4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Αναγκαιότητα του Εξωτερικού Ελέγχου

Εταιρίες που Υπάγονται Υποχρεωτικά στον Εξωτερικό Έλεγχο

Ο Έλεγχος στα επι μέρους Στοιχεία της Επιχείρησης

4.1 Γενικά

Κύριος στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Στις οικονομικές καταστάσεις, ως γνωστόν, περιλαμβάνονται ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Ο παραπάνω έλεγχος γίνεται από τους ορκωτούς ελεγκτές –λογιστές. Αφού τελειώσει ο έλεγχος, ο ελεγκτής θα συντάξει την έκθεσή του, η οποία θα επισυναφθεί κάτω από τον ισολογισμό και θα δημοσιοποιηθεί μαζί με τις προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι σχέσεις μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών δεν είναι τελείως ξεκαθαρισμένες, αν και οι δύο έχουν τη φροντίδα της ακρίβειας της γενικής λογιστικής. Ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για τα αποτελέσματα όλης της χρονιάς, ενώ ο εσωτερικός εξετάζει τα ενδιάμεσα αποτελέσματα που αναφέρονται στη τρέχουσα διαχείριση. Τα μέσα που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο είναι κοινά και για τους δύο, αλλά τα αποτελέσματα έχουν διαφορετική ερμηνεία. Δεν θα πρέπει να ξεχνάμε ότι ο εξωτερικός ελεγκτής έχει προσληφθεί από τους μετόχους της εταιρείας για να ελέγξει την κανονικότητα των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, ενώ οι εσωτερικοί συμμετέχουν στις λύσεις που δίδονται μέσα στην επιχείρηση για τη μεγιστοποίηση του κέρδους της. Επίσης πρέπει να αναφερθεί, ότι για να προστατευτεί μια επιχείρηση από τις καταχρήσεις απαιτούνται:

- Ισχυρός εσωτερικός έλεγχος,
- Κανονικοί έλεγχοι από ανεξάρτητους ορκωτούς λογιστές,
- Ασφαλιστικές δικλείδες έναντι καταχρήσεων που θα προστατεύουν την επιχείρηση μέχρι ενός ορισμένου ποσού από ζημιές οφειλόμενες στην απιστία υπαλλήλων.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές στην ελληνική πραγματικότητα, κατά την εξέταση της ορθότητας των οικονομικών εκθέσεων της επιχείρησης, βασίζονται στην αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται η πρόληψη σφαλμάτων κατά την ελεγκτική διαδικασία και τους ελέγχους τεκμηρίωσης, καθώς και η επαλήθευση των ποσών των οικονομικών εκθέσεων. Ο βαθμός ισχυροποίησης του εσωτερικού ελέγχου καθορίζει και την έκταση των ελέγχων τεκμηρίωσης.

4.2 Αναγκαιότητα του Εξωτερικού Ελέγχου

Οι Porter, Simon και Hatherly προσδιορίζουν τρία βασικά ερωτήματα σχετικά με το γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από Εξωτερικούς Ελεγκτές, και αυτά είναι:

- Γιατί οι πληροφορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μην είναι αξιόπιστες;
- Γιατί είναι τόσο σημαντικό για τους αποδέκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες που οι καταστάσεις παρουσιάζουν;
- Γιατί οι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν ελέγχουν μόνοι τους τις πληροφορίες αυτές;

Οι απαντήσεις σε αυτά τα ερωτήματα συνοψίζονται σε τέσσερις κύριους παράγοντες και αυτοί είναι:

i. Σύγκρουση Συμφερόντων

Αφενός έχουμε τις Διοικήσεις των εταιριών οι οποίες και αναλαμβάνουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ίσως και να προσπαθήσουν να παρουσιάσουν μία πιο ωραιοποιημένη εικόνα της επιχείρησης από την πραγματική.
Αφετέρου έχουμε τους μετόχους, τις τράπεζες και λοιπούς δανειστές οι οποίοι ενδιαφέρονται να γνωρίζουν την πραγματική κατάσταση της εταιρείας μιας και διακυβεύουν τα συμφέροντα και τα περιουσιακά στοιχεία τους. Γίνεται λοιπόν ορατή η ύπαρξη της σύγκρουσης των συμφερόντων των δύο αυτών μερών.

ii. Συνέπειες Σφαλμάτων

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βασίζουν τις επενδυτικές αποφάσεις τους στα στοιχεία που παρουσιάζονται από τις καταστάσεις αυτές. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό πως δεν είναι δυνατόν να ρισκάρουν να λαμβάνουν τέτοιου είδους αποφάσεις σε ψευδή ή λανθασμένα οικονομικά στοιχεία.

iii. Απόσταση

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν έχουν την δυνατότητα να βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση ανά πάσα στιγμή προκειμένου να μπορούν να εξακριβώνουν οι ίδιοι την αξιοπιστία των πληροφοριών που παρέχουν οι καταστάσεις αυτές.

iv. Πολυπλοκότητα

Καθώς το μέγεθος των επιχειρήσεων μεγαλώνει τόσο μεγαλώνει και ο όγκος των συναλλαγών τους. Ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια τόσο οι συναλλαγές όσο και τα λογιστικά συστήματα που τις διαχειρίζονται έχουν γίνει ιδιαίτερα πολύπλοκα, με αποτέλεσμα αφενός να υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα να διαπραχθούν σφάλματα και αφετέρου οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μην έχουν τις γνώσεις για να αξιολογήσουν την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των πληροφοριών που τους παρέχονται. Συμπεραίνει κανείς λοιπόν, πως παρά το υψηλό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται μια

επιχείρηση για τον εξωτερικό έλεγχο της, επωφελείται πολλαπλώς από αυτόν, με τους εξής τρόπους:

- Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος.
- Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της.
- Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές καταστάσεις της.
- Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό ελέγχου.
- Διευκολύνεται η εκ μέρους της άντληση κεφαλαίων αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο.
- Διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της επειδή ο εφοριακός ελεγκτής περιορίζει την έκταση και τον χρόνο του ελέγχου του.
- Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα του ελέγχου.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, μπορούμε να υποστηρίξουμε πως ο εξωτερικός έλεγχος συντελεί στην καλή λειτουργία της επιχείρησης και στην εξασφάλιση μιας καλής εικόνας απέναντι στους μετόχους και στο επενδυτικό κοινό. Επιπροσθέτως θα μπορούσαμε να αναφέρουμε όπως υποστηρίζουν και οι Porter, Simon και Hatherly, και εναλλακτικές ωφέλειες που προκύπτουν από τον εξωτερικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ένας πλήρης γνώστης της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και επίσης είναι ανεξάρτητος και αντικειμενικός από και προς την Διοίκηση. Συνεπώς μπορεί να κρίνει και να συμβουλεύσει την εκάστοτε διοίκηση σχετικά με ζητήματα βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου, ανάπτυξης των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων και γενικά να δώσει φορολογικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συμβουλές.

Εάν κοιτάξουμε την έννοια του εξωτερικού ελέγχου, πιο σφαιρικά, θα μπορούσαμε να πούμε πως ο εξωτερικός έλεγχος ωφελεί ακόμα και την ίδια την κοινωνία, ως σύνολο, μιας και εξασφαλίζει την ομαλή λειτουργία των αγορών και παράλληλα διασφαλίζει την ακεραιότητα των Διοικήσεων των εταιριών.

4.3 Εταιρίες που Υπάγονται Υποχρεωτικά στον Εξωτερικό Έλεγχο

Με βάση το άρθρο 2 του Π.Δ. 226/9220, όπως αναφέραμε και παραπάνω άλλωστε, η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ. αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευ-

θυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούντων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Με βάση το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/9221 σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων υπάγονται:

- Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
- Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το Κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
- Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιριών και οι κοινοπραξίες αυτών.
- Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί (οικονομικές καταστάσεις) του άρθρου 100 παρ.1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ανώνυμες εταιρίες των οπίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- Οι εταιρίες ή οργανισμοί ή και δραστηριότητες γενικά που με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

4.4 Μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Κατ' αρχάς οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να περιγράφουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του πελάτη. Όταν η επιχείρηση είναι μικρή, η περιγραφή γίνεται βασιζόμενη στις πληροφορίες των ιδιοκτητών, των υπαλλήλων της επιχείρησης, καθώς και τις δικές τους πληροφορίες. Για τις μεγάλες επιχειρήσεις συνήθως χρησιμοποιούνται τα διαγράμματα ροής και τα ερωτηματολόγια. Ακολουθούν οι έλεγχοι διαδικασιών, οι οποίοι έχουν σαν σκοπό να διαπιστωθεί, αν η περιγραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου συμφωνεί με το πραγματικά εφαρμοζόμενο σύστημα. Αυτό επιτυγχάνεται με την παρακολούθηση μικρού δείγματος της κάθε βασικής κατηγορίας των ταμειακών συναλλαγών και σε όλες τις φάσεις της διαδικασίας, τέτοιοι έλεγχοι είναι αυτοί των εισπράξεων μέσω ταχυδρομείου και οι εισπράξεις των πωλήσεων τοις μετρητοίς. Ακο

