντος και εντός δέκα ημερών από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος, οι τεχνικές προδιαγραφές αυτού. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων τη για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής.

Για τα εξατομικευμένα αγαθά που κατασκευάζονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη αντί της αναγραφής τεχνικών προδιαγραφών καταχωρείται πριν από την έναρξη της παραγωγής στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή στο βιβλίο αποθήκης πλήρης περιγραφή των προϊόντων που παραγγέλλονται.

Τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος είναι το σχέδιο της παραγωγής του ή η προϋπολογισθείσα ποσοτική περιγραφή των απαιτούμενων υλικών και της φύρας αυτών για την παραγωγή μιας μονάδας έτοιμου προϊόντος, κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες

παραγωγής, καθώς και τα τεχνικά δεδομένα με τα οποία προσδιορίζονται τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συγκεκριμένου αγαθού.

Οι τεχνικές προδιαγραφές όπως αναφέραμε παραπάνω, περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, για κάθε μονάδα παραγομένου προϊόντος την απαιτούμενη θεωρητικά ποσότητα πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας. Αυτό σημαίνει δηλαδή, με απλά λόγια, ότι στη μερίδα (καρτέλα) του κάθε αγαθού γράφεται η «*συνταγή παραγωγής του*». Σε κάθε μερίδα του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών αναγράφονται, πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές. Όταν μεταβάλλονται, κατά τη διάρκεια της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές πρέπει να ενημερωθούν οι αντίστοιχες μερίδες με τη μεταβολή αυτή. Η ενημέρωση αυτή πρέπει να γίνει πριν από την έναρξη της νέας παραγωγής. Απαραίτητο είναι να αναγράφεται και η χρονολογία έναρξης της παραγωγής του προϊόντος με τις νέες προδιαγραφές για να γίνουν οι κατάλληλες συμφωνίες και ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Η οντότητα πριν από την αναγραφή των τεχνικών προδιαγραφών πρέπει, πέρα από τη μελέτη παραγωγής του προϊόντος και την τυχόν προϋπάρχουσα εμπειρία, να πραγματοποιήσει δοκιμαστική-πειραματική παραγωγή για να διαπιστώσει και να προσδιορίσει τις απαιτούμενες ποσότητες πρώτων και λοιπών υλών, και τη φύρα παραγωγής, ούτως ώστε ο προϋπολογισμός της παραγωγής του κάθε αγαθού, να προσεγγίζει την πραγματικότητα.

Έλεγχος αποκλίσεων.

Κύριος στόχος της Πρότυπης Κοστολόγησης είναι ο Έλεγχος του Κόστους που Πραγματοποιείται και της Αποτελεσματικότητας των φορέων της διοίκησης σε όλες τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της Οντότητας. Ο έλεγχος γίνεται συγκρίνοντας το **ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ** κόστος με το **ΠΡΟΤΥΠΟ** κόστος. Από τη σύγκριση αυτή προκύπτουν διαφορές που τις ονομάζουμε **ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ**. Οι Αποκλίσεις προσδιορίζονται πάντα με βάση το πρότυπο κόστος.

Πραγματικό < Πρότυπο = Απόκλιση Θετική (Κέρδος)

Πραγματικό > Πρότυπο = Απόκλιση Θετική (Ζημία)

Αποκλίσεις Υλικών

Το κόστος των αναλωθέντων στην παραγωγή υλικών μπορεί να διαφέρει από το Πρότυπο Κόστος είτε:

- επειδή η πραγματικά αναλωθείσα ποσότητα ήταν διαφορετική από την πρότυπη - απόκλιση απόδοσης υλικών
- επειδή η πραγματική τιμή αγοράς ήταν διαφορετική από την πρότυπη - απόκλιση τιμής υλικών

Απόκλιση Απόδοσης Υλικού

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Πραγματική Ποσότητα που θα είχε χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή που πραγματοποιήθηκε με την Πραγματική Αναλωθείσα Ποσότητα. Τη διαφορά τους την πολλαπλασιάζουμε με την Πρότυπη Τιμή Μονάδας για να μην επηρεαστεί από αποκλίσεις τιμών. Η Πρότυπη Πραγματική Ανάλωση υπολογίζεται εάν τις Πραγματικές Μονάδες Παραγωγής τις πολλαπλασιάσουμε με την Πρότυπη Ανάλωση ανά Μονάδα Προϊόντος

Απόκλιση Τιμής Υλικού

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Τιμή Μονάδας με την Πραγματική Τιμή Μονάδας για την ποσότητα που πραγματικά χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή του προϊόντος

Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Το κόστος της άμεσης εργασίας εξαρτάται από τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που αναλώθηκαν και από την πραγματική αμοιβή των εργαζομένων άμεσα στην παραγωγή των ή του προϊόντος.

Απόκλιση Αποδοτικότητας

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε τον Πρότυπο Πραγματικό Χρόνο που θα είχε χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή που πραγματοποιήθηκε με τον Πραγματικό Χρόνο που χρησιμοποιήθηκε. Τη διαφορά τους την πολλαπλασιάζουμε με την Πρότυπη Αμοιβή άμεσης εργασίας για να μην επηρεαστεί από αποκλίσεις στην αμοιβή. Οι Πρότυπες Πραγματικές ώρες Άμεσης

Εργασίας υπολογίζονται εάν τις Πραγματικές Μονάδες Παραγωγής τις πολλαπλασιάσουμε με τον Πρότυπο Χρόνο ανά μονάδα προϊόντος

Απόκλιση Τιμής Άμεσης Εργασίας

Υπολογίζεται εάν συγκρίνουμε την Πρότυπη Αμοιβή με την Πραγματική Αμοιβή για τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγή των ή του προϊόντος

Απόκλιση Γενικών Εξόδων

Οι αποκλίσεις των Γενικών Εξόδων διαφέρουν από τις αποκλίσεις των υλικών και της άμεσης εργασίας από το γεγονός ότι στη διαμόρφωσή τους συμμετέχουν Έξοδα όχι μόνο Μεταβλητά αλλά σε σημαντικό μάλιστα βαθμό και Έξοδα Σταθερά.

Απόκλιση Μεταβλητών Εξόδων

Υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των προτύπων και των απορροφηθέντων Μεταβλητών Εξόδων. Αναλύεται σε Απόκλιση Τιμής και Απόκλιση Αποτελεσματικότητας.

Απόκλιση Τιμής

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των Προϋπολογισθέντων Μεταβλητών Εξόδων για την Πραγματοποιηθείσα Παραγωγή και των Πραγματοποιηθέντων Μεταβλητών Εξόδων Τα Προϋπολογισθέντα Μεταβλητά Έξοδα υπολογίζονται εάν τον Πραγματικό Χρόνο Παραγωγής (εργατοώρες, εργατολεπτά κ.λπ.) τον πολλαπλασιάσουμε επί τον Πρότυπο συντελεστή Μεταβλητών Εξόδων

Απόκλιση Αποτελεσματικότητας

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ Προτύπου και Πραγματικού χρόνου (εργατοώρες, εργατολεπτά κλπ) επί τον Πρότυπο Συντελεστή Μεταβλητών Εξόδων.

Απόκλιση Σταθερών Εξόδων

Υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των προτύπων και απορροφηθέντων Σταθερών Εξόδων

Απόκλιση Τιμών

Είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ των Προϋπολογισθέντων Σταθερών Εξόδων για την Προϋπολογισθείσα Παραγωγή και των Πραγματοποιηθέντων Σταθερών Εξόδων για την πραγματοποιηθείσα παραγωγή.

