



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ &
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ»**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΥ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: ΘΑΝΟΥ ΣΟΦΙΑ

ΠΡΕΒΕΖΑ 2011

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.

2.

3.

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	4
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
1.2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	4
1.3. ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	6
1.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	8
1.5. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	9
1.6. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	12
1.7. ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	13
1.8. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	16
1.9. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
1.10. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
1.11. ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	19
1.12. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	24
2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΟΔΟΥ – ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ	24
2.2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ - ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ	26
2.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	27
2.3.1. ΣΚΟΠΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	28
2.3.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	29
2.3.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	36
2.3.4. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΙΚΑ	39
2.4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ : ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ - ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ - ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ – ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	40
2.4.1. Η ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	42
2.4.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	43
2.4.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	44
2.4.4. ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΟΔΩΝ	50
2.5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΚΩΝ & ΣΥΝΑΦΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	51
2.5.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	52
2.5.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	52
2.5.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	53
2.5.4. Δ.Λ.Π. 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	55
2.5.5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	56
2.6 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	63
2.7. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	63
2.7.1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	64
2.8 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	68

2.9 ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2190 ΜΕΣΑ ΣΤΟ 2010	70
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	95
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	96

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Συνεχείς εξελίξεις παρατηρούνται στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον. Οι στρατηγικές επιταγές της διεθνοποίησης, οι αλλαγές στα νομοθετικά και ρυθμιστικά πλαίσια, η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών, ο συνεχώς διευρυνόμενος ανταγωνισμός και η έντονη ανάπτυξη των αγορών χρήματος και κεφαλαίου επιβάλλει την έγκαιρη εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Οι πληροφορίες αυτές αφορούν γενικά τη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρηματικών μονάδων, τα αποτελέσματα των εργασιών και τις προοπτικές τους. Η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι προϊόν της επιστήμης της λογιστικής, η οποία ασχολείται με τη μέτρηση, τη συλλογή, την καταχώρηση και την παρουσίαση τους.

Οι παρεχόμενες λογιστικές πληροφορίες αυτές για να συμβάλλουν στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων πρέπει να είναι σαφείς, κατανοητές και χρήσιμες. Οι λογιστικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιλαμβάνουν αμφίβολα και μη κατανοητά στοιχεία και να οδηγούν σε αρνητικούς προσδιορισμούς. Η χρησιμότητα είναι το πιο σημαντικό από τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών. Χρήσιμες θεωρούνται οι πληροφορίες που είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και ουσιώδεις. Στην αντίθετη περίπτωση οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στερούνται στοιχειώδους ενημέρωσης και δεν μπορούν να οδηγηθούν σε ορθολογικές αποφάσεις¹.

Το έργο της επαλήθευσης και εξακρίβωσης της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών είναι το έργο της επιστήμης της Ελεγκτικής.

1.2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η Ελεγκτική είναι από τους πιο σημαντικούς κλάδους της Λογιστικής. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποδίδουν στο

¹ Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F., (1986), *Ελεγκτική*, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης

σύνολο τους της οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Πιο συγκεκριμένα πρέπει να εξακριβωθεί ότι²:

1. Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, που εμφανίζονται στον ισολογισμό, υπήρχαν κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού και ότι τα έσοδα και τα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης,

2. Οι λογιστικές καταστάσεις είναι πλήρεις, εμφανίζουν δηλαδή, όλα τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση και αναφέρονται στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση,

3. Τα στοιχεία του ενεργητικού ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τα στοιχεία του παθητικού συνιστούν υποχρεώσεις της κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού,

4. Τα στοιχεία του ισολογισμού έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα επιβάλλουν οι λογιστικές αρχές και οι σχετικοί νόμοι,

5. Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και τις διατάξεις των νόμων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Σε γενικές γραμμές ο έλεγχος θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα της οικονομικής διαχείρισης, ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη, ακούσια ή εκούσια, την κλοπή και την απάτη, η δε αμοιβή του ελεγκτή, το ασφάλιστρο.

Η ελεγκτική ως επιστήμη είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως την Οικονομική, τη Στατιστική, τη Νομική και την Πληροφορική. Από τις επιστήμες αυτές, η Ελεγκτική αντλεί τη σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική επίλυση θεμάτων που αναφέρονται στο υποκείμενο και το αντικείμενο των ελέγχων και στην ελεγκτική εργασία.

Η ελεγκτική είναι, επίσης, τεχνική. Αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ. ελεγκτική

² Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F., (1986), Ελεγκτική, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης

διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

Στις ανεπτυγμένες χώρες ο έλεγχος έχει ευρύτερο περιεχόμενο, αναφέρεται στον έλεγχο της γενικής αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, Στις Η.Π.Α., Αγγλία, Γερμανία έχει σαν αντικείμενο τον Οικονομικό Λογισμό και οφείλει να εξακριβώσει :

- εάν μια επιχείρηση είναι υγιής
- εάν εργάζεται καλά και πώς αναπτύσσεται
- εάν έχει μια ισχυρή ή αδύναμη θεμελίωση

Στην Αγγλία ταυτίζεται με τη Διοικητική Λογιστική (Management Accounting) και ως εκ τούτου είναι όργανο της διοίκησης για τον έλεγχο της αποδοτικότητας όλων των τομέων της επιχείρησης.

Στις Η.Π.Α. ο έλεγχος αποβλέπει επίσης στον έλεγχο της αποδοτικότητας της επιχείρησης, με το θεσμό του ελεγκτή της διοίκησης (comptroller). Διότι με την αναζήτηση της συνολικής αποτελεσματικότητας μέσω του θεσμού του ελεγκτή της διοίκησης, ο έλεγχος παίρνει το χαρακτήρα του συστήματος που αποβλέπει στην συνεχή προσαρμογή του σχεδίου δράσεως με το μηχανισμό της αναπληροφόρησης.

Συνεπώς, η σύγχρονη αντίληψη του ελέγχου κυριαρχείται από τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, εμπνέεται από την επιστήμη της Κυβερνητικής, γιατί διαθέτει μηχανισμούς αναπληροφόρησης (Feed-back) που επιτρέπουν στην επιχείρηση να παρακολουθεί την αποδοτικότητά της και να δρα επανορθωτικά, κάθε φορά που σημειώνονται παρεκκλίσεις της πορείας της από τα προϋπολογισμένα σχέδια και έτσι επιτυγχάνει άριστο έλεγχο της συνολικής αποτελεσματικότητας.

1.3. ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι ενδιαφερόμενοι για αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες και συνεπώς για την διενέργεια του ελέγχου είναι τα στελέχη της επιχείρησης και όσοι ενδιαφέρονται για τη δραστηριότητα και τις προοπτικές της. Οι πρώτοι έχουν πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία, ενώ οι δεύτεροι βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και δεν μπορούν να έχουν άμεση γνώση των εργασιών της, της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων που πέτυχε σε μια οικονομική χρήση.

Οι δύο αυτές ομάδες έχουν διαφορετικές επιδιώξεις από την διενέργεια του ελέγχου.

Τα στελέχη της επιχείρησης ενδιαφέρονται για πληροφορίες που τους επιτρέπουν να ³:

α) αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των εργασιών της και την ικανότητά της να αντιμετωπίσει έγκαιρα της λήγουσες υποχρεώσεις,

β) προγραμματίσουν και ελέγξουν συγχρόνως τη δραστηριότητα των διαφόρων τομέων της,

γ) εκτιμήσουν τη δυνατότητά της για περαιτέρω εξέλιξη, εισαγωγή νέων τεχνολογιών, προϊόντων κλπ.

Παρόλα αυτά ακόμα και μεταξύ των στελεχών της επιχείρησης υπάρχει έντονη ανομοιογένεια στο είδος των ζητούμενων πληροφοριών. Για παράδειγμα ο οικονομικός διευθυντής ζητά πληροφορίες σχετικά με το ύψος των αγορών και των πωλήσεων με πίστωση, τη σχέση λειτουργικών εξόδων και εσόδων, τη διάρκεια και το μέγεθος των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων ενώ ο διευθυντής πωλήσεων ενδιαφέρεται για το ύψος των πωλήσεων κατά είδος αποθεμάτων και γεωγραφική περιφέρεια, το περιθώριο κέρδους κλπ.

Οι τρίτοι που βρίσκονται έξω από το περιβάλλον της επιχείρησης απαρτίζονται κυρίως από τους μετόχους, τους πιστωτές, τους μελλοντικούς επενδυτές, το Δημόσιο, τους ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.ά. Αυτοί ενδιαφέρονται για πληροφορίες ώστε να ⁴ :

α) αξιολογήσουν την ικανότητα της επιχείρησης να διαχειριστεί σωστά τα κεφάλαια που έχουν επενδύσει σε αυτή.

β) προσδιορίσουν και αξιολογήσουν την απόδοση των επενδύσεων τους και να εκτιμήσουν το ύψος του σχετικού επενδυτικού κινδύνου,

γ) εξακριβώσουν τα αίτια των αποκλίσεων μεταξύ της πραγματοποιούμενης και της προβλεπόμενης απόδοσης των επενδύσεων τους,

ε) αποφασίσουν τη νέα πολιτική που πρέπει να ακολουθήσουν ύστερα από ορισμένες πρωτοβουλίες που ανέλαβε η διοίκηση της επιχείρησης,

ζ) προσδιορίσουν τις απαιτήσεις τους έναντι της οικονομικής μονάδας και να αξιολογήσουν τις προοπτικές της.

³ Πρωτοψάλτης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου Αθήνα : ΣΟΛ

⁴ Πρωτοψάλτης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου Αθήνα : ΣΟΛ

1.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η ιστορία της ελεγκτικής ξεκινά με τις πρώτες ανταλλαγές αγαθών μεταξύ ατόμων ή διαφόρων κοινωνικών ομάδων. Η ανάγκη εφαρμογής ενός συστήματος ελέγχου κατά της συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα κατανοητή πολύ νωρίς, με την εισαγωγή και την αναγνώριση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης αξιών, ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και ως απόθεμα πλούτου. Η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για τις συναλλαγές έγινε αισθητή ώστε να επιτευχθεί η διαφύλαξη, η σωστή διαχείριση του πλούτου και η προστασία των συμβαλλόμενων.

Στην αρχαία Αίγυπτο τηρούσαν υποτυπώδεις λογαριασμούς και ασκούσαν στοιχειώδεις ελέγχους για την αριθμητική τους ακρίβεια ενώ αργότερα, στην αρχαία Ελλάδα απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή της διαχείρισης του δημόσιου πλούτου. Συγκεκριμένα, στην Αθήνα (330 π.Χ.) λειτουργούσε το σώμα των λογιστών ή ευθηνών που το συγκροτούσαν αρχικά 30 ελεγκτές και διέθετε προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία. Κύριο έργο του σώματος ήταν ο έλεγχος της ορθότητας της διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών κ.λπ. Οι λογιστές είχαν την ευθύνη για τη δημοσιοποίηση των πορισμάτων των ελέγχων τους και την απαλλαγή ή την καταδίκη των διαχειριστών για καταχρηστική διαχείριση, απάτη και παραλείψεις. Ανάλογα συστήματα ελέγχου ακολούθησαν και οι Ρωμαίοι κατά τη διάρκεια της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας, μιμούμενοι τα ελληνικά συστήματα ελέγχου του δημοσίου πλούτου.

Στο Βυζάντιο οι ελεγκτές ήταν υπεύθυνοι για την εξακρίβωση της ακρίβειας των λογαριασμών του δημοσίου και τη σωστή διαχείριση του τεράστιου κρατικού πλούτου. Οι εξελίξεις της ελεγκτικής πρακτικής, στην περίοδο αυτή καθώς και την περίοδο του Μεσαίωνα, δε θεωρούνται αξιόλογες⁵.

Αργότερα, η εμπορική άνθηση που παρουσίασαν οι ιταλικές πόλεις έδωσε νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Συγκεκριμένα, στις αρχές του 13^{ου} αιώνα, η Πίζα είχε τον επίσημο ελεγκτή της. Με τη λογιστική την εποχή αυτή ασχολιόταν δύο διαφορετικά πρόσωπα, ως μέσο εσωτερικού ελέγχου. Παρόμοια στην Αγγλία, στο Υπουργείο των Οικονομικών, όπου ένα πρώτο κατάστιχο κρατούσε ο Θησαυροφύλακας, ένα δεύτερο ο Γραμματέας της Καγκελαρίας και ένα τρίτο κάποιος αντιπρόσωπος του Βασιλιά, όλες δε οι

⁵ Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F., (1986), Ελεγκτική, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης

σελίδες σε καθένα από αυτά έπρεπε να συμφωνούν με τις αντίστοιχες των δύο άλλων.

Η πρώτη εμφάνιση του όρου «Auditor» (ελεγκτής) ανάγεται στο 1285 επί Εδουάρδου του Α'. Όλοι οι υπηρέτες του βασιλιά, θαλαμηπόλοι, διοικητές, ταμίες και οι υπόλοιποι εισπράκτορες έπρεπε να κρατούν κανονικούς λογαριασμούς, όσοι δε από αυτούς, κατά τη μαρτυρία των «Auditors» γίνονταν καταχραστές οδηγούνταν στην πιο κοντινή φυλακή του Βασιλείου. Το 1298 στο Λονδίνο, ο Δήμαρχος και οι Σκαβίνοι (Δημοτικοί άρχοντες), ονομάστηκαν επίσημα «Auditors».

Με την εμφάνιση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου γύρω στα 1340 η ανάγκη της ελέγχου της ειλικρίνειας των λογαριασμών γίνεται πιο έντονη. Παράλληλα η διπλογραφική μέθοδος συντέλεσε στην ανάπτυξη της ελεγκτικής καθώς η ορθολογική λειτουργία της συντελεί στην επαλήθευση της ακρίβειας των λογαριασμών.

Στην Αγγλία το ελεγκτικό επάγγελμα γνώρισε πολύ μεγάλη εξέλιξη, πολύ νωρίτερα από άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Οι πρώτοι Ορκωτοί Λογιστές (Chartered Accountants) εμφανίζονται από τις αρχές ακόμα του 19^{ου} αιώνα. Οι οικονομικές συγκυρίες της εποχής εκείνης (κρίσεις του 1825 και 1836 και η ανάπτυξη της βιομηχανίας) συντέλεσαν στην ανάπτυξη του επαγγέλματος. Στην ιστορία των ελεγκτών ο νόμος για τη συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιρειών, του 1845, που όριζε ότι πρέπει κάθε χρόνο ο ισολογισμός τους να θεωρείται από τους ελεγκτές αποτελεί σταθμό⁶.

Η περίοδος που επακολούθησε υπήρξε ο χρυσός αιώνας των ελεγκτών στην Αγγλία. Διάφοροι Αγγλικοί Νόμοι συντέλεσαν στην ανάπτυξη του επαγγέλματος του «ελεγκτού». Για να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος μη ικανών και καταρτισμένων ελεγκτών και να εξυψωθεί το επάγγελμα, άρχισαν να σχηματίζονται ενώσεις επαγγελματιών ελεγκτών, αρχικά στη Σκωτία και στη συνέχεια στην Αγγλία.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του επαγγέλματος σημειώθηκε στις ΗΠΑ. Αργότερα ακολούθησαν οι διάφορες χώρες της Δυτικής Ευρώπης. Από τότε το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίσσεται και επεκτείνεται, ενώ το έργο του διέπεται από ένα πλέγμα αρχών και κανόνων.

1.5. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα το σύγχρονο ελεγκτικό επάγγελμα έκανε την εμφάνιση του αρκετά

⁶ Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F., (1986), Ελεγκτική, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης

καθυστερημένα, στα μέσα της δεκαετία του 1950, όταν ιδρύθηκε το Σώμα των Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) με το νόμο 3329 του 1955.

Μέχρι τότε ο νόμος 2190 του 1920 ήταν υποχρεωτικός ο έλεγχος των λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιρειών από δύο τακτικούς ελεγκτές. Παρόλα αυτά δεν υπήρχαν συγκεκριμένα πρότυπα ελεγκτικής και νομοθετικό πλαίσιο τα οποία να καθορίζουν τα προσόντα και την επαγγελματική κατάρτιση των ελεγκτών, με αποτέλεσμα οι ελεγκτές αυτοί να παρουσιάζουν μειωμένη ικανότητα στην αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου⁷.

Το 1930, ο νομοθέτης στην προσπάθεια εξέλιξης του επαγγέλματος προχώρησε στη θέσπιση του απαραίτητου νομοθετικού πλαισίου. Έτσι, ο νόμος 5076 του 1931 περί «Ανωνύμων Εταιριών» προέβλεπε τη σύσταση και τη λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Δυστυχώς, ο νέος αυτός θεσμός δε λειτούργησε ποτέ, αν και είχαν εκδοθεί μέχρι τέλος του 1933 όλα τα απαραίτητα για τη λειτουργία του Σώματος διατάγματα.

Το 1955, ψηφίστηκε ο νόμος 3329 περί «Συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (Σ.Ο.Λ). Αυτό το νομοθέτημα όριζε το σκοπό της ίδρυσης του Σ.Ο.Λ., ρύθμιζε τα ζητήματα της λειτουργίας και της εποπτείας του, καθόριζε τα προσόντα, τα δικαιώματα, τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις των ορκωτών λογιστών, επέβαλε την υποχρεωτική χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών για τακτικό έλεγχο και οριοθετούσε τις σχέσεις των μελών του Σώματος με τις ελεγχόμενες εταιρίες.

Το κύριο έργο των μελών του Σ.Ο.Λ. ήταν η διενέργεια του τακτικού ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών καθώς και η άσκηση διαχειριστικού ελέγχου των «πάσης φύσεως» οικονομικών οργανισμών της χώρας κατά τρόπο άμεμπτο και συστηματικό. Δευτερεύουσας σημασίας έργο ήταν η ανάληψη πραγματογνωμοσύνης ή μελέτης της λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών οργανισμών.

Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να λειτουργεί το 1956 υπό την εποπτεία του Κράτους. Ασκούσε αυστηρή εποπτεία στο έργο των μελών του, τα οποία είχαν το αποκλειστικό δικαίωμα της άσκησης των τακτικών ελέγχων ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.

Το Σ.Ο.Λ. καθιερώθηκε στην ελληνική αγορά καθώς αναγνωρίστηκε η σημασία του έργου του και η συμβολή του στην ανάπτυξη της οικονομίας. Όμως, με την πάροδο των ετών, εξελίχθηκε σε ένα μονοπωλιακού χαρακτήρα εποπτικό και επαγγελματικό οργανισμό.

Μέλη του Σ.Ο.Λ. ήταν οι ορκωτοί λογιστές, οι βοηθοί ορκωτοί λογιστές και

⁷ Γρηγοράκος Θ., (2003), Γενικές αρχές ελεγκτικής, Αθήνα: Παπαζήσης

οι δόκιμοι ορκωτοί λογιστές. Οι τελευταίες δύο κατηγορίες ενεργούσαν τους ελέγχους για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του ορκωτού λογιστή.

Από τότε που ιδρύθηκε το Σ.Ο.Λ., η ιδιότητα των μελών του ήταν ένα θέμα που βρισκόταν στο επίκεντρο σοβαρών αντιπαραθέσεων. Οι ορκωτοί λογιστές δεν ήταν ούτε δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ούτε και ελεύθεροι επαγγελματίες. Ήταν δημόσιοι λειτουργοί καθώς το έργο τους εθεωρείτο δημόσιο λειτούργημα. Δεν ήταν όμως ελεύθεροι επαγγελματίες γιατί δεν εξασφάλιζαν την πελατεία τους και δεν ασκούσαν τον έλεγχο μέσα σε ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Με την παγκοσμιοποίηση, την είσοδο πολλών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων στην ελληνική αγορά και τον αυξανόμενο ανταγωνισμό έγινε σαφές ότι το ελεγκτικό επάγγελμα έπρεπε να εναρμονιστεί με τα ευρωπαϊκά δεδομένα και ότι η θέσπιση ενός νέου νομοθετικού πλαισίου ήταν απαραίτητη. Ταυτόχρονα πολλές επιχειρήσεις αντιδρούσαν στο ότι δεν μπορούσαν να επιλέξουν αυτοί τους ορκωτούς λογιστές και ότι οι αμοιβές καθορίζονταν από το ΣΟΛ.

Το 1991 ψηφίστηκε ο νόμος 1969 με σκοπό την εναρμόνιση με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στη συνέχεια εκδόθηκε την επόμενη χρονιά το Π.Δ. 226. Έτσι, ιδρύθηκε το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), το οποίο αντικατέστησε το Σ.Ο.Λ. ως προς τον εποπτικό του ρόλο.

Το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τα εξής φυσικά πρόσωπα:

- α. Ορκωτούς ελεγκτές,
- β. Επίκουρους ορκωτούς ελεγκτές,
- γ. Δόκιμους ορκωτούς ελεγκτές,
- δ. Ασκούμενους ορκωτούς ελεγκτές.

Την ευθύνη της άσκησης του ελέγχου έχουν, σύμφωνα με το Π.Δ. 226, οι ορκωτοί ελεγκτές. Αυτοί είναι οι αποκλειστικά αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των λογιστικών καταστάσεων των:

α. Ανωνύμων εταιριών, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιριών οι οποίες συγκέντρωσαν στις προηγούμενες δύο λογιστικές χρήσεις δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

1. Σύνολο ενεργητικού περίπου 1,5 εκατομμύριο ευρώ

2. Καθαρό κύκλο εργασιών περίπου 3 εκατομμύρια ευρώ
3. Απασχολούμενο προσωπικό 50 άτομα κατά μέσο όρο.
- β. Κοινοπραξιών των προηγούμενων εταιριών,
- γ. Ανωνύμων εταιριών που έχουν τις μετοχές τους εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιριών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή,
- δ. Τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιριών, των εταιριών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου, των εταιριών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων,
- ε. Νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων.
- στ. Εταιριών, οργανισμών ή δραστηριοτήτων που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι και οι εταιρείες που δεν πληρούν τα ανωτέρω κριτήρια μπορούν να ελεγχθούν από τους ορκωτούς λογιστές.

Στην ελληνική αγορά δραστηριοποιούνται σήμερα αρκετές εταιρείες ορκωτών λογιστών. Οι περισσότεροι ορκωτοί λογιστές του καταργηθέντος Σώματος Ορκωτών Λογιστών ίδρυσαν την εταιρία Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές (Σ.Ο.Λ. Α.Ε). Εκτός από την Σ.Ο.Λ. Α.Ε. στην ελληνική αγορά δραστηριοποιούνται περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρίες, ανάμεσα στις οποίες είναι και διάφορες πολυεθνικές, όπως η Moore Stephens, η Deloitte & Touche, η Price Waterhouse Coopers, η Arthur Andersen κ.ά.

1.6. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αντικείμενο του ελέγχου είναι οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας. Έργο του ελεγκτή, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, είναι να διαπιστώσει την αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα αυτών.

Οικονομικές καταστάσεις καλούνται γενικά, τα λογιστικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η περιουσιακή διάρθρωση της επιχειρήσεως και τα αποτελέσματά της για ορισμένη χρονική περίοδο. Η επιτροπή που κατάρτισε το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν

υιοθέτησε τον όρο λογιστικές ή χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά τον όρο Οικονομικές καταστάσεις. Ο τελευταίος όρος είναι γενικότερος και περιλαμβάνει τους άλλους όρους⁸.

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται :

1. Η κατάσταση του Ισολογισμού τέλους χρήσεως
2. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως
3. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
4. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και
5. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως

Η κατάσταση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης δεν υπόκειται σε δημοσιότητα, όπως οι υπόλοιπες καταστάσεις, σύμφωνα με της ισχύουσα για τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. νομοθεσία.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται:

1. Ο ισολογισμός
2. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
3. Ο πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως και
4. Οι σημειώσεις και λοιπές καταστάσεις και επεξηγηματικό υλικό το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Πρόκειται στην ουσία για το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν μια επιχείρηση, ενώ οι καταστάσεις που αφορούν τον όμιλο επιχειρήσεων ονομάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

1.7. ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Οι ορκωτοί λογιστές πρέπει να έχουν πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία. Το έργο των ελεγκτών ρυθμίζεται από τα πρότυπα της ελεγκτικής.

⁸ Πρωτοψάλτης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

Αυτά καθιερώνονται από τις επαγγελματικές οργανώσεις των εξωτερικών ελεγκτών κάθε χώρας ή από διεθνείς οργανισμούς.

Η θέσπιση και η καθιέρωση των ελεγκτικών προτύπων σε κάθε χώρα γίνεται από τις αντίστοιχες επαγγελματικές ενώσεις της κάθε χώρας. Στην Ελλάδα, το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών έχει αναλάβει το έργο της καθιέρωσης των απαραίτητων ελεγκτικών προτύπων. Η εναρμόνιση των εθνικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο αποτελεί τον πρωταρχικό σκοπό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Ελεγκτών (International Federation of Accountants – I.F.A.C.)⁹.

Τα ελεγκτικά πρότυπα του A.I.C.P.A. είναι τα πλέον αποδεκτά διεθνώς και επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη διαμόρφωση των εθνικών προτύπων. Τα πρότυπα αυτά διακρίνονται σε Γενικά Πρότυπα, Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας και σε Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου.

Γενικά Πρότυπα (General Standards)

- α. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία.
- β. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη σε όλα τα θέματα που αφορούν το ελεγκτικό έργο του.
- γ. Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει εύλογη επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας (Standards of Fieldwork)

- α. Η ελεγκτική εργασία πρέπει να προγραμματίζεται ορθολογικά και το ελεγκτικό προσωπικό να εποπτεύεται αποτελεσματικά.
- β. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μελετάται και η αποτελεσματικότητά του να αξιολογείται, ώστε να αποτελεί τη βάση καθορισμού της έκτασης του ελέγχου τεκμηρίωσης.
- γ. Το απαιτούμενο αποδεικτικό υλικό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο και να εξασφαλίζεται μέσω κριτικών επισκοπήσεων, παρατηρήσεων, υποβολής

⁹ Γρηγοράκος Θ., 2003, Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

ερωτημάτων, επιβεβαιώσεων και απογραφής για να αποτελέσει τη βάση τεκμηρίωσης της γνώμης του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου (Standards of Reporting)

α. Η έκθεση (πιστοποιητικό) ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η κατάρτιση και η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης διέπεται από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές¹⁰.

β. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η επιχείρηση ακολούθησε στην παρούσα όπωσ και την προηγούμενη χρήση τις ίδιες λογιστικές αρχές.

γ. Οι επεξηγηματικές υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις (ή στο προσάρτημα) πρέπει να θεωρούνται εύλογα ικανοποιητικές εκτός και εάν ο ελεγκτής διατυπώσει διαφορετική γνώμη.

δ. Η έκθεση πρέπει να περιέχει είτε τη γνώμη του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων στο σύνολό τους είτε τους λόγους για τους οποίους δεν εκφράζει γνώμη. Πρέπει, επίσης, να περιέχει το βαθμό της ευθύνης που αναλαμβάνει ο ελεγκτής και μια σαφή ένδειξη του χαρακτήρα του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Παρόμοια με τα ανωτέρω πρότυπα είναι αυτά του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τα οποία διέπουν κυρίως τον τακτικό έλεγχο των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών και των μεγάλων Οργανισμών. Σε αντίθεση με τα πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών, που δημιουργούν ένα πλαίσιο αρχών και κατευθύνσεων, τα πρότυπα αυτά είναι αναλυτικά και εξειδικευμένα. Ομαδοποιούνται δε, στις εξής τέσσερις ενότητες:

α. Τα Βασικά Πρότυπα που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και τις ευθύνες του ελεγκτή κ.λ.π.

β. Τα Πρότυπα Καλής Εκτέλεσης που αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.

γ. Τα Πρότυπα Εκθέσεων που πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου.

¹⁰ Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

δ. Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

1.8. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Η ελεγκτική διακρίνεται σε δημόσια και ιδιωτική. Η πρώτη αποτελεί κλάδο της Δημόσιας Λογιστικής και ασχολείται με τον έλεγχο των οργανισμών του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Η Ιδιωτική ελεγκτική ασχολείται με τον έλεγχο των κερδοσκοπικών οικονομικών μονάδων.