λουθεί η επαλήθευση των αθροισμάτων των ημερολογίων εισπράξεων και πληρωμών για να εξακριβωθεί η μηχανιστική ακρίβεια των ημερολογίων. Με την επαλήθευση των αθροισμάτων του ημερολογίου ταμείου συνδέεται στενά και η παρακολούθηση των καταχωρήσεων στο γενικό καθολικό. Επίσης, οι ελεγκτές ελέγχουν τις καταθέσεις της επιχείρησης στην τράπεζα, συγκρίνοντας τις τραπεζικές καταθέσεις με τους πίνακες εισπράξεων. Τα χρηματικά ποσά πρέπει να κατατίθενται αμέσως στην τράπεζα, για να μην υπάρχει η δυνατότητα επικάλυψης τυχόν ελλειμμάτων από τις εισπράξεις των επόμενων ημερών και ούτω καθ' εξής. Για την επαλήθευση των εισπράξεων τοις μετρητοίς και την κατάθεσή τους, πρέπει να συγκρίνεται η ταινία της αθροιστικής μηχανής που έγινε η είσπραξη και η έκθεση της τράπεζας. Επίσης, πρέπει να εξετάζονται, όχι μόνο οι συνολικές καταθέσεις, αλλά και η ημερομηνία κατάθεσης και η ημερομηνία είσπραξης του ποσού. Ο έλεγχος των πληρωμών πρέπει να γίνεται με τη συμφωνία των ταμιακών πληρωμών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του πελάτη και με τις πληρωμές επιταγών που έχει καταχωρήσει η τράπεζα. Οι διάφοροι λογαριασμοί, όπως οι «διάφορες δαπάνες», οι «δαπάνες αναψυχής» και οι «δαπάνες προώθησης πωλήσεων», πρέπει να ελέγχονται προσεκτικά, διότι συνήθως σε αυτούς καταχωρούνται και χρηματικά ποσά τα οποία έχουν σφετεριστεί στελέχη της επιχείρησης. Οι επιταγές με τις ενδείξεις πληρωτέες τοις μετρητοίς ή στον κομιστή πρέπει να ελέγχονται, διότι αυτές καθώς δεν οπισθογραφούνται είναι αδύνατον να γνωρίζουμε ποιος τις εισέπραξε. Επίσης πρέπει να ελεγχθούν οι επιταγές, με τις οποίες καταβάλλονται μεγάλα ποσά σε διευθυντές, αξιωματούχους ή σε συγγενείς επιχειρήσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις εξετάζεται, αν οι πληρωμές έχουν εγκριθεί από τα αρμόδια πρόσωπα και αν αναφέρονται σωστά στις οικονομικές εκθέσεις. Μετά από όλους αυτούς τους ελέγχους, ακολουθεί η αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου των ταμιακών συναλλαγών με την εντόπιση των αδύνατων και δυνατών σημείων του.

Η αξιολόγηση του ποσού του ταμείου που εμφανίζεται στον ισολογισμό, μπορεί να γίνει με την επιβεβαίωση των καταθέσεων, την καταμέτρηση του ταμείου της επιχείρησης και τη συμφωνία των εκθέσεων της τράπεζας με τα λογιστικά δεδομένα. Οι εκθέσεις των τραπεζών με τις καταθέσεις της επιχείρησης ταχυδρομούνται στους ελεγκτές από τις τράπεζες, μετά από σχετική επιστολή τους. Μέσα στη επιστολή αυτή ζητούν επίσης, να αναφέρονται τα χρέη της επιχείρησης προς την τράπεζα και οποιοσδήποτε άλλος σχετικός λογαριασμός που έχει δημιουργηθεί μεταξύ της τράπεζας και της επιχείρησης. Η μέτρηση των χρημάτων του ταμείου γίνεται παρουσία του υπευθύνου ταμία, ο οποίος και υπογράφει το έγγραφο καταμέτρησης του χρηματικού ποσού που έχει βρεθεί. Κατά την επαλήθευση των ρευστών του ταμείου, οι ελεγκτές πρέπει να έχουν στη διάθεση τους όλα τα διαπραγματεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ρευστά διαθέσιμα, τα αξιόγραφα, τα εισπρακτέα γραμμάτια και τις αποδείξεις αποθηκών. Ο έλεγχος πρέπει να επεκταθεί επίσης, στις επιταγές που έχουν την ένδειξη «ανεπαρκής κατάθεση» ή «δεν υπάρχει τέτοιος λογαριασμός», διότι είναι πιθανόν να τις έχουν καταθέσει υπάλληλοι αποσύροντας ρευστά. Όταν υπάρχουν επιταγές πληρωτέες, οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί ακόμη, κυρίως επιταγές μισθοδοσίας, οι ελεγκτές πρέπει

να επικοινωνούν με το ενδιαφερόμενο πρόσωπο και αν είναι άγνωστο να πιστώνουν το λογαριασμό «αζήτητοι μισθοί και ημερομίσθια» και να χρεώνουν το ταμείο.

Ο λογαριασμός «ταμείο» στον ισολογισμό, πρέπει να εμφανίζει τα ποσά της τρέχουσας χρήσης και όχι της επόμενης. Επίσης, πρέπει να ελέγχονται οι διατραπεζικές μεταφορές επιταγών, διότι κατά τη μεταβατική περίοδο, μέχρι δηλαδή την καταχώρηση των σχετικών εγγραφών, τα ποσά πιθανότατα να είναι διπλογραμμένα. Τέλος, το υπόλοιπο ταμείου που εμφανίζεται στον ισολογισμό, πρέπει να περιέχει μόνο ποσά που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις τρέχουσες εργασίες. Τραπεζικές καταθέσεις που προορίζονται για εξόφληση μακροχρόνιου δανείου ή για ειδική χρήση, δεν πρέπει να εμφανίζονται στο ταμείο αλλά στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Στις παρακάτω ενότητες εξετάζονται επιφανειακά και με πιο γενικό τρόπο κάποιες ομάδες του λογιστικού σχεδίου:

4.5 Εξωτερικός έλεγχος ακινήτων, μηχανημάτων και εξοπλισμού

Η διαδικασία ελέγχου των ακινήτων, των μηχανημάτων και του εξοπλισμού που ακολουθείται από τον εξωτερικό ελεγκτή είναι η εξής:

Μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Τα πιο συνηθισμένα ερωτήματα που γίνονται κατά την κατάρτιση του ερωτηματολογίου είναι:

- αν γίνεται συμφωνία των αναλυτικών καθολικών με τους γενικούς λογαριασμούς,
- αν ελέγχονται οι αποκλίσεις μεταξύ προϋπολογιζόμενων και πραγματοποιημένων δαπανών,
- αν υπάρχει κανονισμός που να ρυθμίζει τις δαπάνες κεφαλαίου κ.α.

Μετά την απογραφή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ακολουθεί δειγματοληπτικός έλεγχος τον συναλλαγών που έγιναν επί των ακίνητων, των μηχανημάτων και του εξοπλισμού και στη συνέχεια η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου με την επισήμανση των αδύνατων και των ισχυρών σημείων του.

Ο πρώτος έλεγχος αναφέρεται στους εξατομικευμένους λογαριασμούς των πάγιων περιουσιακών στοιχείων του αναλυτικού καθολικού, οι οποίοι πρέπει να συμφωνούν στο σύνολο τους με τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού.

Ακολουθεί η εξακρίβωση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν στην κυριότητα του πελάτη με την εξέταση διαφόρων εγγράφων, όπως τα συμβόλαια αγοράς, τα βεβαιω

τικά σημειώματα φόρου ιδιοκτησίας, τις αποδείξεις πληρωμής ενυπόθηκων δανείων και τα συμβόλαια πυρασφάλειας. Όλα τα στοιχεία αυτά μετά τον πρώτο έλεγχο παραμένουν στο μόνιμο φάκελο φύλλων εργασίας του πελάτη. Η κυριότητα επιβατικών και φορτηγών αυτοκινήτων διαπιστώνεται εύκολα, εφόσον οι ελεγκτές ανατρέξουν στα πιστοποιητικά τίτλων και στην άδεια κυκλοφορίας. Ένας ακόμη σημαντικός έλεγχος είναι η επαλήθευση των νέων περιουσιακών στοιχείων που έχουν προστεθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης. Ο έλεγχος γίνεται με την εξέταση της έγκρισης για την αγορά τους, την εξέταση της προόδου των εργασιών, την εξέταση τιμολογίων αγοράς και τον έλεγχο των χρεώσεων των λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού. Όταν οι αγορές γίνονται από συγγενικά μέρη τότε ο έλεγχος πρέπει να γίνει πολύ πιο προσεκτικά. Επίσης, πρέπει να ελέγχονται οι λογαριασμοί δαπανών για επισκευές και συντήρηση για να δούμε αν υπάρχουν δαπάνες, οι οποίες θα έπρεπε να έχουν κεφαλαιοποιηθεί.