Απόκλιση Βαθμού Δραστηριότητας ή Όγκου

Είναι ίση με το γινόμενο της διαφοράς μεταξύ του Πρότυπου Πραγματικού Χρόνου και του Προϋπολογισθέντος Χρόνου Παραγωγής επί τον Πρότυπο Συντελεστή Σταθερών Εξόδων

Απόκλιση Πωλήσεων

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται με το περιθώριο κέρδους και όχι σε σχέση με την αξία πώλησης Αναλύεται σε Απόκλιση Τιμής Πώλησεως και Απόκλιση Όγκου Πωλήσεων.

Απόκλιση Τιμής Πώλησης

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως το γινόμενο μεταξύ των Πραγματικών Πωλήσεων επί τη διαφορά μεταξύ Πραγματικού Μικτού Κέρδους και Προτύπου Μικτού Κέρδους στην Μονάδα του Προϊόντος.

Απόκλιση Όγκου Πώλησης

Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως το γινόμενο μεταξύ Προτύπου Μικτού Κέρδους επί τη διαφορά μεταξύ Πραγματικού Όγκου Πωλήσεων και του Προϋπολογιζομένου Όγκου Πωλήσεων

Συμφωνία κόστους πωληθέντων και κόστους παραχθέντων με τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων.

Κόστος πωληθέντων είναι το κόστος αγοράς των πωληθέντων προϊόντων μιας οντότητας και ισούται με το συνολικό ποσό με το οποίο επιβαρύνθηκε προκειμένου να αποκτήσει τα εμπορεύματα της. Το κόστος αγοράς αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς τοις μετρητοίς (+)
- Τα άμεσα ή ειδικά έξοδα αγορών (+)
- Τις εκπτώσεις αγορών (-)
- Τις επιστροφές αγορών (-)

Όταν αγοράζονται εμπορεύματα επί πιστώσει, σαν κόστος αγοράς νοείται η τιμή μετρητοίς και όχι αυτή της πίστωσης. Με τα άμεσα ή ειδικά έξοδα εννοούνται τα έξοδα μεταφοράς των εμπορευμάτων, τα έξοδα φόρτωσης/εκφόρτωσης, οι δασμοί, οι προμήθειες κ.α.

Πρόκειται για τις εκπτώσεις που παρέχουν οι προμηθευτές στην οντότητα και αποτελεί μειωτικό στοιχείο του κόστους αγοράς. Είναι οι επιστροφές προϊόντων που κάνει η οντότητα στους προμηθευτές της και αποτελεί και αυτό μειωτικό στοιχείο του κόστους αγοράς. Δεν αποτελούν στοιχεία του κόστους αγοράς:

- ✓ Οι χρεωστικοί τόκοι στις αγορές με πίστωση γιατί θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο
- ✓ Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) γιατί θα τον πληρώσει η οντότητα στον προμηθευτή αλλά θα τον εισπράξει αργότερα από τους καταναλωτές
- ✓ Οι χρεωστικές/ πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές γιατί δεν συσχετίζονται με την αγορά ενός προϊόντος αλλά με διακυμάνσεις της τιμής του ξένου νομίσματος
- ✓ Τα έξοδα που δεν συσχετίζονται άμεσα με συγκεκριμένες αγορές (π.χ. έξοδα επιστροφής, μισθοί)

Το κόστος παραχθέντων προϊόντων υπολογίζεται στην κατάσταση κόστους παραχθέντων, η οποία συνοψίζει τη ροή όλου του κόστους παραγωγής που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Το κόστος πωληθέντων αποτελεί σημαντικό κομμάτι των δαπανών-εξόδων παραγωγής, συνεπώς ο έλεγχος, τόσο των αγορών, των επιστροφών-εκπτώσεων, όσο και του ίδιου του κόστους παραγωγής, γίνεται επιτακτικός.

Ως ελεγκτικές διαδικασίες για τον έλεγχο του κόστους πωληθέντων θα μπορούσαν να σημειωθούν οι εξής:

- Κατάρτιση πίνακα των κατ' είδος δαπανών της χρήσεως με αντίστοιχα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως.
- Διαπίστωση της ύπαρξης ή μη σημαντικών αποκλίσεων της τιμής αγοράς από περίοδο σε περίοδο.
- Διαπίστωση της ύπαρξης ή μη πιστωτικών τιμολογίων κατά την επόμενη χρήση για αγορές τέλους χρήσεως.
- Διαπίστωση της καταχώρησης των εξόδων στη χρήση τους.
 - Έλεγχος τιμολογίων των προμηθευτών, σε αντιπαραβολή με τα δελτία αποστολής, ως προς τις ποσότητες, αξίες και τον χρόνο εκδόσεως τους.
 - Έλεγχος ως προς τη νομιμότητα των δικαιολογητικών, ύπαρξη εγκρίσεων, ακυρώσεις, επαληθεύσεις αριθμητικών πράξεων, καθώς και ορθής λογιστικής τακτοποίησής τους (αγορές- προμηθευτές-ΦΠΑ).
 - Έλεγχος καταχώρησης των ποσοτήτων και της αξίας που αναγράφεται στα δελτία αποστολής ή στα τιμολόγια των προμηθευτών στις αντίστοιχες μερίδες της αποθήκης.
 - Έλεγχος διακανονισμού της αγοράς: (α) διαπίστωση ύπαρξης εξοφλητικής απόδειξης μετρητών του προμηθευτή ή πινακίου παραλαβής επιταγών από τον προμηθευτή, (β) διαπίστωση πίστωσης του σωστού λογαριασμού προμηθευτή για τις αγορές επί πιστώσει ή των γραμματίων πληρωτέων ή επιταγών πληρωτέων με την αξία του τιμολογίου, πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ.
 - Έλεγχος ύπαρξης συστήματος ορθής καταχώρησης και επαλήθευσης του ΑΦΜ των προμηθευτών.
 - Επαλήθευση-συμφωνία της συγκεντρωτικής κατάστασης των προμηθευτών και διαπίστωση ορθής υποβολής της στην αρμόδια υπηρεσία.

- Έλεγχος των ποσοτήτων που αναγράφουν τα πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής με τα αντίστοιχα εκδοθέντα από την οντότητα δελτία αποστολής.
- Διενέργεια ελέγχου τιμών των πιστωτικών τιμολογίων επιστροφής με τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια των προμηθευτών.
- Διαπίστωση ότι οι εκπτώσεις επί των τιμολογίων προμηθευτών ή οι εκπτώσεις τζίρου προκύπτουν από έγγραφες συμφωνίες με τους προμηθευτές.
- Έλεγχος ενημέρωσης με τις εκπτώσεις και επιστροφές των μερίδων αποθήκης κατ' αξία ή κατά ποσότητα και αξία, αντίστοιχα.
- Έλεγχος της χρέωσης (εξόφλησης) των προμηθευτών που αφορούν το δείγμα ελέγχου και συγκεκριμένα: (α) για τις πληρωμές με μετρητά, διαπίστωση ύπαρξης απόδειξης πληρωμής και (β) για την εξόφληση των προμηθευτών με επιταγές εκδόσεως της οντότητας, έλεγχο εμφάνισης της επιταγής στην τράπεζα, με βάση το αντίγραφο λογαριασμού της τράπεζας
- Επιλογή δείγματος από τις τελευταίες αγορές - δαπάνες της χρήσης και διαπίστωση ορθής λογιστικής τους καταχώρησής αλλά και έλεγχος πραγματοποίησής τους.
- Επιλογή δείγματος από τις τελευταίες, για τη χρήση, εισαγωγές και διαπίστωση λογιστικοποίησής τους στους λογαριασμούς αγορών - ΦΠΑ - προμηθευτών.
- Έλεγχος καταχώρησης των τελευταίων, για τη χρήση, δικαιολογητικών εισαγωγών στις μερίδες αποθήκης της χρήσης που κλείνει και των πρώτων στις μερίδες αποθήκης της επόμενης χρήσης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να καλύπτει όλα τα δικαιολογητικά εισαγωγής στις αποθήκες (αγορές, αναλώσεις, επιστροφές πωλήσεων, κτλ.).