Στη σφαίρα της Ιδιωτικής Ελεγκτικής υπάγονται διάφοροι έλεγχοι, που μπορούν να διακριθούν σε διοικητικούς, λειτουργικούς ή διαχειριστικούς ελέγχους και λογιστικούς ελέγχους. Ανάλογα με το ποιος ασκεί τους ανωτέρω ελέγχους αυτοί διακρίνονται εσωτερικούς και εξωτερικούς. Οι πρώτοι διενεργούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή ενώ οι δεύτεροι από τους εξωτερικούς ελεγκτές¹¹.

Η έννοια του εξωτερικού ελεγκτή αντιδιαστέλλεται ως προς αυτή του εσωτερικού ελεγκτή. Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος επαγγελματίας ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής βρίσκεται σε υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία. Το είδος των εργασιών τους, αν και παρόμοιο, αποσκοπεί σε διαφορετικούς στόχους. Ο εσωτερικός ελεγκτής πραγματοποιεί κυρίως διοικητικό έλεγχο και εξακριβώνει εάν έχουν πραγματοποιηθεί οι σκοποί της Διοίκησης της Επιχείρησης. Επίσης πραγματοποιεί διαχειριστικό ή λειτουργικό έλεγχο και αποβλέπει στην παρακολούθηση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης. Λογιστικό έλεγχο διενεργεί και ο εξωτερικός και ο εσωτερικός ελεγκτής με διαφορετικούς όμως στόχους. Ο πρώτος αποσκοπεί στην εξακρίβωση κυρίως της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων, ενώ ο δεύτερος στην διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, τη προστασία του ανθρώπινου δυναμικού, την εφαρμογή των εντολών της διοίκησης από τους εργαζομένους και την εξασφάλιση της λειτουργίας ενός αποτελεσματικού λογιστικού συστήματος.

¹¹ Γρηγοράκος Θ., (2003), Γενικές αρχές ελεγκτικής, Αθήνα: Παπαζήσης

1.9. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος είναι μια ιδιαίτερα πρακτική εργασία και διαφοροποιείται ανάλογα με το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ωστόσο κάποια γενικά στάδια ελέγχου είναι κοινά για όλες τις επιχειρήσεις. Αυτά είναι τα εξής¹²:

1. Σχεδιασμός και προγραμματισμός του ελέγχου,
2. Εκτίμηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου – Εκτίμηση γενικών κινδύνων,
3. Έλεγχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
4. Έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών και των υπολοίπων λογαριασμών (περιορισμένος ή εκτεταμένος ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου),
5. Έλεγχος των οικονομικών λογιστικών καταστάσεων
6. Διαμόρφωση και έκφραση γνώμης για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων – δημιουργία πιστοποιητικού ορκωτού λογιστή.

1.10. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο ελεγκτής πραγματοποιεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ακολουθώντας την αρχή του δειγματοληπτικού ελέγχου. Αυτό συμβαίνει γιατί ο ελεγκτής είναι αδύνατο να ελέγξει το σύνολο των συναλλαγών και των λογιστικών εργασιών. Άλλωστε ο ελεγκτής πιστοποιεί ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις από την πραγματικότητα, ότι δηλαδή οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν σημαντικά λάθη όχι ότι δεν περιέχουν κανένα σφάλμα.

Το μέγεθος του δείγματος εξαρτάται πάντα από την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και από το πόσο ο ελεγκτής αισθάνεται ότι μπορεί να εμπιστευθεί την ελεγχόμενη εταιρεία. Στα πλαίσια του δειγματοληπτικού ελέγχου ακολουθούνται πάντοτε οι μέθοδοι του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου.

¹² Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

Ο οριζόντιος ή προοδευτικός έλεγχος αποσκοπεί στη συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων τα οποία αποδεικνύουν ότι όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί κανονικά και νομότυπα στα βιβλία της. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών που απεικονίζουν τα λογιστικά γεγονότα μιας προκαθορισμένης χρονικής περιόδου (π.χ. 10 ημερών) και ακολουθεί την ίδια ροή των καταχωρήσεων στο λογιστικό σύστημα που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής της επιχείρησης. Έτσι, ελέγχει προσεκτικά¹³:

- α. Όλα τα δικαιολογητικά του δείγματος για πληρότητα και νομιμότητα,
- β. Τη μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα δικαιολογητικά στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά για ακρίβεια,
- γ. Τις καταχωρήσεις στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και τη μεταφορά τους στο γενικό καθολικό για σφάλματα και παραλείψεις,
- δ. Την κατάρτιση των ισοζυγίων και την τήρηση του βιβλίου αποθήκης για ελλείψεις και λάθη,
- ε. Τη διαδικασία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων για νομιμότητα.

Εκτός από τον οριζόντιο έλεγχο, ο ελεγκτής ακολουθεί διαδικασίες κάθετου ή αναδρομικού ελέγχου για να συγκεντρώσει στοιχεία που του επιτρέπουν να αποδείξει ότι το περιεχόμενο των λογαριασμών αναφέρεται σε συναλλαγές (γεγονότα) που πραγματικά έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσης και αφορούν την επιχείρηση. Επιλέγει ένα δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού και ακολουθεί μια διαδρομή που είναι αντίστροφη από αυτή που ακολούθησε αρχικά ο λογιστικής. Ελέγχει, δηλαδή, με επιμέλεια:

- α. Την ακρίβεια του οριστικού ισοζυγίου και των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών,
- β. Την πληρότητα του βιβλίου απογραφής και τη νομιμότητα των διαδικασιών απογραφής,
- γ. Την ακρίβεια της μεταφοράς των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά,

¹³ Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

δ. Την ύπαρξη, την πληρότητα και τη νομιμότητα των δικαιολογητικών εγγράφων που αντιστοιχούν στο δείγμα των καταχωρήσεων που επέλεξε.

Τα ευρήματα της διενέργειας του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου συσχετίζονται και αναλύονται στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας, έτσι ώστε να μπορέσει ο ελεγκτής να συνάγει χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με τη νομιμότητα των λογιστικών διαδικασιών και των μεθόδων, την ειλικρίνεια των λογιστικών στοιχείων και την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων.

Εκτός από τις μεθόδους του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου, ο ελεγκτής εφαρμόζει μεθόδους κριτικής ανάλυσης των λογιστικών στοιχείων. Προβαίνει σε διαχρονικές συγκρίσεις ορισμένων χαρακτηριστικών λογιστικών μεγεθών της ελεγχόμενης επιχείρησης ή και σε συσχετίσεις κοινών στοιχείων. Καταρτίζει αριθμοδείκτες ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Με τη βοήθεια των αριθμοδεικτών και των άλλων μεθόδων κριτικής ανάλυσης, ο ελεγκτής εξετάζει πόσο εύλογα είναι τα βασικά χρηματοοικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Εάν ορισμένα από αυτά δε θεωρούνται εύλογα ή δε δικαιολογούνται από τις γενικές συγκυρίες της αγοράς, τότε τα ελέγχει σε μεγαλύτερο βάθος.

1.11. ΟΦΕΛΗ ΚΑΙ ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα οφέλη που απολαμβάνει μια επιχείρηση από τον εξωτερικό έλεγχο είναι πολλά και αυτά είναι κυρίως τα εξής¹⁴:

1. Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος,
2. Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της, καθώς αξιολογείται από ανεξάρτητο ελεγκτή,
3. Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές της καταστάσεις,
4. Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό ελέγχου,
5. Διευκολύνεται η εκ μέρους της άντληση κεφαλαίων αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο,
6. Διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της επειδή

¹⁴ Πρωτογάλλης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου Αθήνα : ΣΟΛ

ο εφοριακός-ελεγκτής περιορίζει την έκταση και τον χρόνο του ελέγχου του, όταν γνωρίζει ότι έχει προηγηθεί ο εξωτερικός ελεγκτής,

7. Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα του ελέγχου.

8. Όπως ορίζεται από το άρθρο 14 του Π.Δ. 226/1992 το πιστοποιητικό του ορκωτού λογιστή μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε από τις φορολογικές αρχές περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης, είτε από τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και να μην επανελεχθεί η επιχείρηση όσον αφορά τις αποδοχές του προσωπικού της.

Απ' την άλλη πλευρά τα μειονεκτήματα του ελέγχου εστιάζονται κυρίως σε δύο σημεία: 1) Η αμοιβή του ορκωτού λογιστή θεωρείται ακριβή και β) Ο έλεγχος προϋποθέτει την συμμετοχή της διοίκησης και του προσωπικού της ελεγχόμενης εταιρίας ώστε να δοθούν οι απαραίτητες για τον έλεγχο πληροφορίες.

1.12. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχειρήσεως και εφόσον ο ορκωτός λογιστής κρίνει ότι το αποδεικτικό υλικό είναι επαρκές, τότε αυτός συντάσσει το Πιστοποιητικό ελέγχου, στο οποίο εκφράζεται η γνώμη του για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Το Πιστοποιητικό Ελέγχου απευθύνεται στους μετόχους της επιχειρήσεως και υποβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2190, στην τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Δημοσιεύεται με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης και αντίγραφο της έκθεσης πρέπει να υποβάλλεται στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Το Πιστοποιητικό αυτό περιλαμβάνει δύο σκέλη. Στο πρώτο σκέλος αναφέρεται η φύση και η έκταση του ελέγχου και στο δεύτερο σκέλος η γνώμη του ελεγκτή¹⁵.

Α. Σκέλος α' Πιστοποιητικού Ελέγχου (φύση και η έκταση ελέγχου)

Στο πρώτο σκέλος του Πιστοποιητικού Ελέγχου αναφέρεται τι ελέγχθηκε και πώς ελέγχθηκε. Αναλυτικότερα αναφέρονται:

¹⁵ Πρωτοψάλτης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου Αθήνα : ΣΟΛ

- Η πλήρης επωνυμία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως και η εταιρική χρήση των Οικονομικών Καταστάσεων.

- Οι διατάξεις της νομοθεσίας, βάσει των οποίων έγινε ο έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων (άρθρο 37 του Ν. 2190/1920 και τα ελεγκτικά πρότυπα του ΣΟΕΛ). Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής έχει τα απαραίτητα προσόντα για τον έλεγχο και την ανεξαρτησία, έχει ακολουθήσει τις καθιερωμένες ελεγκτικές διαδικασίες και έχει συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό που απαιτείται για την πλήρη τεκμηρίωση της γνώμης του.

- Εάν ο ελεγκτής έλαβε γνώση πλήρους λογιστικού απολογισμού των υποκαταστημάτων της επιχειρήσεως, εφόσον υπάρχουν τέτοια (η αναφορά αυτή έχει την έννοια ότι είχε την ευχέρεια και δυνατότητα, χωρίς καμία παρεμπόδιση, να εφαρμόσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίνει απαραίτητες).

- Εάν τέθηκαν στη διάθεση του ελεγκτού τα βιβλία και στοιχεία της Επιχειρήσεως και δόθηκαν οι αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις .

- Εάν στα βιβλία της Εταιρίας έχει τηρηθεί κανονικά ο λογαριασμός κόστους παραγωγής (δηλαδή δεν υπάρχει κάποια σημαντική παρέκκλιση από τις αρχές λογισμού του κόστους, όπως αυτές καθορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.)

- Εάν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση (μεταβολή στον τρόπο αποτιμήςεως και λογιστικής αντιμετώπισης στοιχείων του Ισολογισμού).

- Εάν εφαρμόσθηκε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ή κλαδικό). Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος μόνο για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, όχι για την κατάρτισή τους. Επίσης δηλώνει ότι ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος μόνο για τον έλεγχο της παρούσας χρήσης.

- Εάν επαληθεύθηκαν οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα και στην έκθεση Διαχειρίσεως του Δ.Σ. (άρθρο 43^α παραγ. 1 και 3 Ν. 2190/1920).

Β. Σκέλος β' Πιστοποιητικού Ελέγχου (γνώμη ελεγκτή)

Στο δεύτερο σκέλος του Πιστοποιητικού Ελέγχου διατυπώνονται οι τυχόν παρατηρήσεις που έχουν προκύψει από τον έλεγχο, καθώς και η γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ή όχι την

περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως, σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, που εφαρμόζονται κατά πάγιο τρόπο.

Γνώμη Ελεγκτή – Είδη Αυτής

Η γνώμη του ελέγχου μπορεί να είναι:

A. Ανεπιφύλακτη γνώμη

Εάν από τον έλεγχο δεν έχει προκύψει καμία παρατήρηση Πιστοποιητικού, ο Ορκωτός Ελεγκτής – Λογιστής εκφράζει τη γνώμη του, χωρίς καμία επιφύλαξη. Είναι η πιο επιθυμητή γνώμη από την πλευρά της εταιρείας.

B. Γνώμη με επιφύλαξη

Η γνώμη αυτή προσφέρει τα οφέλη της ανεπιφύλακτης γνώμης αλλά σε σημαντικά μικρότερο βαθμό. Και αυτό γιατί ο ελεγκτής δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων σε γενικές γραμμές, αλλά εκφράζει επιφυλάξεις για την καθολικότητά της.

Η διατύπωση του πορίσματος με επιφύλαξη γίνεται ως εξής:

«Κατά τη γνώμη μας, αφού ληφθεί υπόψη η παραπάνω παρατήρησή μας No.....»

Γ. Αντίθετη γνώμη

Αντίθετη γνώμη εκφράζεται όταν :

1. Η κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι σύμφωνη με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
2. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζει ουσιώδεις ελλείψεις, είναι χαλαρό ή επαρκές.
3. Το λειτουργικό σύστημα λειτουργεί αναποτελεσματικά.

Η διατύπωση της αντίθετης γνώμης γίνεται ως εξής:

«Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρής επίδρασης του θέματος που αναφέρουμε στην

παραπάνω παρατήρησή μας Νο....., οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και τη χρηματοοικονομική θέση («οικονομική κατάσταση») της εταιρίας κατά την, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία».

Δ. Πόρισμα με αδυναμία έκφρασης γνώμης

Εάν το Πιστοποιητικό Ελέγχου περιέχει παρατήρηση, εξαιτίας της οποίας δημιουργείται στον Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή αβεβαιότητα ως προς τη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων, τότε το πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται ως εξής:

«Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που αναφέρουμε στην παραπάνω παρατήρηση Νο..... αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη για τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΟΔΟΥ – ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

Έξοδο θεωρείται κάθε μείωση της καθαρής θέσης που οφείλεται στη διάθεση, την ανάλωση και τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων από την επιχείρηση. Αυτή η μεταβολή συνοδεύεται από ισόποση μείωση του ενεργητικού ή αύξηση του παθητικού. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το έξοδο αντιπροσωπεύει μια θυσία που δέχεται να υποστεί η επιχείρηση προκειμένου να επιτύχει την πραγματοποίηση λειτουργικών εσόδων. Για παράδειγμα, οι εκπτώσεις σε πελάτες αποτελούν θυσία, η οποία είναι απαραίτητη για την προώθηση πωλήσεων και την πραγματοποίηση εσόδων.

Τα έξοδα διακρίνονται συνήθως σε ¹⁶:

1. Λειτουργικά και μη λειτουργικά και γίνεται με βάση την προέλευση τους. Τα πρώτα προέρχονται από τις κύριες ή δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης και αφορούν μισθούς, ενοίκια, αποσβέσεις κλπ. , ενώ τα δεύτερα δεν προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης και αφορούν τα πρόστιμα, τους τόκους υπερημερίας κλπ.

2. Χρήσης και κεφαλαιοποιημένα. Τα πρώτα δημιουργούν έσοδα μόνο στην παρούσα χρήση όπως οι αποσβέσεις και τα ημερομίσθια, ενώ τα δεύτερα συμβάλλουν στη δημιουργία εσόδων και στις επόμενες χρήσεις όπως τα έξοδα βελτιώσεως των οικοπέδων και τα έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού.

3. Τακτικά και έκτακτα. Τα πρώτα αφορούν επαναλαμβανόμενα και προβλέψιμα έξοδα, όπως οι μισθοί και τα ενοίκια ενώ τα δεύτερα δεν έχουν τακτικό χαρακτήρα, όπως είναι οι αποζημιώσεις προσωπικού λόγω απολύσεων.

4. Έξοδα εφοδιασμού, παραγωγής, διάθεσης, χρηματοδότησης και διοίκησης,

5. Πραγματοποιημένα και τεκμαρτά. Τα πραγματοποιημένα έξοδα είναι τα δεδουλευμένα έξοδα, δηλαδή αυτά που έγιναν και επιβάρυναν οικονομικά την επιχείρηση ενώ τεκμαρτά έξοδα είναι αυτά που δεν προέρχονται από συναλλαγές.

6. Άμεσα και έμμεσα. Άμεσα είναι τα έξοδα, τα οποία οφείλονται στην λειτουργία παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών και ταυτίζονται με τη συγκεκριμένη λειτουργία, ενώ έμμεσα είναι τα έξοδα, η πραγματοποίηση των οποίων δεν εξαρτάται άμεσα από την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

¹⁶ Παπάς, Α., (2006), Χρηματοοικονομική λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα Αθήνα :Μπένου

7. Σταθερά και μεταβλητά. Σταθερά είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται ανάλογα με τις διακυμάνσεις της δραστηριότητας της εταιρίας ενώ μεταβλητά είναι αυτά που μεταβάλλονται π.χ. μισθοί και πρώτες ύλες.

Τα έξοδα, τα οποία το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θεωρεί τακτικά και λειτουργικά, εντάσσονται στην ομάδα λογαριασμών 6 (έξι) και ειδικότερα καταχωρούνται στην χρέωση των λογαριασμών :

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι – Τέλη

64 Διάφορα Έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Οι λογαριασμοί αυτοί αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς για κάθε κατηγορία εξόδων π.χ. *60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού*, *62.04 Ενοίκια*, *64.00 Έξοδα Μεταφορών*, *65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων κλπ.* και σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς για κάθε είδος εξόδου π.χ. *60.00.00 Τακτικές αποδοχές*, *62.04.04 Ενοίκια επίπλων κλπ.* Τα έκτακτα και μη λειτουργικά έξοδα και τα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις παρουσιάζονται απευθείας σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων π.χ. *81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα* και *82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.*

Τη γενικότερη σημασία των εξόδων αποδεικνύει η έντονη ζήτηση πληροφοριών από τα στελέχη της επιχείρησης καθώς και από τρίτους. Οι πληροφορίες που ζητούν αφορούν :

1. Το ύψος κάθε κατηγορίας εξόδων ή είδος εξόδων π.χ. μεταφορικά, τόκοι, ενοίκια, αποσβέσεις.

2. Τον προορισμό κάθε κατηγορίας εξόδων π.χ. έξοδα παραγωγής, έξοδα διάθεσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, χρηματοοικονομικά έξοδα,

3. Τη χρονική συσχέτιση των εξόδων και των πληρωμών τους,

4. Τη διάκριση των πραγματοποιημένων εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά, σε

άμεσα και έμμεσα ή έξοδα της παρούσας χρήσης και σε έξοδα προηγούμενων χρήσεων,

5. Το ύψος των μη δεδουλευμένων ή προπληρωμένων εξόδων και των δεδουλευμένων πληρωτέων εξόδων.

2.2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ - ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ

Πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά¹⁷ :

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται να κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος π.χ. έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά.

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του Ν. 2234/94 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

δ) Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη.

ε) Η δαπάνη να έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την επαύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης. Δηλαδή να αποσκοπεί σε απόκτηση εσόδων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση που η δαπάνη πραγματοποιείται και όχι στην απόκτηση ή βελτίωση κεφαλαιακών αγαθών ή να αφορά δαπάνη που αποσβένεται σε περισσότερες χρήσεις. Αναγνωρίζονται για έκπτωση π.χ. τα έξοδα συντήρησης του μηχανήματος, ενώ τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την απόκτηση ή την βελτίωσή του, θεωρούνται δαπάνες κεφαλαίου και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

στ) Η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου (π.χ. δαπάνες για έσοδα από τόκους Τραπεζών δεν αναγνωρίζονται επειδή

¹⁷ Παπάς, Α., (2006), *Χρηματοοικονομική λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα* Αθήνα :Μπένου

οι τόκοι αυτοί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα) ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο (π.χ. δαπάνες εκμετάλλευσης πλοίου που τα έσοδα του φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

ζ) Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγιο, αποδείξεις κ.λ.π)

η) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις)

2.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Ένα από τα σημαντικότερα έξοδα της επιχείρησης είναι οι αμοιβές του προσωπικού. Αυτό το έξοδο πηγάζει από την εκτέλεση της σύμβασης απασχόλησης μεταξύ της επιχείρησης και όσων προσφέρουν εξαρτημένη εργασία. Το έξοδο των αμοιβών του προσωπικού αποτελείται από δύο βασικά στοιχεία¹⁸ :

1. Τις αποδοχές εργαζομένων,
2. Τις εισφορές της επιχείρησης (εργοδότη) υπέρ του Δημοσίου και των ασφαλιστικών οργανισμών των εργαζομένων.

Οι αποδοχές των εργαζομένων (έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού) αποτελούνται από :

1. Τις τακτικές αποδοχές, όπως ορίζονται στη σύμβαση εργασίας και την ισχύουσα νομοθεσία,
2. Τις αποδοχές από παροχή υπερωριακής εργασίας, παροχή εργασίας τις Κυριακές και τις επίσημες αργίες και την απασχόληση τις νυχτερινές βάρδιες,
3. Τις αποδοχές κανονικής αδειάς και ασθενείας,
4. Τις αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών, αμοιβές εκτός έδρας,
5. Τα διάφορα επιδόματα π.χ. οικογενειακά επιδόματα, επιδόματα κανονικής αδειάς, τα δώρα εορτών κ.α.

Σε αυτά τα ποσά γίνονται κρατήσεις που αφορούν το φόρο των μισθωτών υπηρεσιών, την εισφορά των εργαζομένων στα ασφαλιστικά ταμεία π.χ. ΙΚΑ.

¹⁸ Παπάς, Α., (2006), Χρηματοοικονομική λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα, Αθήνα :Μπένου

Οι λογαριασμοί των αμοιβών του προσωπικού ενημερώνονται με τα στοιχεία των μισθοδοτικών καταστάσεων. Τα βασικά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε μία μισθοδοτική κατάσταση είναι:

1. Ο ακαθάριστος μισθός ή ημερομίσθιο,
2. Οι κρατήσεις που γίνονται στον ακαθάριστο μισθό ή το ημερομίσθιο που αφορούν τα ασφαλιστικά ταμεία, τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και τον Ο.Γ.Α.
3. Ο καθαρός μισθός και το ημερομίσθιο,
4. Τυχόν προκαταβολές και δάνεια που δόθηκαν στους εργαζομένους και παρακρατούνται έναντι του μισθού ή του ημερομισθίου,
5. Το πληρωτέο ή καθαρό ποσό.

2.3.1. ΣΚΟΠΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Το έξοδο της μισθοδοσίας αποτελεί για πολλές επιχειρήσεις το βασικότερο έξοδο που βαρύνει τα αποτελέσματα της. Για τον λόγο αυτό το ύψος του εξόδου της μισθοδοσίας φέρει τον κίνδυνο να μην είναι το πραγματικό, καθώς το ύψος του επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα της χρήσης, και επομένως η διοίκηση της εταιρίας μπορεί να το χρησιμοποιήσει παρουσιάζοντας το είτε μεγαλύτερο είτε μικρότερο από το πραγματικό σύμφωνα με τις επιδιώξεις της για το αποτέλεσμα της χρήσης.

Παράλληλα υπάρχουν πολλές νομοθετικές ρυθμίσεις όσον αφορά τις αμοιβές και αυτό δυσχεραίνει στη σωστή τήρηση του λογαριασμού των αμοιβών του προσωπικού.

Για αυτούς τους λόγους ο έλεγχος της αξιοπιστίας του λογαριασμού των αμοιβών του προσωπικού είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Πιο συγκεκριμένα ο ελεγκτής μέσω του λογαριασμού των αμοιβών του προσωπικού επιδιώκει να εξακριβώσει ότι¹⁹:

1. Τα έξοδα των αμοιβών του προσωπικού είναι δεδουλευμένα, δηλαδή ότι έχουν πραγματικά προσφερθεί οι αντίστοιχες υπηρεσίες από το προσωπικό,
2. Όλα τα πραγματοποιηθέντα έξοδα μισθών, ημερομισθίων και εργοδοτικών εισφορών έχουν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία της επιχείρησης,

¹⁹ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2009, Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

3. Τα ποσά των αμοιβών είναι σύμφωνα με τις ατομικές και συλλογικές συμβάσεις εργασίας,
4. Η κατάρτιση των μισθολογικών καταστάσεων και η πληρωμή γίνεται από κατάλληλα εξουσιοδοτημένο πρόσωπο,
5. Οι κρατήσεις που γίνονται στους ακαθάριστους μισθούς για τα ασφαλιστικά ταμεία και τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών καθώς και οι εργοδοτικές εισφορές υπολογίζονται και αποδίδονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τη νομοθεσία,
6. Η υποχρέωση για απόδοση των κρατήσεων και για πληρωμή των εργοδοτικών εισφορών καταχωρείται στους κατάλληλους λογαριασμούς,
7. Οι υποχρεώσεις για απόδοση κρατήσεων και για πληρωμή εισφορών, όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης δεν είναι εικονικές.

2.3.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Ο ελεγκτής το πρώτο βήμα που κάνει στον έλεγχο είναι η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στη μισθοδοσία. Αυτό θα τον βοηθήσει να καταλάβει προκαταρκτικά τον βαθμό κινδύνου παραποίησης που υπάρχει στο συγκεκριμένο έξοδο και θα τον οδηγήσει σε περιορισμένο ή εκτενή έλεγχο τεκμηρίωσης.

Οι βασικές επιδιώξεις ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως προς τη μισθοδοσία προσωπικού πρέπει να αποβλέπει στις ακόλουθες εξασφαλίσεις²⁰:

1. Τήρηση μητρώου απασχολούμενου προσωπικού. Αυτό θα πρέπει να περιέχει όλα τα προσωπικά στοιχεία του κάθε εργαζόμενου, όπως το βιογραφικό του, τους όρους και την ημερομηνία πρόσληψης του, τα καθήκοντα του και το ύψος των αποδοχών του.
2. Σύστημα εξασφάλισης ότι το προσωπικό απασχολείται πλήρως και παραγωγικά. Η εταιρία πρέπει να έχει τρόπους να ελέγχει την απόδοση του προσωπικού της.
3. Εφαρμογή της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας για το προσωπικό.
4. Ορθή καταχώρηση των αμοιβών στα βιβλία σύμφωνα με το Γενικό

²⁰ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2009), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

Λογιστικό Σχέδιο²¹.

Αρχικά ο ελεγκτής ενημερώνεται σχετικά με τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου της διεύθυνσης προσωπικού όσον αφορά τις διαδικασίες πρόσληψης, μετάθεσης, προαγωγής, απόλυσης ή συνταξιοδότησης του προσωπικού. Καταρτίζει διαγράμματα ροών ή συντάσσει περιγραφικές εκθέσεις για την πορεία των διαδικασιών που έχουν θεσπιστεί για κάθε περίπτωση. Ένα ερωτηματολόγιο προς τη Διοίκηση θα συνέβαλλε στην κατανόηση και την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα ένα τέτοιο ερωτηματολόγιο θα έπρεπε να εστιάσει στην ανίχνευση μέτρων που εξασφαλίζουν:

1. Το διαχωρισμό των καθηκόντων όσων ασχολούνται με την κατάρτιση των μισθοδοτικών καταστάσεων και την πληρωμή των μισθών ή την καταχώρηση των σχετικών γεγονότων στα βιβλία ή την εξόφληση των υποχρεώσεων από κρατήσεις και εργοδοτικές εισφορές.
2. Την έγκριση και υπογραφή των μισθοδοτικών καταστάσεων από άτομο που είναι εξουσιοδοτημένο από τη διοίκηση.
3. Την προστασία των απλήρωτων ποσών π.χ. εναπόθεση σε χρηματοκιβώτιο.
4. Τον έλεγχο των υπολογισμών που υπάρχουν στις μισθοδοτικές καταστάσεις π.χ. κρατήσεις εργοδοτικές εισφορές κλπ.
5. Την τήρηση ατομικού φακέλου ή μητρώου εργαζομένων.
6. Την έγκριση των προκαταβολών και των δανείων από άτομο που είναι εξουσιοδοτημένο από τη διοίκηση.
7. Την πραγματοποίηση συμφωνίας του λογαριασμού καταθέσεων με τα extraits της επιχείρησης από διαφορετικό άτομο από αυτό που εκδίδει τις επιταγές.
8. Τον έλεγχο και καταγραφή της τήρησης του ωραρίου εργασίας.
9. Την έγκριση υπερωριακής απασχόλησης από άτομο που είναι εξουσιοδοτημένο από τη διοίκηση.

Παρακάτω αναλύεται πιο λεπτομερώς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο θα έπρεπε να λειτουργεί σε κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση ώστε ο ελεγκτής να περιορίσει τον έλεγχο τεκμηρίωσης όσον αφορά την λειτουργία πρόσληψης του προσωπικού, την

²¹ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π.,(2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

παρακολούθηση του χρόνου εργασίας, την κατάρτιση μισθοδοτικών καταστάσεων και τη διανομή των επιταγών μισθοδοσίας ή των μετρητών στους μισθωτούς.

2.3.2.1 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ

Το πρώτο σημαντικό βήμα για την καθιέρωση ισχυρού εσωτερικού ελέγχου επί της μισθοδοσίας γίνεται από την υπηρεσία προσωπικού με την πρόσληψη ενός καινούριου μισθωτού. Μόλις προσληφθεί ο μισθωτός, η υπηρεσία προσωπικού θα πρέπει να καταχωρήσει στο μητρώο απασχολούμενου προσωπικού όλα τα προσωπικά του στοιχεία (π.χ. βιογραφικό) καθώς και τον μισθό που συμφωνήθηκε. Ο μισθός καθώς και οι κρατήσεις στις οποίες υπόκειται ο μισθός αναγράφονται στην σύμβαση εργασίας, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο. Αυτή θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας.

Αυτά τα στοιχεία θα πρέπει να τηρούνται στην υπηρεσία προσωπικού, αλλά η υπηρεσία προσωπικού θα πρέπει να στείλει ένα ενημερωτικό σημείωμα στην υπηρεσία μισθοδοσίας, στο οποίο αναφέρονται το όνομα του καινούριου μισθωτού, ο μισθός του και οι κρατήσεις από τις αποδοχές. Ενημερωτικό σημείωμα για την πρόσληψη και τον μισθό που συμφωνήθηκε στέλνεται επίσης στον επικεφαλής της υπηρεσίας, στην οποία θα απασχοληθεί ο υπάλληλος²².

Σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογείται η υπηρεσία μισθοδοσίας να προσθέσει το ονοματεπώνυμο στις καταστάσεις μισθοδοσίας, χωρίς να έχει λάβει την έγγραφη ειδοποίηση από την υπηρεσία προσωπικού. Όταν μεταβάλλεται ο μισθός ενός υπαλλήλου, ο καινούριος μισθός θα πρέπει να καταχωρηθεί σε βιβλίο που αναγράφονται οι μισθοί και τηρείται από την υπηρεσία προσωπικού.

Η έγκριση του καινούριου μισθού θα πρέπει να σταλεί στην υπηρεσία προσωπικού πριν από την ισχύ της μεταβολής. Μόλις αποχωρήσει ένας μισθωτός, στέλνεται ειδοποίηση της αποχώρησής από την υπηρεσία προσωπικού στην υπηρεσία μισθοδοσίας. Συνεπώς η δουλειά της υπηρεσίας μισθοδοσίας και η ορθότητα των ονομάτων και χρησιμοποιούμενων μισθών για τον υπολογισμό της μισθοδοσίας εξαρτάται από έγγραφα που προέρχονται κυρίως από την διεύθυνση προσωπικού.

²² Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π.,(2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

Ένα ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιβάλλει όπως η πρόσθεση και η αφαίρεση ονομάτων από τις καταστάσεις μισθοδοσίας της εταιρίας καθώς και η μεταβολή των μισθών και η ανακατάταξη των υπαλλήλων, αποδεικνύονται από έγγραφες εγκρίσεις ενός εκτελεστικού στελέχους της υπηρεσίας προσωπικού και από τον επικεφαλής της ενδιαφερόμενης υπηρεσίας της εταιρίας. Το να επιτραπεί στην υπηρεσία μισθοδοσίας να αναλάβει την πρωτοβουλία μεταβολών στους μισθούς ή προσθήκες ονομάτων στις καταστάσεις μισθοδοσίας χωρίς προηγούμενη έγκριση της υπηρεσίας προσωπικού, είναι σαν να ανοίγεται ο δρόμος για διάπραξη απάτης.

2.3.2.2 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η λειτουργία παρακολούθησης του χρόνου εργασίας συνίσταται στον καθορισμό των ωρών λειτουργίας (ή των μονάδων παραγωγής), βάσει των οποίων θα πληρωθεί ο μισθωτός. Κάθε εταιρεία χρησιμοποιεί διαφορετικούς τρόπους παρακολούθησης του χρόνου εργασίας του προσωπικού της, με την πιο διαδεδομένη μέθοδο την χρησιμοποίηση ηλεκτρονικών καρτών, αν και τελευταία παρατηρείται μια τάση κατάργησης αυτού του συστήματος.

Παρόλα αυτά το σύστημα παρακολούθησης του χρόνου εργασίας με τις κάρτες αποτελεί ένα από τα πιο αξιόπιστα συστήματα και συντελεί σημαντικά στην καθιέρωση ισχυρού εσωτερικού ελέγχου επί της λειτουργίας παρακολούθησης του χρόνου εργασίας.

Οι εκθέσεις που καταρτίζονται από τη διεύθυνση του προσωπικού, που ελέγχουν τις κάρτες μια ή δύο φορές την ημέρα και συναντούν ένα μισθωτό μπορεί να είναι περισσότερο ανεξάρτητες από τα φύλλα εργασίας, που καταρτίζονται από τους εργοδηγούς που λόγω των καθηκόντων τους, βρίσκονται σε συνεχή και στενή επαφή με μια ομάδα μισθωτών.

Στο σημείο που βρίσκονται οι κάρτες κατά την έλευση και την αποχώρηση των εργαζομένων χρήσιμο θα ήταν να βρίσκεται εκεί κάποιος από την διεύθυνση του προσωπικού ώστε να αποφεύγεται εργαζόμενοι να «χτυπούν» τις κάρτες συναδέλφων τους.

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να βελτιωθεί με τη μέθοδο της σύγκρισης των φύλλων εργασίας που καταρτίζονται από την διεύθυνση του προσωπικού με τις κάρτες προσέλευσης και αποχώρησης των μισθωτών. Αν η πληρωμή των μισθωτών γίνεται με βάση τη μονάδα παραγωγής, μπορεί να γίνει μία σύγκριση μεταξύ των εκθέσεων των μονάδων, που παρήχθησαν και των μονάδων που προστέθηκαν στα αποθέματα σύμφωνα με τα στοιχεία

διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων²³.

Οι υπάλληλοι που πληρώνονται με βάση το μηνιαίο ή εβδομαδιαίο μισθό πιθανόν να μην χρειάζεται να χρησιμοποιούν κάρτες προσέλευσης και αποχώρησης από την εργασία. Ορισμένες εταιρίες επιβάλλουν σ' αυτούς τους μισθωτούς να συμπληρώνουν ένα εβδομαδιαίο ή δεκαπενθήμερο δελτίο εργασίας που δείχνει τις ώρες που αφιερώθηκαν στις διάφορες δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα δελτία αυτά θα πρέπει να έχουν τις υπογραφές των προϊσταμένων, ώστε να φαίνεται ο έλεγχος τους. Τέλος όλες οι υπερωρίες πρέπει να έχουν εγκριθεί από αρμόδιο στέλεχος της επιχείρησης.

2.3.2.3 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η υπηρεσία μισθοδοσίας ή το λογιστήριο έχει την ευθύνη υπολογισμού της μισθοδοσίας και κατάρτισης των μισθοδοτικών καταστάσεων. Η υπηρεσία μισθοδοσίας δεν πρέπει να εκτελεί τις σχετικά λειτουργίες της παρακολούθησης του χρόνου εργασίας, της πρόσληψης των μισθωτών ή της διανομής στους μισθωτούς των επιταγών. Θα πρέπει δηλαδή να υπάρχει ξεκάθαρος διαχωρισμός των καθηκόντων.

Η δουλειά που γίνεται από την υπηρεσία μισθοδοσίας είναι: 1) η έκδοση των επιταγών μισθοδοσίας (ή των φακέλων μισθοδοσίας, αν η πληρωμή γίνεται σε μετρητά ή την αποστολή των εντολών στην επιχείρηση εάν η πληρωμή γίνεται μέσω τραπεζής) 2) η έκδοση βεβαιώσεων των αποδοχών και των κρατήσεων για κάθε μισθωτό 3) η τήρηση ενός ημερολογίου μισθοδοσίας· 4) η τήρηση ενός καθολικού στο οποίο συνοψίζονται οι αποδοχές και οι κρατήσεις κάθε μισθωτού 5) η κατάρτιση ενός πίνακα κατανομής της μισθοδοσίας που δείχνει την κατανομή του κόστους μισθοδοσίας σε άμεσο, σε γενικές διοικητικές δαπάνες και στους λογαριασμούς δαπανών των διαφόρων υπηρεσιών· και 6) την κατάρτιση τριμηνιαίων και ετήσιων εκθέσεων που υποβάλλονται στις φορολογικές αρχές και δείχνουν τις αποδοχές και το φόρο που παρακρατήθηκε από κάθε μισθωτό. Όλες αυτές οι εργασίες πλέον γίνονται μέσω του ηλεκτρονικού υπολογιστή²⁴.

Ο υπολογισμός της μισθοδοσίας γίνεται με βάση τις ώρες εργασίας που αναφέρονται από την υπηρεσία μέτρησης του χρόνου εργασίας και τους εγκεκριμένους μισθούς και τις

²³ Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

²⁴ Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ

κρατήσεις που αναφέρονται από την υπηρεσία προσωπικού.

Οι ελεγκτές μπορούν να διαπιστώσουν αν οι διαδικασίες και τα λογιστικά στοιχεία της μισθοδοσίας διαφέρουν σημαντικά αναφορικά με την πολυπλοκότητα μεταξύ των χειρογράφων συστημάτων και των εκλεπτυσμένων ηλεκτρονικών μεθόδων. Εν τούτοις πρέπει να αναμένεται ότι το σύστημα του πελάτη θα πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένα βασικά στοιχεία όπως κάρτες προσέλευσης και αποχώρησης από τη δουλειά, ημερολόγια μισθοδοσίας, επιμερισμό του κόστους εργασίας και στοιχεία των αποδοχών κατά μισθωτό.

2.3.2.4 ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Στις περισσότερες εταιρείες πλέον είθισται η πληρωμή των μισθωτών να γίνεται μέσω τραπεζής. Δηλαδή το λογιστήριο στέλνει μία κατάσταση με τους εργαζομένους και τους μισθούς τους και η επιχείρηση τοποθετεί τα χρήματα σε ατομικούς λογαριασμούς των εργαζομένων.

Εξακολουθεί όμως να υφίσταται και το σύστημα της διανομής των επιταγών μισθοδοσίας ή των φακέλων με τους μισθούς σε μετρητά στους μισθωτούς, εργασία που εκτελεί ταμίας της εταιρίας. Αν οι μισθωτοί πληρώνονται σε μετρητά, ένα αντίγραφο της μισθοδοτικής καταστάσεως δίνεται στον ταμία από την υπηρεσία μισθοδοσίας, την οποία χρησιμοποιεί σαν οδηγό για να βάλει τα λεφτά μέσα στους φακέλους. Αυτοί οι φάκελοι θα πρέπει να ετοιμάζονται από την υπηρεσία μισθοδοσίας. Αν οι μισθωτοί πληρώνονται με επιταγές, οι επιταγές θα πρέπει να ετοιμάζονται για υπογραφή στην υπηρεσία μισθοδοσίας και να στέλνονται για να υπογραφούν από τον ταμία²⁵.

Ο ταμίας της εταιρίας διαχειρίζεται μεγάλα ποσά σε επιταγές και μετρητά κατ' ακολουθία, η δουλειά αυτού του υπαλλήλου τελεί κάτω από την εποπτεία της ταμειακής υπηρεσίας. Σε καμία περίπτωση, οι υπογεγραμμένες επιταγές μισθοδοσίας ή οι φάκελοι που περιέχουν τους μισθούς σε μετρητά δεν πρέπει να επιστρέφονται στην υπηρεσία μισθοδοσίας. Ούτε είναι επιτρεπτό να δίνονται οι υπογεγραμμένες επιταγές ή οι φάκελοι μισθοδοσίας στους προϊσταμένους των υπηρεσιών για να τις διανείμουν στους μισθωτούς.

Η λειτουργία της διανομής των επιταγών μισθοδοσίας θα πρέπει να ανατεθεί αποκλειστικά σ' έναν υπάλληλο που δεν εκτελεί άλλη δραστηριότητα γύρω από τη

²⁵ Κεχράς, Ι. Δ., (2004) Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγωγών, υποπαραγωγών Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε.

μισθοδοσία. Όταν παραδίνεται η επιταγή μισθοδοσίας θα πρέπει να διασφαλίζει την παράδοση με την υπογραφή μιας απόδειξης εκ μέρους του μισθωτού. Η επιταγή ή ο φάκελος μισθοδοσίας που προορίζεται για έναν απόντα υπάλληλο, θα πρέπει να φυλάσσεται και δεν πρέπει ποτέ να παραδίνεται σ' έναν άλλο υπάλληλο. Όταν οι απόντες παραλαμβάνουν τις επιταγές τους ή τους φακέλους τους, θα πρέπει να τους ζητείται να υπογράψουν μια απόδειξη.

Πολλές εταιρίες που πληρώνουν τους εργαζομένους με επιταγές χρησιμοποιούν ένα τραπεζικό λογαριασμό. Από την υπηρεσία λογιστικής θα πρέπει να ετοιμάζεται κάθε εβδομάδα ένα ένταλμα για το συνολικό ποσό, που βασίζεται στο σύνολο της μισθοδοσίας, που υπολογίστηκε από την υπηρεσία μισθοδοσίας. Αυτό το ένταλμα στέλνεται στο γενικό ταμείο, που εκδίδει μια επιταγή επί του γενικού τραπεζικού λογαριασμού για το ποσό της μισθοδοσίας.

Από τη σκοπιά του εσωτερικού ελέγχου η πληρωμή των μισθωτών σε μετρητά είναι ανεπιθύμητη, αλλά είναι ακόμη μια μέθοδος που ακολουθείται από σημαντικό αριθμό εταιριών. Οι λόγοι που προβάλλονται για να δικαιολογήσουν την πληρωμή των μισθών σε μετρητά είναι οι ανεπαρκείς τραπεζικές ευκολίες της περιοχής, οι στάσεις των μισθωτών και η επιθυμία της διοίκησης να απαλείψει την ανάγκη υπογραφής επιταγών και διενέργειας τραπεζικών συμφωνιών. Όταν οι μισθωτοί πληρώνονται σε μετρητά, εκδίδεται και εξαργυρώνεται μόνο μία επιταγή για ολόκληρο το ποσό της μισθοδοσίας. Ο ταμίας βάζει μέσα σε κάθε φάκελο το ποσό του μισθού και μία απόδειξη στην οποία απεικονίζονται οι συνολικές αποδοχές, οι κρατήσεις και το πληρωτέο ποσό.

Σε μικρές επιχειρήσεις δεν είναι ασυνήθιστο να βρεις ένα άτομο που υπολογίζει τη μισθοδοσία, και βάζει τα χρήματα μέσα στους φακέλους και τους διανέμει στους μισθωτούς. Αυτός ο συνδυασμός των καθηκόντων δεν παρέχει προστασία από απάτες γύρω από τη μισθοδοσία. Οι λειτουργίες παρακολούθησης του χρόνου εργασίας, ετοιμασίας των μισθοδοτικών καταστάσεων και διανομής των φακέλων μισθοδοσίας θα πρέπει να διαχωριστούν αν θέλουμε να πετύχουμε ικανοποιητικό έλεγχο επί των μισθών που πληρώνονται σε μετρητά.

Μια άλλη επιθυμητή μέθοδος ελέγχου είναι η λήψη μιας απόδειξης από κάθε υπάλληλο που να δείχνει την περίοδο που αφορά την πληρωμή, τις ακαθάριστες αποδοχές, τις εκπτώσεις, το πληρωτέο ποσό και την υπογραφή του μισθωτού. Ορισμένες επιχειρήσεις για να έχουν στα χέρια τους μια ικανοποιητική απόδειξη ετοιμάζουν κανονικές επιταγές,

αλλά πληρώνουν τους μισθωτούς σε μετρητά, μετά την οπισθογράφιση των επιταγών από τους μισθωτούς. Οι επιταγές τίθενται στο αρχείο της επιχείρησης και χρησιμεύουν σαν αποδεικτικό στοιχείο της καταβολής των μισθών²⁶.

Αν οι μισθοί πληρώνονται σε μετρητά, οι τυχόν αζήτητοι μισθοί θα πρέπει να καταθέτονται σε μια επιχείρηση και να πιστώνονται σ' έναν ειδικό λογαριασμό υποχρέωσης. Η μελλοντική απόδοση αυτών των ποσών στους δικαιούχους υπαλλήλους θα πρέπει να γίνει κατ' ανάγκη με την έκδοση μιας επιταγής και την ετοιμασία αποδεικτικών εγγράφων. Οι ελεγκτές θα πρέπει να διερευνήσουν σε βάθος όλες τις χρεώσεις του λογαριασμού Αζήτητοι Μισθοί. Οι κίνδυνοι, που συνδέονται με την φύλαξη των αζήτητων φακέλων μισθοδοσίας από τον ταμιά, με την επιστροφή σ' έναν υπάλληλο της υπηρεσίας μισθοδοσίας ή με το ανακάτεμα με το μικρό ταμείο είναι εμφανείς.

2.3.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Το επόμενο στάδιο ελέγχου είναι ο έλεγχος τεκμηρίωσης. Την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης προσδιορίζει η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης ο ελεγκτής προσδιορίζει την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης κάνοντας μια συγκριτική έρευνα του εξόδου μισθοδοσίας της παρούσης με την παρελθούσα χρήση. Ο ελεγκτής πρέπει να συγκρίνει επίσης τον αριθμό προσωπικού της παρούσας χρήσης με την παρελθούσα. Εάν παρουσιάζονται σημαντικές αποκλίσεις αυτές πρέπει να αιτιολογηθούν από τη Διοίκηση αλλά και να γίνει λεπτομερέστερος έλεγχος τεκμηρίωσης.

Ο ελεγκτής για να πραγματοποιήσει έλεγχο τεκμηρίωσης ακολουθεί τις εξής διαδικασίες²⁷:

1. Ο ελεγκτής εξετάζει εάν υπάρχει προϋπολογισμός του εξόδου της μισθοδοσίας. Εάν έχει σχηματιστεί προϋπολογισμός κατά την αρχή της χρήσης από την διοίκηση, τότε ο ελεγκτής εξετάσει το προϋπολογισθέντα έξοδα με αυτά που πραγματοποιήθηκαν στην διάρκεια της χρήσης. Εάν υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις τότε η διοίκηση της εταιρείας πρέπει να αιτιολογήσει τις διαφορές αυτές με τρόπο επαρκή.

²⁶ Κεχράς, Ι. Δ., (2004) Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγωγών, υποπαραγωγών Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε.

²⁷ Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F.,(1986), Ελεγκτική, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης

2. Συγκρίνει το σύνολο της μισθοδοσίας με τη συγκεντρωτική κατάσταση του κόστους εργασίας που ετοιμάστηκε από την υπηρεσία κοστολόγησης.
3. Επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων από τις μισθοδοτικές καταστάσεις που είναι αντιπροσωπευτικό του αριθμού των εργαζομένων.
4. Συγκρίνει τα στοιχεία των καταχωρήσεων με τα στοιχεία των ατομικών φακέλων και των παραστατικών παροχής της εργασίας (π.χ. κάρτες εργασίας).
5. Ελέγχει ότι καταβάλλονται τα κατώτατα ποσά μισθών και ημερομισθίων που ορίζονται από τις συλλογικές συμβάσεις εργασίας.
6. Στην περίπτωση που η αμοιβή των μισθωτών υπολογίζεται με βάση το κομμάτι παραγωγής και όχι το ωρομίσθιο, ο ελεγκτής θα πρέπει να συμφωνήσει τις ακαθάριστες αποδοχές και τα στοιχεία παραγωγής.
7. Ελέγχει τον υπολογισμό των κρατήσεων και των εισφορών στα ασφαλιστικά ταμεία καθώς και τον υπολογισμό του φόρου μισθωτών υπηρεσιών.
8. Ελέγχει τον υπολογισμό των υπερωριών, νυχτερινής εργασίας, αργιών κλπ. Παράλληλα ελέγχει την έγκριση τους από τον αρμόδιο και εξουσιοδοτημένο υπάλληλο. Ελέγχει επίσης εάν οι διενεργηθείσες υπερωρίες είναι νόμιμες και εάν προκύπτουν από τις κάρτες παρουσίας ή υπηρεσιακά σημειώματα.
9. Ελέγχει τον υπολογισμό των επιδομάτων αδείας, των δώρων Πάσχα και Χριστουγέννων .
10. Ελέγχει αν οι μισθοδοτικές καταστάσεις φέρουν τις υπογραφές των υπευθύνων για την κατάρτισή τους και για την έγκριση πληρωμής των σχετικών ποσών.
11. Ελέγχει μέσω της παρατήρησης ότι άτομα που περιλαμβάνονται στις μισθοδοτικές καταστάσεις πραγματικά εργάζονται.
12. Ελέγχει τις μισθοδοτικές καταστάσεις μήπως υπάρχουν καταχωρήσεις σε ίδια πρόσωπα δύο φορές.
13. Ελέγχει ότι τα συνολικά ποσά των μισθοδοτικών καταστάσεων που αφορούν τις αμοιβές του προσωπικού, τις υποχρεώσεις και τις προκαταβολές έχουν μεταφερθεί σωστά στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
14. Ελέγχει ότι οι αμοιβές προσωπικού και οι πληρωτέες κρατήσεις που βρίσκονται στο δείγμα των καταχωρήσεων έχουν καταχωρηθεί σωστά στους αντίστοιχους

λογαριασμούς.

15. Ελέγχει τις εργάσιμες ημέρες που έχουν καταχωρηθεί σε δείγμα εργαζομένων είναι σύμφωνες με τις κάρτες παρουσίας, εάν υπάρχουν.

16. Επαληθεύει τον χρόνο εργασίας που εμφανίζεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις με τις κάρτες προσέλευσης, εάν υπάρχουν, και τα δελτία εργασίας που έχουν εγκριθεί από τους προϊσταμένους.

17. Ελέγχει σε δείγμα μισθοδοτικών καταστάσεων τις αθροίσεις.

18. Συμφωνεί τις κρατήσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών με την οριστική δήλωση ΦΜΥ, η οποία κατατίθεται στην αρμόδια εφορία.

19. Συμφωνεί την τελευταία πληρωμή ενσήμων του ΙΚΑ με τον λογαριασμό υποχρέωσης καθώς και την μισθοδοτική κατάσταση (η πληρωμή αυτή συμβαίνει συνήθως μετά το τέλος της χρήσης).

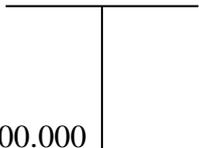
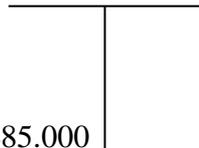
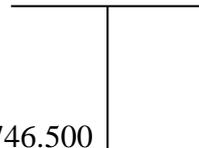
20. Ελέγχει τα φύλλα υπολογισμού των αποζημιώσεων των απολυόμενων εργαζομένων. Επαναυπολογίζει δειγματοληπτικά αποζημιώσεις καθώς και τον φόρο. Συμφωνεί τα φύλλα αυτά με παραστατικά πληρωμής των αποζημιώσεων καθώς και των φόρων. Ελέγχει την καταχώρηση στους σωστούς λογαριασμούς.

21. Στην περίπτωση που οι εργαζόμενοι πληρώνονται με μετρητά, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει σύγκριση των εξοφληθεισών επιταγών με την κατάσταση μισθοδοσίας.

22. Ελέγχει τις πληρωμές που έγιναν μετά το τέλος της χρήσης και ελέγχει ποιες από αυτές αφορούν τη μισθοδοσία της προηγούμενης χρήσης. Στη συνέχεια εντοπίζει εάν έχουν γίνει οι κατάλληλες εγγραφές στους λογαριασμούς εξόδων πληρωτέων.

Μετά το τέλος και του ελέγχου τεκμηρίωσης ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει γνώμη σχετικά με την αξιοπιστία του λογαριασμού των αμοιβών του προσωπικού, την απλοποίηση και βελτίωση των διαδικασιών της μισθοδοσίας.

2.3.4. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΙΚΑ²⁸

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	60.03.00 Εργοδ. εισφορές ΙΚΑ έμμισθου προσωπικού	55.00 Εισφορές ΙΚΑ έμμισθου προσωπικού
 2.500.000	 485.000	 746.500

Στοιχεία ελεγχθείσας μισθοδοτικής κατάστασης μηνός Μαΐου

- Αποδοχές έμμισθου προσωπικού μηνός Μαΐου	ευρώ	176.000	
- Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	ευρώ	34.320	ποσοστό 19,50%
- Εισφορές εργαζομένων		18.480	10,50%
Σύνολο Εισφορών		52.800	30,00%

²⁸ Παπάς, Α., (2006), Χρηματοοικονομική λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα, Αθήνα :Μπένου

Σε αποδοχές 176.000 ευρώ αναλογούν εισφορές εργοδότη 34.320 ευρώ

$$\ll 100 \quad X;$$

$$X = \frac{34.320 \times 100}{176.000} = 19,50\%$$

$$\Psi = \frac{18.480 \times 100}{176.000} = 10,50\%$$

Συγκεντρωτικές επαληθεύσεις

Ετήσιες αποδοχές 2.500.000 ευρώ X 19,5% = εργοδοτικές εισφορές 487.500 ευρώ

Εργοδοτικές εισφορές λ/σμού 60.03.00 485.000

Διαφορά 2.500 ευρώ

Ετήσιες αποδοχές 2.500.000 ευρώ X 10,5% = εισφ. εργαζόμενου 262.500 ευρώ

2.500.000 X 19,5% = εργοδ. Εισφορές 487.500

2.500.000 X 30,0% = σύνολο εισφορών 750.000

Λογαριασμός 55.00 «Εισφορές ΙΚΑ έμμισθου προσωπικού» 746.500

Διαφορά 3.500 ευρώ

2.4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ : ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ - ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ - ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ – ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Οι επιχειρήσεις συχνά εμφανίζουν λιγότερα έξοδα από τα πραγματικά, ώστε να εμφανίσουν στα αποτελέσματά τους μεγαλύτερα κέρδη ή να αναβάλλουν τις ζημιές. Λιγότερο συχνά διογκώνουν τα έξοδα τους ώστε να εμφανίσουν χαμηλότερα φορολογητέα κέρδη και να πληρώσουν λιγότερο φόρο. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος των εξόδων, εκτός από το έξοδο της μισθοδοσίας, φέρει μεγάλο κίνδυνο και αποτελεί σημείο που οι ελεγκτές δίνουν ιδιαίτερη έμφαση.

Τα έξοδα των επιχειρήσεων όπως ομαδοποιούνται στο γενικό λογιστικό σχέδιο απαρτίζονται από²⁹:

1. Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λογαριασμός 61). Σ' αυτήν την κατηγορία εξόδων εντάσσονται οι αμοιβές και τα έξοδα των ελευθέρων επαγγελματιών . Αυτά αποτελούν τα έξοδα όσων δεν συνδέονται με την επιχείρηση με σχέση εξαρτημένης εργασίας όπως οι λογιστές, οι ελεγκτές, οι δικηγόροι, οι συμβολαιογράφοι, οι τεχνικοί, οι ερευνητές, οι ιατροί κλπ. Επίσης σε αυτήν την κατηγορία εξόδων εντάσσονται οι αμοιβές συνεδριάσεων μελών του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και οι προμήθειες τρίτων, όπως είναι οι προμήθειες για αγορές και οι προμήθειες για πωλήσεις.

Οι αμοιβές των ελευθέρων επαγγελματιών και λοιπών τρίτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χαρακτηριζόμενες ως γενικά έξοδα διαχείρισης., εφόσον συντρέχουν οι γενικές προϋποθέσεις αναγνώρισεως τους των δαπανών.

2. Παροχές τρίτων (Λογαριασμός 62). Αυτή η κατηγορία εξόδων απαρτίζεται από το αντίτιμο των παροχών κοινής ωφέλειας (ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεπικοινωνίες, ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας, φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας), τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων, κάθε μορφής ασφάλιστρα (εκτός των ασφαλίσεων προσωπικού), αποθήκευτρα, το κόστος επισκευής και συντήρησης πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού που γίνονται από τρίτους και λοιπές παροχές τρίτων.

Οι δαπάνες που καταχωρούνται σε αυτό τον λογαριασμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον συντρέχουν οι γενικές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την αναγνώριση δαπανών, με εξαίρεση τις δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων που αναγνωρίζονται κατά ένα μέρος.

3. Φόροι-τέλη (Λογαριασμός 63). Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλοι οι φόροι και όλα τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, δηλαδή όλοι οι φόροι ου βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή απλώς βεβαιώθηκαν σε βάρος της επιχείρησης στην διάρκεια της χρήσεως και οι οποίοι φόροι και τέλη αφορούν την χρήση.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν μόνο τα ποσά τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης, λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Το παραπάνω αναφέρεται μόνο σε φόρους, τέλη κ.λ.π. οι οποίοι σύμφωνα με τις παραδεγμένες

²⁹ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

λογιστικές αρχές, συνιστούν μη κοστολογήσιμα έξοδα και δεν καταλαμβάνει και τα ποσά των φόρων, τελών κ.λ.π. που συνιστούν κοστολογήσιμα έξοδα.

4. Διάφορα έξοδα (Λογαριασμός 64). Ως τέτοια εννοούνται τα έξοδα μεταφορών, τα έξοδα ταξιδίων, τα έξοδα διαφήμισης, τα έξοδα εκθέσεων και επιδείξεων, τα ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών, οι συνδρομές-εισφορές, οι δωρεές-επιχορηγήσεις, τα έντυπα-γραφική ύλη, τα έξοδα δημοσιεύσεων, τα έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων και διάφορα άλλα έξοδα.

5. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμός 68). Καταχωρούνται και οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

2.4.1. Η ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Όπως γίνεται κατανοητό από την παραπάνω ανάλυση υπάρχουν πολλές κατηγορίες εξόδων και η παρακολούθησή τους είναι αρκετά πολύπλοκη διαδικασία ιδιαίτερα στις μεγάλες επιχειρήσεις. Ο ελεγκτής μέσω του ελέγχου του προσπαθεί να διαπιστώσει ότι³⁰:

1. Τα έξοδα, όπως εμφανίζονται στους σχετικούς λογαριασμούς, είναι δεδουλευμένα, έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί.

2. Όλα τα πραγματοποιηθέντα έξοδα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και η καταχώρησή τους έγινε στους σωστούς λογαριασμούς.

3. Έχουν σχηματιστεί όλες οι ενδεικνυόμενες προβλέψεις για έξοδα.

4. Έχει σχηματιστεί σωστά το λειτουργικό κόστος και το κόστος παραγωγής.

5. Τα ποσά των εξόδων καλύπτονται από κανονικά δικαιολογητικά.

6. Τα ποσά των αμοιβών τρίτων είναι αυτά που έχουν συμφωνηθεί στις συμβάσεις έργου.

7. Οι κρατήσεις που πραγματοποιούνται στις αποδοχές τρίτων αποδίδονται στους δικαιούχους.

³⁰ Γρηγοράκος Θ., (2003) Γενικές αρχές ελεγκτικής, Αθήνα, Παπαζήσης

2.4.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιορίζει σημαντικά τον κίνδυνο παραποίησης των λογαριασμών των εξόδων. Οι βασικές επιδιώξεις ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως προς τα έξοδα πρέπει να αποβλέπει στις ακόλουθες εξασφαλίσεις:

1. Όλα τα έξοδα συνοδεύονται από νόμιμα, πλήρη και εγκεκριμένα δικαιολογητικά.
2. Έγκαιρη ενημέρωση σύμφωνα τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και λογιστική συμφωνία των λογαριασμών εξόδων.
3. Τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή ότι τα έξοδα καταχωρούνται στην χρήση στην οποία πραγματοποιούνται (δηλ. δεν περιλαμβάνονται έξοδα επόμενης ή προηγούμενης χρήσεως).
4. Τήρηση της αρχής της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή τα έξοδα πραγματοποιούνται στην ίδια χρήση στην οποία δημιουργούνται τα αντίστοιχα έσοδα.
5. Διενέργεια επαρκών προβλέψεων εξόδων εκμεταλλεύσεως.

Ο ελεγκτής στην προσπάθεια του να εκτιμήσει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να προετοιμάσει ένα ερωτηματολόγιο προς τη Διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης, το οποίο θα εστίαζε στην ανίχνευση μέτρων που εξασφαλίζουν:

1. Τη σωστή μεταφορά των στοιχείων από τα παραστατικά στους λογαριασμούς εξόδων.
2. Την έγκαιρη ενημέρωση των λογαριασμών των εξόδων σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.
3. Την ύπαρξη πλήρων και νόμιμων δικαιολογητικών εξόδων.
4. Τη νόμιμη και διαφανή ανάθεση συμβάσεων έργων σε τρίτους.
5. Την έγκριση των κάθε είδους εξόδων από εξουσιοδοτημένο άτομο από τη Διοίκηση.
6. Την ύπαρξη προϋπολογισμού και ανίχνευση αποκλίσεων από τα προϋπολογισθέντα έξοδα.
7. Την ύπαρξη αρχείου αρχικών και μεταγενέστερων συμβάσεων που αφορούν ενοίκια, ασφάλιστρα, χρηματοδοτικές μισθώσεις κλπ.

2.4.3.ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Το επόμενο στάδιο ελέγχου είναι ο έλεγχος τεκμηρίωσης. Όπως και στον έλεγχο της μισθοδοσίας η έκταση του προσδιορίζεται από την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο ελεγκτής για να πραγματοποιήσει έλεγχο τεκμηρίωσης ακολουθεί τις εξής διαδικασίες:

1. Πραγματοποιεί συγκριτική ανάλυση των εξόδων της παρούσας με την παρελθούσα χρήση. Αν έχουν σημειωθεί σημαντικές αποκλίσεις, η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να τις αιτιολογήσει³¹.

Παράλληλα με αυτόν τον τρόπο εξακριβώνεται εάν οι δαπάνες έχουν ταξινομηθεί σωστά. Το θέμα της ταξινόμησης έχει μεγάλη σημασία αναφορικά με την ταξινόμηση των διοικητικών εξόδων, των δαπανών διάθεσης και των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης από τη μία πλευρά και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Οι γενικές βιομηχανικές δαπάνες μπορούν να μεταφερθούν στο κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα διοικητικά, διανομής και διάθεσης και ερευνών και ανάπτυξης έξοδα αφαιρούνται από τα έσοδα της χρήσης κατά την οποία δημιουργήθηκαν. Κατά συνέπεια τυχόν λάθος στην ταξινόμηση επηρεάζει τα μικτά αποτελέσματα χρήσεως (Πωλήσεις –Κόστος παραγωγής) και τα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης- Έξοδα διάθεσης - Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης – Έξοδα διοικητικής λειτουργίας). Η εξέταση από τους ελεγκτές της ορθότητας της ταξινόμησης των δαπανών μπορεί να συνδεθεί εύκολα με τον έλεγχο των μηνιαίων δαπανών.

2. Επιλέγει δειγματοληπτικά κάποιες χρεώσεις από τους λογαριασμούς των εξόδων.

3. Εντοπίζει για τις συγκεκριμένες εγγραφές τα παραστατικά βάσει των οποίων έγιναν οι συγκεκριμένες εγγραφές.

4. Ελέγχει τη φύση των σχετικών παραστατικών για να καθορίσει τον ακριβή χαρακτηρισμό των εξόδων και να ελέγξει την ορθή καταχώρηση στο κατάλληλο είδος λογαριασμού.

5. Ελέγχει τη σωστή μεταφορά των στοιχείων των παραστατικών στις εγγραφές.

³¹ Γρηγοράκος Θ., (2003), Γενικές αρχές ελεγκτικής, Αθήνα: Παπαζήσης

6. Ελέγχει τους υπολογισμούς εάν οι εγγραφές έγιναν βάσει ορισμένων συμβάσεων, τιμολογίων ή άλλων παραστατικών και έχουν πιστωθεί οι λογαριασμοί εξόδων πληρωτέων ή προπληρωθέντων εξόδων.

7. Ελέγχει την έγκαιρη καταχώρηση στους λογαριασμούς σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων).

8. Ελέγχει την έγκριση των εξόδων και εάν είναι σχετικά με τη φύση των εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

9. Ελέγχει εάν υπάρχουν υπογραφές των αρμοδίων υπαλλήλων για έγκριση στα παραστατικά εξόδων, εάν αυτά ακυρώνονται και εάν επαληθεύονται οι αριθμητικές πράξεις που βρίσκονται σε αυτά.

10. Επαληθεύει δειγματοληπτικά τα αθροίσματα των λογαριασμών και αντιπαραβάλλει τα τελικά αθροίσματα με τα αντίστοιχα ποσά του οικείου ισοζυγίου αναλυτικού καθολικού.

11. Ελέγχει εάν έχουν γίνει οι απαραίτητες εγγραφές προβλέψεων . Ως πρόβλεψη θεωρείται η οποιαδήποτε προληπτική ενέργεια της διοίκησης της επιχείρησης, η οποία αποσκοπεί στην έγκαιρη κάλυψη πιθανών ζημιών και ενδεχόμενων εξόδων. Επιβάλλεται από την λογιστική παραδοχή της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία οι πιθανές ζημιές και τα ενδεχόμενα έξοδα πρέπει να θεωρούνται λογιστικά γεγονότα, δηλαδή πραγματοποιημένες ζημιές και δεδουλευμένα έξοδα.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι η έγκαιρη αντιμετώπιση ζημιογόνων γεγονότων και αυτό δείχνει την μεγάλη σημασία που έχουν για μια εταιρεία. Παρόλα αυτά ο σχηματισμός τους περιέχει αρκετές δυσκολίες καθώς η επίτευξη του προϋποθέτει πρώτα τη σωστή εκτίμηση του χρόνου επέλευσης του γεγονότος και κατόπιν του μεγέθους της αναμενόμενης ζημιάς.

Η εταιρία για να σχηματίσει τις προβλέψεις πρέπει να αναγνωρίσει και να αξιολογήσει διάφορες ενδείξεις για τον σχηματισμό των προβλέψεων. Οι πιο σημαντικές είναι :

- Η ύπαρξη επισφαλών απαιτήσεων.
- Η μείωση της τρέχουσας αξίας στοιχείων του ενεργητικού κάτω από την τιμή κτήσεως ή την λογιστική αξία τους.
- Η επικείμενη έξοδος εργαζομένων από την ενεργό υπηρεσία.

- Η διακύμανση της τιμής του συναλλάγματος.
- Η υποτίμηση ή η απαξίωση παγίων στοιχείων πέραν αυτής που υποδηλώνει το έξοδο της ετήσιας απόσβεσης.
- Η ύπαρξη εξόδων προηγούμενων χρήσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

Από αυτές τις προβλέψεις το μεγαλύτερο μέγεθος συνήθως έχουν οι επισφαλείς πελάτες και η επικείμενη έξοδος των εργαζομένων από την ενεργό υπηρεσία.

Ο ελεγκτής για να κάνει έλεγχο των επισφαλών πελατών ζητάει από την ελεγχόμενη επιχείρηση μια ανάλυση του τρόπου με τον οποίο έχει σχηματιστεί η πρόβλεψη για αυτούς. Συνήθως αυτή δημιουργείται με την μέθοδο της εξατομικευμένης αξιολόγησης, δηλαδή η πρόβλεψη δημιουργείται εξαιτίας ορισμένων επισφαλών πελατών ή χρεωστών, ή με την μέθοδο της ομαδικής αξιολόγησης, δηλαδή όταν θεωρείται ότι η πιθανή ζημιά είναι το αποτέλεσμα της χορήγησης πιστώσεων.

Εάν η πρόβλεψη έχει σχηματιστεί με την πρώτη μέθοδο ο ελεγκτής πρέπει να κάνει μια επισκόπηση του ισοζυγίου πελατών και να βρει τα ακίνητα υπόλοιπα από την προηγούμενη χρήση και να εξετάσει εάν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη για αυτούς. Στη δεύτερη μέθοδο ζητείται από την διοίκηση να αιτιολογηθεί το ποσοστό επί των απαιτήσεων που έχει επιλέξει για τον σχηματισμό της πρόβλεψης και ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει την επάρκεια του ανάλογα με την επισφάλεια που θεωρεί ότι έχουν οι χορηγούμενες πιστώσεις.

Από την άλλη πλευρά η φορολογική νομοθεσία ορίζει κάποιους κανόνες, τους οποίους ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν εφαρμόζονται. Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 καθορίζει δύο συντελεστές υπολογισμού ζημιών από επισφαλείς απαιτήσεις. Ο πρώτος ανέρχεται στο 0,5% των καθαρών πιστωτικών πωλήσεων χονδρικής και ο δεύτερος στο 1% των καθαρών πιστωτικών πωλήσεων λιανικής. Το ποσό της ζημιάς ή της ισόποσης πρόβλεψης εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδα.

Όπως προαναφέρθηκε σημαντικές είναι και οι προβλέψεις που αφορούν την αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Η εργατική νομοθεσία υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να αποζημιώνουν το προσωπικό που απολύουν ή πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί. Η αναγνώριση αυτής της υποχρέωσης γίνεται στο τέλος κάθε χρόνου καθώς ο εργαζόμενος συμπληρώνει ορισμένο χρόνο υπηρεσίας και αποκτά έτσι δικαίωμα για αποζημίωση. Το ποσό της αποζημίωσης αυξάνει με την αύξηση του χρόνου προϋπηρεσίας.

Η υποχρέωση αυτή είναι αβέβαιη γιατί κάθε εργαζόμενος μπορεί να αποχωρήσει οικιοθελώς, οπότε δεν δικαιούται αποζημίωση. Αβέβαιο είναι επίσης το πότε θα αποχωρήσει και το πότε θα εκδηλωθεί η υποχρέωση της επιχείρησης για αποζημίωση. Για αυτόν τον λόγο η αποζημίωση αντιμετωπίζεται σαν πιθανό έξοδο που πρέπει να καλυφθεί με τον σχηματισμό πρόβλεψης.

Ο ελεγκτής ζητάει από την επιχείρηση να του δείξει τον υπολογισμό και τον εξετάζει με βάση την ισχύουσα εργατική νομοθεσία και έχει άμεση αλληλογραφία με τον αναλογιστή της εταιρείας που επιβεβαιώνει το ποσό της πρόβλεψης, εάν η πρόβλεψη έχει γίνει βάσει αναλογιστικής μελέτης.

Η φορολογική νομοθεσία από την άλλη πλευρά δέχεται ότι εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα μόνο οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί την επόμενη χρήση. Οι άλλες προβλέψεις π.χ. για αποζημίωση λόγω απόλυσης προσωπικού δεν εκπίπτουν φορολογικώς³².

12. Ελέγχει εάν στους λογαριασμούς εξόδων και ιδιαίτερα στους λογαριασμούς επισκευών και συντηρήσεων έχουν συμπεριληφθεί δαπάνες για αγορά παγίων, που θα έπρεπε να είχαν κεφαλαιοποιηθεί.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις πολλές φορές έχουν γραπτούς κανονισμούς όσον αφορά το ελάχιστο ποσό των δαπανών που πρέπει να κεφαλαιοποιούνται. Σε αυτήν την περίπτωση ο ελεγκτής θα πρέπει να προσέξει εάν ακολουθείται με συνέπεια αυτός ο κανονισμός και εάν όντως είναι σύμφωνος με τις γενικά παραδεκτά αρχές της λογιστικής. Ο ελεγκτής ελέγχει την γραπτή έγκριση αυτών των δαπανών και εξετάζει δειγματοληπτικά τα τιμολόγια των πωλητών, οι αιτήσεις χορήγησης υλικών και των δελτίων απασχόλησης του προσωπικού.

Προκειμένου να ανακαλύψουν οι ελεγκτές δαπάνες επενδύσεως που έχουν καταχωρηθεί στις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως είναι να ζητήσουν από την επιχείρηση ή να συντάξουν μόνοι τους, ανάλυση των δαπανών κατά μήνα με τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης χρήσης. Κάθε σημαντική απόκλιση μεταξύ μηνών της ίδια χρήσης ή μεταξύ των αντιστοίχων μηνών των δύο χρήσεων πρέπει να ερευνάται λεπτομερώς. αποκλίσεις των δαπανών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση.

13. Ελέγχει εάν στους λογαριασμούς εξόδων έχουν συμπεριληφθεί έξοδα τα

³² Ρουσάκη, Α., (2006), Φόρος Προστιθεμένης Αξίας Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

οποία θα έπρεπε να έχουν κεφαλαιοποιηθεί π.χ. έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού.

14. Ελέγχει τα έξοδα που έχουν γίνει για λογαριασμό τρίτων, εάν έχουν πραγματοποιηθεί σημειώσεις και την περαιτέρω εξέλιξή τους.

15. Ελέγχει τους λογαριασμούς για τα ανόργανα και έκτακτα έξοδα και ζημίες και εξετάζει εάν αυτά έπρεπε να είχαν προβλεφθεί σε προηγούμενες χρήσεις.

16. Εξετάζει τα έξοδα εκείνα τα οποία απορρίπτονται συστηματικά από τον φορολογικό έλεγχο.

17. Ελέγχει ότι έχουν καταχωρηθεί ορθά οι ενδοεταιρικές συναλλαγές.

18. Επιλέγει δειγματοληπτικά συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και ελέγχει τις τιμές συναλλάγματος που έχουν χρησιμοποιηθεί και τις μετατροπές που έχουν γίνει στο τοπικό νόμισμα.

19. Ο ελεγκτής εξετάζει εάν υπάρχει προϋπολογισμός των δαπανών. Η ύπαρξη ενός καλού προϋπολογισμού σημαίνει ότι οι επικεφαλής των υπηρεσιών, οι εργοδηγοί και οι λοιποί υπεύθυνοι που παρέχουν εγκρίσεις δαπανών, έχουν ετοιμάσει ένα χρόνο πριν το πρόγραμμα των δαπανών που θα πραγματοποιηθούν για ένα δοσμένο όγκο εργασιών. Αυτές οι εκτιμήσεις των δαπανών γίνονται από τη λογιστική υπηρεσία και εξετάζονται και εγκρίνονται από την ανώτερη διοίκηση.

Για να γίνει προϋπολογισμός δαπανών υπάρχει ένα συγκεκριμένο σχέδιο εργασιών. Έχουν τεθεί πρότυπα εκτέλεσης των εργασιών και από μήνα σε μήνα το κόστος και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πράγματι συγκρίνονται προσεκτικά με τα προβλεπόμενα μεγέθη. Οποιαδήποτε σημαντική απόκλιση μεταξύ των προβλεπόμενων και των πραγματικών δαπανών επισύρει την άμεση προσοχή της διοίκησης και ο υπεύθυνος για τη διενέργεια των δαπανών καλείται για να δώσει εξηγήσεις. Όταν υπάρχει ένα πρόγραμμα προβλέψεων αυτού του τύπου, η αξιοπιστία των λογαριασμών αυξάνεται· οι ευκαιρίες για λαθεμένη ταξινόμηση των δαπανών, παραλείψεις των συναλλαγών και για απάτη περιορίζονται στο ελάχιστο³³.

Συνεπώς το μεγαλύτερο μέρος της ελεγκτικής δουλειάς επί τους κόστους και των δαπανών μπορεί να αφιερωθεί στη μελέτη του προϋπολογισμού των δαπανών του πελάτη.

³³ Κεχράς, Ι. Δ., (2004) Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγωγών, υποπαραγωγών Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε..

Αν οι ελεγκτές διαπιστώσουν ότι ο πελάτης δεν καταρτίζει προβλέψεις ή απλώς προφασίζεται ότι χρησιμοποιεί τεχνικές προβλέψεων, ο τρόπος ελέγχου πρέπει να αναθεωρηθεί ανάλογα. Μια από τις αποτελεσματικότερες εναλλακτικές μεθόδους για τη σύγκριση των πραγματικών δαπανών με τις προβλεπόμενες είναι η σύγκριση των δαπανών κάθε μήνα με τις δαπάνες του αντίστοιχου μήνα του προηγούμενου χρόνου. Άλλες τεχνικές που πρέπει να τονιστούν, στην περίπτωση που δεν γίνονται προβλέψεις, είναι η λεπτομερής εξέταση των μεταβολών του ακαθάριστου περιθωρίου κέρδους και η εκτενής ανάλυση των λογαριασμών του καθολικού για τις δαπάνες.

20. Επαναυπολογίζει τα έξοδα των ασφαλιστρών, των ενοικίων και των χρηματοοικονομικών μισθώσεων με βάση τις υπάρχουσες συμβάσεις και συμβόλαια.

21. Επαληθεύει ότι για κάθε ανάθεση έργου έχει πραγματοποιηθεί διαγωνισμός και ότι έχει επιλεγεί η πιο συμφέρουσα προσφορά εκτέλεσης έργου.

22. Συγκρίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος της παρούσας χρήσης με της παρελθούσας χρήσης και εξετάζει τις διαφορές σε συνάρτηση με τα έσοδα της επιχείρησης.

23. Ελέγχει τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

24. Ελέγχει εάν έχουν ληφθεί υπόψη στην αναμόρφωση για τη δήλωση φόρου εισοδήματος κονδύλια δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

25. Ερευνά τις ενδεχόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για χρήσεις προηγούμενης της ελεγχόμενης.

26. Λαμβάνει αντίγραφο της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος και του εντύπου Αναλυτικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος και συγκρίνει τα στοιχεία που υπάρχουν σε αυτά με τα αντίστοιχα ποσά που υπάρχουν στα βιβλία της εταιρίας και αφορούν τα έσοδα της χρήσεως, τα κέρδη της χρήσεως, την προκαταβολή των φόρων της χρήσεως, τα έσοδα από συμμετοχές κλπ.

27. Ελέγχει την εμπρόθεσμη υποβολή της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος και την καταβολή των φόρων ή των σχετικών δόσεων.

28. Ελέγχει τους φόρους λογισθέντων μελλοντικών χρήσεων (Deferred Taxes). Ανάλυση της λογιστικής μεταχείρισης των φόρων λογισθέντων μελλοντικών χρήσεων θα γίνει παρακάτω.

Μετά το τέλος του ελέγχου τεκμηρίωσης ο ελεγκτής έχει σχηματίσει ολοκληρωμένη άποψη για την αξιοπιστία και την πληρότητα των λογαριασμών των εξόδων.

2.4.4. ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΝΟΙΚΙΩΝ

Η εταιρία ABC Α.Ε. νοικιάζει τις κτιριακές εγκαταστάσεις στις οποίες εδρεύει. Έχει καταχωρήσει στο έξοδο των ενοικίων το ποσό των 6.000 euros³⁴. Ο ελεγκτής για τον έλεγχο του εξόδου ζητά το συμβόλαιο ενοικίασης, όπου διαπιστώνει το μηνιαίο ενοίκιο, το πολλαπλασιάζει επί το σύνολο των μηνών που υπάρχουν στη χρήση και επαληθεύει το ποσό του εξόδου που έχει καταχωρηθεί στην χρήση.

2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΕΔΡΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ Η ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Ο ελεγκτής για τον έλεγχο της αποζημίωσης εκτός έδρας, εσωτερικού ή εξωτερικού, επιλέγει δειγματοληπτικά κάποιες εγγραφές εξόδων αποζημιώσεων. Στη συνέχεια ζητά για αυτές την έγκριση της μετακίνησης και εάν αυτή έχει γίνει από κάποιο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο. Επίσης ελέγχει την ειδικότητα των υπαλλήλων που έχουν βρεθεί εκτός έδρας και εάν υπάρχει συγκεκριμένος σκοπός για τα ταξίδια και την παρουσία τους σε αυτά. Ελέγχει ακόμα εάν έχει εφαρμοστεί η εργατική νομοθεσία όσον αφορά τις αποζημιώσεις εκτός έδρας εσωτερικού ή οι αποφάσεις του υπουργείου εξωτερικών για τις μετακινήσεις εξωτερικού. Ελέγχει επίσης τα παραστατικά που υπάρχουν για τα συγκεκριμένα ταξίδια (π.χ. εισιτήρια, διόδια, δελτία παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείων κλπ.), εάν είναι σωστά και ότι αυτά έχουν πραγματοποιηθεί για τους σκοπούς της δράσης της επιχείρησης.

3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΔΩΝ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής για τον έλεγχο των εξόδων των διαφημίσεων ζητά αρχικά, εάν υπάρχει, η σύμβαση που έχει υπογραφεί με τη διαφημιστική εταιρεία. Στη συνέχεια ελέγχει τα τιμολόγια και διαπιστώνει εάν οι χρεώσεις είναι σύμφωνες με την σύμβαση. Ελέγχει επίσης τις αριθμητικές πράξεις επί αυτών, τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., το αγγελιόσημο και εάν αυτό έχει αποδοθεί στην αρμόδια αρχή. Επίσης ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει εάν υπάρχει πρόγραμμα διαφημίσεων και να προσκομίσει αποδείξεις για αυτό (π.χ. λήψη αποκομμάτων διαφημίσεων σε περιοδικά και εφημερίδες).

4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ

³⁴ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., 2009 Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

Ο ελεγκτής για τον έλεγχο του εξόδου των ασφαλιστρών ζητά όλες τις συμβάσεις ασφαλειών που έχει συνάψει η εταιρεία. Μελετά τις καλύψεις και κρίνει εάν υπάρχει επάρκεια ασφαλιστικής κάλυψης των ασφαλιζόμενων αντικειμένων (π.χ. ακίνητα, αποθέματα, μεταφορικά μέσα κλπ.). Ελέγχει την διάρκεια της ασφάλισης και ότι η χρήση έχει χρεωθεί με το πλήρες έξοδο της παρούσας χρήσης, γνωστό ως αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων.

5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Ένα μεγάλο έξοδο των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων είναι το έξοδο των ποσοστών επί των πωλήσεων που λαμβάνουν οι πωλητές τους. Σ' αυτήν την περίπτωση, ο ελεγκτής αρχικά ζητάει τις συμβάσεις, εάν υπάρχουν, με τους πωλητές. Ελέγχει την εφαρμογή του ποσοστού σύμβασης επί του τζίρου που πραγματοποιεί κάθε πωλητής. Ελέγχει επίσης το σύστημα των αποδόσεων αυτών και εάν γίνονται σε συνδυασμό με τις εισπράξεις των εισπρακτόρων.

6. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής επιλέγει δειγματοληπτικά από τον λογαριασμό των επισκευών – συντηρήσεων κάποιες χρεώσεις για τις οποίες ζητά τις συμβάσεις εφόσον αυτές υπάρχουν. Παράλληλα ελέγχει τους αριθμητικούς υπολογισμούς των τιμολογίων και τον υπολογισμό του ΦΠΑ. Ο έλεγχος της έγκρισης για τα έξοδα είναι πολύ σημαντικός και πρέπει να γίνεται από εξουσιοδοτημένο άτομο. Επίσης ελέγχει ότι το έξοδο αυτό αφορά πραγματικά επισκευή – συντήρηση και δεν είναι προσθήκη ή βελτίωση παγίων.

2.5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΚΩΝ & ΣΥΝΑΦΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Στο λογαριασμό 65 και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης. Νόμιμο δικαιολογητικό για την καταβολή των τόκων στις Τράπεζες ή άλλα Πιστωτικά Ιδρύματα, είναι τα στοιχεία που εκδίδουν τα ιδρύματα αυτά. Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν «οι δουλεμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.» Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών,

εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου³⁵.

2.5.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Οι σκοποί των ελεγκτών είναι να εξακριβώσουν :

- α) εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται είναι αποτελεσματικό
- β) εάν όλες οι έντοκες υποχρεώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί και αντιπροσωπεύουν καλής πίστης οφειλές που δημιουργήθηκαν σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους
- γ) εάν έχουν υπολογιστεί σωστά οι πληρωτέοι τόκοι, οι δαπάνες τόκων
- δ) εάν η επιχείρηση έχει τηρήσει όλους τους όρους και περιορισμούς που περιλαμβάνονται στη δανειακή σύμβαση
- ε) εάν οι έντοκες υποχρεώσεις και τα σχετικά έξοδα εμφανίζονται κανονικά στις οικονομικές εκθέσεις και εάν παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες στις παρατηρήσεις.

2.5.2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

α) Ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος των εντόκων υποχρεώσεων αρχίζει με την έγκριση της σύναψης του δανείου. Συνήθως τα καταστατικών των εταιρειών ορίζουν ότι για να συναφθεί ένα δάνειο χρειάζεται έγκριση του συμβουλίου των διευθυντών. Παρουσιάζεται σχετική έκθεση από τον υπεύθυνο ποιες θα είναι οι αναμενόμενες επιδράσεις του δανεισμού στα μελλοντικά κέρδη, ποια θα είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας σε σύγκριση με άλλες εταιρείες του κλάδου πριν και μετά τη σύναψη του δανείου και αναφέρονται άλλοι εναλλακτικοί τρόποι αντλήσεως των αναγκαίων κεφαλαίων. Ακόμη εξετάζονται και εγκρίνονται και άλλα θέματα, όπως είναι η επιλογή της τράπεζας, η

³⁵ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2009), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

εγγραφή του δανείου στην επιτροπή Αξιών και Χρηματιστηρίων, οι συμφωνίες με τράπεζες επενδύσεων, η εισαγωγή των τίτλων στο Χρηματιστήριο Αξιών³⁶.

Οι μεγάλες εταιρείες εκδίδουν ομολογιακά δάνεια και προκειμένου να βρουν αγορά πρόθυμη να αγοράσει τις ομολογίες τους, χρησιμοποιούν σχεδόν πάντοτε τις υπηρεσίες μιας μεγάλης τράπεζας που ενεργεί ως διαχειριστής του δανείου. Ο διαχειριστής έχει υποχρέωση να προστατεύει τα συμφέροντα των πιστωτών και πρέπει να ελέγχει συνεχώς εάν η εκδότρια επιχείρηση τηρεί τους όρους της δανειακής σύμβασης. Οι μικρές επιχειρήσεις δανείζονται μακροπρόθεσμα κεφάλαια με ενυπόθηκα δάνεια ή με άλλους τρόπους. Το αρχικό ποσό του δανείου και οι μεταγενέστερες εξοφλήσεις του παρακολουθούνται από ένα λογαριασμό του γενικού καθολικού.

β) Η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στα ομολογιακά δάνεια, στα γραμμάτια πληρωτέα και στα ενυπόθηκα δάνεια επεκτείνεται και στον χειρισμό της πληρωμής των τόκων.

γ) Αντίγραφο της σύμβασης πρέπει να υπάρχει στο μόνιμο φάκελο ελέγχου. Ακόμη στο φάκελο των φύλλων εργασίας των ετήσιων ελέγχων ή στο μόνιμο φάκελο θα πρέπει να υπάρχουν αναλύσεις των λογαριασμών των σχετικών τόκων.

2.5.3. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΤΟΚΩΝ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

1. Σύνταξη (ή λήψη από την επιχείρηση) περιγραφής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στις έντοκες υποχρεώσεις³⁷.
2. Σύνταξη (ή λήψη από την επιχείρηση) αναλύσεων των λογαριασμών των εντόκων υποχρεώσεων και των σχετικών λογαριασμών των τόκων και των υπέρ ή υπό το άρτιο διαφορών.
3. Εξέταση αντιγράφων των γραμματίων ή των υποθηκογράφων.
4. Μελέτη των σημαντικότερων όρων της συμβάσεως ομολογιακού δανείου, από αντίγραφο που παραδίδεται στους ελεγκτές.
5. Εξακρίβωση από τα πρακτικά της εταιρείας της εγκρίσεως για τη σύναψη εντόκου

³⁶ Ρουσάκη, Α., 2006 Φόρος Προστιθεμένης Αξίας Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

³⁷ Ρουσάκη, Α., (2006), Φόρος Προστιθεμένης Αξίας Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

δανείου.

6. Επαλήθευση των πράξεων, που έγιναν μέσα στη χρήση σχετικά με τα έντοκα δάνεια.
7. Επαλήθευση των υπολογισμών για τις δαπάνες τόκων, για τους πληρωτέους τόκους και για την απόσβεση της υπό το άρτιο διαφοράς ή για το αποθεματικό της υπέρ το άρτιο διαφοράς.

Οι δαπάνες τόκων έχουν ιδιαίτερη σημασία για τους ελεγκτές, γιατί δείχνουν το ποσό των ανεξόφλητων υποχρεώσεων. Δηλαδή με την εξέταση των τόκων που πληρώθηκαν εμφανίζονται οι έντοκες υποχρεώσεις που δεν έχουν καταχωρηθεί. Η επαλήθευση των δαπανών τόκων και των τόκων των οφειλόμενων από γραμμάτια ή ενυπόθηκα δάνεια, είναι συνήθως απλό θέμα. Ελέγχεται η ορθότητα των υπολογισμών των δαπανών τόκων και των πληρωτέων τόκων που αναγράφονται στα φύλλα αναλύσεως των γραμματίων και ενυπόθηκων δανείων. Ακόμη οι ελεγκτές εξετάζουν τις επιταγές που πληρώθηκαν για τόκους και τις επιβεβαιώσεις που έστειλαν οι δικαιούχοι γραμματίων ή οι ενυπόθηκοι πιστωτές, για να επαληθεύσουν τις ημερομηνίες στις οποίες πληρώθηκαν οι τόκοι γραμματίων ή ενυπόθηκων δανείων.

Εξετάζοντας τα πληρωτέα εντάλματα και τα βιβλία του ταμείου κατά το διάστημα που μεσολαβεί από την ημερομηνία του ισολογισμού μέχρι το τέλος της επιτόπιας ελεγκτικής εργασίας, οι ελεγκτές πρέπει να προσέχουν μήπως βρουν πληρωμές τόκων που δεν αντιστοιχούν σε κανένα από τα γραμμάτια που εμφανίζονται ανεξόφλητα στην ημερομηνία του ισολογισμού.

Αν οι ομολογίες εκδόθηκαν στην ονομαστική τους αξία και οι ημερομηνίες πληρωμής των τόκων συμπίπτουν με το τέλος της οικονομικής χρήσης της επιχείρησης, τότε το μόνο που έχουν να κάνουν οι ελεγκτές θα είναι να πολλαπλασιάσουν το επιτόκιο επί την ονομαστική αξία των ανεξόφλητων ομολογιών. Συνήθως όμως η συνολική δαπάνη τόκων του ομολογιακού δανείου αντικατροπτίζει όχι μόνο τον τόκο που πράγματι βεβαιώθηκε και πληρώθηκε, αλλά και την απόσβεση της υπέρ ή υπό το άρτιο διαφοράς και των δαπανών εκδόσεως. Θα πρέπει επίσης να συνυπολογίζονται οι τρέχουσες αμοιβές του διαχειριστή του δανείου.

8. Εξακρίβωση της εφαρμογής όλων των όρων της δανειακής σύμβασης.
9. Εξακρίβωση της σωστής εμφανίσεως των εντόκων υποχρεώσεων και των σχετικών

συναλλαγών στις εκθέσεις.

2.5.4. Δ.Λ.Π. 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για λήψη δανείων³⁸.

Λογιστική του δανεικού κόστους - Βασική μέθοδος: Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στα οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων, δηλαδή ανεξάρτητα αν τα δάνεια επενδύθηκαν για την κατασκευή πάγιων στοιχείων ή για κεφάλαιο κίνησης.

Εναλλακτική μέθοδος: Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών.

Ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία εννοούμε κυρίως τα πάγια στοιχεία (ενσώματα ή ασώματα) που είναι υπό κατασκευή και από τα αποθέματα αυτά που απαιτούν χρόνο ωρίμανσης μέχρις ότου καταστούν έτοιμα να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του στοιχείου. Αυτό το κόστος δανεισμού μεταφέρεται ως τμήμα του κόστους του στοιχείου, εφόσον υπάρχει η πιθανότητα ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Οι υπόλοιπες δαπάνες δανεισμού λογίζονται στα έξοδα χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Όταν η επιχείρηση σε μια χρήση εφαρμόσει την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, οφείλει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μέθοδο αυτή για όλες τις δαπάνες δανεισμού που είναι άμεσα συνδεδεμένες με αγορά, κατασκευή ή παραγωγή και για τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς, δεν είναι σωστό η επιχείρηση να εφαρμόζει επιλεκτικά την εναλλακτική μέθοδο για ορισμένα μόνο από τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία και σε άλλα να μην το κάνει. Σημειώνεται επίσης ότι, αν πληρούνται όλοι οι όροι που ζητεί το Πρότυπο, η επιχείρηση οφείλει να συνεχίσει

³⁸ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

να κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού ακόμη και στην περίπτωση που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Αν συντρέχει, πάντως, η τελευταία περίπτωση η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να υποτιμάται και να εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 23³⁹.

2.5.5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στον λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή οι αποσβέσεις που βαρύνουν το κόστος των πέντε βασικών λειτουργιών της επιχείρησης (παραγωγής, διοίκησης, διάθεσης, ερευνών-ανάπτυξης και χρηματοοικονομικής). Τέτοιες είναι οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι πρόσθετες (έκτακτες ή επιταχυνόμενες) αποσβέσεις δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και δεν καταχωρούνται στον σχολιαζόμενο λογαριασμό⁴⁰.

Σύμφωνα με τον ν.2190/1920 απόσβεση είναι η ετήσια μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων που οφείλεται τόσο στην χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική του απαξίωση.

Το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο ορίζει ότι «απόσβεση είναι χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης».

Όμως η σύγχρονη αντίληψη τοποθετεί το θέμα των αποσβέσεων πάνω σε άλλη βάση. Τα πάγια αποκτώνται από την επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτή, λόγω της

³⁹Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

⁴⁰ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

δυνατότητάς τους να παράγουν εισόδημα. Θεωρούνται από την επιχείρηση σαν ένα απόθεμα οικονομικών υπηρεσιών που εξαντλούνται με την χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή εισοδήματος. Κατά συνέπεια, καθώς οι οικονομικές υπηρεσίες των στοιχείων αναλύσκονται για την παραγωγή εισοδήματος, επιβάλλεται, σύμφωνα με την λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων (matching principle), μια αναλογία του συνολικού κόστους των στοιχείων αυτών να αντιπαρατίθεται προς το παραχθέν εισόδημα σαν έξοδο της περιόδου στην οποία παρήχθη το εισόδημα. Ο τελικός σκοπός της επιχείρησης δεν είναι η παραγωγή αγαθών, αλλά η πραγματοποίηση κέρδους, δηλαδή η, με την παραγωγή αγαθών, πραγματοποίηση εσόδων ικανών να καλύψουν τα έξοδα και να αφήσουν ένα πλεόνασμα, που εκφράζει το κέρδος.

2.5.5.1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η λογιστική θεωρία και πράξη έχει επινοήσει πολλές μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων, οι βασικότερες των οποίων είναι⁴¹:

α) στηριζόμενες στον χρόνο

1. Μέθοδος του σταθερού ποσού

β) Οι στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του πάγιου στοιχείου

1. Μέθοδος των ωρών λειτουργίας

2. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής

γ) Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόδοση του πάγιου στοιχείου

1. Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του στοιχείου

2. Μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης βάσης

3. Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας

4. Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας

δ) Μέθοδοι της αύξουσας απόσβεσης

1. Μέθοδοι του σύνθετου τόκου (μέθοδοι: της ράντας και του χρεολυτικού

⁴¹ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., 2002, Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

κεφαλαίου).

2. Μέθοδοι της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων

ε) Ειδικά συστήματα αποσβέσεων

1. Μέθοδος των αποθεμάτων

2. Ομαδικό ή μικτό σύστημα αποσβέσεως

στ) Αποσβέσεις στοιχείων που υπόκεινται σε εξάντληση

1. Μέθοδος αποσβέσεως φυσικών πηγών

2.5.5.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

1. Ανάμεσα στις τεχνικές γνώσεις που πρέπει να έχει ο ελεγκτής είναι και η πλήρης κατανόηση των διαφόρων εναλλακτικών μεθόδων υπολογισμού των αποσβέσεων. Αρχικά να ενημερωθεί από την διοίκηση για την μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων που χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη εταιρεία. Αυτή συνήθως αναγράφεται στα εγχειρίδια της επιχείρησης ή σε άλλες εγκυκλίους της διοίκησης.

Κάθε μία από αυτές τις μεθόδους διέπεται από διαφορετικές υποθέσεις σχετικά με την μείωση της χρησιμότητας των παγίων, ακολουθεί διαφορετική διαδικασία υπολογισμού του εξόδου της απόσβεσης και καταλήγει σε διαφορετικό υπολογισμό ποσού. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την πληρότητα και την επάρκεια των χρησιμοποιούμενων μεθόδων⁴².

2 . Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάσει την μέθοδο αποσβέσεων που η ελεγχόμενη επιχείρηση χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση. Η λογιστική αρχή της συγκρισιμότητας προβλέπει τη συνεπή και συνεχή εφαρμογή των ίδιων λογιστικών αρχών και μεθόδων. Αυτό δεν σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αλλάξει μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων. Η εταιρεία όμως πρέπει να δείξει στον ελεγκτή και αυτός να το επαληθεύσει ότι η νέα μέθοδος εξασφαλίζει την παροχή πιο αξιόπιστων πληροφοριών και ότι οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζουν είτε στο Προσάρτημα είτε στις υποσημειώσεις τις επιδράσεις της νέας μεθόδου στα ποσά των συσσωρευμένων αποσβέσεων, της ετήσιας απόσβεσης και της φορολογικής επιβάρυνσης της επιχείρησης.

3. Ο ελεγκτής επίσης πρέπει να κάνει μια επιθεώρηση των παγίων και να αποφανθεί

⁴² Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., 2002, Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

εάν υπάρχουν πάγια οικονομικά απαξιωμένα λόγω τεχνολογικών εξελίξεων και νέων εφευρέσεων. Στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός του ποσού των αποσβέσεων με τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο δεν είναι επαρκής και χρειάζεται αύξηση αυτού.

4. Ο ελεγκτής πρέπει ακόμα να δημιουργήσει μια κατάσταση, στην οποία να αναγράφονται τα υπόλοιπα αρχής χρήσεως των παγίων, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, οι μεταφορές-πωλήσεις και τα υπόλοιπα τέλους χρήσης των παγίων. Με βάση αυτήν την κατάσταση ο ελεγκτής διενεργεί τις ακόλουθες διαδικασίες⁴³:

α) Συγκρίνει τα υπόλοιπα αρχής χρήσης με αυτά που αναγράφονται στα περσινά φύλλα ελέγχου καθώς και στο μητρώο παγίων της εταιρείας.

β) Εξακριβώνει τη συμφωνία του αθροίσματος των σωρευτικών αποσβέσεων που έχουν καταχωρηθεί στα αναλυτικά καθολικά των παγίων στοιχείων του ενεργητικού με τις αποσβέσεις που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

5. Επαληθεύει τις αποσβέσεις.

α) Ελέγχει τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν εάν είναι σύμφωνοι με την φορολογική νομοθεσία και επίσης ότι συμφωνούν με εκείνους που χρησιμοποιήθηκαν την προηγούμενη χρήση και ερευνά τις αποκλίσεις.

β) Κάνει επαναυπολογισμό των αποσβέσεων σε αντιπροσωπευτικό αριθμό παγίων και συμφωνεί τις καταχωρημένες αποσβέσεις στους λογαριασμούς του αναλυτικού καθολικού.

γ) Ελέγχει μήπως εξακολουθούν να υπολογίζονται αποσβέσεις σε αντικείμενα που έχουν τελείως αποσβεστεί.

6. Επαληθεύει τις μειώσεις των σωρευτικών αποσβέσεων λόγω απομακρύνσεως παγίων περιουσιακών στοιχείων.

α) Συγκρίνει τις μειώσεις με τις αναφερόμενες στα φύλλα εργασίας και ελέγχει την ακρίβεια των σωρευτικών αποσβέσεων μέχρι την ημερομηνία απομακρύνσεως.

7. Πραγματοποιεί θεώρηση του υπολογισμού του κόστους αντικαταστάσεως των αποσβέσεων.

Προκειμένου οι ελεγκτές να επιβεβαιώσουν τις αποσβέσεις, πρέπει να εφαρμόσουν

⁴³ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., 2009 Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη

την ακόλουθη διαδικασία :

α) Να καταγράψουν τα υπόλοιπα αρχής χρήσεως όλων των λογαριασμών των διαφόρων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

β) να αφαιρέσουν τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποσβεστεί πλήρως, αφού για αυτά δεν υπολογίζονται πλέον αποσβέσεις.

γ) Να προσθέσουν το μισό από τις προσθήκες παγίων στοιχείων που έγιναν στην διάρκεια της χρήσης.

δ) Να αφαιρέσουν το μισό από τις απομακρύνσεις παγίων που έγιναν στην διάρκεια της χρήσης (εκτός από τα πάγια που έχουν αποσβεστεί πλήρως).

Έτσι προσδιορίζεται το μέσο ποσό κάθε βασικής κατηγορίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο πολλαπλασιαζόμενο με τον αντίστοιχο συντελεστή απόσβεσης, οι ελεγκτές βρίσκουν κατά γενικό μέσο όρο τις αποσβέσεις και τις συγκρίνει με τους υπολογισμούς που έχει κάνει η επιχείρηση. Κάθε σημαντική διαφορά πρέπει να ερευνείται εξονυχιστικά.

Μεγάλη προσοχή πρέπει να επιδεικνύουν οι ελεγκτές στον έλεγχο των άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπου ιδιαίτερο χαρακτηριστικό τους είναι δεν έχουν φυσική υπόσταση, επιπλέον δεν θεωρούνται σαν στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού και είναι μη χρηματικά – δηλαδή δεν αντιπροσωπεύουν σταθερές χρηματικές αξίες. Πρέπει να αναζητήσουν αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία για το ότι υπάρχει πραγματικά ένα γνήσιο περιουσιακό στοιχείο.

2.5.5.3. Δ.Λ.Π. 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι αποσβέσεις των παγίων αποτελούν κρίσιμο ζήτημα στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και κατά συνέπεια στον έλεγχο τεκμηρίωσης των δαπανών απόσβεσης⁴⁴.

Κατά το Δ.Λ.Π. 16 «**απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του».

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της απόσβεσης όπως αυτοί ορίζονται από τον

⁴⁴ Πρωτοβάλλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., 2002, Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

προαναφερθέντα ορισμό, είναι το «αποσβεστέο ποσό» και η «ωφέλιμη ζωή» του πάγιου στοιχείου.

«**Αποσβεστέο ποσό** είναι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις αφού αφαιρείται η υπολειμματική αξία του». Αποσβεστέο ποσό, λοιπόν, είναι η λογιστική αξία του στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία.

Ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου είναι:

- είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,
- είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που περιμένει να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κόστος πάγιου είναι το κόστος που καταβλήθηκε σε μετρητά ή σε ταμιακά ισοδύναμα, ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά να λάβει η επιχείρηση για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με την θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Ζημία απομειώσεως της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως της αξίας του.

Κανόνες που διέπουν τις αποσβέσεις των ενσώματων πάγιων στοιχείων Δ.Λ.Π. Οι κανόνες που διέπουν τη διενέργεια των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων καθιερώνονται με την 41 του ΔΛΠ 16 και είναι οι ακόλουθοι:

α. Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η απόσβεση πρέπει να λογίζεται έστω κι αν η

αξία του πάγιου στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του (Πρότυπο 42)⁴⁵.

β. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να φανερώνει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την εταιρεία.

γ. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή όταν κοστολογείται.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν πάγια στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται διαφορετικά για λογιστικούς λόγους, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Κανονικά, τα οικόπεδα έχουν απεριόριστη ζωή και, συνεπώς δεν είναι αποσβέσιμα. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του κτιρίου.

- ν. 2190/1920

Με εξαίρεση την περίπτωση της υποτιμήσεως της αξίας τους, τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται σύμφωνα με την αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους κατασκευής τους. Η αξία αυτή αυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από το νόμο (άρθρο 43 παραγρ. 5^α του ν. 2190/1920).

Ο νόμος δίνει επιπλέον το μέτρο των αποσβέσεων το οποίο ορίζει ότι η απόσβεση καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του (άρθρο 43 παραγρ. 5δ, εδαφ. α' του ν. 2190/1920). Η ίδια διάταξη ορίζει ακόμη ότι η απόσβεση του κάθε στοιχείου πρέπει να γίνεται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγής χρησιμοποιήσεώς του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Τέλος, η διάταξη επιβάλλει πως οι τυχόν επιπλέον αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων (άρθρο 43 παραγρ. 5δ, εδαφ. β' του ν. 2190/1920).

⁴⁵ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., 2002, Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

2.6 ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

Κατά το Δ.Λ.Π 16 «Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης ενός ενσώματου παγίου, γίνονται για να αποκαταστήσουν ή να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία η επιχείρηση μπορεί να αναμένει από την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση του παγίου. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται συνήθως στα έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, το κόστος συντήρησης ή επιθεώρησης των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού αποτελεί συνήθως έξοδο, δεδομένου ότι δεν αυξάνει, αλλά αποκαθιστά την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση». Με τη διερμηνεία SIC 23 ορίστηκε ο λογιστικός χειρισμός των εξόδων σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής του παγίου στοιχείου. Στην ερμηνεία αυτή ορίζονται τα εξής: «Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων που πραγματοποιείται σε κανονικά διαστήματα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου και έγινε για να επιτραπεί η συνεχιζόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν⁴⁶:

(α) συνεπής με το ΔΛΠ 16 παραγρ. 12, η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αντιπροσωπεύει σημαντική επιθεώρηση ή γενική επισκευή και έχει ήδη αποσβεστεί αυτό το συνθετικό στοιχείο για να αντανakλά την ανάλωση των ωφελειών, που αντικαθίστανται ή συσσωρεύονται από τη μεταγενέστερη σημαντική επιθεώρηση ή γενική επισκευή (είτε το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο ιστορικό κόστος είτε στην αναπροσαρμοσμένη αξία).

(β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και

(γ) το κόστος της σημαντικής επιθεωρήσεως ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.7. ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Ένα σημαντικό κομμάτι της ελεγκτικής δουλειάς που σχετίζεται και με τις δαπάνες,

⁴⁶ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., 2002, Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα

είναι ο έλεγχος του κόστους πωληθέντων ιδιαίτερα στις βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων αγαθών συνεπάγεται την επαλήθευση⁴⁷ :

α) των αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών και των χορηγήσεων

β) του κόστους της άμεσης εργασίας

γ) της κατανομής των γενικών εξόδων

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ζητήσουν από την επιχείρηση ή να ετοιμάσουν οι ίδιοι μια ανάλυση του κόστους των πωλήσεων κατά μήνα και χωριστά για τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τις γενικές δαπάνες. Η ανάλυση θα πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή όλων των ασυνήθιστων ή μη δεδουλευμένων δαπανών ή πιστώσεων στο κόστος των πωληθέντων αγαθών.

Οι έκταση της; Επαλήθευσης του κόστους των πωλήσεων από τους ελεγκτές εξαρτάται βασικά από την αξιολόγηση του συστήματος κοστολόγησης του πελάτη. Εάν το σύστημα είναι ισχυρό, οι ελεγκτές μπορούν να περιορίσουν τους ουσιαστικούς ελέγχους ότι τα στοιχεία της διαρκούς απογραφής έχουν αντικατασταθεί με το κόστος των πωληθέντων αγαθών και ότι ο προκαθορισμένος συντελεστή κατανομής των γενικών δαπανών είναι λογικός.,

2.7.1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Για τους ελεγχόμενες εταιρίες που ανήκουν στον μεταποιητικό χώρο, οι ελεγκτές πρέπει να μελετήσουν διεξοδικά το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει η επιχείρηση, πράγμα που αποτελεί μέρος της μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου. Για την κοστολόγηση των τελικών προϊόντων χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορες μέθοδοι. Τα στοιχεία της κοστολόγησης μπορούν να ελεγχθούν με τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού ή το σύστημα της γενικής λογιστικής, που λειτουργεί ανεξάρτητα από την κοστολόγηση. Η αυτοτέλεια που χαρακτηρίζει την εφαρμογή της Λογιστικής Κόστους εξασφαλίζεται με την καταχώρηση στους λογαριασμούς της ομάδας 9 όλων των λογιστικών γεγονότων. Η διαδικασία της καταχώρησης είναι παράλληλη με αυτή της ενημέρωσης των λογαριασμών της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

⁴⁷ Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα

Ένα γεγονός το οποίο δυσκολεύει ιδιαίτερα τον έλεγχο του συστήματος κοστολόγησης είναι ότι οι εταιρείες συνήθως σχεδιάζουν μεθόδους κοστολόγησης σύμφωνα με τις δικές τους ανάγκες. Ακόμα και μεταξύ εταιρειών του ίδιου κλάδου παρουσιάζονται σημαντικές διαφορές κατά την κοστολόγηση. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αφιερώσει αρκετό χρόνο στον έλεγχο του για την κοστολόγηση. Θα πρέπει να μελετήσει το σύστημα με τη βοήθεια της διοίκησης και των κοστολόγων, να το κατανοήσει, να το καταγράψει και μετά να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες που ταιριάζουν στην συγκεκριμένη επιχείρηση⁴⁸.

Σ' όλα τα συστήματα κοστολόγησης, τα τρία βασικά στοιχεία κόστους είναι: το άμεσο κόστος πρώτων υλών, το άμεσο κόστος εργασίας και οι γενικές δαπάνες. Τα διάφορα συστήματα κοστολόγησης προβλέπουν την συσσώρευση, είτε του πραγματικού κόστους, είτε του προτύπου κόστους στις διάφορες θέσεις κόστους. Οι έλεγχοι διαδικασιών των ελεγκτών για το σύστημα κοστολόγησης του πελάτη θα πρέπει να σχεδιαστούν για να προσδιορίσουν ότι το κόστος κατανεμήθηκε στις διάφορες θέσεις κόστους κατά σωστό τρόπο.

Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι ελεγκτές πρέπει να ελέγξουν το εύλογο των ποσοτήτων των πρώτων υλών και τους κόστους ανά μονάδα, τις ώρες της άμεσης εργασίας και τα ωρομίσθια, και τα ποσοστά γενικών δαπανών και τη βάση κατανομής του κόστους. Οι ποσότητες των άμεσων πρώτων υλών διαπιστώνονται από τις αιτήσεις πρώτων υλών, ενώ για το κόστος υλικών ανά μονάδα προϊόντος θα πρέπει να ανατρέξει κανείς στα στοιχεία της διαρκούς απογραφής. Οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν τα δελτία εργασίας ή τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, που δικαιολογούν την επιβάρυνση με τις άμεσες ώρες εργασίας και για τα ωρομίσθια θα πρέπει να γίνει αναδρομή στις συλλογικές συμβάσεις ή στο αρχείο του προσωπικού.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να αναγνωρίσουν ότι για την εφαρμογή των γενικών δαπανών στα αποθέματα, υπάρχει μια μεγάλη σειρά μεθόδων γενικής αποδοχής. Σε πολλές μεταποιητικές επιχειρήσεις χρησιμοποιείται ένα προκαθορισμένο ποσοστό των γενικών εξόδων με βάση τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, το άμεσο κόστος εργασίας σε αξία, τις άμεσες ώρες εργασίας σε ώρες ή κάποια παρεμφερή βάση. Αυτό το προκαθορισμένο ποσοστό επιβάρυνσης με γενικά έξοδα αναθεωρείται περιοδικά, αλλά μολοταύτα κάθε χρόνο τα κατανεμόμενα ποσά γενικών εξόδων είναι μεγαλύτερα ή μικρότερα από τα

⁴⁸ Κεχράς, Ι. Δ., 2004 Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγώνων, υποπαραγώνων Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε.

πραγματικά. Οι ελεγκτές θα πρέπει να επιμείνουν βασικά, όπως οι τυχόν υπερβολικές επιβαρύνσεις με γενικές δαπάνες μειωθούν κατά το αυτό ποσοστό, τόσο για τα αποθέματα όσο και για το κόστος πώλησης. Η τυχόν μικρότερη επιβάρυνση με γενικές δαπάνες από τις πραγματικές επιβάλλει την καταχώρηση της διαφοράς σαν κόστους της περιόδου· αν η διαφορά είναι αξιόλογη, θα πρέπει να γίνει ειδική μνεία στον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.

Μια διάκριση μεταξύ των βιομηχανικών γενικών εξόδων, από τη μία μεριά και των γενικών εξόδων πωλήσεων ή διαχείρισης της επιχείρησης από την άλλη, θα πρέπει να γίνει βάσει των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών, εφόσον οι δαπάνες πωλήσεων και οι γενικές και διοικητικές δαπάνες βαρύνουν συνήθως την περίοδο κατά την οποία έγιναν. Η διαφορά στον λογιστικό χειρισμό, που ταιριάζει στις γενικές βιομηχανικές δαπάνες και τις «μη βιομηχανικές» γενικές δαπάνες, συνεπάγεται μια θεμελιώδη διαφορά μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών κόστους. Μολοταύτα είναι συνήθως αδύνατο στην πράξη να πούμε με βεβαιότητα ότι μια συγκεκριμένη δαπάνη, όπως είναι λ.χ. ο μισθός του υπεύθυνου επί της παραγωγής αντιπροέδρου, θα πρέπει να βαρύνει τις γενικές βιομηχανικές δαπάνες ή τις γενικές διοικητικές δαπάνες ή αν θα πρέπει να επιμεριστεί και στις δύο αυτές κατηγορίες. Μόλο που υπάρχει αυτή η δυσκολία, μια ζωτική διαδικασία στον έλεγχο του κόστους των πωληθέντων αγαθών για μια μεταποιητική επιχείρηση είναι ο καθορισμός ότι οι γενικές βιομηχανικές δαπάνες έχουν κατανεμηθεί σωστά στους διαφόρους λογαριασμούς. Η αδυναμία κατανομής των γενικών βιομηχανικών δαπανών στους σωστούς λογαριασμούς μπορεί να προκαλέσει σημαντικές διαστροφές στο προκαθορισμένο ποσοστό κατανομής των γενικών δαπανών και κατ' ακολουθίας μπορεί να οδηγήσει στην επιβάρυνση με μικρότερες ή μεγαλύτερες γενικές δαπάνες. Οι ελεγκτές μπορεί να θεωρήσουν αναγκαίο να πάρουν ή να ετοιμάσουν αναλύσεις ενός αριθμού λογαριασμών των γενικών βιομηχανικών δαπανών του αναλυτικού καθολικού, και να επαληθεύσουν την ορθότητα των δαπανών με τις οποίες έχει επιβαρυνθεί. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές πρέπει να προσδιορίσουν την ορθότητα των συνολικών ωρών των μηχανημάτων, των άμεσων ωρών εργασίας, ή άλλων μεγεθών, που χρησιμοποιούνται από τον πελάτη, για να προσδιοριστεί το ποσοστό επιμερισμού των γενικών δαπανών.

Όταν χρησιμοποιείται το πρότυπο κόστος, επιβάλλεται η σύγκριση του πρότυπου κόστους με το πραγματικό κόστος για αντιπροσωπευτικά προϊόντα, και να βεβαιωθούν αν το πρότυπο κόστος αντανάκλα τις χρησιμοποιούμενες ποσότητες εργασίας και πρώτων υλών και το κόστος ανά μονάδα. Η σύνθεση των γενικών βιομηχανικών δαπανών, η βάση

κατανομής αυτών των δαπανών στις διάφορες υπηρεσίες και προϊόντα, και η επίδραση οποιασδήποτε μεταβολής στη βάση κατανομής των δαπανών κατά τη διάρκεια του έτους, θα πρέπει να επισημοποιηθούν. Το πρότυπο κόστος ορισμένων επιλεγμένων προϊόντων θα πρέπει να επαληθευτεί με τον έλεγχο των υπολογισμών, των πολλαπλασιασμών, των προσθέσεων και με την αναδρομή στις πρωτογενείς πηγές για τις επιβαρύνσεις της εργασίας των πρώτων υλών και των γενικών δαπανών⁴⁹.

Οι ελεγκτές κατά τη μελέτη του συστήματος κοστολόγησης μιας μεταποιητικής επιχείρησης θα πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στις τυχόν μεταβολές στις μεθόδους κοστολόγησης, που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους, και στις επιπτώσεις αυτών των μεταβολών επί του κόστους πωλήσεων. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει επίσης να δοθεί στις μεθόδους συγκεντρώσεως του κόστους των παλαιών προϊόντων και στις διαδικασίες για την καταγραφή του κόστους των επιμέρους αποστολών προϊόντων.

Τα έξοδα, όπως προαναφέρθηκε, αποτελούν ένα ιδιαίτερα σημαντικό κομμάτι των λογιστικών καταστάσεων εξαιτίας του μεγέθους τους αλλά και του γεγονότος ότι οι επιχειρήσεις παραποιοούν πολλές φορές τα ποσά των εξόδων είτε από έλλειψη αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου είτε σκόπιμα ανάλογα με τις επιδιώξεις τους.

Ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόσει όλες τις ελεγκτικές μεθόδους με επιμέλεια και επαγγελματισμό, τις οποίες περιγράψαμε, ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αξιοποιεί για να διαμορφώσει την κρίση του σχετικά με την αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα των λογιστικών πληροφοριών, η οποία εκφράζεται στο πιστοποιητικό του ορκωτού λογιστή, ύστερα από τον έλεγχο και των υπόλοιπων λογαριασμών των λογιστικών καταστάσεων.

Όταν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι οι παραλείψεις και οι νοθεύσεις που παρατήρησε κατά τον έλεγχο των λογαριασμών των εξόδων δεν ήταν ουσιώδεις, η επιχείρηση εφαρμόζει πιστά τις αρχές και τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και ότι το ελεγκτικό του έργο είχε το βάθος και την έκταση που απαιτούν τα ελεγκτικά πρότυπα της επιχείρησης, τότε αυτό συντελεί στην ανεπιφύλακτη άποψη του ελεγκτή για την οικονομική θέση της επιχείρησης και την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των εργασιών της.

⁴⁹ Κεχράς, Ι. Δ., (2004) Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγωγών, υποπαραγωγών Θεσσαλονίκη : Σάκουλας Εκδόσεις Α.Ε.

2.8 ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Εξάλλου, κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή του ΦΠΑ καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Συνεπώς, η παράλειψη να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθέμενης αξίας, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής του φόρου, η οποία εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια ουσίας (ΣτΕ 754/2003, 2357/2001).

2.9 ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Δεδομένου της οικονομικής κρίσης και της έκτακτης ανάγκης, στην οποία βρίσκεται η Ελλάδα σήμερα, έχει αποφασιστεί για τον έλεγχο των εσόδων των φυσικών προσώπων, η διενέργεια ελέγχων προκειμένου να διαπιστωθεί, κατά χρήση, εάν έχουν φορολογηθεί τα πραγματικά εισοδήματα. Επίσης θα γίνει σύγκριση των φορολογηθέντων εισοδημάτων με σύνολο αποκτηθείσας περιουσίας κινητής και ακίνητης. Αντικείμενο ελέγχου αποτελούν επαγγελματίες που σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο της υπηρεσίας έχουν υποπέσει σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Στις περιπτώσεις αυτές ελέγχεται η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Εφόσον εντοπιστούν στους τραπεζικούς λογαριασμούς καταθέσεις χρηματικών ποσών που έχουν προσαυξήσει την περιουσία του ελεγχόμενου και δεν έχουν φορολογηθεί, τότε θα φορολογηθούν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί ξεπλύματος χρήματος.

Αποφασίστηκε επίσης ο έλεγχος «πόθεν έσχες» φυσικών προσώπων, που επιλέχτηκαν με βάση τα παρακάτω κριτήρια: Τη μη δήλωση, στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ολόκληρης ή μέρους της δαπάνης κτήσης ακινήτων. Τη μη δήλωση τοκοχρεολυτικών δόσεων δανείων στα επόμενα, από τη λήψη, έτη. Αξιοποίηση πληροφοριών και στοιχείων, που αφορούν τον τρόπο διαβίωσης του φυσικού προσώπου σε σχέση με το δηλούμενο εισόδημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2190 ΜΕΣΑ ΣΤΟ 2010

Ο κ.ν.2190/1920, τροποποιείται και συμπληρώνεται σύμφωνα με συγκεκριμένα άρθρα, τα οποία θα αναπτυχθούν και παρατεθούν στο παρόν κεφάλαιο μέσα από συγκεκριμένες ενότητες.

Το Άρθρο 1 αντικαθίσταται και συμπληρώθηκε με τις εξής διατάξεις⁵⁰:

1. Η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της.
2. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης.
3. Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο.

Στο Άρθρο 2 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Περιεχόμενο του καταστατικού». Μετά την παράγραφο 1 του Άρθρου 2 προστίθεται παράγραφος 1α ως εξής:

Το καταστατικό δεν απαιτείται να περιέχει διατάξεις, έστω και εάν αναφέρονται στα θέματα της παραγράφου, εφόσον αποτελούν απλώς επανάληψη ισχυουσών διατάξεων του νόμου, εκτός αν εισάγεται επιτρεπτή παρέκκλιση από αυτές.

Μετά την παράγραφο 2 του Άρθρου 2 προστίθεται παράγραφος 3 η οποία αναφέρει ότι οι ιδρυτές είναι υπεύθυνοι για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη η εταιρεία ή οι καλόπιστοι τρίτοι, μέτοχοι ή μη, από τυχόν παράλειψη υποχρεωτικής διάταξης του καταστατικού ή ανακριβείς πληροφορίες που δόθηκαν κατά την εγγραφή στο κεφάλαιο ή περιλήφθηκαν στο καταστατικό, από τη μη τήρηση των διατάξεων που αφορούν την εκτίμηση και την καταβολή των εισφορών, καθώς και από την τυχόν κήρυξη της ακυρότητας της εταιρείας, εάν γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν τις σχετικές πλημμέλειες⁵¹.

Στο Άρθρο 3 οι παράγραφοι 1 έως 5 του Άρθρου 3 αντικαθίστανται ως εξής:

⁵⁰ Καραγιάννης Ι.,(2011), Φορολογία, φοροτεχνικά: Υπολογισμός φόρου, Παραδείγματα και εφαρμογής και πράξη, Σταμούλης.

⁵¹ Σουρινάκης Ν.,(2011), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

1. Επιτρέπεται να ορίζεται με διατάξεις του καταστατικού προνόμιο υπέρ μετοχών. Το προνόμιο αυτό συνίσταται στη μερική ή ολική απόληψη, πριν από τις κοινές μετοχές, του διανεμόμενου μερίσματος, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του καταστατικού, και στην προνομιακή απόδοση του καταβληθέντος από τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών κεφαλαίου από το προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής τούτων στα υπέρ το άρτιο ποσά, που είχαν τυχόν καταβληθεί.
2. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι οι προνομιούχες μετοχές παρέχουν σταθερό μέρος ή ότι συμμετέχουν εν μέρει μόνο στα κέρδη της εταιρείας. Χορήγηση άλλων προνομίων περιουσιακής φύσης, περιλαμβανομένης της απόληψης ορισμένου τόκου ή της συμμετοχής, κατά προτεραιότητα, σε κέρδη από ορισμένη εταιρική δραστηριότητα, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο καταστατικό, δεν αποκλείεται. Το καταστατικό, ομοίως, μπορεί να ορίζει ότι η απόληψη ορισμένου τόκου μπορεί να γίνει με την προϋπόθεση ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν θα συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, που καθορίζεται κατά την έκδοσή τους. Τα δικαιώματα που παρέχουν οι προνομιούχες μετοχές υπόκεινται στους περιορισμούς του Άρθρου 44α. Προνομιούχες μετοχές της ίδιας σειράς έκδοσης παρέχουν ίσα δικαιώματα.
3. Οι προνομιούχες μετοχές μπορούν να εκδοθούν και ως μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές. Η μετατροπή γίνεται είτε υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού είτε με άσκηση σχετικού δικαιώματος του μετόχου. Οι όροι και οι προθεσμίες της μετατροπής ορίζονται στο καταστατικό. Το δικαίωμα της μετατροπής ασκείται από τον προνομιούχο μέτοχο ατομικά με δήλωσή του προς την εταιρεία και η μετατροπή ισχύει από τη λήψη της δήλωσης αυτής, εκτός εάν το καταστατικό προβλέπει άλλο χρονικό σημείο.
4. Οι προνομιούχες μετοχές μπορούν να εκδοθούν και χωρίς δικαίωμα ψήφου ή με δικαίωμα ψήφου περιοριζόμενο σε ορισμένα ζητήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού.
5. Κατάργηση ή περιορισμός του προνομίου από την εταιρεία επιτρέπεται μόνο μετά από απόφαση, η οποία λαμβάνεται σε ιδιαίτερη γενική συνέλευση των προνομιούχων μετόχων στους οποίους αφορά το προνόμιο, με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του εκπροσωπούμενου προνομιούχου κεφαλαίου. Για τη σύγκληση της γενικής αυτής

συνέλευσης, τη συμμετοχή σε αυτήν, την παροχή πληροφοριών, την ψηφοφορία, καθώς και την ακυρότητα ή την ακύρωση των αποφάσεών της, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές με τη γενική συνέλευση των μετόχων διατάξεις. Για τη μετατροπή, σε κοινές, των προνομιούχων μετοχών, που δεν έχουν εκδοθεί ως μετατρέψιμες κατά την παράγραφο

6. Απαιτείται, εκτός από την απόφαση των προνομιούχων μετόχων του πρώτου εδαφίου και απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων που κατέχουν κοινές μετοχές, η οποία λαμβάνεται με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του εκπροσωπούμενου κοινού μετοχικού κεφαλαίου. Οι γενικές αυτές συνελεύσεις των μετόχων, που κατέχουν προνομιούχες και κοινές μετοχές, ευρίσκονται σε απαρτία και συνεδριάζουν έγκυρα για τα θέματα της ημερήσιας διάταξης σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του Άρθρου 29».
7. Με εξαίρεση τη μεταβίβαση μετοχών αιτία θανάτου, το καταστατικό μπορεί να ορίσει και άλλες μορφές περιορισμών στη μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών, όπως ιδίως: α) το ανεπίτρεπτο της μεταβίβασης, αν οι μετοχές δεν προσφερθούν προηγουμένως στους λοιπούς μετόχους ή σε ορισμένους από αυτούς, β) την υπόδειξη, εκ μέρους της εταιρείας, μετόχου ή τρίτου που θα αποκτήσει τις μετοχές, εάν ο μέτοχος επιθυμεί τη μεταβίβασή τους. Το καταστατικό πρέπει να ορίζει τη διαδικασία, τους όρους και την προθεσμία, εντός της οποίας η εταιρεία εγκρίνει τη μεταβίβαση ή προβαίνει στην υπόδειξη αγοραστή. Αν παρέλθει η προθεσμία αυτή, η μεταβίβαση των μετοχών είναι ελεύθερη. Οι περιορισμοί της παρούσας παραγράφου δεν επιτρέπεται να καθιστούν τη μεταβίβαση αδύνατη. Μεταβιβάσεις κατά παράβαση των διατάξεων του καταστατικού είναι άκυρες.»
8. Μετά την παράγραφο 7 του Άρθρου 3 προστίθενται παράγραφοι 8 και 9 ως εξής⁵²:
 - Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, εάν η εταιρεία αρνηθεί να εγκρίνει τη μεταβίβαση των μετοχών ή δεν δίνει απάντηση στο μέτοχο εντός της προβλεπόμενης από το καταστατικό προθεσμίας, υποχρεούται, μετά από αίτηση του μετόχου και εντός τριών (3) μηνών από την υποβολή αυτής, να εξαγοράσει τις μετοχές σύμφωνα με το Άρθρο 49α του παρόντος νόμου. Η προθεσμία της παραγράφου 3 του Άρθρου 49α αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας του

⁵² Συλλογικό Έργο.,(2011), Δηλώσεις νομικών προσώπων, οικονομικό έτος 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

προηγούμενου εδαφίου.

- Το όργανο, που λαμβάνει την απόφαση έκδοσης ομολογιακού δανείου με ονομαστικές, μετατρέψιμες ή ανταλλάξιμες ομολογίες, μπορεί να αποφασίσει και την εφαρμογή στις εκδιδόμενες ομολογίες τυχόν περιορισμών που προβλέπονται από το καταστατικό και αφορούν στη μεταβίβαση των μετοχών. Μεταβιβάσεις ομολογιών κατά παράβαση των περιορισμών αυτών είναι άκυρες.»

Στο Άρθρο 4 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Ίδρυση εταιρείας, τροποποίηση του καταστατικού και μείωση κεφαλαίου». Οι παράγραφοι 1 και 2 του Άρθρου 4 αντικαθίστανται, αντίστοιχα, ως εξής⁵³:

«Ο Υπουργός Ανάπτυξης ή η κατά το νόμο εκάστοτε αρμόδια Αρχή υποχρεούνται να εγκρίνουν με απόφασή τους τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας και το καταστατικό της, εφόσον αυτό έχει καταρτισθεί με δημόσιο έγγραφο και έχουν τηρηθεί οι σχετικές διατάξεις.

Το καταστατικό τροποποιείται με απόφαση της γενικής συνέλευσης που εγκρίνεται από τον Υπουργό Ανάπτυξης ή την κατά το νόμο εκάστοτε αρμόδια Αρχή, που ελέγχουν μόνο την τήρηση του νόμου. Για την τροποποίηση του καταστατικού δεν απαιτείται δημόσιο έγγραφο. Ολόκληρο το κείμενο του νέου καταστατικού, όπως διαμορφώνεται μετά από κάθε τροποποίησή του σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Άρθρου 7β του παρόντος νόμου, μπορεί να συντάσσεται με ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου, χωρίς απόφαση της γενικής συνέλευσης και έγκριση της αρμόδιας Αρχής. Για τη σύνταξη του νέου κειμένου του καταστατικού δεν απαιτείται δημόσιο έγγραφο.»

Μετά την παράγραφο 2 του Άρθρου 4 προστίθενται παράγραφοι 2α και 2β ως εξής⁵⁴:

Αν το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ, δεν ασκείται έλεγχος νομιμότητας της σύστασης της εταιρείας, καθώς και της τροποποίησης του καταστατικού της, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος Άρθρου. Στις περιπτώσεις αυτές οι καταχωρίσεις στο Μητρώο γίνονται μετά από τυπικό έλεγχο των υποβαλλόμενων εγγράφων, χωρίς έκδοση διοικητικής εγκριτικής απόφασης. Εξαιρούνται από την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου οι εταιρείες της παραγράφου 8 του Άρθρου 7β και οι αθλητικές ανώνυμες εταιρείες.

⁵³ Κορομηλάς Α.Γ.,(2010), Φορολογικές Σημειώσεις 2010, Tax Advisor.

⁵⁴ Σταματόπουλος Δ.Π.,(2010), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Ιδιωτική έκδοση.

Η προηγούμενη παράγραφος δεν εφαρμόζεται σε μετατροπές, συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπου απαιτείται έγκριση από την αρμόδια Αρχή.

Οι παράγραφοι 3 και 4 του Άρθρου 4 αντικαθίστανται ως εξής:
«Η πρόσκληση για τη σύγκληση της γενικής συνέλευσης και η απόφαση της τελευταίας για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει, με ποινή ακυρότητας, να ορίζουν το σκοπό της μείωσης αυτής, καθώς και τον τρόπο πραγματοποίησής της».

Δεν γίνεται καμία καταβολή στους μετόχους από το αποδεσμευόμενο με τη μείωση ενεργητικό της εταιρείας, με ποινή ακυρότητας αυτής της καταβολής, εκτός εάν ικανοποιηθούν οι δανειστές της εταιρείας των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν πριν από τη δημοσιότητα σύμφωνα με το Άρθρο 7β της απόφασης για τη μείωση ή ενδεχομένως της σχετικής εγκριτικής διοικητικής πράξης και είναι ληξιπρόθεσμες ή, σε περίπτωση που δεν είναι ληξιπρόθεσμες, εφόσον λάβουν επαρκείς ασφάλειες, λαμβανομένων υπ' όψιν των ασφαλειών που έχουν ήδη λάβει, καθώς και της εταιρικής περιουσίας που θα απομείνει μετά την πραγματοποίηση της μείωσης.

Οι δανειστές αυτοί μπορούν να υποβάλουν στην εταιρεία αντιρρήσεις κατά της πραγματοποίησης των παραπάνω καταβολών εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την παραπάνω δημοσιότητα. Επί του βάσιμου των αντιρρήσεων κρίνει το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση της εταιρείας. Εάν υποβληθούν αντιρρήσεις από περισσότερους δανειστές, εκδίδεται μία απόφαση ως προς όλες⁵⁵.

Εάν οι δανειστές αποδείξουν ότι η μείωση θέτει σε κίνδυνο την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους και ότι δεν διαθέτουν επαρκείς ασφάλειες, το δικαστήριο επιτρέπει την καταβολή των αποδεσμευόμενων με τη μείωση ποσών μόνο υπό τον όρο της εξόφλησης των απαιτήσεων αυτών, εάν είναι ληξιπρόθεσμες ή της παροχής επαρκών ασφαλειών.

Η παρούσα παράγραφος εφαρμόζεται και όταν η μείωση του κεφαλαίου γίνεται με ολική ή μερική απαλλαγή των μετόχων από την υποχρέωση καταβολής καλυφθέντος και μη καταβληθέντος κεφαλαίου.»

Η παράγραφος 1 του Άρθρου 4α αντικαθίσταται ως εξής⁵⁶:

«Η εταιρεία κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση μόνο εάν: α) δεν τηρήθηκαν οι

⁵⁵ Σγουρινάκης Ν.,(2010), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και Λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη

⁵⁶ Φλώρος Α.Γ.,(2010), Φορολογική Λογιστική, Σύγχρονη εκδοτική.

διατάξεις των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 2, της παραγράφου 1 του Άρθρου 4 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 8, β) ο σκοπός της είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη και γ) ο μοναδικός ιδρυτής ή όλοι οι ιδρυτές δεν είχαν την ικανότητα για δικαιοπραξία κατά την υπογραφή της εταιρικής σύμβασης»

«Οι λόγοι ακυρότητας των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 θεραπεύονται εάν, μέχρι τη συζήτηση της αγωγής, το καταστατικό τροποποιηθεί, ώστε να μην υφίσταται πλέον ο λόγος ακυρότητας που αναφέρεται στην αγωγή. Το δικαστήριο που εκδικάζει αγωγή για κήρυξη της ακυρότητας μπορεί να χορηγήσει στην εταιρεία εύλογη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη των τριών (3) μηνών, με σκοπό να ληφθεί η απόφαση της τροποποίησης του καταστατικού και ενδεχομένως να υποβληθεί στην αρμόδια Αρχή, σύμφωνα με το Άρθρο 4. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί για ένα (1) ακόμη μήνα. Για το διάστημα που μεσολαβεί το δικαστήριο μπορεί να διατάξει ασφαλιστικά μέτρα»

Στο Άρθρο 7α προστίθεται τίτλος ως εξής: «Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του Άρθρου 7α αντικαθίστανται ως εξής⁵⁷:

1. Οι ιδρυτικές πράξεις των ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται.
2. Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού, με την εγκριτική απόφαση της Διοίκησης, όπου απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις γενόμενες τροποποιήσεις.

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 7α καταργείται.
4. Στο τέλος της παραγράφου 3 του Άρθρου 7α, προστίθεται εδάφιο, ως εξής: «Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται εντός της επόμενης χρήσεως με τη λογιστική κατάσταση των εργασιών του υποκαταστήματος.

Στις περιπτώσεις ζ' και ε' των παραγράφων 2 και 3, αντίστοιχα, του Άρθρου 7α, οι φράσεις: «νόμιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας για τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος» αντικαθίστανται με τη φράση: «μόνιμοι εκπρόσωποι της εταιρείας για τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος.

6. Η παράγραφος 6 του Άρθρου 7α καταργείται.

Στο Άρθρο 7β προστίθεται τίτλος ως εξής: «Τρόπος πραγματοποίησης της

⁵⁷ Φλώρος Α.Γ.,(2010), Φορολογική Λογιστική, Σύγχρονη εκδοτική.

δημοσιότητας. Τα εδάφια δεύτερο και τρίτο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του Άρθρου 7β αντικαθίστανται ως εξής:

Στην περίπτωση της παραγράφου 2α του Άρθρου 4, η καταχώριση γίνεται αυθημερόν, εκτός εάν η αίτηση καταχώρισης δεν είναι ακριβής και πλήρης ως προς το περιεχόμενο της και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η καταχώριση πρέπει να γίνεται εντός μηνός από την υποβολή εκ μέρους της εταιρείας των καταχωρίσεων πράξεων και στοιχείων στην αρμόδια διοικητική Αρχή και επί εταιρειών με εισηγμένες μετοχές εντός δεκαπέντε (15) ημερών.

Οι παράγραφοι 10 και 11 του Άρθρου 7β αντικαθίστανται ως εξής: Η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την καταχώριση στο οικείο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών της ιδρυτικής πράξης με το καταστατικό, μαζί με τη διοικητική απόφαση για τη σύσταση της εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της, όπου απαιτείται.

Η τροποποίηση καταστατικού συντελείται με την καταχώριση στο οικείο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών της σχετικής απόφασης του αρμόδιου εταιρικού οργάνου μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού, και, όπου απαιτείται, τη διοικητική απόφαση για την έγκριση της τροποποίησης. Το νέο κείμενο του καταστατικού υπογράφεται υποχρεωτικά από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή το νόμιμο αναπληρωτή του.

Το Άρθρο 7γ αντικαθίσταται ως εξής: «Άρθρο 7γ - Στοιχεία εντύπων της εταιρείας».

Κάθε έγγραφο της εταιρείας, έντυπο ή μη, περιλαμβανομένων των επιστολών και των εγγράφων παραγγελίας, πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τις εξής ενδείξεις: α. Το Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, όπου έχει εγγραφεί η εταιρεία. β. Τον αριθμό μητρώου της εταιρείας. γ. Τη νομική μορφή της εταιρείας, την επωνυμία, την έδρα και, ενδεχομένως, το γεγονός ότι βρίσκεται σε εκκαθάριση⁵⁸.

Αν στα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου γίνεται μνεία του κεφαλαίου της εταιρείας, πρέπει να αναφέρεται το καλυφθέν και το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

Οι διαδικτυακοί τόποι της εταιρείας πρέπει να περιλαμβάνουν τις ενδείξεις της παραγράφου 1. Αν γίνεται μνεία του κεφαλαίου, εφαρμόζεται και η παράγραφος 2.

Στο Άρθρο 8 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας». Η παράγραφος 1 του Άρθρου 8 αντικαθίσταται ως εξής:

⁵⁸ Φλώρος Α.Γ.,(2010), Φορολογική Λογιστική, Σύγχρονη εκδοτική.

«Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας καλύπτεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό, από έναν ή περισσότερους ιδρυτές και καταβάλλεται, κατά τη σύσταση της εταιρείας, στο σύνολό του ή εν μέρει. Στη δεύτερη περίπτωση, το μέρος που καταβάλλεται κατά τη σύσταση της εταιρείας πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσο με το κατώτατο όριο που ορίζεται στην παράγραφο 2 του παρόντος Άρθρου»

Η παράγραφος 6 του Άρθρου 8 αντικαθίσταται ως εξής:
«Το μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να μειωθεί πέρα από το κατώτατο όριο που ορίζεται στην παράγραφο 2, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση προβλέπει την ταυτόχρονη αύξηση του κεφαλαίου τουλάχιστον έως το κατώτατο όριο ή τη μετατροπή της εταιρείας σε εταιρεία με άλλη νομική μορφή»

Στο Άρθρο 8α προστίθεται τίτλος και το Άρθρο αυτό αντικαθίσταται ως εξής:
*«Εγγραφή με Δημόσια Προσφορά Κινητών Αξιών
Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να προσφύγει στο κοινό για την ολική ή μερική κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου, είτε του αρχικού είτε του προερχόμενου από αύξηση ή για κάλυψη εκδοθέντος ομολογιακού δανείου, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για τις δημόσιες προσφορές κινητών αξιών»*

Στο Άρθρο 8β προστίθεται τίτλος και το Άρθρο αυτό αντικαθίσταται ως εξής⁵⁹:

1. Οι μετοχές μπορούν να είναι ονομαστικές ή ανώνυμες, όπως ορίζεται στο καταστατικό.
2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την αποϋλοποίηση των μετοχών και των οριζόμενων στην παράγραφο 4, η εταιρεία υποχρεούται να εκδώσει και να παραδώσει στους μετόχους μετοχικούς τίτλους. Οι τίτλοι αυτοί μπορεί να είναι απλοί ή πολλαπλοί. Αν έχουν εκδοθεί πολλαπλοί τίτλοι, μετά από αίτηση κάθε μετόχου, η εταιρεία υποχρεούται να αντικαταστήσει τους υπάρχοντες τίτλους με νέους, που ενσωματώνουν μικρότερο αριθμό μετοχών.
3. Μέχρι την έκδοση οριστικών μετοχικών τίτλων σύμφωνα με την παράγραφο 2, η εταιρεία μπορεί να εκδώσει προσωρινούς τίτλους.
4. Εάν η εταιρεία έχει ονομαστικές μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο, το καταστατικό μπορεί να αποκλείει ή να περιορίζει την υποχρέωσή της να εκδίδει μετοχικούς τίτλους. Στην περίπτωση αυτή το καταστατικό ορίζει τον τρόπο απόδειξης της μετοχικής ιδιότητας, προκειμένου να ασκηθούν τα δικαιώματα εκ των μετοχών. Εάν το καταστατικό δεν περιέχει σχετικό όρο, καθώς και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση που δεν εκδίδονται μετοχικοί τίτλοι,

⁵⁹ Καραγιάννης Ι.,(2011), Φορολογία, φοροτεχνικά: Υπολογισμός φόρου, Παραδείγματα και εφαρμογής και πράξη, Σταμούλης.

η απόδειξη της μετοχικής ιδιότητας γίνεται με βάση τα στοιχεία του βιβλίου που τηρείται κατά την παράγραφο 6 ή τους τυχόν εκδοθέντες προσωρινούς τίτλους και, αν παρίσταται ανάγκη, με τα έγγραφα που κατέχει ο μέτοχος.

5. Οι ανώνυμες μετοχές μεταβιβάζονται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν τη μεταβίβαση κινητών πραγμάτων.

6. Η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, η οποία χρονολογείται και υπογράφεται από τον μεταβιβάζοντα μέτοχο και τον αποκτώντα ή τους πληρεξουσίους αυτών. Μετά από κάθε μεταβίβαση εκδίδεται νέος τίτλος ή επισημειώνονται από την εταιρεία επί του υπάρχοντος τίτλου, εφόσον έχει εκδοθεί, η μεταβίβαση που έγινε και η εταιρική επωνυμία ή τα ονοματεπώνυμα με την έδρα και τις διευθύνσεις αντίστοιχα, το επάγγελμα και την εθνικότητα του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος. Τα στοιχεία αυτά καταχωρίζονται και στο ειδικό βιβλίο του πρώτου εδαφίου. Ως μέτοχος έναντι της εταιρείας θεωρείται ο εγγεγραμμένος στο βιβλίο αυτό⁶⁰.

7. Η μεταβίβαση μετοχών που έχουν εκδοθεί σε άυλη μορφή γίνεται με σχετική καταχώριση στο μητρώο όπου τηρούνται οι κινητές αξίες, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις. Προκειμένου περί ονομαστικών μετοχών, ο εγγεγραμμένος στο μητρώο των κινητών αξιών θεωρείται έναντι της εκδότριας εταιρίας ως μέτοχος.»

Στο Άρθρο 9 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Αποτίμηση των εταιρικών εισφορών». Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του Άρθρου 9 αντικαθίσταται ως εξής: «*Ειδικότερα, για την εκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν η πραγματική και νομική κατάσταση αυτών και τα τυχόν βάρη, καθώς και: α) προκειμένου περί ακινήτων, η τιμή και οι τίτλοι κτήσης, η εμπορικότητα της περιοχής, οι προοπτικές ανάπτυξης, οι πραγματικές τρέχουσες τιμές, οι άδειες οικοδομής και αντίστοιχη τεχνοοικονομική έκθεση μηχανικού, β) προκειμένου περί μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων και επίπλων, η χρονολογία και η αξία κτήσης, ο βαθμός χρησιμοποίησης, συντήρησης και εμπορευσιμότητάς τους, η ενδεχόμενη τεχνολογική απαξίωσή τους και οι τρέχουσες τιμές για ίδια ή παρεμφερή πάγια στοιχεία.*»

Η παράγραφος 4 του Άρθρου 9 αντικαθίσταται ως εξής: «*Η εκτίμηση που γίνεται κατά το παρόν Άρθρο μπορεί, με επιλογή των ιδρυτών κατά το στάδιο της ίδρυσης ή, στη συνέχεια, του διοικητικού συμβουλίου, να γίνει με δαπάνες της εταιρείας και χωρίς παρέμβαση του Υπουργείου Ανάπτυξης ή της αρμόδιας Αρχής από δύο ορκωτούς*

⁶⁰ Κορομηλάς Α.Γ.,(2010), Φορολογικές Σημειώσεις 2010, Tax Advisor.

ελεγκτές-λογιστές ή, κατά περίπτωση, από δύο εκτιμητές του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Για τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές και για την εταιρεία ορκωτών ελεγκτών-λογιστών, της οποίας είναι μέλη, δεν πρέπει να συντρέχουν κωλύματα ή ασυμβίβαστα, που θα απέκλειαν τη διενέργεια τακτικού ελέγχου από τα πρόσωπα αυτά, ούτε τα τελευταία θα πρέπει να έχουν αναλάβει τον τακτικό έλεγχο της εταιρείας κατά την τελευταία τριετία. Αυτοί που διενεργούν την εκτίμηση εφαρμόζουν, ως προς την εκτίμηση και το περιεχόμενο της σχετικής έκθεσης, τις διατάξεις της παραγράφου 2.»

Η εταιρεία μπορεί να μην εφαρμόσει το Άρθρο 9 όταν, σύμφωνα με το καταστατικό ή την απόφαση του εταιρικού οργάνου που αποφασίζει την αύξηση κεφαλαίου, αντικείμενο της εισφοράς σε είδος είναι κινητές αξίες ή μέσα χρηματαγοράς κατά την έννοια των σημείων 18 και 19 της παραγράφου 1 του Άρθρου 4 της Οδηγίας 2004/39/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 21ης Απριλίου 2004, για τις αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων (ΕΕ L 321 της 31.12.2003), αντίστοιχα, με τους ακόλουθους όρους⁶¹:

1. Οι κινητές αξίες ή τα μέσα χρηματαγοράς αποτιμούνται στη μέση σταθμισμένη τιμή, στην οποία αποτέλεσαν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε χρηματιστήριο κατά το τελευταίο εξάμηνο πριν από την ημερομηνία πραγματοποίησης της σχετικής εισφοράς.
2. Όταν η τιμή της προηγούμενης περίπτωσης έχει επηρεασθεί από εξαιρετικές περιστάσεις που μπορούν να μεταβάλουν αισθητά την αξία των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της εισφοράς, όπως μεταξύ άλλων σε περιπτώσεις που η αγορά τέτοιων κινητών αξιών ή μέσων χρηματαγοράς έχει παύσει να έχει ρευστότητα, η αξία πρέπει να αναπροσαρμόζεται με πρωτοβουλία και ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου. Για την αναπροσαρμογή της ανωτέρω αξίας γίνεται αποτίμηση σύμφωνα με το Άρθρο 9. Ο μέτοχος που εισέφερε τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία υποχρεούται να καταβάλει αμέσως οποιαδήποτε επιπλέον διαφορά σε μετρητά, διαφορετικά θεωρείται ότι δεν κατέβαλε την εισφορά του.

Η εταιρεία μπορεί να μην εφαρμόσει το Άρθρο 9, όταν, σύμφωνα με το καταστατικό ή την απόφαση του εταιρικού οργάνου που αποφασίζει την αύξηση του κεφαλαίου, αντικείμενο της εισφοράς σε είδος είναι περιουσιακά στοιχεία διαφορετικά από τις κινητές

⁶¹ Σγουρινάκης Ν.,(2010), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και Λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

αξίες ή τα μέσα χρηματαγοράς της παραγράφου 1, τα οποία έχουν ήδη αποτελέσει αντικείμενο αποτίμησης για την εύλογη αξία τους από αναγνωρισμένο ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα και πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η εύλογη αξία των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων έχει προσδιοριστεί για ημερομηνία που δεν προηγείται πέραν των έξι (6) μηνών της ημερομηνίας πραγματοποίησης της σχετικής εισφοράς.

β) η αποτίμηση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους γενικά αποδεκτούς κανόνες και τις αρχές αποτίμησης που ισχύουν στην Ελλάδα για το είδος των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται.

γ) όταν συντρέχουν νέες περιστάσεις που μπορούν να μεταβάλουν αισθητά την εύλογη αξία των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της εισφοράς τους, η αξία πρέπει να αναπροσαρμόζεται με πρωτοβουλία και ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου. Για την αναπροσαρμογή της αξίας γίνεται αποτίμηση σύμφωνα με το Άρθρο 9. Αν δεν γίνει η αναπροσαρμογή αυτή, ένας ή περισσότεροι μέτοχοι που κατέχουν συνολικά ποσοστό τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) του καλυφθέντος κεφαλαίου της εταιρείας κατά την ημέρα που λαμβάνεται η απόφαση για την αύξηση του κεφαλαίου, μπορούν να ζητήσουν αποτίμηση σύμφωνα με το Άρθρο 9.

Οι μέτοχοι αυτοί μπορούν να υποβάλουν το αίτημά τους μέχρι την ημερομηνία πραγματοποίησης της εισφοράς σε είδος, υπό τον όρο ότι, κατά την ημερομηνία υποβολής του αιτήματος, εξακολουθούν να κατέχουν συνολικά ποσοστό τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) του καλυφθέντος κεφαλαίου της εταιρείας, όπως αυτό είχε διαμορφωθεί κατά την ημέρα που ελήφθη η απόφαση για αύξηση του κεφαλαίου. Ο μέτοχος που εισέφερε τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία είναι υποχρεωμένος να καταβάλει αμέσως οποιαδήποτε επιπλέον διαφορά σε μετρητά, διαφορετικά θεωρείται ότι δεν κατέβαλε την εισφορά του.

Η εταιρεία μπορεί να μην εφαρμόσει το Άρθρο 9 όταν, σύμφωνα με το καταστατικό ή την απόφαση του εταιρικού οργάνου που αποφασίζει την αύξηση του κεφαλαίου, αντικείμενο της εισφοράς σε είδος είναι περιουσιακά στοιχεία διαφορετικά από τις κινητές αξίες ή τα μέσα χρηματαγοράς της παραγράφου 1, η εύλογη αξία των οποίων προκύπτει, για καθένα από αυτά, από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του προηγούμενου οικονομικού έτους, εφόσον οι λογαριασμοί αυτοί αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου σύμφωνα με την Οδηγία 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006, για

τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών⁶².

Εάν συντρέχουν νέες περιστάσεις που μπορούν να μεταβάλουν αισθητά την εύλογη αξία των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της εισφοράς τους, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2.

Όταν, κατά τις προηγούμενες παραγράφους, πραγματοποιούνται εισφορές σε είδος, χωρίς αποτίμηση σύμφωνα με το Άρθρο 9, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στο Άρθρο 2 του παρόντος νόμου, και εντός μηνός από την ημερομηνία πραγματοποίησης της εισφοράς σε είδος, δημοσιεύεται, κατά το Άρθρο 7β, δήλωση του διοικητικού συμβουλίου που περιλαμβάνει⁶³:

α) περιγραφή της σχετικής εισφοράς σε είδος.

β) την αξία της, την προέλευση της αποτίμησης αυτής και, εφόσον απαιτείται, τη μέθοδο αποτίμησης.

γ) δήλωση για το αν η αξία που προκύπτει αντιστοιχεί τουλάχιστον στον αριθμό, την ονομαστική αξία και, ενδεχομένως, στο πρόσθετο ποσό που καταβάλλεται επί των μετοχών που πρόκειται να εκδοθούν έναντι της εν λόγω εισφοράς και

δ) δήλωση ότι δεν συντρέχουν νέες περιστάσεις όσον αφορά την αρχική αποτίμηση.

Όταν αυξάνεται το κεφάλαιο κατά την παράγραφο 1 του Άρθρου 13 με εισφορές σε είδος, χωρίς αποτίμηση σύμφωνα με το Άρθρο 9, δημοσιεύεται κατά το Άρθρο 7β ανακοίνωση που περιλαμβάνει την ημερομηνία, κατά την οποία ελήφθη η απόφαση για την αύξηση του κεφαλαίου και τις πληροφορίες της παραγράφου 4 του παρόντος Άρθρου, προτού πραγματοποιηθεί η εισφορά. Στην περίπτωση αυτή, η δήλωση της παραγράφου 4 του παρόντος Άρθρου περιορίζεται στη δήλωση ότι δεν έχουν συντρέξει νέες περιστάσεις μετά τη δημοσίευση της ανωτέρω ανακοίνωσης.»

Στο Άρθρο 10 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Μεταγενέστερη απόκτηση στοιχείων του ενεργητικού». Στο τέλος της παραγράφου 1 του Άρθρου 10 προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο: «Για τους σκοπούς του παρόντος Άρθρου δεν λαμβάνονται υπόψιν αυξήσεις κεφαλαίου που έγιναν χωρίς καταβολή νέων εισφορών.»

Η παράγραφος 2 του Άρθρου 10 αντικαθίσταται ως εξής: «2. Οι αποκτήσεις στοιχείων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο θεωρούνται ότι

⁶² ΕΕ L 157 της 9.6.2010

⁶³ Συλλογικό Έργο.,(2011), Δηλώσεις νομικών προσώπων, οικονομικό έτος 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

έγιναν έγκυρα, αν προηγηθεί έγκριση της γενικής συνέλευσης και αποτίμηση των στοιχείων που μεταβιβάζονται στην εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 9. Η έκθεση αποτίμησης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.

Εν προκειμένο εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Άρθρου 9α.». Η παράγραφος 4 του Άρθρου 10 αντικαθίσταται ως εξής⁶⁴:

Η απαγόρευση της παραγράφου 1 δεν ισχύει όταν πρόκειται για αποκτήσεις που γίνονται στο πλαίσιο των τρεχουσών συναλλαγών της εταιρείας, για αποκτήσεις που πραγματοποιούνται με απόφαση διοικητικής ή δικαστικής αρχής ή στο πλαίσιο διαδικασιών που εποπτεύονται από τις αρχές αυτές, καθώς και για αποκτήσεις που πραγματοποιούνται σε χρηματιστήριο.»

Μετά την παράγραφο 4 του Άρθρου 10 προστίθεται παράγραφος 5 ως εξής: *«Την ακυρότητα της παραγράφου 1 μπορεί να επικαλεσθεί όποιος έχει έννομο συμφέρον. Επίκληση της ακυρότητας δεν είναι επιτρεπτή μετά παρέλευση διετίας από το τέλος του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο αποκτήθηκαν τα στοιχεία του ενεργητικού που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1»*

Στο Άρθρο 11 προστίθεται τίτλος και το Άρθρο αυτό αντικαθίσταται ως εξής⁶⁵:

1. Εντός του πρώτου διμήνου από τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να συνέλθει σε συνεδρίαση, με θέμα ημερήσιας διάταξης την πιστοποίηση της καταβολής ή μη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου που ορίζεται από το καταστατικό.
2. Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου η πιστοποίηση της καταβολής ή μη αυτού κατά την προηγούμενη παράγραφο πρέπει να γίνεται εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του ποσού της αύξησης. Πιστοποίηση καταβολής δεν απαιτείται εάν η αύξηση κεφαλαίου δεν γίνεται με νέες εισφορές.
3. Η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου ορίζεται από το όργανο που έλαβε τη σχετική απόφαση και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκαπέντε (15) ημερών ούτε μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών από την ημέρα που ελήφθη η απόφαση αυτή.
4. Σε περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται από ανάλογη τροποποίηση του σχετικού περί κεφαλαίου Άρθρου του καταστατικού, η προθεσμία

⁶⁴ Καραγιάννης Ι.,(2011), Φορολογία, φοροτεχνικά: Υπολογισμός φόρου, Παραδείγματα και εφαρμογής και πράξη, Σταμούλης.

⁶⁵ Σουρινάκης Ν.,(2011), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου κατά την παράγραφο 3 αρχίζει από την ημέρα λήψης της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων και μπορεί να παραταθεί από το διοικητικό συμβούλιο για έναν (1) μήνα. Η μηνιαία αυτή προθεσμία δεν αρχίζει πριν από την καταχώριση της αύξησης στο Μητρώο.

Εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας των παραγράφων 1 και 2 η εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει στο Υπουργείο Ανάπτυξης ή στην αρμόδια Αρχή αντίγραφο του σχετικού πρακτικού συνεδρίασης του διοικητικού συμβουλίου.

Η μη εμπρόθεσμη καταβολή του κεφαλαίου δημιουργεί υποχρέωση στο διοικητικό συμβούλιο να επαναφέρει, με απόφασή του, το κεφάλαιο στο πριν από την αύξηση ποσό και με τροποποίηση του καταστατικού, εφόσον η αύξηση είχε γίνει, με τον τρόπο αυτόν, μέχρι το τέλος της χρήσης εντός της οποίας έληξε η προθεσμία καταβολής. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής τιμωρείται με τις ποινές του Άρθρου 58α του παρόντος. Η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.

Η καταβολή των μετρητών για κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή τυχόν αυξήσεων αυτού, καθώς και οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, πραγματοποιούνται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό της εταιρείας, που τηρείται σε οποιοδήποτε πιστωτικό ίδρυμα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα. Με την επιφύλαξη του Άρθρου 10, η παράλειψη καταβολής σε λογαριασμό δεν επάγεται ακυρότητα, εάν αποδεικνύεται ότι το σχετικό ποσό υπάρχει και ότι κατατέθηκε εκ των υστέρων σε λογαριασμό της εταιρείας ή ότι δαπανήθηκε για τους σκοπούς της εταιρείας. Για τα γεγονότα του προηγούμενου εδαφίου γίνεται σχετική αναφορά στο πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου για την πιστοποίηση της καταβολής. Τα εδάφια δεύτερο και τρίτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται σε εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο.»

Στο Άρθρο 12 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Μερική καταβολή κεφαλαίου». Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του Άρθρου 12 αντικαθίσταται ως εξής: *«Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος, καθώς και επί εταιρειών με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο.»*

Η περίπτωση α' της παραγράφου 2 του Άρθρου 12 αντικαθίσταται ως εξής: *«Ο χρόνος, κατά τον οποίο η αξία μετοχής μπορεί να παραμένει εν μέρει μόνο καταβεβλημένη, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε (5) έτη»*

Στο Άρθρο 13 προστίθεται τίτλος ως εξής: «Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου -

δικαίωμα προτίμησης - παροχή δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών». Τα επόμενα του πρώτου εδάφια της παραγράφου 5 του Άρθρου 13 καταργούνται.

Οι παράγραφοι 6 έως και 9 του Άρθρου 13 αντικαθίστανται και προστίθενται μετά την παράγραφο 9 παράγραφοι 10 έως και 14, ως εξής: «6. Η γενική συνέλευση, που αποφασίζει αύξηση κεφαλαίου σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του Άρθρου 29 και την παράγραφο 2 του Άρθρου 31, μπορεί να εξουσιοδοτήσει το διοικητικό συμβούλιο να αποφασίσει αυτό για την τιμή διάθεσης των νέων μετοχών ή και για το επιτόκιο και τον τρόπο προσδιορισμού του, σε περίπτωση έκδοσης μετοχών με δικαίωμα απόληψης τόκου, εντός χρονικού διαστήματος που ορίζει η γενική συνέλευση και το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το ένα (1) έτος. Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία καταβολής του κεφαλαίου κατά το Άρθρο 11 αρχίζει από τη λήψη της απόφασης του διοικητικού συμβουλίου, με την οποία καθορίζεται η τιμή διάθεσης των μετοχών ή και το επιτόκιο ή ο τρόπος προσδιορισμού του, κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που δεν γίνεται με εισφορά σε είδος ή έκδοση ομολογιών με δικαίωμα μετατροπής τους σε μετοχές, παρέχεται δικαίωμα προτίμησης σε ολόκληρο το νέο κεφάλαιο ή το ομολογιακό δάνειο, υπέρ των μετόχων κατά το χρόνο της έκδοσης, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο υφιστάμενο μετοχικό κεφάλαιο.

Το καταστατικό μπορεί να επεκτείνει το δικαίωμα προτίμησης και σε περιπτώσεις αύξησης με εισφορές σε είδος ή έκδοση ομολογιών με δικαίωμα μετατροπής τους σε μετοχές. Το καταστατικό μπορεί επίσης να προβλέπει ότι αν η εταιρεία έχει ήδη εκδώσει μετοχές περισσότερων κατηγοριών, στις οποίες τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στα κέρδη ή τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης είναι διαφορετικά μεταξύ τους, είναι δυνατή η αύξηση του κεφαλαίου με μετοχές μιας μόνο από τις κατηγορίες αυτές.

Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα προτίμησης παρέχεται στους μετόχους των άλλων κατηγοριών μόνο μετά τη μη άσκηση του δικαιώματος από τους μετόχους της κατηγορίας στην οποία ανήκουν οι νέες μετοχές.

8. Το δικαίωμα προτίμησης ασκείται εντός της προθεσμίας, την οποία όρισε το όργανο της εταιρείας που αποφάσισε την αύξηση.

Η προθεσμία αυτή, με την επιφύλαξη τήρησης της προθεσμίας καταβολής του κεφαλαίου, όπως ορίζεται στο Άρθρο 11, δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκαπέντε (15) ημερών. Στην περίπτωση της παραγράφου 6 του παρόντος Άρθρου, η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης δεν αρχίζει πριν από τη λήψη της απόφασης του

διοικητικού συμβουλίου για τον προσδιορισμό της τιμής διάθεσης των νέων μετοχών.

Στην περίπτωση του δεύτερου και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 7 του παρόντος Άρθρου, η προθεσμία άσκησης του δικαιώματος από τους λοιπούς μετόχους ορίζεται, ομοίως, από το όργανο της εταιρείας που αποφάσισε την αύξηση. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα (10) ημερών και αρχίζει από την επόμενη της ημέρας, κατά την οποία λήγει η προθεσμία για τους μετόχους της κατηγορίας στην οποία ανήκουν οι νέες μετοχές.

Μετά το τέλος των προθεσμιών αυτών, οι μετοχές που δεν έχουν αναληφθεί, σύμφωνα με τα παραπάνω, διατίθενται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας ελεύθερα σε τιμή όχι κατώτερη της τιμής που καταβάλλουν οι υφιστάμενοι μέτοχοι. Σε περίπτωση κατά την οποία το όργανο της εταιρείας που αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου παρέλειψε να ορίσει την προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης, την προθεσμία αυτή ή την τυχόν παράτασή της, ορίζει με απόφαση του το διοικητικό συμβούλιο εντός των χρονικών ορίων που προβλέπονται από το Άρθρο 11.

Η πρόσκληση για την ενάσκηση του δικαιώματος προτίμησης, στην οποία μνημονεύεται υποχρεωτικά και η προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να ασκηθεί αυτό το δικαίωμα, δημοσιεύεται με επιμέλεια της εταιρείας στο τεύχος ανώνυμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Στο καταστατικό μπορεί να προβλέπεται ευρύτερη δημοσιότητα. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 6, η πρόσκληση και η γνωστοποίηση της προθεσμίας άσκησης του δικαιώματος προτίμησης, κατά τα ανωτέρω, μπορούν να παραλειφθούν, εφόσον στη γενική συνέλευση παρέστησαν μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου και έλαβαν γνώση της προθεσμίας που τάχθηκε για την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης ή δήλωσαν την απόφασή τους για την από αυτούς άσκηση ή μη του δικαιώματος προτίμησης. Η δημοσίευση της πρόσκλησης μπορεί να αντικατασταθεί με συστημένη επιστολή «επί αποδείξει», εφόσον οι μετοχές είναι ονομαστικές στο σύνολό τους.

Με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 29 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 31, μπορεί να περιοριστεί ή να καταργηθεί το δικαίωμα προτίμησης της παραγράφου 7. Για να ληφθεί η απόφαση αυτή, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να υποβάλει στη γενική συνέλευση γραπτή έκθεση στην οποία αναφέρονται οι λόγοι που επιβάλλουν τον περιορισμό ή την κατάργηση του δικαιώματος προτίμησης και στην οποία δικαιολογείται η τιμή που

προτείνεται για την έκδοση των νέων μετοχών⁶⁶.

Η απόφαση της γενικής συνέλευσης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β. Δεν υπάρχει αποκλεισμός από το δικαίωμα προτίμησης κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου, όταν οι μετοχές αναλαμβάνονται από πιστωτικά ιδρύματα ή επιχειρήσεις παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, που έχουν δικαίωμα να δέχονται τίτλους προς φύλαξη, για να προσφερθούν στους μετόχους σύμφωνα με την παράγραφο 7. Επίσης, δεν υπάρχει αποκλεισμός από το δικαίωμα προτίμησης, όταν η αύξηση κεφαλαίου έχει σκοπό τη συμμετοχή του προσωπικού στο κεφάλαιο της εταιρείας σύμφωνα με το π.δ.30/1988 (ΦΕΚ 13 Α').

Το κεφάλαιο μπορεί να αυξηθεί, εν μέρει, με εισφορές σε μετρητά και, εν μέρει, με εισφορές σε είδος. Στην περίπτωση αυτή, πρόβλεψη του οργάνου που αποφασίζει την αύξηση, κατά την οποία οι μέτοχοι που εισφέρουν είδος δεν συμμετέχουν και στην αύξηση με εισφορές σε μετρητά, δεν συνιστά αποκλεισμό του δικαιώματος προτίμησης, αν η αναλογία της αξίας των εισφορών σε είδος, σε σχέση με τη συνολική αύξηση είναι τουλάχιστον ίδια με την αναλογία της συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο των μετόχων που προβαίνουν στις εισφορές αυτές. Σε περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου με εισφορές εν μέρει σε μετρητά και εν μέρει σε είδος, η αξία των εισφορών σε είδος πρέπει να έχει αποτιμηθεί σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 9α πριν από τη λήψη της σχετικής απόφασης.

Αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών, κάθε απόφαση της γενικής συνέλευσης που αφορά στην αύξηση του κεφαλαίου, καθώς και η απόφαση που προβλέπεται στην ανωτέρω παράγραφο 1 σχετικά με την παροχή εξουσίας στο διοικητικό συμβούλιο για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, υπόκειται στην έγκριση της κατηγορίας ή των κατηγοριών μετοχών, των οποίων τα δικαιώματα θίγονται από τις αποφάσεις αυτές. Δεν θεωρείται ότι θίγονται τα δικαιώματα αυτά, ιδίως εάν η αύξηση γίνεται χωρίς νέες εισφορές και εφόσον οι νέες μετοχές, που θα εκδοθούν ανά κατηγορία, παρέχουν τα ίδια δικαιώματα με τις αντίστοιχες παλαιές, διατεθούν δε στους μετόχους της αντίστοιχης κατηγορίας σε αριθμό ανάλογο με τις μετοχές που ήδη κατέχουν, ώστε να μην μεταβάλλονται τα ποσοστά συμμετοχής της κάθε κατηγορίας.

Η έγκριση παρέχεται με απόφαση των μετόχων της κατηγορίας που θίγεται και λαμβάνεται σε ιδιαίτερη συνέλευση με τα ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας που προβλέπονται στις παραγράφους 3 και 4 του Άρθρου 29 και 2 του Άρθρου 31. Για τη

⁶⁶ Συλλογικό Έργο.,(2011), Δηλώσεις νομικών προσώπων, οικονομικό έτος 2011, Νομική Βιβλιοθήκη

σύγκληση της ιδιαίτερης συνέλευσης, τη συμμετοχή σε αυτή, την παροχή πληροφοριών, την αναβολή λήψης αποφάσεων, την ψηφοφορία, καθώς και την ακύρωση των αποφάσεων της, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις για τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 29 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 31, μπορεί να θεσπισθεί πρόγραμμα διάθεσης μετοχών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό της εταιρείας, καθώς και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών κατά την έννοια της παραγράφου 5 του Άρθρου 42ε, με τη μορφή δικαιώματος προαίρεσης (option) απόκτησης μετοχών, κατά τους όρους της απόφασης αυτής, περίληψη της οποίας υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.

Ως δικαιούχοι μπορούν να ορισθούν και πρόσωπα που παρέχουν στην εταιρεία υπηρεσίες σε σταθερή βάση. Η ονομαστική αξία των μετοχών που διατίθενται κατά την παρούσα παράγραφο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει, συνολικά, το ένα δέκατο (1/10) του κεφαλαίου, που είναι καταβεβλημένο κατά την ημερομηνία της απόφασης της γενικής συνέλευσης.

Η απόφαση της γενικής συνέλευσης προβλέπει εάν για την ικανοποίηση του δικαιώματος προαίρεσης η εταιρεία θα προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου ή εάν θα χρησιμοποιήσει μετοχές που αποκτά ή έχει αποκτήσει σύμφωνα με το Άρθρο 16.

Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να ορίζει τον ανώτατο αριθμό μετοχών που μπορεί να αποκτηθούν ή να εκδοθούν, εάν οι δικαιούχοι ασκήσουν το παραπάνω δικαίωμα, την τιμή και τους όρους διάθεσης των μετοχών στους δικαιούχους, τους δικαιούχους ή τις κατηγορίες αυτών και τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής απόκτησης, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του Άρθρου 14 του παρόντος νόμου, τη διάρκεια του προγράμματος, καθώς και κάθε άλλο συναφή όρο.

Με την ίδια απόφαση της γενικής συνέλευσης μπορεί να ανατίθεται στο διοικητικό συμβούλιο ο καθορισμός των δικαιούχων ή των κατηγοριών αυτών, ο τρόπος άσκησης του δικαιώματος και οποιοσδήποτε άλλος όρος του προγράμματος διάθεσης μετοχών. Το διοικητικό συμβούλιο, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος, εκδίδει στους δικαιούχους που άσκησαν το δικαίωμά τους πιστοποιητικά δικαιώματος απόκτησης μετοχών και, ανά ημερολογιακό τρίμηνο κατ' ανώτατο όριο, παραδίδει τις μετοχές που έχουν ήδη εκδοθεί ή εκδίδει και παραδίδει τις μετοχές στους ανωτέρω δικαιούχους, αυξάνοντας το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας και πιστοποιεί την αύξηση του κεφαλαίου. Η απόφαση του

διοικητικού συμβουλίου για την πιστοποίηση καταβολής του κεφαλαίου της αύξησης λαμβάνεται ανά ημερολογιακό τρίμηνο, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο Άρθρο 11.

Οι αυξήσεις αυτές του μετοχικού κεφαλαίου δεν αποτελούν τροποποιήσεις του καταστατικού και δεν εφαρμόζονται για αυτές οι παράγραφοι 7 έως 11 του παρόντος Άρθρου. Το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται κατά τον τελευταίο μήνα της εταιρικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβαν χώρα αυξήσεις κεφαλαίου, κατά τα ανωτέρω οριζόμενα, να προσαρμόζει, με απόφασή του, το Άρθρο του καταστατικού περί του κεφαλαίου, έτσι ώστε να προβλέπεται το ποσό του κεφαλαίου, όπως προέκυψε μετά τις παραπάνω αυξήσεις, τηρώντας τις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.

Η γενική συνέλευση, με απόφασή της που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 29 και της παραγράφου 2 του Άρθρου 31 και υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β, μπορεί να εξουσιοδοτεί το διοικητικό συμβούλιο να θεσπίζει πρόγραμμα διάθεσης μετοχών σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, αυξάνοντας ενδεχομένως το μετοχικό κεφάλαιο και λαμβάνοντας όλες τις άλλες σχετικές αποφάσεις. Η εξουσιοδότηση αυτή ισχύει για πέντε (5) έτη, εκτός αν η γενική συνέλευση ορίσει συντομότερο χρόνο ισχύος αυτής και είναι ανεξάρτητη από τις εξουσίες του διοικητικού συμβουλίου της παραγράφου 1 του παρόντος Άρθρου. Η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνεται υπό τους όρους της παραγράφου 1 και με τους περιορισμούς της παραγράφου 13 του παρόντος Άρθρου.»

Η παράγραφος 2 του Άρθρου 13α αντικαθίσταται ως εξής⁶⁷:

«Σε περίπτωση μερικής κάλυψης του κεφαλαίου, το διοικητικό συμβούλιο οφείλει να προσαρμόσει, με την απόφασή του για την πιστοποίηση της καταβολής, σύμφωνα με το Άρθρο 11, το Άρθρο του καταστατικού περί του κεφαλαίου, έτσι ώστε να προσδιορίζεται το ποσό του κεφαλαίου, όπως προέκυψε μετά τη μερική κάλυψη»

Στο Άρθρο 16 προστίθεται τίτλος και το Άρθρο αυτό αντικαθίσταται ως εξής:
1. Με την επιφύλαξη της αρχής της ίσης μεταχείρισης των μετόχων που βρίσκονται στην ίδια θέση και των διατάξεων του ν.3340/2005 (ΦΕΚ 112 Α'), όπως εκάστοτε ισχύει, η εταιρεία μπορεί, η ίδια ή με πρόσωπο το οποίο ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της, να αποκτήσει δικές της μετοχές, μόνο όμως μετά από έγκριση της γενικής συνέλευσης, η οποία ορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις των προβλεπόμενων αποκτήσεων και, ιδίως, τον

⁶⁷ Σουρινάκης Ν.,(2011), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

ανώτατο αριθμό μετοχών που είναι δυνατόν να αποκτηθούν, τη διάρκεια για την οποία χορηγείται η έγκριση, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τους είκοσι τέσσερις (24) μήνες και, σε περίπτωση απόκτησης από επαχθή αιτία, τα κατώτατα και ανώτατα όρια της αξίας απόκτησης.

2. Οι αποκτήσεις της προηγούμενης παραγράφου γίνονται με ευθύνη των μελών του διοικητικού συμβουλίου, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η ονομαστική αξία των μετοχών που αποκτήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών τις οποίες είχε αποκτήσει προηγουμένως η εταιρεία και διατηρεί, και των μετοχών τις οποίες απέκτησε πρόσωπο, το οποίο ενεργούσε στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας, δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το ένα δέκατο (1/10) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου,

β) η απόκτηση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών τις οποίες είχε αποκτήσει προηγουμένως η εταιρεία και διατηρεί, και των μετοχών τις οποίες απέκτησε πρόσωπο, το οποίο ενεργούσε στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας, δεν επιτρέπεται να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων σε ποσό κατώτερο του οριζόμενου στην παράγραφο 1 του Άρθρου 44α,

γ) η συναλλαγή μπορεί να αφορά μόνο μετοχές που έχουν εξοφληθεί πλήρως.

3. Η περίπτωση α' της παραγράφου 2 δεν εφαρμόζεται προκειμένου για μετοχές που αποκτώνται είτε από την ίδια την εταιρεία είτε από πρόσωπο το οποίο ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της με σκοπό να διανεμηθούν στο προσωπικό της εταιρείας ή στο προσωπικό εταιρείας συνδεδεμένης με αυτή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του Άρθρου 42ε.

Η διανομή των μετοχών του προηγούμενου εδαφίου πραγματοποιείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δώδεκα (12) μηνών από το χρόνο απόκτησης των μετοχών αυτών, μετά την πάροδο της οποίας έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 5 του παρόντος Άρθρου.

Οι παράγραφοι 1 και 2 δεν εφαρμόζονται:

α) στις μετοχές που αποκτήθηκαν σε εκτέλεση απόφασης για μείωση του κεφαλαίου ή ως συνέπεια εξαγοράς μετοχών,

β) στις μετοχές που αποκτήθηκαν μετά από καθολική μεταβίβαση περιουσίας,

γ) στις μετοχές που εξοφλήθηκαν πλήρως και έχουν αποκτηθεί από χαριστική αιτία ή έχουν αποκτηθεί από τράπεζες και άλλους πιστωτικούς οργανισμούς ως προμήθεια για αγορά,

δ) στις μετοχές που αποκτήθηκαν με βάση υποχρέωση που προκύπτει από το νόμο ή

δικαστική απόφαση με σκοπό την προστασία των μειωηφούντων μετόχων, κυρίως σε περίπτωση συγχώνευσης με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του Άρθρου 75, αλλαγής του σκοπού ή της μορφής της εταιρείας, μεταφοράς της έδρας στο εξωτερικό ή επιβολής περιορισμών στη μεταβίβαση των μετοχών, καθώς και στις μετοχές που αποκτήθηκαν με σκοπό την ικανοποίηση υποχρεώσεων της εταιρείας από ανταλλάξιμο ομολογιακό δάνειο,

ε) στις μετοχές που εξοφλήθηκαν πλήρως και αποκτήθηκαν με πλειστηριασμό μέσω αναγκαστικής εκτέλεσης που πραγματοποιήθηκε για την ικανοποίηση αξίωσης της εταιρείας έναντι του κυρίου των μετοχών αυτών.

Οι αποκτήσεις κατά τις περιπτώσεις αυτές, συμπεριλαμβανομένων των αποκτήσεων που έγιναν σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, δεν επιτρέπεται να έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων σε ποσό κατώτερο του οριζόμενου στην παράγραφο 1 του Άρθρου 44α.

5. Οι μετοχές, που αποκτήθηκαν στις περιπτώσεις β' έως ε', που αναφέρονται στην παράγραφο 4, πρέπει να μετεβιβασθούν εντός προθεσμίας τριών (3) ετών το αργότερο από το χρόνο της απόκτησής τους, εκτός αν η ονομαστική αξία των μετοχών αυτών, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών που η εταιρεία μπορεί να έχει αποκτήσει από πρόσωπο το οποίο ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της, δεν υπερβαίνει το ένα δέκατο (1/10) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Οι μετοχές που δεν μεταβιβάζονται στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 5 ακυρώνονται. Η ακύρωση αυτή γίνεται με μείωση του κεφαλαίου κατά το αντίστοιχο ποσό, με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 29 και την παράγραφο 1 του Άρθρου 31. Σε περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης αυτής επιβάλλεται από την αρμόδια αρχή του Άρθρου 51 σε κάθε υπαίτιο μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας πρόστιμο ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, με εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου του Άρθρου 63δ. Η μεταβίβαση των μετοχών, σε κάθε περίπτωση, μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 5, το αργότερο μέχρι την ακύρωσή τους.

Οι μετοχές που αποκτήθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων πρέπει να μετεβιβασθούν εντός προθεσμίας ενός (1) έτους από το χρόνο απόκτησής τους. Αν δεν μετεβιβασθούν στην προθεσμία αυτή, ακυρώνονται, με αντίστοιχη μείωση του κεφαλαίου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 6. Σε περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης αυτής επιβάλλεται σε κάθε υπαίτιο μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας πρόστιμο ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, σύμφωνα με την προηγούμενη

παράγραφο 6.

Η κατοχή από την εταιρεία ιδίων μετοχών είτε άμεσα από την ίδια είτε μέσω προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της, επιφέρει την αναστολή των δικαιωμάτων που απορρέουν από τις μετοχές αυτές και ισχύουν ειδικότερα τα ακόλουθα:

α) Αναστέλλονται τα δικαιώματα παράστασης στη γενική συνέλευση και ψήφου. Οι μετοχές αυτές δεν υπολογίζονται για το σχηματισμό απαρτίας.

β) Τα μερίσματα που αντιστοιχούν στις ίδιες μετοχές προσαυξάνουν το μερίσμα των λοιπών μετόχων.

γ) Σε περίπτωση αύξησης κεφαλαίου, το δικαίωμα προτίμησης που αντιστοιχεί στις ίδιες μετοχές δεν ασκείται και προσαυξάνει το δικαίωμα των λοιπών μετόχων, εκτός εάν το όργανο που αποφασίζει την αύξηση αποφασίσει τη μεταβίβαση του δικαιώματος, ολικά ή μερικά, σε πρόσωπα που δεν ενεργούν για λογαριασμό της εταιρείας. Αν η αύξηση κεφαλαίου πραγματοποιείται χωρίς καταβολή εισφορών, οι ίδιες μετοχές συμμετέχουν στην αύξηση αυτή.

δ) Αν οι ίδιες μετοχές εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, σε περίπτωση που αυτό επιτρέπεται από τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες, η εταιρεία οφείλει να σχηματίζει και να διατηρεί, για όσο χρονικό διάστημα κατέχει τις μετοχές αυτές, αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσης τους. Το αποθεματικό αυτό δημιουργείται από τα κέρδη της κλεισμένης χρήσης, αφού πρώτα αφαιρεθεί το απαιτούμενο ποσό για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί.

9. Όταν η εταιρεία έχει αποκτήσει δικές της μετοχές είτε η ίδια είτε με πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της, πρέπει να αναφέρονται στην έκθεση διαχείρισης τουλάχιστον:

α) οι λόγοι των αποκτήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης,

β) ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών που αποκτήθηκαν και μεταβιβάστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και το τμήμα του κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν,

γ) σε περίπτωση κτήσης ή μεταβίβασης από επαχθή αιτία, η αξία των μετοχών,

δ) ο αριθμός και η ονομαστική αξία του συνολικού αριθμού των μετοχών που κατέχονται από την εταιρεία, καθώς και το τμήμα του κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν.»

Μετά το Άρθρο 16 προστίθεται νέο Άρθρου 16α, ως εξής⁶⁸:

Άρθρο 16α - Παροχή πιστώσεων κ.λπ. για απόκτηση ιδίων μετοχών
1. Η εταιρεία δεν επιτρέπεται, με ποινή ακυρότητας, να προβαίνει σε προκαταβολές, να χορηγεί δάνεια ή να παρέχει εγγυήσεις με σκοπό την απόκτηση των μετοχών της από τρίτους, εκτός εάν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Οι ανωτέρω συναλλαγές πραγματοποιούνται με ευθύνη του διοικητικού συμβουλίου με εύλογους όρους αγοράς, ιδίως όσον αφορά τους τόκους που εισπράττει η εταιρεία και τις εγγυήσεις που λαμβάνει προς εξασφάλιση των απαιτήσεών της. Η φερεγγυότητα του τρίτου ή, σε περίπτωση πολυμερών συναλλαγών, κάθε αντισυμβαλλομένου, πρέπει να ερευνάται με την προσήκουσα επιμέλεια.

β) Οι ανωτέρω συναλλαγές αποφασίζονται, πριν πραγματοποιηθούν, από τη γενική συνέλευση σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του Άρθρου 29 και την παράγραφο 2 του Άρθρου 31, εκτός εάν το καταστατικό προβλέπει υψηλότερα ποσοστά απαρτίας ή πλειοψηφίας.

Το διοικητικό συμβούλιο υποβάλλει στη γενική συνέλευση γραπτή έκθεση, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι της συναλλαγής, το ενδιαφέρον που αυτή παρουσιάζει για την εταιρεία, οι όροι της συναλλαγής, οι κίνδυνοι που αυτή εμπεριέχει για τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της εταιρείας και η τιμή στην οποία ο τρίτος θα αποκτήσει τις μετοχές. Η έκθεση αυτή υποβάλλεται στη δημοσιότητα του Άρθρου 7β.

γ) Η συνολική χρηματοδοτική συνδρομή που παρέχεται σε τρίτους σε καμιά περίπτωση δεν επιτρέπεται να έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων σε ποσό κατώτερο του οριζόμενου στην παράγραφο 1 του Άρθρου 44α.

Για τον υπολογισμό του ποσού αυτού συνυπολογίζεται κάθε μείωση των ιδίων κεφαλαίων που ενδέχεται να έχει προκύψει με την απόκτηση, από την εταιρεία ή για λογαριασμό της, ιδίων μετοχών σύμφωνα με το Άρθρο 16. Η εταιρεία συμπεριλαμβάνει στον ισολογισμό, μεταξύ των στοιχείων του παθητικού, ένα αποθεματικό μη διανεμητέο, ίσο με το ποσό της συνολικής χρηματοδοτικής συνδρομής.

Η παράγραφος 1 ισχύει και προκειμένου για προκαταβολές, δάνεια ή εγγυήσεις που χορηγούνται από θυγατρικές εταιρείες κατά την έννοια της παραγράφου 5 του Άρθρου 42ε, για την απόκτηση μετοχών της μητρικής από τρίτους, καθώς και από ομόρρυθμες ή

⁶⁸ Σουρινάκης Ν.,(2011), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.

ετερόρρυθμες εταιρείες, στις οποίες ομόρρυθμο μέλος είναι η ανώνυμη εταιρεία.

Σε περιπτώσεις όπου συμβαλλόμενοι σε συναλλαγή της παραγράφου 1 είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας ή της μητρικής εταιρείας, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του Άρθρου 42ε ή η ίδια η μητρική εταιρεία ή πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους, αλλά για λογαριασμό των ανωτέρω προσώπων ή της μητρικής εταιρείας, η έκθεση της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 πρέπει να συνοδεύεται από έκθεση ορκωτού ελεγκτή-λογιστή από την οποία εμφανίζεται ότι η συναλλαγή δεν συγκρούεται με τα συμφέροντα της εταιρείας. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζεται το Άρθρο 23α.

Οι παράγραφοι 1 έως 3 δεν εφαρμόζονται στις συναλλαγές που έγιναν στο πλαίσιο των τρεχουσών συναλλαγών των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, καθώς και συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την κτήση μετοχών από ή για το προσωπικό της εταιρείας ή εταιρείας συνδεδεμένης με αυτήν.

Σε κάθε περίπτωση, οι συναλλαγές αυτές δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων σε ποσό κατώτερο του οριζόμενου στην παράγραφο 1 του Άρθρου 44α.»

Μετά το Άρθρο 17α προστίθεται Άρθρο 17β ως εξής:

1. Το καταστατικό μπορεί να επιτρέπει την αύξηση κεφαλαίου με έκδοση εξαγοράσιμων μετοχών. Οι μετοχές αυτές μπορούν να εκδίδονται και ως προνομιούχες μετοχές με ή χωρίς δικαίωμα ψήφου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 3. Η εξαγορά γίνεται με δήλωση της εταιρείας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο καταστατικό και είναι έγκυρη μόνο με απόδοση της εισφοράς.
2. Για την αύξηση του κεφαλαίου και την έκδοση των εξαγοράσιμων μετοχών, καθώς και για τον ενδεχόμενο αποκλεισμό του δικαιώματος προτίμησης, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 13.
3. Η δυνατότητα εξαγοράς τελεί υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) η εξαγορά πρέπει να επιτρέπεται από το καταστατικό πριν από την ανάληψη των μετοχών που μπορούν να εξαγοραστούν,
 - β) οι προς εξαγορά μετοχές πρέπει να έχουν πλήρως εξοφληθεί,
 - γ) η εξαγορά μπορεί να γίνει με τη χρησιμοποίηση μόνο ποσών που μπορούν να διανεμηθούν σύμφωνα με το Άρθρο 44α ή του προϊόντος νέας έκδοσης μετοχών που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την εξαγορά αυτή,
 - δ) ποσό ίσο με την ονομαστική αξία όλων των μετοχών που εξαγοράστηκαν πρέπει να

αποτελέσει μέρος αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί, εκτός από την περίπτωση μείωσης του καλυφθέντος κεφαλαίου, να διανεμηθεί στους μετόχους.

Το αποθεματικό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την αύξηση του καλυφθέντος κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών. Τα προηγούμενα εδάφια της περίπτωσης αυτής δεν εφαρμόζονται, σε περίπτωση που η εξαγορά έγινε με τη χρησιμοποίηση του προϊόντος νέας έκδοσης, η οποία πραγματοποιήθηκε με σκοπό την εξαγορά αυτή, όταν, λόγω της εξαγοράς, προβλέπεται η καταβολή πρόσθετου ποσού στους μετόχους, το ποσό αυτό δεν μπορεί να καταβληθεί παρά μόνο από τα ποσά που μπορούν να διανεμηθούν σύμφωνα με το Άρθρο 44α ή από αποθεματικό, διαφορετικό από το προβλεπόμενο στην προηγούμενη περίπτωση δ', το οποίο δεν μπορεί, εκτός από την περίπτωση μείωσης του καλυφθέντος κεφαλαίου, να διανεμηθεί στους μετόχους. Το αποθεματικό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για την αύξηση του καλυφθέντος κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, για την κάλυψη των εξόδων που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του Άρθρου 2 ή των εξόδων έκδοσης μετοχών ή ομολογιών ή για την καταβολή πρόσθετου ποσού στους κατόχους των μετοχών ή των ομολογιών που πρέπει να εξαγοραστούν, στ) η εξαγορά υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.

4. Το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται κατά τον τελευταίο μήνα της εταιρικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβαν χώρα εξαγορές μετοχών κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, να προσαρμόζει με απόφασή του το Άρθρο του καταστατικού περί του κεφαλαίου, έτσι ώστε να προβλέπεται το ποσό του κεφαλαίου, όπως προέκυψε μετά τις παραπάνω αυξήσεις, τηρώντας τις διατυπώσεις δημοσιότητας του Άρθρου 7β.»

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα αναφορά ασχοληθήκαμε με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων τόσο για τις διαχειριστικές εργασίες όσο και για τον τομέα πιστοδοτήσεων. Σαν επίλογο της συγκεκριμένης αναφοράς επιλέξαμε να αναφέρουμε τρόπους βελτίωσης του ελέγχου, διότι πιστεύουμε πως δυνατότητες βελτίωσης πάντα υπάρχουν. Το πιο σημαντικό πράγμα για έναν ελεγκτή είναι να γνωρίζει τόσο τυπικά όσο και πρακτικά ότι είναι ανεξάρτητος. Η ανεξαρτησία αυτή μπορεί να επιτευχθεί με την εισαγωγή των καθηκόντων του ελεγκτή στο καταστατικό λειτουργίας της επιχείρησης καθώς και της συμμετοχής του διευθυντή εσωτερικού ελέγχου στις συναντήσεις λήψεις αποφάσεων της Διοίκησης. Για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος θα πρέπει ο ελεγκτής να είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός, καθώς και να μην βασίζεται σε υποκειμενικές κρίσεις. Για την εξασφάλιση της αντικειμενικότητας θα πρέπει να μην έρχονται οι ελεγκτές σε απ' ευθείας επαφή με τους υποψήφιους ελεγχόμενους παρά μόνο στην διάρκεια του ελέγχου.

Όταν υπάρχουν κοινωνικές και φιλικές σχέσεις, μεγαλώνει ο κίνδυνος για την άμβλυνση της αμεροληψίας. Επίσης η διοίκηση να επιβραβεύει τους ασυμβίβαστους και να τους παράσχει αμέριστη συμπαράσταση. Δεν θα πρέπει να διορίζονται σε εργασίες για τις οποίες οι ίδιοι αισθάνονται ανίκανοι να εκφράσουν αντικειμενικές απόψεις, για διάφορους λόγους. Εξίσου σημαντική για το αποτέλεσμα του ελέγχου αποτελεί η επαρκής επαγγελματική κατάρτιση των ελεγκτών. Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση σε νέα συστήματα και μεθόδους ελέγχου αποτελεί ζητούμενο. Η Διοίκηση θα πρέπει να φροντίζει για την συνεχή επαγγελματική εξειδίκευση των ελεγκτών. Επιπλέον ο κάθε ελεγκτής θα πρέπει σαν άτομο τόσο να προσαρμόζεται στα πρότυπα συμπεριφοράς των ελεγκτών και της επαγγελματικής επιμέλειας. Το ήθος τους, ακόμα και η ιδιωτική τους ζωή να αποτελεί πρότυπο. Ένα ακόμη σημείο που πιστεύεται πως μπορεί να βελτιωθεί και έτσι να υπάρξει μεγαλύτερη απόδοση του ελεγκτή, είναι η μονότονη ενασχόληση του ελεγκτή πάντοτε με τα ίδια θέματα. Η έλλειψη ποικιλίας, η τυποποιημένη διαδικασία και ρουτίνα, αποτελούν κίνδυνο για την ελεγκτική διαδικασία. Το συνεχές κέντρισμα της επαγγελματικής επαγρύπνησης του ελεγκτή αποτελεί η εναλλαγή, η ανανέωση και ο εμπλουτισμός της ενασχόλησής του με καινούργια θέματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Walter B. M., Larsen E. J., Meigs R. F.,(1986), Ελεγκτική, (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι) Αθήνα: Παπαζήσης
- Γρηγοράκος Θ., (2003), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Εσωτερικός Έλεγχος – Πορίσματα Ελέγχου, Αθήνα : ΣΟΛ
- Γρηγοράκος Θ., (2003), Γενικές αρχές ελεγκτικής, Αθήνα: Παπαζήσης
- ΕΕ L 157 της 9.6.2010Συλλογικό Έργο.,(2011), Δηλώσεις νομικών προσώπων, οικονομικό έτος 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Καραγιάννης Ι.,(2011), Φορολογία, φοροτεχνικά: Υπολογισμός φόρου, Παραδείγματα και εφαρμογής και πράξη, Σταμούλης.
- Κεχράς, Ι. Δ., (2004) Τα βιβλία τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής κοστολογίου : Συμπλήρωμα, κοστολόγηση: εξατομικευμένες παραγωγής, συνεχούς παραγωγής, προτύπου κόστους, συμπαραγωγών, υποπαραγωγών Θεσσαλονίκη : Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε.
- Κορομηλάς Α.Γ.,(2010), Φορολογικές Σημειώσεις 2010, Tax Advisor.
- Παπάς, Α., (2006), Χρηματοοικονομική λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα Αθήνα :Μπένου
- Πρωτοψάλτης Γ. Ν. και Βρουστούρης Κ. Π., (2002), Διεθνή. Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα
- Πρωτοψάλτης, Ν. Γ., (2001), Γενικός οδηγός προγράμματος ελέγχου Αθήνα : ΣΟΛ
- Ρουσάκη, Α., (2006), Φόρος Προστιθεμένης Αξίας Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη
- Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2009), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη
- Σουρινάκης Ν.,(2011), Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σταματόπουλος Δ.Π.,(2010), Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών

προσώπων, Ιδιωτική έκδοση.

- Συλλογικό Έργο.,(2011), Δηλώσεις νομικών προσώπων, οικονομικό έτος 2011, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Φλώρος Α.Γ.,(2010), Φορολογική Λογιστική, Σύγχρονη εκδοτική.