Η επαλήθευση της απομάκρυνσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της χρήσης, γίνεται για να διαπιστωθεί μήπως δεν έχουν καταχωρηθεί σωστά στα λογιστικά κατάστιχα αντικαταστάσεις, πωλήσεις και διαλύσεις ή αχρηστεύσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι ελεγκτές, για να αποκαλύψουν τις ακαταχώρητες απομακρύνσεις πρέπει να ελέγξουν:

- τις σημαντικές προσθήκες νέων μηχανημάτων αν έγιναν με την απομάκρυνση παλαιών,
- το λογαριασμό «διάφορες δαπάνες»,
- τα μηχανήματα που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή κάποιου προϊόντος και η οποία σταμάτησε,
- την εξέταση των εντολών απομάκρυνσης και
- την εξέταση των μειώσεων ασφαλίστρων.

Τα γήπεδα, τα κτίρια και τα μηχανήματα τα οποία προς το παρόν δεν χρησιμοποιούνται, πρέπει να ελέγχονται για να διαπιστωθούν οι προοπτικές μελλοντικής συμμετοχής τους στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης. Εάν όμως αυτά έχουν εκμισθωθεί, πρέπει να γίνεται έλεγχος αυτών των εκμισθώσεων. Η εξέταση των μισθωτηρίων συμβολαίων μπορεί ακόμη να δείξει, αν οι ενοικιαστές οφείλουν να πληρώσουν τις δαπάνες ηλεκτρισμού, νερού και τηλεφώνου. Στον ισολογισμό, τα υπόλοιπα των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να αναφέρονται κατά μεγάλες κατηγορίες και οι αποσβέσεις τους κατά τον ίδιο τρόπο. Οι κατηγορίες αυτές είναι συνήθως γήπεδα και βελτιώσεις γηπέδων, κτίρια, μηχανήματα και εξοπλισμός, έπιπλα και σκευή και έργα υπό κατασκευή. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται, πρέπει να αναφέρονται ξεχωριστά, καθώς επίσης και τα ενυπόθηκα. Η βάση αποτίμησης πρέπει τέλος να αναφέρεται ρητώς.

Οι έλεγχοι επί των αποσβέσεων γίνονται για να διαπιστωθεί, αν η μέθοδος που χρησιμοποιείται είναι λογιστικώς αποδεκτή, αν εφαρμόζεται με συνέπεια και αν οι υπολογισμοί που απαιτούνται έγιναν σωστά.

Τα προγράμματα που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά τον έλεγχο των αποσβέσεων είναι

το εξής:

- θεώρηση της πολιτικής αποσβέσεων από τα εγχειρίδια της επιχείρησης,
- θεώρηση του υπολογισμού του κόστους αντικατάστασης των αποσβέσεων,
- έρευνα για να διαπιστωθούν αν υπάρχουν μηχανήματα οικονομικώς απαξιωμένα,
- σύγκριση των υπόλοιπων αρχής χρήσης με τα ελεγχόμενα ποσά που αναγράφονται στα φύλλα εργοδοσίας ελέγχου της προηγουμένης χρήσης,
- επαλήθευση των κρατήσεων για αποσβέσεις και
- έρευνα των μειώσεων των αποσβέσεων λόγω απομάκρυνσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Η επαλήθευση των φυσικών πόρων γίνεται κυρίως για να εξακριβωθούν οι ετήσιες δαπάνες απόσβεσης και οι σωρευτικές αποσβέσεις των εξαντλήσιμων πόρων. Οι ελεγκτές για την εκτίμηση των εναπομεινάντων φυσικών πόρων συνήθως εμπιστεύονται τις γνώμες ειδικών, όπως μηχανικών ορυχείων, γεωλόγων, δασολόγων κ.α. Η κυριότητα και το κόστος τους μπορεί να ελεγχθεί από τα συμβόλαια αγοράς, τα μισθωτήρια και τα σημειώματα της εφορίας. Οι έλεγχοι των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι φήμη και πελατεία, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, προνόμια εκμετάλλευσης και μακροχρόνιες πιστώσεις, αρχίζουν με την επαλήθευσή τους με μια ανάλυση των σχετικών λογαριασμών του καθολικού.

Οι χρεώστες των λογαριασμών αυτών θα πρέπει να επαληθευτούν με τις αποδείξεις πληρωμών που έγιναν και με τα έγγραφα στα οποία φαίνεται η σύσταση των δικαιωμάτων ή ωφελειών. Οι πιστώσεις των λογαριασμών πρέπει να συμφωνούν με την πολιτική αποσβέσεων που εφαρμόζει ο πελάτης, ή θα πρέπει να αναζητηθεί η έγκριση διαγραφής του περιουσιακού στοιχείου.

4.6 Εξωτερικός έλεγχος των χρεογράφων

Ο εξωτερικός έλεγχος του λογαριασμού «Χρεόγραφα» ακολουθεί τις παρακάτω διαδικασίες:

Μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Οι εξωτερικοί ελεγκτές κατά τον έλεγχο στο τμήμα χρεογράφων, το πρώτο που κάνουν είναι να μελετήσουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Τα κύρια σημεία αυτής της μελέτης περιλαμβάνουν:

α. τον αρμόδιο υπάλληλο της επιτροπής επενδύσεων, ο οποίος παίρνει τις αποφάσεις αγοράς και πώλησης των χρεογράφων,
β. τους υπαλλήλους που φυλάνε τα χρεόγραφα και τον τόπο φύλαξης τους και
γ. τους υπαλλήλους που φέρουν την ευθύνη της λογιστικής παρακολούθησής τους.

Επίσης, θα ήταν ιδιαίτερα υποβοηθητικό για τον έλεγχό τους, ο σχηματισμός ενός διαγράμματος ροής που να περιλαμβάνει όλους αυτούς τους υπαλλήλους μαζί με τα καθήκοντά τους επί των χρεογράφων.

Μετά την περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου αρχίζει η *δειγματοληπτική έρευνα των συναλλαγών επί των χρεογράφων*. Συγκεκριμένα ελέγχουν, αν η αγορά ή η πώληση έγινε μετά από έγκριση (έλεγχος πρακτικών συνεδριάσεων επιτροπής), εάν η εντολή δόθηκε αμέσως στο χρηματιστή (έλεγχος βιβλίων χρηματιστή), εάν ο χρηματιστής εκτέλεσε αμέσως τη διαταγή (έλεγχος γνωστοποίησης χρηματιστή) και τέλος, εάν έγινε η συναλλαγή (έλεγχος αναγγελίας χρηματιστηριακού γραφείου).

Επίσης, οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ελέγξουν *τις εκθέσεις των αιφνίδιων ελέγχων του εσωτερικού ελέγχου* και ακόμη, εάν υπάρχει *μηνιαία αναλυτική έκθεση των επενδύσεων σε χρεόγραφα* προς το Διοικητικό Συμβούλιο από τους υπεύθυνους.

Τέλος, αφού ολοκληρώσουν τον έλεγχο του εσωτερικού ελέγχου, συντάσσουν τη γραπτή αξιολόγησή τους και κάνουν στον πελάτη τους τις αναγκαίες συστάσεις για τη βελτίωση του.

Οι έλεγχοι τεκμηρίωσης αρχίζουν συνήθως από τα αρχικά υπόλοιπα των χρεογράφων, τα οποία εκφράζουν το κόστος κτήσης τους, καθώς και με τον αριθμό των μετοχών ή την ονομαστική αξία των ομολογιών. Τα αρχικά υπόλοιπα (αρχής χρονικής περιόδου) επαληθεύονται με τα υπόλοιπα τέλους (μήνα ελέγχου). Το αρχικό κόστος συν τη ζημία ή το κέρδος που εμφανίζονται επίσης στην κατάσταση, μας δίνουν το ποσοστό των πωλήσεων. Τέλος, στην κατάσταση (φύλλο εργασίας) εμφανίζονται τα μερίσματα που εισπράχθηκαν ή πρόκειται να εισπραχθούν. Ο έλεγχος των χρεογράφων πρέπει να γίνεται κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού (ή πλησίον αυτής) και να γίνεται παράλληλα με τη μέτρηση του ταμείου και την επαλήθευση των κατά λάθος υπολοίπων διαπραγματεύσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Ένας άλλος έλεγχος που κάνουν οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι η με επιστολή επιβεβαίωσης **εύρεση της κατάστασης των χρεογράφων που βρίσκονται στα χέρια τρίτων**, όταν δεν μεταβαίνουν οι ίδιοι στον οργανισμό που φυλάει τα χρεόγραφα.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να υπολογίσουν επίσης, ανεξάρτητα από τα βιβλία της εταιρείας, **τα έσοδα από χρεόγραφα** για το έτος που ελέγχουν και να τα συγκρίνουν με τα έσοδα που είναι περασμένα στα βιβλία. Εδώ γίνεται και **ο έλεγχος των δεδουλευμένων τόκων** με τον έλεγχο των φύλλων εργασίας τον προηγούμενων ετών.