Συγκριτικός έλεγχος μικτών αποτελεσμάτων

Οι οντότητες που αγοράζουν και πωλούν εμπορεύματα χρησιμοποιούν σαν ένα αρχικό οδηγό, για τον υπολογισμό της αποδοτικότητάς τους, το μικτό κέρδος (gross ή profit margin ή gross margin). Μικτό κέρδος ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του εσόδου των πωλήσεων και του κόστους των πωληθέντων αγαθών. Προκειμένου να υπολογιστεί το μικτό κέρδος, είναι απαραίτητος ο υπολογισμός της αξίας του αποθέματος των εμπορευμάτων της οντότητας.



Τα έσοδα από τις πωλήσεις πρέπει να καλύψουν το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και να δώσουν ένα μικτό κέρδος τέτοιο, που να είναι ικανό και επαρκές για να καλύψει όλα τα άλλα έξοδα της οντότητας, δηλ. έξοδα διοικητικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα λειτουργίας διάθεσης και χρηματοοικονομικά έξοδα.

Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Μικτού Κέρδους από τα εμπορεύματα, το πρώτο βήμα είναι ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αυτό το κόστος, είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός της αξίας του αρχικού και τελικού Αποθέματος. Ο υπολογισμός της αξίας του αρχικού και τελικού αποθέματος των εμπορευμάτων είναι υποχρεωτικός και από το ΕΓΛΣ.

2.3.6 Σύνταξη Συμπερασμάτων και Έκθεσης Αποτελεσμάτων Ελέγχου

2.3.6.1 Σύνταξη Συμπερασμάτων και Έκθεσης Αποτελεσμάτων Ελέγχου

Ολοκληρωμένες εφαρμογές στη «σύνταξη συμπερασμάτων και έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου

Στη συγκριμένη ενότητα θα παρουσιαστούν οι εκθέσεις ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει των ελεγκτικών προτύπων παρουσιάζοντας αντίστοιχα υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου και επισκόπησης.

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700, ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να διατυπώσει εγγράφως και κατά τρόπο σαφή τη γνώμη του για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων. Αν ο ελεγκτής κληθεί να εκφράσει τη γνώμη του και για άλλα θέματα, τότε πρέπει να διατυπώσει τη γνώμη αυτή σε ξεχωριστή έκθεση ή σε ξεχωριστή παράγραφο της έκθεσης ελέγχου.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) που ασχολούνται με θέματα σχετικά με τα ελεγκτικά συμπεράσματα και τις εκθέσεις ελέγχου είναι τα ΔΠΕ 700, 705, 706, 710 και 720. Ο ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόζει όλα τα ΔΠΕ (1-810) στον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων και να χορηγεί έκθεση ελέγχου μετά την ολοκλήρωση του ελεγκτικού του έργου.

Επίσης, είναι υποχρεωμένος να προβεί και σε έλεγχο της ετήσιας έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου, αρμοδίως υπογεγραμμένη και καταχωρημένη στα αντίστοιχα πρακτικά, πριν τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου.

ΕΙΔΗ ΓΝΩΜΗΣ ΕΛΕΓΚΤΗ

Μετά το πέρας του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή της επισκόπησης των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να διατυπώσει, καταγράψει και παρουσιάσει τα συμπεράσματα του στην έκθεση ελέγχου.

Ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου υπάρχουν διάφορες μορφές διατύπωσης γνώμης. Οι βασικές κατηγορίες γνώμης στις εκθέσεις ελέγχου είναι:

- (α) σύμφωνη γνώμη,
- (β) σύμφωνη γνώμη με έμφαση
- (γ) γνώμη με επιφύλαξη (εξάιρεση),
- (δ) αδυναμία έκφρασης γνώμης και
- (ε) αρνητική γνώμη.

Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεριλάβει και παράγραφο παρατηρήσεων, αλλά και έμφασης.

Στην έκθεση ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει με σαφήνεια την επαγγελματική του γνώμη για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα και από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική κατάσταση, καθώς και τη χρηματοοικονομική επίδοση της ελεγχόμενης οντότητας, σε μια ορισμένη ημερομηνία, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (ΔΠΧΑ ή ΕΛΠ).

Οφείλει επίσης, στην ειδική παράγραφο της έκθεσης επισκόπησης, να διατυπώσει ότι δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή του οτιδήποτε θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση δεν έχει καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση» ή τα αντίστοιχα ΕΛΠ.

Βασικά στοιχεία της έκθεσης ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα βασικά στοιχεία τα οποία παρατίθενται στην έκθεση με τη συγκεκριμένη σειρά:

- Επικεφαλίδα,
- Σε ποιον απευθύνεται,
- Εισαγωγική παράγραφο στην οποία περιγράφονται οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθησαν,
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις,
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης των ελεγκτών για τον έλεγχο που διενέργησαν,
- Παράγραφο στην οποία εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων,
- Παράγραφο με τυχόν άλλα θέματα για τα οποία η έκθεση πρέπει να κάνει λόγο,

- Ημερομηνία,
- Στοιχεία του ελεγκτή,
- Υπογραφή του ελεγκτή.

Η ύπαρξη μιας τυποποιημένης μορφής έκθεσης ελέγχου είναι επιθυμητή καθώς προάγει τη δυνατότητα των αναγνωστών να κατανοήσουν τις εκθέσεις αλλά και να αναγνωρίσουν εύκολα και γρήγορα αν κάτι ασυνήθιστο συμβαίνει αναφορικά με την έκθεση ελέγχου την οποία διαβάζουν.

Επικεφαλίδα:

Η επικεφαλίδα θα πρέπει να αναφέρει με σαφήνεια ότι η έκθεση ελέγχου έχει συνταχθεί από ανεξάρτητο ελεγκτή. Αυτό επιβεβαιώνει ότι όλες οι σχετικές απαιτήσεις περί ανεξαρτησίας του κώδικα δεοντολογίας έχουν τηρηθεί.

Σε ποιον απευθύνεται:

Η έκθεση θα πρέπει να απευθύνεται όπως οι περιστάσεις απαιτούν. Αυτό προσδιορίζεται από τη νομοθεσία. Συνήθως απευθύνεται προς τους μετόχους.

Εισαγωγική παράγραφος:

Σε αυτή θα πρέπει:

- Να προσδιορίζεται η οντότητα που ελέγχθηκε,
- Να αναφέρει τις οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθησαν,
- Να αναφέρει τα μέρη από τα οποία οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων, κατάσταση ταμειακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες σημειώσεις),
- Να προσδιορίζει την ημερομηνία του ισολογισμού και την περίοδο που οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν.

Ο ελεγκτής μπορεί σε περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται ως μέρος μιας μεγαλύτερης αναφοράς, να προσδιορίσει τις σελίδες συγκεκριμένα στις οποίες αναφέρεται.

Ευθύνη της Διοίκησης:

Στην έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνεται δήλωση σχετικά με το ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τρόπο που αυτές να είναι δίκαιες και αληθινές και ότι η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης:

- το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διατήρηση δικλίδων ασφαλείας,
- την επιλογή των σωστών λογιστικών πολιτικών και
- τη διενέργεια εύλογων για τις περιστάσεις λογιστικών εκτιμήσεων.

Ευθύνη του ελεγκτή:

Στην έκθεση θα πρέπει Επίσης, να αναφέρεται ότι ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για το να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση θα πρέπει να εξηγεί ότι ο ελεγκτής εργάστηκε σύμφωνα με συγκεκριμένο πρότυπο ελεγκτικών κανόνων και κώδικα δεοντολογίας (π.χ. τα ΔΠΕ) και ότι ο ελεγκτής σχεδίασε και διεξήγαγε τον έλεγχο έτσι ώστε να λάβει εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη.

Στην έκθεση θα πρέπει να αναφέρεται ότι η εργασία του ελεγκτή περιλαμβάνει:

- Τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις,
- Τη χρήση της κρίσης του ελεγκτή σχετικά με τα ρίσκα που ο έλεγχος είχε ως προς το να υπάρχουν σημαντικά λάθη και το πώς η σχετική εκτίμηση πραγματοποιήθηκε,
- Την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιήθηκαν,
- Το κατά πόσο οι λογιστικές εκτιμήσεις ήταν εύλογες, καθώς και τη συνολική παρουσίαση της οικονομικής πληροφορίας στις οικονομικές καταστάσεις.

Γνώμη του ελεγκτή:

Αν ο ελεγκτής καταλήγει ότι οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της οντότητας, τότε θα πρέπει να εκφράσει μια σύμφωνη γνώμη στην έκθεση ελέγχου.

Μια σύμφωνη γνώμη αναφέρει ότι οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν μια δίκαιη και αληθινή εικόνα της οντότητας σύμφωνα με συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα, τα οποία και κατονομάζονται.

Τυχόν άλλα θέματα για τα οποία η έκθεση πρέπει να κάνει λόγο:

Σε περίπτωση κατά την οποία ο ελεγκτής απαιτείται από τον νόμο της χώρας να εκφέρει γνώμη και για άλλα θέματα (π.χ. για την έκθεση της διοίκησης προς τους μετόχους), αυτό θα πρέπει να γίνεται με ξεχωριστή παράγραφο μετά την παράγραφο της γνώμης.

Υπογραφή του ελεγκτή:

Η έκθεση θα πρέπει να υπογράφεται είτε από το φυσικό πρόσωπο του ελεγκτή με το όνομα του, είτε με το όνομα της ελεγκτικής οντότητας για την οποία ο ελεγκτής που έκανε τον έλεγχο, εργάζεται.

Ημερομηνία:

Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να φέρει ημερομηνία, δηλαδή την ημερομηνία κατά την οποία το σύνολο των τεκμηρίων είχαν συγκεντρωθεί.

Στοιχεία του ελεγκτή:

Αφορά στη διεύθυνση και άλλα στοιχεία ταυτότητας του ελεγκτή.

Σύμφωνη γνώμη

Σε περίπτωση που ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα, χωρίς να υπάρχουν διαφοροποιήσεις ως προς αυτές σε σχέση με την προηγούμενη οικονομική χρήση και γενικότερα, δεν προκύπτουν παρατηρήσεις που να επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής εκφράζει σύμφωνη γνώμη.

Σε περίπτωση που ο ελεγκτής περιλαμβάνει στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης παράγραφο έμφασης, πρόκειται για σύμφωνη γνώμη στο συγκεκριμένο θέμα ή/και θέματα. Η μόνη διαφορά με τη σύμφωνη γνώμη είναι ότι περιλαμβάνει και την παράγραφο έμφασης.

Τροποποιημένες εκθέσεις ελέγχου

Τροποποιημένες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν όταν οι ελεγκτές πιστεύουν ότι δεν μπορούν να εκφέρουν γνώμη χωρίς να κρατήσουν επιφύλαξη σχετικά με το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της οντότητας. Το ΔΠΕ 705 «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» πραγματεύεται καταστάσεις όπου ο ελεγκτής δεν μπορεί να καταλήξει σε σύμφωνη γνώμη.

Υπάρχουν δύο τύποι τροποποιημένης έκθεσης ελέγχου:

- (α) Τροποποιημένη με θέματα που δεν επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή, και αφορά σε θέματα έμφασης, και
- (β) Θέματα που επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή και οδηγούν σε εκθέσεις είτε:
 - Σύμφωνης γνώμη με εξαίρεση/ qualified opinion,
 - Αρνητικής γνώμης/ adverse opinion,
 - Περιορισμένου εύρους ελέγχου/ limitation of scope,
 - Άρνησης γνώμης/ disclaimer of opinion.

Γνώμη με επιφύλαξη (εξαίρεση)

Σε περίπτωση που υπάρχουν παρατηρήσεις, που αν και επηρεάζουν την εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες, ώστε να καθιστά τη συνολική εικόνα της ελεγχόμενης οντότητας παραπλανητική και να απαιτείται η έκφραση αρνητικής γνώμης, ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του με επιφύλαξη ή εξαίρεση.

Ορισμένοι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν τον ελεγκτή σε γνώμη με εξαίρεση αποτελούν: ο περιορισμός της έκτασης του ελέγχου εξαιτίας της ελεγχόμενης μονάδας ή η αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων με σημαντικές, αλλά όχι διάχυτες επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Συνεπώς, εάν ο ελεγκτής συμπεριλάβει στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης παράγραφο έμφασης, εκφράζοντας για παράδειγμα τη διαφωνία του για τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και μεθόδους με σημαντικές, αλλά όχι διάχυτες επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη με έμφαση θέματος.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Σε περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων με σημαντικές και διάχυτες επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και κατ' επέκταση αδυναμία του ελεγκτή να αποφανθεί για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, τότε αρνείται να εκφράσει γνώμη και υποχρεούται να παραθέσει στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης όλους τους σημαντικούς-ουσιαστικούς λόγους που τον οδήγησαν σε αυτή του την άρνηση.

Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που κατά την κρίση του ελεγκτή:

- (α) δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων,
- (β) αν παρόλο που είναι περιορισμένες οι επιπτώσεις, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό τμήμα των οικονομικών καταστάσεων,
- (γ) σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι ουσιώδεις για τους χρήστες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Αρνητική γνώμη

Σε περίπτωση ύπαρξης ουσιωδών και διάχυτων παρατηρήσεων που επηρεάζουν σημαντικά την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, καθιστώντας την ελλιπή ή παραπλανητική, χωρίς να είναι εφικτή η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη (εξαίρεση), όπως στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίστηκαν με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα, εκφράζεται αρνητική γνώμη.

Παράγραφος παρατηρήσεων και έμφασης

Ο ελεγκτής απαιτείται να διατυπώνει παρατηρήσεις στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης όταν:

- (α) διαπιστώνει παρεκκλίσεις από τις παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα λογιστικά πρότυπα, τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς με αποτέλεσμα να υπάρχει σημαντική επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις,
- (β) περιορίζεται το ελεγκτικό του έργο λόγω μη εφαρμογής του ελέγχου ή παραλείψεων και ενεργειών των στελεχών της ελεγχόμενης οντότητας, όπως για παράδειγμα η άρνηση παροχής πληροφοριών στον ελεγκτή, κ.ο.κ.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, πρέπει να συμπεριλάβει στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης, ειδική παράγραφο με τις αντίστοιχες παρατηρήσεις. Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί πως τα παραπάνω γεγονότα μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γι' αυτό και κρίνεται ως σημαντική η επίδρασή τους.