Ακόμη υπάρχει ο έλεγχος που γίνεται **επί του ελέγχου των θυγατρικών εταιριών** μέσω της παρακράτησης μετοχών από τη μητρική εταιρεία. Αυτός ο έλεγχος βασίζεται στην υπάρχουσα σε κάθε χώρα νομοθεσία και στα δικαιώματα που δίνει αυτή στις μειοψηφίες.

Οι ελεγκτές πρέπει να προσέξουν, τα χρεόγραφα να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής, γι' αυτό πρέπει κατά τον έλεγχό τους να έχουν πίνακες χρηματιστηρίου για όλα τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα που ανήκουν στον πελάτη. Αν τα χρεόγραφα έχουν αναγραφεί με την αγοραία αξία, αυτό θα οδηγήσει στην αναπροσαρμογή της πρόβλεψης από την αποτίμηση στις μελλοντικές περιόδους κατάρτισης του ισολογισμού.

Για τον καθορισμό της πιο χρήσιμης παρουσίασης του ισολογισμού, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:

- Η μέθοδος που χρησιμοποιείται από τον πελάτη για την αποτίμηση των χρεογράφων θα πρέπει να αναφέρεται στον ισολογισμό και να ακολουθείται με συνέπεια από χρόνο σε χρόνο.
- Οι επενδύσεις σε θυγατρικές εταιρίες πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστό κονδύλιο του ισολογισμού, για να μπορεί να ελεγχθεί η νομιμότητά τους.
- Αν τα χρεόγραφα έχουν χρησιμοποιηθεί για το σχηματισμό αποθεματικού, αυτό πρέπει να αναφέρεται.
- Τα χρεόγραφα που δίδονται για τη λήψη δανείου σαν ενέχυρο, πρέπει να καθορίζονται και να συνοδεύονται από διευκρινίσεις αυτής της υποχρέωσης.

Επιπλέον, προκειμένου να διευκολυνθεί ο έλεγχος όσον αφορά τα χρεόγραφα, πρέπει να καταρτισθεί ένας πίνακας, ο οποίος θα περιέχει τις εξής στήλες: Αξία προηγούμενης χρήσης – Αγορές – Πωλήσεις – Υπόλοιπο κατά ποσότητα και αξία. Ελέγχονται οι αγορές και οι πωλήσεις χρεογράφων που έγιναν στην χρήση με βάση τα υπάρχοντα δικαιολογητικά, καθώς επίσης αν τηρήθηκαν οι διαδικασίες αγοράς και πώλησης χρεογράφων, βάσει των αποφάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου. Επίσης ελέγχεται η αποτίμηση των χρεογράφων, η οποία πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 και τις σχετικές φορολογικές διατάξεις.

Έχοντας τον πίνακα ισοτιμιών τέλους χρήσης και κάνοντας τους ανάλογους υπολογισμούς πρέπει τα αποτελέσματά μας να συμφωνούν με τις καταχωρίσεις που έχουν γίνει στη γενική λογιστική. Δηλαδή, αν συντρέχει λόγος υποτίμησης, η πρόβλεψη υποτίμησης ελέγχεται αν εμφανίζεται στον ισολογισμό. Τέλος ελέγχουμε αν έχει τροποποιηθεί η μέθοδος αποτίμησης σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

4.7 Εξωτερικός έλεγχος αποθεμάτων και κόστους πωληθέντων

Ένα πολύ σοβαρό κομμάτι της δουλειάς του εξωτερικού ελεγκτή είναι ο έλεγχος των αποθεμάτων. Το πρώτο που ελέγχει είναι αν το θεωρημένο βιβλίο υπογραφών, το οποίο περιέχει τα τελικά αποθέματα, βρίσκεται σε συμφωνία με τα τελικά αποθέματα βάσει ισοζυγίου γενικής λογιστικής. Επίσης, ελέγχει την μέθοδο αποτίμησης που ακολουθήθηκε, δηλαδή το πώς προσδιορίσθηκε η μέση τιμή κτήσης, η οποία στη συνέχεια θα συγκριθεί με την τρέχουσα τιμή (η οποία είναι η άμεση ρευστοποιήσιμη τιμή του αποθέματος) για να γίνει η αποτίμηση στην μικρότερη από τις δύο τιμές. Η μέθοδος αποτίμησης που ακολουθείται από το 90% των επιχειρήσεων σήμερα, είναι αυτή του μέσου σταθμικού κόστους. Η δεύτερη περισσότερο συχνή μέθοδος είναι η FIFO (First in – First out) και ακολουθεί η LIFO (Last in – First out), η οποία δεν είναι αποδεκτή από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστος προσδιορίζεται

από τις αγορές όλης της χρήσης, από τις οποίες βρίσκουμε μια μέση τιμή, η FIFO. από τις τελευταίες αγορές, (έτσι μιλάμε για μια πιο πραγματική αποτίμηση), ενώ η LIFO από τις πρώτες αγορές, οπότε είναι λιγότερο πραγματική μέθοδος και για το λόγο αυτό δεν είναι παραδεκτή από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Προκειμένου να ελεγχθεί αν είναι σωστή η μέθοδος αποτίμησης η οποία τηρείται, πρέπει να ζητηθεί το ισοζύγιο αποθήκης και από εκεί να γίνουν οι ανάλογοι υπολογισμοί ή να ζητηθούν οι καρτέλες για διάφορα είδη. Δεν πρέπει μια εταιρεία να αλλάζει μέθοδο αποτίμησης από χρήση σε χρήση, διότι έτσι μεταβάλλεται κατά πολύ η απογραφή και αυτό έχει αντίκτυπο και στα αποτελέσματα της εταιρείας, τα οποία μπορεί να επηρεαστούν σε σημαντικό βαθμό. Για το λόγο αυτό ο εξωτερικός ελεγκτής δείχνει ιδιαίτερη προσοχή στην *μέθοδο αποτίμησης*. Επίσης, πρέπει να γίνει *καταμέτρηση τυχαίου δείγματος αποθεμάτων* και συμφωνία με τα λογιστικά υπόλοιπα της αποθήκης.

Από το ισοζύγιο της αποθήκης στο οποίο θα ανατρέξει ο εξωτερικός ελεγκτής, μπορεί και πρέπει να ελέγξει τα ακίνητα αποθέματα. *Τα ακίνητα αποθέματα* είναι αυτά που παρουσιάζουν ένα υπόλοιπο στην αρχή της χρήσης, κατά τη διάρκεια αυτής δεν υπάρχει καθόλου κίνηση για το συγκεκριμένο είδος και στο τέλος της χρήσης έχουμε το ίδιο υπόλοιπο. Γι' αυτά λοιπόν, τα ακίνητα ή βραδέως κινούμενα αποθέματα πρέπει να προσδιορισθεί το ύψος τους σε ποσότητα και αξία. Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει *αν συμφωνούν οι αγορές της γενικής λογιστικής με τις εισαγωγές της αποθήκης*. Ελέγχει ακόμη, αν υπάρχει *επαρκής ασφαλιστική κάλυψη* των αποθεμάτων και αν υπάρχουν *νομικά βάρη*. Πολύ σημαντικό κομμάτι του ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή, είναι ο έλεγχος που διενεργεί στην *απογραφή τέλους χρήσης*. Δηλαδή, βλέπει τα απογραφικά δελτία ανά αποθηκευτικό χώρο, το βιβλίο απογραφών, τα ελλείμματα ή πλεονάσματα που τυχόν υπάρχουν, καθώς και τις διάφορες λογιστικές τακτοποιήσεις. Τα αποθέματα τα οποία ανήκουν σε τρίτους αλλά φυλάσσονται στις αποθήκες της επιχ/σης, παρακολουθούνται και αυτά κανονικά στο βιβλίο αποθήκης, αλλά μόνο κατά ποσότητα. Μια σημαντική προσέγγιση θα ήταν να εξετάσει ο ελεγκτής τα αποθέματα σε σχέση με το κόστος πωληθέντων.

Ο εξωτερικός έλεγχος αρχίζει πάντα με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τελειώνει με τους ουσιαστικούς ελέγχους.

Μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Η περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου γίνεται με τη συμπλήρωση ενός ερωτηματολογίου, είτε με τα διαγράμματα ροής. Οι ελεγκτές πρέπει να ελέγξουν τη φυσική προστασία των αποθεμάτων και την ασφαλιστική κάλυψη του πελάτη. Ακολουθεί η εξέταση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου αρχίζοντας με τον έλεγχο ενός δείγματος εντολών αγοράς. Ο έλεγχος αυτός γίνεται με την επιβεβαίωση των εγκρίσεων αγορών, τη μεταβίβαση των ευθυνών, την επάρκεια των παραστατικών και των στοιχείων και το βαθμό της κατανόησης από τους υπαλλήλους των ελεγκτικών διαδικασιών.

Σημαντική επίσης θέση κατέχει ο έλεγχος του συστήματος κοστολόγησης. Αν και οι

μέθοδοι κοστολόγησης διαφέρουν, τα κύρια σημεία που πρέπει να ελεγχθούν είναι το κόστος πρώτων υλών, το κόστος εργασίας και οι γενικές δαπάνες. Το κόστος πρώτων υλών βρίσκεται με τον πολλαπλασιασμό της ποσότητας που παίρνουμε από τις αιτήσεις πρώτων υλών, επί την τιμή αυτών που παίρνουμε από τα στοιχεία της διαρκούς απογραφής.

Το κόστος εργασίας ελέγχεται από τα δελτία εργασίας ή τις συγκεντρωτικές καταστάσεις. Τέλος, οι γενικές δαπάνες συνήθως υπολογίζονται με βάση τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, το άμεσο κόστος εργασίας σε αξία, τις άμεσες ώρες εργασίας σε ώρες ή παρεμφερή βάση. Ακολουθεί η αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου όπου παρουσιάζονται οι αδυναμίες και τα πλεονεκτήματά του.

Σε πρώτη φάση οι ελεγκτές πρέπει να συνεργαστούν με τους υπαλλήλους της επιχείρησης για μια τέλεια και καλοσχεδιασμένη απογραφή. Ο σχεδιασμός της απογραφής θα περιλαμβάνει την επιλογή της κατάλληλης ημερομηνίας για την εκτέλεσή της, το διαχωρισμό των κατεστραμμένων ή ελαττωματικών προϊόντων, την ετοιμασία κατάλληλων οδηγιών για όλα τα άτομα που πρόκειται να συμμετάσχουν, την ταξινόμηση των αγαθών και τέλος την ετοιμασία των ετικετών των αποθεμάτων. Οι ελεγκτές βασικά εξετάζουν τον τρόπο που έγινε η απογραφή, με σκοπό να συλλέξουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με την ύπαρξη και την κατοχή των αποθεμάτων του πελάτη.

Οι ελεγκτές προσπαθούν να επισημάνουν τα τυχόν ασυνήθιστα προβλήματα, που δεν προβλέπονται στις γραπτές οδηγίες του πελάτη για τη διενέργεια της απογραφής, ή αν ο χειρισμός που έγινε από τις ομάδες απογραφής του πελάτη δεν ήταν ο σωστός. Κατά την εξέταση των αποθεμάτων οι ελεγκτές πρέπει να κάνουν έρευνες για να βεβαιωθούν αν υπάρχουν υλικά ή αγαθά που βρίσκονται στα χέρια της εταιρείας, αλλά ανήκουν σε άλλους. Ακολουθεί η επαλήθευση των αγαθών που έχουν δοθεί επί παρακαταθήκη, η οποία αρχίζει με τη λήψη από τον πελάτη ενός πίνακα όλων των παραληπτών των αγαθών επί παρακαταθήκη και τις συμφωνίες σύναψής τους. Ο έλεγχος γίνεται με την επικοινωνία τον ελεγκτών με τους κατέχοντες τα αγαθά και τη διερεύνηση των όρων σύναψης της παρακαταθήκης. Ακολουθεί ο έλεγχος της ποιότητας και των συνθηκών τήρησης των αποθεμάτων κατά τον οποίο οι ελεγκτές θα πρέπει να ζητήσουν τη βοήθεια κάποιου ειδικού εμπειρογνώμονα. Κατά τον έλεγχο της κατάστασης απογραφής, οι ελεγκτές πρέπει να προσέξουν περιπτώσεις λανθασμένης τοποθέτησης της υποδιαστολής και λανθασμένων πολλαπλασιασμών των ποσοτήτων επί των τιμών. Επίσης, πρέπει να ελέγξουν, αν η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων που χρησιμοποιήθηκε είναι λογιστικώς αποδεκτή, αν η μέθοδος αυτή άλλαζε κατά την περίοδο της χρήσης και τέλος αν εφαρμόστηκε σωστά.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να συγκρίνουν τις ποσότητες και τις αξίες των επί μέρους αγαθών της πραγματικής απογραφής με τα στοιχεία της διαρκούς απογραφής και διάφορα σύνολα εμπορευμάτων με αυτά του γενικού καθολικού. Ένας άλλος χρήσιμος έλεγχος είναι ο υπολογισμός των δεικτών κίνησης των αποθεμάτων, που βασίζεται στη σχέση μεταξύ του κόστους των πωληθέντων αγαθών μέσα στο έτος και του μέσου αποθέματος, όπως προκύπτει από τις μηνιαίες οικονομικές εκθέσεις. Αυτοί οι δείκτες πρέ

πει να συγκριθούν με τους δείκτες που ίσχυαν τα προηγούμενα χρόνια. Η επαλήθευση των αποθεμάτων περιλαμβάνει τον έλεγχο από του ελεγκτές, εάν υπάρχουν αγαθά που έχουν δοθεί σαν ενέχυρο ή υπάρχουν τυχόν απαιτήσεις οποιασδήποτε μορφής και την εξέταση των ανειλημμένων υποχρεώσεων πωλήσεων που απεικονίζονται στην κατάσταση των ανεκτέλεστων εντολών πωλήσεων. Για να έχουμε ακριβή παρουσίαση των αποθεμάτων, πρέπει να αναγράφεται η μέθοδος κοστολόγησης σε υποσημείωση στον ισολογισμό. Ακόμη, πρέπει να παρουσιάζονται οι διαφορετικές καταστάσεις στις οποίες βρίσκονται οι διάφορες κατηγορίες αγαθών, καθώς και η τοποθεσία των εμπορευμάτων που έχουν δοθεί σαν ενέχυρο.

4.8 Εξωτερικός έλεγχος πωλήσεων και γραμματίων εισπρακτέων

Οι εξωτερικοί ελεγκτές κατά τον έλεγχο των απαιτήσεων και των πωλήσεων πρέπει να εξακριβώσουν, την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται, τη γνησιότητα και εγκυρότητα της καταχώρησης και το διαχωρισμό των καταχωρημένων ποσών σε αξία πωλήσεων και σε τόκους. Ο εξωτερικός έλεγχος αφορά τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τους ουσιαστικούς ελέγχους.

Μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Ο έλεγχος των πωλήσεων που έχει επιλεγεί στο δείγμα αρχίζει με τη σύγκριση της παραγγελίας του πελάτη, την εντολή πωλήσεων και του αντιγράφου του τιμολογίου. Κάθε εντολή πωλήσεων πρέπει να έχει υπογραφή του διευθυντή πιστώσεων που να δείχνει ότι έχει εγκριθεί η πίστωση. Τα αθροίσματα των τιμολογίων υπολογίζονται με τον πολλαπλασιασμό των ποσοτήτων επί των τιμών. Συγκρίνονται οι ημερομηνίες φόρτωσης και έγκρισης και αυτή της εγγραφής της πράξης στο γενικό καθολικό.

Οι ελεγκτές πρέπει να προσέχουν μήπως οι αποστολές εμπορευμάτων επί προκαταβολή έχουν καταχωρηθεί ως πωλήσεις. Επίσης, πρέπει να ερευνούν τα μέτρα ελέγχου που εφαρμόζονται για τις πωλήσεις σε συγγενικά φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Στη συνέχεια γίνονται οι ακόλουθοι έλεγχο:

α. Επαλήθευση των τιμολογίων πώλησης με τα αντίστοιχα παραστατικά.

β. Εξέταση των εγκρίσεων που υπάρχουν στα πιστωτικά σημειώματα και το πώς έχουν εκτελεστεί αυτά.

γ. Εξέταση των εκπτώσεων πώλησης τοις μετρητοίς για το αν πληρούν τους όρους που υπάρχουν καθώς και τα έξοδα μεταφοράς.

δ. Εξέταση των καταβαλλομένων φορών επί των πωλήσεων και των εσόδων από την εκποίηση ακίνητων και εξοπλισμού.

ε. Σύγκριση επιλεγμένων ταινιών ταμειακών μηχανών με τα δελτία λιανικής πώλησης.
στ. Εξέταση των περιθωρίων κέρδους από τις πωλήσεις με δόσεις.
ζ. Εξέταση των γραμματίων εισπρακτέων που έχουν διαγραφεί σαν ανεπίδεκτα είσπραξης. Τέλος, αφού γίνουν όλοι αυτοί οι έλεγχοι ακολουθεί η αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και η υπόδειξη των αδύνατων σημείων του.
Οι κυριότεροι *ουσιαστικοί* έλεγχοι που γίνονται από τους ελεγκτές είναι:
α. Η σύνταξη προσωρινού ισοζυγίου εμπορικών εισπρακτέων λογαριασμών και οι αναλύσεις για τους λοιπούς εισπρακτέους λογαριασμούς. Αυτό μπορεί να γίνει, είτε από τους ίδιους τους ελεγκτές, είτε από το προσωπικό της επιχείρησης και φυσικά με δειγματοληπτικό έλεγχο. Οι λοιποί εισπρακτέοι λογαριασμοί εξετάζονται γιατί, συνήθως, περιέχουν συναλλαγές της επιχείρησης με συγγενικά μέρη.
β. Η ανάλυση των τόκων από τα γραμμάτια εισπρακτέα.
γ. Ο έλεγχος των γραμματίων που βρίσκονται στα χέρια της επιχείρησης και η επικοινωνία με τρίτους για την επιβεβαίωση γραμματίων που έχουν στα χέρια τους. Ο έλεγχος των γραμματίων πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα με τη μέτρηση του ταμείου και τον έλεγχο των χρεογράφων.
δ. Η άμεση επικοινωνία με τους οφειλέτες για την επιβεβαίωση γραμματίων και λογαριασμών εισπρακτέων. Κατ' αρχήν, οι ελεγκτές στέλνουν επιστολές στους οφειλέτες για επιβεβαίωση των υποχρεώσεων τους. Οι μέθοδοι είναι δύο:

- Η θετική μέθοδος, κατά την οποία ζητείται να επιβεβαιωθεί η ακρίβεια του αναγραφόμενου υπόλοιπου
- η αρνητική, κατά την οποία ζητείται απάντηση μόνο αν το αναγραφόμενο υπόλοιπο είναι ανακριβές.

Η έρευνα θα εκβαθυνθεί, εάν υπάρχουν πελάτες οι οποίοι κατά την απάντησή τους παρουσιάζουν διαφορές με το ποσό που τους έχουμε ζητήσει να επιβεβαιώσουν. Όταν ληφθούν όλες οι αναμενόμενες απαντήσεις επιβεβαίωσης, οι ελεγκτές πρέπει να συντάξουν ένα περιληπτικό σημείωμα στο οποίο να περιγράφουν την έκταση και τη φύση του προγράμματος επιβεβαίωσης καθώς και τα αποτελέσματα που προέκυψαν.
ε. Η εξακρίβωση της επάρκειας των προβλέψεων για τα γραμμάτια και τους λογαριασμούς ανεπίδεκτους είσπραξης. Για την εξακρίβωση του ύψους των προβλέψεων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στοιχεία, όπως η εξέταση των εκπρόθεσμων εισπρακτέων λογαριασμών, οι εκπρόθεσμοι λογαριασμοί με μεγάλα ποσά, τα αμφισβητούμενα με τους πελάτες ποσά, καθώς επίσης πληροφορίες από ειδικούς οργανισμούς για την πιστοληπτική ικανότητα των πελατών της επιχείρησης και τέλος η χρησιμοποίηση δεικτών.
στ. Η θεώρηση του χρονικού διαχωρισμού των πωλήσεων. Ο κύριος στόχος είναι να ελεγχθεί αν υπάρχει διόγκωση του ταμείου διατηρώντας το ανοικτό μετά το κλείσιμο του ισολογισμού.
ζ. Η επαλήθευση των δεδουλευμένων και των εισπρακτέων τόκων. Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται δεν είναι ενιαίοι και συνήθως τα ποσά δεν είναι μεγάλα για να χρει

άζονται διορθωτικές εγγραφές.
η. Η σύνταξη συγκριτικής ανάλυσης πωλήσεων και κόστος πωληθέντων. Η σύγκριση μπορεί να είναι ετήσια ή μηνιαία και στόχος των ελεγκτών είναι να βρουν ασυνήθιστες παρεκκλίσεις.
θ. Η εξακρίβωση ενεχυριασμένων απαιτήσεων.
ι. Η εξακρίβωση της σωστής εμφάνισης των εισπρακτέων λογαριασμών και γραμματίων στον ισολογισμό και των πωλήσεων στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Τέλος πρέπει να ειπωθεί, ότι μεγάλο μέρος των ελέγχων πωλήσεων, μπορεί να γίνει ένα ή δυο μήνες πριν το κλείσιμο του ισολογισμού. Η επιβεβαίωση όμως των εισπρακτέων λογαριασμών μπορεί να γίνει πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού μόνο αν ο εσωτερικός έλεγχος των απαιτήσεων είναι αρκετά ισχυρός.

Ειδικότερα, το πρώτο που ζητάει ο εξωτερικός ελεγκτής, όταν αυτός φθάσει στον λογαριασμό «γραμμάτια εισπρακτέα», είναι ένα ληξιάριο γραμματίων εισπρακτέων, το οποίο και πρέπει να συμφωνεί με τη γενική λογιστική. Κατόπιν, προβαίνει σε διενέργεια καταμέτρησης γραμματίων στο χαρτοφυλάκιο της εταιρείας σε συμφωνία με το υπόλοιπο της γενικής λογιστικής. Επόμενη ενέργειά του είναι ένας έλεγχος τυχόν ύπαρξης γραμματίων που έχουν λήξει και δεν έχουν εισπραχθεί κάνοντας μια λίστα αυτών. Ελέγχει αν τα καθυστερημένα και ανείσπρακτα γραμμάτια συμπεριλήφθηκαν στους επισφαλείς πελάτες. Επίσης, ελέγχει αν υπάρχει συμφωνία στα υπόλοιπα έναρξης των ισοζυγίων με τα υπόλοιπα λήξης των φύλλων εργασίας της προηγούμενης χρήσης. Εντοπίζει τα τυχόν γραμμάτια μακροπρόθεσμης λήξης προκειμένου αυτά να εμφανιστούν στο κονδύλιο του ισολογισμού «Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις». Επίσης ελέγχει αν έχει γίνει ορθός λογιστικός χειρισμός των ενεχυριασμένων, μεταβιβασθέντων και προεξοφλημένων γραμματίων. Τέλος, ελέγχει την παλαιότητα κάποιων ακίνητων υπολοίπων και αν αυτά εμφανίζονται σε διαφορετικό κονδύλιο στον ισολογισμό.

Όσον αφορά την γραμμογράφηση του ληξιαρίου (προκειμένου ο φοιτητής να έχει μια καλύτερη εικόνα), είναι η εξής: στην πρώτη στήλη υπάρχει ο αριθμός του γραμματίου, στην δεύτερη στήλη το όνομα του πελάτη, στην τρίτη η ημερομηνία έκδοσης, στη τέταρτη η ημερομηνία λήξης και στην πέμπτη η αξία του. Αυτή η γραμμογράφηση ισχύει και για τα γραμμάτια πληρωτέα, αλλά και για τις επιταγές τις εισπρακτέες και τις πληρωτέες.

4.9 Εξωτερικός έλεγχος των υποχρεώσεων της επιχείρησης

Η διαδικασία ελέγχου που ακολουθείται από τον εξωτερικό ελεγκτή είναι η ακόλουθη:

Ακόμη και εάν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι κατασκευασμένο με τόσο λεπτομερή και μελετημένο τρόπο, ο εξωτερικός ελεγκτής κατ' αρχάς θα ενδιαφερθεί για την περιγραφή και αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου.

Μετά την κατασκευή του διαγράμματος ροής για τους πληρωτέους λογαριασμούς, ακολουθούν οι έλεγχοι τεκμηρίωσης, με πρώτο έλεγχο την επαλήθευση της σωστής καταχώρησης στους πληρωτέους λογαριασμούς από το βιβλίο ταμειακών πληρωμών και το ημερολόγιο. Ακολουθεί η επαλήθευση μέσω αποδεικτικών στοιχείων (εντολές αγοράς, δελτίο παραλαβής, εξοφλημένες επιταγές κτλ.) όλων των καταχωρήσεων σε επιλεγμένους λογαριασμούς των βοηθητικών καθολικών των λογαριασμών πληρωτέων. Τα μερίσματα των μετοχών και τα μακροπρόθεσμα δάνεια ανήκουν στις μεγάλες χρηματοοικονομικές συναλλαγές. Τα αποδεικτικά στοιχεία αυτών είναι αρκετά σε όγκο, ενώ οι λογιστικές εγγραφές δεν παρουσιάζουν προβλήματα στον έλεγχο τους.

Μια συνήθης ακολουθία ερωτημάτων τα οποία πρέπει να απαντηθούν είναι η εξής:

- Όλες οι διανομές ρευστών εκτός μικροποσών, γίνονται με επιταγές;
- Οι επιταγές που ακυρώνονται φυλάγονται για έλεγχο;
- Οι επιταγές που πρόκειται να πληρωθούν έχουν διπλή υπογραφή;
- Οι υπογραφές μπαίνουν με ειδική συσκευή;
- Οι αποδείξεις και τα άλλα βοηθητικά έγγραφα φυλάγονται σε αρχείο;
- Οι επιταγές μετά την υπογραφή ταχυδρομούνται αμέσως ή επιστρέφονται στον ταμία να κάνει την αποστολή;
- Όλα τα έγγραφα ακυρώνονται μετά τον έλεγχο και την υπογραφή της επιταγής;
- Για τις πληρωμές μερισμάτων έχει επιληφθεί ειδικό γραφείο;
- Οι πληρωμές τόκων ομολογιών χρεώνονται στους ειδικούς λογαριασμούς;

Μετά την περιγραφή του εσωτερικού ελέγχου οι ελεγκτές εξετάζουν τα άρθρα του καταστατικού της εταιρείας και τα πρακτικά για να διαπιστώσουν αν η περιγραφή που έγινε συμφωνεί με αυτά. Αναλύουν το λογαριασμό του μετοχικού κεφαλαίου που ήδη έχει συνταχθεί από τους ελεγκτές της εταιρείας για να βεβαιωθούν για την ορθότητα των υπολοίπων που παρουσιάζονται. Επιβεβαιώνουν τον αριθμό των τίτλων που κυκλοφορούν, το εάν όλα τα παραστατικά πληρωμής είναι ακυρωμένα και τέλος συμφωνούν το καθολικό των μετοχών με το βιβλίο πιστοποιητικών μετοχικών τίτλων και το γενικό λογαριασμό μετοχικού κεφαλαίου.