Οι παρατηρήσεις πρέπει να διακρίνονται για τη σαφήνεια, τη συντομία και πληρότητά τους. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει το νόημα και το περιεχόμενό τους να είναι ξεκάθαρο και να επικεντρώνονται στην ουσία του θέματος, ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μπορούν με ευκολία να διαπιστώνουν και να κατανοούν τις αμφιβολίες του ελεγκτή και την επίδραση των γεγονότων που παρατίθενται στην παράγραφο των παρατηρήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η παράγραφος έμφασης, που παρατίθεται στο τέλος της έκθεσης ελέγχου ή επισκόπησης και ακολουθεί την παράγραφο με τη γνώμη ή το συμπέρασμα του ελεγκτή, περιλαμβάνει σημαντικές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μάλιστα με τέτοιο τρόπο, ώστε να μη δημιουργείται η εντύπωση πως πρόκειται για παρατηρήσεις που θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά τη διατύπωση της γνώμης του.

Οι πληροφορίες αυτές χαρακτηρίζονται σημαντικές, καθώς μπορούν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παραδείγματα πληροφοριών που περιέχονται στην παράγραφο έμφασης αποτελούν εκείνες σχετικά με την αβεβαιότητα ως προς τη δυνατότητα συνέχισης της χρηματοοικονομικής δραστηριότητας της

οντότητας, τη μη συμμόρφωση της οντότητας με τους ισχύοντες νόμους, ορισμένα λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, κ.ο.κ., χωρίς όμως όλα αυτά τα γεγονότα να έχουν ουσιώδη επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Θέματα που δεν επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή αλλά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου

Σε ορισμένες περιπτώσεις μια έκθεση ελέγχου μπορεί να είναι διαφοροποιημένη λόγω της προσθήκης μιας παραγράφου έμφασης, προκειμένου να τονιστεί ένα θέμα που επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο ήδη αναφέρεται από τη διοίκηση της οντότητας στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων διεξοδικά. Η προσθήκη μιας τέτοιας παραγράφου δεν επηρεάζει τη γνώμη του ελεγκτή.

Η σχετική παράγραφος θα εμφανιστεί στην έκθεση ελέγχου μετά την παράγραφο της γνώμης και θα αναφέρει με σαφήνεια, ότι αυτό το θέμα δεν αποτελεί εξαίρεση ή άλλη αλλαγή στον τύπο της γνώμης που έχει εκφραστεί.

Το ΔΠΕ 706 «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» κάνει διαχωρισμό μεταξύ θεμάτων σχετικών με τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας και άλλων θεμάτων, αναφέροντας ότι: «ο ελεγκτής θα πρέπει να διαφοροποιήσει την έκθεσή του με την προσθήκη παραγράφου που θα δίνει έμφαση στο θέμα της συνέχισης της δραστηριότητας τα οντότητας αν υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα σχετικά». Μια αβεβαιότητα είναι ένα θέμα του οποίου η έκβαση εξαρτάται από άλλα μελλοντικά γεγονότα τα οποία δεν βρίσκονται υπό τον άμεσο έλεγχο της οντότητας, αλλά μπορεί να επηρεάσουν τις οικονομικές της καταστάσεις.

Το ακόλουθο παράδειγμα μιας παραγράφου έμφασης παρατίθεται στο ΔΠΕ 706 «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» και θα προστεθεί στο τέλος της έκθεσης μετά την παράγραφο της γνώμης, όταν ο ελεγκτής θεωρεί ότι η γνωστοποίηση του θέματος από την ίδια τη διοίκηση στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας είναι επαρκής:

Έμφαση θέματος:

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση X επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει την αβεβαιότητα που σχετίζεται με την έκβαση της αγωγής που κατατέθηκε κατά της οντότητας από την οντότητα XYZ. Η γνώμη μας δεν έχει επιφύλαξη σε σχέση με αυτό το θέμα.

Ένα ακόμα παράδειγμα τέτοιας παραγράφου παρατίθεται στο ΔΠΕ 570 «Συνέχιση δραστηριότητας», και η οποία παράγραφος διατυπώνεται με τον ακόλουθο τρόπο, όταν ο ελεγκτής θεωρεί ότι η γνωστοποίηση του θέματος από την ίδια τη διοίκηση στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας είναι επαρκής:

Έμφαση θέματος:

Χωρίς να εκφράζουμε επιφύλαξη στη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση X των οικονομικών καταστάσεων, η οποία δείχνει ότι η Οντότητα υπέστη καθαρή ζημία ZZZ κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20X1 και, κατά αυτή την ημερομηνία, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οντότητας υπερέβαιναν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων κατά YYY. Αυτές οι συνθήκες, μαζί με άλλα θέματα που παρατίθενται στη Σημείωση X, υποδηλώνουν την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Αυτού του είδους η παράγραφος αρκεί για τέτοιου είδους καταστάσεις. Σε ακραίες περιστάσεις όμως, όταν π.χ. υπάρχουν πολλές αβεβαιότητες σχετικά με σημαντικά θέματα για τις οικονομικές καταστάσεις, η περίπτωση της άρνησης γνώμης ή της αρνητικής γνώμης θα πρέπει να εξεταστεί.

Ο ελεγκτής μπορεί να εντάξει στην έκθεση παραγράφους έμφασης και για θέματα που δεν επηρεάζουν άμεσα τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση όπου χρειάζονται, αλλά δεν έχουν γίνει, τροποποιήσεις στη λοιπή πληροφόρηση του εντύπου μέσα στο οποίο παρατίθενται οι οικονομικές καταστάσεις.

Θέματα που επηρεάζουν/ διαφοροποιούν τη γνώμη του ελεγκτή

Ένας ελεγκτής ενδέχεται να μην μπορεί να καταλήξει σε σύμφωνη γνώμη όταν κάποιες από τις ακόλουθες καταστάσεις ισχύουν και προκύπτουν από αυτές σημαντικά για τον έλεγχο θέματα:

- (α) Υπάρχει περιορισμός του εύρους του ελέγχου.
- (β) Υπάρχει διαφωνία με τη διοίκηση σχετικά με το κατά πόσο μια εφαρμοσθείσα λογιστική πολιτική είναι αποδεκτή, ή κατά πόσο η μέθοδος που επιλέχθηκε για να εφαρμοστεί η πολιτική αυτή είναι η ενδεδειγμένη, ή κατά πόσο υπάρχουν επαρκείς αποκαλύψεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Υπάρχουν διάφοροι τύποι και βαθμοί τροποποίησης μιας γνώμης:

- Ένας περιορισμός του εύρους του ελέγχου μπορεί να οδηγήσει σε μια σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή, αν το θέμα είναι πολύ σοβαρό, σε μια άρνηση γνώμης.
- Μια διαφωνία με τη διοίκηση μπορεί να οδηγήσει σε μια σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή, αν το θέμα είναι πολύ σοβαρό, σε αρνητική γνώμη.

Τα ΔΠΕ περιγράφουν αυτές τις τροποποιημένες γνώμες και τις καταστάσεις που οδηγούν σε αυτές ως εξής: «Μια γνώμη με εξαίρεση θα πρέπει να δοθεί όταν ο ελεγκτής καταλήγει ότι μια σύμφωνη γνώμη δεν μπορεί να εκφραστεί, αλλά η επίπτωση της διαφωνίας με τη διοίκηση ή ο περιορισμός του εύρους του ελέγχου δεν είναι τόσο σημαντικός ή παραπλανητικός για τον αναγνώστη που θα απαιτούσε μια αρνητική γνώμη ή μια άρνηση γνώμης. Μια γνώμη με εξαίρεση θα πρέπει να εκφραστεί ως εξής: με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος με το οποίο η σχετική εξαίρεση σχετίζεται».

Μια άρνηση γνώμης θα πρέπει να εκφραστεί όταν η πιθανή επίπτωση από τον περιορισμό του εύρους του ελέγχου είναι τόσο σημαντική που οι ελεγκτές δεν μπόρεσαν να συγκεντρώσουν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια κατά τον έλεγχό τους και κατά συνέπεια δεν είναι σε θέση να εκφράσουν γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Μια αρνητική γνώμη θα πρέπει να εκφραστεί όταν η επίπτωση από τη διαφωνία με τη διοίκηση είναι τόσο σημαντική που η μη διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων τις καθιστά παραπλανητικές και ο ελεγκτής καταλήγει ότι μια απλή εξαίρεση δεν είναι η κατάλληλη γνώμη γιατί δεν καταδεικνύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι παραπλανητικές.

Η έννοια της σημαντικότητας είναι ουσιώδης στον έλεγχο. Στο ΔΠΕ 700 αναφέρεται ότι «όποτε ο ελεγκτής εκφράζει μια γνώμη άλλη εκτός από σύμφωνη γνώμη, σαφής περιγραφή όλων των λόγων που οδήγησαν στην απόφαση αυτή θα πρέπει να περιληφθεί στην έκθεση ελέγχου, και εκτός και αν κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό, θα πρέπει ο ελεγκτής να ποσοτικοποιήσει την επίπτωση της εξαίρεσης αυτής στις οικονομικές καταστάσεις». Αυτό θα γίνει στην έκθεση ελέγχου σε ξεχωριστή παράγραφο πριν από την παράγραφο έκφρασης της γνώμης και μπορεί να περιλαμβάνει παραπομπή σε σημείωση στις οικονομικές καταστάσεις όπου το θέμα συζητείται πιο διεξοδικά.

Περιορισμός του εύρους του ελέγχου

Υπάρχουν δύο καταστάσεις κατά τις οποίες, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, υπάρχει περιορισμός του εύρους του ελέγχου.

Πρώτον, ένας περιορισμός του εύρους του ελέγχου μπορεί να επιβληθεί από την ίδια την οντότητα (π.χ. όταν στη σύμβαση ανάθεσης του ελεγκτικού έργου αναφέρεται ότι δε θα επιτραπεί στον ελεγκτή να διεξάγει μια ελεγκτική διαδικασία που ο ελεγκτής θεωρεί ως απαραίτητη).

Ωστόσο, όταν υπάρχουν περιορισμοί στη σύμβαση ενός υπό ανάληψη έργου που οδηγούν τον ελεγκτή ήδη εκ των προτέρων να θεωρεί ότι θα δώσει γνώμη με περιορισμό του εύρους του ελέγχου, ο ελεγκτής δε θα πρέπει να αποδεχθεί ένα τέτοιο έλεγχο ή έναν τέτοιο όρο, εκτός και αν κάποιος νόμος ή άλλο κανονιστικό πλαίσιο με το οποίο κάνει τον έλεγχο του το επιτρέπει.

Δεύτερον, ένας περιορισμός του εύρους του ελέγχου μπορεί να επιβληθεί από τις περιστάσεις, όταν για παράδειγμα η χρονική στιγμή του ορισμού του ελεγκτή δεν του επιτρέπει να κάνει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως π.χ. το να παρακολουθήσει την απογραφή των αποθεμάτων. Μπορεί επίσης να προκύψει αν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα αρχεία της οντότητας δεν είναι επαρκή και ο ελεγκτής δεν μπορεί να κάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα επιθυμούσε. Σε αυτές τις συνθήκες, ο ελεγκτής θα πρέπει πρώτα να επιχειρήσει να εντοπίσει και να κάνει εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να λάβει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να στηρίξει τη γνώμη του.

«Όταν υπάρχει ένας περιορισμός του εύρους του ελέγχου τέτοιος που οδηγεί σε έκφραση τροποποιημένης γνώμης με εξαίρεση ή άρνηση γνώμης, η έκθεση έλεγχου θα πρέπει να περιγράφει τον περιορισμό και να υποδεικνύει τις πιθανές διορθωτικές εγγραφές στις οικονομικές καταστάσεις ως να μην είχε υπάρξει ο σχετικός περιορισμός».

Διαφωνία με τη διοίκηση

Ο ελεγκτής ενδέχεται να διαφωνήσει με τη διοίκηση σχετικά με θέματα όπως το αν είναι αποδεκτές οι λογιστικές αρχές που έχουν επιλεγεί, ή με τη μέθοδο με την οποία οι πολιτικές αυτές εφαρμόστηκαν, ή σχετικά με την επάρκεια των αποκαλύψεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Στα ΔΠΕ αναφέρεται ότι «αν τέτοιες διαφωνίες υπάρχουν και είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει είτε μια γνώμη με εξαίρεση είτε μια αρνητική γνώμη».

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έκθεση με σύμφωνη γνώμη

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Προς/ Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των

κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Οντότητας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Έκθεση με επιφύλαξη

Περιορισμός του εύρους του ελέγχου – Γνώμη με εξαίρεση/ qualified opinion:

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη:

Δεν παραστήκαμε στην καταμέτρηση του αποθέματος της 31 Δεκεμβρίου 20X1 καθώς η ημερομηνία αυτή ήταν προωθύτερη του ορισμού μας ως ελεγκτές της οντότητας. Εξαιτίας του τρόπου με τον οποίο η οντότητα παρακολουθεί την αποθήκη της δεν κατέστη δυνατόν να λάβουμε επαρκή διασφάλιση σχετικά με τις ποσότητες των αποθεμάτων που η οντότητα είχε την παραπάνω ημερομηνία, με εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Γνώμη με επιφύλαξη:

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Διαφωνία επί λογιστικών πολιτικών - γνώμη με εξαίρεση/ *qualified opinion*

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

[Παράγραφος που αναφέρει τη διαφωνία]. Π.χ.: Τα αποθέματα της οντότητας εμφανίζονται στον ισολογισμό με ποσό XXX. Η διοίκηση δεν έχει παρουσιάσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αλλά τα έχει παρουσιάσει αποκλειστικά στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα αρχεία της οντότητας δείχνουν ότι εάν η διοίκηση παρουσίαζε τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ποσό ύψους XXX θα απαιτείτο για να μειωθεί η αξία των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Κατά συνέπεια, το κόστος των πωλήσεων θα ήταν αυξημένο κατά XXX, και ο φόρος εισοδήματος, το καθαρό αποτέλεσμα και η καθαρή θέση των μετόχων θα ήταν μειωμένα κατά XXX, XXX και XXX, αντίστοιχα.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Οντότητας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για τη χρήση

που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς

και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Περιγραφή θεμάτων που οδήγησαν σε αδυναμία

Όπως αναλύεται στη Σημείωση

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Εξαιτίας της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται παραπάνω δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση ελεγκτικής γνώμης. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε γνώμη επί των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Περιορισμός του εύρους του ελέγχου – Άρνηση γνώμης/ disclaimer of opinion:

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Προς/ Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης:

[Προστίθεται μια παράγραφος η οποία εκθέτει τους λόγους για τον περιορισμό του εύρους του ελέγχου] π.χ.:

Δεν κατέστη δυνατόν να παρατηρήσουμε την απογραφή του αποθέματος και να επιβεβαιώσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών των πελατών λόγω περιορισμών στον έλεγχό μας που τέθηκαν από την οντότητα.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης:

Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφηκε στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν έχουμε μπορέσει να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου. Συνεπώς, δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Διαφωνία επί λογιστικών πολιτικών – αρνητική γνώμη/ adverse opinion:

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Προς/ Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Οντότητας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει Επίσης, την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Βάση για αρνητική γνώμη

[Παράγραφος που αναφέρει τη διαφωνία]. Π.χ: Όπως εξηγείται στη σημείωση X στις οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα.....