Ο πρώτος ουσιαστικός έλεγχος είναι να πάρουμε από ένα ισοζύγιο πληρωμών όλους τους πληρωτέους λογαριασμούς και να κάνουμε τη συμφωνία με το γενικό καθολικό. Ακολουθεί η δειγματοληπτική έρευνα των λογαριασμών των πιστωτών με τα εντάλματα, τα τιμολόγια, τις εντολές αγοράς, τα δελτία παραλαβής και η πιστοποίησή τους με τις μηνιαίες καταστάσεις των πιστωτών. Όταν δεν υπάρχουν μηνιαίες καταστάσεις πιστωτών, τότε στέλνεται επιβεβαιωτική επιστολή στους πιστωτές και ζητείται να γραφεί το ποσό, το οποίο οφείλει η επιχείρηση σε αυτούς.

Άλλος έλεγχος είναι τα υπόλοιπα λογαριασμών που οφείλονται σε θυγατρικές επιχειρήσεις ή συγγενικά μέρη γιατί οι συναλλαγές με αυτές δε γίνεται με τους ίδιους

όρους που γίνεται με τους άλλους πιστωτές. Ακόμη, οι πληρωτέοι λογαριασμοί δίνουν αρκετές ευκαιρίες καταχρήσεων, όπως είναι η χρησιμοποίηση αδιάθετων μετοχών για τη λήψη προσωπικών δανείων, απάτες μέσω των παρακρατηθέντων φόρων κ.α., γι' αυτό και η προσοχή του ελεγκτή κατά την εξέταση αυτών των λογαριασμών πρέπει να είναι τεταμένη.

Στη συνέχεια θα παρουσιασθεί ο εξωτερικός έλεγχος ορισμένων αντιπροσωπευτικών λογαριασμών με περισσότερο αναλυτική μορφή.

4.10 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει αρχικά να ελέγξει, εάν η ανάπτυξη των λογαριασμών της γενικής λογιστικής είναι σύμφωνη με το Ν. 4803/2014 και να καταρτίσει ένα 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).
- Στην 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 τον 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 τον συντελεστή Αναπροσαρμογής. Ο συντελεστής αναπροσαρμογής προκύπτει από τον αριθμό των ετών που το πάγιο βρίσκεται στην κατοχή της επιχείρησης και τον πληθωρισμό της περιόδου αυτής. τον 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 την αφαίρεση της στήλης των συνολικών αποσβέσεων μέχρι την 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.

Παρακάτω παρατίθενται δύο παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση του αντικειμένου:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Μια εταιρεία αγόρασε στις 30/03/20ΧΧ ένα μηχάνημα αξίας € 100.000, το οποίο εντάχθηκε αμέσως στην παραγωγική διαδικασία. Αν ο συντελεστής απόσβεσης για τα μηχανήματα είναι 12%, ποιες είναι οι αποσβέσεις που πρέπει να υπολογισθούν στο τέλος της χρήσης για το συγκεκριμένο μηχάνημα:
Οι αποσβέσεις οι οποίες θα υπολογισθούν είναι οι εξής:
10/12 * 100.000 * 10% = 8.333 €.
Αυτό είναι το ποσό το οποίο πρέπει να καταχωρηθεί στην στήλη αποσβέσεις χρήσεως. Εξετάζεται ακόμη, εάν οι αποσβέσεις αυτές υπολογίσθηκαν σύμφωνα με το Π.Δ. 100/98 και το Π.Δ. 299/03. Επίσης, γίνεται έλεγχος των προσθηκών και μειώσεων και συμφωνία του αποτελέσματος από την πώληση παγίων. Αν ο αριθμός των αυξομειώσεων είναι μεγάλος, περιοριζόμαστε σε ένα επαρκές δείγμα. Και τα υπόλοιπα του μητρώου παγίων πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα του ισολογισμού αλλά και του πίνακα μεταβολών παγίων.

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 πάγιου ενεργητικού. Επαληθεύεται δείγμα των παγίων με φυσική απογραφή. Επίσης έχει παρατηρηθεί, ότι κάποιες εταιρείες 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 εταιρείες 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 επιχείρηση, γίνεται ένας διακανονισμός, όσον αφορά το ΦΠΑ και λαμβάνεται σαν επιστροφή το ποσοστό του φόρου που αναλογεί στο διάστημα μέχρι να συμπληρωθεί η πενταετία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Έστω, αγορά μηχανήματος 5.000 € πλέον ΦΠΑ 24% 1.200 €. Πώληση του μηχανήματος στο τέλος του 3ου έτους 4.000 €. Το ΦΠΑ τον εκπίπτει ολόκληρο κατά την αγορά. Η εκκαθάριση έχει ως εξής:

- Φόρος € 1200 / 5 έτη = 240 € ανά έτος
- Έχει διακανονισθεί για 3 έτη, δηλαδή 3 * 240 = 720 €.
- Δεν έχει διακανονισθεί φόρος 1200 –720 = 480 €.
- Από την πώληση έχει εισπράξει 4.000 * 24% = 960 €.
- Στην περίπτωση αυτή έχει να αποδώσει στο δημόσιο το ποσό των 960€.
- Στην περίπτωση όμως που η πώληση ήταν 1.500 €
- Έχουμε: 1.500 * 24% = 360 €.
- Το ποσό όμως που δεν έχει διακανονισθεί είναι 380 €.
- Έτσι με την περιοδική δήλωση του μηνός που έχει γίνει η πώληση θα αποδοθεί ποσό 360 € και το υπόλοιπο ποσό 20€. (380 –360) θα αποδοθεί με την εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος του έτους.

Επαληθεύεται αν έχει γίνει σωστή αναπροσαρμογή, με την έννοια ότι έχουν τηρηθεί οι σωστοί συντελεστές αναπροσαρμογής, οι οποίοι διαφέρουν ανάλογα με την παλαιότητα. Επίσης, εξετάζεται αν έχει γίνει αναπροσαρμογή και στις αποσβέσεις (με τον ίδιο συντελεστή), αν έχουν γίνει οι σωστές εγγραφές, αν υπολογίσθηκε σωστά ο φόρος υπεραξίας. Επίσης, ελέγχεται αν υπάρχουν πάγια τα οποία είναι εκτός εκμετάλλευσης και έλεγχος μη διενέργειας αποσβέσεων.

Στις σελίδες 92 και 93 παρατίθεται υπόδειγμα μητρώου παγίων και στη σελίδα 91 ο αντίστοιχος πίνακας εξέλιξης των παγίων.

	Ν.Π.Δ.Δ. "ΕΥΝΕΣΤΕΙΑ"									
	Περιγραφή Λογαριασμού	Αξία κτήσης 31.12.2013	Προσθήκες	Μειώσεις	Αξία κτήσης 31.12.14	Αποσβέσεις έως 31.12.2013	Αποσβ. χρήσεως 2014	Τακτοποιήσεις	Σύνολο Αποσβέσεων	Αναπ. Αξία 31.12.2014
	Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ									
4.	Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	52.332,65	178,35	0,00	52.511,00	15.857,96	10.580,87	0,00	26.438,83	26.072,17
	Σύνολο	52.332,65	178,35	0,00	52.511,00	15.857,96	10.580,87	0,00	26.438,83	26.072,17
	Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ									
	ΙΙ. Ενσώματες ακινητοποιήσεις									
3.	Κτίρια και τεχνικά έργα	0,03	0,00	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03
4.	Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις									
	και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	12.571,52	640,00	0,00	13.211,52	9.397,15	979,56	0,00	10.376,71	2.834,81
5.	Μεταφορικά μέσα	0,10	0,00	0,00	0,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10
6.	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	101.569,79	4.747,31	0,00	106.317,10	87.795,65	6.419,71	1,26	94.216,62	12.100,48
	Σύνολο	114.141,44	5.387,31	0,00	119.528,75	97.192,80	7.399,27	1,26	104.593,33	14.935,42
						ΣΥΝ. ΑΠΟΣΒ.	17.980,14			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΞΕΛΙΞΗΣ ΠΑΓΙΩΝ 2014

Βιβλίο παγίων

Α.Α.	Κωδικός	Περιγραφή παγίου	Συντ. αποσβ.	Έναρξη απο	Αξία κτήσης	Αξία προσθηκ	Αναπροσ/γών	Τρέχ. αξία	Συν. αποσβ.	Απόσβ.απογρα	Απόσβ.χρήσης	Αναπόσβεστη
1	10-00-0000	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 176,5	0,00	31/12/1999	755354,22		1069498,16	1824852,38				1824852,38
			0,00		1824852,38							
2	10-00-0001	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 10688	0,00	31/12/1999	29493,76		26101,98	55595,74				55595,74
			0,00		55595,74							
3	10-00-0002	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 251,7	0,00	31/12/1999	2934,70		1533,39	4468,09				4468,09
			0,00		4468,09							
4	10-00-0003	ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΑΡ.ΣΥ	0,00	23/02/2010	500,00			500,00				500,00
			0,00		500,00							
5	10-00-1000	ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΡΓ/Σ	0,00	31/12/1999	171574,47		176721,71	348296,18				348296,18
			0,00		348296,18							
6	10-00-1001	ΟΙΚΟΠΕΔΟ Θ.ΚΥ	0,00	31/12/1999	5381,51		5542,95	10924,46				10924,46
			0,00		10924,46							
7	10-00-1002	ΟΙΚΟΠΕΔΟ Θ.ΚΥ	0,00	31/12/1999	38297,87		39446,81	77744,68				77744,68
			0,00		77744,68							
8	10-00-1003	ΟΙΚΟΠΕΔΟ Π.ΚΥ	0,00	31/12/1999	44020,54		32575,20	76595,74				76595,74
			0,00		76595,74							
9	10-00-1004	ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΑΡ.ΣΥ	0,00	01/10/2001	29347,03		10271,46	39618,49				39618,49
			0,00		39618,49							
Σύνολα : 10-00		**..**			**1076904,10**		**1361691,66**	**2438595,76**				**2438595,76**
					2438595,76							
Σύνολα : 10		**..**			**1076904,10**		**1361691,66**	**2438595,76**				**2438595,76**
					2438595,76							
10	11-00-0000	ΣΠΟΡΕΛΑΙΟΥΡΓΙ	8,00	31/12/1999	35396,18		26724,14	62120,32	62120,31	62120,31		0,01
			0,00		62120,32							
11	11-00-0001	ΑΠΟΘΗΚΗ ΣΠΟΡ	8,00	31/12/1999	10619,96		8018,07	18638,03	18638,02	18638,02		0,01
			0,00		18638,03							
12	11-00-0002	ΥΠΟΣΤΕΓΟ ΕΡΓΟ	8,00	31/12/1999	26192,22		19775,13	45967,35	45967,34	45967,34		0,01
			0,00		45967,35							
13	11-00-0003	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ 504	8,00	31/12/1999	251333,14		184584,21	435917,35	435917,34	435917,34		0,01
			0,00		435917,35							
14	11-00-0004	ΑΠΟΘΗΚΗ ΕΤΟΙΠ	8,00	31/12/1999	325630,96		245851,38	571482,34	571482,33	571482,33		0,01
			0,00		571482,34							
15	11-00-0005	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΧΥ	8,00	31/12/1999	67956,71		51307,31	119264,02	119264,01	119264,01		0,01
			0,00		119264,02							
16	11-00-0006	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΞΗ	8,00	31/12/1999	157153,34		118650,77	275804,11	275804,10	275804,10		0,01
			0,00		275804,11							
17	11-00-0007	ΑΠΟΘΗΚΗ ΞΗΡΑ	8,00	31/12/1999	20528,25		15498,82	36027,07	36027,06	36027,06		0,01
			0,00		36027,07							
18	11-00-0008	ΠΑΛΑΙΑ ΨΥΓΕΙΑ	8,00	31/12/1999	232190,02		175303,47	407493,49	407493,48	407493,48		0,01
			0,00		407493,49							
19	11-00-0009	ΝΕΑ ΨΥΓΕΙΑ 159	8,00	01/01/1999	117509,17	31573,16	198376,77	347459,10	347459,08	347459,08		0,02
			0,00		347459,10							
20	11-00-0010	ΥΠ/ΓΟ ΠΑΡΑΛ.18	8,00	31/12/1999	13448,28		10153,45	23601,73	23601,72	23601,72		0,01
			0,00		23601,73							

Βιβλίο παγίων												
Α.Α.	Κωδικός	Περιγραφή παγίου	Συντ. αποσβ.	Έναρξη απο	Αξία κτήσης	Αξία προσθηκ	Αναπροσ/γών	Τρέχ. αξία	Συν. αποσβ.	Απόσβ.απογρα	Απόσβ.χρήσης	Αναπόσβεστη
21	11-00-0011	ΝΕΟΣ ΥΠΟΣΤΑΘ	8,00	31/12/1999	2123,99		1603,62	3727,61	3727,60	3727,60		0,01
			0,00		3727,61							
22	11-00-0012	ΛΕΒΗΤΟΣΤΑΣΙΟ	8,00	31/12/1999	19112,25		14429,76	33542,01	33542,00	33542,00		0,01
			0,00		33542,01							
23	11-00-0013	ΑΝΤΛΙΟΣΤΑΣΙΟ-	8,00	31/12/1999	7787,97		5879,92	13667,89	13667,88	13667,88		0,01
			0,00		13667,89							
24	11-00-0014	ΒΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑ	8,00	31/12/1999	43888,48		33135,80	77024,28	77024,27	77024,27		0,01
			0,00		77024,28							
25	11-00-0015	ΑΝΤΛΙΟΣΤΑΣΙΑ	8,00	31/12/1999	2123,99		1603,62	3727,61	3727,57	3727,57		0,04
			0,00		3727,61							
26	11-00-0016	ΝΕΟ ΖΥΓΙΣΤΗΡΙΟ	8,00	31/12/1999	2831,99		2138,16	4970,15	4970,14	4970,14		0,01
			0,00		4970,15							
27	11-00-0017	ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΝΤ	8,00	31/12/1999	35399,85		26726,89	62126,74	62126,73	62126,73		0,01
			0,00		62126,74							
28	11-00-0018	ΧΩΡΟΣ ΧΗΜΕΙΟΥ	8,00	31/12/1999	12743,95		9621,68	22365,63	22365,62	22365,62		0,01
			0,00		22365,63							
29	11-00-0019	ΥΠΟΣΤΕΓΟ ΠΑΡΑ	8,00	31/12/1999	9203,96		6948,99	16152,95	16152,94	16152,94		0,01
			0,00		16152,95							
30	11-00-0020	ΚΤΙΡΙΟ ΑΠΟΘ. Υ	8,00	31/12/1999	1415,99		1069,08	2485,07	2485,06	2485,06		0,01
			0,00		2485,07							
31	11-00-0021	ΠΕΡΙΣΤΟΙΧΙΣΗ Δ	8,00	31/12/1999	5097,58		1784,15	6881,73	6881,72	6881,72		0,01
			0,00		6881,73							
32	11-00-0022	ΑΠΟΘΗΚΗ ΕΤΟΙ	8,00	31/12/1999	101786,55		120820,63	222607,18	222607,17	222607,17		0,01
			0,00		222607,18							
33	11-00-0023	ΑΠΟΘΗΚΗ ΕΤΟΙ	8,00	31/12/1999	44753,22		53122,06	97875,28	97875,27	97875,27		0,01
			0,00		97875,28							
34	11-00-0024	ΑΠΟΘΗΚΗ 5324	8,00	20/11/2000	10271,46	429844,32	332287,42	772403,20	618561,39	556707,37	61854,02	153841,81
			0,00		772403,20							
35	11-00-0025	ΑΠΟΘΗΚΗ 2800 Τ	8,00	31/12/2004	317099,93		95129,98	412229,91	233641,98	200663,59	32978,39	178587,93
			0,00		412229,91							
36	11-00-0026	2η ΑΠΟΘΗΚΗ 280	8,00	10/09/2005	269459,12		67364,78	336823,90	170682,04	143736,13	26945,91	166141,86
			0,00		336823,90							
37	11-00-0027	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ ΣΚ	8,00	25/08/2005	115000,00		28750,00	143750,00	73820,55	62320,55	11500,00	69929,45
			0,00		143750,00							
38	11-00-0028	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΒΙΟ	8,00	10/09/2005	350000,00		87500,00	437500,00	221698,63	186698,63	35000,00	215801,37
			0,00		437500,00							
39	11-00-0029	ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΙ	8,00	10/09/2005	36000,00		9000,00	45000,00	22803,29	19203,29	3600,00	22196,71
			0,00		45000,00							
40	11-00-0030	ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ Π	8,00	10/09/2005	16000,00		4000,00	20000,00	10134,80	8534,80	1600,00	9865,20
			0,00		20000,00							
41	11-00-0031	ΨΕΥΔΟΡΟΦΕΣ ΠΛ	8,00	10/09/2005	122000,00		30500,00	152500,00	77277,81	65077,81	12200,00	75222,19
			0,00		152500,00							
42	11-00-0032	ΝΕΟ ΧΗΜΕΙΟ ΕΡ	8,00	10/09/2005	115000,00		28750,00	143750,00	72843,84	61343,84	11500,00	70906,16