Αρνητική γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που αναφέρεται στην παράγραφο της βάσης για αρνητική γνώμη, οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την (ή δε δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Οντότητας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) τους επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) τους για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των τυχόν άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή] [Στοιχεία του Ελεγκτή]

Η έκθεση ελέγχου ως μέσο επικοινωνίας

Η έκθεση ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει σημαντικό όγκο πληροφορίας για τον αναγνώστη των οικονομικών καταστάσεων.

Παρεχόμενη πληροφόρηση

Εκθέσεις με σύμφωνη γνώμη μπορεί να εμφανίζονται ότι δεν παραθέτουν ιδιαίτερα πολύ πληροφόρηση. Η έκθεση του ελέγχου ωστόσο αναφέρει αναλυτικά τις εξαιρέσεις και όχι το τι σημαίνει σύμφωνη γνώμη η οποία αναλύεται κατά κύριο λόγο στα εξής:

- Τηρήθηκαν επαρκή και κατάλληλα βιβλία των συναλλαγών της οντότητας,
- Οι οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με τα βιβλία,
- Οι ελεγκτές έλαβαν όλες τις απαραίτητες για τον έλεγχο τους πληροφορίες,
- Όλες οι συναλλαγές με τα μέλη της διοίκησης έχουν γνωστοποιηθεί,
- Η έκθεση της διοίκησης προς τους μετόχους είναι συνεπής με τις οικονομικές καταστάσεις.

Το πραγματικό πρόβλημα ωστόσο είναι ότι πολλοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν γνωρίζουν ότι αυτά είναι που μια έκθεση με σύμφωνη γνώμη τους μεταφέρει. Το θέμα αυτό επιτείνεται από το γεγονός ότι πολλοί χρήστες δεν αντιλαμβάνονται τις ευθύνες των ελεγκτών και της διοίκησης αντίστοιχα, ως προς την κατάρτιση και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Χάσμα προσδοκιών

Η διαφορά μεταξύ του τι είναι η πραγματικότητα και ποια η αντίληψη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί μέρος εκείνου που αποκαλούμε «χάσμα προσδοκιών/ expectations gap» και το οποίο αφορά στη διαφορά μεταξύ των αντιλήψεων που το κοινό έχει σχετικά με την ευθύνες των ελεγκτών, και κατά συνέπεια της διασφάλισης που προσφέρουν, και του ποια είναι η νομική και επαγγελματική πραγματικότητα.

Εκθέσεις επισκόπησης και άλλες

Η έκθεση ελέγχου είναι το μέσο με το οποίο ο εξωτερικός ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με:

1. Εκθέσεις επισκόπησης εξωτερικού ελεγκτή,
2. Εκθέσεις εσωτερικών ελεγκτών,
3. Εκθέσεις σχετικά με διαπιστωμένες αδυναμίες στις δικλίδες,
4. Επικοινωνία των ελεγκτικών θεμάτων στους επιφορτισμένους με την εταιρική διακυβέρνηση.

Οι ελεγκτές συντάσσουν αναφορές βάσει προσχεδιασμένων ελεγκτικών διαδικασιών, σχεδιασμένων για να εξυπηρετήσουν μια ποικιλία σκοπών. Η εργασία τους μπορεί να εστιάζει σε περιοχές με υψηλό κίνδυνο αξιολογώντας κατά πόσο τα συστήματα και οι δικλίδες λειτουργούν όπως σχεδιάστηκαν να λειτουργούν, ή να εστιάζει στη βελτίωση των επιδόσεων με τη σύνταξη προτάσεων βάσει των ευρημάτων που προκύπτουν. Επίσης, οι ελεγκτές υποχρεούνται από τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα να αναφέρονται στους επιφορτισμένους με την εταιρική διακυβέρνηση στην οντότητα.

Εκθέσεις Επισκόπησης/ Review

Η διασφάλιση σε έργα επισκόπησης παρέχεται με μορφή «αρνητικής διατύπωσης».

Αρνητική διατύπωση διασφάλισης

Η έννοια της επισκόπησης/ review από εξωτερικούς ελεγκτές αναφέρεται σε μια εργασία του ελεγκτή παρόμοια με εκείνη του ελέγχου/ audit, η οποία όμως έχει σχεδιαστεί για να προσφέρει λιγότερη διασφάλιση από ότι ένας έλεγχος, σχετικά με την ορθή προετοιμασία μιας οικονομικής κατάστασης.

Σχετική καθοδήγηση παρέχεται στο Διεθνές Πρότυπο Επισκόπησης 2400 «Έργα Επισκόπησης Οικονομικών Καταστάσεων». Η μορφή αυτή της διασφάλισης με την αρνητική διατύπωση δίδεται στην επισκόπηση και όχι στον έλεγχο. Στο πρότυπο αναφέρεται ότι: «η έκθεση επισκόπησης θα πρέπει να περιέχει μια καθαρή έκφραση αρνητικής διασφάλισης. Ο ελεγκτής θα πρέπει να επισκοπήσει και να αξιολογήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συγκεντρώσει ως βάση για την έκφραση διασφάλισης με αρνητική διατύπωση».

Βασιζόμενος στην εργασία της επισκόπησής του, ο ελεγκτής καλείται να αξιολογήσει αν οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν ή όχι μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της οντότητας σύμφωνα με ένα αναγνωρισμένο «πλαίσιο λογιστικών κανόνων».

Δεν περιήλθε στην αντίληψή μας οτιδήποτε

Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής θα πρέπει να δώσει μια καθαρή διατύπωση αρνητικής διασφάλισης στην έκθεσή του. Ένα παράδειγμα μιας έκθεσης με σύμφωνη γνώμη επισκόπησης παρέχεται ως παράρτημα στο ελεγκτικό πρότυπο που προαναφέραμε, και το οποίο παραθέτουμε εδώ:

Μορφή έκθεσης επισκόπησης με σύμφωνη γνώμη επισκόπησης:

Έκθεση Επισκόπησης

Επισκοπήσαμε το συνημμένη συνοπτική οικονομική κατάσταση της οντότητας ΑΒΓ της 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, τη σχετική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσης που έληξε αυτήν την ημερομηνία. Η Διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση ενός συμπεράσματος επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση την επισκόπησή μας.

Διενεργήσαμε την επισκόπησή μας σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Επισκόπησης 2400. Η επισκόπηση συνίσταται στη διενέργεια διαδικασιών για την αναζήτηση πληροφοριών, κυρίως από πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για οικονομικά και λογιστικά θέματα και στην εφαρμογή κριτικής ανάλυσης και λοιπών διαδικασιών επισκόπησης.

Το εύρος μίας εργασίας επισκόπησης είναι ουσιαδώς μικρότερο από έναν έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και επομένως, δεν μας δίνει τη δυνατότητα να αποκτήσουμε τη διασφάλιση ότι έχουν περιέλθει στην αντίληψή μας όλα τα σημαντικά θέματα τα οποία θα είχαν επισημανθεί σε έναν έλεγχο. Κατά συνέπεια, με την παρούσα έκθεση δε διατυπώνουμε γνώμη ελέγχου.

Με βάση τη διενεργηθείσα επισκόπηση, δεν περιήλθε στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της οντότητας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20Χ1 τη χρηματοοικονομική της επίδοση και των ταμειακών ροών της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Ημερομηνία

ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Διεύθυνση

Θέματα περιήλθαν στην αντίληψή μας

Αν θέματα εντοπίστηκαν από τους ελεγκτές, θα πρέπει να περιγραφούν τα θέματα αυτά. Τα θέματα που εντοπίστηκαν μπορεί να έχουν τα κάτωθι αποτελέσματα:

Σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις	Η έκθεση επισκόπησης εκφράζει είτε σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση, είτε αρνητική γνώμη.
Οδηγούν σε παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις	Η έκθεση επισκόπησης εκφράζει αρνητική γνώμη, καταλήγοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα της εταιρείας.

Ο ελεγκτής ενδέχεται να αντιμετωπίσει κατά την επισκόπηση του περιορισμό του εύρους της επισκόπησης του. Αν αυτό συμβαίνει, θα πρέπει να περιγράψει στην έκθεσή του τον περιορισμό που συνάντησε. Αυτός ο περιορισμός μπορεί να έχει τις ακόλουθες συνέπειες, όσον αφορά στην έκθεση επισκόπησης:

Σημαντική αλλά περιορισμένη σε μεμονωμένη περιοχή των οικονομικών καταστάσεων	Η έκθεση επισκόπησης μια σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή μια αρνητική γνώμη, λόγω των διορθώσεων στις οικονομικές καταστάσεις που ενδεχόμενα θα απαιτούνταν αν ο περιορισμός στο εύρος της επισκόπησης δεν υπήρχε.
Οδηγεί σε παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις	Δεν παρέχεται καμία διασφάλιση μέσω της έκθεσης επισκόπησης η οποία εκφράζει άρνηση γνώμης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφαντής Γ., (2008). Χρηματοοικονομική Λογιστική (3η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.

Αληφαντής Γ., (2016). Ελεγκτική βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

Γκίκας Δ., Παπαδάκη Α., (2012). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.

Γκίκας Δ., Παπαδάκη Α., & Σιουγλέ Γ., (2010). Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π., Μωϋσή Σ., (2005), Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Rossili.

Γκίνογλου Εμ. (2014), Σημειώσεις Μαθήματος Ελεγκτικής, Τ.Ε.Ι. Θεσσαλονίκης,
Γκίνογλου Εμ. (2019), Σημειώσεις Μαθήματος «Λογιστική Δημοσίου Τομέα»,
Διεθνές Πανεπιστήμιο Ελλάδος, Τμ. Λογιστικής και Πληροφοριακών Συστημάτων

Ζωίτσας Α., (2017). Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος. Αθήνα: Εκδόσεις Σοφία.

Θεοδώρου Ι., (2018). Βεβαίωση και είσπραξη εσόδων των Δήμων και των Νομικών τους Προσώπων – Ειδικά θέματα που αφορούν επί μέρους πηγές δημοτικών εσόδων. Θεσσαλονίκη: Έκδοση ιδίου.

Καζαντζής Χ. (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., Καραγιάννης Δ.. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.

Καραμάνης, Κ., (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική. Αθήνα: Εκδόσεις ΟΠΑ

Κόντος Γ., (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

Λουμιώτης Β., (2012). Βασικές οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.),

Μπάλλας Α., Χέβας Δ., (2011). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.

Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., (2017). Σύγχρονη ανάλυση και διερεύνηση Οικονομικών Καταστάσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.

Μωϋσιάδης Δ., (2010). Ανάλυση της Ποιότητας των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Καταστάσεων. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα ΔΠΕ, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Διπλογραφία.

Παπαδέας Π., (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική Πληροφόρηση, βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.

Παπαδέας Π., Συκιανάκης Ν., (2014). Ανάλυση και διερεύνηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με τα Ελληνικά και τα Διεθνή (Λογιστικά) Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.

Παπαδρόσου–Αρχανιωτάκη Π., (2014). Επιτομή δικαίου εμπορικών εταιριών. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλας.

Παπαδρόσου–Αρχανιωτάκη Π., Ελευθεριάδης Ν., (2015). Δίκαιο εμπορικών εταιριών – Βασική εμπορική νομοθεσία. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλας.

Πομόνης Ν., (2010). Γενική Λογιστική II (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.

Πρωτοψάλτης Ν., (2001). Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.

Σακέλλης Ε., (2005). Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ. Πειραιάς: Εκδόσεις ιδίου.

Σιαστάθης Μ., (2021), Εισαγωγή στην Εφαρμοσμένη Ελεγκτική του Δημοσίου. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.

Σιαστάθης Μ., Φάκος Δ., (2018), Εισαγωγή στη Λογιστική του Δημοσίου. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.

Τουρνά Ε., (2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις ΣΕΑΒ, Αθήνα.

Τουρνά–Γερμανού Ε., (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ίδιας.

Φάκος Δ., (2013). Ελεγκτική, ο Έλεγχος των Επιχειρήσεων και Οργανισμών. Αθήνα: Εκδόσεις PROSVASIS.

Chadwick L., (1996). The Essence of Financial Accounting (2nd edition). United States: Prentice Hall.

Harrison, Horngren & Thomas, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», 10η έκδοση, BROKEN HILL PUBLISHERS LTD, ISBN13 9789963716869

Jone M., (2014). *Financial Accounting* (2nd edition). New Jersey: Wiley Press.

Kieso D. - Weygandt J. – Warfield T (2019), *Λογιστική Εκτενής Ανάλυση με ΔΠΧΑ*, Εκδόσεις Πασχαλίδης – Broken Hill

Larson K., Jensen T., (2013). *Fundamental Accounting Principles* (14th edition). Toronto: McGraw–Hill Ryerson Higher Edu.

Mankiw-Taylor N. G., (2020). *Αρχές Οικονομικής Θεωρίας*. Αθήνα: Εκδόσεις Τυπωθήτω – Δαρδανός.

Tinkelman, D. (2015). *Introductory Accounting: A measurement approach for managers*. Oxford: Routledge.

Warren C. S., Ducha, J., Reeve J. M., (2016). *Corporate Financial Accounting* (14th edition). United States: South-Western College Pub.

Weygandt J. J., Kimmel P. D., Kieso D. E., (2015). *Accounting: Tools for Business Decision Making* (6th edition). New Jersey: Wiley Press.

Weygandt J., Kimmel P., Kieso D., (2011). *Accounting Principles* (10th edition). New Jersey: Wiley Press.

ΔΠΕ 700 (2010), Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας.

ΔΠΕ 705 (2010), Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας.

ΔΠΕ 706 (2010), Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας.

ΔΠΕ 710 (2010), Συγκρίσεις πληροφορίες - Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας.

ΔΠΕ 720 (2010), Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας.