



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

**της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2014-2018»**

**κωδ. ΟΠΣ 5000245**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ**

**ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΦΟΡΕΩΝ (ΒΑΣΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

**3. ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

**ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ**

**Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:**

**Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 691**



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Διαρθρωτικό  
και Αναπτυξιακό Ταμείο

Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



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

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ**

**ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΦΟΡΕΩΝ (ΒΑΣΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ)**

**3. ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

**ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**Μέλη Ομάδας**

**Συντονίστρια:** Γεωργία – Ελένη Ντίνου

**Συγγραφείς:** Δρ Δημήτριος Μυλωνάς  
Δρ Εμμανουήλ Γκίνογλου  
Νικολέττα Τριάντη

**Αξιολογητές:** Ευάγγελος Κρεμμύδας  
Ειρήνη Κλουκινιώτου

<b>3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ</b>	
<b>ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ</b>	<b>8</b>
<b>3.1 ΘΕΩΡΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ</b>	<b>8</b>
3.1.1 Σχεδιασμός ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων	9
3.1.2 Σκοπός και στόχοι του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων.	13
3.1.3 Αρχές σύνταξης Οικονομικών Καταστάσεων	15
3.1.3.1 Γενικές αρχές κατάρτισης των Οικονομικών καταστάσεων	15
3.1.4 Ελεγκτικά τεκμήρια και μέθοδοι απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων	19
3.1.5 Παρουσίαση ερωτηματολογίων ελέγχου και σύνταξη αυτών	24
3.1.6 Παρουσίαση αναλυτικών διαδικασιών κατά τον σχεδιασμό & ολοκλήρωση του ελέγχου – Μελέτη Περίπτωσης	28
<b>3.2 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ</b>	<b>32</b>
3.2.1 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	32
3.2.1.1 Παρουσίαση και επεξήγηση των στοιχείων που συνθέτουν τα Πάγια στοιχεία	32
3.2.1.2 Συμφωνία Μητρώου Παγίων και Γενικής Λογιστικής	38
3.2.1.3 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου Παγίων	42
3.2.1.4 Παρουσίαση ερωτηματολογίου ελέγχων Παγίων	47
3.2.1.5 Σύνταξη Φύλλων ελέγχου Παγίων – Μελέτη Περίπτωσης	50
3.2.2 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	59
3.2.2.1 Παρουσίαση λογαριασμών Απαιτήσεων	59
3.2.2.2 Διαδικασία τιμολόγησης	61
3.2.2.3 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου των Απαιτήσεων	63

3.2.2.4	Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Απαιτήσεων	64
3.2.2.5	Επισημασίες Απαιτήσεις	65
3.2.2.6	Αρμόδια πρόσωπα για έγκριση των Απαιτήσεων	68
3.2.2.7	Σύνταξη Φύλλων ελέγχου Απαιτήσεων – Μελέτη Περίπτωσης	77
<b>3.3</b>	<b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΚΥΚΛΩΜΑ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ</b>	<b>79</b>
3.3.1	Παρουσίαση των λογαριασμών του κυκλώματος Αγορών και Προμηθευτών	80
3.3.1.1	Λογιστικό Κύκλωμα Αγορών	82
3.3.1.2	Λογιστικό Κύκλωμα προμηθευτών	94
3.3.2	Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων, αγορών και προμηθευτών	99
3.3.3	Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Αποθεμάτων	102
3.3.4	Οριζόντιος έλεγχος – Κίνδυνοι	110
3.3.5	Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Αποθεμάτων – Μελέτη Περίπτωσης	113
3.3.6	Πρακτικά θέματα Απογραφής - Διαδικασίες διενέργειας Απογραφής	120
3.3.7	Βασικές μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων	120
<b>3.4</b>	<b>ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ - ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ</b>	<b>123</b>
3.4.1	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	124
3.4.1.1	Παρουσίαση κυκλώματος Μισθοδοσίας και στοιχείων που τη συνθέτουν	124
3.4.1.2	Βασικές διαδικασίες ελέγχου Μισθοδοσίας	128
3.4.1.3	Αναφορά στοιχείων αρχείου φακέλων εργαζομένων	129
3.4.1.4	Εντοπισμός κινδύνων στη Μισθοδοσία	130
3.4.1.5	Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Μισθοδοσίας – Μελέτη Περίπτωσης	133
3.4.1.6	Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Μισθοδοσίας	134
3.4.2	ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	137
3.4.2.1	Διαδικασίες ελέγχου των Ταμειακών Διαθεσίμων	139
3.4.2.2	Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες	140
3.4.2.3	Σύνταξη πρωτοκόλλων καταμέτρησης	141

3.4.2.4	Προϋποθέσεις πληρωμής με επιταγές ημέρας	143
3.4.2.5	Πληρωμές από ταμείο	144
3.4.2.6	Ασυμβίβαστα	145
3.4.2.7	Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων – Μελέτη Περίπτωσης	146
3.4.2.8	Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων	148
<b>3.5</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ</b>	<b>151</b>
3.5.1	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	152
3.5.1.1	Παρουσίαση των Λογιστικών Συστημάτων	152
3.5.1.2	Διαφορές των Λογιστικών Συστημάτων (cash-accrual)	152
3.5.1.3	Χρόνοι αναγνώρισης των γεγονότων στα δύο Λογιστικά Συστήματα	155
3.5.1.4	Λογιστικό και ταμειακό αποτέλεσμα – Συμφωνία	156
3.5.1.5	Βασικές γνώσεις ταμειακών ροών	158
3.5.1.6	Πίνακας προσαρμογής – Μελέτη Περίπτωσης	163
3.5.2	ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	170
3.5.2.1	Έννοια Προϋπολογισμού	170
3.5.2.2	Παρουσίαση Κατάστασης προϋπολογισμού	174
3.5.2.3	Αρχές που διέπουν τον Προϋπολογισμό	181
3.5.2.4	Σύνταξη Προϋπολογισμού	182
3.5.2.5	Έλεγχος σύνταξης και εκτέλεσης Προϋπολογισμού – Μελέτη Περίπτωσης	190
<b>3.6</b>	<b>ΣΦΑΛΜΑΤΑ - ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>201</b>
3.6.1	Ολοκληρωμένη εφαρμογή διόρθωσης σφαλμάτων επί των Οικονομικών Καταστάσεων – Μελέτη περίπτωσης.	201
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>		<b>216</b>

### Πίνακες

Πίνακας 1. Βασικοί κανόνες για την καταγραφή – καταχώρηση λογαριασμών λογιστικού γεγονότος.....	81
Πίνακας 2. Ανάπτυξη Λογαριασμών Ομάδας 2 σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	85
Πίνακας 3. Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί Ομάδας 2 βάσει και π.δ. 146/2003 κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο. ....	86
Πίνακας 4. Ανάλυση Λ/σμού 24 βάσει Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου π.δ.146/2003 Α.....	87
Πίνακας 5. Ανάπτυξη Λογαριασμού 50 Προμηθευτές σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	96
Πίνακας 6 Ανάπτυξη Λογαριασμού 50 Προμηθευτές σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο. ....	97
Πίνακας 7. Ανάπτυξη Λογαριασμού 38 Χρηματικά Διαθέσιμα, σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.....	98
Πίνακας 8. Ανάλυση κόστους πωληθέντων .....	122
Πίνακας 9. Ανάπτυξη Λογαριασμού 60.....	124
Πίνακας 10. Ανάπτυξη Λογαριασμού 55.....	125
Πίνακας 11. Ανάπτυξη Λογαριασμού 54 Φόροι.....	126
Πίνακας 12. Ανάπτυξη Λογαριασμού 38 Χρηματικά Διαθέσιμα.....	138
Πίνακας 13. Ανάπτυξη Λογαριασμών 34-36, Επενδύσεις, Χρηματοοικονομικά Στοιχεία – Συμμετοχές .....	139
Πίνακας 14. Συγκριτικοί Ισολογισμοί 2018 – 2019.....	164
Πίνακας 15. Παράδειγμα Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. ....	164
Πίνακας 16. Ταμειακές Ροές Από Λειτουργικές Δραστηριότητες.....	165
Πίνακας 17. Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.....	168
Πίνακας 18. Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες .....	169
Πίνακας 19. Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.....	170

### Εικόνες

Εικόνα 1. Δραστηριότητες κατά το σχεδιασμό του ελέγχου.....	10
Εικόνα 2. Διαδικασία διενέργειας ελέγχων.....	28
Εικόνα 3. Βασική Λογιστική Ισότητα.....	80
Εικόνα 4. Λογιστικά Κυκλώματα σε οντότητα δημοσίου.....	82
Εικόνα 5. Εξέλιξη Λογαριασμού αποθεμάτων σε μια λογιστική χρήση στο Κύκλωμα Γενικής Λογιστικής.....	85
Εικόνα 6. Αποτύπωση σχέσης τελικών αποθεμάτων προηγούμενης χρήσης με αποθέματα έναρξης επόμενης χρήσης.....	89
Εικόνα 7. Ισότητα περί Αποθεμάτων.....	121

## **3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

### **3.1 ΘΕΩΡΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

#### **Στόχοι Ενότητας: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες**

Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:

- Ελέγξουν τους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Κατανοήσουν τους σκοπούς του ελέγχου
- Χρησιμοποιούν τα ελεγκτικά τεκμήρια ως εργαλεία διασφάλισης και αποτελεσματικότητας του ελέγχου.
- Μελετήσουν και να αναλύσουν οικονομικές καταστάσεις

#### **Σύντομη περιγραφή της Ενότητας**

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες, αρχές, κανόνες και μέθοδοι της Ελεγκτικής σε σχέση με τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων. Παρατίθενται τα βασικά ελεγκτικά τεκμήρια, όπως και οι τρόποι σύνταξης των βασικών ερωτηματολογίων ελέγχου. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες κατά τον σχεδιασμό και την ολοκλήρωση του ελέγχου.



### 3.1.1 Σχεδιασμός ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων<sup>1</sup>

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αντικατοπτρίζει το βαθμό οργάνωσης μια οντότητας. Η καλή και αποτελεσματική οργάνωση αντανακλά στα αποτελέσματα και στην αποδοτικότητα της οντότητας. Είναι λοιπόν αναγκαίο να εφαρμόζονται και να τηρούνται οι βασικές αρχές και κανόνες που διέπουν τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να λειτουργεί αποδοτικά και να επιτυγχάνονται οι στόχοι του. Οι επιδιώξεις αυτές (αρχές και κανόνες) πρέπει να αποβλέπουν σε κάποιες εξασφαλίσεις που να παρέχουν τα εχέγγυα μιας καλής διαχείρισης και φύλαξης της περιουσίας της οντότητας. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τους εσωτερικούς ελεγκτές να έχουν πάντοτε υπόψη τους τις βασικές επιδιώξεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τους κυριότερους λειτουργικούς τομείς του ελεγχόμενου οργανισμού.

Η φάση του σχεδιασμού είναι ο ακρογωνιαίος λίθος ενός επιτυχημένου ελέγχου. Ο σωστός σχεδιασμός επιτρέπει στις ομάδες ελέγχου να προσδιορίσουν τους στόχους, το πεδίο εφαρμογής, τα κριτήρια και τη μεθοδολογία. Επίσης, ο σχεδιασμός παρέχει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα το θεματικό πεδίο. Αυτό περιλαμβάνει την κατανόηση της περιπλοκότητας του περιβάλλοντος του θεματικού πεδίου, τη θέση του στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας, τις νομικές βάσεις και τους ενδεχόμενους κινδύνους, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ο έλεγχος επικεντρώνεται στους τομείς, στους οποίους μπορεί να αποδώσει τη μεγαλύτερη αξία.

Βασικές δραστηριότητες κατά το σχεδιασμό μιας αποστολής ελέγχου:

- Ξεκινήστε τον έλεγχο
- Κατανοήστε την ελεγχόμενη οντότητα
- Προσδιορίστε τους βασικούς κινδύνους
- Αναπτύξτε το πρόγραμμα ελέγχου
- Συναντηθείτε με την ανώτατη διοίκηση
- Προβείτε στην έγκριση του πλαισίου αναφοράς του ελέγχου



Εικόνα 1. Δραστηριότητες κατά το σχεδιασμό του ελέγχου.

Το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου πρέπει να καταλήγει σε τρία βασικά έγγραφα:

**Αξιολόγηση κινδύνων:** διασφαλίζει ότι ο έλεγχος επικεντρώνεται στους τομείς με την μεγαλύτερη αξία και τους κρισιμότερους κινδύνους. Η αξιολόγηση κινδύνων ενισχύεται από μία διεξοδική ανάλυση όλων των πληροφοριών που συλλέγονται για τον προσδιορισμό των τομέων με τους μεγαλύτερους εγγενείς κινδύνους.

**Πρόγραμμα ελέγχου:** περιγράφει τον τρόπο εκτέλεσης της εργασίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ώστε να επιτευχθούν οι συγκεκριμένοι στόχοι.

**Πλαίσιο αναφοράς:** συνοψίζει το πεδίο εφαρμογής, τους στόχους, τα χρονοδιαγράμματα και λοιπές παραμέτρους σχεδιασμού για την ενημέρωση των ανώτερων διοικητικών στελεχών και της ελεγχόμενης οντότητας.

Στο τέλος της διαδικασίας σχεδιασμού, οι ομάδες ελέγχου πρέπει να είναι σε θέση να διατυπώνουν με σαφήνεια τι θα ελεγχθεί, γιατί θα ελεγχθεί και με ποιον τρόπο θα γίνει αυτό.

Τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου υπογραμμίζουν τις ακόλουθες απαιτήσεις:

**Πρότυπο 2200:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να αποτυπώνουν τον σχεδιασμό κάθε έργου, ο οποίος θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς σκοπούς, το επιχειρησιακό πεδίο, το χρονοδιάγραμμα και την κατανομή των πόρων.

**Πρότυπο 2210:** Για κάθε έργο πρέπει να καθορίζονται αντικειμενικοί σκοποί.

**Πρότυπο 2220:** Το καθορισμένο επιχειρησιακό πεδίο πρέπει να είναι επαρκές για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου.

**Πρότυπο 2230:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να καθορίσουν τους κατάλληλους και επαρκείς πόρους που απαιτούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών του έργου, με βάση μία εκτίμηση της φύσης και της πολυπλοκότητας του κάθε έργου, των χρονικών περιορισμών και των διαθέσιμων πόρων.

**Πρότυπο 2240:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύσσουν και να τεκμηριώνουν προγράμματα εργασιών που να επιτυγχάνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς του έργου.

Οι παραπάνω δραστηριότητες πρέπει να υλοποιηθούν κατά την έναρξη του ελεγκτικού έργου για να εξασφαλιστεί ότι η αποστολή είναι καλά σχεδιασμένη και ο χρήστης των υπηρεσιών ενημερώνεται κάθε φορά εγκαίρως:

**Δήλωση αντικειμενικότητας.** Οι ελεγκτές πρέπει να εκτελούν την αποστολή με τέτοιο τρόπο ώστε να εμπιστεύονται ειλικρινά το προϊόν της εργασίας τους και ότι δεν έχουν γίνει σημαντικοί συμβιβασμοί ως προς την ποιότητα. Πρέπει να έχουν αντικειμενική και αμερόληπτη συμπεριφορά και να αποφεύγουν κάθε κατάσταση σύγκρουσης συμφερόντων. Εάν η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα του ελεγκτή έχει επηρεαστεί στην πραγματικότητα ή φαινομενικά, η σχετική πληροφορία θα γνωστοποιείται στον επικεφαλής του ελεγκτικού έργου ή στο επόμενο ιεραρχικό επίπεδο. Για παράδειγμα, η αντικειμενικότητα των ελεγκτών επηρεάζεται αν ο ελεγκτής έχει προσωπική σχέση με τον προϊστάμενο της ελεγχόμενης οντότητας ή αν συμμετείχε στον σχεδιασμό ή στην ίδρυση της ελεγχόμενης οντότητας ή προγράμματος.

Ο έλεγχος πρέπει να συλλέγει πληροφορίες και να καταγράφει το νομικό πλαίσιο και περιβάλλον δραστηριότητας της οντότητας, το λογιστικό σύστημα και τις διαδικασίες οργάνωσης προκειμένου να «εκτιμήσει τον κίνδυνο» ύπαρξης λαθών και παραλείψεων (π.χ.

τήρηση νομιμότητας των πράξεων, φαινόμενα κακοδιαχείρισης και διαφθοράς των υπαλλήλων κ.λπ.) σε μια μονάδα Υγείας.

Για τον εξωτερικό ελεγκτή σχεδιασμός σημαίνει εκτίμηση κινδύνων δηλαδή εκτίμηση της πιθανότητας να έχει συμβεί ένα λάθος. Για το σκοπό αυτό με κατάλληλες τεχνικές και εργαλεία συλλογής αποδεικτικών στοιχείων (ερωτηματολόγια, συνεντεύξεις, αυτοψίες, συγκριτική ανασκόπηση/φύλλα ελέγχου), μέσω του υφιστάμενου επιπέδου του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου προσπαθεί να αποκτήσει πληροφορίες και τεκμήρια για τη πιθανότητα ύπαρξης λαθών και τη δυνατότητα εντοπισμού αυτών των λαθών. Δηλαδή να απαντήσει στο ερώτημα «τι και πως ή πόσα θα ελέγξω» (π.χ. μια λανθασμένη καταχώρηση ή ένα έλλειμμα ταμείου ή μια συναλλαγή π.χ. μια συνταγογράφηση).

Βάση και αξίωμα του ελεγκτή αποτελεί κατ' αρχήν ότι η ελεγχόμενη περιοχή (υπόλοιπα λογαριασμών ή αριθμός συναλλαγών) δεν είναι ορθή και με τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια να αποδείξει ότι είναι ορθή. Δηλαδή με τα ανωτέρω εργαλεία που αναφέρουμε στη φάση του σχεδιασμού θα αξιολογήσει το υφιστάμενο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, θα διαβαθμίσει τον ελεγκτικό κίνδυνο που αναλαμβάνει, ήτοι του κινδύνου να μην προβεί σε λάθος συμπέρασμα και στη συνέχεια να καθορίσει το επίπεδο σημαντικότητας (materiality) και να προσδιορίσει το μέγεθος του δείγματος.

Για να περιοριστεί ο κίνδυνος της μη αντικειμενικής αξιολόγησης κατά τη διενέργεια μίας ελεγκτικής αποστολής, όλοι οι ελεγκτές που συμμετέχουν στην συγκεκριμένη αποστολή πρέπει να υπογράψουν τη δήλωση αντικειμενικότητας στη φάση του σχεδιασμού. Επιπλέον, κάθε ελεγκτής που τυχόν ενταχθεί στην ομάδα μετά τη φάση του σχεδιασμού πρέπει να υπογράψει τη δήλωση αντικειμενικότητας.

Τελικά σκοπός της φάσης σχεδιασμού είναι να γίνουν επαρκώς κατανοητά τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων διοίκησης και των επιχειρησιακών διαδικασιών, των πρακτικών, των πολιτικών και των διαδικασιών της, καθώς και του εξωτερικού και εσωτερικού περιβάλλοντος. Σε αυτή τη φάση, οι ελεγκτές επανεξετάζουν ορισμένα βασικά έγγραφα, διεξάγουν προκαταρκτικές συνεντεύξεις και εκτελούν μια λεπτομερή αξιολόγηση των κινδύνων της οντότητας ελέγχου

για να επιβεβαιώσουν τον στόχο του ελέγχου και να καθορίσουν τους βασικούς τομείς που απαιτούν περαιτέρω εξέταση.

Το πρόγραμμα ελέγχου (ή το Πλαίσιο Αναφοράς) συντάσσεται στο τέλος της φάσης σχεδιασμού. Περιγράφει την οντότητα, το στόχο, το πεδίο εφαρμογής, τα κριτήρια και τα χρονοδιαγράμματα του ελέγχου, καθώς και την προσέγγιση που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση επιλεγμένων τομέων βάσει των κριτηρίων ελέγχου. Μια σύντομη περίληψη του προγράμματος αυτού θα παρέχεται στη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας προκειμένου να δηλώσουν τη συμφωνία τους σχετικά με τα οριζόμενα κριτήρια ελέγχου και να ενημερώνονται για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων σχεδιασμού και για τα χρονικά πλαίσια του ελέγχου.

#### **3.1.2 Σκοπός και στόχοι του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων.**

Οι Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης και της χρηματοοικονομικής επίδοσης μιας οντότητας. Αντικείμενο των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παράσχουν πληροφόρηση για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οντότητας που είναι χρήσιμη σε έναν ευρύ κύκλο χρηστών για την αξιολόγηση και λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων. Ειδικότερα το αντικείμενο των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων του Δημόσιου Τομέα είναι η παροχή πληροφοριών χρήσιμων για τη λήψη αποφάσεων και η επίδειξη της υπευθυνότητας της οντότητας για τη διαχείριση των πόρων που της έχουν εμπιστευτεί: α) παρέχοντας πληροφόρηση για τους πόρους, την κατανομή και τις χρήσεις τους, β) παρέχοντας πληροφόρηση για το πώς η οντότητα χρηματοδότησε τις δραστηριότητες της και αντιμετώπισε τις ανάγκες της για διαθέσιμα, γ) παρέχοντας πληροφόρηση που είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητες της και να αντιμετωπίζει τις υποχρεώσεις της, δ) παρέχοντας πληροφόρηση για τις χρηματοδοτικές συνθήκες της οντότητας και τις αλλαγές σε αυτές, ε) παρέχοντας συνολική πληροφόρηση χρήσιμη στην αξιολόγηση της επίδοσης της οντότητας σε όρους κόστους παρεχόμενων υπηρεσιών, αποδοτικότητας και ανταμοιβών. Επίσης οι γενικού σκοπού οικονομικές

καταστάσεις μπορεί να έχουν ένα προβλεπτικό ρόλο ή ένα ρόλο προσδοκιών παρέχοντας πληροφόρηση χρήσιμη για την πρόβλεψη των πόρων που απαιτούνται για τη συνέχιση των λειτουργιών, τους πόρους που πρέπει να δημιουργούνται και τους σχετικούς κινδύνους και αβεβαιότητες. Η οικονομική αναφορά μπορεί επίσης να παρέχει στους χρήστες πληροφόρηση: α) που να υποδηλώνει εάν οι πόροι αποκτήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τον νόμιμα εγκεκριμένο προϋπολογισμό και β) που να υποδηλώνει εάν οι πόροι αποκτήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τις νομικές και συμβατικές απαιτήσεις λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών ορίων που τέθηκαν από τις αρμόδιες κανονιστικές αρχές. Αναλυτικά για να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση όσο αφορά την οντότητα για:

- τα περιουσιακά στοιχεία
- τις υποχρεώσεις
- την καθαρή θέση
- τα έσοδα
- τα έξοδα
- άλλες αλλαγές στη καθαρή θέση
- τις ταμειακές ροές

Ένα πλήρες πακέτο Οικονομικών Καταστάσεων περιλαμβάνει:

**α)** μια κατάσταση της Χρηματοοικονομικής Θέσης (ΚΧΘ)

**β)** μια κατάσταση της Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (ΚΧΕ)

**γ)** μια κατάσταση Μεταβολών στην Καθαρή Θέση (ΚΜΚΘ)

**δ)** μια Κατάσταση Ταμιακών Ροών (ΚΤΡ)

**ε)** όταν μια οντότητα δημοσιεύει τον εγκεκριμένο προϋπολογισμό της και μια σύγκριση του προϋπολογισμού και των πραγματικών ποσών (απολογισμού), είτε ως ξεχωριστή επιπρόσθετη χρηματοοικονομική κατάσταση, είτε ως διακεκριμένη στήλη στις οικονομικές

καταστάσεις. **στ)** σημειώσεις (Notes) που περιέχουν μια περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

### 3.1.3 Αρχές σύνταξης Οικονομικών Καταστάσεων

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων είναι τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που κάνουν χρήσιμη την παρεχόμενη πληροφόρηση στους χρήστες και αυτά είναι.

- Κατανοητότητα
- Έγκαιρη πληροφόρηση
- Συνάφεια
- Σπουδαιότητα
- Αξιοπιστία
- Πιστή παρουσίαση
- Ουσία πάνω από τον τύπο
- Ουδετερότητα
- Πληρότητα
- Συγκρισιμότητα

#### 3.1.3.1 Γενικές αρχές κατάρτισης των Οικονομικών καταστάσεων

##### **A. Εύλογη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ)**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οντότητας. Η εύλογη παρουσίαση απαιτεί την αξιόπιστη απεικόνιση των επιπτώσεων των συναλλαγών, άλλων



γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που τίθενται από τα ΔΛΠΔΤ. Η εφαρμογή των ΔΛΠΔΤ με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όπου κρίνεται απαραίτητο αναμένεται να οδηγήσει σε οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μια εύλογη παρουσίαση. Μια οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα ΔΛΠΔΤ δηλώνει ρητά και ανεπιφύλακτα αυτή τη συμμόρφωση στις σημειώσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ότι έχουν καταρτιστεί με βάση τα ΔΛΠΔΤ εκτός εάν συμμορφώνονται με το σύνολο των απαιτήσεων των ΔΛΠΔΤ. Τα ΔΛΠΔΤ δηλαδή στον βαθμό που εφαρμόζονται αποτελούν, ως λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του Δημοσίου, ένα είδος συστήματος λογιστικού δικαίου αντίστοιχο με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για τις ιδιωτικές οντότητες όπως και τον Κώδικα Φορολογικών Συναλλαγών από πλευράς φορολογικού δικαίου, (σήμερα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ν.4308/2014). Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν διορθώνονται είτε με τη γνωστοποίησή τους είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό. Όταν η οντότητα απομακρύνεται από την απαίτηση ενός προτύπου γνωστοποιεί:

α) Ότι η διοίκηση έχει καταλήξει ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια τη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

β) Ότι έχει συμμορφωθεί με το εφαρμοστέο πρότυπο, εκτός από το ότι δεν έχει εφαρμόσει μια συγκεκριμένη απαίτηση για να πετύχει μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

γ) Τον τίτλο του προτύπου του οποίου η οντότητα δεν έχει εφαρμόσει μια συγκεκριμένη απαίτηση, τη φύση της μη συμμόρφωσης συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το πρότυπο θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο ο χειρισμός θα ήταν τόσο παραπλανητικός κατά τις περιστάσεις διότι θα συγκρουόταν με τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων που τίθενται στο παρόν πρότυπο περί παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε και



δ) Για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο τη χρηματοοικονομική επίπτωση, στις οικονομικές καταστάσεις, της μη συμμόρφωσης για κάθε κονδύλι που θα αναφερόταν σε συμμόρφωση με την απαίτηση.

#### **Β. Συνεχιζόμενη δραστηριότητα**

Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γίνεται μια εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η εκτίμηση πρέπει να γίνεται από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας, εκτός και εάν υπάρχει πρόθεση για ρευστοποίηση της οντότητας ή παύση της λειτουργίας της ή δεν υπάρχει εναλλακτική προοπτική από το να συμβεί κάτι τέτοιο. Όταν οι υπεύθυνοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι ενήμεροι, διενεργώντας τις εκτιμήσεις τους, για ουσιαστικές αβεβαιότητες σχετικές με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να στοιχειοθετούν σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει ως δρώσα δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταστρώνονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τη βάση με την οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δεν λογίζεται ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

#### **Γ. Συνέπεια στη παρουσίαση**

Η παρουσίαση και ταξινόμηση των κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται από χρήση σε χρήση εκτός εάν: α) είναι προφανές, μετά από μια σημαντική αλλαγή στη φύση των λειτουργιών της οντότητας ή μια αναθεώρηση των οικονομικών της καταστάσεων ότι μια άλλη παρουσίαση ή ταξινόμηση θα ήταν πιο κατάλληλη εφαρμόζοντας τα κριτήρια για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών β) Ένα ΔΛΠΔΤ απαιτεί μια αλλαγή στη παρουσίαση.

### **Δ. Ουσιαστικότητα και ομαδοποίηση**

Κάθε ουσιαστική τάξη όμοιων κονδυλίων πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Κονδύλια ανόμοιας φύσης ή λειτουργίας πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά, εκτός και εάν είναι επουσιώδη.

### **Ε. Συμψηφισμός**

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καθώς επίσης και έσοδα και έξοδα δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός και εάν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο πρότυπο.

### **ΣΤ. Συγκριτική πληροφόρηση**

Εκτός και εάν ένα ΔΛΠΔΤ επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, πρέπει να γνωστοποιείται συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση για όλα τα ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να περιλαμβάνει αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση όταν αυτό είναι απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Όταν η παρουσίαση ή ταξινόμηση των κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις διορθώνεται τα συγκριτικά ποσά πρέπει να αναταξινομούνται εκτός και εάν η αναταξινόμηση είναι ανέφικτη.

Όταν συγκριτικά ποσά επαναταξινομούνται η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί α) τη φύση της επαναταξινόμησης, β) το ποσό κάθε κονδυλίου ή κατηγορίας κονδυλίων που επαναταξινομείται και γ) το λόγο της επαναταξινόμησης. Όταν είναι ανέφικτο να επαναταξινομηθούν συγκριτικά ποσά μια οντότητα γνωστοποιεί: α) το λόγο για την μη επαναταξινόμηση των ποσών, β) τη φύση για τις τακτοποιήσεις που θα έπρεπε να είχαν γίνει εάν τα ποσά είχαν επαναταξινομηθεί.

### **Ζ. Αναγνώριση των οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναγνωρίζονται ξεκάθαρα και να ξεχωρίζουν από τη λοιπή πληροφόρηση στο ίδιο δημοσιευόμενο έγγραφο. Επιπλέον η ακόλουθη πληροφόρηση πρέπει να εμφανίζεται καταφανώς και να επαναλαμβάνεται όταν είναι απαραίτητο για τη κατάλληλη κατανόηση των παρουσιαζόμενων οικονομικών καταστάσεων: α) Το όνομα της

αναφέρουσας οντότητας ή άλλα μέσα αναγνώρισης και οποιαδήποτε αλλαγή σε αυτή τη πληροφόρηση από την προηγούμενη ημερομηνία αναφοράς. β) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα ως οικονομική μονάδα. γ) Την ημερομηνία αναφοράς ή την καλυπτόμενη περίοδο από τις οικονομικές καταστάσεις. δ) Το νόμισμα παρουσίασης όπως ορίζεται στο ΔΛΠΔΤ 4 «Οι επιπτώσεις των αλλαγών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες». ε) Το επίπεδο της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στα παρουσιαζόμενα στις οικονομικές καταστάσεις ποσά.

### Η. Αναφερόμενη περίοδος

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετήσια. Όταν η ημερομηνία αναφοράς αλλάζει και οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα χρόνο, μια οντότητα γνωστοποιεί επιπρόσθετα την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις: α) το λόγο για τη χρησιμοποίηση μιας μεγαλύτερης ή μικρότερης περιόδου και β) το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά για τις συγκεκριμένες καταστάσεις, όπως οι καταστάσεις της οικονομικής επίδοσης, της κατάστασης των μεταβολών στην καθαρή θέση, οι ταμειακές ροές και οι σχετικές σημειώσεις δεν είναι εξολοκλήρου συγκρίσιμες.

### Θ. Χρονικότητα

Η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται εάν αυτές δεν είναι διαθέσιμες για τους χρήστες μέσα σε ένα λογικό διάστημα μετά την περίοδο αναφοράς. Μια οντότητα πρέπει να είναι σε θέση να εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις της μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία αναφοράς.

#### 3.1.4 Ελεγκτικά τεκμήρια και μέθοδοι απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων

Ο ελεγκτής στη φάση του σχεδιασμού, του σημαντικότερου σταδίου της ελεγκτικής διαδικασίας, για την «εκτίμηση κινδύνου» ύπαρξης λαθών επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει: - να κατανοήσει την ελεγχόμενη δραστηριότητα και να καταγράψει στοιχεία ανάλυσης (δείκτες) για τον εντοπισμό των ελεγκτικά επικίνδυνων περιοχών. - να

κατανοήσει τα συστήματα λογιστικής και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου - να καταγράψει τις διαδικασίες ανά δραστηριότητα και - να αξιολογήσει μετά τα ανωτέρω τον ελεγκτικό κίνδυνο και να εφαρμόσει την ελεγκτική δειγματοληψία σε κατάλληλες και επαρκείς δειγματικές μονάδες για την επιζητούμενη ελεγκτική μαρτυρία. Για τα ανωτέρω συνεπώς ο ελεγκτής χρησιμοποιεί διάφορα εργαλεία και πηγές.

Πιο συγκεκριμένα συγκεντρώνει τα στοιχεία που παράγονται με τα διερευνητικά ερωτήματα (ερωτηματολόγια, συνεντεύξεις, με τις ακολουθούμενες διαδικασίες, αυτοψία) αναφορικά με τις λογιστικές αρχές και πρακτικές οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης συγκεντρώνει και τις εκθέσεις άλλων ελεγκτών ή τρίτων καθώς και δείκτες συγκριτικής ανασκόπησης προκειμένου να εξάγει και τα δικά του συμπεράσματα. Γενικώς συλλέγει πληροφορίες για την «εκτίμηση κινδύνου» ύπαρξης λαθών.

**Ως πηγές άντλησης και συλλογής στοιχείων είναι :**

- Απευθείας από τους ελεγκτές (π.χ. συνεντεύξεις, ερωτηματολόγια κ.λπ.).
- Απευθείας από τρίτους (εργασίες άλλων, στατιστικά στοιχεία με δείκτες κ.λπ.).
- Από την ελεγχόμενη υπηρεσία ή οργανισμό (π.χ. αποφάσεις, νομοθεσία, συμβάσεις, εγχειρίδια συστημάτων λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου, καθηκοντολόγια υπαλλήλων, παραστατικά κ.λπ.).

**Ως μέθοδοι συλλογής στοιχείων είναι:**

- Η μελέτη κανονισμών, εγκυκλίων και αποφάσεων.
- Η διενέργεια συνεντεύξεων και επιτόπιων επισκέψεων.
- Η συμπλήρωση ερωτηματολογίων και
- Η συμπλήρωση φύλλων ελέγχου.

**Κατανόηση ελεγχόμενης δραστηριότητας/ Ερωτηματολόγια (checklists):**

Αποτελούν δομημένες ερωτήσεις, κατάλληλα διαρθρωμένες και προσαρμοσμένες ανάλογα το αντικείμενο και τη διαφορετικότητα του ελέγχου με διχοτομικές ή πολλαπλών επιλογών απαντήσεις και βοηθούν στη διαβάθμιση του ελεγκτικού κινδύνου για την εκτέλεση του επιλεγέντος δείγματος με μικρής ή μεγάλης έκτασης ελεγκτικές διαδικασίες. Ως μεθοδολογία

καταγράφουν στις ερωτήσεις το περιβάλλον, το λογιστικό σύστημα, τις λειτουργίες και δραστηριότητες της μονάδας, το νομικό πλαίσιο κ.λπ. Κατωτέρω παρατίθενται ένα ενδεικτικό υπόδειγμα ερωτηματολογίου με το «σύστημα εσωτερικού ελέγχου μιας μονάδας», δηλαδή κατά πόσο είναι επαρκές και αποτελεσματικό.

Τα ερωτήματα διαμορφώνονται με βάση τους παράγοντες που καθορίζουν την ορθή του λειτουργία και αφορούν:

- Τον τρόπο λογιστικής παρακολούθησης των πράξεων και συναλλαγών με την εφαρμογή λογιστικού σχεδίου, της συμφωνίας λογαριασμών και της μηχανογραφικής υποστήριξης του λογιστικού συστήματος.
- Τις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές και μεθόδους (αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεων κ.λπ.).
- Την ύπαρξη οργανογράμματος και κανονισμού εσωτερικής λειτουργίας που προβλέπεται ο διαχωρισμός των λειτουργιών μιας συναλλαγής σε συναλλακτική (αγορές-πωλήσεις), διαχειριστική (διαχείριση και φύλαξη περιουσιακών στοιχείων) και λογιστική (καταγραφή και παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων), καθώς επίσης και η κατανομή αρμοδιοτήτων στο προσωπικό, δηλαδή η διενέργεια των συναλλαγών όχι από ένα πρόσωπο αλλά και από δεύτερο και να συμπληρώνεται από τρίτο ως μοχλός ελέγχου π.χ. ο ταμίας όχι και λογιστής.
- Τα μέτρα για τη φύλαξη και φυσική προστασία των περιουσιακών στοιχείων και λογιστικών βιβλίων
- Τη διενέργεια επαληθεύσεων με φυσικές απογραφές, καταμετρήσεις και επιβεβαιωτικές συμφωνίες (προσυμφωνημένα ή αιφνιδιαστικά κλπ.).
- Την επάρκεια και ακεραιότητα του προσωπικού.

#### Φύλλα ελέγχου εργασίας (φάκελος τεκμηρίωσης)

Αποτελούν την ταυτότητα και το αποδεικτικό υλικό του ελέγχου για τον ελεγκτή αλλά και της τεκμηρίωσης της έκθεσης που συντάσσουν οι ελεγκτές. Συνίστανται από τα συλλεχθέντα και αξιολογηθέντα αποδεικτικά στοιχεία και αποτυπώνουν τα ευρήματα των

ερωτηματολογίων ελέγχου. Αποτελούν επίσης την πηγή από την οποία αντλούνται τα στοιχεία συγγραφής της έκθεσης ελέγχου δηλαδή αποτελούν τον «κρίκο» μεταξύ της διενέργειας ελέγχου (συλλογή στοιχείων) και σύνταξης της έκθεσης. Το σύνολο των φύλλων εργασίας για τη χρήση αποτελούν τον τρέχοντα φάκελο ελέγχου σε σχέση με τα φύλλα μονιμότερου ενδιαφέροντος που αποτελούν το μόνιμο φάκελο.

### Διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης

Ο ελεγκτής διερευνά αναλυτικά τα δεδομένα τόσο στο στάδιο του σχεδιασμού όσο και στο στάδιο επισκόπησης ή ολοκλήρωσης του ελέγχου. Στόχος των διαδικασιών αυτών είναι να εντοπίσει ελεγκτικά επικίνδυνες περιοχές με τη χρήση δεικτών και να επιβεβαιώσει αν οι υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με τη γενικότερη εικόνα της ελεγχόμενης δραστηριότητας. Τα χρήσιμα εργαλεία των δεικτών αναφέρονται σε σχέσεις μεταξύ των στοιχείων του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσεως, του προϋπολογισμού και παριστάνονται με την μορφή πηλίκου ή ποσοστού. Κατωτέρω παρατίθεται ενδεικτικό παράδειγμα συγκριτικής ανασκόπησης σε καταστάσεις «κοινού μεγέθους», δηλαδή του ποσοστού συμμετοχής κάθε λογαριασμού (με βάση τα μεγέθη) επί των οικονομικών καταστάσεων

### Ελεγκτικός κίνδυνος

Αφορά τον κίνδυνο του ελεγκτή να υπάρχει ένα λάθος (π.χ. έλλειμμα Ταμείου ή ένα λάθος καταχώρησης) και να μην το εντοπίσει. Επιδίωξη του ελεγκτή είναι να εξασφαλίσει τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε επαρκές χαμηλό επίπεδο. Για το σκοπό αυτό απαιτείται η «διαβάθμιση» του ελεγκτικού κινδύνου ώστε ο χαρακτηρισμός να αποτελεί παράγωγο των αποτελεσμάτων των ερωτηματολογίων και λοιπών στοιχείων άντλησης πληροφοριών, όπως π.χ. δεδομένα αναλυτικής διερεύνησης ή δοκιμασίες επί δικλίδων κ.λ.π.

### Μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου

Ο ελεγκτής οικονομικών καταστάσεων δέχεται καταρχήν ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις δεν είναι ορθές (δηλαδή έχουν ουσιώδη λάθη και παραλείψεις) και θα αποδείξει μέσω του μοντέλου ότι είναι ορθές, με την παραδοχή όμως  $AR = 5\%$ . Δηλαδή με άλλα λόγια δέχεται ότι στις εκατό (100) εκθέσεις μπορεί οι πέντε (5) να είναι λάθος, αλλά ως μέγεθος δεν

θεωρούνται ουσιώδεις για να επηρεάσουν το συνολικό επίπεδο εμπιστοσύνης όλων των εκθέσεων. Έτσι τεκμαίρεται ότι αν οι ενενήντα πέντε (95) εκθέσεις είναι ορθές, τότε συμπεραίνεται ότι και το σύνολο των εκατό (100) εκθέσεων είναι ορθές.

#### **Δείγμα (ταυτότητα δείγματος) – Επιλογή δείγματος**

Δείγμα είναι η διαδικασία ελέγχου σε ποσοστό λιγότερο από το 100% του πληθυσμού ικανού όμως να επιτρέπει τη διαμόρφωση ασφαλούς γνώμης (διασφάλιση) για το σύνολο του πληθυσμού. Αποτελεί συνδυασμό της επιλογής και του μεγέθους αυτού. Αποτελεί μέρος του σταδίου διενέργειας του ελέγχου και συνέχεια του σχεδιασμού του ελέγχου με βάση τα ευρήματα των ερωτηματολογίων ελέγχου.

Τα βασικά θέματα που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής στην επιλογή του δείγματος είναι τα χαρακτηριστικά του δείγματος και η εφαρμογή της ελεγκτικής δειγματοληψίας δηλαδή «σε ποιους και πως θα επιλεγούν».

#### **Χαρακτηριστικά δείγματος**

- Να είναι το δείγμα επαρκές για τη μελέτη του πληθυσμού
- Να είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού (το δείγμα πρέπει να είναι «είδωλο» του πληθυσμού και να περιλαμβάνει όλες τις ιδιότητες του πληθυσμού με την ίδια αναλογία π.χ. πωλήσεις όλων των ειδών και κατηγοριών κ.λπ.). Για την αντιπροσωπευτικότητα ακολουθείται και η μέθοδος της νομισματικής μονάδας π.χ. υπόλοιπα προμηθευτών
- Να είναι ο πληθυσμός του δείγματος ομοιογενής (εάν ο πληθυσμός δεν είναι ομοιογενής απαιτείται η κατάτμησή του σε ομοιογενή στρώματα με κριτήρια π.χ. συναλλαγές με κοινά χαρακτηριστικά όπως εγγραφές εξόδων ανά προμηθευτή ή ανά κατάσταση κ.λπ. και στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η περαιτέρω κατάτμηση λαμβάνεται αυτούσια καθ' αυτό ο πληθυσμός π.χ. ταμειακά παραστατικά πληρωμών ή το σύνολο υπολοίπων προμηθευτών). Σημειώνεται ότι η ομοιογένεια συμβάλλει και στην αξιόπιστη προβολή του σφάλματός στις διαπιστούμενες διαφορές.



### Συμπεράσματα ελέγχου

Αποτελεί το επιστέγασμα των «διαπιστώσεων» και απαντά ευθέως στο ερώτημα που έχει τεθεί με το αντικείμενο της «εντολής ελέγχου». Αρχική έκθεση διαπιστώσεων: Αφορά τα πρώτα συμπεράσματα του ελέγχου και αποστέλλονται στην ελεγχόμενη οντότητα για ενημέρωση, έκφραση απόψεων επί των ευρημάτων και επιβεβαίωση τους (ως επιτελική σύνοψη π.χ. προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου από την εφορία). Στη συνέχεια ακολουθεί το τελικό στάδιο με την έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου (γνώμη ή πόρισμα) που αποτελεί το κείμενο συμπερασμάτων τεκμηριωμένο με το κατάλληλο αποδεικτικό υλικό και τα σχετικά φύλλα ελέγχου. Στο περιεχόμενο της τελικής έκθεσης ελέγχου περιλαμβάνεται η «επιτελική σύνοψη» συμπερασμάτων που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης και ίσως το πιο κρίσιμο, που διαβάζεται περισσότερο γιατί δίνει έμφαση στα κύρια συμπεράσματα.

### 3.1.5 Παρουσίαση ερωτηματολογίων ελέγχου και σύνταξη αυτών

Είναι ένα σύνολο συγκεκριμένων και κατανοητών ερωτήσεων με σκοπό να καθοριστούν οι συνθήκες ή η στάση έναντι ενός συγκεκριμένου θέματος. Ένα καλά σχεδιασμένο ερωτηματολόγιο παρέχει χρήσιμη πληροφορία σχετικά με θέματα όπως αποδοτικότητα και ευστοχία της διαδικασίας ή της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Με τον όρο ερωτηματολόγιο ελέγχου, εννοούμε το έντυπο εκείνο που περιέχει μια σειρά σύντομων ερωτήσεων και αντίστοιχο χώρο για απαντήσεις. Στόχος είναι η υποβοήθηση των ελεγκτών για τη διερεύνηση πληροφοριών, με τρόπο οργανωμένο και για συγκεκριμένα θέματα, έτσι ώστε ο έλεγχος να είναι συγκροτημένος, το δυνατόν πλήρης και να οδηγεί σε ασφαλή συμπεράσματα. Ιδιαίτερη είναι η σημασία του για την προετοιμασία της ελεγκτικής διαδικασίας και της μεθοδολογίας που θα ακολουθηθεί.

Τα ερωτηματολόγια ελέγχου αποτελούν ένα πλαίσιο αντιπροσωπευτικής και συστηματικής καταγραφής των σημαντικών σημείων ελέγχου στην οντότητα. Τα ερωτηματολόγια ελέγχου αποτελούν βασικό εργαλείο για τη διερεύνηση κυρίως της ποιότητας παρά της ποσότητας της



ελεγκτικής εργασίας. Κατά την καταγραφή των απαντήσεων, ελλοχεύει ο κίνδυνος επιρροής της έκφρασης γνώμης του ελεγκτή από την υποκειμενική του κρίση. Για το λόγο αυτό οι επιλεγμένες ερωτήσεις θα πρέπει να μειώνουν στο ελάχιστο δυνατό την πιθανότητα παρερμηνείας και εξαγωγής αυθαίρετων εκτιμήσεων και απόψεων. Ο προγραμματισμός ελέγχου στηρίζεται στα συμπεράσματα που βγαίνουν από τις απαντήσεις αυτών των ερωτηματολογίων. Επιπρόσθετα, συνιστούν έναν πρακτικό τρόπο προσέγγισης και μελέτης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, μια πρώτη διαπίστωση όσον αφορά αυτό το στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας και μια σοβαρή υπενθύμιση της λειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας. Διακρίνονται στο γενικό ερωτηματολόγιο μελέτης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και στο ερωτηματολόγιο για κάθε περιοχή ελέγχου. Η διατύπωση των ερωτήσεων θα πρέπει να γίνεται με τρόπο που οι απαντήσεις, κυρίως οι αρνητικές, θα βοηθήσουν στον εντοπισμό των αδυναμιών των διαδικασιών και θα παραπέμψουν στη λήψη μέτρων για την αντιμετώπιση μελλοντικών προβλημάτων.

Στο σχεδιασμό του προγράμματος ελέγχου, σημαντική είναι η μελέτη των απαντήσεων του ερωτηματολογίου εκτίμησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Αποτελεί πολύτιμο και παραδοσιακό εργαλείο συλλογής πληροφοριών, μελέτης και απόκτησης γνώσεων των διαδικασιών της οντότητας. Ένα γενικό ερωτηματολόγιο περιέχει γενικές ερωτήσεις που σχετίζονται με τη λειτουργία του οργανισμού.

Εκτός από το γενικό ερωτηματολόγιο, χρησιμοποιούνται και τα ειδικά ερωτηματολόγια τα οποία αφορούν κυρίως συγκεκριμένες λειτουργίες. Εστιάζουν στη συγκέντρωση πληροφοριών με ειδικό περιεχόμενο και οι ερωτήσεις σχεδιάζονται για τη διερεύνηση μεμονωμένων περιοχών ελέγχου.

Η Μονάδα Ελέγχου ακολουθεί τα προγράμματα ελέγχου και τα χρησιμοποιεί ως οδηγούς για την ελεγκτική εργασία. Οι απαντήσεις που σημειώνονται στα ερωτηματολόγια, είναι μέρος του προγράμματος και αποτελούν στην ουσία, ελεγκτικές διαδικασίες των αντικειμενικών στόχων του ελέγχου που καλείται να επαληθεύσει. Συλλέγονται οι πληροφορίες, μελετώνται, αξιολογούνται, επισημαίνονται τα γεγονότα ή οι ενέργειες των ελεγχόμενων δραστηριοτήτων με βαθμό επικινδυνότητας και ιεραρχούνται οι σημαντικές περιοχές ελέγχου, βάσει της σημαντικότητάς τους.

Ένα πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει:

- να τεκμηριώνει την ελεγκτική εργασία για συλλογή, ανάλυση, ερμηνεία και τεκμηρίωση των πληροφοριών του,
- να δηλώνει τον αντικειμενικό σκοπό του,
- να καθορίζει το πλαίσιο και την έκταση της ελεγκτικής εργασίας που είναι απαραίτητα για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών,
- να επισημαίνει τους κινδύνους, τις συναλλαγές, τα τεχνικά θέματα και τις δραστηριότητες που πρέπει να ελεγχθούν,
- να προετοιμάζεται πριν ξεκινήσει η διαδικασία ελέγχου και να προσαρμόζονται κατά τη διάρκεια αυτού.

Η προκαταρκτική επισκόπηση του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί βασικό στάδιο για την αποτελεσματική και αποδοτική κατάρτιση του προγράμματος. Συνδέεται άμεσα με την επιλογή των δραστηριοτήτων που θα ελέγξει. Σημαντικό εργαλείο για μια σωστή προετοιμασία, κατά την επισκόπηση, αποτελεί η απόκτηση των απαραίτητων πληροφοριών, μέσω κατάλληλων ερωτηματολογίων που θα συντάξει ο ελεγκτής.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:** Η Διεύθυνση Οικονομικού ενός Δήμου, απαρτίζεται από το Τμήμα Λογιστηρίου και το Τμήμα Προμηθειών και έχει την ευθύνη του Οικονομικού Σχεδιασμού της οντότητας. Λειτουργεί βάσει της αρχής της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής. Παρακολουθεί και ενημερώνει τη διοίκηση για τα οικονομικά στοιχεία του Δήμου. Τέλος, στην ευθύνη της είναι η σύνταξη του ετήσιου Προϋπολογισμού, η παρακολούθηση της τήρησής του και η σύνταξη των Ισολογισμών.

Το Τμήμα Λογιστηρίου διαχειρίζεται όλα τα θέματα που σχετίζονται με τα πάγια, τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις, τα έξοδα και τις πληρωμές. Ασχολείται με όλα τα λογιστικά θέματα, τον ετήσιο οικονομικό προγραμματισμό και είναι υπεύθυνο για τη χρηματοοικονομική διαχείριση και παρακολούθηση των διαθεσίμων του Δήμου. Προτείνει συνεργασίες με τράπεζες και χρηματοοικονομικούς οργανισμούς. Παρακολουθεί τις εγγυήσεις, τις πιστώσεις και τις εισπράξεις των εσόδων, τα υπόλοιπα και τις πληρωμές των προμηθευτών και όλων των δαπανών. Καταχωρεί, στο μηχανογραφικό σύστημα

παρακολούθησης λογαριασμών, τις συναλλαγές και τις κινήσεις του Δήμου, τηρώντας μηχανογραφημένα αρχεία για αυτές. Αρχεία τηρεί και για θέματα για τα οποία είναι υπεύθυνο για τη διαχείρισή τους, όπως συμβάσεις με Τράπεζες, extrait Τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ. Γενικότερα, μεριμνά για την έγκαιρη κάλυψη όλων των υποχρεώσεων του Δήμου, φροντίζοντας για την ορθότερη και συνεχή εξασφάλιση εσόδων, με κύριο μέλημα τη σωστή διαχείριση της περιουσίας του Δήμου.

Το Τμήμα Προμηθειών, έχει την ευθύνη όλων των διαδικασιών προμήθειας αγαθών και υπηρεσιών, διεξάγοντας διαγωνισμούς για την αγορά των απαραίτητων υλικών για τη συνέχιση της δραστηριότητας του Δήμου. Το τμήμα ενημερώνει τα λογιστικά βιβλία, όσον αφορά τις ποσοτικές ή άλλες μεταβολές των υλικών κατά τη διάρκεια της χρήσεως, διεξάγει περιοδικές απογραφές των αποθεμάτων και αναφέρει περιπτώσεις υλικών που πρέπει να καταστραφούν ή να απαξιωθούν. Η λειτουργία του διέπεται από τον αντίστοιχο κανονισμό Προμηθειών που έχει συντάξει και έχει εγκρίνει η διοίκηση της οντότητας και είναι σύμφωνος με το θεσμικό πλαίσιο<sup>1</sup>.

Τα ερωτηματολόγια εκτίμησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν πολλαπλώς. Οι απαντήσεις αυτών πρέπει να διασταυρώνονται (ελέγχονται) για την ακρίβειά τους. Αποτελούν μια πρώτη διαπίστωση:

- α) για την αξιολόγηση του υφιστάμενου επιπέδου του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και μια σοβαρή υπενθύμιση προς τον ελεγκτή τι να εξετάσει,
- β) αν υπάρχουν και λειτουργούν οι εξασφαλίσεις που πρέπει να παρέχει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Πέραν όμως αυτών, τα ερωτηματολόγια βοηθούν με βάση τις απαντήσεις τους στην κατάρτιση λεπτομερών προγραμμάτων ελέγχου και την ελεγκτική δειγματοληψία για το μέγεθος του δείγματος.

Γενικώς οι βασικές επιδιώξεις του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τα ερωτηματολόγια εκτιμήσεως αυτού αποτελούν τα θεμέλια των προγραμμάτων ελέγχου. Επομένως δεν πρέπει να καταρτίζεται πρόγραμμα ελέγχου ή να ξεκινάει κάποιος έλεγχος, αν προηγουμένως δεν έχουν μελετηθεί προσεκτικά οι βασικές επιδιώξεις και δεν έχουν αξιολογηθεί οι απαντήσεις

---

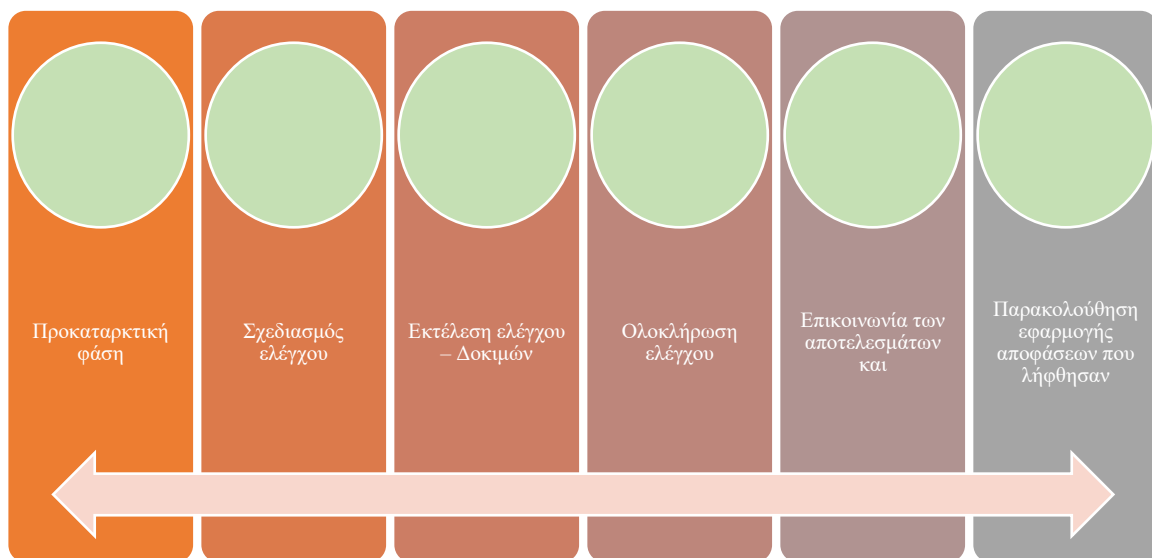
<sup>1</sup> για τις εθνικές διατάξεις περί προμηθειών Βλ. και ν.4412/2016, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

των ερωτηματολογίων εκτιμήσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στην ενότητα αυτή παρατίθενται αναλυτικά ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου για βασικούς λειτουργικούς τομείς μιας οντότητας.

#### 3.1.6 Παρουσίαση αναλυτικών διαδικασιών κατά τον σχεδιασμό & ολοκλήρωση του ελέγχου – Μελέτη Περίπτωσης

Η διαδικασία διενέργειας των ελέγχων περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- Προκαταρκτική φάση
- Σχεδιασμός του ελέγχου
- Εκτέλεση ελέγχου – Δοκιμών
- Ολοκλήρωση του ελέγχου
- Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και
- Παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί.



Εικόνα 2. Διαδικασία διενέργειας ελέγχων.

**Α. Η Προκαταρκτική φάση** περιλαμβάνει: - Λήψη της εντολής ανάθεσης του ελέγχου - Ενημέρωση των τμημάτων που θα ελεγχθούν.

**Β. Ο Σχεδιασμός του ελέγχου** περιλαμβάνει: - Προκαταρκτική μελέτη - Καθορισμός των στόχων και του εύρους του ελέγχου - Συγκέντρωση στοιχείων του ελέγχου/προκαταρκτική έρευνα - Οργάνωση της εναρκτήριας σύσκεψης - Προσδιορισμός των πιθανών προβληματικών περιοχών - Προετοιμασία του Προγράμματος Ελέγχου

**Γ. Εκτέλεση ελέγχου - δοκιμών** περιλαμβάνει: - Ελεγκτικά τεστ - Δοκιμές - Δειγματοληψία - Χρήση φύλλων εργασίας - Ελεγκτικά ευρήματα και προτάσεις βελτίωσης

Τα ελεγκτικά τεστ - δοκιμές που έχουν καθοριστεί στο πρόγραμμα ελέγχου εκτελούνται σε αυτό το στάδιο. Αποτελούν την εξέταση διαδικασιών, αρχείων και εγγράφων για να αποκαλυφθεί εάν οι δικλίδες ελέγχου υφίστανται λειτουργούν και δεν έχουν απαρχαιωθεί. Τα ελεγκτικά τεστ πρέπει να είναι γραπτά και να υποστηρίζονται από παρατηρήσεις και έρευνα. Η χρήση ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων, η οποία μπορεί να επηρεάσει την αξιοπιστία, ακρίβεια και χρησιμότητα των οικονομικών και στατιστικών στοιχείων και αναφορών, πρέπει επίσης να αξιολογηθεί. Τα τεστ καθώς και οι παρατηρήσεις οφείλονται να καταγραφούν στα φύλλα εργασίας.

Κάποιες προτεινόμενες τεχνικές εξέτασης δεδομένων κατά την υλοποίηση ελεγκτικών τεστ είναι:

**Επανυπολογισμός/εφαρμογή:** Εκτελείται μέσω της επιβεβαίωσης/ επανυπολογισμού ώστε να επιβεβαιωθεί το αναμενόμενο αποτέλεσμα. Με αυτό το τεστ, ο ελεγκτής σχηματίζει γνώμη για την αξιοπιστία των συναλλαγών που εκτελούνται από τους ελεγχόμενους. Οι συναλλαγές επιλέγονται μέσω συστηματικής δειγματοληψίας.

**Παρατήρηση:** Ο ελεγκτής παρατηρεί αυτοπροσώπως και λαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο που οι συναλλαγές ή δραστηριότητες εκτελούνται στο υπό εξέταση Τμήμα. Παράδειγμα τέτοιας δοκιμασίας είναι η παρατήρηση της φυσικής απογραφής.

**Η Επαλήθευση:** Χρησιμοποιείται για να επιβεβαιώσει την ακρίβεια της ληφθείσας πληροφορίας από συγκεκριμένη πηγή και τη σύγκρισή της με την ίδια ή άλλη πηγή που θεωρείται περισσότερο αξιόπιστη.

**Η Συνέντευξη:** Ο ελεγκτής λαμβάνει πληροφορίες αυτοπροσώπως σχετικά με τον τρόπο που εκτελούνται οι συναλλαγές ή οι λειτουργίες σε συνάντηση με το σχετικό ελεγχόμενο

προσωπικό. Η μέθοδος αυτή είναι ο ταχύτερος τρόπος συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικών με τα προβλήματα ή τους σοβαρούς κινδύνους που αντιμετωπίζει ο ελεγχόμενος. Ωστόσο η πληροφορία που συλλέγεται πρέπει να επιβεβαιώνεται και από άλλες πηγές.

**Η Αξιολόγηση δημοσιευμένων αναφορών ή μελετών:** Είναι η επισκόπηση μελετών και εκθέσεων που αφορούν το υπό έλεγχο Τμήμα/διαδικασία.

**Τα Ερωτηματολόγια:** Είναι ένα σύνολο συγκεκριμένων και κατανοητών ερωτήσεων με σκοπό να καθοριστούν οι συνθήκες ή η στάση έναντι ενός συγκεκριμένου θέματος. Ένα καλά σχεδιασμένο ερωτηματολόγιο (αξιολόγηση υπηρεσιών/ ερωτηματολόγιο ικανοποίησης/ερωτηματολόγιο αυτό-αξιολόγησης) παρέχει χρήσιμη πληροφορία σχετικά με θέματα όπως αποδοτικότητα και ευστοχία της διαδικασίας ή της παρεχόμενης υπηρεσίας.

**Η Αναλυτική εξέταση:** Αφορά την αξιολόγηση πληροφορίας, βασισμένη στη λογική συσχέτιση των στοιχείων που την αποτελούν. Η αναλυτική εξέταση συνίσταται στην έρευνα προδιατυπωμένων διακυμάνσεων και σχέσεων, όπως ασυνέπειες μεταξύ δεδομένων και σημαντικές αποκλίσεις σε υπολογισμένα μεγέθη. Ειδικά κατά το στάδιο της επισκόπησης του ελέγχου και της εκτίμησης κινδύνων, ο ελεγκτής εφαρμόζει αναλυτικές τεχνικές εξέτασης για να κατανοήσει τις συνθήκες λειτουργίας του ελεγχόμενου και των εξωτερικών σχέσεων. Ο ελεγκτής επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο βασιζόμενος στα ποσοτικά δεδομένα της εκάστοτε ελεγκτικής εργασίας. Παρ' όλα αυτά οφείλει να λαμβάνει υπόψη του και τα σχετικά κόστη, μόλις επιλέγει τη μέθοδο. Οφείλει, επίσης, να προσπαθεί να ανακαλύπτει νέες πιο αποτελεσματικές μεθόδους.

**Φύλλα εργασίας:** Κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου, καθορίζεται η μορφή και το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας. Όλες οι εργασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου (π.χ. προετοιμασία, εκτιμήσεις κινδύνου και δικλίδων ελέγχου, τεστ, πληροφορίες, τεκμήρια και αποτελέσματα, καθώς και αναφορές και οποιαδήποτε δραστηριότητα παρακολούθησης π.χ. εφαρμογής διορθωτικών προτάσεων) τεκμηριώνονται στα Φύλλα Εργασίας. Τα Φύλλα Εργασίας βοηθούν τον ελεγκτή να διεξάγει τον έλεγχο και να τεκμηριώσει τα ευρήματά του. Τα Φύλλα Εργασίας διατηρούνται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και παρέχονται για χρήση τρίτων όταν είναι απαραίτητο. Ο ελεγκτής υποστηρίζει τα ευρήματα μέσω κατάλληλων τεστ και επαρκούς τεκμηρίωσης. Η επαρκής τεκμηρίωση

καθορίζεται από το κατά πόσον υπάρχει λογική συσχέτιση μεταξύ των τεκμηρίων, των σκοπών του ελέγχου και των κριτηρίων που χρησιμοποιήθηκαν.

Αναφορικά με την αξιοπιστία της ελεγκτικής τεκμηρίωσης οι ακόλουθες αρχές είναι γενικά αποδεκτές:

- Τα γραπτά αποδεικτικά στοιχεία είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σύγκριση με τα προφορικά.
- Τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από ανεξάρτητες πηγές είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σχέση με τα ληφθέντα από εσωτερικές πηγές.
- Τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν εξασφαλισθεί από τον ελεγκτή είναι περισσότερο αξιόπιστα σε σχέση με αυτά που έχουν παρασχεθεί από τους ελεγχόμενους.
- Τα πρωτότυπα έγγραφα είναι περισσότερο αξιόπιστα από τις φωτοτυπίες.

**Δ. Η Ολοκλήρωση του ελέγχου περιλαμβάνει:**

- Προετοιμασία και παρουσίαση της Προσωρινής Έκθεσης Ελέγχου
- Σχέδιο δράσης

**Ε. Η Επικοινωνία των αποτελεσμάτων και παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που έχουν ληφθεί περιλαμβάνει:**

- Σύνταξη της Τελικής Έκθεσης Ελέγχου
- Επικοινωνία των αποτελεσμάτων του Ελέγχου
- Παρακολούθηση της εφαρμογής των αποφάσεων που ελήφθησαν



## 3.2 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Στόχοι Ενότητας 3.2.: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

**Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:**

- Κατανοήσουν την έννοια και τις υποκατηγορίες των παγίων στοιχείων
- Γνωρίζουν τα εργαλεία και τις βασικές διαδικασίες ελέγχου των παγίων στοιχείων
- Κατανοήσουν την έννοια των παγίων στοιχείων και τη διαφορά τους από τα έξοδα.
- Γνωρίζουν τις βασικές διαδικασίες ελέγχου των απαιτήσεων
- Διενεργούν ελέγχους επισφαλειών
- Συντάσσουν πρωτόκολλα καταμέτρησης επιταγών

### Σύντομη περιγραφή Ενότητας 3.2.

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου δυο βασικών ομάδων λογαριασμών του Ενεργητικού, των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και των Απαιτήσεων. Παρατίθενται τα σχετικά ερωτηματολόγια ελέγχου Παγίων και Απαιτήσεων και η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες σύνταξης Φύλλων Ελέγχου Παγίων και Απαιτήσεων.

### 3.2.1 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

#### 3.2.1.1 Παρουσίαση και επεξήγηση των στοιχείων που συνθέτουν τα Πάγια στοιχεία

Εξετάζοντας τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού διαπιστώνουμε ότι: Μερικά από αυτά, όπως είναι οικοπέδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και



λοιπός εξοπλισμός, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κτλ., αποτελούν μόνιμο εξοπλισμό της οντότητας και προορίζονται να την εξυπηρετούν για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Αυτά λέγονται **Πάγια ή Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία**.

Άλλα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού, όπως είναι πελάτες, πρώτες και βοηθητικές ύλες, έτοιμα, προϊόντα, χρεόγραφα, γραμμάτια εισπρακτέα, ταμείο κτλ., προορίζονται να υφίστανται συνεχείς μεταβολές στη διάρκεια της χρονιάς, π.χ. η πρώτη ύλη γίνεται έτοιμο προϊόν, το έτοιμο προϊόν μετρητά, τα μετρητά πρώτη ύλη κτλ. Αυτά λέγονται **Κυκλοφορούντα ή Κυκλοφοριακά**.

**Πάγια Περιουσιακά στοιχεία ή Πάγιο Ενεργητικό** είναι τα αγαθά και τα δικαιώματα που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή στην οντότητα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, οι συμμετοχές σε άλλες οντότητες και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε:

**α) Ενσώματα πάγια ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.** Πρόκειται για υλικά αγαθά, όπως κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός κτλ.

**β) Άυλα πάγια ή ασώματες ακινητοποιήσεις.** Είναι οικονομικά αγαθά τα οποία δεν έχουν υλική υπόσταση, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, φήμη και πελατεία, πνευματική ιδιοκτησία, επωνυμία κτλ. τα οποία έχει αποκτήσει η οντότητα έναντι συγκεκριμένου τιμήματος.

**γ) Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.** Είναι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της, όπως έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης. Επειδή την εξυπηρετούν για μεγάλο διάστημα, δεν κρίνεται σκόπιμο να αποσβεστούν στη χρονιά που πραγματοποιούνται.

Τα στοιχεία που αποτελούν την περιουσία της οικονομικής μονάδας μπορούμε να τα διακρίνουμε σε δύο κατηγορίες.

**δ) συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.** Είναι:

- Οι συμμετοχές σε άλλες οντότητες και

- Οι απαιτήσεις που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης, όπως χορηγήσεις στεγαστικών δανείων στο προσωπικό, εγγυήσεις στη ΔΕΗ, γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξης κτλ.

Το Πάγιο Ενεργητικό της οντότητας παρακολουθεί: α) τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να παραμείνουν επί μακρόν στην κατοχή της με τη μορφή που έχουν, προκειμένου να συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της, β) τις συμμετοχές της οντότητας, που της εξασφαλίζουν την άσκηση ελέγχου πάνω σε άλλες οικονομικές μονάδες και αποκτώνται με σκοπό μακροχρόνιας κατοχής τους, γ) τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της οντότητας κατά τρίτων από διάφορους λόγους.

Το Πάγιο Ενεργητικό αναλυτικά περιλαμβάνει τους παρακάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς: Εδαφικές εκτάσεις, Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και Τεχνικά έργα, Μηχανήματα και Μηχανολογικός Εξοπλισμός, Μεταφορικά Μέσα, Έπιπλα και λοιπός, Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων, Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Ειδικά με το λογαριασμό Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων παρακολουθούνται τα ποσά, που δαπανώνται για την κατασκευή παγίων στοιχείων. Επίσης παρακολουθούνται τα ποσά που προκαταβάλλονται, προκειμένου να αγοραστούν νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Πάγια περιουσιακά στοιχεία που είναι υπό εκτέλεση ή πρόκειται να αποκτηθούν μελλοντικά είναι τα κτίρια–εγκαταστάσεις κτιρίων–τεχνικά έργα, Μηχανήματα–τεχνικές εγκαταστάσεις–λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, Μεταφορικά μέσα, Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός. Οι ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση μπορεί να κατασκευάζονται από την ίδια την οντότητα με δικά της μέσα ή από τρίτους, στους οποίους τα υλικά κατασκευής τα παρέχει η οικονομική μονάδα, ή από τρίτους, στους οποίους παρέχονται από την οντότητα, τα υλικά, το προσωπικό ή άλλες υπηρεσίες.

Στις 31/12 κατά την τακτοποίηση των λογαριασμών διενεργούνται και οι αποσβέσεις της χρήσης επί των παγίων περιουσιακών της στοιχείων, προκειμένου αυτά να απεικονίζονται με την πραγματική τους αξία στον Ισολογισμό και παράλληλα τα Αποτελέσματα Χρήσης να επιβαρυνθούν με τα έξοδα της απόσβεσης,

Απόσβεση (είναι το έξοδο που δημιουργείται για την οικονομική μονάδα από τη σταδιακή μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της, λόγω φυσιολογικής ή έκτακτης φθοράς από τη χρησιμοποίησή τους και λόγω της χρονικής απαξίωσής τους. Το έξοδο της απόσβεσης διαφέρει από τα άλλα έξοδα, στο ότι δεν απαιτεί εκροή μετρητών. Η οντότητα δικαιούται τη διενέργεια αποσβέσεων επί όλων των παγίων στοιχείων, που αποκτώνται για διαρκή παραγωγική χρήση και έχουν διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του έτους. Επίσης αποσβέσεις διενεργούνται επί των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης. Όλα τα παραπάνω στοιχεία που υπόκεινται σε απόσβεση προσδιορίζονται ως αποσβέσιμα στοιχεία.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως οικοπέδα, γήπεδα, δεν υπόκεινται σε απόσβεση, διότι δεν υφίστανται λειτουργική φθορά και έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. **Ωφέλιμη διάρκεια ζωής** (Estimated life of asset - useful life) του παγίου είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί παραγωγικά από την οντότητα. Η χρονική κατανομή της απόσβεσης της αξίας του παγίου στοιχείου, υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Αποσβεστέα αξία (depreciable value) ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου (τιμολογιακή αξία συν τυχόν άλλα έξοδα γι' αυτό) είναι το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό, που αντικατέστησε το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του παγίου, στο τέλος της διάρκειας της παραγωγικής του χρήσης.

**Υπολειμματική αξία** (salvage value - residual value - scrap value), είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποσβέσιμου παγίου, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του.

Η απεικόνιση των αποσβέσεων της οικονομικής μονάδας γίνεται λογιστικά στο τέλος της χρήσης και έχει ως αποτελέσματα:

- α) Την ορθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας στον Ισολογισμό.
- β) Τον ορθό προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας
- γ) Τον όσο δυνατόν ακριβή προσδιορισμό του κόστους των στοιχείων της οντότητας.

δ) Την έμμεση συγκέντρωση κεφαλαίων για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων, μετά το τέλος της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής τους.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων αρχίζει από το μήνα που αρχίζει και η χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου και όχι από την ημερομηνία αγοράς ή ιδιοκατασκευής του και καταχώρησής του στα βιβλία της. Για να κατανεμηθεί η αποσβεστέα αξία του παγίου σε όλα τα χρόνια που διαρκεί η ωφέλιμη ζωή του, δηλ. να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης που θα βαρύνει κάθε διαχειριστική χρήση, εφαρμόζονται διάφορες μέθοδοι απόσβεσης. Επίσης, για την απόσβεση ισχύουν ανώτατα όρια ετήσιας απόσβεσης, τα οποία καθορίζονται από τον πίνακα συντελεστών των τακτικών αποσβέσεων.

Οι αποσβέσεις δεν επιτρέπεται να υπολογίζονται με ποσοστά ανώτερα των νόμιμων, αντίθετα επιτρέπεται ο υπολογισμός των αποσβέσεων με μικρότερους συντελεστές, αρκεί να είναι ο ίδιος για όλα τα πάγια στοιχεία της ίδιας κατηγορίας.. Όταν η οικονομική μονάδα δεν κάνει αποσβέσεις σε όλα ή ορισμένα πάγια στοιχεία της, διατηρεί το δικαίωμα διενέργειας αυτών σε επόμενες χρήσεις, όχι όμως σωρευτικά. Αυτό σημαίνει ότι απαγορεύεται σε μία χρήση να διενεργηθούν αποσβέσεις τριών χρήσεων μαζί, αλλά παρατείνεται ο χρόνος απόσβεσης των παγίων. Όταν το άθροισμα των ετήσιων αποσβέσεων ενός παγίου γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του, σταματά η ετήσια διενέργεια απόσβεσης αυτού.

Τέλος οι αποσβέσεις στα βιβλία διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες.

**Τακτικές αποσβέσεις** είναι αυτές που διενεργούνται κατ' έτος, σύμφωνα με τους συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων και μέχρι να αποσβεστεί η αξία του παγίου στοιχείου.

**Πρόσθετες αποσβέσεις** είναι αυτές που καθορίζονται με διάφορα νομοθετήματα, επί πλέον των τακτικών αποσβέσεων, τα οποία έχουν σκοπό να δώσουν φορολογικά-αναπτυξιακά κίνητρα για να βοηθήσουν την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας.

Για να υπολογιστεί το ποσό της ετήσιας απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι. Αυτές είναι:

- Σταθερή μέθοδος απόσβεσης.
- Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης.

- Αύξουσα μέθοδος απόσβεσης.
- Μέθοδος της λειτουργικής χρησιμοποίησης.
- Μέθοδος της αποτίμησης

#### **Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων**

Οι οργανισμοί που τηρούν διπλογραφικά βιβλία είναι υποχρεωμένοι να τηρούν Βιβλίο Μητρώου παγίων στοιχείων για τη διαχειριστική παρακολούθηση των παγίων στοιχείων, τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης τους, καθώς και των αποσβέσεών τους και γενικά οποιωνδήποτε μεταβολών επέλθουν σ' αυτά.

Το Βιβλίο Μητρώου παγίων στοιχείων τηρείται με τη μορφή θεωρημένου βιβλίου ή θεωρημένων καρτελών. Ο τρόπος και οι λεπτομέρειες τήρησης αυτού του Μητρώου αφήνεται στην κρίση της οντότητας<sup>2</sup>. Παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων. Απαραίτητη προϋπόθεση για το παραπάνω, είναι η δυνατότητα να εξατομικεύεται το κάθε συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο π.χ. κατά την πώλησή του.

Τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει το Μητρώο Παγίων στοιχείων λοιπών είναι:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης (τίτλοι-κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου μέχρι και του τελευταίου αναλυτικού).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, αρχική αξία κτήσης και μεταβολές του (όπως προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις κ.λπ.).
- Ο τόπος εγκατάστασής του.
- Η ημερομηνία της πρώτης χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του.
- Επίσης και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

---

<sup>2</sup> Βλ. ειδική σχετική νομοθεσία ανάλογα με τον δημόσιο φορέα όπως π.δ. 80/98, 315/99 παρ 2.2.103.

- Ο αριθμός και η απόφαση της τυχόν κτήσης του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (υποθήκες κ.λπ.).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστές και ποσά), τα στοιχεία της ημερολογιακής εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση οριστικής του απομάκρυνσης από την οντότητα για λόγους πώλησης, καταστροφής κ.λπ.
- Τα στοιχεία και η αιτία τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση κ.λπ.).

Ο νόμος δεν ορίζει ρητά τον χρόνο ενημέρωσης αυτού του βιβλίου, αλλά πρέπει, μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού να ενημερώνεται

#### 3.2.1.2 Συμφωνία Μητρώου Παγίων και Γενικής Λογιστικής

**Οι επιδιώξεις ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου** ως προς τα υλικά (ενσώματα) πάγια περιουσιακά στοιχεία, πρέπει να αποβλέπουν στις ακόλουθες εξασφαλίσεις:

- Η οικονομική μονάδα εφαρμόζει κανονισμό προμηθειών παγίων.
- Οι τίτλοι ιδιοκτησίας ακινήτων έχουν κατάλληλα μεταγραφεί με τα τυχόν επ' αυτών βάρη ή μη.
- Τηρούνται επαρκή στοιχεία για τυχόν μακροπρόθεσμες συμβάσεις αγορών παγίων, εκμισθώσεως ή μισθώσεως (leasing, sales and lease back).
- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν ασφαλισθεί κατά κινδύνων πυρός και ζημιών με καλυπτόμενο κίνδυνο την τρέχουσα αξία των παγίων.
- Η οικονομική μονάδα προβαίνει σε περιοδική απογραφή του μηχανολογικού εξοπλισμού και προβαίνει σε συγκρίσεις με τα μητρώα.
- Τηρεί πλήρη μητρώα παγίων στοιχείων μετά των αποσβέσεών τους.

- Διαχωρίζει τις προσθήκες και βελτιώσεις από τις συντηρήσεις και επισκευές παγίων.

Πριν τη διενέργεια του Ισολογισμού σε ετήσια βάση διενεργείται από τον Υπεύθυνο του Λογιστηρίου συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων του Μητρώου Παγίων και των αντίστοιχων υπολοίπων των βιβλίων Γενικής Λογιστικής. Η Ομάδα Ελέγχου ελέγχει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις του φορέα και συγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις με το Μητρώο Παγίων, πραγματοποιώντας έλεγχο της διαδικασίας καταστροφής παγίων, έλεγχο της θέσης των παγίων (φυσική απογραφή παγίων στοιχείων).

Βασικά στοιχεία του παγίου που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Παγίων (Μ.Π.) είναι τα εξής: ο κωδικός παγίου, η περιγραφή του παγίου, η ημερομηνία κτήσης του παγίου, η αξία κτήσης του παγίου, εάν το πάγιο είναι ενεργό ή όχι, η θέση που βρίσκεται το πάγιο, ο προμηθευτής, το έργο στο οποίο ανήκει το πάγιο, η μέθοδος και ο συντελεστής απόσβεσής του, η ημερομηνία λειτουργίας του, ο λογαριασμός λογιστικής, ο λογαριασμός λογιστικής αποσβεσθέντων που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο πάγιο, ο λογαριασμός εξόδου των αποσβέσεων, παρουσιάζονται οι κινήσεις κτήσης και απόσβεσης του παγίου και αναφέρονται τα ποσά της τρέχουσας αξίας του, της αξίας των αποσβέσεων, το αναπόσβεστο ποσό του και παρουσιάζεται η κίνηση καταστροφής - παύσης του παγίου μηδενίζοντας την τρέχουσα και την αναπόσβεστη αξία του παγίου.

#### **ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ: Σε έλεγχο παγίων σε ΕΛΚΕ διαπιστώθηκαν:**

Διαπιστώθηκε ασυμφωνία μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και του Μητρώου Παγίων της χρήσης ....., όσον αφορά στο Πάγιο Ενεργητικό – Ενσώματες Ακινητοποιήσεις- Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός. Η διαφορά είναι η εξής.....

Στο πλαίσιο δειγματοληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στο **Μητρώο Παγίων** διαπιστώθηκε ότι σε αρκετά πάγια δεν είναι ενημερωμένη η θέση του παγίου, όπως αυτό απαιτείται να εμπεριέχεται στο ειδικό έντυπο παγίων εξοπλισμών Χαρακτηριστικά αναφέρουμε τις παρακάτω περιπτώσεις παγίων για τα οποία δεν περιγράφεται η θέση τους στο Μητρώο Παγίων: Κωδικός Παγίου, Περιγραφή Παγίου, Έργο.

**Διαδικασία Αγοράς Παγίων Στοιχείων:** Σε δειγματοληπτικό έλεγχο που διενήργησε η Ομάδα Ελέγχου επί της διαδικασίας αγοράς παγίων στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα εξής:



καταχωρήθηκαν στο μητρώο παγίων τα πάγια με Α/Μ .....για τα οποία δεν έχουν συμπληρωθεί και υπογραφεί πρακτικά παραλαβής βάσει του Οδηγού Χρηματοδότησης και Διαχείρισης του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας του .....

**Διαδικασία Καταστροφής Παγίων Στοιχείων:** Βάσει των λογιστικών προτύπων (ΣΛΟΤ 556/17), κατά τη διαδικασία καταστροφής ενός παγίου, διαγράφεται η αξία κτήσης του παγίου, με πίστωση του λογαριασμού του παγίου (1Χ.ΧΧ), διαγράφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου με χρέωση του λογαριασμού αποσβέσεων του (1Χ.ΧΧ.99) και η προκύπτουσα διαφορά (ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ μείον ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ) πρέπει να χρεώνεται στο λογαριασμό ζημίας στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Λ81.02 του ΕΓΛΣ). Μετά τη λογιστική διαγραφή του παγίου, θα πρέπει αυτό να διαγράφεται και από το Βιβλίο του Μητρώου Παγίων. Επιπλέον, ως δικαιολογητικό θα πρέπει να υπάρχει το δελτίο καταστροφής του παγίου, καθώς και το δελτίο ανακύκλωσης (ως δικαιολογητικό για τη μετά την καταστροφή θέση του παγίου). Αντίθετα ο φορέας, δεν προχωρά στην παραπάνω λογιστική διαδικασία, αναφορικά με την προκύπτουσα διαφορά και την αναγνώρισή της ως ζημιά, καθώς και δεν διαγράφει το πάγιο στοιχείο από το βιβλίο του Μητρώου Παγίων, κατά το οικονομικό έτος ..... Στο πλαίσιο δειγματοληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στη διαδικασία καταστροφής των παγίων κατά το έτος 2014, διαπιστώθηκαν τα εξής: Στο Πρωτόκολλο Καταστροφής Παγίων που αφορά στην καταστροφή του παγίου με Α/Μ:.... του έργου .....δεν αναφέρεται η θέση που θα ευρίσκεται το συγκεκριμένο πάγιο μετά την καταστροφή του καθώς αναφέρει στο σώμα του πρωτοκόλλου ότι εκλάπη, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη δήλωση κλοπής προ τις αστυνομικές αρχές.

**Απογραφή Παγίων:** Διαπιστώθηκε ότι δεν έχει διενεργηθεί φυσική απογραφή των παγίων και δεν είναι δυνατό να διασφαλιστεί η φυσική παρουσία αυτών, σύμφωνα με τα περιλαμβανόμενα στο ηλεκτρονικό μητρώο παγίων, καθώς και η λειτουργική κατάσταση τους.

**Η Πλήρης εφαρμογή της γενικής λογιστικής – ταμείου και μητρώου δεσμεύσεων του περιλαμβάνει:**

- την καταχώρηση όλων των λογιστικών γεγονότων στο διπλογραφικό λογιστικό



σύστημα από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της λογιστικής που ενημερώνουν οι αρμόδιες υπηρεσίες της.

- την εκτέλεση όλων των εργασιών που απαιτούνται για την ενημέρωση και λειτουργία της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής λογιστικής και του μητρώου δεσμεύσεων
- τη σύνταξη και έκδοση περιοδικών και ετήσιων καταστάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις και την κείμενη νομοθεσία
- την οργάνωση και επίβλεψη της απογραφής τέλους χρήσεως
- την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων για τα αποτελέσματα της απογραφής τέλους χρήσεως
- το άνοιγμα όλων των λογαριασμών που απαιτούνται για την πλήρη εφαρμογή και την ενημέρωση των λογαριασμών με τα δεδομένα της απογραφής έναρξης στην γενική λογιστική και το μητρώο δεσμεύσεων.

#### **Ειδικότερα:**

#### **Παρακολούθηση και τήρηση μηχανογραφικά σε ειδική βάση του Μητρώου Παγίων της**

- Εδαφικών εκτάσεων και κτιριακών εγκαταστάσεων
- Μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- Μεταφορικών μέσων
- Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, καθώς και των λοιπών παγίων στοιχείων,
- Έλεγχος του τρέχοντος Μητρώου Παγίων και τροποποίησή του, εφόσον κριθεί απαραίτητο, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν καταστροφές ή επιστροφές παγίων που δεν έχουν καταχωρηθεί

Στις εν λόγω εργασίες περιλαμβάνονται:

- Καταχώρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ειδική βάση δεδομένων
- Παρακολούθηση μητρώου παγίων κατά τη διάρκεια της σύμβασης

- Υπολογισμός αποσβέσεων για κάθε έτος
- Καταχώρηση μεταβολών πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της χρήσης
- Συμφωνία μητρώου παγίων με Γενική και Αναλυτική Λογιστική

### 3.2.1.3 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου Παγίων

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

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

1. Εξετάστηκε αν εφαρμόζεται κανονισμός προμηθειών παγίων καθώς και αν υπάρχει σύστημα διάκρισης των δαπανών σε δαπάνες βελτίωσης και συντήρησης;
2. Πραγματοποιήθηκε εξέταση για τη φυσική απογραφή των παγίων και έγινε συμφωνία με το μητρώο και τα λογιστικά βιβλία;
3. Λήφθηκε επιβεβαιωτική επιστολή από την οικονομική μονάδα (νομικός σύμβουλος) σχετικά: α) με την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων (ιδιοκτησίας, ιδιοκατασκευαζόμενα και δωρεάν παραχωρημένα) και β) τα τυχόν εμπράγματα ή άλλα βάρη επί αυτών;
4. Καταρτίστηκε συγκεντρωτική κατάσταση (πίνακας) μεταβολών (αυξήσεις, μειώσεις) των λογαριασμών παγίων στη χρήση;
5. Στις προσθήκες παγίων εξετάζεται ο τρόπος απόκτησης τους (π.χ. αγορά ή κατασκευή ή ιδιοκατασκευή, ανταλλαγή, χωρίς αντάλλαγμα δωρεάν, Leasing κλπ.);
6. Διενεργήθηκαν αποσβέσεις με βάση τους νόμιμους συντελεστές και καταχωρήθηκαν στα βιβλία;

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

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

- Αν ναι: Ελέγχθηκε η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης;
- Ελέγχθηκε η εφαρμοζόμενη λογιστική παρακολούθησή της και η φορολογική έκπτωση των μισθωμάτων, σε περιπτώσεις δημοσίων φορέων που έχουν συνάψει συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης;
- Υπάρχουν συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης;

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

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

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

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

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

δ. Για την ορθή λογιστική παρακολούθηση τους.

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

- Περιοδικές απογραφές των παγίων στοιχείων (κυρίως των κινητών) και συμφωνία αυτών με αντίστοιχα τηρούμενα μητρώα.
- Περιοδικές επιθεωρήσεις των παγίων, για τη διαπίστωση της καλής συντήρησής τους.
- Περιοδική επιθεώρηση των εκτός εκμεταλλεύσεως παγίων και σχετική ενημέρωση του Δ.Σ.

- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή του κανονισμού προμηθειών παγίων στοιχείων.
- Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για την πιστή εφαρμογή των προβλεπόμενων, από τη Διοίκηση, διαδικασιών για την πώληση ή εκποίηση παγίων στοιχείων.
- Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής του εγκεκριμένου, από τη Διοίκηση, προγράμματος επενδύσεων.

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

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

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

- Βεβαίωση της καλής λειτουργίας και συντηρήσεως των παγίων με σχετική επιστολή των αρμοδίων της επιχειρήσεως προς τον ελεγκτή

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

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

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

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

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

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

- ✓ Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των ασώματων παγίων στοιχείων.
- Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω Πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
- Επαλήθευση αποκτήσεων ασώματων παγίων στοιχείων, βάσει νόμιμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως
- Διερεύνηση του περιεχομένου των αναλυτικών λογαριασμών και διαπίστωση ότι αυτό είναι σύμφωνο με τις σχετικές διατάξεις
- Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των .αποσβέσεων
- Διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών αποσβέσεως από χρήση σε χρήση.

#### **3.2.1.4 Παρουσίαση ερωτηματολογίου ελέγχων Παγίων**

##### **Ενσώματα πάγια στοιχεία (Ερωτηματολόγια εκτίμησης ΣΕΕ)**

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

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

- Η οντότητα τηρεί επαρκώς λεπτομερή μητρώα των παγίων περιουσιακών της στοιχείων και των αποσβέσεων τους;
- Είναι αυτά ενημερωμένα;
- Τηρούνται επαρκή στοιχεία για τυχόν μακροπρόθεσμες συμβάσεις, ναυλώσεις, ενοικιάσεις κ.λπ.;
- Οι τίτλοι ιδιοκτησίας ακινήτων έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
- Τέτοιοι τίτλοι φυλάσσονται αρμοδίως σε ασφαλή θυρίδα;
- Εάν φυλάσσονται στην οντότητα, υπόκεινται σε ελέγχους;
- Η οντότητα προβαίνει:
  - ✓ Σε περιοδική απογραφή του μηχανολογικού εξοπλισμού;
  - ✓ Σε περιοδικές εκτιμήσεις του Παγίου Ενεργητικού προς το σκοπό προσδιορισμού του ασφαλιστέου ποσού;
  - ✓ Σε συγκρίσεις των απογραφομένων προς τα αναγραφόμενα στα μητρώα;
- Η ασφαλιστική κάλυψη αναθεωρείται κανονικά και είναι επαρκής για να καλύπτει την αντικατάστασή τους;
- Η οντότητα έχει καλό σύστημα διακρίσεως των δαπανών σε δαπάνες βελτιώσεως και συντηρήσεως;
- Η μέθοδος της διακρίσεως αυτής ακολουθείται παγίως;
- Φέρνει η οντότητα τις βελτιώσεις σε χρέωση του Παγίου Ενεργητικού;
- Φέρνει η εταιρεία τις συντηρήσεις σε χρέωση των Δαπανών;
- Για τυχόν προσθήκες υφίσταται προέγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου;
- Επί τυχόν υπερβάσεων σε προσθήκες ή σε νέα περιουσιακά στοιχεία, υφίστανται εγκριτικές αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου;



- Είναι μόνο η Γενική Διεύθυνση αρμόδια να χαρακτηρίσει ως άχρηστα, πάγια στοιχεία του ενεργητικού (μηχανήματα, εργαλεία, κ.λπ.);
- Υπάρχει κατάλληλο σύστημα ελέγχου για τις πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, υπολειμμάτων, εκποιήσεις άχρηστων και για τις σχετικές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς του Παγίου Ενεργητικού και τους λογαριασμούς διαθεσίμων και αποσβέσεων;
- Η μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, καθορίζεται από τη Διοίκηση και ακολουθείται παγίως;
- Τυχόν εμπράγματα βάρη επί των παγίων, σημειώνονται στα βιβλία ειδικότερα στο προσάρτημα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων;
- Τέτοια βάρη έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
- Τα πάγια, εν γένει περιουσιακά στοιχεία, έχουν ασφαλισθεί κατά κινδύνων πυρός, ζημιών, φθορών κ.λπ.;
- Αντιπροσωπεύει το εκάστοτε ασφαλιζόμενο κεφάλαιο την τρέχουσα αξία, ενός εκάστου ασφαλισμένου περιουσιακού στοιχείου;
- Υπάρχει σύστημα ή υποχρέωση άμεσου και εμπροθέσμου δηλώσεως από τους αρμόδιους της οικονομικής μονάδας στην ασφαλιστική εταιρεία για τυχόν επελθούσα ζημία; Εφαρμόζεται;
- Τυχόν προκύπτουσες ή αποκαλυπτόμενες ζημιές, αναλύονται και εξετάζονται από τη διοίκηση;
- Ο καθορισμός της φύσεως του άυλου ενεργητικού (Διπλώματα ευρεσιτεχνίας, Δικαιώματα τρίτων, Φήμη και Πελατεία) και η λογιστική του αντιμετώπιση, ελέγχονται από ανώτερο υπάλληλο, που είναι ανεξάρτητος από το προσωπικό το οποίο είναι υπεύθυνο για την απόδοση λογαριασμού για τα εν λόγω στοιχεία;
- Η αξία των άυλων στην εταιρεία είναι θέμα εξέτασης και συζήτησης με τη Διοίκηση;
- Οι αγορές των Δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων και λοιπών δικαιωμάτων εγκρίνονται δεόντως;

- Οι αποσβέσεις και διαγραφές της αξίας των άυλων υπόκεινται σε κανονικό έλεγχο από τη Διοίκηση;
- Οι αποσβέσεις των άυλων λογίζονται και καταμερίζονται για το χρόνο που η οικονομική μονάδα κατέχει αυτά ή δικαιούται να κάνει χρήση αυτών.

#### 3.2.1.5 Σύνταξη Φύλλων ελέγχου Παγίων – Μελέτη Περίπτωσης

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, θεωρείται ικανοποιητικό όταν είναι οργανωμένο και εφαρμόζει μια σειρά από ελεγκτικές διαδικασίες.

Συγκεκριμένα οι διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθεί είναι:

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

Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη γραπτή περιγραφή και ερωτηματολόγια, για να μελετήσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου των παγίων στοιχείων. Εξετάζει τις παραπάνω διαδικασίες και

συντάσσει έναν πίνακα αξιολόγησης, όπου ανακεφαλαιώνει την εργασία του και επισημαίνει τυχόν αδυναμίες του συστήματος που θα προκύψουν.

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

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

**Πρόγραμμα Ελέγχου Παγίων:** Βασιζόμενοι στις απαντήσεις του ερωτηματολογίου και στα φύλλα εργασίας συντάσσεται το πρόγραμμα ελέγχου των παγίων.

**Ενδεικτικό παράδειγμα προγράμματος ελέγχου παγίων παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.**

#### **Ο έλεγχος λογαριασμών παγίων στους Δήμους**

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



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Επενδύσεων



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Ως αγαθά κοινής χρήσης θεωρούνται :

- Το οδικό δίκτυο (οδοί, οδοστρώματα, πεζοδρόμια)
- Πλατείες, πάρκα, παιδότοποι κοινής χρήσεως,
- Φωτιστικοί στύλοι κοινής χρήσεως,
- Λοιπές εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως (αθλητικές εγκαταστάσεις, αρχαιολογικοί χώροι, αιγιαλός, μαρίνες κ.λπ.).

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

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

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

Στην περίπτωση που οι Δήμοι αποκτούν ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία από δωρεές (ΚΑ 41.15), θα πρέπει το λογιστήριο να ενημερώνεται και να διενεργεί τη λογιστική καταχώρηση τους, δεδομένου ότι δεν μεσολαβεί εκταμίευση για την αγορά τους. Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί η διάκριση των προσθηκών και επισκευών για την ορθή καταχώρηση και αποτίμηση τους. Οι προσθήκες και βελτιώσεις (Π/Β) καταχωρούνται στα

πάγια με το αιτιολογικό ότι αυξάνουν τη ζωή, τον όγκο ή την παραγωγικότητα του παγίου ενώ οι επισκευές και συντηρήσεις (Ε/Σ) καταχωρούνται στα αποτελέσματα με το αιτιολογικό της αποκατάστασης της φθοράς ή βλάβης που έχει υποστεί το πάγιο ή τη διατηρησιμότητα του στην αρχική ικανότητα λειτουργίας.

#### **Ο έλεγχος λογαριασμών παγίων στις Μονάδες υγείας**

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

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να παρακολουθούνται ορθά τόσο από λογιστικής όσο και από διαχειριστικής απόψεως. Πυρήνας του λογιστικού και διαχειριστικού σχετικού συστήματος είναι το Μητρώο παγίων που πρέπει να είναι κατάλληλα ενημερωμένο τόσο για τα πάγια ιδιοκτησίας όσο και για τα πάγια τρίτων.
- Τα πάγια του Νοσοκομείου πρέπει να απογράφονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και να συμφωνούνται με την Γενική λογιστική. Προσοχή πρέπει να δίδεται στα πάγια που είναι μεγάλης αξίας και μικρού όγκου (κυρίως επιστημονικά όργανα και συσκευές) καθώς και στα πάγια που δεν αποκτώνται με πληρωμές αλλά από άλλες αιτίες (κυρίως δωρεές επί των οποίων ανεγείρονται οι νοσοκομειακές μονάδες) τα οποία μπορεί να διαφύγουν της λογιστικής καταγραφής και καταχώρησης (απαιτούνται τίτλοι ιδιοκτησίας).
- Τα όργανα ή τα άτομα που είναι επιφορτισμένα με την παραγγελία, την αγορά, τη φύλαξη, τη λογιστική παρακολούθηση των παγίων και την εξόφληση των προμηθευτών πρέπει να είναι σε ξεχωριστούς χώρους και ανεξάρτητα μεταξύ τους (διαχωρισμός λειτουργικών διαδικασιών). Η μεταφορά των παγίων μέσα και έξω από το νοσοκομείο πρέπει να παρακολουθείται κατάλληλα με ιδιαίτερες διαδικασίες (να υπάρχει σημείωμα εσωτερικής διακίνησης).

- Επίσης τα πάγια πρέπει να ασφαίζονται κατά πυρός ή ζημιών.
- Οι διαγωνιστικές διαδικασίες ανάθεσης να είναι σύμφωνες με τις αρχές της διαφάνειας (δημοσιότητας), της ίσης μεταχείρισης (ίδιες ευκαιρίες σε όλους) και του ανταγωνισμού (με συμμετοχή των περισσότερων). Επίσης ενδιαφέρον έχει και ο διοικητικός έλεγχος για την νομιμότητα των συμβάσεων του διαγωνισμού πριν την υπογραφή (προσυμβατικός έλεγχος).

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

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

### Κανονισμοί:

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

### Διαδικασίες:

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

- Το πρωτόκολλο παραλαβής πάγιου εξοπλισμού εκτός της επιτροπής παραλαβής υπογράφεται από τον παραλαβόντα υπόλογο και θεωρείται από τον Προϊστάμενο της Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Διοικητικό Διευθυντή.
- Το σύστημα με την ενημέρωση του μητρώου παγίων δίνει κωδικό παγίου αυτόματα ο οποίος με ευθύνη του υπολόγου της διαχείρισης υλικού πρέπει να επικολλάται στο πάγιο έτσι ώστε ο κωδικός αυτός να ταυτοποιεί το πάγιο και να το κάνει διακριτό από άλλα όμοια του.
- Με την τήρηση του Μητρώου Παγίων το οποίο είναι υποχρεωτικό βιβλίο του ΠΔ 146/03 η διαχείριση υλικού πρέπει να παρακολουθεί διαχειριστικά τα πάγια μέσω του βιβλίου αυτού και όχι μέσω του υποσυστήματος αποθήκης και του βιβλίου αποθήκης. Η λογιστική παρακολούθηση των παγίων γίνεται από το λογιστήριο.
- Αυτόματη ενημέρωση του υποσυστήματος Μητρώου Παγίων με τα στοιχεία της παρ. 2.2.103 του ΠΔ 146/03.
- Με την υπογραφή της σύμβασης γίνεται δέσμευση του ποσού από τον αντίστοιχο Κ.Α.Ε. του προϋπολογισμού εις βάρος του οποίου θα πληρωθεί. Ενημερώνεται το κύκλωμα των λογαριασμών τάξεως με χρέωση του λογ. 02.21 "Αναληφθείσες υποχρεώσεις" και πίστωση του λογ. 02.10 (Δέσμευση πίστωσης) και το υποσύστημα αγορών με αυτόματη ενημέρωση της Γ.Λ. με χρέωση του αρμόδιου λογ. της ομάδας 1 του ΠΔ 146/03 και πίστωση του προμηθευτή. Αν πρόκειται για ιατρικό εξοπλισμό πρέπει να ενημερωθεί και το υποσύστημα Βιοϊατρικής τεχνολογίας.
- Εκδίδεται Εντολή Διάθεσης- πράξη εξαγωγής από το γρ. Διαχείρισης υλικού, για χρέωση του πάγιου υλικού στο τμήμα και τον υπόλογο, για όσα πάγια δεν παραμένουν στην αποθήκη.
- Λόγω της φύσεως του πάγιου εξοπλισμού ο οποίος τις περισσότερες περιπτώσεις είναι ογκώδης οι προμηθευτές τον παραδίδουν κατευθείαν στο χώρο εγκατάστασης του. Η διαχείριση υλικού χρεώνει τον εξοπλισμό στον αντίστοιχο υπόλογο του τμήματος ο οποίος πλέον έχει την ευθύνη της καλής λειτουργίας και της παρακολούθησής του. Η χρέωση γίνεται με την έκδοση ειδικού τριπλότυπου



παραστατικού χρέωσης σε υπόλογο το οποίο υπογράφει ο υπεύθυνος της διαχείρισης και ο υπόλογος που παραλαμβάνει. Στις περιπτώσεις αλλαγής χώρου εγκατάστασης και αλλαγής υπολόγου η διαχείριση υλικού χρεώνει τον νέο υπόλογο και το νέο τμήμα και ταυτόχρονα αποχρεώνει τον προηγούμενο (χώρο & υπόλογο). Η διαδικασία αυτή παρακολουθείται μηχανογραφικά και σε κάθε περίπτωση η καρτέλα του είδους πρέπει να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση του παγίου. Ταυτόχρονα γίνεται αυτόματη ενημέρωση του υποσυστήματος Μητρώου Παγίων με το νέο χώρο εγκατάστασης (κέντρο κόστους της ΑΛ) και τον υπόλογο.

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

#### Απογραφή παγίων:

- Η διενέργεια απογραφής γίνεται πάντα με καθορισμό από το Διοικητή των υπαλλήλων που θα μετέχουν στην επιτροπή.
- Η επιτροπή παραλαμβάνει από το Γραφείο Διαχείρισης Υλικού εκτυπωμένες καταστάσεις (ανά χώρο εγκατάστασης) με τα προς απογραφή πάγια. Στην κατάσταση

υπάρχει στήλη κενή στην οποία καταγράφονται οι ποσότητες που μετρούνται ανά πάγιο. Σε κάθε πάγιο στοιχείο επικολλάται ειδική ετικέτα με την ημερομηνία απογραφής.

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

### 3.2.2 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

#### 3.2.2.1 Παρουσίαση λογαριασμών Απαιτήσεων

Παρακολουθεί τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, τα βραχυπρόθεσμα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της.

Η ομάδα αυτή, απαιτήσεις και διαθέσιμα, περιλαμβάνει τους παρακάτω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς: Πελάτες, Γραμμάτια εισπρακτέα, Παραγγελίες στο εξωτερικό, Χρεώσεις διάφορες, Χρεόγραφα, Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων, Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού, Χρηματικά διαθέσιμα, Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

**Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και βραχυπρόθεσμα αξιόγραφα:** είναι οι απαιτήσεις και τα αξιόγραφα τα οποία είναι εισπρακτέα το πολύ μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής χρήσης (δηλ. μέσα σε ένα χρόνο). Επίσης, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που πρόκειται να εισπραχθούν μέσα στην επόμενη χρήση μετατρέπονται και εμφανίζονται σαν βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις στον Ισολογισμό.

Αναλυτικότερα οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις εμφανίζονται παρακάτω.

**Πελάτες:** Με το λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οντότητας από την πώληση εμπορεύσιμων υλικών της (εμπορεύματα, έτοιμα και ημιτελή προϊόντα κ.λπ.) και υπηρεσιών της επί πιστώσει. Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται σε: «Πελάτες εσωτερικού», που παρακολουθεί απαιτήσεις από πελάτες-ιδιώτες στο εσωτερικό της χώρας και «Πελάτες Εξωτερικού», που παρακολουθεί απαιτήσεις από πωλήσεις στο εξωτερικό. «Ελληνικό Δημόσιο», για απαιτήσεις από ΝΠΔΔ και Δημόσιες οντότητες» Πελάτες–εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» «Προκαταβολές Πελατών», «Πελάτες – παρακρατημένες εγγυήσεις», «Πελάτες – αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας», «Πελάτες επισφαλείς». Στην περίπτωση που στο τέλος της χρήσης υπολογαριασμός των απαιτήσεων έχει πιστωτικό υπόλοιπο, εμφανίζεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του Παθητικού με τον τίτλο «Προκαταβολές Πελατών».

**Γραμμάτια εισπρακτέα:** Μ' αυτόν το λογαριασμό παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας έναντι τρίτων, που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών

ή γραμματίων σε διαταγή. Η αξία των Γραμματίων εισπρακτέων μπορεί να είναι σε ευρώ ή ξένο συνάλλαγμα. Ο λογαριασμός αναλύεται στους υπολογαριασμούς Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο, Γραμμάτια στην τράπεζα για είσπραξη, Γραμμάτια στις τράπεζες για εγγύηση, Γραμμάτια σε καθυστέρηση, Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους, Γραμμάτια προεξοφλημένα και Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε ευρώ. Όλοι οι παραπάνω λογαριασμοί παρακολουθούνται απαιτήσεις σε €. Με το λογαριασμό Γραμμάτια σε Ξένο Συνάλλαγμα (Ξ.Σ.) στο χαρτοφυλάκιο και Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Σ. παρακολουθούνται απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα.

**Παραγγελίες στο εξωτερικό:** Με το λογαριασμό αυτόν και τους υπολογαριασμούς του παρακολουθείται προσωρινά η αξία κτήσης των αγαθών (παγίων ή αποθεμάτων) κάθε παραγγελίας, που εισάγονται από το εξωτερικό.

**Χρεώστες διάφοροι:** Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τις απαιτήσεις της οντότητας που δεν ανήκουν σε καμία από τις κατηγορίες απαιτήσεων που παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς που αναφέρθηκαν προηγούμενα, όπως Πελάτες, Γραμμάτια Εισπρακτέα, Παραγγελίες από το εξωτερικό. Οι απαιτήσεις που παρακολουθούνται ως Χρεώστες έχουν σχέση με απαιτήσεις έναντι του προσωπικού (προκαταβολές μισθών, δάνεια κ.λπ.) έναντι των εταίρων και μετόχων, έναντι των διαχειριστών, έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, ή παρακρατήσεις φόρων. Οι επιταγές όψεως (όχι μεταχρονολογημένες) παρακολουθούνται από τα «Χρηματικά διαθέσιμα». Παρατηρείται, λοιπόν, ότι ενώ η επιταγή όψεως, σύμφωνα με τον εμπορικό νόμο, είναι μέσο πληρωμής και όχι μέσο πίστωσης, στη λογιστική πρακτική, επειδή οι μεταχρονολογημένες επιταγές φέρουν μεταγενέστερη χρονολογία έκδοσης από την πραγματική, αντιμετωπίζονται με υπολογαριασμό των Χρεωστών και όχι σαν χρηματικά διαθέσιμα.

**Χρεόγραφα:** Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα χρεόγραφα (μετοχές ΑΕ, Ομολογίες, έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα τραπεζών, μερίδια αμοιβαίων Κεφαλαίων), τα οποία αγοράζει η οντότητα με σκοπό τη βραχυχρόνια επένδυση χρηματικών κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση άμεσης προσόδου από αυτά. Ο λογαριασμός Χρεόγραφα λειτουργεί σαν μικτός λογαριασμός, λόγω της αυξομείωσης των τιμών των χρεογράφων. Προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ζημία από τα χρεόγραφα γίνεται εκκαθάριση. Τα χρεόγραφα, όπως και οι «Συμμετοχές», αποτιμώνται στη συνολικά

χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής. Όταν αποτιμώνται, κατά την απογραφή στην τρέχουσα τιμή, αυτή θεωρείται για τη νέα χρήση ως τιμή κτήσης.

**Λογαριασμοί Διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων:** Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα χρηματικά ποσά που δίνει η οντότητα σε υπαλλήλους και λοιπούς συνεργάτες, προσωρινά, για την εκτέλεση για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας, όπως για εκτελωνισμό εμπορευμάτων, για επαγγελματικό ταξίδι, για διακανονισμό υποθέσεων της οντότητας κ.λπ. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται κατά περίπτωση είναι: Εκτελωνιστές – Λογαριασμοί προς απόδοση, Προσωπικοί λογαριασμοί προς απόδοση, Λοιποί συνεργάτες – τρίτοι λογαριασμοί προς απόδοση κ.λπ.

Σημειώνεται ότι στους εν λόγω λογαριασμούς παρακολουθούνται και απαιτήσεις έναντι υπολόγων χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής

Οι «**Μεταβατικοί λογαριασμοί του Ενεργητικού**» δημιουργούνται στο τέλος της χρήσης και βοηθούν στην τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματα χρήσης να μεταφερθούν τα ποσά εξόδων και εσόδων που αφορούν πραγματικά τη συγκεκριμένη χρήση κτήσης. Οι υπολογισμοί αυτού, με τη χρονική αναμόρφωση των εξόδων–εσόδων, βοηθούν στην αναμόρφωση λογαριασμών του Ισολογισμού, ώστε αυτοί να απεικονίζουν τις πραγματικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οντότητας κατά τη λήξη της χρήσης.

#### 3.2.2.2 Διαδικασία τιμολόγησης

##### Τηρούμενες Διαδικασίες Απαιτήσεων και Χρεογράφων

Οι λογαριασμοί απαιτήσεων αναφέρονται σε εισπρακτέους λογαριασμούς. Προϋπόθεση της διαχείρισης και του ελέγχου των απαιτήσεων είναι, οι συναλλαγές ή οι διαδικασίες να μη διεκπεραιώνονται από την αρχή μέχρι την ολοκλήρωσή τους από το ίδιο άτομο. Επομένως, οι υπάλληλοι που εισπράττουν από πελάτες δεν θα πρέπει να διενεργούν και τις συμφωνίες των λογιστικών υπολοίπων των πελατών.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των απαιτήσεων μέσα στην οικονομική μονάδα, στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην ορθή λειτουργία των λογισμικών ηλεκτρονικών συστημάτων της και διακρίνεται από τις εξής διαδικασίες:

- Διενέργεια συμφωνίας των λογαριασμών από αρμόδιο και κατάλληλο εργαζόμενο και η διερεύνηση εκκρεμοτήτων που παρουσιάζονται, από αρμόδιο προϊστάμενο. Οι συμφωνίες και οι διαδικασίες ή καταχωρίσεις των συναλλαγών δεν θα πραγματοποιούνται από το ίδιο άτομο
- Επιθεώρηση και έγκριση από αρμόδιο προϊστάμενο
- Εμφάνιση των απαιτήσεων σε κατηγορίες στον Ισολογισμό
- Επισκόπηση της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων
- Πλήρης καταγραφή και τήρηση αναλυτικών στοιχείων εισπράξεως από πελάτες
- Πλήρης και αναλυτική αναγραφή των στοιχείων των εισπράξεων από πελάτες με την τήρηση αναλυτικού ημερολογίου
- Παρακολούθηση και έλεγχος του λογαριασμού «Χρεώστες Διάφοροι»
- Παρακολούθηση και έλεγχος του λογαριασμού «Διαχείριση προκαταβολών και πιστώσεων»
- Παρακολούθηση της ροής εξόφλησης απαιτήσεων και των εισπράξεων ενός χρονικού διαστήματος
- Εξακρίβωση ότι οι αποφάσεις που αφορούν απαιτήσεις υλοποιούνται από το προσωπικό που έχει ορίσει η διοίκηση
- Εξακρίβωση της υλοποίησης των αποφάσεων της διοίκησης
- Διαχωρισμός των λογαριασμών απαιτήσεων σε ασφαλείς, επισφαλείς και ανεπίδεκτες είσπραξης και τήρηση λογαριασμού προβλέψεων για απώλειες από επισφάλειες.

Όσον αφορά τα χρεόγραφα, ο έλεγχος αποσκοπεί κυρίως στο να ελέγξει την ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση αυτών στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας. Εξετάζει την ορθή εφαρμογή των προκαθορισμένων διαδικασιών και την ύπαρξη διαχωρισμού των αρμοδιοτήτων των προσώπων που εμπλέκονται σε αυτές τις συναλλαγές. Η διαδικασία διαχείρισης των χρεογράφων, όπως και οι απαιτήσεις, δεν θα πρέπει να ολοκληρώνεται από έναν μόνο εργαζόμενο.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των χρεογράφων διακρίνεται από τις εξής διαδικασίες:

- Ασφαλής φύλαξη των χρεογράφων
- Ορθή καταχώρηση, παρακολούθηση και παρουσίαση των χρεογράφων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας
- Περιοδική φυσική καταμέτρηση των χρεογράφων και συμφωνία αυτών με τα λογιστικά βιβλία της εταιρείας
- Διαχωρισμό των λειτουργιών και των αρμοδιοτήτων που αφορούν τη διαχείριση των χρεογράφων
- Εξακρίβωση της εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης

#### 3.2.2.3 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου των Απαιτήσεων

##### Απαιτήσεις

Οι επιδιώξεις ενός ικανοποιητικού συστήματος ελέγχου ως προς τις απαιτήσεις, πρέπει να αποβλέπουν στις ακόλουθες εξασφαλίσεις:

- Οι επιβεβαιωτικές επιστολές για την συμφωνία των υπολοίπων των απαιτήσεων (ανοικτά και καλυπτόμενα με αξιόγραφα υπόλοιπα), καταρτίζονται και αποστέλλονται από άλλο υπάλληλο από αυτόν που κάνει τις λογιστικές συμφωνίες.
- Οι συμφωνίες των λογαριασμών γίνονται από κατάλληλο και υπεύθυνο πρόσωπο εκτός αυτού που διενεργεί τις λογιστικές καταχωρήσεις και οι εκκρεμότητες και διαφορές των συμφωνιών που προκύπτουν εγκρίνονται και τακτοποιούνται κατάλληλα.
- Γίνεται συσχέτιση δημιουργίας των εσόδων με τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων (έσοδα, συμψηφισμοί κ.λπ.).
- Διενεργείται έρευνα ακινήτων υπολοίπων καθώς και αιτιών δημιουργίας τους.



- Παρακολουθούνται οι σε δικαστική ενέργεια απαιτήσεις και γίνεται εκτίμηση του βαθμού ρευστοποίησης τους.

#### 3.2.2.4 Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις και τα χρεόγραφα της οικονομικής μονάδας περιλαμβάνονται στην τρίτη ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου<sup>3</sup> και αφορούν όλες εκείνες τις χρηματικές αξιώσεις (απαιτήσεις) έναντι φυσικών ή νομικών προσώπων, που εισπράττονται ως το κλείσιμο του Ισολογισμού. Συμπεριλαμβάνονται οι κατηγορίες λογαριασμών, πελάτες παραγγελίες στο εξωτερικό, χρεώστες διάφοροι, χρεόγραφα, λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών.

Βασική επιδίωξη του ελέγχου είναι η διασφάλιση της σωστής διαχείρισης του λογαριασμού των απαιτήσεων και των χρεογράφων. Μελετά τη γενική πιστοληπτική ικανότητα των πελατών, επαληθεύει τη συμφωνία των λογαριασμών των απαιτήσεων, παρακολουθεί τη διαχείριση αυτών και την εφαρμογή των αποφάσεων της διοίκησης για τις απαιτήσεις της εταιρείας. Ο έλεγχος αποσκοπεί στον περιορισμό ύπαρξης λαθών και στη διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών βιβλίων. Επισκοπεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, το οποίο έχει στόχο τη διασφάλιση της ορθής και αποδοτικής λειτουργίας της εταιρείας.

#### Απαιτήσεις (Ερωτηματολόγια εκτίμησης ελέγχου)

1. Οι όροι των παρεχόμενων πιστώσεων εγκρίνονται αρμοδίως;
2. Διερευνάται αν οι συναλλαγές προέρχονται από πελάτες μέσω των εσόδων και οι εγγραφές στο αναλυτικό καθολικό συμφωνούνται με το ημερολόγιο πωλήσεων;
3. Υπάρχει ιδιαίτερο τμήμα εισπράξεων με δυνατότητα διασταύρωσης και συμφωνίας των ανεξόφλητων υπολοίπων με τα υπόλοιπα του λογιστηρίου και του γενικού καθολικού;

---

<sup>3</sup> Κατ' αντιστοιχία και στα κλαδικά λογιστικά σχέδια που εφαρμόζονται από οντότητες δημοσίου.



4. Τα λογιστικά υπόλοιπα των πελατών, συμφωνούνται με επιβεβαιωτικές επιστολές προς αυτούς<sup>4</sup>;
5. Οι διαφορές που προκύπτουν από τις απαντήσεις των επιστολών διερευνώνται και τακτοποιούνται κατάλληλα (έγκριση);
6. Γίνονται έλεγχοι για τη δημιουργία ακίνητων υπολοίπων; Σε αυτή την περίπτωση οι επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις ελέγχονται για τις ενέργειες που έγιναν για την είσπραξη τους ή για την έγκριση δημιουργίας ποσού πρόβλεψης για απώλεια ρευστοποίησης;
7. Υπάρχει έλεγχος των επισφαλών απαιτήσεων μετά τη διαγραφή τους;
8. Υπάρχει διαχείριση των επιταγών εισπρακτέων από πρόσωπο ανεξάρτητο του ταμία ή λογιστή;
9. Οι αξίες των επιταγών συμφωνούνται με τα λογιστικά υπόλοιπα και τις επιβεβαιωτικές επιστολές στους τρίτους;

#### 3.2.2.5 Επισφαλείς Απαιτήσεις

Η παροχή υπηρεσιών με πίστωση (μονάδες παροχής υπηρεσιών υγείας) είναι συνηθισμένη πρακτική στις οντότητες του Δημοσίου, για προώθηση των πωλήσεων. Η παροχή υπηρεσίας καταχωρείται στα βιβλία τη στιγμή που πραγματοποιείται, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου. Ο ωφελούμενος από την παροχή υπηρεσίας, με τη λήψη αυτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να πληρώσει σύμφωνα με τους όρους πραγματοποίησης της συγκεκριμένης συναλλαγής.

---

<sup>4</sup> Προς επίρρωση της ως άνω παρατήρησης αναφέρεται παράδειγμα νπδδ το οποίο έχει έσοδα από εισφορές οντοτήτων π.χ. που ελέγχει. Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει συγκεκριμένος τρόπος υπολογισμού της εισφοράς, χρόνος που πρέπει να καταβληθεί και καθορισμένος τρόπος υπολογισμού σε περίπτωση μη καταβολής. Έτσι, εάν η εισφορά δεν επιβεβαιωθεί ισχύει η πράξη επιβολής προστίμων και η εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας. Βλ. και επόμενη ενότητα και ΚΕΔΕ.

Παρά τις πρόνοιες που λαμβάνει μια οντότητα για να αποφύγει τις επισφαλείς απαιτήσεις, πολλές φορές αδυνατεί να εισπράξει τα χρέη της, είτε επειδή ο πελάτης έχει χρεοκοπήσει είτε για διάφορους άλλους λόγους. Επίσης, παρά τα μέτρα που θα πάρει στη συνέχεια η οντότητα, όπως δικαστικές διαδικασίες, ενδέχεται στο τέλος να αδυνατεί να εισπράξει τα οφειλόμενα από τους πελάτες. Η αδυναμία ή η άρνηση του πελάτη να πληρώσει αποτελεί απώλεια για την οντότητα. Το χρέος του πρέπει να διαγραφεί από το λογαριασμό του και να μεταφερθεί στο λογαριασμό Επισφαλείς Απαιτήσεις. Αυτό θεωρείται έξοδο για την οντότητα και γι' αυτό μεταφέρεται στο τέλος της λογιστικής περιόδου, στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης.

**Προβλέψεις για Επισφαλείς Χρεώστες:** Οι χρεώστες για τους οποίους η είσπραξη των οφειλών τους θεωρείται αδύνατη αποσβένονται πλήρως, δηλαδή διαγράφονται από τα βιβλία της οντότητας και μεταφέρονται στο λογαριασμό «Επισφαλείς απαιτήσεις». Αυτό, στις πλείστες περιπτώσεις, γίνεται αρκετό χρόνο μετά που κάποιος πελάτης εντοπίζεται ότι έχει μεγάλες πιθανότητες να μην πληρώσει. Συμβαίνει αυτό, γιατί η οικονομική μονάδα θέλει να εξαντλήσει όλα τα μέσα για την είσπραξη, μεταξύ των οποίων και δικαστικά μέτρα, τα οποία παίρνουν κάποια χρόνια για να ολοκληρωθούν.

Για να είναι λογιστικά ορθός ο χειρισμός και σύμφωνα με τη δεδουλευμένη βάση γίνεται πρόβλεψη μέσα στο λογιστικό έτος που αναγνωρίζεται ότι η οφειλή πιθανόν να μην πληρωθεί. Για την πρόβλεψη αυτή, χρεώνεται ο λογαριασμός «Αποτελέσματα χρήσης» και πιστώνεται ο λογαριασμός «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις». Εκτός του ότι η επιβάρυνση στο αποτέλεσμα γίνεται τη σωστή περίοδο, φαίνεται και το σωστό ποσό που θα εισπραχθεί από τους χρεώστες στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, αφού από το υπόλοιπο των χρεωστών αφαιρείται η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις.

Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία

συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Τέτοιο μέσο δεν είναι απαραίτητα η άσκηση ένδικου βοηθήματος με τη στενή έννοια του όρου, αλλά μπορεί να είναι και η κατάθεση διαταγής πληρωμής, η σφράγιση μίας επιταγής κ.ά. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας κρίνεται *ad hoc* με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες.

Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης). Για το σχηματισμό των προβλέψεων με τα πιο πάνω ποσοστά, δεν λαμβάνεται υπόψη η συνολική καθυστερημένη απαίτηση κατά πελάτη, αλλά το ποσό κάθε μίας συναλλαγής διακεκριμένα, στο οποίο θα εφαρμόζεται το ποσοστό της πρόβλεψης με βάση το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτο. Εφόσον η κάθε καθυστερημένη απαίτηση παραμένει επί σειρά ετών ανείσπρακτη, σε κάθε διαχειριστική χρήση θα προσδιορίζεται εκ νέου η πρόβλεψη κατά συναλλαγή και από το ποσό που προκύπτει αφαιρείται η σχηματισθείσα πρόβλεψη σε προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.

Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Επίσης, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων.

Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει

κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίσθηκε. Για παράδειγμα, δημόσιος φορέας, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ.

### 3.2.2.6 Αρμόδια πρόσωπα για έγκριση των Απαιτήσεων

#### Εκδιδόμενα στοιχεία:

**1. Τιμολόγιο πώλησης:** είναι στοιχείο που εκδίδεται για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών σε οντότητες, εντός της χώρας ή προς οποιαδήποτε άλλη χώρα καθώς και σε οποιαδήποτε συναλλαγή υπόκειται σε Φ.Π.Α.

#### Χρόνος έκδοσης τιμολογίου:

- Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας κατά περίπτωση<sup>5</sup>.
- Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η μέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.
- Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

**Πιστωτικό τιμολόγιο:** σε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

**Απλοποιημένο τιμολόγιο:** όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ ή όταν πρόκειται για έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται σε ένα αρχικό τιμολόγιο.

---

<sup>5</sup> Βλ. Άρθρο 11 του ν.4308/2014 «...ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.»

**Συγκεντρωτικό τιμολόγιο:** όταν αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών

**Αυτο-τιμολόγηση:** η έκδοση του τιμολογίου γίνεται από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

**2. Απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών:** για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, αντί για τιμολόγιο θα πρέπει να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) και αντίγραφο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

- Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), οι οποίοι ακολουθούν συγκεκριμένες τεχνικές προδιαγραφές, πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης.
- Τα στοιχεία λιανικής πώλησης δύνανται να εκδίδονται με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

#### Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

- Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής.
- Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, όταν το μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Η έκδοση μπορεί να γίνει **με χειρόγραφο τρόπο** ή άλλο τεχνικό μέσο στοιχείο λιανικής πώλησης μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) σε διακοπή του ηλεκτρικού ρεύματος ή διακοπή λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος.

β) σε περίπτωση απαλλαγής από τη χρήση φορολογικών μηχανισμών.

γ) σε περίπτωση πραγματοποίησης κατ' εξαίρεση περιστασιακών λιανικών πωλήσεων.

Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, πρέπει αν ληφθούν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση του χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση.

**3. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο:** είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο καθώς και στοιχείο λιανικής που έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.

## ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

### Όργανα είσπραξης των εσόδων των ΟΤΑ – Ταμειακή υπηρεσία

Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 1, 54 παρ. 1 και 58 παρ. 1 του ΒΔ/τος 17/5-15/6/1959 για τους Δήμους που έχουν δική τους ταμειακή υπηρεσία η ευθύνη είσπραξης των εσόδων ανήκει στον ειδικό ταμία και στους υπαλλήλους που τους έχουν ανατεθεί καθήκοντα εισπράκτορα.

Για τους ΟΤΑ που δεν έχουν συστήσει δική τους ταμειακή υπηρεσία, η ταμειακή υπηρεσία διεξάγεται από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων δια των ΔΟΥ με υπαλλήλους που διατίθενται από τον οικείο ΟΤΑ (άρθρο 27 παρ. 1 Ν. 3202/2003).

Σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 2539/1997 όμοροι Δήμοι και Κοινότητες είναι δυνατόν να συστήσουν κοινή ταμειακή υπηρεσία κατόπιν συμβάσεως διαδημοτικής συνεργασίας (άρθρο 222 ΔΚΚ).

Τέλος σύμφωνα με ρητή διάταξη του Ν. 3274/2004 όλοι οι Δήμοι πληθυσμού άνω των 5000 κατοίκων έχουν υποχρέωση από 1/1/2005 σύστασης και λειτουργίας ίδιας ταμειακής υπηρεσίας.

### Διαδικασία είσπραξης εσόδων

Κατ' άρθρο 167 του νέου ΔΚΚ Ν. 3463/2006: «Για την είσπραξη εσόδων των ΟΤΑ εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ΚΕΔΕ (ΝΔ 356/1974) με την επιφύλαξη των διατάξεων του ως άνω άρθρου».

«Σχετικές και οι διατάξεις των άρθρων 70 και 71 του ΒΔ/τος 24-9/20-10-1958, των άρθρων 3-5 και 52-59 του ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959 και οι διατάξεις του ΠΔ/τος 18/1989 και ΠΔ/τος 3/1992.

**α)** Μετά τη βεβαίωση των εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 3 του ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959 (με την «ευρεία έννοια») με τη σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων που αποτελούν τίτλους είσπραξης, τη γνωστοποίηση αποσπάσματος στο φορολογούμενο με απόδειξη για την πιθανή άσκηση ένδικων μέσων εντός αποκλειστικής προθεσμίας 60 ημερών (άρθρο 66 Ν. 2717/1999) και την υπογραφή των βεβαιωτικών καταλόγων, (μετά την εκπνοή των νόμιμων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής), αυτοί αποτελούν πλέον νόμιμο τίτλο



είσπραξης των βεβαιωθέντων εσόδων (και η εγγραφή του σ' αυτούς είναι οριστική), αποστέλλονται στη συνέχεια στο Δημοτικό Ταμείο σε τρία αντίτυπα (ή στην αρμόδια ΔΟΥ) για είσπραξη.

Μόλις οι βεβαιωτικοί κατάλογοι περιέλθουν στο Δημοτικό Ταμείο, ο δημοτικός ταμίας ελέγχει αυτούς και εκδίδει μέσα σε προθεσμία ενός (1) μηνός από την παραλαβή των καταλόγων, τριπλότυπο **«αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων»**. Για κάθε βεβαιωτικό κατάλογο εκδίδεται ξεχωριστό αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων στο οποίο αναγράφονται τα στοιχεία της περιληπτικής κατάστασης που συνοδεύει τον κατάλογο, καθώς και το είδος και ο αριθμός του τίτλου και οι κωδικοί αριθμοί του προϋπολογισμού εσόδων του Δήμου.

Στη συνέχεια ο Δημοτικός ταμίας καταχωρεί στο Βιβλίο Εισπρακτέων Εσόδων το «αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων εσόδων». Ως ημερομηνία ταμειακής βεβαίωσης του βεβαιωτικού καταλόγου θεωρείται η ημερομηνία έκδοσης του τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων.

Οι οφειλέτες του Δήμου λαμβάνουν γνώση του χρέους των, με ατομική ειδοποίηση, η οποία αποστέλλεται από το δημοτικό ταμείο μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημέρα που ο βεβαιωτικός κατάλογος βεβαιώθηκε στο ταμείο (ταμειακή υπηρεσία).

Η ατομική ειδοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει (άρθρο 4 ΚΕΔΕ) όλα τα στοιχεία του οφειλέτη, τον ΑΦΜ του, το είδος και το ποσό του χρέους, το οικονομικό έτος στο οποίο ανάγεται το χρέος, τον αριθμό και την ημερομηνία του τριπλότυπου αποδεικτικού παραλαβής των εισπρακτέων και την ημερομηνία πληρωμής του χρέους. Αν το χρέος καταβάλλεται κατά το νόμο σε δόσεις, αναγράφονται αναλυτικά οι δόσεις και η ημερομηνία πληρωμής κάθε μιας από αυτές.

Η μη αποστολή ατομικής ειδοποίησης ή η αποστολή ατομικής ειδοποίησης που έχει ατέλειες στα στοιχεία της, έχει ως συνέπεια την πειθαρχική ευθύνη του δημοτικού ταμιά (ΣΤΕ 3214/1999).

Δεν αποστέλλεται ατομική ειδοποίηση σε οφειλέτες που η βεβαίωση σε βάρος τους στηρίζεται σε συμβάσεις, δικαστικές ή διοικητικές αποφάσεις που ορίζουν ρητά τον χρόνο πληρωμής του χρέους.

Μετά τις ενέργειες αυτές (ταμειακή βεβαίωση και αποστολή ατομικής ειδοποίησης) ο δημοτικός ταμίας παραδίδει με απόδειξη αποσπάσματα ή αντίγραφα των βεβαιωτικών καταλόγων στους εισπράκτορες, προκειμένου αυτοί να επιμεληθούν της είσπραξης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 2 Ν. 3202/2003 (άρθρο 167 παρ. 3 Ν. 3463/2006) ορίζεται ότι με κοινή απόφαση των Υπουργών ΕσΔΔΑ και Οικονομίας και Οικονομικών θα καθοριστούν τα όρια των οφειλών τους προς τους ΟΤΑ, μέχρι τα οποία αμελείται η ταμειακή βεβαίωσή τους και η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

Με τις διατάξεις της με αριθμό 1114260/6631-26/0016/ΠΟΛ 1383/2002 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται για το Δημόσιο, ότι για τους τίτλους είσπραξης των οποίων το ποσό δεν υπερβαίνει τα 27 ευρώ, αμελείται η ταμειακή βεβαίωση. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους ΟΤΑ.

Ο δημοτικός ταμίας εκτός από τις ατομικές ειδοποιήσεις βεβαιωμένων οφειλών, οφείλει να αποστέλλει ειδικές προσκλήσεις, σύμφωνα με τον ΚΕΔΕ και να καλεί τους οφειλέτες του Δήμου να εξοφλήσουν τις οφειλές τους που κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, ορίζοντας αντίστοιχη ημερομηνία εξόφλησης, πριν εφαρμόσει σε βάρος τους τα προβλεπόμενα από το νόμο αναγκαστικά μέτρα είσπραξης.

**β)** Εξαίρεση της είσπραξης βάσει βεβαιωτικού καταλόγου, επιτρέπεται μόνο για τα έσοδα τα οποία εισπράττονται ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, πριν περιέλθουν στο ταμείο οι σχετικοί τίτλοι βεβαίωσης ή για τα έσοδα των οποίων η βεβαίωση και η είσπραξη συμπίπτουν. Η βεβαίωση των εσόδων αυτών κατά τα άρθρα 5 και 53 του ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959, που εισπράττονται χωρίς τίτλο είσπραξης, συνιστά την οίκοθεν βεβαίωση.

Όταν κάποιο έσοδο δεν έχει βεβαιωθεί (δεν έχουμε δηλαδή τίτλο είσπραξης) και ο φορολογούμενος προσέρχεται να το πληρώσει αποδεχόμενος το ποσό που έχει υπολογίσει με βάση στοιχεία το γραφείο εσόδων του Δήμου, είτε δηλώνοντας ο ίδιος τα στοιχεία που απαιτούνται για τον υπολογισμό της οφειλής του, είτε προσκομίζοντας έκθεση παράβασης με την οποία του επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο, η βεβαίωση γίνεται με την έκδοση Υπηρεσιακού Βεβαιωτικού Σημειώματος (άρθρο 5 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959).

Το Υπηρεσιακό Βεβαιωτικό Σημείωμα εκδίδεται από το γραφείο εσόδων (ή άλλου επιπέδου αρμόδια υπηρεσιακή μονάδα), είναι τριπλότυπο και μετά την υπογραφή του από τον αρμόδιο για τη βεβαίωση υπάλληλο και τον προϊστάμενο της οικονομικής υπηρεσίας, προσκομίζεται από τον οφειλέτη στον εισπράκτορα του Δήμου για την είσπραξη του αντίστοιχου ποσού.

Στο τέλος κάθε ημέρας ή στο τέλος κάθε μήνα, συντάσσεται βεβαιωτική κατάσταση με βάση τα Υπηρεσιακά Βεβαιωτικά Σημειώματα, όπου εμφανίζονται τα έσοδα κατά Κωδικό Αριθμό και στην οποία πιστώνονται οι οφειλέτες με τη σημείωση δίπλα σε κάθε εγγραφή Υπηρεσιακού Βεβαιωτικού Σημειώματος των αντίστοιχων διπλοτύπων είσπραξης. Η κατάσταση αυτή αποστέλλεται στο Δημοτικό Ταμείο για την επαλήθευση των στοιχείων αυτής.

Ο δημοτικός ταμίας μέσα σε προθεσμία ενός (1) μηνός από την παραλαβή της βεβαιωτικής κατάστασης των οίκοθεν εισπραχθέντων εσόδων, εκδίδει τριπλότυπο αποδεικτικό παραλαβής εισπραχθέντων οίκοθεν εσόδων και καταχωρεί αυτά στα ταμειακά βιβλία (ταμειακή βεβαίωση).

γ) Οι οφειλές προς τους Δήμους πληρώνονται υποχρεωτικά με επιταγές που εκδίδονται απευθείας σε διαταγή του Δήμου από αναγνωρισμένη τράπεζα κατά τις διατάξεις του ΑΝ 1819/1951 όπως ισχύουν σήμερα. Οι διατάξεις του ΑΝ 1819/1951 ισχύουν και για τους ΟΤΑ, κατά την πρόβλεψη του άρθρου 27 παρ. 2 Ν. 3202/2003 και του άρθρου 167 παρ. 2 του νέου ΔΚΚ (Ν. 3463/2006). Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι κατηγορίες οφειλών και τα ποσά μέχρι τα οποία η πληρωμή των οφειλών μπορεί να γίνεται με μετρητά. Τραπεζικές επιταγές που εκδίδονται από τους υπόχρεους προς πληρωμή (προσωπικές επιταγές ) γίνονται δεκτές μόνο κατά την κρίση του δημοτικού ταμιά (άρθρο 57 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959).

Με την υπ' αριθμ. 1010195/531/0016/ΠΟΛ 1015/31-1-2005<sup>6</sup> Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 206Β/17-2-2005), που εκδόθηκε κατά τις διατάξεις του ΑΝ 1819/1951, ορίζεται ότι οφειλές από οποιαδήποτε αιτία:

- από εταιρείες ή ενώσεις προσώπων που ασκούν οντότητα ή επάγγελμα, καθώς και από φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιτήδευμα, κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, καταβάλλονται υποχρεωτικά με επιταγές, εφόσον το προς καταβολή ανά ημέρα ποσό υπερβαίνει συνολικά τα πεντακόσια (500,00) ευρώ.
- τα λοιπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, καταβάλλουν τις οφειλές τους υποχρεωτικά με επιταγές, εφόσον το προς καταβολή ανά ημέρα ποσό υπερβαίνει συνολικά τα χίλια (1000,00) ευρώ.

Η ρύθμιση αυτή για την αύξηση των συναλλαγών με επιταγές, σύμφωνα με την ανωτέρω Υπουργική Απόφαση, έχει ως σκοπό τη μείωση των κινδύνων κλοπής και ληστείας τόσο κατά τη μεταφορά των χρημάτων, όσο και κατά την ώρα της συναλλαγής και την ελαχιστοποίηση του κινδύνου διακίνησης πλαστών χαρτονομισμάτων.

Ακύρωση Διπλοτύπων Είσπραξης ενεργείται ύστερα από πράξη που συντάσσεται επί του ακυρωμένου διπλοτύπου, στην οποία αναφέρεται ο λόγος ακύρωσης. Η πράξη ακύρωσης υπογράφεται από τον εισπράκτορα και τον πληρωτή και θεωρείται από τον δημοτικό ταμία. Το ακυρούμενο διπλότυπο προσαρτάται στο αντίστοιχο στέλεχος και υποβάλλεται στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά του απολογισμού (άρθρο 55 παρ. 2 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959).

Οι δημοτικοί εισπράκτορες υποχρεούνται να παραδίδουν στο δημοτικό ταμία τις εισπράξεις την ημέρας, μαζί με τα χρησιμοποιούμενα από αυτούς βιβλία Διπλοτύπων Είσπραξης και τα καταρτιζόμενα εις διπλούν αποσπάσματα από τα στελέχη των Διπλοτύπων Είσπραξης και εις τριπλούν για τα οίκοθεν εισπραχθέντα (άρθρο 58 παρ. 1,3,4 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959). Η μη απόδοση των εισπράξεων δημιουργεί έλλειμμα στη διαχείριση του ΟΤΑ και

---

<sup>6</sup> ΑΠΟΦ Α.1//2020 (ΑΠΟΦ Α.1//2020 ΑΠΟΦ Α.1289 ΦΕΚ Β 5855 2020) Καταβολή οφειλών στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα με επιταγές και κάρτες πληρωμών

καταλογίζεται ο αρμόδιος υπάλληλος είσπραξης ως υπόλογος (Αποφ. 1431/2003 IV τμ. Ελ.Συν.).

Κατά την παράδοση των εισπράξεων από τους εισπράκτορες, εκδίδεται από τον δημοτικό ταμία και παραδίδεται σε αυτούς Γραμμάτιο Παραλαβής «τακτοποιητέες εισπράξεις» και συντάσσεται πίσω από το στέλεχος του τελευταίου χρησιμοποιηθέντος Διπλοτύπου Είσπραξης σχετική πράξη που υπογράφεται από το δημοτικό ταμία και εισπράκτορα (άρθρο 58 παρ. 2 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959).

Στη συνέχεια ο δημοτικός ταμίας ελέγχει τα παραδοθέντα στοιχεία από τους εισπράκτορες. Ο έλεγχος συνίσταται στην επαλήθευση του αθροίσματος των εισπράξεων που πραγματοποιήθηκαν με τα Διπλότυπα Είσπραξης προς το συνολικό άθροισμα που εμφανίζεται στην ανακεφαλαίωση των αποσπασμάτων και στη συμφωνία κάθε στελέχους με την εγγραφή του στο απόσπασμα των στελεχών. Μετά τον έλεγχο ο δημοτικός ταμίας πιστώνει τους πληρώσαντες οφειλότες στους βεβαιωτικούς καταλόγους και η ενέργεια αυτή επιβεβαιώνεται στο καθένα των αντίστοιχων αποσπασμάτων. Προκειμένου για εισπράξεις από μη βεβαιωμένα έσοδα επιμελείται την Οίκοθεν Ταμειακή Βεβαίωση αυτών με την έκδοση τριπλοτύπου αποδεικτικού παραλαβής εισπρακτέων εσόδων (άρθρο 59 ΒΔ/τος 17-5/15-6-1959).

Μετά τις εργασίες αυτές ο δημοτικός ταμίας εισάγει τις εισπράξεις στο ταμείο του Δήμου με την έκδοση Γραμματίου Είσπραξης, χρεώνοντας έτσι τη διαχείριση αυτού σε πίστωση του λογαριασμού «τακτοποιητέες εισπράξεις» με σύνταξη πράξης στην πίσω όψη του γραμματίου παραλαβής από τον εισπράκτορα «τακτοποιητέες εισπράξεις» στην οποία αναγράφονται οι αριθμοί και τα ποσά των εκδοθέντων Γραμματίων Είσπραξης. Στη συνέχεια ενημερώνει το βιβλίο του ταμείου με την καταχώριση των Γραμματίων είσπραξης στο Ημερολόγιο Εσόδων, στο Καθολικό Εσόδων και στο βιβλίο Τρεχούμενων Λογαριασμών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 1080/1980 ορίζεται ότι για τη διασφάλιση της κανονικής καταβολής των αποδοχών του προσωπικού του Δήμου, παρακρατείται με προσωπική ευθύνη του δημοτικού ταμία, από τα εισπραττόμενα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους έσοδα του Δήμου, εκτός των εκτάκτων ειδικευμένων εσόδων, ποσό που

αντιστοιχεί στις αποδοχές ενός διμήνου, το οποίο χρησιμοποιεί αποκλειστικά για την πληρωμή της μισθοδοσίας αυτού. Το ποσό αυτό ανανεώνεται διαρκώς από τα εισπραττόμενα κατά τη διάρκεια του έτους έσοδα, ώστε το χρηματικό υπόλοιπο (διαθέσιμα) να μην είναι μικρότερο από το ύψος των αποδοχών (2) μηνών. Αφού ο δημοτικός ταμίας έχει διασφαλίσει τις αποδοχές του προσωπικού κατά τα ανωτέρω, προέρχεται στην πληρωμή άλλων δαπανών...».

#### 3.2.2.7 Σύνταξη Φύλλων ελέγχου Απαιτήσεων – Μελέτη Περίπτωσης

##### Συμμετοχές & χρεόγραφα (Πρόγραμμα ελέγχου)

Πρόκειται για τίτλους που αναφέρονται στο δικαίωμα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων οντοτήτων ή χρεόγραφα που αποφέρουν χρηματοροές κεφαλαίων και τόκων μέχρι τη λήξη τους (ομόλογα, έντοκα γραμμάτια κ.λπ.). Χαρακτηρίζονται ανάλογα τον χρόνο διακράτησης σε επενδύσεις (πέραν του έτους) ή σε τοποθετήσεις άμεσης απόδοσης (εντός του έτους). Τα κυριότερα θέματα και ακολουθούμενες διαδικασίες ελέγχου των συμμετοχών και χρεογράφων είναι τα εξής:

- Εφαρμόζεται κανονισμός διαδικασιών για τις αγορές και πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.
- Επαληθεύτηκαν τα υπόλοιπα των συμμετοχών και χρεογράφων των βιβλίων με επιβεβαιωτικές επιστολές σε τράπεζες (θεματοφύλακας) ή αν υπάρχουν σε έγχαρτη μορφή με φυσικές καταμετρήσεις των σωμάτων των μετοχών με βάση του τηρούμενο κατ' είδος μητρώο χρεογράφων.
- Καταρτίστηκε πίνακας μεταβολών (υπόλοιπα έναρξης, αυξήσεις και μειώσεις στη χρήση και υπόλοιπα τέλους χρήσης).
- Καταχωρήθηκαν στα βιβλία τα αποτελέσματα από τις αγοροπωλησίες μετοχών στη χρήση.

- Διενεργήθηκε στο τέλος της χρήσης έλεγχος απομείωσης της αξίας των συμμετοχών και χρεογράφων

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

- αντίγραφα των αποφάσεων για θέματα που αφορούν λογαριασμούς απαιτήσεων
- εφαρμογή της οδηγίας της διοίκησης για τις απαιτήσεις και τα χρεόγραφα
- αντίγραφο απόφασης που αφορά αρμοδιότητες υπογραφής των επιταγών προς είσπραξη
- επαλήθευση συμφωνιών των λογαριασμών
- επαλήθευση τήρησης αρχείου των χρεογράφων
- επαλήθευση κυριότητας χρεογράφων και ορθής διαχείρισης αυτών
- επιβεβαίωση διαχωρισμού καθηκόντων ώστε τα στάδια της διαχείρισης να εκτελούνται από διαφορετικά όργανα της εταιρείας

Μέσω του προγράμματος ελέγχου απαιτήσεων και χρεογράφων, ανάλογα θα προσαρμοστεί το δείγμα και η έκταση της ελεγκτικής διαδικασίας, για τη σύνταξη της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου.

Στα Προεδρικά Διατάγματα των κλαδικών λογιστικών σχεδίων των δημοσίων φορέων προβλέπεται η τήρηση μητρώου συμμετοχών και χρεογράφων (για παράδειγμα Π.Δ, 315/99).



### 3.3 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ – ΚΥΚΛΩΜΑ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Στόχοι Ενότητας 3.3.: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

**Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:**

- Γνωρίζουν τη σημασία των αποθεμάτων
- Κατανοήσουν το κύκλωμα αγορών και προμηθευτών
- Γνωρίζουν τις βασικές διαδικασίες ελέγχου των αποθεμάτων
- Γνωρίζουν τις βασικές διαδικασίες ελέγχου των αγορών
- Γνωρίζουν τις βασικές τεχνικές απογραφής και αποτίμησης αποθεμάτων
- Να εντοπίζουν και να διορθώνουν λογιστικές διαφορές
- Να συντάσσουν φύλλα ελέγχου αγορών και προμηθευτών

#### Σύντομη περιγραφή Ενότητας 3.3.

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου δυο βασικών ομάδων λογαριασμών των Αποθεμάτων και των Προμηθευτών. Παρατίθενται τα σχετικά ερωτηματολόγια ελέγχου Αποθεμάτων και Προμηθευτών και η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες σύνταξης Φύλλων Ελέγχου Αποθεμάτων και Προμηθευτών.



### 3.3.1 Παρουσίαση των λογαριασμών του κυκλώματος Αγορών και Προμηθευτών

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί ανάλυση σχετικά με τα αποθέματα και τα κυκλώματα αγορών και προμηθευτών αυτών, είναι χρήσιμη η περιληπτική παρουσίαση τόσο των σχετικών λογαριασμών, όσο και βασικών κανόνων τήρησης της λογιστικής. Στόχος είναι η γνώση των διαδικασιών που ακολουθούνται σε μια πραγματική λογιστική χρήση, προκειμένου ο ελεγκτής να είναι σε θέση να αξιολογεί τα αποτελέσματα που προκύπτουν τόσο από συγκεκριμένες καταστάσεις, όπως το Ισοζύγιο, το Γενικό και Αναλυτικό Καθολικό, όσο και από ad hoc δειγματοληπτικό έλεγχο της καταχώρησης λογιστικών γεγονότων με αντικείμενο την αγορά αποθεμάτων από προμηθευτές.

Έτσι, καθίσταται χρήσιμη η υπενθύμιση της βασικής λογιστικής ισότητας, βάσει της οποίας παρουσιάζονται τα στοιχεία της χρηματοοικονομικής κατάστασης «Ισολογισμός». Γενικότερα, ισχύει ότι το συνολικό ποσό που απαρτίζεται από τα στοιχεία του Ενεργητικού είναι ίσο με το σύνολο της Καθαρής Θέσης και των υποχρεώσεων, που απαρτίζουν το Παθητικό μέρος. Στο κατωτέρω διάγραμμα απεικονίζεται η εν λόγω σχέση:



Εικόνα 3. Βασική Λογιστική Ισότητα

Όσον αφορά στη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών και την καταχώρησή τους στα από το νόμο οριζόμενα, λογιστικά αρχεία υπενθυμίζονται οι κάτωθι κανόνες:

- Για την πραγματοποίηση μιας λογιστικής εγγραφής είναι απαραίτητη η κίνηση – μεταβολή τουλάχιστον δύο λογαριασμών
- Ένας τουλάχιστο λογαριασμός θα πιστωθεί
- Ένας τουλάχιστο λογαριασμός θα χρεωθεί
- Το σύνολο του ποσού της Χρέωσης είναι ίσο με το ποσό της Πίστωσης.
- Είναι απαραίτητη η ύπαρξη σχετικών παραστατικών, προκειμένου να ισχύει ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή.

Σύμφωνα με τους κανόνες τήρησης της λογιστικής σε διπλογραφικό σύστημα ισχύουν τα κάτωθι:

- Ο λογαριασμός Ενεργητικού όταν αυξάνεται χρεώνεται
- Ο λογαριασμός Ενεργητικού όταν μειώνεται πιστώνεται
- Ο λογαριασμός Παθητικού όταν αυξάνεται πιστώνεται
- Ο λογαριασμός Παθητικού όταν μειώνεται χρεώνεται
- Ο λογαριασμός Εξόδων όταν αυξάνονται χρεώνεται
- Ο λογαριασμός Εσόδων όταν αυξάνεται πιστώνεται

Συγκεντρώνοντας τους ως άνω κανόνες σε έναν πίνακα προκύπτει η κάτωθι συνοπτική παρουσίαση αυτών:

Λογαριασμοί	Χρεώνονται	Πιστώνονται	Εγγραφή Ανοίγματος
Ενεργητικού	Όταν αυξάνονται	Όταν μειώνονται	Τα υπόλοιπα από τον Ισολογισμό Χρεώνονται
Παθητικού	Όταν μειώνονται	Όταν αυξάνονται	Τα υπόλοιπα από τον Ισολογισμό Πιστώνονται

Πίνακας 1. Βασικοί κανόνες για την καταγραφή – καταχώρηση λογαριασμών λογιστικού γεγονότος.

Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι για να ολοκληρωθεί η αγορά αποθέματος από οντότητα που τηρεί το δημόσιο λογιστικό είναι να γίνει αντιληπτό εξ αρχής ότι η υποχρέωση τήρησης αφορά στα κάτωθι Λογιστικά Κυκλώματα:



Εικόνα 4. Λογιστικά Κυκλώματα σε οντότητα δημοσίου.

Στη συνέχεια αναπτύσσονται τα ειδικότερα Λογιστικά Κυκλώματα που εφαρμόζονται και τα οποία περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις απαραίτητες διεργασίες, οι οποίες βασίζονται σε εθνικές διατάξεις ή είναι φυσική απόρροια και είναι αντικείμενο ελέγχου. Τέτοια Λογιστικά Κυκλώματα είναι:

- Το Λογιστικό Κύκλωμα Αγορών
- Το Λογιστικό Κύκλωμα Προμηθευτών
- Το Λογιστικό Κύκλωμα Μισθοδοσίας

### 3.3.1.1 Λογιστικό Κύκλωμα Αγορών

Τα αποθέματα αποτελούν τη 2<sup>η</sup> Ομάδα του σχετικού Λογιστικού Σχεδίου, τα υπόλοιπα της οποίας απεικονίζονται και στη χρηματοοικονομική Κατάσταση Ισολογισμού. Πρόκειται για αγαθά όπως πρώτες ύλες, εμπορεύσιμα αγαθά, ανταλλακτικά για τη χρησιμοποίησή τους ως

εξοπλισμός της οντότητας, καθώς και τα προϊόντα που μπορεί να παράγει η ίδια η οντότητα. Η οντότητα τα έχει στην κατοχή της με σκοπό α) την πώλησή τους σύμφωνα και με τη δραστηριότητα της οντότητας, β) τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό επίσης την πώλησή τους, γ) την ανάλυσή τους στην παραγωγική διαδικασία.

Σκοπός της αγοράς των αποθεμάτων είναι η χρήση τους εντός της λογιστικής χρήσης, εντός των δώδεκα μηνών, άρα πρόκειται για στοιχεία βραχυπρόθεσμης διάρκειας και για το λόγο αυτό περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό μιας οντότητας.

Σημαντικό είναι να γίνει αντιληπτό ότι ο ελεγκτής πρέπει να εστιάζει στην ανάπτυξη ενός λογαριασμού, καθώς η ανάλυση αυτού μπορεί να ομαδοποιεί συγκεκριμένα αποτελέσματα, χρήσιμα για το έργο του.

Για τον ως άνω λόγο είναι σκόπιμο να πραγματοποιηθεί αναφορά και στους βασικούς λογαριασμούς βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ)<sup>7</sup>. Ο ελεγκτής ιδίως δημόσιων οντοτήτων πρέπει:

- να μπορεί να προβαίνει στους απαραίτητους ελέγχους ανεξάρτητα από την τήρηση του κάθε Λογιστικού Σχεδίου που τηρεί η οντότητα
- να μπορεί να προσαρμόζεται στην οποιαδήποτε μεταβολή της ονομασίας των λογαριασμών, για παράδειγμα να μη δημιουργούνται προβλήματα λόγω επικείμενων αλλαγών όπως αυτές που επιφέρει το π.δ. 54/2018 (Α'103)
- να μπορεί να προσαρμόζεται και να ελέγχει την ουσία των λογαριασμών που τηρούνται από την οντότητα και να είναι σε θέση να κάνει ελέγχους και να αποκτήσει γνώμη επί των αποτελεσμάτων
- να είναι σε θέση να αντιλαμβάνεται τα στοιχεία – λογαριασμούς που πρέπει να ελέγξει
- να είναι σε θέση να μπορεί να αντιληφθεί την κατάλληλη πληροφορία που χρειάζεται προκειμένου να συνεχίσει στην επεξεργασία αυτών και την στοιχειοθέτηση εμπειριστατωμένης γνώμης.

---

<sup>7</sup> Ν.4308/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

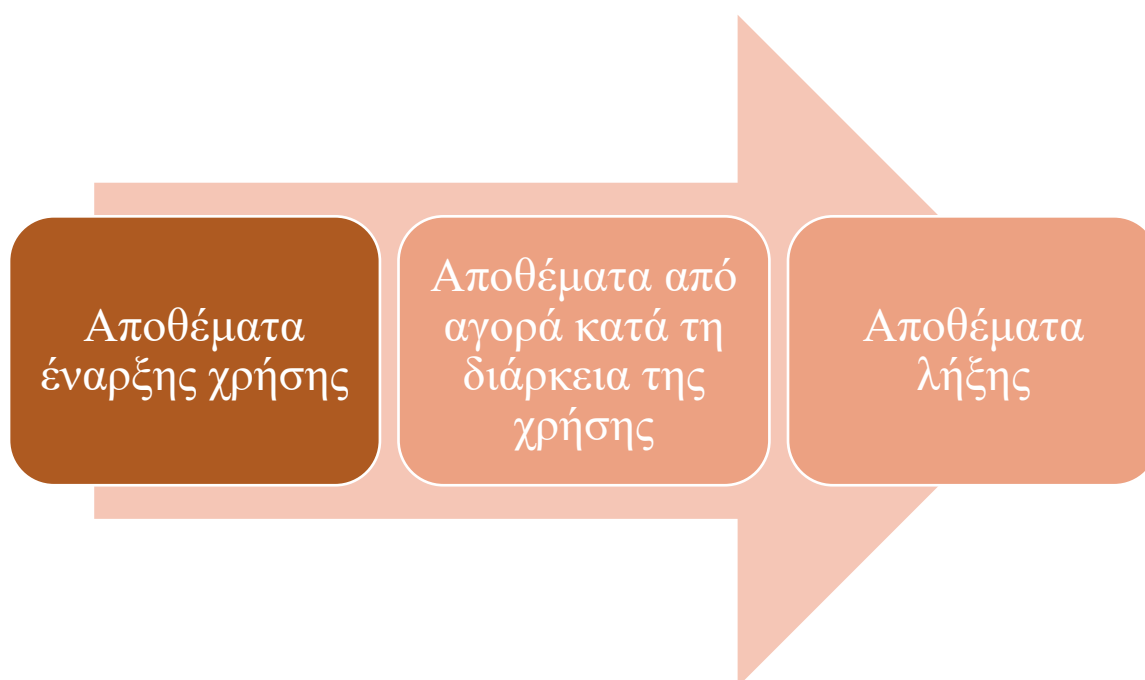
Έτσι, βάσει των ΕΛΠ η ανάπτυξη των λογαριασμών της Ομάδας 2 παρουσιάζεται κάτωθι, με αναφορά σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, με την σημείωση ότι η κάθε οντότητα αναλύει τους λογαριασμούς και ανάλογα με τις ανάγκες της:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Τριτοβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
20			Εμπορεύματα
	20.01		Εμπορεύματα έναρξης
	20.02		Αγορές εμπορευμάτων χρήσης
	20.03		Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων
	20.04		Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων
	20.05		Απομείωση εμπορευμάτων
	20.06		Εμπορεύματα λήξης
21			Προϊόντα
	21.01		Προϊόντα έναρξης
	21.02		Παραγωγή χρήσης
	21.03		Απομείωση προϊόντων
	21.04		Προϊόντα λήξης
22			Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
	22.01		Ζώντα ζώα
		22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης
		22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων
		22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων
		22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων
		22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων
		22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων
		22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης
	22.02		Δένδρα και φυτά
		22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης
		22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών
		22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών
		22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών
		22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών
		22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών
		22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης
23			Παραγωγή σε εξέλιξη
	23.01		Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης
	23.02		Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης
24			Πρώτες ύλες και υλικά
	24.01		Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης
	24.02		Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης
	24.03		Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών
	24.04		Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών
	24.05		Απομείωση πρώτων υλών και υλικών
	24.06		Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών
25			Υλικά συσκευασίας
	25.01		Υλικά συσκευασίας έναρξης
	25.02		Αγορές υλικών συσκευασίας
	25.03		Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας
	25.04		Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας

	25.05		Απομείωση υλικών συσκευασίας
	25.06		Υλικά συσκευασίας λήξης
26			
			Ανταλλακτικά παγίων
	26.01		Ανταλλακτικά παγίων έναρξης
	26.02		Αγορές ανταλλακτικών παγίων
	26.03		Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων
	26.04		Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων
	26.05		Απομείωση ανταλλακτικών
	26.06		Ανταλλακτικά παγίων λήξης
27			
			Λοιπά αποθέματα
	27.01		Λοιπά αποθέματα έναρξης
	27.02		Αγορές λοιπών αποθεμάτων
	27.03		Εκπτώσεις αγορών λοιπών αποθεμάτων
	27.04		Επιστροφές αγορών λοιπών αποθεμάτων
	27.05		Απομείωση λοιπών αποθεμάτων
	27.06		Λοιπά αποθέματα λήξης

Πίνακας 2. Ανάπτυξη Λογαριασμών Ομάδας 2 σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. στην ομάδα 2 παρουσιάζονται και παρακολουθούνται τα αποθέματα της οντότητας, τα οποία προέρχονται από την απογραφή έναρξης της χρήσης, από την αγορά κατά τη διάρκεια της χρήσης και από την αποτίμηση αυτών στη λήξη της χρήσης.



Εικόνα 5. Εξέλιξη Λογαριασμού αποθεμάτων σε μια λογιστική χρήση στο Κύκλωμα Γενικής Λογιστικής

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν υλικά αγαθά της οντότητας, τα οποία αγοράζονται προκειμένου είτε να μεταπωληθούν αυτούσια είτε να πωληθούν αφότου υποστούν επεξεργασία. Σε αυτά περιλαμβάνονται και ημιτελή και βρίσκονται στη διαδικασία της επεξεργασίας, τα έτοιμα προς πώληση αλλά και υλικά που χρησιμοποιούνται ακόμη και για τη συσκευασία των τελικών παραγόμενων προϊόντων που θα διατεθούν από την οντότητα.

<b>Πρωτοβάθμιου Λογαριασμοί βάσει Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου π.δ.146/2003 Α.</b>	
20. Εμπορεύματα	
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	
23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας/ επεξεργασίας)	
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας (Α' & Βοηθητικές ύλες)	
25 Αναλώσιμα υλικά	
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	
27 .....	
28 Είδη συσκευασίας	
<b>29 Αποθέματα άλλων κέντρων ή κλάδων</b>	

Πίνακας 3. Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί Ομάδας 2 βάσει και π.δ. 146/2003 κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Εστιάζοντας στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των αποθεμάτων βάσει του π.δ.146/2003 Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, κατωτέρω γίνεται αναφορά και στα στοιχεία που συνθέτουν την κάθε επιμέρους ομάδα της Ομάδας 2, όπως παρουσιάζεται ανωτέρω.

Παράδειγμα ανάπτυξης του λογαριασμού 24 Πρώτες και Βοηθητικές ύλες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών υπάρχει θεσμοθετημένη η κάτωθι ανάλυση:

<b>Ανάλυση Λ/σμού 24 βάσει του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου π.δ.146/2003 Α.</b>		
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας (Α' & Βοηθητικές ύλες)	24.00 Αποθέματα Απογραφής	24.00.01 Απογραφή έναρξης Χρήσεως 24.00.02 Απογραφή λήξεως χρήσεως 24.00.99
	24.01 Αγορές Χρήσεως πρώτων και βοηθητικών υλών παροχής υγειονομικών υπηρεσιών	24.01.01 Αγορές υγειονομικού υλικού ... 24.01.05 Αγορές επιστημονικών προσθετικών οργάνων και υλικών (βηματοδότες κλπ) 24.01.10 Αγορές φαρμακευτικού υλικού ... 24.01.20 Αγορές υλικού αιμοδοσίας ... 24.01.30 Αγορές ακτινολογικού υλικού ... 24.01.40 Αγορές στα τροφίμων και ποτών



		... 24.01.99
--	--	-----------------

Πίνακας 4. Ανάλυση Λ/σμού 24 βάσει Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου π.δ.146/2003 Α.

Ο σκοπός της ως άνω ανάπτυξης είναι να υπάρχει ενημέρωση για όλα τα στάδια τα οποία αφορούν σε αποθέματα. Έτσι, στην έναρξη χρήσης το ποσό αποθεμάτων θα αφορά στην απογραφή έναρξης της χρήσης, ενώ στο τέλος της χρήσης το ποσό που θα μεταφερθεί στο Ενεργητικό μέρος του Ισολογισμού που θα είναι το ποσό που θα προκύψει από το λογαριασμό απογραφή λήξεως της χρήσης.

### 3.3.1.1.1 Λογιστική Αντιμετώπιση Λογαριασμών Ομάδας 2 - Αποθεμάτων.

#### 1<sup>ο</sup> Στάδιο Έναρξη χρήσης

Στην έναρξη της χρήσης υπάρχουν οι ονομαζόμενες εγγραφές έναρξης χρήσης, σύμφωνα με τις οποίες όλοι οι λογαριασμοί του Ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης μεταφέρονται στην νέα χρήση. Έτσι όσον αφορά στους λογαριασμούς της Ομάδας 2, αυτοί χρεώνονται στην έναρξη της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων που έχουν καταγραφεί και αποτιμηθεί στην απογραφή της αμέσως προηγούμενης χρήσης. Προσοχή το ποσό των αποθεμάτων που εμφανίζεται ως «Αποθέματα Έναρξης της Χρήσης» είναι το αντίστοιχο που αναφέρθηκε στον Ισολογισμό της προηγούμενης χρήσης και ονομάζονται «Αποθέματα Λήξης» ή «Τελικά Αποθέματα».

#### 2<sup>ο</sup> Στάδιο Διάρκεια της χρήσης

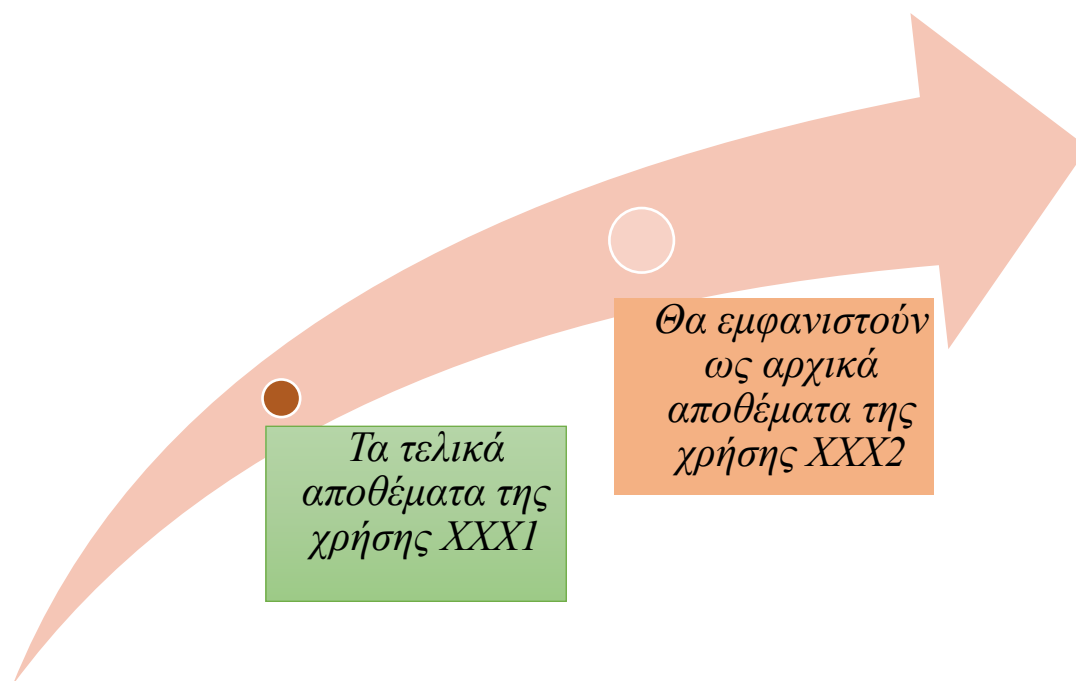
Κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης η λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών της ομάδας 2 αποτυπώνονται στις κάτωθι ενέργειες:

- Χρεώνονται σε κάθε αγορά αποθεμάτων με την τιμή κτήσης τους και παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό που αφορά στις «αγορές χρήσης».
- Πιστώνονται σε κάθε περίπτωση που υπάρχει επιστροφή αυτών με τη χρήση και παρακολούθηση του λογαριασμού περί επιστροφών

### 3<sup>ο</sup> Στάδιο Τέλος της χρήσης

Κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης η λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών της ομάδας 2 αποτυπώνονται στις κάτωθι ενέργειες:

- Στο τέλος χρήσης, συνήθως 31.12.XXX, εκτός ειδικών περιπτώσεων, οι λογαριασμοί της ομάδας 2 μεταφέρονται στο «Λογαριασμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως» (Λ.80).
- Για να πραγματοποιηθεί αυτό διενεργείται πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2 με χρέωση του Λ/σμού 80 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως».
- Το ποσό που θα χρεωθεί και θα πιστωθεί προκύπτει από την αξία των αποθεμάτων που εμφανίστηκαν στην έναρξη της χρήσης, στο οποίο έχουν προστεθεί οι σχετικές αγορές που πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης.
- Τέλος, υπολογίζονται και αποτιμώντα με ειδική μέθοδο τα αποθέματα που υπάρχουν στην αποθήκη την 31.12.XXX
- Το ποσό αποτίμησης των αποθεμάτων θα είναι πλέον αποτυπωμένο ως Τελικά αποθέματα χρήσης ή Αποθέματα Λήξης
- Ο λογιστικός χειρισμός της απεικόνισης των τελικών αποθεμάτων στο κύκλωμα γενικής λογιστικής θα πραγματοποιηθεί με τη χρέωση στο αποτιμημένο ποσό των τελικών αποθεμάτων και με την πίστωση του Λ/σμού 80 της Γενικής Εκμετάλλευσης.



Εικόνα 6. Αποτύπωση σχέσης τελικών αποθεμάτων προηγούμενης χρήσης με αποθέματα έναρξης επόμενης χρήσης.

### Μελέτη περίπτωσης

Η αξία αποθεμάτων της χρήσης 2020, της οντότητας ΚΛΠ αποτιμήθηκε στο ποσό των 100.000€. Το εν λόγω ποσό αφορά στο ποσό των «τελικών αποθεμάτων», «αποθέματα λήξης», το οποίο εμφανίζεται στα στοιχεία του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού του Ισολογισμού της οντότητας.

Κατά τη διενέργεια των υποχρεωτικών εγγραφών έναρξης της χρήσης 2021 το ποσό που θα αναγραφεί και θα χρεωθεί ως «Αποθέματα Έναρξης Χρήσης» είναι το ποσό των 100.000€.

#### 3.3.1.1.2 Διαδικασίες παραγγελιών

Απαιτούμενες διαδικασίες για την παραγγελία αποθεμάτων:

- Έλεγχος για την ύπαρξη ανάγκης αγοράς
- Προσδιορισμός κατάλληλης ποσότητας για παραγγελία

- Προσδιορισμός κατάλληλου είδους για παραγγελία
- Έλεγχος ύπαρξης πίστωσης στον σχετικό ΚΑΕ
- Απόφαση για πραγματοποίηση αγοράς
- Πραγματοποίηση παραγγελίας για αγορά
- Έλεγχος για ολοκλήρωση και πραγματοποίηση της διαδικασίας αγοράς
- Παραλαβή παραγγελθέντων
- Έλεγχος σταδίου παραλαβής όπως ορθή παράδοση είδους και ποσότητας σύμφωνα με τη σχετική συμφωνία – σύμβαση

#### **Λογιστική παρακολούθηση κυκλώματος αγορών των αποθεμάτων**

Για τη λογιστική παρακολούθηση του κυκλώματος αγορών απαιτούνται οι κάτωθι ενέργειες:

- Έλεγχος ύπαρξης πίστωσης ΚΑΕ
- Έλεγχος ύπαρξης σχετικής δέσμευσης ποσού
- Έλεγχος στοιχείων του Προμηθευτή – ΑΦΜ
- Έλεγχος για σωστή ύπαρξη αντιστοίχισης είδους με τον ΚΑΕ, λογαριασμό Γενικής Λογιστικής, Λογαριασμός Δημοσίου Λογιστικού – Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου
- Έλεγχος για σωστή αντιστοίχιση των λογαριασμών αποθεμάτων με αγορών
- Έλεγχος για σωστή σύνδεση με του Λογαριασμούς Αναλυτικής Λογιστικής όπου αυτό είναι απαραίτητο (Βλ. ιδίως Λ/σμό 90.01, Λ/σμό 90.02, Λ/σμό 94)

#### **Παρακολούθηση ορθής εκτέλεσης & καταχώρησης**

Με σκοπό την ορθή εκτέλεση και καταχώρηση της παραλαβής των παραγγελθέντων απαιτούνται:

- Έλεγχος των στοιχείων της παραλαβής με το αντίστοιχο τιμολόγιο
- Πραγματοποίηση της διαδικασίας καταχώρησης στην αρμόδια διαχείριση
- Δημιουργία πρωτοκόλλου παραλαβής για την εν λόγω ενέργεια, με αναφορά στα στοιχεία όπως είδος, ποσότητα και αξία
- Έλεγχος των μηχανογραφικών στοιχείων παραλαβής με τα αντίστοιχα της εντολής για αγορά, όπως αυτή έχει αποφασιστεί π.χ. έλεγχος με τη σχετική σύμβαση

- Υπογραφή του σχετικού πρωτοκόλλου παραλαβής από την αρμόδια Επιτροπή Παραλαβής.

#### **Μελέτη περίπτωσης για λογιστική παρακολούθηση δέσμευσης ποσού για αγορά αποθεμάτων από Νοσοκομείο.**

Το παράδειγμα που ακολουθεί σκοπό έχει την παρουσίαση των σταδίων λογιστικής δέσμευσης ποσού για αγορά αποθεμάτων από ένα Νοσοκομείο. Το εν λόγω παράδειγμα βοηθάει στην κατανόηση της παρακολούθησης εφαρμογής του Λογιστικού Κυκλώματος της λογιστικής του δημοσίου.

##### **• 1<sup>ο</sup> Στάδιο**

Αρχική ενημέρωση του λογιστικού συστήματος με τον Προϋπολογισμό της οντότητας, όπως αυτός έχει εγκριθεί

- Για την πραγματοποίηση του ανωτέρω πρέπει να χρεωθεί ο Λ/σμός για τα προϋπολογισμένα έξοδα (02.00) ανά ΚΑΕ και να πιστωθεί ο 06.00.
- Για την εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων η εγγραφή περιλαμβάνει τη χρέωση του Λ/σμού 02.10 και πίστωση του Λ/σμού 06.10

##### **• 2<sup>ο</sup> Στάδιο**

Ενημέρωση του λογιστικού συστήματος με τους λογαριασμούς περί εκτέλεσης και δέσμευσης ποσού από τον εγκεκριμένο Προϋπολογισμό της οντότητας, που έχει ήδη καταχωρηθεί. Για την πραγματοποίηση του ανωτέρω πρέπει

- να χρεωθεί ο Λ/σμός για τη δέσμευση προϋπολογισμού ποσού π.χ. για φαρμακευτικό υλικό Λ/σμός 02.19.00.1312 και
- να πιστωθεί ο Λ/σμός 02.10.00.1312

### **Μελέτη περίπτωσης ενημέρωσης των Λογιστικών Κυκλωμάτων Γενικής & Αναλυτικής λογιστικής και Δημοσίου Λογιστικού.**

Για τη διενέργεια των απαιτούμενων λογιστικών εγγραφών στο λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής, του δημοσίου λογιστικού και της αναλυτικής λογιστικής όταν έχει ολοκληρωθεί η παραλαβή και ο απαραίτητος σχετικός έλεγχος και η καταχώρηση – καταγραφή των απαραίτητων διαδικασιών σε Νοσοκομείο πραγματοποιούνται τα κάτωθι:

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Γενικής Λογιστικής**

Σε αυτό το στάδιο οι λογαριασμοί που θα ενημερωθούν αφορούν στο Λ/σμό 24, για το φαρμακευτικό υλικό και στο Λ/σμό 50 για τον Προμηθευτή. Πιο αναλυτικά:

- Θα χρεωθεί ο Λ/σμός 24 με την ανάπτυξη αυτού στον κατάλληλο τριτοβάθμιο, τεταρτοβάθμιο (συνίσταται τουλάχιστον) λογαριασμό.
- Θα πιστωθεί ο Λ/σμός 50 Προμηθευτές με την ανάπτυξη αυτού στον κατάλληλο τριτοβάθμιο, τεταρτοβάθμιο (συνίσταται τουλάχιστον) με σκοπό την παρακολούθηση της συγκεκριμένης καρτέλας του προμηθευτή.
- Θα πρέπει να καταχωρηθεί αιτιολογία προσιτή για μελλοντική ενημέρωση και έλεγχο η οποία θα συμπεριλαμβάνει ιδιαίτερα στοιχεία της συναλλαγής όπως ΑΦΜ Προμηθευτή, στοιχεία παραστατικών.

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Δημοσίου Λογιστικού**

Σε αυτό το στάδιο οι λογαριασμοί που θα ενημερωθούν αφορούν στο Λ/σμό 02. Πιο αναλυτικά:

- Θα χρεωθεί ο Λ/σμός 02.21.00.1312, με σκοπό την ανάληψη της σχετικής υποχρέωσης και
- Θα πιστωθεί ο Λ/σμός 02.19.00.1312 με σκοπό την ολοκλήρωση της διαδικασίας δέσμευσης.
- Με την εν λόγω εγγραφή γίνεται κατανοητό ότι το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η λογιστική παρακολούθηση έχει περάσει από τη δέσμευση στην ανάληψη

υποχρέωσης. Σημειώνεται ότι στο Δημόσιο Λογιστικό η ΑΑΥ με τη δέσμευση ταυτίζονται.

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής**

Σε αυτό το στάδιο οι λογαριασμοί που θα ενημερωθούν αφορούν στο Λ/σμό 94 και στο Λ/ σμό 90. Πιο αναλυτικά:

- Θα χρεωθεί ο Λ/σμός 94, με την ανάπτυξη αυτού π.χ. για φαρμακευτικό υλικό στο Λ/σμό 94.24.10.00 και
- Θα πιστωθεί ο Λ/σμός 90, με την ανάπτυξη αυτού π.χ. για το φαρμακευτικό υλικό στο Λ/σμό 90.02.10.00
- Με την επισήμανση ότι η ανάπτυξη των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής θα βρίσκονται σε αντιστοιχία με την ανάπτυξη των Λογαριασμών στη Γενική Λογιστική, με σκοπό την ολοκληρωμένη παρακολούθησή τους ανά φορέα – κέντρο κόστους που προορίστηκαν.

#### **Μελέτη περίπτωσης διάθεσης αποθεμάτων από ένα κέντρο κόστους σε άλλον τομέα.**

Για τη διενέργεια των απαιτούμενων λογιστικών εγγραφών θα πρέπει να έχει γίνει αντιληπτό ότι η αγορά των αποθεμάτων έχει ήδη πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο χρονικό διάστημα και έχουν ενημερωθεί το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής, του δημοσίου λογιστικού και της αναλυτικής λογιστικής. Έτσι οι λογιστικές εγγραφές που απαιτούνται θα αφορούν μόνο το λογιστικό κύκλωμα της Αναλυτικής Λογιστικής.

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Γενικής Λογιστικής**

Δεν απαιτείται καμία επιμέρους καταγραφή, καταχώρηση.

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Δημοσίου Λογιστικού**

Δεν απαιτείται καμία επιμέρους καταγραφή, καταχώρηση.

- **Ενημέρωση Λογιστικού Κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής**

Σε αυτό το στάδιο οι λογαριασμοί που θα ενημερωθούν αφορούν στους κατάλληλους λογαριασμούς της Ομάδας 9 για να καταχωρήσουν την ενέργεια.



### **Μελέτη περίπτωσης αγοράς εμπορευμάτων με πίστωση.**

Έστω ότι η οντότητα αγοράζει εμπορεύματα ποσού 100.000 από τον προμηθευτή Ν. Νικολάου με πίστωση.

1<sup>ο</sup> Τήρηση των βασικών κανόνων της διπλογραφικής μεθόδου καταχώρησης των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά αρχεία:

- Δύο λογαριασμοί κινήθηκαν – υπέστησαν μεταβολή
- Ο λογαριασμός των εμπορευμάτων, συμπεριλαμβάνεται στους λογαριασμούς της ομάδας 2, είναι λογαριασμός ενεργητικού, αυξήθηκε άρα θα χρεωθεί με το ποσό των 100.000€.
- Ο λογαριασμός των προμηθευτών, συγκεκριμένα του κυρίου Ν. Νικολάου, συμπεριλαμβάνεται στους λογαριασμούς της ομάδας 5, είναι λογαριασμός παθητικού καθώς αφορά σε υποχρέωση της οντότητας, αυξήθηκε άρα θα πιστωθεί με το ποσό των 100.000€.
- Άρα τηρείται και ο κανόνας περί Χρέωση = Πίστωση στην εν λόγω λογιστική εγγραφή.

Σύμφωνα με το ως άνω παράδειγμα λαμβάνοντας το υπόλοιπο ενός λογαριασμού των αποθεμάτων αναμένω κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτό να είναι χρεωστικό ή μηδέν. Αντίστοιχα λαμβάνοντας το υπόλοιπο ενός λογαριασμού των προμηθευτών αναμένω κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτό να είναι πιστωτικό ή μηδέν.

#### **3.3.1.2 Λογιστικό Κύκλωμα προμηθευτών**

Ο λογαριασμός «Προμηθευτές» αφορά στις υποχρεώσεις μιας οντότητας, η οποία θα πρέπει να εξοφληθεί εντός της συμφωνημένης ημερομηνίας. Είναι λογαριασμός που εμφανίζεται στο παθητικό μέρος ενός Ισολογισμού και το υπόλοιπό του δηλώνει ότι η οντότητα έχει υποχρέωση καταβολής σε αυτούς. Το συνολικό ποσό οφειλής εμφανίζεται με τον έλεγχο του υπολοίπου του πρωτοβάθμιου λογαριασμού, ενώ το ανά προμηθευτή ποσό υποχρέωσης λαμβάνεται από το υπόλοιπο που εμφανίζεται στον συγκεκριμένο λογαριασμό.

Το πρώτο αρχείο που καθορίζει και ορίζει τις πιθανές υποχρεώσεις προς του Προμηθευτές είναι ο Προϋπολογισμός, ο οποίος συντάσσεται στο τέλος του προηγούμενου έτους και εγκρίνεται πριν την έναρξη του τρέχοντος έτους.

Όπως ήδη αναφέρθηκε η διενέργεια του λογιστικού κυκλώματος του προμηθευτή συμπίπτει με αυτό των αγορών καθώς:

- αρχικά θα διενεργηθεί η διαδικασία αιτήματος προμήθειας,
- στη συνέχεια διενεργείται η δημοσιονομική δέσμευση (έλεγχος ύπαρξης υπολοίπου και δέσμευση ποσού σε συγκεκριμένο ΚΑΕ)
- έπειτα προσδιορίζεται ο τρόπος πραγματοποίησης
- εφόσον προσδιοριστεί ο τρόπος πραγματοποίησης της προμήθειας, πραγματοποιείται η δημοσιονομική δέσμευση
- ακολουθεί η έκδοση της απόφασης ανάληψης υποχρέωσης (έγγραφο)
- ταυτόχρονη δέσμευση στη δημοσιονομική αναφορά, στο ονομαζόμενο «Μητρώο Δεσμεύσεων»,
- στη συνέχεια υπογράφεται η σχετική σύμβαση<sup>8</sup>
- πραγματοποιείται η παραγγελία στον Προμηθευτή
- το κύκλωμα συνεχίζει με την παραλαβή των αποθεμάτων από ειδική επιτροπή, για την οποία υπάρχει σχετική απόφαση σύνθεσής της
- γίνεται η παραλαβή των σχετικών παραστατικών από την επιτροπή παραλαβής
- συμφωνείται η ποσότητα των παραστατικών με τα παραγγελθέντα και τα παραδοτέα
- εκτυπώνεται το πρωτόκολλο παραλαβής, στο οποίο αναγράφεται και το σχετικό πρωτόκολλο με ημερομηνία καταχώρησης
- καταχωρούνται τα παραστατικά με ενημέρωση του Μητρώου Δεσμεύσεων και την καταχώρηση της δημιουργίας υποχρέωσης της οντότητας στον Προμηθευτή
- τέλος πραγματοποιείται η εξόφληση εφόσον έχουν ελεγχθεί όλα τα απαραίτητα σχετικά παραστατικά.

---

<sup>8</sup> Η διενέργεια προμηθειών και κατά συνέπεια και η σύμβαση ακολουθούν τις εθνικές διατάξεις περί δημοσίων συμβάσεων ήτοι του ν.4412/2016, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Όσον αφορά στους λογαριασμούς που χρησιμοποιούνται για τους προμηθευτές, οι οποίοι περιλαμβάνονται στην 5<sup>η</sup> Ομάδα του σχετικού Λογιστικού Σχεδίου, οι βασικοί λογαριασμοί, βάσει των ΕΛΠ<sup>9</sup> είναι οι κάτωθι, με αναφορά σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Τριτοβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
50			Προμηθευτές
	50.01		Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.02		Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
	50.03		Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
		50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες
		50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες
		50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
	50.04		Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
		50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες
		50.04.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες
		50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες

Πίνακας 5. Ανάπτυξη Λογαριασμού 50 Προμηθευτές σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Ο λογαριασμός 50 αναπτύσσεται παρόμοια και στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο π.δ. 146/2003

(Α'122) όπως αναφέρεται και κατωτέρω:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Τριτοβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
50			Προμηθευτές
	50.00		Προμηθευτές Εσωτερικού
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.01		Προμηθευτές Εξωτερικού
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.02		Ελληνικό Δημόσιο
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	

<sup>9</sup> Ν.4308/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

	50.03		N.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Οντότητες
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.04		O.T.A.
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.08		Προμηθευτές εσωτερικού λογαριασμός παγίων στοιχείων
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	...		
	50.10		Προκαταβολές σε προμηθευτές
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.11		Προμηθευτές – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.12		Προμηθευτές – Παρακρατημένες εγγυήσεις
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.13		Προμηθευτές – Αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	
	50.90		Τρίτοι λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους
		Ανάγκες σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας	

Πίνακας 6 Ανάπτυξη Λογαριασμού 50 Προμηθευτές σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

Όπως παρατηρείται από την ως άνω ανάπτυξη του λογαριασμού, οι δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι σχετικοί λογαριασμοί προσαρμόζονται στις ιδιαίτερες ανάγκες των οντοτήτων δημοσίου και ιδίως για την περίπτωση των αναγκών της Μονάδας Υγείας.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 38 σχετικά με τα Χρηματικά διαθέσιμα αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, ως ακολούθως:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
38		Χρηματικά Διαθέσιμα
	38.00	Ταμείο
	38.01	Διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών
	38.02	Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη
	38.03	Καταθέσεις όψεως σε €
	38.04	Καταθέσεις προθεσμίας σε €
	38.05	Καταθέσεις όψεως σε ξένο νόμισμα
	38.06	Καταθέσεις προθεσμίας σε ξένο νόμισμα

	38.07	
	...	
	38.99	

Πίνακας 7. Ανάπτυξη Λογαριασμού 38 Χρηματικά Διαθέσιμα, σύμφωνα με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο

#### Πρακτική εφαρμογή Λογιστικής Εγγραφής για συναλλαγή σε νοσοκομείο.

##### Μελέτη Περίπτωσης

Αγοράζεται φαρμακευτικό υλικό συνολικού ποσού 150.000€ με πίστωση σε προμηθευτή. Να αναφέρετε τη χρήση των κατάλληλων λογαριασμών και την μεταβολή αυτών.

Πρόκειται για αγορά φαρμακευτικού υλικού, άρα για αναλώσιμα υλικά. Έτσι, θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 25 Αναλώσιμα Υλικά. Ο εν λόγω λογαριασμός είναι λογαριασμός Ενεργητικού αυξήθηκε άρα θα χρεωθεί με το αντίστοιχο ποσό.

Η εν λόγω αγορά πραγματοποιήθηκε με πίστωση προμηθευτών, άρα θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 50 Προμηθευτή. Ο εν λόγω λογαριασμός ανήκει στην Ομάδα 5 των υποχρεώσεων, αυξήθηκε άρα θα πιστωθεί με το αντίστοιχο ποσό.

##### Μελέτη Περίπτωσης

Για την ως άνω αγορά φαρμακευτικού υλικού συνολικού ποσού 150.000€ πραγματοποιείται εξόφληση του προμηθευτή μέσω χρημάτων από λογαριασμό όψεως της οντότητας. Να αναφέρετε τη χρήση των κατάλληλων λογαριασμών και την μεταβολή αυτών.

Πρόκειται για πληρωμή υποχρέωσης προς προμηθευτή, άρα για αναλώσιμα υλικά. Έτσι, θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 25 Αναλώσιμα Υλικά. Ο εν λόγω λογαριασμός είναι λογαριασμός Ενεργητικού αυξήθηκε άρα θα χρεωθεί με το αντίστοιχο ποσό.

Η εν λόγω αγορά πραγματοποιήθηκε με πίστωση προμηθευτώ, άρα θα χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 50 Προμηθευτή. Ο εν λόγω λογαριασμός ανήκει στην Ομάδα 5 των υποχρεώσεων, αυξήθηκε άρα θα πιστωθεί με το αντίστοιχο ποσό.

#### **3.3.2 Εργαλεία και μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων, αγορών και προμηθευτών**

Το αρμόδιο όργανο ελέγχου έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει ένα σύνολο από εργαλεία και μεθόδους προκειμένου να μπορεί να ελέγξει τα αποθέματα αγορών και προμηθευτών. Μια ορθολογική διαδικασία είναι η χρήση συγκεκριμένων εργαλείων και μεθόδων και ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι.

- Τεχνικές προβλέψεων
- Εκτίμηση με τη χρήση των παρόμοιων αναγκών κατά τα παρελθόντα έτη
- Μέθοδος καθορισμού ποσότητας βάσει καταγραφής της επαναπαραγγελίας
- Λήψη Ισοζυγίου
- Λήψη Γενικού Καθολικού
- Λήψη Αναλυτικών Καθολικών
- Χρήση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κλπ
- Χρήση Προσαρτήματος, Έκθεσης
- Χρήση Έκθεσης Ορκωτού και επισημάνσεις αυτού
- Χρήση Απολογισμού & Προϋπολογισμού
- Έλεγχο για τροποποιήσεις Προϋπολογισμού

- Υπολογισμός συγκεκριμένων αριθμοδεικτών, όπως της κυκλοφοριακής ταχύτητας των αποθεμάτων, κυκλοφοριακής ταχύτητας κάλυψης βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων – Προμηθευτών κλπ
- Χρήση δεικτών πρόγνωσης και δεικτών απολογισμού
- Επιτόπιοι έλεγχοι και ανάλυση αποτελεσμάτων
- Έλεγχος βάσει των ειδικών προγραμμάτων καταχώρησης και παρακολούθησης όπως το Μητρώο Δεσμεύσεων.
- Χρήση και άλλων φορολογικών εντύπων όπως του Ε1
- Μητρώο Προμηθευτών
- Τήρηση Αναλυτικής λογιστικής Ομάδα 9
- Στατιστική και μη στατιστική δειγματοληψία, όπως αυτή ορίζεται στα Πρότυπα INTOSAI και στο σχετικό Εγχειρίδιο Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.
- Έλεγχος βάσει στοιχείων από δημοσιονομικές αναφορές
- Εσωτερικός Κανονισμός
- Χρήση της εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή

#### **Μελέτη Περίπτωσης ελέγχου μεταφοράς αγοράς σε επόμενη χρήση.**

Σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου διαπιστώθηκε για το έτος 2019 η ύπαρξη δαπανών οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί αλλά δεν είχαν τιμολογηθεί μέχρι και το τέλος της χρήσης, όπως προβλέπει η σχετική νομοθεσία.

Επιπλέον δεν είχε πραγματοποιηθεί και η ανάληψη της σχετικής δέσμευσης πίστωσης στον εγκεκριμένο Προϋπολογισμό.



Επίσης, σε αντίστοιχο έλεγχο για τη χρήση 2020 διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες στο έτος για τις οποίες α) δεν υπήρχε δέσμευση πίστωσης στο έτος 2020, β) δεν υπήρχε καταγραφή στο σχετικό μητρώο δεσμεύσεων και γ) δεν υπήρχε σχετικό τιμολόγιο στο ίδιο έτος. Για τις εν λόγω δαπάνες σε έλεγχο της χρήσης 2021 διαπιστώθηκε ότι α) υπήρχε δέσμευση πίστωσης στη χρήση 2021, β) υπήρχε σχετικό τιμολόγιο το έτος 2021 και γ) η σχετική τιμολόγηση πραγματοποιήθηκε το έτος 2021.

#### Μελέτη Περίπτωσης με χρήση Εντύπου Ε1

Σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου διαπιστώθηκε για το έτος 2021 ότι ενώ καταχωρήθηκαν τιμολόγια στο Έντυπο Ε1, αυτά δεν εμφανίζονται στο σχετικό μητρώο δεσμεύσεων.

Τα τιμολόγια που καταχωρούνται στο Έντυπο Ε1 αποτελούν ένδειξη ότι αυτά θα πρέπει να αφορούν σε βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του φορέα.

Για τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου ελέγχθηκαν:

- ΑΦΜ Προμηθευτή
- ΚΑΕ
- Αριθμός σχετικού παραστατικού
- Ημερομηνία παραστατικού
- Ποσό υποχρέωσης

### 3.3.3 Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Αποθεμάτων

Καταρχήν είναι απαραίτητο ο αρμόδιος έλεγχος να ομαδοποιήσει τα στοιχεία που πρέπει να ελέγξει. Χρήσιμο θα είναι να γνωρίζει και την εσωτερική ιεράρχηση των αρμοδιοτήτων της κάθε οντότητας. Έτσι, μπορούν να καταγραφούν σχετικά ερωτήματα που τίθενται σχετικά με τις αρμοδιότητες, δηλαδή ποια είναι η αρμόδια διεύθυνση, ή το αρμόδιο τμήμα που έχει την αρμοδιότητα:

- Ελέγχου της τήρησης της αποθήκης των αποθεμάτων
- Διενέργειας διαγωνισμών περί προμηθειών
- Διαχείρισης της αποθήκης
- Τήρηση μητρώου δεσμεύσεων
- Τήρηση των βασικών λογιστικών αρχών
- Τήρηση του Λογιστικού Συστήματος Γενικής Λογιστικής, Αναλυτικής Λογιστικής & Δημοσίου Λογιστικού
- Ύπαρξη Εσωτερικού ελέγχου

Ερωτήσεις σχετικά με την τήρηση της οριζόμενης **διαδικασίας περί προμηθειών**:

- Είναι η προμήθεια σύνομη με την ισχύουσα νομοθεσία
- Έχουν τηρηθεί όλα τα στάδια διενέργειας μιας προμήθειας
- Έχει τηρηθεί το χρονοδιάγραμμα παράδοσης
- Έχει γίνει έγκαιρα η έναρξη διαδικασιών για προμήθεια βάσει των αναγκών (υψίστης σημασίας για οντότητες όπως τα νοσοκομεία).

Σημειώνεται ότι η εθνική νομοθεσία προβλέπει την ύπαρξη ακόμη και ειδικών επιτροπών προμηθειών προκειμένου να είναι καταγεγραμμένη όλη η σχετική διαδικασία<sup>10</sup>. Για παράδειγμα σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία η Εθνική Κεντρική Αρχή Προμηθειών Υγείας είναι αρμόδια για την τήρηση ειδικών μητρώων όπως:

- Μητρώο Προϊόντων Υπηρεσιών και Προμηθευτών
- Μητρώο Κεντρικών Προμηθειών
- Μητρώο Κόστους και Αναλώσεων και
- Μητρώο Τεχνικών Προδιαγραφών.

Ερωτήσεις σχετικά με την **ανίχνευση της ανάγκης προμήθειας & σχετικά όρια**:

- Πώς καθορίζεται η ζήτηση - ανάγκη για αποθέματα
- Πώς καθορίζεται η ζήτηση – ανάγκη ανά κατηγορία αποθέματος
- Πώς ορίζεται το άριστο επίπεδο τήρησης αποθεμάτων
- Ποιο είναι το χαμηλότερο επίπεδο αποθέματος, πριν την παραγγελία
- Ποιο είναι το υψηλότερο επίπεδο αποθέματος, που θα πρέπει να έχει η αποθήκη.
- Τηρείται περιθώριο ασφαλείας
- Τηρείται κύκλος επαναπαραγγελίας
- Ποιες είναι οι διαδικασίες που ακολουθούνται προκειμένου να οριστούν τα ανωτέρω.

Ορισμένα αποθέματα ενέχουν και τον κίνδυνο της εποχικότητας, άρα θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη και αυτός ο παράγοντας για την αγορά τους, καθώς θα διαφοροποιήσει το απαιτούμενο ποσό για την αγορά τους.

---

<sup>10</sup> Βλ. και ν.3580/2007 (Α'134), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, Βλ. και ν.4472/17, ν.4387/2016

Το αρμόδιο όργανο ελέγχου θα πρέπει να λάβει υπόψη του ότι θα ήταν χρήσιμο για τα αποθέματα η εφαρμογή πολιτικής περί προσδιορισμού ενός άριστου επιπέδου διατήρησης αποθεμάτων, ιδίως για τις περιπτώσεις οντοτήτων όπως τα νοσοκομεία.

Τα ως άνω ερωτήματα είναι κρίσιμα προκειμένου να γίνει αντιληπτός ο τρόπος που καθορίζεται η ανάγκη για αγορά αποθεμάτων.

Στην περίπτωση που δεν έχουν οριστεί τα ανωτέρω θα μπορούσαν να συμβούν τα κάτωθι:

- Να αγοράζονται αποθέματα χωρίς στοιχειοθέτηση της ανάγκης
- Να μην αγοράζονται τα αναγκαία αποθέματα και εν συνεχεία να παρουσιάζονται ελλείψεις, κρίσιμες π.χ. για τον τομέα της υγείας.
- Η τήρηση μεγάλου όγκου αποθεμάτων για μεγάλο χρονικό διάστημα μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη ζημιά από αυτά λόγω φθοράς και σχετικής αχρήστευσης του υλικού αποθεμάτων
- Η αγορά αποθεμάτων από μη αναγκαία είδη μπορεί να ερμηνευτεί και ως θυσία από την αγορά άλλων αναγκαίων υλικών ή ακόμη και δέσμευση των διαθεσίμων της οντότητας από την αγορά άλλων αναγκαίων υλικών, καθώς θα μειωθούν τα σχετικά χρηματικά διαθέσιμα

#### Ειδικότεροι έλεγχοι:

- Με βάση το Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής
- Έλεγχο συνολικής περιόδου
- Έλεγχο υποπεριόδων της λογιστικής χρήσης
- Έλεγχο σε όλες τις βαθμίδες ανάπτυξης των λογαριασμών που χρησιμοποιεί η οντότητα
- Έλεγχο για την ύπαρξη ΧΥ, ΠΥ και ισοσκελισμού των λογαριασμών γενικής λογιστικής

- Αναλυτικό έλεγχο των λογαριασμών της ομάδας 2 των Αποθεμάτων
- Έλεγχο ανά στάδιο πραγματοποίησης και ολοκλήρωσης της διαδικασίας αγοράς, προμήθειας και πληρωμής του προμηθευτή.
- Έλεγχο για την ύπαρξη πρωτοκόλλων παραλαβής τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογιστικό σύστημα της Γενικής Λογιστικής. Στην εν λόγω περίπτωση μπορεί να συνεχιστεί ο έλεγχος προκειμένου να καταγραφεί ο λόγος που αυτό δεν πραγματοποιήθηκε, π.χ. διαφορά στην αναγραφόμενη αξία του τιμολογίου από την παραγγελία που είχε προηγηθεί
- Έλεγχο περιπτώσεων τροποποίησης λογαριασμών. Σε αυτή την περίπτωση ο έλεγχος συνεχίζεται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει αντιστοίχιση, υπάρχουν διαφορές.
- Έλεγχο για αποθέματα που κρατούνται από τρίτα μέρη σε αποθήκες

Καταγραφή **αρμόδιων επιτροπών** που θα μπορούσαν να συμμετέχουν:

- Επιτροπή ή αρμόδια υπηρεσία αρχικής έκδοσης εντολής ανάγκης για αγορά.
- Επιτροπή διενέργειας διαγωνισμού ή υλοποίησης σχετικής διαδικασίας παραγγελίας
- Επιτροπή παραλαβής
- Επιτροπή ή αρμόδια υπηρεσία καταχώρησης απαραίτητων λογιστικών εγγραφών
- Αρμόδια υπηρεσία εξόφλησης σχετικής αγοράς

Σχετικά με το αρμόδιο γραφείο προμηθειών:

Ερωτήσεις σχετικά με την **ύπαρξη των απαραίτητων πιστοποιητικών**:

- ποια είναι τα απαραίτητα πιστοποιητικά που πρέπει να έχει η οντότητα σχετικά με τα αποθέματα
- υπάρχουν οι κατάλληλοι αποθηκευτικοί χώροι
- είναι σε ισχύ
- ελέγχονται τακτά

- υπάρχει διαδικασία επανελέγχου
- τηρούνται οι οριζόμενες διαδικασίες

Ερωτήματα σχετικά με την **αποτίμηση αποθεμάτων**:

- ποια μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων χρησιμοποιεί η οντότητα
- ποια ήταν η χρονική περίοδος που τροποποιήθηκε ο τρόπος αποτίμησης των αποθεμάτων

Ερωτήματα σχετικά με την **απογραφή των αποθεμάτων**:

- Πραγματοποίηση η μη της φυσικής απογραφής των αποθεμάτων<sup>11</sup>
- Απόφαση για ορισμό σχετικής Επιτροπής για τη διενέργεια απογραφής
- Πρακτικό Απογραφής των πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων, με τη σχετική έγκριση.
- Εκτίμηση της αξίας αυτών

Ερωτήματα σχετικά με την **απογραφή & αποτίμηση των υποχρεώσεων**:

- Εκτίμηση της αξίας αυτών σε τρέχουσα αξία, βάσει νόμιμων παραστατικών και σχετικών καταχωρήσεων στα υποχρεωτικά βιβλία.
- Μέθοδος αποτίμησης
- Μέθοδος αποτίμησης τα τελευταία πέντε έτη

Σημειώνεται ότι το ποσό αποτίμησης των ως άνω στοιχείων είναι αυτό που αναγράφεται στη χρηματοοικονομική κατάσταση του Ισολογισμού και χρησιμοποιείται ως αντίστοιχο ποσό έναρξης κατά τη διενέργεια των εγγραφών έναρξης νέας χρήσης.

---

<sup>11</sup> Βλ. και σχετική νομοθεσία π.δ.146/2003 ιδίως για τις μονάδες υγείας.

Ερωτήσεις σχετικά με την **ομαδοποίηση των αποθεμάτων**:

- Έχουν πραγματοποιηθεί οι αναγκαίοι διαχωρισμοί των αποθεμάτων με βάση τις ιδιαίτερες ανάγκες της οντότητας, προκειμένου να είναι εν συνεχεία δυνατή και η παρακολούθηση αυτών, εάν απαιτείται, από την Ομάδα 9 της Αναλυτικής Λογιστικής
- Υπάρχει ομαδοποίηση ανά φορέα/ κέντρο κόστους, προκειμένου να είναι δυνατή η περαιτέρω ανάλυση κόστους, όταν αυτό απαιτείται.

Ερωτήσεις σχετικά με τις **υποχρεώσεις για την τήρηση του κυκλώματος των Προμηθευτών**:

- Έλεγχος τήρησης των υποχρεώσεων σε υποομάδες όπως ληξιπρόθεσμες<sup>12</sup>, μη ληξιπρόθεσμες
- Έλεγχος τήρησης των υποκατηγοριών των ληξιπρόθεσμων όπως σε 0-30 ημέρες, 30-60 ημέρες, 60-90 ημέρες, 90-180 ημέρες, 180-360 ημέρες (ολοκλήρωση έτους και άρα χαρακτηρισμό αυτών ως βραχυπρόθεσμες), 1-5 έτη, > 5 ετών
- Έλεγχος υποχρεώσεων ανά μήνα
- Σύγκριση μητρώου δεσμεύσεων με τα υπόλοιπα του λογαριασμού
- Έλεγχος για ύπαρξη ενδεχόμενης παραγραφής υποχρεώσεων
- Κατηγοριοποίηση προμηθευτών σε υποομάδες, π.χ. εάν το ΑΦΜ είναι ελληνικό, εάν ανήκει σε συγγενή οντότητα ομίλου κλπ.
- Έλεγχος για δαπάνες οι οποίες δεν τιμολογήθηκαν και για τις οποίες δεν δεσμεύτηκε σχετικό ποσό πίστωσης.

---

<sup>12</sup> Για τον ορισμό των ληξιπρόθεσμων οφειλών Βλ. και άρθρο 8 π.δ. 80/2016 καθώς και σχετικές αποφάσεις και εγκυκλίους.



- Σύγκριση δηλωθέντων τιμολογίων σε Έντυπα όπως το Ε1 σε σχέση με τις υποχρεώσεις που αναγράφονται στο μητρώο δεσμεύσεων.
- Έλεγχος διπλής καταχώρησης ίδιων τιμολογίων με διαφορετικά ποσά σε Έντυπα όπως το Ε1 και στο μητρώο δεσμεύσεων. Σε αυτή την περίπτωση εάν υπάρχουν τέτοια δείγματα πρέπει να υπολογιστεί η διαφορά.
- Έλεγχος για ληξιπρόθεσμα τιμολόγια προμηθευτών τα οποία είναι καταχωρημένα στο Ε1 αλλά δεν έχουν εξοφληθεί.
- Έλεγχος για εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις. Στην περίπτωση αυτή ελέγχεται εάν έχει πραγματοποιηθεί εγγραφή με την αντίστοιχη υποχρέωση.
- Έλεγχος για υπό αμφισβήτηση τιμολόγια.
- Έλεγχος για ύπαρξη μη λογιστικοποιημένων τιμολογίων ή και πιστωτικών τιμολογίων.
- Έλεγχος για ύπαρξη μη λογιστικοποιημένων τιμολογίων ή και πιστωτικών τιμολογίων και μη ύπαρξη αυτών στο μητρώο δεσμεύσεων. Ο εν λόγω έλεγχος συνιστάται να γίνει για χρονική περίοδο άνω των δύο ετών με σκοπό τον έλεγχο συστηματικής σχετικής πρακτικής.
- Έλεγχος συμφωνίας Απολογισμού Χρήσης με εξοφληθέντα Χρηματικά Εντάλματα και του Μητρώου Δεσμεύσεων
- Έλεγχος για ποσά που έχουν κατασχεθεί και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί Χρηματικά Εντάλματα. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω ποσά θα εμφανίζονται ως ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις χωρίς αυτό πραγματικά να συμβαίνει.
- Έλεγχος όρων επιχορήγησης και σύνδεσης επιχορήγησης με λογαριασμούς υποχρεώσεων

- Έλεγχος εξόφλησης υποχρεώσεων βάσει της τήρησης της πληρωμής κατά αύξουσα χρονολογική σειρά, πλην ειδικών περιπτώσεων
- Έλεγχος για σωστή απεικόνιση π.χ. πληρωμών έτους 2021 που αφορούν υποχρεώσεις προηγούμενων ετών με τη χρήση των κατάλληλων λογαριασμών.
- Έλεγχος πιστωτικών τιμολογίων
- Έλεγχος εξόφλησης χρηματικών ενταλμάτων χωρίς αποδεικτικό είσπραξης από τον προμηθευτή
- Έλεγχος εξόφλησης ληξιπρόθεσμων τιμολογίων άνω των πέντε ετών, δίχως σχετική έρευνα για παραγραφή αυτών
- Έλεγχος (συνίσταται δειγματοληπτικός) για λανθασμένη ή ελλιπή παραλαβή
- Έλεγχος για την καθυστέρηση εξόφλησης οφειλών σε προμηθευτές
- Έλεγχος βάσει του Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας
- Έλεγχος αξιοπιστίας των συστημάτων αναφοράς
- Έλεγχος διενέργειας διαγωνισμών από τις αρμόδιες σχετικές επιτροπές, προσδιορισμό σχετικών περιπτώσεων.

Ερωτήσεις σχετικά με **ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις του Λογαριασμού των Προμηθευτών**:

- Τήρηση βασικών διαδικασιών
- Ανάλυση των επιμέρους μεγεθών των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της ελεγχόμενης οντότητας
- Έλεγχος και αξιολόγηση αποτελεσμάτων και περιεχόμενο καταγραφής στο μητρώο δεσμεύσεων
- Εντοπισμός τυχόν διαφορών

- Έλεγχος επί των πρακτικών διαχείρισης, ύπαρξη αδυναμιών που οδηγούν στην ύπαρξη ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Δυνατότητα καταγραφής τρόπων βελτίωσης των ισχυουσών διαδικασιών.

#### Ερωτήσεις σχετικά με τιμολόγια:

- Έλεγχος των αναγραφόμενων στοιχείων του τιμολογίου
- Έλεγχος ύπαρξης απαραίτητων συνοδευτικών παραστατικών όπως ασφαλιστική και φορολογική ενημερότητα
- Έλεγχος ύπαρξης απαραίτητων δικαιολογητικών σε περίπτωση πληρωμής προμηθευτή εξωτερικού σε ξένο νόμισμα
- Έλεγχος αποδεικτικών πληρωμής
- Έλεγχος ύπαρξης πρωτοκόλλου παραλαβής
- Σε περίπτωση πιστωτικού τιμολογίου, έλεγχος στο λόγο ύπαρξης αυτού
- Έλεγχος ύπαρξης σύμβασης και σύγκριση ημερομηνιών με αυτή του τιμολογίου. Η ημερομηνία τιμολογίου δεν μπορεί να προηγείται της ημερομηνίας σύμβασης.
- Έλεγχος τήρησης σχετικού πρωτοκόλλου για την παραλαβή των τιμολογίων.

#### 3.3.4 Οριζόντιος έλεγχος – Κίνδυνοι

Οι κίνδυνοι που παρουσιάζονται και αφορούν στο σύστημα αποθεμάτων και προμηθειών μπορούν να αναδειχθούν από τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.

Το σχετικό πρότυπο INTOSAI 9100 αναφέρεται στις εσωτερικές δικλίδες προκειμένου να αποφεύγονται κίνδυνοι προερχόμενοι από συγκεκριμένους τομείς μιας οντότητας

Στις συνιστώσες αυτές περιλαμβάνονται το περιβάλλον δικλίδων, η εκτίμηση κινδύνου, η πληροφόρηση και επικοινωνία οι δραστηριότητες αυτών, και η παρακολούθηση.

Έτσι πρέπει:

- Να διενεργείται έλεγχος αδυναμίας προγραμματισμού και ακολουθίας αυτού σχετικά με τη διενέργεια προμηθειών
- Να υπάρχει σχετικός στρατηγικός σχεδιασμός
- Να υπάρχουν τυποποιημένες διαδικασίες
- Να προβλέπεται η λογιστική υποστήριξη από εξειδικευμένα πρόσωπα
- Να υπάρχει συνεχής έλεγχος εκτέλεσης του προϋπολογισμού
- Να υπάρχει ευκολία στην παροχή πληροφοριών
- Να χρησιμοποιούνται κατάλληλα πληροφοριακά προγράμματα
- Να υπάρχει επαρκής έλεγχος όλων των αναφερθέντων λογιστικών κυκλωμάτων στο παρόν εγχειρίδιο.

Με την εφαρμογή των ως άνω δικλίδων αποφεύγονται οι επιρροές από τα διάφορα είδη κινδύνων τους οποίους πρέπει να αντιμετωπίζει μια οντότητα. Η καταγραφή των κινδύνων κάθε οντότητας, η αξιολόγηση και ο επανέλεγχος αυτών σε τακτά χρονικά διαστήματα είναι μια μέθοδος αντιμετώπισής τους.

Για τον οριζόντιο έλεγχο και τη συμφωνία πραγματοποιούνται τα κάτωθι:

- Έλεγχος υπολοίπων λογαριασμού ομάδας 2 με το υπόλοιπο που απεικονίζεται στο Γενικό και Αναλυτικό Καθολικό όλων των λογαριασμών που αναπτύσσονται στην εν λόγω ομάδα
- Επιμέρους έλεγχος για τυχόν προκύπτουσες διαφορές

- Έλεγχος για ύπαρξη μηχανογραφικού συστήματος που υποστηρίζει τη δημιουργία ισοζυγίου διαχειρίσεων.
  - Σε περίπτωση ύπαρξης αυτού ο έλεγχος μπορεί να πραγματοποιηθεί με συμφωνία ή μη μεταξύ των λογαριασμών για αγορές από τη Γενική Λογιστική και την τήρηση των αντίστοιχων λογαριασμών διαχείρισης και ειδικών σχετικών καταστάσεων.
  - Σε περίπτωση μη ύπαρξης αυτού, ο έλεγχος μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη χρήση ειδικών εντύπων – καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν τη συγκεντρωτική αξία από τις αγορές αποθεμάτων, βάσει των λογαριασμών γενικής λογιστικής.
  - Σε περίπτωση μη ύπαρξης αυτού, ο έλεγχος μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη χρήση ειδικών εντύπων – καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν στοιχεία με τις περιπτώσεις εκκρεμοτήτων σε παραστατικά όπως πρωτόκολλα παραλαβής.

Σχετικά με την καταγραφή ενεργειών σε περίπτωση που προκύψουν διαφορές – κίνδυνοι, αναφέρονται τα κάτωθι:

- Έλεγχος για την ύπαρξη πρωτοκόλλων παραλαβής τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογιστικό σύστημα της Γενικής Λογιστικής.
- Έλεγχος για το λόγο που δεν πραγματοποιήθηκε η λογιστική καταχώρηση των περιπτώσεων που υπάρχει πρωτόκολλο παραλαβής
- Ομαδοποίηση και καταγραφή περιπτώσεων ανάλογα με το λόγο που δεν πραγματοποιήθηκε η καταχώρηση, π.χ. διαφορά στην αναγραφόμενη αξία του τιμολογίου από την παραγγελία που είχε προηγηθεί.
- Ομαδοποίηση και καταγραφή περιπτώσεων ανάλογα με το λόγο που δεν πραγματοποιήθηκε η καταχώρηση, ανά συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, π.χ. ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο.
- Έλεγχος περίπτωσης τροποποίησης λογαριασμών στην υπό εξέταση χρήση σε σχέση με την προγενέστερη. Θα μπορούσε να υπάρξει αναντιστοιχία και διαφορά λόγω του ότι τροποποιήθηκε η ανάπτυξη ενός λογαριασμού χωρίς να ληφθεί μέριμνα για

έλεγχου των εκκρεμών περιπτώσεων. Σε αυτή την περίπτωση η διόρθωση εγγραφών απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή καθώς θα επηρεάσει πλήθος περιπτώσεων. Συστήνεται η λήψη σχετικού Ισοζυγίου, Καθολικών, η καταχώρηση όλων των περιπτώσεων και στη συνέχεια η σύγκριση αυτών με τη διαφορά, μέχρι να βρεθούν όλες οι περιπτώσεις που επηρεάστηκαν από την αλλαγή του λογαριασμού

Επίσης τα ερωτηματολόγια μπορεί να περιλαμβάνουν και ερωτήσεις δεικτών όπως:

- Ποιο το αποτέλεσμα από το δείκτη κόστους πωληθέντων αποθεμάτων/ μέσο όρο αποθεμάτων περιόδου
- Ο ως άνω δείκτης \*360 ημέρες θα δώσει τη σχετική απάντηση εκφρασμένη σε ημέρες.

#### 3.3.5 Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Αποθεμάτων – Μελέτη Περίπτωσης

Σχετικά με τον έλεγχο των υποχρεώσεων της οντότητας σε προμηθευτές ελέγχεται η πραγματοποίηση των κάτωθι:

- Επαλήθευση υπόλοιπων με επιβεβαιωτικές επιστολές
- Έλεγχος εφαρμογής της σχετικής νομοθεσίας
- Έλεγχος εφαρμογής των διαδικασιών για την τήρηση του κυκλώματος των προμηθευτών
- Έλεγχος των σχετικών υπολοίπων στα υποχρεωτικά λογιστικά κυκλώματα
- Έλεγχος ΑΦΜ προμηθευτών
- Έλεγχος για ύπαρξη Πραγματοποιηθείσες αλλά μη τιμολογημένες δαπάνες (συνίσταται να πραγματοποιούνται επιτόπιοι έλεγχοι)
- Δαπάνες χωρίς ύπαρξη δέσμευσης ποσού
- Έλεγχος δικαστικών υποθέσεων με προμηθευτές
- Μη λογιστικοποιημένες εγγραφές
- Συνολικές και αναλυμένες ανά μήνα μη πληρωμένες υποχρεώσεις του φορέα που δεν έχουν λήξει, βάσει σχετικών παραστατικών

- Συνολικές και αναλυμένες ανά μήνα μη πληρωμένες υποχρεώσεις του φορέα που έχουν λήξει, βάσει σχετικών παραστατικών
- Έλεγχος μη συμφωνίας ευρημάτων με τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών για εκκρεμείς οφειλές προς τρίτους με ομαδοποίηση διαστήματος όπως 1-30 ημέρες, 31-60 ημέρες, κλπ
- Έλεγχος ευρημάτων και συσχέτιση με τα αποτελέσματα του μητρώου δεσμεύσεων.
- Αποτύπωση διαφοράς και διαχωρισμός σε περιπτώσεις
- Καταχώρηση παρατηρήσεων περί των διαδικασιών υλοποίησης των σχετικών συμβάσεων.
- Καταχώρηση κατάσταση ειδικών περιπτώσεων, π.χ. εξόφληση χρηματικών ενταλμάτων χωρίς αποδεικτικό είσπραξης από τον προμηθευτή
- Καταχώρηση περιπτώσεων μη διενέργειας διαγωνισμών από τις αρμόδιες σχετικές επιτροπές.
- Καταχώρηση διενέργειας προμηθειών ανά είδος διαγωνισμού
- Καταγραφή μη συμφωνίας συστημάτων αναφοράς.
- Καταγραφή καθυστερήσεων στη διαδικασία επεξεργασίας, εκκαθάρισης και εξόφλησης οφειλών προς τους προμηθευτές
- Καταγραφή αποτελεσμάτων βάσει αριθμοδεικτών
- Καταγραφή περιπτώσεων που αποθέματα κρατούνται από τρίτα μέρη σε αποθήκες.

Σχετικά με τον **έλεγχο των αποθεμάτων** της οντότητας ελέγχεται η πραγματοποίηση των κάτωθι:

- Συμφωνία των λογαριασμών των αποθεμάτων (φυσική απογραφή, αποτίμηση και λογαριασμοί γενικής & αναλυτικής λογιστικής)
- Καταμέτρησης της ποσότητας των αποθεμάτων
- Σύγκριση απογραφής με λογιστικό κύκλωμα γενικής λογιστικής
- Καταγραφή αποτίμησης των αποθεμάτων
- Καταγραφή για φυσική απογραφή (από ad hoc έλεγχο)



- Καταγραφή διαδικασιών ασφάλισης των αποθεμάτων
- Καταγραφή τυχόν ζημιών – καταστροφής αποθεμάτων
- Κατανόηση και καταγραφή της διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου που τηρεί η οντότητα
- Καταγραφή της πραγματικής καταγραφής αποθεμάτων στα αντίστοιχα κατ' είδος που υπάρχουν (κατά είδος, ποσότητα, μονάδα μέτρησης και σχετική αξία).
- Έλεγχος εφαρμογής της σχετικής νομοθεσίας
- Έλεγχος εφαρμογής των διαδικασιών για την τήρηση του κυκλώματος των αποθεμάτων
- Έλεγχος των σχετικών υπολοίπων στο λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής
- Έλεγχος των σχετικών υπολοίπων στο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής
- Έλεγχος των σχετικών υπολοίπων στο λογιστικό κύκλωμα του δημοσίου λογιστικού
- Επαλήθευση υπόλοιπων.
- Τήρηση των σχετικών αρχείων
- Κατάρτιση πίνακα με ποσά έναρξης χρήσης, αγορών χρήσης και τελικά αποθέματα
- Καταχώρηση τελικών αποθεμάτων τον Ισολογισμό
- Διενέργεια ελέγχου επί της μεθόδου αποτίμησης.
- Καταχώρηση παρατηρήσεων από άλλους ελεγκτικούς μηχανισμούς π.χ. εσωτερικό έλεγχο.
- Καταγραφή αποτελεσμάτων βάσει αριθμοδεικτών

Το ερωτηματολόγιο σε συνδυασμό με τα φύλλα ελέγχου παρέχουν ικανή πληροφόρηση για το σχηματισμό γνώμης και βοηθούν ουσιαστικά τον έργο του ελεγκτή. Σε αυτά εμπεριέχονται τόσο δειγματοληπτικοί έλεγχοι όσο και οι υπόλοιποι έλεγχοι που αναπτύχθηκαν στην παρούσα ενότητα και συνεπικουρούν στο έργο της ελεγκτικής διαδικασίας. Σημειώνεται ότι για τον δειγματοληπτικό έλεγχο που θα πραγματοποιηθεί πρέπει να υπάρχει αναλυτική αναφορά στο πλήθος είδος και στα ευρήματα αυτού.



### Μελέτη περίπτωσης

Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε οντότητα δημοσίου και συγκεκριμένα νοσοκομείο κατωτέρω εμφανίζεται πίνακας με ενηλικιώσεις απλήρωτων υποχρεώσεων για διαστήματα έως και 31.12.2020 και έως 30.6.2021. Ο έλεγχος και η καταγραφή βασίστηκαν στα σχετικά παραστατικά που τηρούνται στο σχετικό μητρώο δεσμεύσεων.

Ο πίνακας που ακολουθεί απεικονίζει τις οφειλές διαχωρισμένες σε χρονικό διάστημα:

- 0 - 30 ημερών
- 30 – 60 ημερών
- 60 – 90 ημερών
- 90 – 180 ημερών
- 180 – 360 ημερών
- 1 – 5 έτη
- > των 5 ετών

Επιπλέον αναφέρονται τα συνολικά αθροίσματα αυτών για το κάθε χρονικό διάστημα:

- Μέχρι 31.12.2020
- Μέχρι 30.6.2021

Ο αρμόδιος έλεγχος πρέπει να εφαρμόσει τη θεωρία περί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και την ορθή απεικόνιση αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που αφορούν σε Προμηθευτές είναι λογαριασμός που αναγράφεται στο παθητικό μέρους ενός Ισολογισμού. Ο έλεγχος πρέπει να αφορά στις βασικές κάτωθι ενέργειες:

- Να αναζητηθεί ο λόγος που παραμένουν ως υποχρέωση
- Να αναζητηθεί εάν πραγματικά είναι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ή
- Να αναζητηθεί το πραγματικό ποσό των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και
- Να πραγματοποιηθεί σχετικός διαχωρισμός αυτών από υποχρεώσεις μεγαλύτερων διαστημάτων.

Ενηλικίωση Οφειλών	Εκκρεμείς Οφειλές			Ληξιπρόθεσμες Οφειλές			Πιθανά Παραγεγραμμένες Οφειλές	Ολικό Άθροισμα
	0-30ημ.	30-60ημ.	60-90ημ.	90-180ημ.	180-360ημ	1-5 έτη	>5 ετών	
<b>31.12.2020</b>	3.500.000,00	4.700.000,00	4.400.000,00	8.000.000,00	4.400.000,00	1.300.000,00	3.200.000,00	29.500.000,00
<b>30.6.2021</b>	1.200.000,00	1.150.000,00	1.660.000,00	3.800.000,00	800.000,00	700.000,00	3.300.000,00	12.610.000,00
		2.350.000,00	4.010.000,00	7.810.000,00	8.610.000,00	9.310.000,00		



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης  
και Επένδυσης

Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Βάσει των ανωτέρω αποτελεσμάτων ο έλεγχος προβαίνει σε υπολογισμό των επιμέρους ομάδων και καταγράφει τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με το μητρώο δεσμεύσεων μέχρι 30.6.2021 το σύνολο των απλήρωτων υποχρεώσεων είναι ποσού 12.610.000.
- Στη συνέχεια όμως εάν πραγματοποιηθεί άθροισμα των εκκρεμών οφειλών 0-30 ημερών, 30-60 ημερών, 60-90 ημερών, 90-180 ημερών και 180-360 ημερών παρατηρείται, όπως υπολογίστηκε ότι το ποσό βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων είναι 8.610.000€.
- Το ως άνω ποσό 8.610.000 δεν είναι ίσο με το ποσό των 12.610.000 που αναφέρεται.
- Δεν παρουσιάζονται ορθά τα υπόλοιπα των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Υπάρχουν ποσά στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις τα οποία θα μπορούσαν να έχουν παραγραφεί.

Συστήνεται περαιτέρω:

- έλεγχος για την ύπαρξη σχετικών εκκρεμών δικών
- έλεγχο για αξιώσεις κατά του φορέα για τα ποσά που αναφέρονται στην στήλη για οφειλές άνω των 5 ετών όπως παρουσιάζονται κατωτέρω:

Ενηλικίωση Οφειλών	Πιθανά Παραγεγραμμένες Οφειλές
	>5 ετών
<b>31.12.2020</b>	3.200.000,00
<b>30.6.2021</b>	3.300.000,00

- έλεγχος εφαρμογής ν.4270/2014 (άρθρα 14-143)
- για αξιώσεις κατά της οντότητας από προμηθευτές.



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Διαρθρωτικό  
και Κοινωνικό Ταμείο

Ε.Π.  
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ**  
**ΔΗΜΟΣΙΟΥ**  
**ΤΟΜΕΑ**



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

### 3.3.6 Πρακτικά θέματα Απογραφής - Διαδικασίες διενέργειας Απογραφής

Οι οντότητες δύναται να διενεργούν τις κάτωθι απογραφές:

**Πραγματική – Φυσική Απογραφή** των αποθεμάτων. Η εν λόγω απογραφή πραγματοποιείται τουλάχιστον μία φορά το έτος, στο τέλος της λογιστικής χρήσης. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμηθούν κατά είδος, ποιότητα και ποσότητα, με λεπτομερή αναφορά.

**Φυσική Απογραφή.** Η εν λόγω απογραφή πραγματοποιείται βάσει της αναγνώρισης, καταμέτρησης και καταγραφής όλων των ειδών των αποθεμάτων που διατηρεί η οντότητα. Χρήσιμη είναι η καταγραφή αυτή με χρήση κατάλληλων πληροφοριακών συστημάτων, ιδίως σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων..

**Λογιστική Απογραφή.** Αφορά σε μέθοδο κατά την οποία τα στοιχεία των αποθεμάτων αντλούνται από τα υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών, κατόπιν σχετικής καταχώρησης λογιστικών γεγονότων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Βάσει του κριτηρίου της συχνότητας εφαρμογής η απογραφή της διακρίνεται σε:

- Περιοδική Απογραφή των αποθεμάτων, η οποία πραγματοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Σε αυτή την περίπτωση το κόστος πωληθέντων υπολογίζεται στο τέλος της χρήσεως.
- Διαρκής ή Συνεχής Απογραφή, η οποία έχει τη δυνατότητα παρουσίασης της λεπτομερούς καταγραφής των αποθεμάτων της οντότητας, ανά ποσότητα και σχετική αξία. Όταν χρησιμοποιείται η εν λόγω μέθοδος, με κάθε πώληση υπολογίζεται ταυτόχρονα και το κόστος πωληθέντων.

### 3.3.7 Βασικές μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Η αποτίμηση αποθεμάτων πραγματοποιείται προκειμένου να υπολογιστεί η αξία αυτών. Στο τέλος της χρήσης το ποσό αποτίμησης των αποθεμάτων είναι αυτό που αναφέρεται στον Ισολογισμό και συγκεκριμένα στα Αποθέματα του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού. Το εν

λόγω ποσό αφορά στα τελικά αποθέματα χρήσης. Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι σύμφωνα με τις οποίες μπορεί να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση των αποθεμάτων και η χρήση του κάθε ενός έχει διαφορετικό αποτέλεσμα έναντι των υπολοίπων. Έτσι είναι αναμενόμενο να μην είναι δυνατή η συνεχής τροποποίηση του τρόπου αποτίμησης.

Στις εν λόγω μεθόδους υπολογισμού του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων μιας οντότητας εφαρμόζονται μέθοδοι όπως οι κάτωθι:

- Η μέθοδος FIFO - First In First Out, σύμφωνα με την οποία αυτό που θα εισαχθεί πρώτο, θα εξαχθεί και πρώτο. Σύμφωνα με την εν λόγω μέθοδο η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά βάσει στηρίζεται στην αξία αγοράς αυτών
- Η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού όρου (ΜΣΟ). Σύμφωνα με την εν λόγω μέθοδο κάθε φορά που αγοράζονται αποθέματα, υπολογίζεται εκ νέου η μέση τιμή των αποθεμάτων, με σκοπό τον υπολογισμό της αξίας αποτίμησης αυτών. Ο υπολογισμός του είναι αποτέλεσμα του κλάσματος (Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + Αξία αγορών περιόδου στην τιμή κτήσης)/ (ποσότητα στην έναρξη περιόδου + ποσότητα αγορών της περιόδου)
- μέσω οποιασδήποτε άλλης μεθόδου, ευρύτατα αποδεκτής και τεκμηριωμένης.

Σύμφωνα με τη Βασική Ισότητα περί Αποθεμάτων ισχύει ότι εάν στο αρχικό απόθεμα προστεθούν οι αγορές της χρήσεως, το αποτέλεσμα θα είναι ίσο με το Κόστος Πωλήσεων (Πωληθέντων) συν το Τελικό Απόθεμα.



Εικόνα 7. Ισότητα περί Αποθεμάτων



Για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων αναφέρονται τα κάτωθι:

<b>Κόστος Πωληθέντων</b>	
	Αρχικό Απόθεμα (1.1.20XX)
(+)	Αγορές Χρήσης
(+)	Ειδικά Έξοδα Αγορών
(-)	Εκπτώσεις Αγορών
(-)	Επιστροφές Αγορών
<b>Κόστος Διαθεσίμων για Πώληση</b>	
(-)	Τελικά Αποθέματα (31.12.20XX)
<b>Κόστος Πωληθέντων</b>	

Πίνακας 8. Ανάλυση κόστους πωληθέντων

### 3.4 ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ - ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Στόχοι Ενότητας 3.4.: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

**Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:**

- Γνωρίζουν τις βασικές διαδικασίες ελέγχου της μισθοδοσίας
- Γνωρίζουν τα απαραίτητα στοιχεία του φακέλου του εργαζομένου
- Εντοπίζουν τους κινδύνους κατά τη σύνταξη της μισθοδοσίας
- Συντάσσουν τα σχετικά φύλλα ελέγχου μισθοδοσίας
- Γνωρίζουν βασικές διαδικασίες ελέγχου των ταμειακών διαθεσίμων και χρεογράφων
- Συντάσσουν πρωτόκολλα καταμέτρησης
- Εντοπίζουν και να διορθώνουν διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα
- Να συντάσσουν φύλλα ελέγχου ταμειακών διαθεσίμων και χρεογράφων

#### **Σύντομη περιγραφή Ενότητας 3.4.**

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου της Μισθοδοσίας, των Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων. Παρατίθενται τα σχετικά ερωτηματολόγια ελέγχου Μισθοδοσίας, Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων και η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες σύνταξης Φύλλων Ελέγχου Μισθοδοσίας, Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων.

### 3.4.1 ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ

Η μισθοδοσία είναι μια σημαντική δαπάνη της οντότητας και για τη δυνατότητα διενέργειας σχετικών ελέγχων είναι απαραίτητη η καταγραφή όλων των απαραίτητων διεργασιών και πληροφοριών που είναι απαραίτητα στοιχεία για την ολοκλήρωση τους κυκλώματος αυτής.

#### 3.4.1.1 Παρουσίαση κυκλώματος Μισθοδοσίας και στοιχείων που τη συνθέτουν

Προκειμένου ο ελεγκτής να είναι σε θέση να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες ελέγχου του κυκλώματος μισθοδοσίας είναι ανάγκη να παρουσιαστεί η ανάπτυξη των βασικών σχετικών λογαριασμών περί μισθοδοσίας. Έτσι, αναφέρεται ότι η μισθοδοσία αφορά σε έξοδα της οντότητας με χρήση του Λ/σμου 60 και του Λ/σμού 61 στους οποίους περιλαμβάνεται η ανάλυση σύμφωνα με τα σχετικά οριζόμενα της νομοθεσίας.

Η μισθοδοσία μιας οντότητας περιλαμβάνεται στα έξοδα αυτής και άρα οι βασικοί σχετικοί λογαριασμοί περιλαμβάνονται στην Ομάδα 6. Οι σχετικοί λογαριασμοί, βάσει των ΕΛΠ παρουσιάζονται κάτωθι, με αναφορά σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
60		Παροχές σε εργαζόμενους
	60.01	Μικτές αποδοχές
	60.02	Εργοδοτικές εισφορές
	60.03	Λοιπές παροχές
	60.04	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)
	60.05	Παροχές σε εργαζόμενους σε συνδεδεμένες οντότητες

Πίνακας 9. Ανάπτυξη Λογαριασμού 60.

Για να ολοκληρωθεί το λογιστικό κύκλωμα της μισθοδοσίας πρέπει να πραγματοποιηθεί αναφορά και στους λογαριασμούς εκείνους που αφορούν στις υποχρεωτικές εργοδοτικές εισφορές και εισφορές ασφαλισμένου, καθώς υπάρχει υποχρέωση κράτησης και απόδοσης

αυτών στους σχετικούς ασφαλιστικούς οργανισμούς. Μέχρι την πληρωμή – εξόφληση αυτών, είναι απαραίτητη η τήρησή τους στους λογαριασμούς της Ομάδας 5 περί υποχρεώσεων και συγκεκριμένα του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 55 περί Υποχρεώσεων σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. Κατωτέρω αναπτύσσεται ο εν λόγω λογαριασμός:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
55		Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
	55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης
	55.02	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης

Πίνακας 10. Ανάπτυξη Λογαριασμού 55

Σύμφωνα με τη μισθοδοτική κατάσταση ενός υπαλλήλου και την ισχύουσα νομοθεσία, ο εργοδότης – οντότητα θα πρέπει α) να υπολογίσει το φόρο που θα κρατήσει από τον εργαζόμενο, β) να πραγματοποιήσει λογιστική εγγραφή η οποία θα εμφανίζει την κράτηση του ποσού του φόρου και γ) να προβεί στην απόδοση – εξόφληση αυτής της υποχρέωσης.

Σημειώνεται ότι για να υπολογιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών θα πρέπει να γίνει καταγραφή των συνολικών αποδοχών αυτού, να αφαιρεθεί το ποσό των υποχρεωτικών ασφαλιστικών εισφορών και στο υπολειπόμενο ποσό να εφαρμοστεί η νομοθεσία περί του σχετικού φόρου, με χρήση της φορολογικής κλίμακας.

Έτσι είναι χρήσιμη και η αναφορά στους εν λόγω σχετικούς λογαριασμούς φόρου:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Τριτοβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
54			Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
	54.01		Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
		54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης
		54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος)
		54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)
	54.03		Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
		54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις
		54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα
		54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων
		54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος

	54.04	Τέλη χαρτοσήμου
	54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές

Πίνακας 11. Ανάπτυξη Λογαριασμού 54 Φόροι.

#### Στάδιο 1°. Δημιουργία της μηνιαίας Μισθοδοτικής Κατάστασης:

Το πρώτο στοιχείο είναι σημαντικό καθώς είναι ένα από τα βασικά στοιχεία που αποτυπώνουν τα ποσά των μικτών αποδοχών, των κρατήσεων περί εργοδοτικής εισφοράς, εισφοράς ασφαλισμένου και του καθαρά πληρωτέου ποσού.

Συνοψίζοντας τις απαραίτητες σχετικές διεργασίες καθίσταται αναγκαία τα κάτωθι:

- Καθορισμός των διαδικασιών συλλογής των απαραίτητων δικαιολογητικών στο οικονομικό τμήμα για τον σωστό υπολογισμό της μισθοδοτικής κατάστασης.

Σε αυτά περιλαμβάνονται οποιαδήποτε στοιχεία μπορεί να μεταβάλλουν:

- Τις μικτές αποδοχές του εργαζομένου
- Τις κρατήσεις του ασφαλισμένου
- Τον τρόπο υπολογισμού των ανωτέρω
- Καταχώρηση των προϋπολογιστικών πιστώσεων, στους σχετικούς ΚΑΕ, όπως αυτός εγκρίθηκε ή τροποποιήθηκε
- Καθορισμός διαδικασιών σύνδεσης του λογιστικού κυκλώματος της γενικής λογιστικής με το λογιστικό κύκλωμα του δημοσίου λογιστικού
- Καθορισμός διαδικασιών σύνδεσης σχετικού λογαριασμού επιχορήγησης με το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής, όταν αυτό απαιτείται.
- Καθορισμός διαδικασιών τήρησης σύνδεσης του μηχανογραφικού προγράμματος του διοικητικού φακέλου του υπαλλήλου με το αντίστοιχο της λογιστικής παρακολούθησης της σχετικής εγγραφής ως έξοδο.
- Καθορισμός διαδικασιών έγκρισης των σχετικών μισθοδοτικών καταστάσεων

### **Στάδιο 2<sup>ο</sup>. Λογιστική απεικόνιση της πληρωμής μισθοδοσίας.**

Σε αυτό το στάδιο ο αρμόδιος υπάλληλος πρέπει να ενημερώσει τα κατάλληλα λογιστικά κυκλώματα, καταχωρώντας τις απαραίτητες εγγραφές.

#### **Στάδιο ενημέρωσης λογιστικού κυκλώματος γενικής λογιστικής**

- Στην περίπτωση λογιστικής τακτοποίησης της δαπάνης μισθοδοσίας θα πρέπει να χρεωθούν οι λογαριασμοί των αμοιβών υπαλλήλων και των εργοδοτικών εισφορών και
- Να πιστωθούν οι σχετικές κρατήσεις όπως ο Λ/σμός 54 για τους φόρους, ο Λ/σμός 55 για τις κρατήσεις ασφαλιστικών οργανισμών και ο 53 για τις πληρωτέες αποδοχές.
- Στη συνέχεια στην εξόφληση του μισθοδοτούμενου θα χρεωθεί ο Λ/σμός 53 και θα πιστωθεί ο Λ/σμός 38 των χρηματικών διαθεσίμων καθώς θα κλείσει η υποχρέωση οφειλής στον μισθοδοτούμενο.

#### **Στάδιο ενημέρωσης λογιστικού κυκλώματος δημοσίου λογιστικού**

- Για τη δέσμευση δαπάνης για τη μισθοδοσία, θα χρεωθεί ο Λ/σμός 02.19.00.0219 (δέσμευση) και θα πιστωθεί ο αντίστοιχος Λ/σμός 02.10.00.0219 (εκτέλεση προϋπολογισμού), το ίδιο θα πραγματοποιηθεί και για τις δαπάνες εισφορών με χρέωση του Λ/σμός 02.19.00.0521 και πίστωση του Λ/σμός 02.10.00.0521.
- Για την ανάληψη δαπάνης, για τη μισθοδοσία θα χρεωθεί ο Λ/σμός 02.21.00.0219 και θα πιστωθεί ο Λ/σμός 02.19.00.0219, κατ' αντιστοιχία και για τις εισφορές.
- Για την ενταλματοποίηση της δαπάνης για τη μισθοδοσία θα χρεωθεί ο Λ/σμός 02.30.00.0219 και θα πιστωθεί ο Λ/σμός 02.21.00.0219, κατ' αντιστοιχία και για τις εισφορές.

- Για την εξόφληση του μισθοδοτούμενου, για τη μισθοδοσία θα χρεωθεί ο Λ/σμός 02.31.00.0219 και θα πιστωθεί ο Λ/σμός 02.30.00.0219 κατ' αντιστοιχία και για τις εισφορές υπέρ ασφαλιστικών φορέων.

#### 3.4.1.2 Βασικές διαδικασίες ελέγχου Μισθοδοσίας

Στις διαδικασίες ελέγχου της μισθοδοσίας περιλαμβάνονται οι κάτωθι ενέργειες:

- Συμφωνία και έλεγχος α) των μισθοδοτικών καταστάσεων και β) των πραγματοποιούμενων λογιστικών εγγραφών (ετησίως ή και ανά μήνα).
- Χρήση Ισοζυγίου και Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού τόσο από το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής όσο και από το κύκλωμα της λογιστικής δημοσίου (ο σχετικός έλεγχος είναι πιο ασφαλές να διενεργείται κάθε μήνα, αλλά και στο τέλος του μήνα).
- Έλεγχος των υπολοίπων των σχετικών λογαριασμών της γενικής λογιστικής της ομάδας 6 με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.
- Στην περίπτωση υποχρέωσης τήρησης της Ομάδας 9 θα πρέπει να γίνει συμφωνία του σχετικού λογαριασμού της Ομάδας 6 με τον αντίστοιχο της ομάδας 9 ήτοι 90.06.
- Έλεγχος μη καταχωρημένων σχετικών εγγραφών. Π.χ. λόγω αδυναμίας σύνδεσης των λογιστικών κυκλωμάτων γενικής λογιστικής και λογιστικής δημοσίου.
- Έλεγχος των επισυναπτόμενων δικαιολογητικών.
- Ad hoc έλεγχος του διοικητικού και του οικονομικού φακέλου υπαλλήλων, με τον ταυτόχρονο έλεγχο των σχετικών μισθοδοτικών καταστάσεων.



#### 3.4.1.3 Αναφορά στοιχείων αρχείου φακέλων εργαζομένων

Τα στοιχεία που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον ατομικό υπηρεσιακό φάκελο ενός εργαζομένου μπορούν να ομαδοποιηθούν σε δυο υποφακέλους. Ο ένας φάκελος είναι στο αρχείο που τηρείται από το διοικητικό μιας υπηρεσίας, ενώ ο άλλος φάκελος αφορά σε οικονομικά στοιχεία αυτού.

Σχετικά με τα στοιχεία που μπορεί να συμπεριλαμβάνει ο φάκελος εργαζομένου στο διοικητικό τμήμα ή διεύθυνση εντάσσονται τα κάτωθι:

- Στοιχεία διορισμού & ανάληψης υπηρεσίας
- Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης
- Στοιχεία επαγγελματικής προϋπηρεσίας
- Στοιχεία εκπαιδευτικής κατάρτισης όπως πτυχίο, μεταπτυχιακό, διδακτορικό
- Πιστοποιητικά/ Βεβαιώσεις σεμιναρίων και σχετικής επιμόρφωσης
- Καταγραφή όλων των υπηρεσιακών μεταβολών
- Απόφαση διορισμού του εργαζομένου σε θέση ευθύνης
- Αποφάσεις που αφορούν άμεσα τον εργαζόμενο, π.χ. απόφαση ορισμού του σε Επιτροπές κλπ.
- Στοιχεία σχετικά με την παρουσία ή απουσία υπαλλήλου από την υπηρεσία του.

Σχετικά με τα στοιχεία που μπορεί να συμπεριλαμβάνει ο φάκελος εργαζομένου στο οικονομικό τμήμα ή διεύθυνση εντάσσονται τα κάτωθι, προκειμένου να υπολογίζεται και να εκδίδεται η μισθοδοτική κατάταξη αυτού:

- Στοιχεία διορισμού & ανάληψης υπηρεσίας
- Πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης

- Κατοχή πτυχίου, μεταπτυχιακού, διδακτορικού και σχετική απόφαση για αυτά όπου χρειάζεται, π.χ. απόφαση Υπηρεσιακού Συμβουλίου
- Απόφαση διορισμού του εργαζομένου σε θέση ευθύνης
- ΑΦΜ
- ΑΜΚΑ
- ΑΜΑ
- Αριθμό Μητρώου ΙΚΑ
- Έγγραφο που αποδεικνύει ότι είναι Παλαιός ή νέος ασφαλισμένος
- Φύλλο διακοπής μισθοδοσίας από προηγούμενη υπηρεσία
- Στοιχεία που αποδεικνύουν την απουσία υπαλλήλου από την υπηρεσία λόγω ασθένειας, εάν ο υπάλληλος είναι υπάλληλος με καθεστώς πρώην ΙΚΑ.
- Στοιχεία που αποδεικνύουν την απουσία υπαλλήλου από την υπηρεσία λόγω συμμετοχής σε απεργία.

Εν γένει, το αρμόδιο οικονομικό στέλεχος θα πρέπει να ενημερώνεται με την οποιαδήποτε μεταβολή στοιχείων του υπαλλήλου που μπορεί να μεταβάλλουν τον υπολογισμό μισθοδοσίας του.

#### **3.4.1.4 Εντοπισμός κινδύνων στη Μισθοδοσία**

Ο έλεγχος υπολοίπων τόσο από το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής όσο και από το κύκλωμα της λογιστικής δημοσίου ανά μήνα, διασφαλίζει τη μη ύπαρξη σχετικού λάθους ιδίως στις κρατήσεις και τις αποδόσεις.

Στην περίπτωση που ο έλεγχος αυτός διενεργείται ελάχιστες φορές το έτος ή και μια μόνο φορά στο τέλος του έτους, ως είθισται να πραγματοποιείται, ενέχει η πιθανότητα ύπαρξης λάθους, το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί χρονικά.

Μια περίπτωση σχετικού ελέγχου έστω και στα μισά του έτους διασφαλίζει ότι το λάθος που εμφανίστηκε στο τέλος του έτους δεν αφορά τους μήνες Ιανουάριο έως και Ιούνιο. Έτσι ο έλεγχος θα εστιαστεί στους μήνες Ιούλιο μέχρι και Δεκέμβριο.

Ένα σύνηθες λάθος που αφορά σε θέματα μισθοδοσίας είναι ο μη έλεγχος του μηνός Δεκεμβρίου, ιδίως λόγω του φόρτου εργασίας για την ολοκλήρωση διαδικασιών κλεισίματος του έτους.

Οι κίνδυνοι στο λογιστικό κύκλωμα της μισθοδοσίας συνήθως εμφανίζεται συνοπτικά στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Κρατήσεις και αποδόσεις
- Νέο υπολογισμό φόρου
- Νέο υπολογισμό κρατήσεων
- Μεταβολή παραγόντων που επηρεάζουν τον υπολογισμό της μισθοδοτικής κατάστασης
- Υπολογισμό δαπανών σε περίπτωση ταξιδιών & σχετικών παραστατικών
- Υπολογισμό υπερωριών & σχετικών παραστατικών

Οι τρόποι **περιορισμού κινδύνων** στο κύκλωμα της μισθοδοσίας δύναται να περιλαμβάνουν:

- Αναφορά από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τους ενδεχόμενους κινδύνους

- Αναφορά εξωτερικού ελεγκτή (π.χ. ορκωτού ελεγκτή σε ν.π.δ.δ.)<sup>13</sup>
- Χρήση της εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή
- Προσδιορισμό της εκτίμησης κινδύνου με βαθμίδα ποσοτικοποίησης των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να δημιουργηθεί αναφορά σε πολύ μικρό, μικρό μεσαίο και υψηλό κίνδυνο.

#### **Μελέτη περίπτωσης ελέγχου και εντοπισμού λάθους απόδοσης σε κρατήσεις**

Υπάλληλος του Οικονομικού Τμήματος οντότητας διενεργεί μηνιαίους ελέγχους υπολοίπων των λογαριασμών που μεταβάλλονται σύμφωνα με το λογιστικό κύκλωμα της μισθοδοσίας.

Στις αρχές του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 διαπιστώνει ότι δεν έχει προβεί σε σχετικό έλεγχο. Κατόπιν αυτού, διενεργεί έλεγχο και βρίσκει διαφορά στις αποδόσεις κατά 10€. Αμελεί λόγω φόρτου εργασίας να το ελέγξει και διορθώσει, ενώ στη συνέχεια του έτους και μέχρι το κλείσιμο αυτού δε διενεργεί κανέναν σχετικό έλεγχο.

Κατά την ολοκλήρωση των συνηθισμένων καταχωρήσεων του μηνός Δεκεμβρίου διενεργεί εκ νέου σχετικό έλεγχο και προκύπτει διαφορά 45€.

Σε αυτή την περίπτωση ο εν λόγω υπάλληλος πριν ολοκληρώσει τη διαδικασία καταγραφής των εγγραφών κλεισίματος και σύνταξης του Ισολογισμού θα πρέπει:

- Να αφαιρέσει από τη διαφορά των εν λόγω 45€ το ποσό διαφοράς που αφορά στον μήνα Αύγουστο 2021, ήτοι 10€ και άρα να αναζητήσει το ή τα λάθη που αφορούν στο ποσό των 35€.
- Για το ποσό των 10€ θα πρέπει να ελέγξει το μήνα Αύγουστο

---

<sup>13</sup> Σχετικά με τους τρόπους περιορισμού κινδύνων με την αναφορά στον εξωτερικό ελεγκτή σκοπεύεται η χρήση παρατηρήσεων των ορκωτών ελεγκτών ν.π.δ.δ. ως βάση ελέγχου και προσδιορισμού των

- Για το υπόλοιπο ποσό 35€ θα πρέπει να αναζητεί το σχετικό λάθος στους μήνες Σεπτέμβριο μέχρι και Δεκέμβριο.
- Προσοχή θα πρέπει να λάβει υπόψη ότι οι αποδόσεις του μηνός Δεκεμβρίου θα μείνουν σε εκκρεμότητα ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μέχρι την πληρωμή αυτών το μήνα Ιανουάριο 2022.

Σκοπός της ως άνω μελέτης περίπτωσης είναι ο χρονικός προσδιορισμός του λάθους και ο έλεγχος της αντίστοιχης χρονικής περιόδου.

#### **3.4.1.5 Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Μισθοδοσίας – Μελέτη Περίπτωσης**

Το σχετικό φύλλο ελέγχου πρέπει να αποτυπώνει τις διενέργειες που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν στα κάτωθι:

- Καταχώρηση των διαδικασιών συλλογής των απαραίτητων δικαιολογητικών στο οικονομικό τμήμα
- Καταχώρηση και έλεγχος των προϋπολογιστικών πιστώσεων, στους σχετικούς ΚΑΕ, όπως αυτός εγκρίθηκε ή τροποποιήθηκε και χρησιμοποιήθηκε στη διάρκεια της χρήσης.
- Καταγραφή και συμφωνία των υπολοίπων του λογιστικού κυκλώματος της γενικής λογιστικής με το λογιστικό κύκλωμα του δημοσίου λογιστικού
- Καταγραφή και συμφωνία των ως άνω υπολοίπων των λογαριασμών κρατήσεων που χρησιμοποιούνται στη μισθοδοτική κατάσταση με τις αποδόσεις αυτών.
- Καταγραφή και συμφωνία των υπολοίπων πληρωτέου ποσού δαπάνης που αναγράφεται στις μισθοδοτικές καταστάσεις με το αντίστοιχο ποσό στο λογαριασμό ταμειακών διαθεσίμων.

---

υπολοίπων ελέγχων ήτοι του ελεγκτικού συνεδρίου.

- Καταγραφή και συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών επιχορήγησης με το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής, όταν αυτό απαιτείται.
- Καταγραφή και συμφωνία των στοιχείων που τηρούνται στο διοικητικό τμήμα με αυτά που χρησιμοποιούνται από το οικονομικό τμήμα.
- Καταγραφή ύπαρξης διαφορών σε κρατήσεις και αποδόσεις οποιονδήποτε σχετικών υποχρεώσεων.
- Καταγραφή αποτελεσμάτων διαφορών από τον έλεγχο όλων των κατηγοριών των υπηρετούντων υπαλλήλων του φορέα.
- Καταγραφή Έλεγχου κρατήσεων εργοδοτικών εισφορών και απόδοση αυτών.
- Καταγραφή διαφοράς μεταξύ ημερομηνιών που έπρεπε να πραγματοποιηθούν οι πληρωμές και της ημερομηνίας που πραγματοποιήθηκαν. (αφορά στην πληρωμή των μισθοδοτούμενων αλλά και στις αποδόσεις κρατήσεων αυτών).
- Καταγραφή περιπτώσεων από διαφορά ή μη έννομη σχετική πληρωμή.
- Καταγραφή έλλειψης σχετικών δικαιολογητικών, π.χ. δημοσιευμένων αποφάσεων σχετικά με τη μισθοδοσία.
- Καταγραφή περιπτώσεων διαφοράς στα αναγραφόμενα αποτελέσματα μισθοδοτικών καταστάσεων, π.χ. μη συμφωνία άθροισης
- Καταγραφή ελέγχου περιπτώσεων πληρωμής υπερωριών (τρόπο υπολογισμού και απαραίτητα παραστατικά).

#### **3.4.1.6 Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου ελέγχων Μισθοδοσίας**

Το σχετικό ερωτηματολόγιο ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει τα κάτωθι:

- Έλεγχο των διαδικασιών συλλογής των απαραίτητων δικαιολογητικών στο οικονομικό τμήμα

- Έλεγχο της ορθής καταχώρησης των προϋπολογιστικών πιστώσεων, στους σχετικούς ΚΑΕ, όπως αυτός εγκρίθηκε ή τροποποιήθηκε
- Έλεγχο των διαδικασιών σύνδεσης του λογιστικού κυκλώματος της γενικής λογιστικής με το λογιστικό κύκλωμα του δημοσίου λογιστικού
- Έλεγχο των ως άνω υπολοίπων των λογαριασμών που χρησιμοποιούνται
- Έλεγχο και συμφωνία πληρωτέου ποσού δαπάνης των μισθοδοτικών καταστάσεων με αντίστοιχο ποσό στο λογαριασμό ταμειακών διαθεσίμων.
- Έλεγχο και συμφωνία κρατήσεων και αποδόσεων
- Αποστολή επιστολών σε φορείς στους οποίους θα έπρεπε να έχουν πραγματοποιηθεί οι αποδόσεις.
- Έλεγχο των υπολοίπων και των διαδικασιών σύνδεσης σχετικού λογαριασμού επιχορήγησης με το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής, όταν αυτό απαιτείται.
- Έλεγχο των διαδικασιών τήρησης σύνδεσης του μηχανογραφικού προγράμματος του διοικητικού φακέλου του υπαλλήλου με το αντίστοιχο της λογιστικής παρακολούθησης της σχετικής εγγραφής ως έξοδο.
- Έλεγχο διαδικασιών έγκρισης των σχετικών μισθοδοτικών καταστάσεων
- Δειγματοληπτικό έλεγχο από όλες τις κατηγορίες των υπαλλήλων, σε όλες τις βαθμίδες, μελών ΔΣ,
- Έλεγχο κρατήσεων εργοδοτικών εισφορών και απόδοση αυτών.
- Έλεγχο κρατήσεων υπερ ασφαλισμένου και απόδοση αυτών.
- Έλεγχο κρατήσεων για δάνεια και απόδοση αυτών.
- Έλεγχο κρατήσεων για συλλόγους και απόδοση αυτών.
- Έλεγχο κρατήσεων για επαγγελματικά ταμεία και απόδοση αυτών.

- Έλεγχο του τρόπου υπολογισμού του φόρου των μισθοδοτούμενων και την απόδοση αυτών.
- Έλεγχο ημερομηνιών απόδοσης των ως άνω κρατήσεων και τήρησης των ημερολογιακών υποχρεώσεων.
- Έλεγχο των ημερομηνιών πληρωμής των εργαζομένων.
- Έλεγχο όλων των απαραίτητων εγγράφων που θα έπρεπε να υπάρχουν στο ΧΕΠ.
- Ad hoc έλεγχοι σε ειδικές περιπτώσεις όπως πληρωμή αναδρομικών στον Πρόεδρο λόγω σχετικής δημοσίευσης σε ΦΕΚ, αναδρομικών υπαλλήλων.
- Έλεγχο του τρόπου υπολογισμού του φόρου των μισθοδοτικών καταστάσεων και την απόδοση αυτών.
- Έλεγχο δαπανών μισθοδοσίας ανά κατηγορία υπαλλήλων
- Έλεγχο ύπαρξης σχετικών καταγγελιών

#### Σχετικά με τις δαπάνες μετακίνησης & ταξιδιών:

- Έλεγχο επί των δαπανών για μετακίνηση προσωπικού και σχετική αποζημίωση για διαμονή κλπ.
- Έλεγχο παραστατικών σχετικά με τα ταξίδια
- Έλεγχο για έγκριση ταξιδιών από αναρμόδια όργανα της διοίκησης
- Έλεγχο για μη συνήθη μετακίνηση & πραγματοποίηση ταξιδιών βάσει ημερομηνίας και ώρα πραγματοποίησης.

#### Σχετικά με τις δαπάνες υπερωριακής απασχόλησης:

- Έλεγχο επί των σχετικών αποφάσεων
- Έλεγχο σε μη συνήθη ποσά και ώρες



- Έλεγχος για τη μη ορθή χρήση των κατάλληλων κωδικών λογαριασμού
- Έλεγχος για μη εγκεκριμένη δαπάνη για υπερωρίες
- Έλεγχος ύπαρξης πολλαπλών πληρωμών σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο

Σχετικά με τις **δαπάνες από πρόσληψη νέων υπαλλήλων:**

- Έλεγχο ύπαρξης απαραίτητων δικαιολογητικών όπως των προκηρύξεων και των σχετικών αποφάσεων
- Έλεγχο ύπαρξης εγγράφου ανάληψης υπηρεσίας
- Έλεγχος όλων των δικαιολογητικών που επηρεάζουν τη δημιουργία της μισθοδοτικής κατάστασης
- Έλεγχος προκηρύξεων σύμφωνα με τη νομοθεσία
- Έλεγχος τήρησης πλήρους διοικητικού φακέλου
- Έλεγχος ύπαρξης σχετικών καταγγελιών για την προκήρυξη και τρόπος αντιμετώπισης

#### 3.4.2 ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Ο έλεγχος των ταμειακών διαθεσίμων είναι από τα πρώτα στοιχεία που ελέγχονται τόσο από τον εξωτερικό ελεγκτή, όσο και από τον έλεγχο καθώς και τον αρμόδιο υπάλληλο του οικονομικού τμήματος.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 38 σχετικά με τα Χρηματικά διαθέσιμα αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με το κλαδικό λογιστικό σχέδιο, ως ακολούθως, περιλαμβάνονται και λογαριασμοί καταθέσεων όψεως, προθεσμίας ή και δεσμευμένων λογαριασμών. Όταν οι λογαριασμοί καταθέσεων προθεσμίας περιλαμβάνουν απαγορευτικούς λόγους για διενέργεια αναλήψεων, τότε πρόκειται για καταθέσεις σε καθεστώς δέσμευσης.

Η χρήση των τριτοβάθμιων λογαριασμών επιτρέπει στον ελεγκτή να ομαδοποιεί ανά τηρούμενο λογαριασμό σε ΠΙ (Πιστωτικό Ίδρυμα) και να ελέγχει τις επιμέρους κινήσεις αυτών:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
38		Χρηματικά Διαθέσιμα
	38.00	Ταμείο
	38.01	Διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών
	38.02	Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη
	38.03	Καταθέσεις όψεως σε €
	38.04	Καταθέσεις προθεσμίας σε €
	38.05	Καταθέσεις όψεως σε ξένο νόμισμα
	38.06	Καταθέσεις προθεσμίας σε ξένο νόμισμα
	38.07	
	...	
	38.99	

Πίνακας 12. Ανάπτυξη Λογαριασμού 38 Χρηματικά Διαθέσιμα.

Επίσης σχετικά με το λογαριασμό των χρεογράφων ακολουθεί η ανάλυσή του:

Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός	Δευτεροβάθμιος Λογαριασμός	Τριτοβάθμιος Λογαριασμός	Ονομασία Λογαριασμού
34			Επενδύσεις
	34.01		Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις
		34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία
		34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά
		34.01.03	Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων
	34.02		Διαθέσιμα για πώληση
		34.02.01	Διαθέσιμα για πώληση
		34.02.02	Απομείωση διαθέσιμων για πώληση
	34.03		Εμπορικό χαρτοφυλάκιο
35			Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση
	35.01		Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας
	35.02		Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών
36			Συμμετοχές
	36.01		Συμμετοχές σε θυγατρικές
		36.01.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
		36.01.02	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
	36.02		Συμμετοχές σε συγγενείς
		36.02.01	Συμμετοχές σε συγγενείς
		36.02.02	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς

	36.03		Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
		36.03.01	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
		36.03.02	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες

Πίνακας 13. Ανάπτυξη Λογαριασμών 34-36, Επενδύσεις, Χρηματοοικονομικά Στοιχεία – Συμμετοχές.

### 3.4.2.1 Διαδικασίες ελέγχου των Ταμειακών Διαθεσίμων

Σύμφωνα με το περίγραμμα της ελεγκτικής διαδικασίας το πρώτο στάδιο αυτής είναι να γίνει κατανοητό το περιβάλλον του ελεγχόμενου φορέα καθώς και των σχετικών κινδύνων του. Στη συνέχεια είναι αναγκαία η μελέτη και η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων διευθέτησης. Κατόπιν, σχεδιάζονται και υλοποιούνται δοκιμασίες επί αυτών των δικλίδων, καθώς και ο ορισμός διαδικασιών εντοπισμού λαθών. Τέλος η διαδικασία ολοκληρώνεται και υπάρχει η τελική αξιολόγηση.

Έτσι στις διαδικασίες ελέγχου των Ταμειακών Διαθεσίμων, πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία, καθώς αφορά σε στοιχείο που πριν από όλα τα υπόλοιπα θα πρέπει να συμφωνηθεί.

Στις διαδικασίες αυτές του ελέγχου εντάσσονται οι κάτωθι:

- Λήψη extrait κινήσεων όλων των λογαριασμών που τηρεί η οντότητα, για όλους τους μήνες της χρήσης,
- Λήψη σχετικών Ισοζυγίων, Αναλυτικών και Γενικών Καθολικών όλων των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων,
- Χρήση στατιστικών εργαλείων όπως οι Αριθμοδείκτες (ιδίως ο υπολογισμός του αριθμοδείκτη Γενικής, Άμεσης και ταμειακής ρευστότητας, δυναμικής ρευστότητας, ταμειακής αποδοτικότητας πωλήσεων),
- Χρήση δεικτών πρόγνωσης και δεικτών απολογισμού,
- Χρήση μη χρηματοοικονομικών δεικτών (όπως βαθμός ικανοποίησης πολιτών, συχνότητα καθυστέρησης εισπράξεων και πληρωμών),

- Αίτημα εξωτερικής επιβεβαίωσης ελεγχόμενης οντότητας ,
- Διενέργεια απαραίτητων διαδικασιών για μετατροπή απαιτήσεων σε ταμειακά διαθέσιμα,
- Συλλογή δικαιολογητικών διαχείρισης μετρητών και ταμειακών διαθεσίμων (πληρωμών),
- Συλλογή δικαιολογητικών συμψηφιστικών πράξεων,
- Χρήση της εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή,
- Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου.

#### **3.4.2.2 Μέθοδοι εντοπισμού λαθών και συμφωνίες**

Στις μεθόδους εντοπισμού λαθών και συμφωνίες περιλαμβάνονται τα κάτωθι:

- Συμφωνία λογαριασμών τραπεζών σύμφωνα με το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής με τους λογαριασμούς που τηρεί η οντότητα σε ΠΙ (Πιστωτικό Ίδρυμα).
- Η εν λόγω συμφωνία συνιστάται να πραγματοποιείται με χρήση των υπολοίπων των μηνών, αλλά και των υπολοίπων στο τέλος της λογιστικής χρήσης. Όσο πιο συχνός είναι ο έλεγχος τόσο μικρότερη είναι η πιθανότητα ύπαρξης πολλών λαθών ταυτόχρονα.
- Για τη συμφωνία μηνός είναι χρήσιμη η λήψη του μηνιαίου ισοζυγίου που περιλαμβάνει την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών από το γενικό και αναλυτικό καθολικό.

- Πληρωτέες επιταγές που δεν έχουν εμφανιστεί στο ΠΙ (Πιστωτικό Ίδρυμα) για πληρωμή σε διάστημα ενός μήνα από τη σχετική έκδοση αυτής, θα πρέπει να γίνονται αντικείμενο ελέγχου.
- Πληρωτέες επιταγές με μικρά ποσά επίσης είναι αντικείμενο ελέγχου.
- Σχετικά με τα χρεόγραφα και τους επενδυτικούς τίτλους είναι χρήσιμη η ιδιαίτερη ανάλυση που θα περιλαμβάνει κατάσταση καταγραφής και σχετικής αποτίμησης, υπολογισμό πιθανών προβλέψεων κερδών ή ζημιών.

#### 3.4.2.3 Σύνταξη πρωτοκόλλων καταμέτρησης

Επιπλέον των υποχρεώσεων των εμπλεκόμενων υπαλλήλων στο οικονομικό τμήμα, υπάρχουν διάφορες υποχρεώσεις με αντικείμενο την καταμέτρηση διαφόρων στοιχείων. Όσον αφορά στα Ταμειακά Διαθέσιμα και στα Χρεόγραφα γίνεται αναφορά σε αυτή την ενότητα.

Όσον αφορά στον έλεγχο ταμείου και συγκεκριμένα προκειμένου να πραγματοποιείται ο σχετικός έλεγχος, πρέπει:

- Να πραγματοποιείται καταμέτρηση όλων των χρημάτων που υπάρχουν σε φυσική μορφή, από τον αρμόδιο υπάλληλο, παρουσία του ελεγκτή.

Στην εν λόγω καταμέτρηση δεν προσμετρώνται οι μεταχρονολογημένες επιταγές.

- Στη συνέχεια συντάσσεται το ονομαζόμενο «πρωτόκολλο καταμέτρησης», το οποίο υπογράφεται από τον αρμόδιο υπάλληλο και τον σχετικό ελεγκτή, που ήταν παρόν.
- Βάσει των τηρουμένων στοιχείων στο λογιστικό σύστημα της γενικής λογιστικής γίνεται λήψη του σχετικού υπολοίπου του λογαριασμού του Ταμείου, π.χ. 38.00.00.
- Στο ως άνω ποσό θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν εκείνη την ημέρα, προκειμένου να υπολογιστεί το σωστό ποσό που θα έπρεπε να υπήρχε ως μετρητά.

Η εν λόγω ανάλυση χρησιμοποιείται ως συμπληρωματικό παραστατικό στο πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο ήδη έχει υπογραφεί.

Επισημαίνεται ότι εν γένει το ταμείο πρέπει να ελέγχεται σε ημερήσια βάση και πλέον της μιας φορές εάν αυτό είναι εφικτό, με σκοπό την αποφυγή λάθους. Σε κάθε έλεγχο καταμέτρησης είναι απαραίτητο να καταγράφονται:

- Η ακριβής ώρα πραγματοποίησης του ημερήσιου ελέγχου
- Το ποσό που καταμετρήθηκε
- Η τυχόν προκύπτουσα διαφορά.

Ακόμη και στην περίπτωση που έχει εμφανιστεί λάθος, ο ταμίας πρέπει να συνεχίσει να κάνει έλεγχο κατά τη διάρκεια της ημέρας καθώς θα είναι πιο εύκολο να απομονώνεται χρονικά η κάθε διαφορά που προκύπτει.

- Οριστικοποίηση και συμφωνία ημέρας.

Σύμφωνα με την τήρηση των αρχείων για **τις επιταγές πληρωτέες** είναι χρήσιμη η τήρηση των κάτωθι:

- Αρχείο καταγραφής όλων των επιταγών που ελήφθησαν από το ΠΙ, το οποίο θα ενημερώνεται με την κάθε νέα έκδοση επιταγής.
- Αναλυτικό Καθολικό, σύμφωνα με το οποίο θα είναι διακριτή η ανάλυση και συμφωνία α) της ανάληψης ποσού με Νο επιταγής και β) η εξόφληση της σχετικής επιταγής.

Με τον τρόπο αυτό είναι δυνατή η συμφωνία των επιταγών που έχουν εκδοθεί με αυτές που εξοφλήθηκαν και αυτές που αναμένεται να εξοφληθούν

- Αρχείο καταγραφής όλων των επιταγών οι οποίες λόγω λάθους δε θα χρησιμοποιηθούν.

Σε αυτή την περίπτωση το στέλεχος της επιταγής πρέπει να φυλάσσεται στην οντότητα.

Επιπλέον, σχετικά με τον έλεγχο των αξιογράφων, υπάρχει και η υποχρέωση για το σχετικό **πρωτόκολλο καταγραφής όλων των αξιογράφων**. Πιο συγκεκριμένα:

- Πραγματοποιείται καταμέτρηση όλων των αξιογράφων που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας, που θα μπορούσε να είναι και ένα χρηματοκιβώτιο.
- Η καταμέτρηση πραγματοποιείται από τον αρμόδιο υπάλληλο, παρουσία του ελέγχου.
- Στη συνέχεια καταγράφονται τα στοιχεία που υπάρχουν και συντάσσεται το πρωτόκολλο καταμέτρησης των αξιογράφων.
- Κατόπιν ελέγχονται τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών των αξιογράφων από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής σε σύγκριση με αυτά που βρέθηκαν από την καταμέτρηση.

Η εν λόγω ανάλυση χρησιμοποιείται ως συμπληρωματικό παραστατικό στο πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο ήδη έχει υπογραφεί.

#### **3.4.2.4 Προϋποθέσεις πληρωμής με επιταγές ημέρας**

Σχετικά με τις επιταγές και την έκδοση αυτών είναι υποχρεωτική η τήρηση ορισμένων αρχών. Σε αυτές περιλαμβάνονται τα κάτωθι:

- Αρχή της μη προ-υπογραφής ή και προσυπογραφής επιταγών πληρωτέων
- Αρχή της ακύρωσης επιταγών πληρωτέων λόγω λάθους σε αυτές, τήρησης και καταγραφής αυτών σε ειδικό αρχείο, συμπεριλαμβανομένου των σώματος της επιταγής
- Αρχή της έκδοσης των πληρωτέων επιταγών στο όνομα του δικαιούχου
- Αρχή της τήρησης της διαδικασίας υπογραφής των επιταγών από τους αρμοδίους που βάσει αποφάσεων, έχουν τη δυνατότητα να δεσμεύουν την οντότητα με την υπογραφή τους.

- Αρχή της τήρησης αρχείου με το σύνολο των επιταγών που ελήφθησαν από την οντότητα και καταχώρηση της χρήσης αυτών.

#### 3.4.2.5 Πληρωμές από ταμείο

Το Ταμείο είναι ένας χώρος που διενεργεί συναλλαγές με μετρητά. Για το Ταμείο θα πρέπει να τηρείται ξεχωριστό σχετικό αρχείο καταγραφής των ημερήσιων συναλλαγών, των παραστατικών και ελέγχων της ημέρας, τα οποία βοηθούν στο κλείσιμο ημέρας, δηλαδή στη συμφωνία, βάσει των μετρητών, των λογαριασμών και των παραστατικών.

Ο έλεγχος θα διενεργηθεί ιδίως σε περιπτώσεις όπως:

- Εμφάνιση πολύ μεγάλων ποσών στο Ταμείο.
- Παράλληλη άσκηση καθηκόντων Ταμία.

Ο έλεγχος πρέπει να διενεργεί με ιδιαίτερη προσοχή τους σχετικούς ελέγχους ιδίως στις περιπτώσεις που ο ταμίας είναι ένας υπάλληλος με ταυτόχρονα καθήκοντα και άλλων υπηρεσιών του τομέα της οικονομίας της οντότητας. Για παράδειγμα αξιοσημείωτο είναι ένας Ταμίας να είναι ταυτόχρονα και ο καταχωρητής λογιστικών εγγραφών και ο υπεύθυνος αποθήκης.

- Τήρηση των αρχών περί ασφάλειας των μετρητών.

Σε αυτές περιλαμβάνονται ενέργειες όπως η κατάθεση των ποσών από διαφορετικό πρόσωπο από τον Ταμία.

- Το ποσό μετρητών που κρατείται να είναι μικρό και σύμφωνο με τη σχετική απόφαση διοίκησης.
- Να υπάρχει ειδικό αποθηκευτικό μέρος, π.χ. χρηματοκιβώτιο, το οποίο να φυλάσσεται.
- Το δε χρηματοκιβώτιο να έχει τουλάχιστον δύο κλειδιά για ταυτόχρονη χρήση.
- Να καταχωρούνται όλες οι συναλλαγές και να υπάρχουν σχετικά παραστατικά.



- Τα παραστατικά των συναλλαγών να φυλάσσονται..
- Να πραγματοποιείται αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ημέρας έλεγχος – συμφωνία.
- Να υπάρχει ασφάλεια κτιρίου, συναγερμός κλπ.
- Να υπάρχει ασφάλεια εγγράφων.
- Να υπάρχει κώδικας δεοντολογίας για τον ταμία.
- Να τηρείται το σχετικό Βιβλίο Ταμείου.
- Να τηρείται η νόμιμη σχετική διαδικασία.

#### 3.4.2.6 Ασυμβίβαστα

Ο έλεγχος και η συμφωνία των κινήσεων και των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η οντότητα σε ΠΙ με τους αντίστοιχους λογαριασμούς που τηρούνται σύμφωνα με το λογιστικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής θα πρέπει να διενεργείται από άτομα κατάλληλα και σε αυτά δεν μπορεί να είναι:

- Ο χειριστής του ταμείου
- Πρόσωπο που έχει εξουσιοδότηση και την έγκριση για υπογραφή επιταγών πληρωτέων, και άρα σχετική δέσμευση της οντότητας
- Πρόσωπο που έχει εξουσιοδότηση για τη διενέργεια καταθέσεων και αναλήψεων από τους τηρούμενους λογαριασμούς σε ΠΙ.

Σύμφωνα με το π.δ. 80/2016, σχετικά με τους Δήμους<sup>14</sup>, σε συνδυασμό με την αιτιολογική έκθεση του ν.4270/2014 για τη δημοσιονομική διαχείριση, ισχύει ότι υπάρχει μεταβολή του

---

<sup>14</sup> Βλ. και το με ΑΔΑ ΩΑΤ6Η-ΗΞΜ έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με αρ.πρ. 2/45592/0026/14.5.2017

διαχωρισμού και ασυμβίβαστου για το ρόλο του διατάκτη και του Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών (ΠΟΥ), ο οποίος είναι υπεύθυνος για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση ενός δήμου. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.4270/2014, ισχύουν οι απαγορεύσεις και το ασυμβίβαστο που ισχύει και για τους υπαλλήλους των ΥΔΕ.

Επιπλέον, ο Δημοτικός Ταμίας ορίζεται με ειδικές διατάξεις για την άσκηση των καθηκόντων της ταμιακής διαχείρισης που αφορά στο Δήμο, υπάγεται σε αυτούς που ονομάζονται «Δημόσιοι Υπόλογοι» και δεν έχει τη δυνατότητα να μπορεί να ασχοληθεί με αλλότρια καθήκοντα, υπάρχει δηλαδή ασυμβίβαστο.

Σημειώνεται ότι ιδίως για τον Δημοτικό Ταμία η νομοθεσία προβλέπει ειδικές διατάξεις για το εάν κάποιος μπορεί να ασκεί παράλληλα καθήκοντα και σε αυτά να είναι και ο Δημοτικός Ταμίας.

#### ***3.4.2.7 Παρουσίαση Φύλλων ελέγχου Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων – Μελέτη Περίπτωσης***

Στην παρουσίαση των φύλλων ελέγχου για τα ταμειακά διαθέσιμα και τα χρεόγραφα θα πρέπει να αναφέρονται τα κάτωθι:

- Καταγραφή διαφορών που προέκυψαν κατόπιν ελέγχου των extrait των ΠΙ και των αντίστοιχων λογαριασμών που ενημερώνονται σύμφωνα με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής.
- Καταγραφή απαραίτητων εγγράφων για τη διαχείριση και τα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα για αυτή.
- Καταγραφή των περιπτώσεων μη τήρησης των αρχών για την έκδοση των πληρωτέων επιταγών.

- Καταγραφή επιταγών που δεν εξοφλήθηκαν από το ΠΙ και ομαδοποίηση αυτών σε χρονικά διαστήματα.
- Καταγραφή ακυρωμένων επιταγών, οι οποίες υπάρχουν ή δεν υπάρχουν σε φυσική μορφή.
- Καταγραφή επιταγών πληρωτέων με ασυνήθιστα ποσά.
- Καταγραφή επιταγών πληρωτέων για τις οποίες δεν έχει ενημερωθεί το κύκλωμα γενικής λογιστικής, για την έκδοσή τους.
- Καταγραφή επιταγών πληρωτέων για τις οποίες δεν έχει ενημερωθεί το κύκλωμα γενικής λογιστικής, για την εξόφλησή τους.
- Καταγραφή μεταφοράς ποσών σε δανειακούς λογαριασμούς.
- Καταγραφή εσόδων από τόκους καταθέσεων.
- Καταγραφή εσωτερικών διαδικασιών διαχείρισης
- Καταγραφή και έλεγχος των δικαιολογητικών διαχείρισης.
- Καταγραφή περί νόμιμης ή μη τήρησης του Βιβλίου του Ταμείου (αναλυτικά)
- Καταγραφή περιπτώσεων δικαιολογητικών πληρωμής με καθυστέρηση
- Καταγραφή διαφορών ταμείου.

#### Μελέτη Περίπτωσης για τη μεταφορά ποσού

Οντότητα διατηρεί αρκετούς τραπεζικούς λογαριασμούς με αρκετές καταγεγραμμένες μεταφορές ιδίως κατά το μήνα Δεκέμβριο του 2021. Κατόπιν διενέργειας ελέγχου από αρμόδιο στέλεχος εντοπίστηκαν οι κάτωθι ενέργειες:

- Εκδόθηκε επιταγή εισπρακτέα σε βάρος του Λογαριασμού καταθέσεων Ζ, ενώ η κατάθεση αυτής πραγματοποιήθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό Ψ που τηρεί η οντότητα.
- Η ημερομηνία συναλλαγής είναι η 31.12.2021.

- Ο τρόπος καταχώρησης οδηγεί στην συμπερίληψη του ποσού στο υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού Ψ.
- Στην αρχή της επόμενης χρήσης έτους 2022 εντοπίστηκε σχετική μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό Ζ

Στην έκθεση ελέγχου αναφέρθηκε ότι η οντότητα προέβη στις εν λόγω συναλλαγές με σκοπό τη διευθέτηση σχετικού ελλείμματος, το οποίο δεν είναι γνωστό πως προέκυψε καθώς δεν τηρήθηκαν οι σωστές διαδικασίες..

#### **3.4.2.8 Παρουσίαση σχετικού ερωτηματολογίου Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων**

Η παρουσίαση σχετικού ημερολογίου Ταμειακών Διαθεσίμων και Χρεογράφων μπορεί να πραγματοποιηθεί με την αναφορά των κάτωθι ελέγχων:

- Έλεγχο υπολοίπων και κινήσεων όλων των λογαριασμών που τηρεί η οντότητα, για όλους τους μήνες της χρήσης.
- Έλεγχο συμφωνίας extrait Πιστωτικών Ιδρυμάτων με κύκλωμα γενικής λογιστικής και κυκλώματος δημοσίου λογιστικού.
- Έλεγχο ύπαρξης δεσμεύσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Έλεγχος για ύπαρξη λογαριασμών που έκλεισαν το τρέχον έτος ελέγχου αλλά και των τελευταίων ετών.
- Έλεγχο ύπαρξης εγγυητικών επιστολών.
- Αναζήτηση και έλεγχο πινακίων όλων των τίτλων ή χρεογράφων που κατατέθηκαν στο ΠΙ για φύλαξη, με αναφορά σε αυτά ως ελεύθερα ή δεσμευμένα.
- Έλεγχο της κατάστασης προσώπων που δεσμεύουν με την υπογραφή τους την υπό έλεγχο οντότητα και σχετικά ποσά για δυνατότητα δέσμευσης.
- Έλεγχο σχετικών τόκων επί των καταθέσεων από το ΠΙ.
- Έλεγχο για την ύπαρξη επενδυτικών τίτλων.

- Έλεγχο για τυχόν άλλη συναλλαγή, δέσμευση ή εξασφάλιση χρεογράφων της υπό έλεγχο οντότητας με το ΠΙ.
- Έλεγχο σε εγγραφές με αντικείμενο τη μεταφορά χρηματικών διαθεσίμων.
- Έλεγχο βάσει Αριθμοδεικτών και ειδικότερες αναλύσεις αυτών.
- Έλεγχο αποτελεσμάτων από τη χρήση δεικτών πρόγνωσης και δεικτών απολογισμού<sup>15</sup>.
- Έλεγχο αποτελεσμάτων από τη χρήση μη χρηματοοικονομικών δεικτών<sup>16</sup>.
- Έλεγχο απαντήσεων σε αιτήματα εξωτερικής επιβεβαίωσης της ελεγχόμενης οντότητας.
- Έλεγχο διαδικασιών για μετατροπή απαιτήσεων σε ταμειακά διαθέσιμα.
- Έλεγχο και ομαδοποίηση δικαιολογητικών διαχείρισης μετρητών και ταμειακών διαθεσίμων (πληρωμών).
- Έλεγχο και αξιολόγηση δικαιολογητικών συμψηφιστικών πράξεων.
- Έλεγχο καταστάσεων με την ανάλυση χρήσης περιπτώσεων «μικρού ταμείου».
- Έλεγχο παραστατικών όπως γραμμάτια είσπραξης, αποδείξεις είσπραξης, εντάλματα και αποδείξεις πληρωμής με μετρητά.

---

<sup>15</sup> Σημειώνεται ότι οι δείκτες είναι ένα χρήσιμο εργαλείο εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Αποτελούν ένα μέσο πληροφόρησης και ανάλογα με τα στοιχεία σύνθεσής τους μπορούν να οδηγήσουν σε αξιολόγηση δραστηριοτήτων ενός δημόσιου οργανισμού. Π.χ μέτρηση με δείκτες αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας κλπ. Πιο συγκεκριμένα και όσον αφορά σε δημόσια οντότητα όπως ένα νοσοκομείο θα μπορούσε να υπάρχει δείκτης για την ορθή τήρηση φακέλων ασθενών.

<sup>16</sup> Ένα παράδειγμα μη χρηματοοικονομικού δείκτη είναι οι στατιστικοί δείκτες οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε οντότητες δημοσίου όπως για παράδειγμα σε νοσοκομείο με στόχο την αξιολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας, άρα της ποιότητας αυτών. Οι δείκτες αυτοί ενέχουν τον κίνδυνο αντιμετώπισης κόστους, χρόνος ερμηνείας δεδομένων που μπορεί να είναι μη επεξεργάσιμα.

- Έλεγχο τρόπου Αποτίμησης των χρεογράφων<sup>17</sup>.
- Έλεγχο απογραφής στα χρεόγραφα.
- Έλεγχο μεθόδου υπολογισμού αποτίμησης χρεογράφων
- Έλεγχο στοιχείων –πληροφοριών στο Προσάρτημα
- Έλεγχος αποτίμησης χρεογράφων
- Έλεγχος ύπαρξης επενδυτικών τίτλων που διακρατούνται για φύλαξη από τρίτους ή αγοράστηκαν αλλά δεν παραδόθηκαν.
- Έλεγχος για τη σωστή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

---

<sup>17</sup> Για τον τρόπο που πραγματοποιήθηκε η αποτίμηση χρεογράφων ο ελεγκτής αναζητά στοιχεία αναφοράς από την οικονομική κατάσταση «Προσάρτημα». Ο πίνακας στοιχείων για την αποτίμηση χρεογράφων θα πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία μεταβολής της αξίας αυτών, αγορά, πώληση, κλπ. Επίσης, θα πρέπει να ελεγχθεί και εάν πραγματοποιήθηκε σχετική πρόβλεψη κέρδους ή ζημιάς, με καταχώρηση σχετικής λογιστικής εγγραφής, ανεξάρτητα από το εάν τα χρεόγραφα π.χ. μετοχές δεν πωλήθηκαν.

### 3.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Στόχοι Ενότητας 3.5.: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες – ικανότητες

**Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:**

- Κατανοήσουν τις διαφορές μεταξύ των λογιστικών συστημάτων
- Κατανοήσουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή κάθε συστήματος
- Επαληθεύουν το λογιστικό με το ταμειακό αποτέλεσμα
- Αποκτήσουν βασικές γνώσεις σύνταξης και κατάρτισης προϋπολογισμού
- Γνωρίσουν τις αρχές τροποποίησης προϋπολογισμού
- Κατανοήσουν τα στοιχεία σύνθεσης του Προϋπολογισμού
- Κατανοήσουν τη λειτουργία πίνακα απολογισμού ως εργαλείο ελέγχου

#### Σύντομη περιγραφή Ενότητας 3.5.

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές διαδικασίες και τα εργαλεία ελέγχου Προϋπολογισμού, όπως και οι διαφορές μεταξύ των δυο διαφορετικών λογιστικών συστημάτων. Παρατίθενται οι σχετικοί Πίνακες Προσαρμογής και η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες ελέγχου σύνταξης και εκτέλεσης Προϋπολογισμού.

### 3.5.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ

#### 3.5.1.1 Παρουσίαση των Λογιστικών Συστημάτων

Στους Φορείς του Δημοσίου όπως και σε κάθε άλλη οικονομική οντότητα, υπάρχει η δυνατότητα για την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών που πραγματοποιούνται καθημερινά, με τη χρήση δύο λογιστικών συστημάτων.

Τα λογιστικά αυτά συστήματα, είναι:

- Το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα
- Το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, πραγματεύεται την ταμειακή λειτουργία των δαπανών και εσόδων ενώ το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, διαχειρίζεται και παρακολουθεί την περιουσία και χρηματοοικονομική θέση της κάθε οντότητας στο σύνολο της.

Οι διαφορές των δύο προαναφερόμενων Λογιστικών Συστημάτων, είναι δομικές και σημαντικές για την πληροφορία που δίδεται προς τους τρίτους, χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας αλλά και τους χρήστες των λογιστικών αρχείων.

#### 3.5.1.2 Διαφορές των Λογιστικών Συστημάτων (cash-accrual)

Ο τρόπος με τον οποίο αναγνωρίζεται η συναλλαγή και ακολούθως αποτυπώνεται στα λογιστικά αρχεία της οικονομικής μονάδας, οδηγεί στη διάκριση των δυο αυτών συστημάτων λογιστικής καταγραφής της πληροφορίας.

Έτσι λοιπόν, σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, ο χειριστής των λογιστικών καταστάσεων, καταχωρεί μόνο ταμειακές συναλλαγές, όπως :

- Εισπράξεις
- Πληρωμές

Με αυτόν τον τρόπο, αγνοεί σημαντική πληροφορία, σχετικά με την πραγματοποίηση ή μη μιας συναλλαγής και την αποτύπωση ή όχι εν συνεχεία, καταλήγοντας σε πληροφορία προς



τους αποδέκτες (χρήστες) των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πληροφορίες είναι ελλιπείς και οι οικονομικές καταστάσεις ατελείς. Για τους λόγους αυτούς, το συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα, χρησιμοποιείται μόνο από τις μικρότερες οντότητες και ΝΠΔΔ του Δημοσίου (για παράδειγμα ΝΠΔΔ που υπάγεται για έλεγχο στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, τηρούν την ταμειακή βάση - απλογραφικό σύστημα). Τα ίδια ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο εκτός του ΥΕΘΑ.

Οι εισπράξεις των μετρητών περιλαμβάνουν εισπράξεις από επιχορηγήσεις και δωρεές, από παροχή υπηρεσιών, από εκποίηση πάγιου εξοπλισμού, εισπράξεις από δάνεια καθώς και από φόρους και εισφορές υπέρ τρίτων.

Οι πληρωμές των μετρητών περιλαμβάνουν την αγορά αγαθών και υπηρεσιών, την κατασκευή έργων, τις δωρεές και επιχορηγήσεις σε τρίτους και πληρωμές για την εξυπηρέτηση των δανείων. Οι πληρωμές μετρητών διακρίνονται σε τρέχουσες και πληρωμές επενδύσεων.

Επίσης, συμψηφισμοί στο απλογραφικό δεν επιτρέπονται με βάση την αρχή της καθολικότητας, με συνέπεια κάθε συναλλαγή να εμφανίζεται χωριστά. Για παράδειγμα, στην πληρωμή της μισθοδοσίας, χωριστά εμφανίζεται το συνολικό ποσό της πληρωμής ενώ ταυτόχρονα απεικονίζεται η είσπραξη των παρακρατήσεων. Το ίδιο γίνεται και στην περίπτωση είσπραξης δανείων με παρακράτηση τυχόν οφειλόμενων δόσεων.

Ως οικονομική κατάσταση στο απλογραφικό θεωρείται η κατάσταση του Απολογισμού με την κατάλληλη διάρθρωση και απεικόνιση των κονδυλίων του προϋπολογισμού και των αποκλίσεων του.

Αναφορικά με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, ο χειριστής των λογιστικών καταστάσεων, καταχωρεί όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιεί μια επιχείρηση και πιο συγκεκριμένα :

- Τα έσοδα όταν πραγματοποιούνται
- Τα έξοδα όταν πραγματοποιούνται

Η λογιστική των δεδουλευμένων καταχωρεί χρηματικές συναλλαγές, όπως οι εξής:



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Επενδύσεων

Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

- Είσπραξη χρημάτων από πελάτες
- Είσπραξη χρημάτων από τόκους
- Καταβολή μισθών, ενοικίων και λοιπών εξόδων
- Δανεισμός χρημάτων
- Αποπληρωμή δανείων
- Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου

Όμως, η λογιστική των δεδουλευμένων καταχωρεί επίσης και μη-χρηματικές συναλλαγές, όπως οι εξής:

- Πωλήσεις με πίστωση
- Αγορές αποθεμάτων με πίστωση
- Δεδουλευμένες δαπάνες που δεν έχουν εξοφληθεί ακόμα
- Δαπάνες αποσβέσεων
- Χρησιμοποίηση προπληρωμένων ενοικίων, ασφαλίσεων και προκαταβολών για προμήθειες υλικών
- Πραγματοποίηση εσόδου όταν τα χρήματα έχουν προεισπραχθεί

Η λογιστική των δεδουλευμένων βασίζεται σε ένα πλαίσιο εννοιών και λογιστικών αρχών δομικές και οι οποίες αποτελούν τον ακρογωνιαίο λίθο της επιστήμης της λογιστικής.

Από την άλλη, στο απλογραφικό υπάρχει αδυναμία παρακολούθησης των παγίων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων, χρηματικών διαθεσίμων και αξιοποίησης της πάγιας περιουσίας δεδομένου ότι οι παραπάνω έννοιες δεν υφίστανται στη λογική του Δημοσίου Λογιστικού, όπως επίσης δεν υπάρχει σύστημα προμηθειών και παρακολούθησης υλικών και τήρησης αποθήκης ενώ απουσιάζει η διαχρονική και χρηματοδοτική παρακολούθηση των έργων.

Τέλος, στη λογιστική της Κεντρικής Διοίκησης εφαρμόζεται το διπλογραφικό με τη μέθοδο της τροποποιημένης ταμειακής βάσης (ΔΛΤΒ) με κύρια χαρακτηριστικά όμως τη

δεδουλευμένη βάση (το έσοδο δεν δημιουργείται όταν εισπραχθεί αλλά όταν πραγματοποιηθεί, όταν καταστεί δεδουλευμένο, ο ίδιο και το έξοδο). Για παράδειγμα ένα έσοδο δημιουργείται όταν πραγματοποιηθεί και όχι όταν εισπραχθεί ή ένα αγαθό λογιστικοποιείται όταν παραληφθεί και όχι όταν πληρωθεί.

#### **3.5.1.3 Χρόνοι αναγνώρισης των γεγονότων στα δύο Λογιστικά Συστήματα**

Η διάκριση των δυο λογιστικών συστημάτων, εδράζεται στον χρόνο της αναγνώρισης ενός γεγονότος ή συναλλαγής, η οποία λαμβάνει χώρα σε μια οικονομική μονάδα, κερδοσκοπική ή μη.

Πιο συγκεκριμένα, το απλογραφικό σύστημα λογιστικής (Cash Basis of Accounting) αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές κατά τον χρόνο που εισπράττονται ή πληρώνονται και στο σύστημα αυτό μας ενδιαφέρουν οι ταμειακές ροές καθώς και το ταμειακό αποτέλεσμα (υπόλοιπο) στο τέλος της περιόδου, ως διαφορά εισπράξεων και πληρωμών.

Από την άλλη μεριά, το διπλογραφικό σύστημα λογιστικής (Accrual Basis of Accounting) αναγνωρίζει τα γεγονότα και τις συναλλαγές όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται. Αυτή άλλωστε είναι και η διαφορετική βάση λειτουργίας των δύο συστημάτων. Το απλογραφικό είναι ταμειακής βάσης, ενώ το διπλογραφικό βασίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου

Σύμφωνα λοιπόν με την αρχή του δεδουλευμένου, μια οικονομική μονάδα, θα πρέπει να απεικονίζει στα λογιστικά της αρχεία, τις επιπτώσεις μιας συναλλαγής, τη στιγμή που πραγματοποιείται αυτή. Ο συγκεκριμένος τρόπος απεικόνισης των συναλλαγών, είναι αποδεκτός από τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές.

Το **δεδουλευμένο** είναι το αντίθετο του μεταβατικού ή αναβαλλόμενου. Στην περίπτωση ενός δεδουλευμένου εξόδου, οι εταιρείες καταχωρούν το αντίστοιχο έξοδο πριν καταβάλλουν χρήματα. Στην περίπτωση ενός δεδουλευμένου εσόδου, οι εταιρείες καταχωρούν το έσοδο πριν εισπράξουν χρήματα.

Οι αμοιβές προσωπικού μπορούν να δημιουργήσουν ένα μεταβατικό λογαριασμό. Με την πάροδο του χρόνου ο λογαριασμός Αμοιβές και έξοδα προσωπικού γίνεται δεδουλευμένος. Είναι δυνατόν ορισμένες αμοιβές που μια εταιρεία οφείλει στο προσωπικό της το Δεκέμβριο να καταβληθούν μετά το τέλος του έτους. Στο τέλος του έτους η εταιρεία θα καταχωρίσει το αντίστοιχο ποσό στο λογαριασμό Αμοιβές και έξοδα προσωπικού και στο λογαριασμό Αμοιβές και έξοδα προσωπικού πληρωτέες. Άλλα παραδείγματα τέτοιων λογαριασμών είναι οι τόκοι και συναφή έξοδα και Φόροι εισοδήματος.

Ένα δεδουλευμένο έσοδο είναι έσοδο που έχει μεν πραγματοποιήσει η εταιρεία αλλά θα εισπράξει την επόμενη χρήση. Στο τέλος της χρήσης, η εταιρεία πρέπει να καταχωρίσει το σχετικό έσοδο. Η εγγραφή τακτοποίησης χρεώνει μια απαίτηση και πιστώνει ένα έσοδο. Για παράδειγμα, η αναβολή εσόδων από τόκους σημαίνει τη χρέωση των Τόκων και συναφή έσοδα εισπρακτέα και την πίστωση των Τόκων και συναφή έσοδα.

Ειδικότερα στην περίπτωση Δημοσίου ή Ο.Τ.Α, όπου μια υπηρεσία καθίσταται δεδουλευμένη, αλλά λόγω άλλων δυσκολιών (επιμετρήσεις, παραλαβές έργων, προϋπολογισμοί, κλπ) καθυστερεί η αναγνώρισή του και η πληρωμή του, δημιουργείται μείζον θέμα, τόσο για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων του φορέα, όσο και για τις οικονομικές καταστάσεις του προμηθευτή που παρείχε την συγκεκριμένη υπηρεσία προς τον φορέα του Δημοσίου.

#### **3.5.1.4 Λογιστικό και ταμειακό αποτέλεσμα – Συμφωνία**

Λογιστική Τυποποίηση στον Ιδιωτικό και Δημόσιο Τομέα (νομικό πλαίσιο)

- Στον Ιδιωτικό Τομέα εφαρμόζεται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) εναρμονισμένο και με τις διατάξεις του Ν.2190/20, με διάδοχο εφαρμογή από τη χρήση 2015, των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) βάση του Ν.4308/14. Παράλληλα εφαρμόζονται και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια για τις τράπεζες, τις ασφαλιστικές και ναυτιλιακές επιχειρήσεις.
- Για τις μεγάλες επιχειρήσεις (εισηγμένες κ.λ.π.), εφαρμόζονται τα Διεθνή Οικονομικά Πρότυπα για τον Ιδιωτικό Τομέα (IFRS).

- Στο Δημόσιο Τομέα εφαρμόζονται τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του ευρύτερου και στενού Δημόσιου Τομέα. Παράλληλα αναμένεται και η εφαρμογή τήρησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IPSAS).
- Στο Δημόσιο τομέα η λογιστική τυποποίηση άρχισε από το 1997 με την εκπόνηση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς της Κοινωνικής Ασφάλισης και συνεχίστηκε με την εκπόνηση των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για τα ΝΠΔΔ (1998) τους Δήμους, τις Κοινότητες (1999), τις Μονάδες Υγείας (2003) και τη Κεντρική Διοίκηση (2011).

Σε ορισμένες περιπτώσεις, πραγματοποιούνται έσοδα πριν την είσπραξη χρημάτων. Έτσι για παράδειγμα, μια μισθοδοσία, έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος του μήνα, ενώ θα πληρωθεί την επόμενη της τελευταίας εργάσιμης του μήνα, μιας και θα πρέπει να επιβεβαιωθεί η παρουσία του εργαζόμενου. Σε ορισμένες υπηρεσίες, ή φορείς του Δημοσίου, παρατηρείται το γεγονός της προπληρωμής της μισθοδοσίας, πριν συμπληρωθεί η εργασιακή περίοδος (μήνας). Έτσι λχ, αν ένας εργαζόμενος την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα, απεργήσει, δεν έχει επίδραση στην πληρωμή της μισθοδοσίας του, μιας και αυτήν του έχει προπληρωθεί, πριν κλείσει ο μήνας. Ο εκκαθαριστής της μισθοδοσίας, την επόμενη χρονική εργασιακή περίοδο (επόμενο μήνα), θα αφαιρέσει αυτήν την ημέρα από τις παρουσίες του εργαζομένου ώστε να λάβει εν τέλει τα χρήματα τα οποία του αναλογούν, μειωμένα κατά το ποσό της απεργίας.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, ένα έξοδο, το οποίο εκ φύσεως πρέπει να αντιμετωπίζεται ως δεδουλευμένο και πληρωμένο μεταγενέστερα, αντιμετωπίζεται αντίστροφα. Ως ταμειακό και εν συνεχεία δεδουλευμένο. Αυτό είναι μια λανθασμένη αντιμετώπιση, η οποία όμως γίνεται για λόγους κοινωνικούς αλλά και για λόγους πρακτικούς.

Οι κοινωνικοί λόγοι είναι ότι δεν πρέπει η μισθοδοσία του Δημοσίου να καταβάλλεται καθυστερημένα, ώστε να μη φαίνεται η ασυνέπεια του Δημοσίου ως εργοδότης, ενώ οι πρακτικοί λόγοι είναι ότι λόγω όγκου, δεν μπορούν να διεκπεραιωθούν και να πληρωθούν όλες οι μισθοδοσίες από όλους τους φορείς του Δημοσίου ταυτόχρονα, στις 01 ή στις 02 ή στις 03 κάθε επόμενου μήνα.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεδομένου ότι προηγείται η ταμειακή βάση της βάσης του δεδουλευμένου, για να επέλθει η αποκατάσταση στις οικονομικές καταστάσεις και να υπάρξει συμφωνία, πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι μεταβατικοί λογαριασμοί.

Ένα άλλο παράδειγμα είναι οι χρεωστικοί τόκοι τραπεζικών δανείων. Οι τόκοι καθίστανται δεδουλευμένοι κάθε στιγμή που περνάει. Ο όρος δεδουλευμένα ή πληρωτέα έξοδα αναφέρεται σε μια υποχρέωση που ξεκινάει από ένα έξοδο που δεν έχει εξοφληθεί ακόμα. Οι οντότητες δεν καταχωρούν τα δεδουλευμένα έξοδα καθημερινά, ή εβδομαδιαία. Αντίθετα, αναμένουν το τέλος της περιόδου και χρησιμοποιούν μια εγγραφή τακτοποίησης για να ενημερώσουν κάθε έξοδο (και αντίστοιχη υποχρέωση) που θα μεταφερθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Με τη χρήση των μεταβατικών λογαριασμών, τυχόν έσοδα ή έξοδα τα οποία καθίσταται δεδουλευμένα, αλλά θα τακτοποιηθεί η ταμειακή τους εξόφληση, την επόμενη χρήση, σύμφωνα με τις κοινά παραδεκτές λογιστικές αρχές όπως:

- Λογιστική αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern)
- Λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Periodicity principle)
- Λογιστική αρχή του δεδουλευμένου (Accrual Basis Accounting)
- Λογιστική αρχή της πλήρους αποκάλυψης (Full Disclosure Principle).

#### 3.5.1.5 Βασικές γνώσεις ταμειακών ροών

#### ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Ο σκοπός της κατάστασης των ταμειακών ροών είναι να παρέχει πληροφόρηση στις ταμειακές εισροές και εκροές για μια περίοδο. Με άλλα λόγια, εμφανίζει ταμειακές ροές από ταμειακές εισπράξεις και ταμειακές πληρωμές, ενώ καλύπτει μια χρονική περίοδο (μήνα, έτος), ενώ περιλαμβάνει και ταμειακά ισοδύναμα.

Ο σκοπός της κατάστασης ταμειακών ροών είναι :

- 1) Να προβλέπει τις μελλοντικές ταμειακές ροές

- 2) Να αξιολογεί τις αποφάσεις της διοίκησης
- 3) Να καθορίζει την ικανότητα διανομής μερισμάτων και πληρωμής τόκων και
- 4) Να υποδεικνύει τη σχέση μεταξύ καθαρών κερδών και ταμειακών ροών

Επίσης, διακρίνει τις πηγές και τις χρήσεις των ταμειακών ροών διαχωρίζοντάς τες σε :

- 1) **Λειτουργικές**, δηλαδή να δημιουργεί έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές - καθαρά κέρδη
- 2) **Επενδυτικές**, δηλαδή Ταμειακές ροές που σχετίζονται με μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία και
- 3) **Χρηματοδοτικές** δραστηριότητες, οι οποίες είναι Ταμειακές ροές που σχετίζονται με μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια

#### **Σχετικότητα Ταμειακών Διαθεσίμων**

Τα ταμειακά διαθέσιμα είναι το πιο ρευστό από τα στοιχεία του ενεργητικού και προσφέρει σε μια επιχείρηση ρευστότητα και ευελιξία. Είναι ταυτόχρονα η έναρξη και η λήξη του λειτουργικού κύκλου μιας επιχείρησης.

Οι λειτουργικές δραστηριότητες μιας εταιρείας περιλαμβάνουν τη μετατροπή των ταμειακών διαθεσίμων σε διάφορα στοιχεία ενεργητικού (όπως αποθέματα) τα οποία χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν απαιτήσεις από τις πωλήσεις επί πιστώσει. Ο λειτουργικός κύκλος ολοκληρώνεται όταν η διαδικασία είσπραξης επιστρέψει τα μετρητά στην επιχείρηση, επιτρέποντας την έναρξη ενός νέου λειτουργικού κύκλου.

Η ανάλυσή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζει ότι η λογιστική δεδουλευμένου, σύμφωνα με την οποία οι επιχειρήσεις αναγνωρίζουν έσοδα και έξοδα όταν πραγματοποιούνται, διαφέρει από τη λογιστική της ταμειακής βάσης. Παρόλα αυτά, οι καθαρές ταμειακές ροές είναι το τελικό μέτρο κερδοφορίας.

Τα μετρητά, όχι τα κέρδη, θα αποπληρώσουν τελικά τα δάνεια, θα αντικαταστήσουν τον εξοπλισμό, θα επεκτείνουν τις εγκαταστάσεις, και θα επιτρέψουν τη διανομή μερισμάτων. Συνεπώς, η ανάλυση των ταμειακών εισροών και εκροών μιας επιχείρησης, και των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών τους πηγών, είναι μια από τις πλέον



σημαντικές διερευνητικές εργασίες. Αυτή η ανάλυση βοηθάει στην αξιολόγηση της ρευστότητας, της φερεγγυότητας και της χρηματοοικονομικής ευελιξίας. Ρευστότητα είναι η εγγύτητα σε μετρητά των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων. Φερεγγυότητα είναι η ικανότητα αποπληρωμής υποχρεώσεων όταν αυτές ωριμάζουν. Χρηματοοικονομική ευελιξία είναι η ικανότητα αντίδρασης και προσαρμογής σε ευκαιρίες και δυσχέρειες.

Χρήσιμη αλλά ελλιπής πληροφόρηση για τις πηγές και τις χρήσεις των μετρητών προκύπτει από τους συγκριτικούς ισολογισμούς και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης. Παρόλα αυτά, μια συνολική εικόνα των ταμειακών ροών προκύπτει από την κατάσταση των ταμειακών ροών (ΚΤΡ). Αυτή κατάσταση είναι σημαντική για σκοπούς ανάλυσης και παρέχει πληροφόρηση που βοηθάει τους χρήστες να απαντήσουν ερωτήματα όπως τα εξής:

- Πόσα μετρητά δημιουργούνται ή χρησιμοποιούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες;
- Τι δαπάνες πραγματοποιούνται με τα μετρητά από τις λειτουργικές δραστηριότητες;
- Πως διανέμονται τα μερίσματα όταν προκύπτει μια λειτουργική ζημία;
- Ποια είναι η πηγή των μετρητών για τις αποπληρωμές δανείων;
- Πως χρηματοδοτείται η αύξηση των επενδύσεων;
- Ποια είναι η πηγή μετρητών για τις νέες εγκαταστάσεις;
- Γιατί τα μετρητά είναι λιγότερα ενώ τα κέρδη έχουν αυξηθεί;
- Ποιες είναι οι χρήσεις των εισροών από τις νέες χρηματοδοτήσεις;

Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναλύουν τις ταμειακές ροές για να απαντήσουν αυτές και άλλες παρόμοιες ερωτήσεις. Η κατάσταση των ταμειακών ροών είναι καθοριστική στην αναδόμηση πολλών συναλλαγών που είναι ένα σημαντικό κομμάτι της ανάλυσης. Η ανάλυση αυτής της κατάστασης απαιτεί κατανόηση των λογιστικών μέτρων που διέπουν την κατάρτιση και την παρουσίασή της. Αυτό το κεφάλαιο επικεντρώνεται



πρώτα σε αυτά τα θεμελιώδη λογιστικά ζητήματα και στη συνέχεια στις αναλυτικές χρήσεις της κατάστασης των ταμειακών ροών.

#### **Οι ταμειακές ροές ανά Δραστηριότητα**

Η κατάσταση των ταμειακών ροών παρουσιάζει όπως προαναφέρθηκε, τις ταμειακές εισροές και ταμειακές εκροές των λειτουργικών, χρηματοδοτικών και επενδυτικών δραστηριοτήτων – των κυριότερων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

Οι λειτουργικές δραστηριότητες είναι δραστηριότητες μιας επιχείρησης που δημιουργούν κέρδη. Πέραν των εσόδων και των εξόδων που παρουσιάζονται σε μια κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, περιλαμβάνουν καθαρές εισροές και εκροές μετρητών που απορρέουν από σχετικές λειτουργικές δραστηριότητες όπως επέκταση της πίστωσης των πελατών, επενδύσεις σε νέα αποθέματα, και λήψη πίστωσης από τους προμηθευτές. Οι λειτουργικές δραστηριότητες σχετίζονται με τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (με μικρές εξαιρέσεις) και με στοιχεία του ισολογισμού – συνήθως με λογαριασμούς κεφαλαίου κίνησης όπως απαιτήσεις έναντι πελατών, αποθέματα, προκαταβολές, υποχρεώσεις σε προμηθευτές, και έξοδα πληρωτέα.

Οι επενδυτικές δραστηριότητες είναι το μέσο απόκτησης και απόσυρσης μη ταμειακών στοιχείων. Αυτές οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν στοιχεία που αναμένεται ότι θα δημιουργήσουν κέρδη για την επιχείρηση όπως αγορές και πωλήσεις πάγιων στοιχείων και επενδύσεις σε χρηματοοικονομικά στοιχεία. Επιπλέον, περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες δανειοδότησης και την επανείσπραξη των χρεολυσίων.

Οι χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι το μέσο της εισφοράς, ανάληψης, και εξυπηρέτησης κεφαλαίων για την υποστήριξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Περιλαμβάνουν το δανεισμό και την αποπληρωμή κεφαλαίων μέσω ομολόγων και άλλων

ειδών δανείων. Επίσης περιλαμβάνουν εισφορές και αναλήψεις από τους ιδιοκτήτες και την απόδοσή τους (μερίσματα) στα επενδυμένα κεφάλαια.

### Κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών

Υπάρχουν δύο αποδεκτές μέθοδοι για την παρουσίαση των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες :

- Η έμμεση μέθοδος και
- Η άμεση μέθοδος.

Παρόλο που και οι δύο μέθοδοι καταλήγουν ακριβώς στο ίδιο αποτέλεσμα, η μορφή τους διαφέρει. Με την έμμεση μέθοδο, τα καθαρά κέρδη προσαρμόζονται για τα μη ταμειακά έσοδα (έξοδα) και τα δεδουλευμένα αποτελέσματα για να καταλήξουν στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Ένα πλεονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι η γνωστοποίηση της συμφωνίας των διαφορών ανάμεσα στα καθαρά κέρδη και στις λειτουργικές ταμειακές ροές. Αυτό μπορεί να βοηθήσει κάποιους χρήστες που προβλέπουν ταμειακές ροές έχοντας πρώτα προβλέψει τα καθαρά κέρδη και στη συνέχεια τα έχουν προσαρμόσει για χρονικές διαφορές ανάμεσα στο κέρδος και στις ταμειακές ροές – δηλαδή χρησιμοποιώντας τα μη ταμειακά δεδουλευμένα αποτελέσματα. Η έμμεση μέθοδος είναι η πιο συχνά χρησιμοποιούμενη στην πράξη και τη χρησιμοποιούμε αρχικά για να δείξουμε την κατάρτιση της κατάστασης των ταμειακών ροών.

Ο υπολογισμός της κατάστασης των ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο παρουσιάζεται στη συνέχεια για σκοπούς σύγκρισης. Αυτή η μέθοδος προσαρμόζει κάθε στοιχείο εσόδου/κέρδους για τα αντίστοιχα δεδουλευμένα, και, πράγματι, παρέχει μια καλύτερη παρουσίαση για την αξιολόγηση των λειτουργικών ταμειακών εισροών (εκροών). Η παρουσίαση για τον υπολογισμό των καθαρών ταμειακών ροών από τις επενδυτικές και

τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι η ίδια και για τις δύο μεθόδους. Μόνο η διαδικασία προσδιορισμού των λειτουργικών ταμειακών ροών διαφέρει.

### 3.5.1.6 Πίνακας προσαρμογής – Μελέτη Περίπτωσης

Το παρακάτω παράδειγμα, αντλείται από τον ιδιωτικό τομέα, για τον απλούστατο λόγο, ότι θα συναντήσουμε και των 3 ειδών ταμειακές ροές, πιο εύκολα από ότι στον δημόσιο τομέα.

Έτσι λοιπόν, έχουμε ως παράδειγμα μια εμπορική εταιρία την «ΑΛΦΑ ΑΕ»

Χρησιμοποιώντας τους συγκριτικούς ισολογισμούς του 2014 και 2013 και την κατάσταση αποτελεσμάτων του 2014, να καταρτίσετε την κατάσταση ταμειακών ροών με την έμμεση μέθοδο.

	2018	2019	Αύξηση / Μείωση	
<b>Ενεργητικό</b>				
<u><b>Κυκλοφορούν</b></u>				
Ταμειακά διαθέσιμα	34.000,00 €	42.000,00 €	8.000,00	<b>Μεταβολές Κυκλοφορούντος Ενεργητικού - Λειτουργικές</b>
Πελάτες / Απαιτήσεις	96.000,00 €	81.000,00 €	15.000,00	
Αποθέματα	35.000,00 €	38.000,00 €	3.000,00	
Προπληρωμένα Έξοδα	8.000,00 €	7.000,00 €	1.000,00	
Δάνεια Εισπρακτέα	21.000,00 €	0,00 €	21.000,00	<b>Μεταβολές Μη Κυκλοφορούντων Στοιχείων - Επενδυτικές</b>
Αναπόσβεστα Πάγια	343.000,00 €	219.000,00 €	124.000,00	
<b>Σύνολο</b>	<b>537.000,00 €</b>	<b>387.000,00 €</b>	<b>150.000,00</b>	
<b>Παθητικό</b>				
<u><b>Υποχρεώσεις</b></u>				
<u><b>Βραχυπρόθεσμες</b></u>				
Προμηθευτές/Πιστωτές	91.000,00 €	57.000,00 €	34.000,00	<b>Μεταβολές Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων - Λειτουργικές</b>
Μισθοί Πληρωτέοι	4.000,00 €	6.000,00 €	2.000,00	
Δεδουλευμένες Υποχρεώσεις	1.000,00 €	3.000,00 €	2.000,00	
Μακροπρόθεσμο δάνειο	160.000,00 €	77.000,00 €	83.000,00	<b>Μεταβολές Μακροπρόθεσμων Και Καταβλημένου Κεφαλαίου - Χρηματοδοτικές</b>
<u><b>Ίδια Κεφάλαια</b></u>				
Μετοχικό Κεφάλαιο	162.000,00 €	158.000,00 €	4.000,00	

Αποθεματικά	119.000,00 €	86.000,00 €	33.000,00	Μεταβολές Από Καθαρά Κέρδη - Λειτουργικές //
				Μεταβολές από Μερίσματα
				- Χρηματοδοτικές
<b>Σύνολο</b>	<b>537.000,00 €</b>	<b>387.000,00 €</b>	<b>150.000,00</b>	

Πίνακας 14. Συγκριτικοί Ισολογισμοί 2018 – 2019.

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	
	31/12/2014
<b>Έσοδα και Κέρδη</b>	
Πωλήσεις	303.000,00 €
Τόκοι και συναφή έσοδα	2.000,00 €
Κέρδη από Πώληση Παγίων	8.000,00 €
<b>Σύνολο Εσόδων και Κερδών</b>	<b>313.000,00 €</b>
<b>Έξοδα</b>	
Κόστος Πωληθέντων	150.000,00 €
Αποδοχές Προσωπικού	56.000,00 €
Αποσβέσεις	18.000,00 €
Λοιπά Λειτουργικά Έξοδα	17.000,00 €
Φόρος Εισοδήματος	15.000,00 €
Τόκοι και Συναφή Έξοδα	7.000,00 €
<b>Σύνολο Εξόδων</b>	<b>263.000,00 €</b>
<b>Καθαρά Κέρδη</b>	<b>50.000,00 €</b>

Πίνακας 15. Παράδειγμα Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Από τα παραπάνω στοιχεία έχουμε τα εξής :

Οι Συναλλαγές που συνθέτουν τα καθαρά κέρδη, είναι οι εξής :

- Από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
  - ✓ Καθαρά κέρδη
  - ✓ Αποσβέσεις ενσώματων και άυλων παγίων, εξάντληση

- ✓ Κέρδη και ζημιές από την πώληση παγίων
- Από τους συγκριτικούς ισολογισμούς
  - ✓ Αύξηση/μείωση σε κάθε στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού (εκτός διαθεσίμων
  - ✓ Αύξηση/μείωση κάθε βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης

<b><u>Ταμειακές Ροές Από Λειτουργικές Δραστηριότητες :</u></b>	
Καθαρά κέρδη	
Προσαρμογές για:	
+	Αποσβέσεις
+	Ζημία από πώληση παγίων
-	Κέρδη από πώληση παγίων
-	Αυξήσεις στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού εκτός από διαθέσιμα
+	Μειώσεις στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού εκτός από διαθέσιμα
+	Αυξήσεις βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
-	Μειώσεις βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
=	<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>

Πίνακας 16. Ταμειακές Ροές Από Λειτουργικές Δραστηριότητες

Οι προσαρμογές που έχουν να γίνουν είναι οι εξής :

#### 1) Αποσβέσεις υλικών και άυλων παγίων,



- Προστίθενται στα καθαρά κέρδη για την μετατροπή τους σε ταμειακές ροές
- Καμία επίδραση στα ταμειακά διαθέσιμα, μειώνουν τα καθαρά κέρδη
- Η πρόσθεση αυτή ακυρώνει την προηγούμενη μείωση

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αναφέρονται έξοδα αποσβέσεων 18.000,00€

#### 2) Κέρδη και ζημιές από την πώληση παγίων

Τα κέρδη ή ζημιές αποτελούν προσαρμογή των καθαρών κερδών. Η οντότητα πώλησε εξοπλισμό αντί 62.000€. Η λογιστική αξία του ήταν 54.000€, επομένως υπήρξε κέρδος 8.000€. Όμως, τα καθαρά κέρδη περιλαμβάνουν το κέρδος αυτό. Για τον λόγο αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί το κέρδος από τις λειτουργικές δραστηριότητες καθώς περιλαμβάνεται στις 62.000€ που αναφέρονται στις επενδυτικές δραστηριότητες ( $54.000€ + 8.000€ = 62.000€$ )

#### 3) Μεταβολές στα στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, εκτός διαθεσίμων

Η αύξηση ενός μη ταμειακού στοιχείου του κυκλοφορούντος ενεργητικού μειώνει τα ταμειακά διαθέσιμα. Έτσι λοιπόν :

- Οι Απαιτήσεις αυξήθηκαν κατά 15.000€
  - ✓ Οι Πωλήσεις περιλαμβάνουν 15.000€ που δεν έχουν εισπραχθεί
  - ✓ Άρα, θα αφαιρεθούν από τα καθαρά κέρδη στην ενότητα των λειτουργικών δραστηριοτήτων
- Τα Προπληρωμένα έξοδα αυξήθηκαν κατά 1.000€, τα ταμειακά διαθέσιμα μειώθηκαν
  - ✓ Πληρωμή 1.000€ που δεν αφαιρέθηκαν από τα καθαρά κέρδη
  - ✓ Αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη στην ενότητα των λειτουργικών δραστηριοτήτων

Η μείωση ενός μη ταμειακού στοιχείου του κυκλοφορούντος ενεργητικού αυξάνει τα ταμειακά διαθέσιμα

- Τα αποθέματα μειώθηκαν κατά 3.000€
  - ✓ Η μείωση προκαλεί αύξηση στο Κόστος πωληθέντων, μείωση στα καθαρά κέρδη, αλλά όχι μείωση στα ταμειακά διαθέσιμα
  - ✓ Άρα προστίθεται στα καθαρά κέρδη στην ενότητα των λειτουργικών δραστηριοτήτων

Η μείωση μιας βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης αυξάνει τα ταμειακά διαθέσιμα

- Οι λογαριασμοί πληρωτέοι αυξήθηκαν κατά 34.000€
  - ✓ Δεν δόθηκαν χρήματα για την εξόφληση της οφειλής
  - ✓ Οι ταμειακές πληρωμές είναι επομένως λιγότερες από τα έξοδα, και η εταιρεία έχει περισσότερα διαθέσιμα
  - ✓ Οι αυξήσεις στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αυξάνουν τα ταμειακά διαθέσιμα
  - ✓ Προστίθεται στα καθαρά κέρδη στην ενότητα των λειτουργικών δραστηριοτήτων

Μια μείωση μιας βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης μειώνει τα ταμειακά διαθέσιμα

- Οι μισθοί πληρωτέοι μειώθηκαν κατά 2.000€ και οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις μειώθηκαν κατά 2.000€

- ✓ Η πληρωμή μιας βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης θα μειώσει τα ταμειακά διαθέσιμα, αλλά δεν θα επηρεάσει τα καθαρά κέρδη
- ✓ Αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη στην ενότητα των λειτουργικών δραστηριοτήτων

Με βάση τα παραπάνω, ο πίνακας των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, καταρτίζεται ως εξής:

Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	
<b>Καθαρά κέρδη</b>	<b>50.000</b>
<b>Προσαρμογές για:</b>	
<b>Αποσβέσεις</b>	<b>18.000</b>
<b>Κέρδη από την πώληση παγίων</b>	<b>(8.000)</b>
<b>Αύξηση απαιτήσεων</b>	<b>(15.000)</b>
<b>Αύξηση προπληρωμένων εξόδων</b>	<b>(1.000)</b>
<b>Μείωση αποθεμάτων</b>	<b>3.000</b>
<b>Αύξηση λογαριασμών πληρωτέων</b>	<b>34.000</b>
<b>Μείωση μισθών πληρωτέων</b>	<b>(2.000)</b>
<b>Μείωση δεδουλευμένων υποχρεώσεων</b>	<b>(2.000)</b>
<b>Καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες</b>	<b>77.000</b>

Πίνακας 17. Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.



#### **Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες**

Οι Συναλλαγές που επηρεάζουν τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία είναι οι συναλλαγές που αφορούν Ενσώματα πάγια, επενδύσεις, και γραμμάτια εισπρακτέα.

Οι αυξήσεις των λογαριασμών αυτών αντιπροσωπεύουν αγορές, και άρα μειώσεις ταμειακών διαθεσίμων, ενώ οι μειώσεις των λογαριασμών αυτών αντιπροσωπεύουν πωλήσεις δηλαδή αυξήσεις ταμειακών διαθεσίμων.

Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	
+	Πώληση ενσώματων παγίων
-	Αγορές ενσώματων παγίων
+	Εισπράξεις γραμματίων εισπρακτέων
-	Δάνεια σε τρίτους
=	<b>Καθαρές ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>

*Πίνακας 18. Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες*

#### **Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες**

Οι Συναλλαγές που επηρεάζουν υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια είναι οι συναλλαγές που αφορούν ομολογίες πληρωτέες, μακροπρόθεσμα δάνεια, μετοχικό κεφάλαιο, αποθεματικά υπέρ το άρτιο, παρακρατημένα κέρδη (αποτελέσματα σε νέο)

Τα περισσότερα δεδομένα για τα παραπάνω κονδύλια προέρχονται από τον ισολογισμό. Οι αυξήσεις αντισταθμίζονται από αυξήσεις στα ταμειακά διαθέσιμα ενώ οι μειώσεις αντισταθμίζονται από μειώσεις στα ταμειακά διαθέσιμα

Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	
	Έκδοση μετοχών
	Αγορά ιδίων μετοχών

	Δανεισμός
	Πληρωμή ομολογιών πληρωτέων
	Καταβολή μερίσματος
	<b>Καθαρές ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>

Πίνακας 19. Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

### 3.5.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

#### 3.5.2.1 Έννοια Προϋπολογισμού

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 496/74, ο προϋπολογισμός είναι διοικητική πράξη, με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων-πιστώσεων του Ν.Π.Δ.Δ. για κάθε οικονομικό έτος (Νομική πλευρά). Από τεχνικής πλευράς ο προϋπολογισμός είναι μια κατάσταση λογαριασμών, όπου συντονίζονται με κάθετη παρουσίαση τα ποσά των εσόδων τα οποία υπολογίζει να εισπράξει το Ν.Π. στο επόμενο οικονομικό έτος και τα ποσά των εξόδων που σχεδιάζει να πραγματοποιήσει στην ίδια οικονομική χρήση.

Αν αναλύσει κανείς τον παραπάνω ορισμό, παρατηρεί ότι ο Προϋπολογισμός αναφέρεται σε ορισμένη χρονική περίοδο στο μέλλον, είναι ειδικευμένος και περιλαμβάνει λεπτομέρειες για τη διάρθρωση των εσόδων και των δαπανών και είναι δεσμευτικός. Το πρόγραμμά του διαφέρει από τα διάφορα επιχειρησιακά και Στρατηγικά Σχέδια που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις ή φορείς, καθώς αυτά δεν είναι δεσμευτικά, αναφέρονται σε περισσότερα του ενός έτη και δεν είναι λεπτομερειακά και ειδικευμένα.

Σύμφωνα με το ΚΛΣ προϋπολογισμός είναι η διοικητική πράξη του αρμοδίου οργάνου με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια εξόδων και πιστώσεων κάθε οικονομικού έτους και κατατάσσονται σε ειδικούς λογαριασμούς.

Στα έσοδα του προϋπολογισμού εγγράφονται ποσά που βεβαιώνονται στη διάρκεια του έτους, άσχετα με το έτος στο οποίο ανάγονται και ποσά που η βεβαίωση τους είχε ήδη συντελεστεί στα προηγούμενα οικονομικά έτη. Στα έξοδα εγγράφονται δαπάνες που προβλέπονται από το νόμο (με την ουσιαστική έννοια), δαπάνες που εξυπηρετούν τους σκοπούς του Δήμου και λειτουργικές δαπάνες. Η σημασία του προϋπολογισμού είναι σημαντική διότι αποτελεί τη βάση προγραμματισμού για την παρακολούθηση και έλεγχο της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του οργανισμού.

Οι σημαντικότερες πηγές δικαίου του Δημοσίου λογιστικού είναι το ΒΔ17-5/1959 και το ΠΔ 315/1999, τα ΠΔ 80/1997, 205/1998 και 146/2003.. Το ΒΔ17-5/1959 αναφέρεται σε ζητήματα προϋπολογισμού και πιστώσεων, βεβαίωσης και είσπραξης εσόδων, ανάληψης και εκτέλεσης δαπανών, κατάρτισης του Απολογισμού καθώς και ζητήματα διαφάνειας και νομιμότητας της διαχείρισης, ενώ το ΠΔ 315/1999 εισαγάγει τη σύγχρονη λογιστική επιστήμη με το διπλογραφικό σύστημα και περιγράφει τον τρόπο λογιστικής καταγραφής και παρακολούθησης των οικονομικών πράξεων, με στόχο την ορθή και αληθή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και περιουσιακής διάρθρωσης της οντότητας (Δήμος). Η εφαρμογή των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, γίνεται σταδιακά. Αρχικά το ΠΔ 80/1997 αφορά το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης. Το ΠΔ 205/1998, περιλαμβάνει τον τρόπο εφαρμογής καθώς και το περιεχόμενο του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Τέλος το ΠΔ 146/2003 αφορά τους όρους και το περιεχόμενο της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας.

Ο προγραμματισμός της δράσης ενός δημόσιου φορέα με τον προϋπολογισμό του είναι απαραίτητος, για τη σωστή χρησιμοποίηση των δημοσιονομικών μέσων. Πρόγραμμα χρειάζεται κάθε φορέας είτε είναι δημόσιος είτε αυτός είναι ιδιωτικός. Π.χ. τα νοικοκυριά καταρτίζουν κάποιο πρόγραμμα, έστω και άτυπο, που αφορά τα έσοδα και τα έξοδά τους σε μια ορισμένη μελλοντική περίοδο.

Όσον αφορά την αρχή της ενότητας του προϋπολογισμού (άρθρο 49, παρ.2, ν.4270/2014), ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τα ακόλουθα στοιχεία:

- Είναι ο προϋπολογισμός του Φορέα ένα ενιαίο έγγραφο το οποίο εμφανίζει όλα τα έσοδα και τις δαπάνες για την οικεία χρήση;
- Υπάρχουν κεφάλαια/κονδύλια τα οποία τελούν υπό διαχείριση εκτός του προϋπολογισμού του Φορέα;
- Κατάρτισε ο Φορέας συμπληρωματικούς και διορθωτικούς προϋπολογισμούς σύμφωνα με τις εφαρμοστέες κανονιστικές διατάξεις;

Αναφορικά με την αρχή της αυθεντικότητας του προϋπολογισμού, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν εμφανίζει η προκαταρκτική ανάλυση (αναλυτική εξέταση) της εκτέλεσης του προϋπολογισμού σημαντική υποχρησιμοποίηση των διαθέσιμων πιστώσεων ή όχι. Εάν ναι, θα πρέπει να ελέγξει επιπλέον εάν είναι η διοίκηση σε θέση να παράσχει επαρκείς εξηγήσεις σχετικά με τους λόγους της εν λόγω υποχρησιμοποίησης.

Τέλος, σχετικά με την αρχή της ετήσιας διάρκειας (άρθρο 49, παρ.1, ν.4270/2014), ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν ακυρώθηκαν οι μη χρησιμοποιηθείσες πιστώσεις στο τέλος της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, αν ακυρώθηκαν πλήρως οι μη χρησιμοποιηθείσες πιστώσεις που αφορούσαν τους μισθούς. Επίσης, θα εξετάσει ο ελεγκτής, εάν μεταφέρθηκαν οι πιστώσεις στο επόμενο οικονομικό έτος σύμφωνα με τις εφαρμοστέες κανονιστικές διατάξεις.

Ο ελεγκτής λαμβάνει δείγμα των πιστώσεων ανάληψης υποχρεώσεων που αποφασίστηκε να μεταφερθούν στο επόμενο οικονομικό έτος και εν συνεχεία :

- Προβαίνει σε συμφωνία των ποσών με την απόφαση του αρμοδίου οργάνου διοίκησης (το αργότερο έως τη 15η Φεβρουαρίου).
- Εξασφαλίζει ότι εξακριβώνονται σαφώς στους λογαριασμούς.
- Εξασφαλίζει ότι τα προπαρασκευαστικά στάδια της διαδικασίας ανάληψης υποχρεώσεων ολοκληρώθηκαν έως την 31η Δεκεμβρίου.
- Ελέγχει ώστε να διασφαλίσει ότι οι πιστώσεις που μεταφέρθηκαν από την προηγούμενη χρήση δεσμεύθηκαν έως την 31η Μαρτίου της τρέχουσας χρήσης.
- Για τις αυτόματες μεταφορές, εξασφαλίζει ότι οι υποχρεώσεις αναλήφθηκαν δεόντως πριν από το τέλος της χρήσης.

Σχετικά με την αρχή της ισοσκελίσης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν ήταν ο αρχικός, ο διορθωτικός και ο συμπληρωματικός προϋπολογισμός ισοσκελισμένοι ή όχι και στην περίπτωση που υπήρχε έλλειμμα στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα της προηγούμενης χρήσης, αν το ποσό αυτό εγγράφηκε ως διορθωτικός προϋπολογισμός στην τρέχουσα χρήση;

Αναφορικά με την αρχή της καθολικότητας (άρθρα 49 παρ.2 και 51 παρ. 1 του ν.4270/2014), ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει εάν ο φορέας έλαβε και καταχώρισε έσοδα για ειδικό σκοπό σύμφωνα με τον εφαρμοστέο δημοσιονομικό κανονισμό και εάν είναι ορθός ο χειρισμός στους λογαριασμούς των εσόδων για ειδικό σκοπό καθώς και των αντίστοιχων δαπανών;

Όσον αφορά την αρχή της ειδικεύσεως του προϋπολογισμού και ειδικότητας των πιστώσεων (άρθρο 62, ν.4270/2014), ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν η διατύπωση των άρθρων, των κονδυλίων του προϋπολογισμού και το περιεχόμενό τους είναι σαφή και ακριβή, επιτρέποντας τη διάκριση της φύσης των διάφορων κατηγοριών προβλεπόμενων δαπανών.

Ο ελεγκτής λαμβάνει τα έγγραφα και εξετάζει όλες τις σημαντικές μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους και εξετάζει κατά πόσον ο αριθμός τους είναι υπερβολικός, συζητά με τη διοίκηση τους λόγους των εν λόγω μεταφορών και τέλος εξετάζει εάν πραγματοποίησε ο Φορέας μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις του δημοσιονομικού κανονισμού.

Ο ελεγκτής λαμβάνει δείγμα των μεταφορών και:

- Ελέγχει ώστε να διασφαλίσει ότι η τυχόν ανακατανομή των πιστώσεων διενεργήθηκε σύμφωνα με το εφαρμοστέο κανονιστικό πλαίσιο.
- Εξασφαλίζει ότι οι μεταφορές που υπερβαίνουν το ως άνω ποσοστό υποβλήθηκαν στο αρμόδιο όργανο διοίκησης και εγκρίθηκαν από αυτό, συνοδευόμενες από λεπτομερή δικαιολογητικά έγγραφα.
- Για μεταφορές μεταξύ άρθρων της ίδιας κατηγορίας εξόδων, ελέγχει αν ενημερώθηκε το αρμόδιο όργανο διοίκησης.

### 3.5.2.2 Παρουσίαση Κατάστασης προϋπολογισμού

#### Γενικές αρχές

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού (Π/Υ) των Ν.Π.Δ.Δ. προβλέπεται στο άρθρο 3 του Ν.Δ. 496/74 και συνοπτικά παρουσιάζεται ως εξής:

- Τα Δ.Σ. καταρτίζουν τον Π/Υ και τον υποβάλλουν στα αρμόδια για την έγκριση του όργανα στις 30/11 του προηγούμενου έτους (άρθρο 4 του Ν.Δ. 496/74).
- Για τα επιχορηγούμενα από τον κρατικό Π/Υ Ν.Π.Δ.Δ. η ανωτέρω προθεσμία είναι η 31/10 του προηγούμενου έτους (άρθρο 6 Ν.2362/95). Η τυχόν υπερημερία αναστέλλει την καταβολή της επιχορήγησης, ωστόσο υποβληθεί ο Π/Υ. (Εγκύκλιος ΥΦΟΙΚ 2077022/8071/0094/15.11.96 και 2068678/7852/0094/13.11.97).
- Οι Π/Υ όλων των Ν.Π.Δ.Δ. επιχορηγουμένων ή όχι πρέπει να συντάσσονται κατά το δεκαδικό σύστημα και το κωδικολόγιο κατάταξης εσόδων και εξόδων Π/Υ Ν.Π.Δ.Δ. (έκδοση ΓΛΚ/εγκ.1/οικ.2/47285/0094/2.8.2001).
- Ο Υπουργός Οικονομικών παρέχει κάθε έτος με εγκυκλίους του κατευθυντήριες γραμμές και οδηγίες για τον τρόπο κατάρτισης και υποβολής προς έγκριση των Π/Υ των Ν.Π.Δ.Δ., ως επίσης και των Π/Υ των επιχορηγουμένων Ν.Π.Δ.Δ. και μάλιστα άσχετα αν υπόκεινται ή όχι στην έγκριση αυτού.
- Ο ορθολογισμένος Π/Υ, καίτοι διοικητική πράξη πρόβλεψης, οφείλει να προσεγγίσει την πραγματικότητα, έτσι ώστε να αποφεύγονται πολυάριθμες και ουσιώδεις τροποποιήσεις κατά τη διάρκεια της εφαρμογής του.

#### Έσοδα και Έξοδα στον Προϋπολογισμό

Οι έννοιες των εσόδων και εξόδων στον προϋπολογισμό και απολογισμό των Ν.Π.Δ.Δ. είναι ευρύτερες αυτών που δέχεται η λογιστική.

Στο Δημόσιο Λογιστικό ως **έξοδα** του προϋπολογισμού αναγνωρίζονται οι κατά τη διάρκεια του έτους εις το οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός πραγματοποιούμενες πληρωμές, ανεξάρτητα από το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης, ενώ ως **Έσοδα** του προϋπολογισμού

είναι τα κατά τη διάρκεια του έτους εις το οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός εισπραττόμενα ποσά ανεξάρτητα από το χρόνο δημιουργίας της απαίτησης.

Αντιθέτως, στη λογιστική επιστήμη, έξοδα ονομάζουμε κάθε μείωση της καθαρής θέσης (για την πραγματοποίηση εσόδων) και έσοδο κάθε αύξηση της καθαρής θέσης.

Ειδικότερα στη λογιστική επιστήμη, έξοδο ονομάζουμε κάθε μείωση περιουσιακών στοιχείων ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων η οποία αναγνωρίζεται και μετράται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και που προέρχεται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως που επιδιώκει το κέρδος και οι οποίες έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταβολή της καθαρής περιουσίας της επιχειρήσεως.

Σύμφωνα με άλλη άποψη έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε (τα ποσά που δαπανήθηκαν) με την προσδοκία δημιουργίας εσόδου.

#### **Παράδειγμα Έξοδο σε Δημόσιο Λογιστικό – Πάγιο σε Λογιστική:**

Ένα Ν.Π.Δ.Δ. αγοράζει ένα αυτοκίνητο-φορτηγό αντί 200.000€ Στο Δημόσιο λογιστικό ολόκληρο το ποσό των 200.000€ είναι έξοδο του έτους που πληρώθηκε η εν λόγω δαπάνη. Στη λογιστική όμως την στιγμή αγοράς του αυτοκινήτου δεν έχουμε έξοδο. Έχουμε μία μεταβολή στην σύνθεση του Ενεργητικού (αύξηση παγίου ενεργητικού, μείωση κυκλοφορούντος ενεργητικού).

Στη συνέχεια στη λογιστική θεωρούμε έξοδο την οικονομική απαξίωση του αυτοκινήτου λόγω της χρησιμοποίησής του στην παραγωγική διαδικασία (για την επίτευξη εσόδων) και επιβαρύνεται κάθε χρήση μέσω των αποσβέσεων, ανάλογα με τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς στη λογιστική έξοδο είναι οι αποσβέσεις και όχι η αγορά του αυτοκινήτου.

Αν πουλήσουμε το αυτοκίνητο, στο Δημόσιο Λογιστικό θεωρούμε έσοδο ολόκληρο το αντίτιμο της πώλησης. Ενώ στη λογιστική έχουμε κέρδος ή ζημία ανάλογα με την τιμή πώλησης.

#### **Παράδειγμα Δαπάνης**

Έστω ότι αγοράζουμε στις 15/12/2020 χαρτί φωτοτυπικού μηχανήματος 1.000 κιβώτια από 150,00 €/κιβώτιο = 150.000,00 €.



Στο Δημόσιο λογιστικό, εφόσον πληρώθηκε η δαπάνη θα θεωρηθεί έξοδο ολόκληρο το ποσό ανεξάρτητα αν το χαρτί αναλώθηκε ή όχι μέσα στη χρήση.

Στη λογιστική για να προσδιορίσουμε το έξοδο της χρήσης θα πρέπει να μετρήσουμε το απόθεμα χαρτιού που μας έμεινε στις 31/12 και έστω ότι ευρέθηκαν 800 κιβώτια, συνεπώς έξοδο της χρήσης είναι:

Αρχικό Απόθεμα	0	0
Αγορές χρήσεως	<u>1.000 (X 150,00)</u>	150.000,00€
Σύνολο	1000	150.000,00 €
Μείον Τελικό Απόθεμα	800 (X 150,00)	<u>120.000,00 €</u>
Κόστος αναλώσεων (έξοδο)		30.000,00 €

#### Ταξινόμηση εσόδων – εξόδων - Κωδική κατάταξη

Τα έσοδα και τα έξοδα ταξινομούνται στον προϋπολογισμό, κατ' είδος, ομάδες και κατηγορίες, ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους σε κωδικούς αριθμούς, κατά το δεκαδικό σύστημα. (Άρθρο 3 παρ. 2 Ν.Δ. 496/74). Οι κωδικές κατηγορίες χαρακτηρίζονται από τετραψήφιο αριθμό, που μεταβάλλεται ανά χιλιάδα και παρουσιάζονται ως εξής:

#### ΕΣΟΔΑ

- Κ.Α.Ε. 0000 Επιχορηγήσεις.
- « 1000 Φόροι – Τέλη και δικαιώματα.
- « 2000 Ασφαλιστικές εισφορές.
- « 3000 Έσοδα από την επιχειρηματική δράση των Ν.Π.Δ.Δ.
- « 4000 Προσαυξήσεις-πρόστιμα-χρηματικές ποινές και παράβολα.
- « 5000 Λοιπά έσοδα.
- Κ.Α.Ε. 6000 Έκτακτα έσοδα (επιχορηγήσεις – φόροι –τέλη κ.λπ.).



- Κ.Α.Ε. 7000 Έσοδα από δάνεια.
- Κ.Α.Ε. 8000 Έσοδα από παρελθόντα οικονομικά έτη.
- Κ.Α.Ε. 9000 Έσοδα από επιχορηγήσεις κ.λπ. για επενδύσεις.

#### **ΕΞΟΔΑ**

- Κ.Α.Ε. 0000 Πληρωμές για υπηρεσίες.
- « 1000 Πληρωμές για προμήθεια καταναλωτικών αγαθών.
- « 2000 Πληρωμές για μεταβίβαση εισοδημάτων σε τρίτους  
(επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, χορηγίες κ.λπ.).
- « 3000 Πληρωμές αντικριζόμενες από έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν (επιστροφές αχρεωστήτως εισπραχθέντων, αποδόσεις κρατήσεων κ.λπ.).
- Κ.Α.Ε. 4000-5000 Διάφορες συνθέτου περιεχομένου δαπάνες.
- Κ.Α.Ε. 6000 Κίνηση κεφαλαίων (τόκοι – χρεολύσια κ.λπ.).
- Κ.Α.Ε. 7000 Κεφαλαιακές δαπάνες.
- Κ.Α.Ε. 9000 Πληρωμές για επενδύσεις.

Αποθεματικά: Τακτικό, έκτακτο και ειδικό.

Κάθε κωδική κατηγορία αναλύεται περαιτέρω σε κωδικές υποκατηγορίες, χαρακτηριζόμενες με τετραψήφιους αριθμούς που μεταβάλλονται κατά εκατοντάδα.

#### **Παράδειγμα 1**

Η κωδική κατηγορία εσόδων 0000 (επιχορηγήσεις) υποδιαιρείται στις εξής υποκατηγορίες:

- 0100 Επιχορηγήσεις από τον τακτικό προϋπολογισμό.
- 0200 Επιχορηγήσεις και εισφορές από Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.
- 0300 Επιχορηγήσεις από την αλλοδαπή κ.ο.κ.



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης



### **Παράδειγμα 2**

Η κωδική κατηγορία εξόδων 0000 (πληρωμές για υπηρεσίες) υποδιαιρείται σε :

- 0200 Αμοιβές υπαλλήλων κ.λπ.
- 0400 Αμοιβές όσων εκτελούν ειδικές υπηρεσίες κ.λπ.

Κάθε κωδική υποκατηγορία υποδιαιρείται σε κωδικές ομάδες, χαρακτηριζόμενες με τετραψήφιους αριθμούς, οι οποίοι μεταβάλλονται κατά δεκάδα.

### **Παράδειγμα 3**

Η κωδική υποκατηγορία εσόδων 0100 (επιχορηγήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό) υποδιαιρείται σε:

- 0110 Επιχορηγήσεις για δαπάνες διοίκησης και λειτουργίας.
- 0120 Επιχορηγήσεις για δαπάνες κοιν. ασφάλισης.
- 0130 Επιχορηγήσεις για άσκηση κοιν. πρόνοιας.
- 0140 Επιχορηγήσεις για εκπαιδευτικούς σκοπούς.
- 0150 Επιχορηγήσεις για κάλυψη κόστους κρατικών αρμοδιοτήτων που μεταβιβάστηκαν στις νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις κ.λπ.

### **Παράδειγμα 4**

Η κωδική υποκατηγορία εξόδου 0100 (αμοιβές υπαλλήλων) υποδιαιρείται σε:

- 0210 Βασικός μισθός.
- 0220/30 Γενικά τακτικά επιδόματα κ.ο.κ.

Τέλος κάθε κωδική ομάδα υποδιαιρείται σε είδη εσόδων και εξόδων (Κ.Α.Ε.) που χαρακτηρίζονται με τετραψήφιους αριθμούς, οι οποίοι μεταβάλλονται κατά μονάδα.

### **Παράδειγμα 5**



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Επενδύσεων

Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Η κωδική ομάδα εσόδου 0110, υποδιαιρείται σε :

- 0111 Επιχορηγήσεις για δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού.
- 0112 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας κ.λπ.

### **Παράδειγμα 6**

Η κωδική ομάδα εξόδου 0210 (Βασικός μισθός) σε :

- 0211 Βασικός μισθός τακτικών.
- 0212 Βασικός μισθός εκτάκτων κ.ο.κ.

Αναλυτική παρουσίαση, κατά κωδικές κατηγορίες, υποκατηγορίες, ομάδες και Κ.Α.Ε. των εσόδων και εξόδων, περιέχεται στο Κώδικα Κατάταξης Εσόδων και Εξόδων του Προϋπολογισμού Ν.Π.Δ.Δ., έκδοσης Γ.Λ.Κ. 2001.

Σε ειδικούς πίνακες προσαρτημένους στον προϋπολογισμό, αναγράφονται οι πιστώσεις σε βάρος των οποίων επιτρέπεται η έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και επιτροπικών.

Σε ιδιαίτερο πίνακα εμφανίζεται το προβλεπόμενο ταμιακό υπόλοιπο του προηγούμενου οικονομικού έτους (Ν.Δ. 496/74 άρθρο 3 παρ. 4 και 5).

### **Τρόπος και διαδικασία κατάρτισης**

Σύμφωνα με τις γενικές κατευθύνσεις και οδηγίες που δίνονται κάθε έτος με εγκυκλίους του Υπουργού Οικονομικών για την κατάρτιση των προϋπολογισμών Ν.Π.Δ.Δ., το Διοικητικό Συμβούλιο προχωρεί στην κατάρτιση του ετήσιου προϋπολογισμού, με εισήγηση της οικονομικής υπηρεσίας (Άρθρο 3 παρ. 3 Ν.Δ. 496/74).

Ο προϋπολογισμός πρέπει να υποβληθεί μέσα στο μήνα Νοέμβριο του προηγούμενου έτους, στα αρμόδια για την έγκρισή του όργανα (Άρθρ. 4 παρ.1 Ν.Δ. 496/74).

Οι προϋπολογισμοί πρέπει να είναι ισοσκελισμένοι. Και στα δύο σκέλη τους (έσοδα – έξοδα) περιλαμβάνουν συνήθως τις εξής έξι (6) στήλες:

- στην πρώτη τον κωδικό αριθμό,
- στη δεύτερη την κατονομασία του, κατά πιστή αντιγραφή του κώδικα,
- στην τρίτη τις προβλέψεις για την νέα χρήση,
- στην τέταρτη οι διαμορφωθείσες πιστώσεις (αρχικός προϋπολογισμός  $\pm$  τροποποιήσεις),
- στην πέμπτη η εκτίμηση πραγματοποιήσεων μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης και
- στην έκτη τα απολογιστικά της χρήσης πριν από την προηγούμενη.

Για την ισοσκέλιση εσόδων-εξόδων μπορεί να χρησιμοποιηθεί το πιθανολογούμενο ταμιακό υπόλοιπο των προηγούμενων χρήσεων, το οποίο θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο πίνακα, χωρίς κωδικό αριθμό και θα αναγραφεί στην ανακεφαλαίωση των εσόδων-εξόδων.

Με το κλείσιμο της προηγούμενης χρήσης θα υποβληθεί στα αρμόδια για την τελική έγκριση του προϋπολογισμού όργανα επίσημη κατάσταση, που θα εμφανίζει το οριστικό ταμιακό υπόλοιπο και θα συνοδεύεται από extraits της Τράπεζας που ασκεί την ταμιακή διαχείριση. Στην περίπτωση που το οριστικό ταμιακό υπόλοιπο δεν επαρκεί για να καλύψει το έλλειμμα του προϋπολογισμού, για την ισοσκέλισή του θα γίνεται ανάλογη τροποποίηση (μείωση δαπανών).

#### **ΣΥΝΟΛΕΥΤΙΚΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ν.Π.Δ.Δ.**

Ο προϋπολογισμός συνοδεύεται από:

- Αντίγραφο της εγκριτικής πράξης της Διοίκησης του Ν.Π.Δ.Δ.
- Εισηγητική έκθεση, στην οποία αναλύεται λεπτομερώς και αιτιολογείται επαρκώς κάθε πρόβλεψη εσόδου και εξόδου και αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται.

- Πίνακες προσωπικού που υπηρετεί κατά το χρόνο κατάρτισης του προϋπολογισμού και αυτού που εγκρίθηκε προς πρόσληψη με απόφαση των αρμοδίων αρχών κατά τα ειδικότερα στις σχετικές εγκυκλίους του ΥΠΟΙΚ οριζόμενα.

Ότι ορίζεται κάθε φορά στις εν λόγω εγκυκλίους.

### 3.5.2.3 Αρχές που διέπουν τον Προϋπολογισμό

Οι αρχές που διέπουν την σύνταξη και κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι:

**1. Αρχή της καθολικότητας:** Τα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού πρέπει να εμφανίζονται για λόγους της πραγματικής εικόνας αναλυτικά και όχι συμψηφιστικά. Π.χ. πληρωμή ενός εξόδου μειωμένου με τις κρατήσεις του θα πρέπει να εμφανίζεται χωριστά το συνολικό έξοδο στα έξοδα και χωριστά οι κρατήσεις του στα έσοδα. Το ίδιο επίσης με το ποσό της επιχορήγησης (έσοδο), που ένα μέρος κρατείται για πληρωμή δόσεων δανείων στο Τ.Π.Δ. (έξοδο) κλπ.

**2. Αρχή της ειδικεύσεως του προϋπολογισμού και ειδικότητας των πιστώσεων (αποκλειστικότητας):** Τα έσοδα και έξοδα εξειδικεύονται και εγγράφονται στον προϋπολογισμό ταξινομημένα κατ' είδος, βασικές ομάδες και κατηγορίες ανάλογα με την αιτία και τη φύση τους. Δηλαδή από πού προέρχονται τα έσοδα και που καταλήγουν τα έξοδα (σκοπός). Αντίστοιχα, η αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων σκοπό έχει οι πιστώσεις του προϋπολογισμού να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο με σκοπό την πραγματοποίηση δαπανών που οριοθετούνται και περιλαμβάνονται στον οικείο προβλεπόμενο κωδικό του δημοτικού σχεδίου λογαριασμού.

**3. Αρχή της απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων (αναμόρφωση):** Οι πιστώσεις του εγκεκριμένου προϋπολογισμού χρησιμοποιούνται και διατίθενται μόνο για τον σκοπό και τις αιτίες που είχαν εγγραφεί. Παρέκκλιση επιτρέπεται σε ειδικές και έκτακτες περιπτώσεις κατόπιν απόφασης του αρμόδιου οργάνου διοίκησης. Τέτοιες ενδεικτικές περιπτώσεις έχουμε όταν έχει εκπληρωθεί ο σκοπός της διατεθείσης πίστωσης ή υπάρχει αδυναμία εκτέλεσης κάποιου έργου για το οποίο υπήρχε πίστωση, και εκτελέστηκε κάποιο άλλο κλπ.

**4. Αρχή επάρκειας εγκεκριμένων πιστώσεων για την εκτέλεση προϋπολογισμού:** Με βάση την αρχή, προϋπόθεση για την πραγματοποίηση μιας δαπάνης είναι η αναγραφή στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό χρεώσεως με αντίστοιχα ποσά εξόδων (επάρκεια διαθέσιμης εγκεκριμένης πίστωσης). Στην περίπτωση ανεπαρκών πιστώσεων ή για τη δημιουργία νέων προβλέπεται και εγγράφεται στον προϋπολογισμό, κατά παρέκκλιση, ειδική μορφή πίστωσης με τίτλο «Αποθεματικό».

Η έννοια αυτού του αποθεματικού είναι πλασματική και δεν έχει καμία σχέση με το χρηματικό υπόλοιπο. Προορισμός αυτού του αποθεματικού είναι η κάλυψη των μεταβολών των πιστώσεων του προϋπολογισμού (τακτικό αποθεματικό) καθώς και η αντιμετώπιση έκτακτων και απρόβλεπτων αναγκών (έκτακτο αποθεματικό).

#### 3.5.2.4 Σύνταξη Προϋπολογισμού

Ο Προϋπολογισμός όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί στην ουσία ένα σχεδιασμό ο οποίος περιβάλλεται με μια διοικητική επισημότητα με νομικές και διοικητικές προεκτάσεις. Δεν παύει πάντως να είναι πρόγραμμα, να αναφέρεται δηλαδή στο μέλλον και τα μεγέθη του να συνιστούν οικονομικές προβλέψεις. Για να έχει συνεπώς πρακτική αξία και χρησιμότητα θα πρέπει να εφαρμοσθεί και στην πράξη, να μεταφερθεί στην πραγματικότητα.

Έτσι, όταν κάνουμε λόγο για προϋπολογισμό δεν εννοούμε μόνο το στάδιο της κατάρτισής του, αλλά και τη φάση της εφαρμογής του στην πράξη που διαρκεί όλο το έτος και επικράτησε να λέγεται εκτέλεση του Προϋπολογισμού. Η εκτέλεση είναι μια διαρκής διαδικασία προσαρμογής των μεγεθών του Προϋπολογισμού στην πραγματικότητα που περιλαμβάνει μεταξύ των άλλων και την αναμόρφωσή του, τη μεταφορά πιστώσεων από μια κατηγορία σε άλλη, την αναθεώρηση του ύψους των δαπανών, την προσαρμογή των πιστώσεων στα έσοδα κ.λπ.

Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα της Κατάρτισης Προϋπολογισμών είναι ότι παρέχουν το μέσο μετάδοσης των σχεδίων των διευθυντικών στελεχών σε όλα τα κλιμάκια του Οργανισμού, ότι υποχρεώνουν τα στελέχη να σκεφτούν το μέλλον και να καταστρώσουν σχέδια γι' αυτό ενώ επίσης, μπορεί να προσφέρει ένα μέσο κατανομής πόρων σε εκείνα τα τμήματα του

Οργανισμού, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικότερα. Τέλος, μπορεί να αποκαλύψει πιθανά προβλήματα, πριν αυτά εκδηλωθούν.

Για μία επιτυχημένη κατάρτιση Προϋπολογισμού απαιτούνται:

- Να σχεδιαστεί σαφής διαδικασία που θα περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες, τους εμπλεκόμενους, τις πληροφορίες, και τις μεθοδολογίες που θα χρησιμοποιηθούν κατά την προετοιμασία του προϋπολογισμού ,
- Να υπάρξει εμπλοκή όλων των ατόμων που έχουν την ευθύνη για δαπάνες και έσοδα,
- Να λειτουργήσει η διαδικασία του προϋπολογισμού ως μηχανισμός για να εκφραστεί ο στρατηγικός σχεδιασμός σε λειτουργικούς όρους και
- Να καθοριστεί η περίοδος που αφορά τον προϋπολογισμό.

Στην πραγματικότητα, η κατάρτιση προϋπολογισμού, είναι μια διαρκής διαδικασία προσαρμογής των μεγεθών του προϋπολογισμού στην πραγματικότητα, η οποία περιλαμβάνει:

- Την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων.
- Την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων.
- Την αναμόρφωσή του.
- Την μεταφορά πιστώσεων από μια κατηγορία σε άλλη.
- Την αναθεώρηση του ύψους των δαπανών.
- Την προσαρμογή των πιστώσεων στα έσοδα.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έξοδα προϋποθέτει:

1. Την αναγραφή του ποσού των εξόδων στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό.
2. Την ανάληψη υποχρέωσης δαπάνης, η οποία γίνεται με αιτιολογημένη απόφαση του Διοικούντος το Ν.Π. συλλογικού οργάνου (Δ.Σ.). Η ανάληψη υποχρέωσης επιτρέπεται για ποσό που βρίσκεται μέσα στα όρια της διατεθείσας πίστωσης και καθιστά το Ν.Π. οφειλέτη. Είναι η διοικητική πράξη με την οποία το αρμόδιο όργανο αποφασίζει την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης. Αυτό σημαίνει εγγραφή του

αντίστοιχου ποσού στο βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων που τηρείται στο Δήμο. Προαπαιτείται η σύνταξη εκθέσεως αναλήψεως δαπάνης από την αρμόδια υπηρεσία του Δήμου.

3. Την ενταλματοποίηση της δαπάνης, δηλαδή την αναγνώριση και εκκαθάριση (προσδιορισμός δικαιωμάτων πιστωτών), η οποία συνεπάγεται την έκδοση του εντάλματος πληρωμής. Πρόκειται για πράξη με την οποία αναγνωρίζεται η οφειλή του Δήμου ως νομίμως αναληφθείσα. Ο δικαιούχος υποβάλλει τα δικαιολογητικά της απαίτησης του. Η αρμόδια υπηρεσία του Δήμου προβαίνει στην εκκαθάριση της δαπάνης και εκδίδει το Χρηματικό ένταλμα. Το Χρηματικό ένταλμα καταχωρείται στα βιβλία ημερολόγιο και καθολικό εξόδων που τηρούνται στο Δήμο
4. Την πληρωμή της δαπάνης. Πρόκειται για την εξόφληση του χρηματικού εντάλματος. Γίνεται με βάση τα Χρηματικά εντάλματα και τα συνημμένα σε αυτά δικαιολογητικά. Η πληρωμή μπορεί να γίνει από το Δημοτικό Ταμείο ή από το Δημόσιο Ταμείο. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών κάθε πληρωμής γίνεται από την Οικονομική Υπηρεσία του Δήμου και στην περίπτωση του Δημόσιου Ταμείου γίνεται έλεγχος για το νόμιμο και έγκυρο της πληρωμής από τον ελεγκτή εξόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα ακολουθεί τα παρακάτω στάδια:

1. Προϋπολογισμός: Την αναγραφή του ποσού των εσόδων στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό
2. Εκτέλεση Προϋπολογισμού
3. Βεβαίωση του εσόδου. Με την βεβαίωση γίνεται εκκαθάριση απαίτησης και καθορισμός του οφειλέτη. Το έσοδο γίνεται απαιτητό. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο (ειδοποίηση τράπεζας, έγγραφο του Νομικού Προσώπου ή και έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται την οφειλή του).
4. Είσπραξη του εσόδου. Σε κάθε περίπτωση είσπραξης χρημάτων εκδίδεται Γραμμάτιο Είσπραξης. Πρέπει να σημειωθεί ότι επιτρέπεται η είσπραξη ποσού, χωρίς



προηγουμένως να έχει βεβαιωθεί ή να εισπραχθεί ποσόν μεγαλύτερο απ το βεβαιωμένο.

#### **Μητρώο δεσμεύσεων Ανάληση υποχρέωσης**

Ανάληση υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται δεσμευτική υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων έναντι τρίτων (νομική δέσμευση), με την οποία εγκρίνεται η πραγματοποίηση της δαπάνης και δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση (δημοσιονομική δέσμευση).

Η απόφαση ανάλησης υποχρέωσης με την οποία εγκρίνεται από τον διατάκτη ή το κατά νόμο εξουσιοδοτημένο όργανο η πραγματοποίηση δαπανών, περιλαμβάνει απαραίτητα:

- α. Τη διοικητική πράξη ή κανονιστική διάταξη με την οποία επιτρέπεται η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δαπάνης.
- β. Το είδος και την αιτία της δαπάνης.
- γ. Το ύψος της συνολικής επιβάρυνσης που προκαλείται στον προϋπολογισμό του φορέα, καθώς και την κατανομή αυτής κατ' έτος σε περίπτωση τμηματικής πραγματοποίησης που εκτείνεται σε περισσότερα του ενός οικονομικά έτη.
- δ. Το οικονομικό έτος/ τα οικονομικά έτη πραγματοποίησης της δαπάνης. Επίσης (η απόφαση ανάλησης) αναφέρει :
- ε. τον τίτλο και τον κωδικό αριθμό του φορέα και του ειδικού φορέα, καθώς και τον κωδικό αριθμό εξόδου.

Εάν η δαπάνη προβλέπεται σε νόμο ή διάταξη και αναφέρονται στη σύμβαση ή την προκήρυξη.

Εάν υπάρχει διαθέσιμη εγκεκριμένη πίστωση, περιλαμβάνει δηλαδή απόφαση για την πραγματοποίηση (δημοσιονομική δέσμευση) ή δέσμευση ή βεβαίωση υποχρέωσης του δημοσίου προς τρίτος (νομική δέσμευση)

Με την καταχώριση της απόφασης ανάλησης υποχρέωσης στα λογιστικά βιβλία (κωδ. του σχεδίου λογαριασμών ΚΑ 0221 «αναληφθείσες υποχρεώσεις») δεσμεύεται ισόποση πίστωση

σε βάρος του κωδικού εκτέλεσης του προϋπολογισμού ΚΑ 0210 «εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων» μέχρι την πραγματοποίηση και πληρωμή της σχετικής δαπάνης. Οι συμβάσεις που συνάπτονται για λογαριασμό του Δημοσίου περιλαμβάνουν απαραίτητα τον αριθμό και τη χρονολογία της απόφασης ανάληψης υποχρέωσης, καθώς και τον αριθμό καταχώρισής της στο βιβλίο εγκρίσεων και εντολών πληρωμής. Με την έναρξη κάθε οικονομικού έτους και πριν από την ανάληψη οποιασδήποτε νέας υποχρέωσης δεσμεύεται με νέα απόφαση ανάληψης υποχρέωσης ισόποση με το ανεξόφλητο μέρος των αναλήψεων πίστωση. Νέες υποχρεώσεις αναλαμβάνονται σε βάρος του εναπομείναντος υπολοίπου μετά τις κατά τα ανωτέρω δεσμεύσεις πιστώσεων.

#### **Μητρώο Δεσμεύσεων (ως βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων)**

Το μητρώο δεσμεύσεων, είναι το σύστημα παρακολούθησης και ελέγχου των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων με σκοπό την αποτροπή πληρωμής δαπανών χωρίς προϋποθέσεις και τη σήμανση ληξιπρόθεσμων οφειλών (δεσμεύσεων σε εκκρεμότητα, απλήρωτων υποχρεώσεων και ληξιπρόθεσμων οφειλών).

Το σύνολο των καταγεγραμμένων υποχρεώσεων αποτελεί το Μητρώο Δεσμεύσεων του κάθε φορέα και αφορά τις δεσμευθείσες υποχρεώσεις του φορέα έναντι των τρίτων με τις αναγκαίες πιστώσεις.

Περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- Το οικονομικό έτος στο οποίο αναφέρεται
- Τα εγκεκριμένα όρια διάθεσης των πιστώσεων του προϋπολογισμού, όπου και όπως ορίζονται κάθε φορά
- Τις τυχόν τροποποιήσεις και τη διαμόρφωση των πιστώσεων του προϋπολογισμού
- Τις εγκεκριμένες κατά ειδικό φορέα και κωδικό αριθμό εξόδου πιστώσεις του προϋπολογισμού
- Τον αριθμό πρωτοκόλλου, την ημερομηνία και το ποσό της απόφασης ανάληψης της σχετικής υποχρέωσης

- Τον αριθμό, την ημερομηνία και το ποσό του παραστατικού που αποδεικνύει την ύπαρξη της οφειλής
- Τον αριθμό, την ημερομηνία και το ποσό του τίτλου πληρωμής των υποχρεώσεων
- Το υπόλοιπο των απλήρωτων υποχρεώσεων και ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Αφορά τους λογαριασμούς ΚΑ 02.21 και 02.30 του σχεδίου λογαριασμών και αναλύονται σε:

- ✓ Εκκρεμείς δεσμεύσεις: αναληφθείσες υποχρεώσεις που είναι σε εξέλιξη ή δεσμεύσεις που δεν έχουν ακόμη εξοφληθεί επειδή το τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο έγγραφο ή τα αγαθά και οι υπηρεσίες δεν έχουν παραδοθεί.
- ✓ Απλήρωτες υποχρεώσεις που έχει παραδοθεί το τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο έγγραφο ή τα αγαθά και υπηρεσίες αλλά δεν έχει εκδοθεί το Χρηματικό Ένταλμα Πληρωμής (ΧΕΠ)
- ✓ Απλήρωτες υποχρεώσεις στο διάστημα των 90 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου εγγράφου.

Στο τέλος κάθε περιόδου ελέγχεται η συμφωνία του Μητρώου με το «ληξιάριο» υποχρεώσεων.

**Αναλήψεις δαπανών δημοσίων επενδύσεων.** Τίτλο για την ανάληψη υποχρεώσεων αποτελούν οι Συλλογικές Αποφάσεις Έργων ή Μελετών. Η ολική δαπάνη για την πραγματοποίηση του έργου και η διάθεση των απαιτούμενων πιστώσεων για την πραγματοποίηση του έργου, σε βάρος του προϋπολογισμού δημοσίων επενδύσεων του οικονομικού έτους κατά το οποίο το έργο εντάσσεται στο πρόγραμμα και των επομένων οικονομικών ετών, εφόσον η πραγματοποίηση του έργου προγραμματίζεται για περίοδο που καλύπτει περισσότερα οικονομικά έτη.

#### **Χρηματικά εντάλματα (ΧΕΠ) (02.30)**

Πρόκειται για τίτλους πληρωμής των δαπανών. Αφορά την τελευταία διαδικασία υλοποίησης μιας δαπάνης (έγκριση πίστωσης, ανάληψη, εκκαθάριση, εντολής πληρωμής ΧΕΠ). Το χρηματικό ένταλμα πληρωμής ΧΕΠ αποτελεί επίσης την έγγραφη εντολή του διατάκτη προς

τον υπόλογο για την πληρωμή εξόδων. Φέρουν αύξοντα αριθμό, τον κωδικό του φορέα που χειρίζεται την πίστωση, τον κωδικό του εξόδου, το ποσό, το δικαιούχο, αιτιολογία και αριθμό τιμολογίου ή συνημμένου εγγράφου. Από πλευράς λογιστικής αποτύπωσης καταχωρούνται στο κωδικό του σχεδίου λογαριασμών ΚΑ 0230 «Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες».

Τα χρηματικά εντάλματα διακρίνονται σε:

- **Τακτικά:** Τα οποία εκδίδονται από τα αρμόδια όργανα για τον έλεγχο και εκκαθάριση της δαπάνης στο όνομα του δικαιούχου και αφορούν πληρωμές εκκαθαρισμένων απαιτήσεων κατά του Δημοσίου. Θεωρούνται – κατά την προληπτική διαδικασία- από την προϊσταμένη εποπτεύουσα αρχή (Περιφέρεια, Γραμματεία ασφαλίσεων) και κατά την εκκαθάρισή τους διαβιβάζονται μέσω των αρμοδίων υπηρεσιών με εντολή στον τηρούμενο στην Τράπεζα της Ελλάδος λογαριασμό για την πληρωμή τους.
- **Επιτροπικά (0220) :** αφορούν εντάλματα με τα οποία μεταβιβάζεται μέρος των πιστώσεων σε δευτερεύοντες διατάκτες. Το λογιστικό σχέδιο χρησιμοποιεί το λογαριασμό ΚΑ0220 «Μεταβιβασθείσες πιστώσεις». Συνήθως αφορά κλιμάκια Στρατού ή εργοτάξια για τροφοδοσία κ.λπ.
- **Προπληρωμής (0229):** Σε επείγουσες και ειδικής φύσεως ανάγκες π.χ. υγείας ή προξενικές αρχές προκαταβάλλεται ποσό σε συγκεκριμένο υπόλογο με χρηματική διαχείριση και ένταλμα για απόδοση λογαριασμού. Επίσης εκδίδονται εντάλματα προπληρωμής για μικροδαπάνες χωρίς αιτιολόγηση μέχρι του ποσού των € 7.000 ανά ΚΑΕ ετησίως. Το λογιστικό σχέδιο χρησιμοποιεί το λογαριασμό ΚΑ 0229 «Εντάλματα προπληρωμής».
- **Παγίων προκαταβολών :** Πρόκειται για χρηματικά εντάλματα που ενεργούν πληρωμές δαπανών που δεν μπορεί να αναβληθούν και αναμένεται στο όνομα «υπόλογων διαχειριστών» να γίνει απόδοση στο τέλος κάθε μήνα με την ολοκλήρωση (πραγματοποίηση) των δαπανών ή έκδοση των σχετικών παραστατικών. Η αναπλήρωση στη συνέχεια της παγίας προϋποθέτει τον έλεγχο, την εκκαθάριση και έγκριση του περιεχομένου των αναφερομένων στα παραστατικά δαπανών, με την έκδοση ισόποσου ΧΕΠ στο όνομα πληρωθέντων δικαιούχων Ανακλητικά χρηματικά εντάλματα



### 3.5.2.5 Έλεγχος σύνταξης και εκτέλεσης Προϋπολογισμού – Μελέτη Περίπτωσης

Τα έξοδα γενικώς αναφέρουμε ότι προϋπολογίζονται, αναλαμβάνονται, εκκαθαρίζονται και πληρώνονται.

Πιο συγκεκριμένα:

#### Έξοδα Προϋπολογισμού (ΚΑ 02.00/02.10)

- 1) Ελέγχουμε τα μεταφερόμενα από προηγούμενες χρήσεις έξοδα (κυρίως δαπάνες επενδύσεων) οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν ή δεν ολοκληρώθηκαν καθώς και τα απλήρωτα ή αθεώρητα εντάλματα τα οποία συσχετίζουμε με το Μητρώο δεσμεύσεων και επισκοπούμε για την ορθή μεταφορά στο διαθέσιμο χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι τα όρια πιστώσεων που έχουν ορισθεί στον προϋπολογισμό προσδιορίζουν το ανώτατο ύψος υποχρεώσεων που μπορούν να αναληφθούν εντός του έτους, χωρίς να προαπαιτεί και την ανάλωσή τους
- 2) Ελέγχουμε το ύψος των εξόδων χρήσης (αφού αφαιρεθούν τα τοκοχρεολύσια και οι δαπάνες επενδύσεων) ώστε να μην υπερβαίνουν τα αντίστοιχα έσοδα του προϋπολογισμού (αφορά προϋπολογισμούς μηδενικού ελλείμματος ή εξισωτικού χαρακτήρα).
- 3) Ελέγχουμε εάν έχουν γίνει υπερβάσεις των κονδυλίων εξόδων του προϋπολογισμού, (δηλαδή εάν έγιναν οι κατάλληλες αναμορφώσεις και ελήφθησαν οι απαραίτητες εγκρίσεις με βάση την αρχή της επάρκειας των πιστώσεων).
- 4) Οι πιστώσεις που είναι γραμμένες στον προϋπολογισμό δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλο σκοπό πέραν από αυτόν που έχουν προβλεφθεί (παρέκκλιση απαιτεί απόφαση του αρμόδιου κατά περίπτωση οργάνου, Δημοτικού συμβουλίου ή Δημαρχικής επιτροπής) με βάση την αρχή απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων.
- 5) Ελέγχουμε εάν για όλες τις δαπάνες που έγιναν, υπήρχαν στον αρχικό προϋπολογισμό διαθέσιμες και νόμιμες πιστώσεις (εάν όχι οι δαπάνες θεωρούνται παράνομες ακόμα και εάν υπάρξει σχετική αναμόρφωση μεταγενέστερα με βάση την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων).

- 6) Ελέγχουμε εάν έχει γίνει κατάτμηση πιστώσεων με σκοπό την καταστράτηγηση των διατάξεων που επιβάλλουν τη διενέργεια διαγωνισμού.
- 7) Ελέγχουμε την ακύρωση των δικαιολογητικών δαπανών

#### **Ανάληψη δαπάνης (ΚΑ 02.21)**

Ανάληψη δαπάνης είναι η διοικητική πράξη με την οποία εγκρίνεται η πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης σε βάρος του προϋπολογισμού και διατίθεται η απαιτούμενη πίστωση για την πληρωμή της. Πρόκειται για το στάδιο υλοποίησης της δαπάνης με την παραλαβή του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας. Για την επιβεβαίωση της ανάληψης δαπάνης, (διάθεση πίστωσης) του ληφθέντος δείγματός μας, ελέγχουμε:

- 1) Εάν έχει εγκριθεί καταλλήλως,
- 2) Εάν έχει εκδοθεί η σχετική έκθεση ανάληψης δαπάνης και υπήρχαν στο στάδιο αυτό της εκτέλεσης του προϋπολογισμού τα απαραίτητα δικαιολογητικά (οι δαπάνες σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού αναλαμβάνονται και υπογράφονται από το Δήμαρχο και
- 3) Εάν καταχωρούνται στο «βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων».
- 4) Υποβάλλονται από το Δήμαρχο για έγκριση στο Δημοτικό συμβούλιο ή στη δημοτική επιτροπή.

Για κάθε δαπάνη συντάσσεται ιδιαίτερη έκθεση ανάληψης στην οποία καθορίζεται το είδος και η αιτία της δαπάνης, το απαιτούμενο ποσό, οι διατάξεις νόμων, αποφάσεων οργάνου του Δήμου στις οποίες στηρίζεται, το οικονομικό έτος και ο σχετικός κωδικός δαπάνης του προϋπολογισμού).

Θα πρέπει να αναφερθεί, ότι οι δαπάνες σταθερού και διαρκούς ή περιοδικού χαρακτήρα που διέπονται από νόμους, συμβάσεις δικαστικές αποφάσεις κλπ. αναλαμβάνονται από την αρχή του έτους για ολόκληρο το ετήσιο ποσό. Για τις δαπάνες αυτές αρκεί η εγγραφή αναλαμβανομένων υποχρεώσεων και δεν απαιτείται η σύνταξη σχετικών εκθέσεων. Πιστώσεις που έχουν δεσμευτεί με αντίστοιχες εκθέσεις ανάληψης δαπάνης μπορούν με απόφαση του αρμόδιου οργάνου διοίκησης να διατεθούν για άλλη αιτία εάν οι δαπάνες για

τις οποίες προορίζονται δεν πρόκειται να πραγματοποιηθούν μερικά ή ολικά, κατά παρέκκλιση της αρχής απαγόρευσης μεταφοράς πιστώσεων.

Στο βιβλίο αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων καταχωρούνται:

- Ο αύξων αριθμός και η χρονολογία της έκθεσης
- Η υπηρεσία που διαχειρίζεται την πίστωση.
- Το ονοματεπώνυμο και η ιδιότητα του δικαιούχου προμηθευτή
- Το αντικείμενο της αναλαμβανόμενης δαπάνης
- Το ποσό της αναλαμβανόμενης δαπάνης
- Το ποσό της τυχόν ανατραπείσας (διαγραφείσας αναλήψεως).
- Ο αριθμός και το ποσό των εκδοθέντων χρηματικών ενταλμάτων.

Για κάθε οικονομικό έτος τηρείται ξεχωριστό βιβλίο το οποίο αριθμείται μονογράφεται και θεωρείται από το Δήμαρχο.

#### **Εκκαθάριση δαπάνης-Έκδοση χρηματικού εντάλματος (ΚΑ 02.30)**

Εκκαθάριση δαπάνης νοείται η πράξη με την οποία αναγνωρίζεται η οφειλή του δήμου ως «νομίμως αναληφθείσα», υφιστάμενη και προσδιορίζεται το ποσό. Πρόκειται για το στάδιο της νομιμότητας και πληρότητας των δικαιολογητικών που υποστηρίζουν τη δαπάνη.

Η εκκαθάριση της δαπάνης συνίσταται ειδικότερα:

- α) στην επαλήθευση της προηγούμενα αναληφθείσας δαπάνης
- β) στον έλεγχο της νομιμότητας και της πληρότητας των δικαιολογητικών που ορίζει ο νόμος για κάθε κατηγορία δαπάνης και
- γ) στον προσδιορισμό της απαίτησης του δικαιούχου συμπεριλαμβανομένης και της εξέτασης του ενδεχόμενου της παραγραφής της



### **Μετά την εκκαθάριση της δαπάνης ακολουθεί η έκδοση χρηματικού εντάλματος.**

Χρηματικό ένταλμα πληρωμής είναι η διοικητική πράξη με την οποία εντέλλεται το αρμόδιο ταμείο να πληρώσει ορισμένο έξοδο του Δήμου ή της κοινότητας ή εν γένει του Ν.Π.Δ.Δ. (Υπογράφεται οπωσδήποτε από τον Δήμαρχο ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του διατάκτη πληρωμής ή από τον αντίστοιχο αρμόδιο σε Ν.Π.).

Στο χρηματικό ένταλμα αναγράφονται και οι κρατήσεις στις οποίες υπόκειται ο δικαιούχος για φόρους και τέλη, εισφορές κλπ. και το καθαρό πληρωτέο ποσό. Στο σημείο αυτό ελέγχουμε την ύπαρξη των απαιτούμενων δικαιολογητικών που απαιτούνται για να εκδοθεί το χρηματικό ένταλμα πληρωμής (πρωτότυπων τιμολογίων και λοιπών παραστατικών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014), συμβόλαια μεταβίβασης, δικαιολογητικά νομιμοποίησης των δικαιούχων π.χ. καταστατικό, ΦΕΚ εκπροσώπησης, δικαιολογητικά που απαιτούνται από τις διατάξεις νόμου όπως αποδεικτικά ασφαλιστικής και φορολογικής ενημερότητας, πρωτόκολλα παραλαβής έργων, αποθεμάτων και υπηρεσιών όπου χρειάζονται ).

Τα δικαιολογητικά εξετασούνται κατά ένταλμα και ακυρώνονται με σχετική σφραγίδα επισυναπτόμενα στο χρηματικό ένταλμα που αφορούν. Τα χρηματικά εντάλματα καταχωρούνται σε σχετικό ημερολόγιο (ημερολογιακά) και καθολικό (κατά κωδικό δαπάνης). Τα ακυρωθέντα εντάλματα καταχωρούνται σε ιδιαίτερη στήλη του ημερολογίου και του καθολικού.

Τα εντάλματα που παραμένουν για οποιοδήποτε λόγο ανεξόφλητα κατά τη λήξη του οικονομικού έτους επιστρέφονται από τον ταμία αφού ακυρωθούν στη λογιστική υπηρεσία η οποία τα καταχωρεί στο ημερολόγιο και το καθολικό, διαγράφονται από το βιβλίο αναλαμβανομένων υποχρεώσεων του λήξαντος οικονομικού έτους και αναλαμβάνονται εκ νέου σε βάρος του οικείου κωδικού πίστωσης του νέου προϋπολογισμού ως απλήρωτα (ΠΟΕ).

### Πληρωμή δαπανών (ΚΑ 02.31 απολογισμός εξόδων)

Οι δαπάνες των ΟΤΑ για παράδειγμα στο Δήμο «Χ» πληρώνονται με βάση τους τίτλους πληρωμής (χρηματικό ένταλμα) από το δημοτικό Ταμείο. Ο ταμίας πριν πληρώσει οφείλει να εξακριβώσει την ταυτότητα του δικαιούχου. Η εξόφληση αποδεικνύεται με την υπογραφή εξοφλητικής απόδειξης. Ο δημοτικός ταμίας μπορεί να πληρώσει με μετρητά μέχρι ενός ποσού ή με έκδοση επιταγής ή σχετικής εντολής μέσω τράπεζας για μεγαλύτερα ποσά (απόδειξη τράπεζας και σχετικό αντίγραφο κίνησης λογαριασμού καταθέσεων όψεως του Δήμου).

Τα χρηματικά εντάλματα που πληρώνονται από την ταμειακή υπηρεσία καταχωρούνται στο βιβλίο πληρωμένων ενταλμάτων και από αυτά κατά κωδικό δαπάνης από το καθολικό των πληρωμένων ενταλμάτων εξάγεται ο απολογισμός των εξόδων του οικονομικού έτους (Κ.Α. 02.31 απολογισμός εξόδων).

Με δεδομένες τις παραπάνω διαδικασίες που προβλέπονται για τις πληρωμές των εξόδων ελέγχουμε και δείγμα πληρωμών (ύπαρξη όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών, ορθή λογιστικοποίησή τους και επαλήθευσή τους με στοιχεία τρίτων όπως εξοφλητικές αποδείξεις, extrait τραπεζής, επιβεβαίωση με επιστολές κλπ.).

### Έλεγχος όσον αφορά τα έσοδα (06.00/06.10)

Ορισμένες χρήσιμες πληροφορίες για τα στάδια εκτέλεσης του προϋπολογισμού και τις προκύπτουσες ελεγκτικές διαδικασίες των λογαριασμών εσόδων. Γενικά

Τα έσοδα γενικώς σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δημοσίου Λογιστικού, προϋπολογίζονται στη συνέχεια βεβαιώνονται και τέλος εισπράττονται. Αναφορικά με τις πηγές προέλευσης κατηγοριοποιούνται σε τέλη και δικαιώματα από προσφερόμενες υπηρεσίες, σε έσοδα από χρήση δημοτικής περιουσίας και λοιπά έσοδα.

Επίσης διακρίνονται σε **τακτικά και έκτακτα και ορίζονται** ανάλογα με τη χρήση τους σε γενικά και ανταποδοτικά ήτοι :

#### 1. Τακτικά:

- Θεσμοθετημένους υπέρ αυτών πόρους



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Επενδύσεων



Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

- Τα εισοδήματα κινητής και ακίνητης περιουσίας Τα ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα
- Τους φόρους, τέλη, δικαιώματα και εισφορές
- Τα τοπικά δυνητικά τέλη και εισφορές.
- 

#### 2. Έκτακτα

- Δάνεια, δωρεές, κληροδοτήματα
- Εκποίηση περιουσιακών στοιχείων
- Από κάθε άλλη πηγή

Έσοδα ανταποδοτικά είναι αυτά που χρησιμοποιούνται μόνο για την κάλυψη δαπανών που έχουν σχέση με τις υπηρεσίες για τη λειτουργία των οποίων επιβάλλονται και εισπράττονται (τέλη καθαριότητας, ύδρευσης κλπ.). ενώ γενικά ή ανειδίκευτα είναι εκείνα τα οποία λόγω μη υπάρξεως καμίας δεσμεύσεως από το νόμο μπορεί να διατίθενται για την πληρωμή κάθε είδους νόμιμης δαπάνης. Γενικά έσοδα είναι το μεγαλύτερο μέρος των κεντρικών αυτοτελών πόρων, ο φόρος ζύθου, ο φόρος ηλεκτροδοτούμενων χώρων, το τέλος διαφήμισης κλπ.

Έσοδα ειδικευμένα, είναι τα έσοδα που προορίζονται από τον νόμο να καλύψουν συγκεκριμένες δαπάνες όπως π.χ. το τμήμα των ΚΑΠ (Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων) που διατίθεται για την εκτέλεση έργων ΣΑΤΑ (Συλλογική Απόφαση Τοπικής Αυτοδιοίκησης), τα τέλη ελεγχόμενης στάθμευσης που διατίθενται για την βελτίωση των κυκλοφορικών συνθηκών.

#### Έσοδα προϋπολογισμού (ΚΑ 06.00)

Ελέγχουμε τα μεταφερόμενα από την προηγούμενη χρήση υπόλοιπα (ΠΟΕ) που αφορούν τα ανείσπρακτα έσοδα (επαναβεβαιωμένα) καθώς και το χρηματικό υπόλοιπο προηγούμενης. Επίσης ελέγχουμε το εύλογο των τακτικών εσόδων της τρέχουσας χρήσεως, τα πρωτοβεβαιωμένα και τα τυχόν έκτακτα.

### Βεβαιωμένα έσοδα (ΚΑ 06.21)

Διαδικασία δημιουργίας εσόδων. Τα έσοδα ακολουθούν δύο φάσεις για τη δημιουργία τους. Πρώτα αναγνωρίζονται δηλαδή πραγματοποιούνται -βεβαιώνονται (τιμολογούνται με τη γλώσσα της ιδιωτικής οικονομίας) και μετά ακολουθεί η είσπραξη τους (εισπράττονται). Ο τρόπος βεβαίωσης αποτυπώνεται με την έκδοση βεβαιωτικού καταλόγου ή τίτλου οίκοθεν βεβαίωσης και ο τρόπος είσπραξης με την έκδοση γραμματίου είσπραξης (με πίστωση στην τράπεζα ή το Δημόσιο ταμείο). Οι έννοιες της βεβαίωσης διακρίνονται : υπό την ευρύτητα, την ευρεία και την στενή έννοια και αντιστοιχούν:

- Με την έκδοση καταλογιστικής πράξης (π.χ. ειδοποιητήριο παράβασης ή ΠΕΕ και προστίμου),
- Με την έκδοση τίτλου βεβαίωσης (βεβαιωτικός κατάλογος) με τη λήξη της πράξης και
- Με την έκδοση τριπλοτύπου απόδειξης παραλαβής καταλόγου (ταμειακή οριστική βεβαίωση).

Μέχρι το έσοδο λάβει την ταμειακή βεβαίωση δηλαδή υπό την «στενή» έννοια, μεσολαβούν εξήντα (60) ημέρες, διάστημα κατά το οποίο ο ενδιαφερόμενος μπορεί να ασκήσει τα ένδικα μέσα της προσφυγής επιδιώκοντας διοικητική ή δικαστική επίλυση της διαφοράς.

Η έννοια της είσπραξης του εσόδου αναφέρεται στην αποστολή στο δημόσιο Ταμείο του τίτλου βεβαίωσης, με καταχώρηση στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και ταυτόχρονη αναγνώριση από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ) (ως αναγκαστικό έσοδο). Ο ενδιαφερόμενος σε αδυναμία πληρωμής, κατά των αναγκαστικών μέτρων μπορεί να ασκήσει το ένδικο βοήθημα της ανακοπής, μέσα σε 30 ημέρες από την ειδοποίηση για την καταβολή, με αίτημα την αναστολή της πράξης της ταμιακής βεβαίωσης, της κατάσχεσης ή του πλειστηριασμού.

### Έλεγχος εσόδων

1. Ελέγχουμε εάν τα έσοδα από όλες τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή από τα περιουσιακά στοιχεία του Δήμου βεβαιώνονται με χρηματικούς καταλόγους ή οίκοθεν (δηλαδή δεν υπάρχει διαφυγή εσόδων ή αργούντα έσοδα κλ.π.).

2. Ελέγχουμε τη διαδικασία έγκρισης των βεβαιωτικών καταλόγων.
3. Ελέγχουμε την ορθή λογιστικοποίηση των εσόδων και την αυτοτέλεια των χρήσεων.
4. Ελέγχουμε το βαθμό είσπραξης των βεβαιωμένων εσόδων (εδώ τίθεται και θέμα βαθμού ρευστοποίησης των ανείσπρακτων απαιτήσεων).

Για τα ανείσπρακτα ελέγχουμε την ηλικιακή τους προέλευση, τους χρόνους παραγραφής και τις διαγραφές σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων διαγραφής (θάνατοι οφειλετών και κληρονόμοι χωρίς περιουσία ή άγνωστοι για μια τριετία κλ.π.) και έγκρισης από το Δημοτικό συμβούλιο.

### Εισπράξεις εσόδων (ΚΑ 06.31 απολογισμός εσόδων)

- Ελέγχουμε την ορθή λογιστικοποίηση της είσπραξης των εσόδων.
- Ελέγχουμε δείγμα εισπράξεων από το βιβλίο εισπρακτέων εσόδων (ύπαρξη παραστατικών, extrait τραπεζής κ.λπ.).
- Ελέγχουμε την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ), τις προσαυξήσεις και τους διακανονισμούς σε δόσεις (εάν γίνονται σύννομα-διευκόλυνση οφειλετών κλπ.).
- Ελέγχουμε την εξέλιξη των υποθέσεων που επιλαμβάνεται η Νομική υπηρεσία για τα ανείσπρακτα ποσά σχετικά με το βαθμό ρευστοποίησης ή τη δημιουργία προβλέψεων

### Μελέτη Περίπτωσης

#### Έγκριση Προϋπολογισμού

Λογαριασμοί – Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
02.00.XX. XXXX	ΑΑ	
02.05 (Πλεόνασμα)	ΒΒ	
06.00.XX.XXXX		ΑΑ
06.05 (Έλλειμμα)		ΒΒ

Οι λογαριασμοί 02.00 και 06.00 και οι υπολογαριασμοί τους καθώς και οι λογαριασμοί 02.05 και 06.05 απεικονίζουν, καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως και μέχρι το κλείσιμό της, τα δεδομένα του αρχικού προϋπολογισμού.

Οι αυξομειώσεις κονδυλίων αρχικού προϋπολογισμού, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεών του από το αρμόδιο όργανο, δεν καταχωρούνται στους αναφερόμενους λογαριασμούς 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05, αλλά μόνο στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10, με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως οι πιο πάνω λογαριασμοί 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05 εξισώνονται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος.

#### Εκτέλεση Προϋπολογισμού

Λογαριασμοί – Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
02.10.XX. XXXX	ΑΑ	
06.10.99 (Πλεόνασμα)	ΒΒ	
06.10.XX.XXXX		ΑΑ
06.10.98 (Ελλειμμα)		ΒΒ

Ο λογ/σμος 02.10 (ΧΥ) και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως τα υπόλοιπα των πιστώσεων του Προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο. Ο λογαριασμός 02.10 χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών 02.21 και 02.30 για τη μεταφορά των χρεωστικών τους υπολοίπων στο λογ/σμό 02.10 και στους οικείους υπολογαριασμούς του.

Μετά τη διενέργεια όλων των προηγούμενων λογιστικών εγγραφών, εάν ο λογ/σμος 02.10 είναι εξισωμένος σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλα τα έξοδα των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων (όπως τελικά διαμορφώθηκαν με τις τυχόν αυξομειώσεις του προϋπολογισμού εξόδων κατά τη διάρκεια της χρήσεως). Δηλαδή, τα πληρωθέντα έξοδα (ο απολογισμός εξόδων) ισούνται με τον προϋπολογισμό εξόδων, όπως τελικά διαμορφώθηκε με τις τυχόν μεταγενέστερες αναμορφώσεις του (αυξομειώσεις των αρχικών κονδυλίων του). Στην περίπτωση όμως που δεν είναι εξισωμένος, που είναι το σύνηθες, το χρεωστικό υπόλοιπο που τελικά καταλείπει απεικονίζει τα ποσά τα οποία, από το σύνολο των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων, δεν πληρώθηκαν. Δηλαδή, απεικονίζει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων (αρχικών και μεταγενέστερων αυξομειώσεών τους) και πληρωθέντων εξόδων (απολογισμού εξόδων). Το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων``, στον οποίο προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα.

Ειδικά στο λογ/σμό 06.10 προσδιορίζεται και το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, δηλαδή το πλεόνασμα ή το έλλειμμα του Απολογισμού. Το προϋπολογιζόμενο έλλειμμα καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμου 06.10.98 «έλλειμμα προϋπολογισμού», ενώ εάν προϋπολογίζεται πλεόνασμα, αυτό καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 06.10.99 ``πλεόνασμα προϋπολογισμού``.

Ο λογαριασμός 06.10 και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων που δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί, αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του, για τη μεταφορά σ' αυτούς του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 06.21 ``βεβαιωθέντα έσοδα`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, οι οποίοι χρεώνονται.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως χρεώνεται ο λογ/σμός 06.10 και ο υπολογαριασμός του 06.10.98 ή, ανάλογα, ο λογ/σμός 06.10.98, με πίστωση του λογαριασμού 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων`` (και των υπολογαριασμών του που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα), για τη μεταφορά εδώ, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περιπτ. 9 της παραγρ.



3.3.103, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 02.10, το οποίο απεικονίζει τα αχρησιμοποίητα ποσά από τις εγκεκριμένες πιστώσεις του τελικού προϋπολογισμού εξόδων.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως και μετά τη διενέργεια και των λογιστικών εγγραφών των προηγούμενων περιπτώσεων, το υπόλοιπο που τελικά προκύπτει στο λογ/σμο 06.10, εάν μεν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 06.40 ``έλλειμμα Απολογισμού``, ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 02.40 ``πλεόνασμα Απολογισμού``

Διευκρινίζεται ότι το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού προκύπτει στο λογ/σμο 06.10 γιατί αυτός αφενός ουσιαστικά έχει χρεωθεί με το σύνολο των εισπραχθέντων εσόδων (με τα ποσά του Απολογισμού εσόδων), αφετέρου ουσιαστικά έχει πιστωθεί με ποσά που ισούνται με το σύνολο των πληρωθέντων εξόδων (με τα ποσά του απολογισμού εξόδων).

Επισημαίνεται ότι η διαφορά, μεταξύ του τελικού υπολοίπου των λογαριασμών 02.31 ``απολογισμός εξόδων (πραγματοποιημένα έξοδα)`` και 06.31 ``Απολογισμός εσόδων (πραγματοποιημένα έσοδα)``, απεικονίζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού της χρήσεως, το οποίο πρέπει απαραίτητως να συμφωνεί απόλυτα με το πιο πάνω τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 και έτσι υπάρχει μία ασφαλής επαλήθευσή του.



### 3.6 ΣΦΑΛΜΑΤΑ - ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Στόχοι Ενότητας 3.6.: Επιθυμητές γνώσεις – δεξιότητες - ικανότητες

**Οι εκπαιδευόμενοι θα είναι σε θέση να:**

- Γνωρίσουν τις έννοιες και τις διακρίσεις των σφαλμάτων μέσω μιας Ολοκληρωμένης εφαρμογής διόρθωσης σφαλμάτων επί των οικονομικών καταστάσεων.

#### Σύντομη περιγραφή Ενότητας 3.6.

Στη συγκεκριμένη ενότητα παρουσιάζονται οι βασικές διαδικασίες και τα εργαλεία διόρθωσης Λογιστικών Σφαλμάτων και αναμόρφωσης των Οικονομικών Καταστάσεων. Η ενότητα ολοκληρώνεται μέσω μιας ολοκληρωμένης μελέτης περίπτωσης, στην οποία παρουσιάζονται αναλυτικά οι διαδικασίες διόρθωσης σφαλμάτων και αναμόρφωσης των Οικονομικών Καταστάσεων.

#### 3.6.1 Ολοκληρωμένη εφαρμογή διόρθωσης σφαλμάτων επί των Οικονομικών

##### Καταστάσεων – Μελέτη περίπτωσης.

Η εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας και του ελέγχου εν γένει, σε οποιαδήποτε οντότητα, ιδιωτικού ή δημοσίου φορέα, έχει σκοπό την ανακάλυψη τυχόν σφαλμάτων, καθώς και την έκφραση όσο το δυνατόν πιο ορθής και αξιόπιστης και δίκαια διατυπωμένης άποψης του ελεγκτή.

Στην πλειονότητα των περιπτώσεων όμως, η φύση και η προέλευση του ευρεθέντος σφάλματος, είναι διαφορετική ως προς την σημαντικότητά του και στο αποτέλεσμα που αυτό φέρνει. Έτσι, θα πρέπει να επισημανθεί το αίτιο και το αιτιατό του σφάλματος.

Μέσα από τον έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει εκτός της έρευνας και να αξιολογήσει τις πιθανές επιπτώσεις του συγκεκριμένου σφάλματος. Για τη διαδικασία των εντοπιζόμενων σφαλμάτων, ο ελεγκτής πρέπει να παρατηρήσει τα σφάλματα αυτά.

Εκτός φυσικά από τον εντοπισμό του σφάλματος, προσφέρεται η δυνατότητα για να παρακολουθηθούν οι συνέπειες που δημιουργήσε το συγκεκριμένο σφάλμα. Έτσι θα πρέπει να εξεταστεί εάν το σφάλμα είναι ένα τυχαίο περιστατικό ή έχει επίδραση σε όλη την ελεγχόμενη επιχείρηση και στα αποτελέσματά της.

Ουσιώδη θεωρούνται τα σφάλματα αν αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις και θα επιδράσουν στις αποφάσεις των χρηστών.

Το ουσιώδες, σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 320, των στοιχείων αποτελεί ζήτημα επαγγελματικής κρίσης που επηρεάζεται από την προσωπική αντίληψη του ελεγκτή. Έτσι παρόλο που μπορεί κάποιο σφάλμα να εκτιμηθεί με τη χρήση ποσοτικών κριτηρίων, δεν θα πρέπει να παραβλέπονται και οι ποιοτικές πτυχές σφαλμάτων ή λογιστικών αλλοιώσεων που πιθανώς να επηρεάζουν σημαντικά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Αντικειμενικά κριτήρια που μπορεί να χρησιμοποιούνται για την κρίση κάποιου σφάλματος ως ουσιώδες, είναι το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των εσόδων και των εξόδων, ή επικέντρωση σε συγκεκριμένους λογαριασμούς δαπανών της οντότητας, συνέπεια σε σχέση με τα παρελθοντικά στοιχεία.

Έτσι το ουσιώδες μέγεθος δεν είναι στατικό ή μοναδικό για όλους τους λογαριασμούς αλλά βρίσκεται σε συνεχή δυναμική πορεία επιβεβαίωσης και αναθεώρησης αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προκύψουν διαφορετικά δεδομένα.

#### **Παραδείγματα σφαλμάτων ανά κατηγορία κονδυλίων οικονομικών καταστάσεων**

Παρακάτω, παρατίθενται ενδεικτικές περιπτώσεις ουσιωδών σφαλμάτων σε παράδειγμα μιας Δημόσιας μονάδας όπως πχ ένα Νοσοκομείο, χωρισμένα ανά κονδύλιο των Οικονομικών Καταστάσεων.

### **A. Πάγιο Ενεργητικό**

Το πιο σύνηθες σφάλμα που μπορεί να συμβεί κατά τον έλεγχο μιας δημόσιας μονάδας, είναι να απουσιάζει από τα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία του Ισολογισμού της οντότητας κάποιο Περιουσιακό Στοιχείο, το οποίο δεν καταγράφηκε.

Παράδειγμα, ένα μηχάνημα, το οποίο έχει περιέλθει με την μορφή δωρεάς ιδιώτη σε ένα νοσοκομείο, αλλά το προσωπικό του νοσοκομείου είτε δεν είναι κατάλληλα εκπαιδευμένο και εξειδικευμένο, είτε δεν προτίθεται να εκπαιδευτεί στις νέες τεχνολογίες, με αποτέλεσμα το μηχάνημα αυτό να μην βρίσκεται σε χρήση και να βρίσκεται ακόμα με την συσκευασία. Το εν λόγω μηχάνημα, απουσιάζει από τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και βρέθηκε κατά την καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και την σύγκρισή τους με το μητρώο παγίων της οντότητας.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, πολλοί λόγοι μπορεί να οδήγησαν στην μη καταγραφή του. Μπορεί να οφείλεται σε λάθος του χειριστή (καταχωρητή) ο οποίος δεν ήξερε πως να συμπεριλάβει με την μορφή της δωρεάς στα βιβλία της οντότητας το εν λόγω μηχάνημα και εν τέλει να αμέλησε τη λογιστική εγγραφή του.

Αρκετά πιθανή είναι και η περίπτωση της μη συγκρότησης επιτροπής για την παραλαβή της δωρεάς. Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι για κάποιο διοικητικό λόγο, καθυστέρησε και δεν «παρελήφθη» νομικά το εν λόγω μηχάνημα, το οποίο προφανώς οδήγησε και στην μη λογιστική αποτύπωση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Μια άλλη περίπτωση μπορεί να οφείλεται σε δόλο. Δηλαδή, γνωρίζοντας κάποιος, ότι το νοσοκομείο δεν έχει το επαρκές προσωπικό να λειτουργήσει το μηχάνημα αυτό, άρα δεν προβλέπεται να το χρησιμοποιήσει άμεσα, άρα δεν θα υπάρξει και κάποιος υπεύθυνος λειτουργίας του που θα το αναζητήσει, να μην το καταγράψει ως μηχάνημα του νοσοκομείου με την προσδοκία ότι θα το καρπωθεί και θα το χρησιμοποιήσει ιδιωτικά προσπορίζοντας το όφελος από τη λειτουργία του σε ιδιωτικό επίπεδο. Βέβαια υπό την παραδοχή ότι πρόκειται για κάποιο μηχάνημα, το οποίο μπορεί να απομακρυνθεί με τρόπο διακριτικό και όχι για κάποιο μηχάνημα το οποίο είναι ευμεγέθες.

Από όλα τα παραπάνω, συνάγεται το γεγονός, ότι ένα από τα σημαντικότερα σφάλματα στην κατηγορία του Παγίου Ενεργητικού είναι η μη καταγραφή του στο Μητρώο Παγίων και ταυτόχρονα στο λογιστικό σύστημα όπου η μονάδα τηρεί.

Στην ίδια κατηγορία, ένα αντίστοιχο σφάλμα μείζονος σημασίας, αποτελεί η καταγραφή ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου στο μητρώο παγίων και στα λογιστικά αρχεία της οντότητας, την ώρα που το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, δεν υπάρχει στην μονάδα ή είναι μη-λειτουργικό.

Το συγκεκριμένο σφάλμα, θεωρείται μείζονος σημασίας, γιατί υποδηλώνει ότι δεν έχει ακολουθηθεί η διοικητική διαδικασία στη λειτουργία της οντότητας. Από την στιγμή που αποκτάται ένα περιουσιακό στοιχείο, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως πχ ένα ιατρικό μηχάνημα σε ένα νοσοκομείο, χρεώνεται σε ένα τμήμα, με υπεύθυνο χειριστή και υπεύθυνο προϊστάμενο τμήματος, για την καλή και αποδοτική λειτουργία του μηχανήματος. Αυτό προϋποθέτει την συνετή χρήση, στο πλαίσιο των όσων ορίζει ο προμηθευτής καθώς και την τακτική του συντήρηση. Αν κάτι από τα παραπάνω, είτε η χρήση είτε η συντήρηση, δεν γίνεται σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο προμηθευτής (ώρες χρήσης, τρόπος λειτουργίας, περιοδική συντήρηση κλπ), το συγκεκριμένο μηχάνημα σύντομα θα καταστραφεί με αποτέλεσμα να απαξιωθεί.

Τούτων λεχθέντων, ένα μηχάνημα το οποίο είναι απαξιωμένο ή κατεστραμμένο ή μη λειτουργικό και γράφεται στο μητρώο παγίων και στα λογιστικά αρχεία ως πλήρως λειτουργικό, δείχνει ασυνέπεια των οικονομικών καταστάσεων.

Τα παραπάνω σφάλματα, δύσκολα θα μπορούν να αποτελέσουν ένα τυπικό σφάλμα στον χειριστή των οικονομικών καταστάσεων, διότι δεν πηγάζουν από λάθος του καταχωρητή των λογιστικών πληροφοριών. Πηγάζει από άγνοια του καταχωρητή, αλλά κρύβει κακή διαχείριση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων, που καταλήγουν σε ζημία για την οντότητα και ασυνέπεια των λογιστικών πληροφοριών που συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για τους λόγους αυτούς, μπορεί να θεωρηθούν ουσιώδη σφάλματα.

### **Β. Κυκλοφορούν Ενεργητικό**

Τα ουσιώδη -σημαντικά- σφάλματα τα οποία μπορεί να διαπιστωθούν στο κυκλοφορούν ενεργητικό της οντότητας, επικεντρώνονται σε σφάλματα στα αποθέματα της οντότητας, ή στις απαιτήσεις ή στα ταμειακά διαθέσιμα.

Όσον αφορά τα αποθέματα της οντότητας, ειδικότερα σε περιπτώσεις όπου τα αποθέματα και τα αναλώσιμα είναι σημαντικής αξίας και χρηστικά για κάποιον και εκτός της οντότητας, είναι συχνά ουσιώδη σφάλματα μιας και υποκρύπτουν πιθανή κλοπή και υπεξαίρεση. Στο παράδειγμα λοιπόν του νοσοκομείου, τα αναλώσιμα και τα φάρμακα τα οποία αποτελούν αποθέματα του νοσοκομείου, είναι και ιδιαίτερης αξίας και σημαντικά για τον οποιοδήποτε μιας και μπορεί να τα χρησιμοποιήσει εκτός του νοσοκομείου, είτε για ίδια χρήση είτε για παράνομη πώληση αυτών.

Η διαδικασία πρόληψης των σφαλμάτων αυτών, αφορά την πιστή τήρηση οργανογράμματος και έλεγχος της αποθήκης από τους αρμόδιους υπαλλήλους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, αποφεύγεται η ιδέα της υπεξαίρεσης από κάθε υπάλληλο, δεδομένου ότι γνωρίζει εξαρχής ότι η διαδικασία ελέγχεται τακτικά μέσω της απογραφής και οποιαδήποτε έλλειψη θα αναζητηθεί.

Προφανώς και κάποια από τα αποθέματα (πχ φάρμακα) στο προηγούμενο παράδειγμα, ελέγχονται μέσω συστήματος διακίνησης αποθεμάτων (ηλεκτρονική αποθήκη). Πλην όμως, θα πρέπει να γίνεται απόλυτη τήρηση των δικλίδων ασφαλείας ώστε να αποφεύγεται η οποιαδήποτε σκέψη για υπεξαίρεση.

Άλλο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού αποτελούν οι απαιτήσεις ή τα χρεόγραφα που διακρατά η οντότητα ως απαιτήσεις από τρίτους. Εδώ το ουσιώδες σφάλμα που μπορεί συμβεί είναι η ασυμφωνία των απαιτήσεων που εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία της οντότητας, με τις πραγματικές, το οποίο μπορεί να αποτελεί ένα τυπικό σφάλμα που οφείλεται σε λάθος του χειριστή των οικονομικών καταστάσεων (λογιστική καταχώρηση λανθασμένη), ή ένα σημαντικό σφάλμα το οποίο έχει να κάνει με είσπραξη της απαίτησης χωρίς να ενημερωθεί το λογιστικό αρχείο της οντότητας. Σε αυτήν την περίπτωση τίθεται θέμα υπεξαίρεσης της απαίτησης, χωρίς να ενημερωθεί το λογιστήριο. Ο τρόπος που αυτό

μπορεί να ελεγχθεί είναι με τακτική συμφωνία των απαιτήσεων όπως αυτές εμφανίζονται στα αρχεία της οντότητας με τις πραγματικές απαιτήσεις.

Το τελευταίο και πιο σημαντικό στοιχείο του ενεργητικού είναι τα ταμειακά διαθέσιμα. Αυτά χωρίζονται σε τραπεζικά ταμειακά διαθέσιμα και σε ταμειακά διαθέσιμα.

Τα τραπεζικά ταμειακά διαθέσιμα, ειδικότερα σε μια οντότητα του Δημοσίου, είναι ιδιαίτερα δύσκολα να υπεξαιρεθούν και άρα να τεθεί θέμα σφάλματος στις λογιστικές εγγραφές και στα λογιστικά αρχεία μιας και για την οποιαδήποτε κίνηση χρημάτων, γίνεται από εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους, με υπογραφές από ανώτερα στελέχη κλπ. Συνεπώς, είναι πολύ δύσκολη η ύπαρξη ουσιώδους σφάλματος στα τραπεζικά ταμειακά διαθέσιμα.

Όμως, στα ταμειακά διαθέσιμα σε μετρητά, τα οποία βέβαια έχουν περιοριστεί πάρα πολύ με τη χρήση ηλεκτρονικών πληρωμών, πλην όμως υπάρχουν στην καθημερινότητα αρκετών δημόσιων οργανισμών, είναι πιθανή η υπεξαίρεση και άρα η παρουσία ουσιωδών σφαλμάτων κατά την απεικόνιση των πληροφοριών στις οικονομικών καταστάσεων.

Ο λόγος δεν είναι άλλος από την πιθανή υπεξαίρεση των μετρητών. Αυτό θα οδηγήσει σε μη καταγραφή ορισμένων συναλλαγών στο σύστημα, ώστε να μην εμφανιστεί η ταμειακή εξόφληση αυτών και άρα η εισροή μετρητών. Αυτό το σφάλμα και λόγω της ιδιαιτερότητας των ταμειακών διαθεσίμων, δηλαδή ότι πρόκειται για άμεσα μετρητά, για χρήματα δηλαδή, από τη φύση του θεωρείται ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις. Η μόνη αντιμετώπιση, είναι ο συχνός έλεγχος και η άμεση επισήμανση οποιασδήποτε αποκλίνουσας διαδικασίας από την τυπική που ορίζεται στο οργανόγραμμα της οντότητας παρατηρείται από τον ελεγκτή.

Όλα τα παραπάνω σφάλματα, απεικονίζονται στο σύνολο του ενεργητικού, δηλαδή της περιουσίας της οντότητας.

Ο τρόπος διόρθωσης των σφαλμάτων αυτών, είναι με αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Με τον όρο αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων, εννοείται η απεικόνιση της πραγματικής πληροφορίας στις οικονομικές καταστάσεις με ταυτόχρονη διόρθωση των απαραίτητων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το Λαζαρίδη (2006) οι προσαρμογές ή διορθώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω:

- 1) Επαναφορά της διαφάνειας στη Χρηματοδότηση
- 2) «Προστασία» των κερδών από τις επιπτώσεις των προσωρινών επενδυτικών αποφάσεων
- 3) Εκτίμηση της υπεραξίας των επαναλαμβανόμενων ταμειακών ροών σε συνάρτηση με την ρευστοποιήσιμη αξία των στοιχείων ενεργητικού και την ανάληψη του κινδύνου των μετοχών
- 4) Προσμέτρηση των οικονομικών και όχι των λογιστικών μεγεθών μέσω της μέτρησης των αποσβέσεων.
- 5) Απαλοιφή κάθε δυνατότητας κερδοσκοπίας μέσω των κεφαλαίων συνταξιοδότησης σε σχέση με το λειτουργικό εισόδημα και καταγραφή στον ισολογισμό των υποχρεώσεων αυτών.
- 6) Χρηματοοικονομική διαχείριση των αποθεματικών με στόχο την απάλειψη των μη αναγκάιων.
- 7) Πλήρης καταγραφή και επιμέτρηση των stock options ως έξοδο.
- 8) Προσπάθεια των λογιστών για υπολογισμούς με βάση το πραγματικό κόστος και ισοτιμία.
- 9) Καταγραφή άυλων στοιχείων ενεργητικού στον ισολογισμό

Έτσι, εάν επί παραδείγματι, διαπιστωθεί σφάλμα στις ετήσιες αποσβέσεις ενός περιουσιακού στοιχείου και άρα απεικόνιση σε αξία διαφορετική από την πραγματική, θα πρέπει να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές, οι οποίες θα διορθώσουν την αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου εμφανίζοντας την πραγματική υπολειμματική αξία.



### Παράδειγμα 1:

Σε ένα νοσοκομείο, για μηχάνημα που αγοράστηκε και τέθηκε σε λειτουργία τον Δεκέμβριο του 2017, με ωφέλιμη ζωή 10 έτη έναντι 100.000€. Ο χειριστής – καταχωρητής στα λογιστικά βιβλία, δεν πραγματοποίησε αποσβέσεις στα 2 πρώτα έτη, με την αιτιολογία ότι το εν λόγω μηχάνημα δεν είχε τεθεί σε πλήρη λειτουργία, παρά μόνο από έναν γιατρό ο οποίος δεν δούλευε σε πλήρες ωράριο το συγκεκριμένο μηχάνημα, λόγω φόρτου άλλων εργασιών του. Το 2020 στο νοσοκομείο προσλήφθηκε γιατρός με πλήρη εξειδίκευση στο συγκεκριμένο μηχάνημα και πλήρη λειτουργία του συγκεκριμένου μηχανήματος σε όλες τις ώρες της βάρδιας του, ακόμα και σε εφημερίες. Επίσης, έχουμε υπόψη τα εξής δεδομένα

- Δεδομένο ότι το μηχάνημα αποκτήθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, οι αποσβέσεις θα ξεκινήσουν από τον επόμενο μήνα δηλαδή από τον Ιανουάριο του 2018.
- Συντελεστής απόσβεσης είναι 10%, μιας και η ωφέλιμη ζωή είναι 10 έτη.
- Κάθε χρόνο, η απόσβεση θα ανέρχεται σε 10.000€
- Για τα 2 έτη (2018-2019) που δεν πραγματοποιήθηκε η ετήσια απόσβεση, το εν λόγω πάγιο δεν εμφανίζεται με μειωμένη αξία, ενώ θα έπρεπε. Έτσι στο τέλος του έτους 2020, έχουν υπολογιστεί αποσβέσεις μόνο για 1 έτος (2020), το έτος που ήρθε ο γιατρός που το χειριζόταν, ήτοι 10.000€ και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με υπολειμματική αξία 31-12-2020, ύψους 90.000€ (100.000€ - 10.000€ Αποσβέσεις 2020 = 90.000€).

Με βάση τα παραπάνω, στον ισολογισμό του 2020, πρέπει να γίνει αναμόρφωση στο συγκεκριμένο ουσιώδες λάθος, διότι θα υπάρχει πρόβλημα στην πραγματική ωφέλιμη ζωή του παγίου, στην τακτική συντήρησή του και γενικότερα θα επέλθει νωρίτερα από ότι λογιστικά αναμένεται η πλήρης απαξίωσή του.

Άρα η πραγματική αξία του στις 31-12-2020 έπρεπε να είναι 70.000€ αντί για 90.000€ που εμφανίζεται με άλλα 7 έτη ωφέλιμης ζωής αντί για 9 όπως εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις.



Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιήθηκαν είναι οι εξής :

-----31/12/2018-----

66 Αποσβέσεις μηχανημάτων	0,00€
12.99 Αποσβεσμένα Μηχάνηματα	0,00€

-----31/12/2019-----

66 Αποσβέσεις μηχανημάτων	0,00€
12.99 Αποσβεσμένα Μηχάνηματα	0,00€

-----31/12/2020-----

66 Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000,00€
12.99 Αποσβεσμένα Μηχάνηματα	10.000,00€

Και το Αναλυτικό Καθολικό του Μηχανήματος, όπως εμφανίζεται στον Ισολογισμό 31-12-2020 είναι :

12 – Μηχάνημα Χ				
Ημ/νία Κτήσης	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
31/12/2017	Αγορά Μηχ.τος	100.000€	0,00€	100.000€
31/12/2020	Αποσβέσεις	0,00€	10.000€	90.000€

Δεδομένο ότι δεν μπορεί να αναμορφωθεί ο Ισολογισμός του 2018 και του 2019, αλλά μόνο αυτός του 2020, θα πραγματοποιηθούν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

-----31/12/2020-----

66 Αποσβέσεις μηχανημάτων	10.000,00€
12.99 Αποσβεσμένα Μηχάνηματα	10.000,00€

-----31/12/2020-----



66 Αποσβέσεις μηχανημάτων Προηγ. Έτους 2019 10.000,00€

12.99 Αποσβεσμένα Μηχανήματα 10.000,00€

-----

-----31/12/2020-----

66 Αποσβέσεις μηχανημάτων Προηγ. Έτους 2018 10.000,00€

12.99 Αποσβεσμένα Μηχανήματα 10.000,00€

-----

-----31/12/2020-----

81 Έκτακτα Έξοδα και Ζημίες 20.000,00€

66 Αποσβέσεις Μηχανημάτων Προηγ Ετών 20.000,00€

-----

Και το αναλυτικό καθολικό του Μηχανήματος έχει την εξής εικόνα :

12 – Μηχάνημα Χ				
Ημ/νία Κτήσης	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
31/12/2017	Αγορά Μηχ.τος	100.000€	0,00€	100.000€
31/12/2020	Αποσβέσεις Προηγ. Ετων	0,00€ 20.000€	80.000€	
31/12/2020	Αποσβέσεις Έτους	0,00€	10.000€	70.000€

Οπότε, η αξία με την οποία θα εμφανίζεται στον Ισολογισμό είναι 70.000€ αντί για 90.000€ που ήταν.

### Παράδειγμα 2:

Σε ένα νοσοκομείο, κατά το κλείσιμο της χρήσης 2020, πραγματοποιείται έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές. Στο πλαίσιο του ελέγχου, ζητείται αιφνιδίως, καταμέτρηση του ταμείου από τον αρμόδιο υπάλληλο. Στον έλεγχο που πραγματοποιείται βρίσκεται ποσό ύψους 1.500€ στο ταμείο του νοσοκομείου στις 03/06/2021. Από έλεγχο στα βιβλία της οντότητας και σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία που τηρεί η οντότητα, διαπιστώνεται ότι το υπόλοιπο του ταμείου στις 31/12/2020, ημέρα κλεισίματος της χρήσης, έπρεπε να αναγράφεται 3.000€ ενώ το ποσό που αναγραφόταν στα λογιστικά αρχεία ήταν 1.000€. Κατά τον έλεγχο της καταμέτρησης των εισιτηρίων εξωτερικών απογευματινών επισκέψεων, ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι το μπλοκ με τα εισιτήρια των εξωτερικών ιατρείων με αρίθμηση από 13.451-13.500 λείπει από την καταχώρηση. Μετά από έλεγχο, βρίσκεται το συγκεκριμένο στέλεχος των εισιτηρίων, φυλλομετράται και το άθροισμα των 50 αποδείξεων ανέρχεται σε 2.000€. Ζητούνται να γίνουν οι απαραίτητες εγγραφές αναμόρφωσης των σχετικών κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων.

Όπως προκύπτει, από την παραπάνω περιγραφή, το συγκεκριμένο μπλοκ ενώ εκδόθηκαν οι αποδείξεις – εισιτήρια εξωτερικών απογευματινών ιατρείων, δεν καταχωρήθηκαν ποτέ στο σύστημα. Όμως δεν εμφανίζεται πλεόνασμα 2000€, ούτε στο σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων συγκρινόμενο με τα λογιστικά αρχεία. Το γεγονός αυτό θα έδειχνε ότι το συγκεκριμένο σφάλμα ήταν τυπικό, είχε να κάνει με τον χειριστή – καταχωρητή των εσόδων στα λογιστικά αρχεία, και ο υπάλληλος απλά ξέχασε να καταχωρήσει τα στελέχη αυτά στο σύστημα, και το υπόλοιπο του ταμείου στα λογιστικά αρχεία εμφανίζεται μειωμένο κατά 2.000€ σε σχέση με το πραγματικό υπόλοιπο που είναι περισσότερο. Δεν θα είχε γίνει ποτέ και επαλήθευση των ταμειακών διαθεσίμων με τα πραγματικά μετρητά, συνεπώς θα επρόκειτο για τυπικό σφάλμα μη καταχώρησης.

Εδώ, εφόσον το υπόλοιπο του ταμείου εμφανίζει πραγματικό έλλειμμα ύψους 2.000€, σημαίνει ότι το μπλοκ με τις συγκεκριμένες εισπράξεις δεν δόθηκε ποτέ για καταχώρηση στον χειριστή-καταχωρητή και το συγκεκριμένο ποσό των 50 αυτών αποδείξεων υπεξαιρέθηκε στην ουσία από τον ταμία.

Ως εκ τούτου, μιας και οι απαραίτητες νομικές ενέργειες αφορούν τη διοίκηση και τον φορέα απασχόλησης (Υπουργείο Υγείας), θα πρέπει να πραγματοποιηθεί η καταγραφή των εσόδων που δεν εγγράφηκαν στα λογιστικά αρχεία, ενώ στην συνέχεια το ποσό των 2.000€, θα έπρεπε να εγγραφεί ως ζημία του νοσοκομείου.

Έτσι έχουμε τις εξής λογιστικές εγγραφές :

-----31/12/2020-----

33 Απαιτήσεις Επίδικες από Υπάλληλο (ΤΑΜΙΑΣ)	2.000,00€	
73 Έσοδα Εξωτερικών Απογευματινών		2.000,00€
Ιατρείων (ΑΠΥ 13451-13500)		

-----31/12/2020-----

73 Έσοδα Εξωτερικών Απογ. Ιατρείων	2.000,00€	
82 Συγκέντρωση Αποτελεσμάτων		2.000,00€

-----31/12/2020-----

81 Έκτακτα Έξοδα και Ζημίες από Υπεξαίρεση	2.000,00€	
44. Προβλέψεις για Ζημίες από Υπεξαίρεση		2.000,00€

-----31/12/2020-----

82 Συγκέντρωση Αποτελεσμάτων	2.000,00€	
81 Έκτακτα Έξοδα και Ζημίες από Υπεξαίρεση		2.000,00€

Έστω ότι στις 30/11/2021 επιστρέφονται τα χρήματα από τον υπάλληλο στο νοσοκομείο, θα πραγματοποιηθεί η αντίστροφη εγγραφή και τότε θα λογιστούν ως έκτακτα κέρδη

---

-----30/11/2021-----		
38 Ταμειακά Διαθέσιμα	2.000,00€	
33 Απαιτήσεις Επίδικες από Υπάλληλο (ΤΑΜΙΑΣ)		2.000,00€

---



---

-----30/11/2021-----		
44. Προβλέψεις για Ζημίες από Υπεξαίρεση	2.000,00€	
81 Έκτακτα Κέρδη από Επιστροφή		2.000,00€
Υπεξαιρεθέντος Ποσού		

---



---

-----30/11/2021-----		
81 Έκτακτα Κέρδη από Επιστροφή Υπεξαιρ. Ποσού	2.000,00€	
82. Συγκέντρωση Αποτελεσμάτων		2.000,00€

---

Στην περίπτωση που δεν επιστραφούν τα χρήματα και τελεσιδικήσουν όλα τα ένδικα μέσα εναντίον του υπαλλήλου (έστω στο έτος 202X), τότε καθίσταται οριστική η ζημία και η επίδικη απαίτηση δεν θα επιστραφεί, οπότε η μόνη λογιστική εγγραφή που πρέπει να πραγματοποιηθεί είναι προς τη διαγραφή της απαίτησης η εξής :

---

-----31/12/202X-----		
44. Προβλέψεις για Ζημίες από Υπεξαίρεση	2.000,00€	
33 Απαιτήσεις Επίδικες από Υπάλληλο (ΤΑΜΙΑΣ)		2.000,00€

---

### Παράδειγμα 3:

Σε ένα νοσοκομείο, κατά το κλείσιμο της χρήσης 2020, πραγματοποιείται έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές. Στο πλαίσιο του ελέγχου, πραγματοποιείται καταμέτρηση στην αποθήκη του νοσοκομείου. Διαπιστώνεται ότι δεν συμφωνούν οι ποσότητες με τις αναγραφόμενες στα βιβλία της οντότητας και πιο συγκεκριμένα, σε αναλώσιμα υγειονομικού υλικού (μάσκες – αντισηπτικά κ.λ.π) συνολικής αξίας 5.000€. Πιο συγκεκριμένα, έγινε προσπάθεια συμφωνία των αγορών με τα χρεωστικά σημειώματα από κάθε τμήμα, τι χρεώνεται δηλαδή το κάθε τμήμα προς ανάλωση. Από την συμφωνία αυτή και τα υπόλοιπα, διαπιστώθηκε το έλλειμμα σε ποσότητες αντισηπτικών και масκών χειρουργικών μιας χρήσης. Ζητείται να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες τροποποιήσεις – αναμορφώσεις των οικονομικών καταστάσεων του έτους 2020.

Δεδομένου ότι έχουμε έλλειμμα σε αποθέματα και άσχετα με τις νομικές ενέργειες της Διοίκησης, θα πρέπει να διορθώσουμε τα αντίστοιχα κονδύλια.

Έτσι έχουμε τις εξής λογιστικές εγγραφές :

-----31/12/2020-----

33 Απαιτήσεις Επίδικες από Υπάλληλο (Αποθηκάριος) 5.000,00€

25. Αποθέματα Αναλωσίμων 5.000,00€

-----31/12/2020-----

25 Αποθέματα Αναλωσίμων 5.000,00€

82 Συγκέντρωση Αποτελεσμάτων 5.000,00€

-----31/12/2020-----

81 Έκτακτα Έξοδα και Ζημίες από Υπεξαίρεση 5.000,00€

44. Προβλέψεις για Ζημίες από Υπεξαίρεση 5.000,00€

-----



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Ευρωπαϊκή Τράπεζα

Ε.Π.  
ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

-----31/12/2020-----

82 Συγκέντρωση Αποτελεσμάτων 5.000,00€

81 Έκτακτα Έξοδα και Ζημίες από Υπεξαίρεση 5.000,00€

---

Δεδομένου ότι δεν επιστρέφονται τα ποσά αυτά και η Διοίκηση δεν στρέφεται εναντίον κανενός υπαλλήλου, διότι δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει ποιος/α ευθύνεται, θα πραγματοποιηθεί η εξής λογιστική εγγραφή, στο έτος 202X που λάβει η Διοίκηση την απόφαση για μη συνέχιση μέσω νομικής οδού :

-----31/12/202X-----

44. Προβλέψεις για Ζημίες από Υπεξαίρεση 5.000,00€

33 Απαιτήσεις Επίδικες από Υπάλληλο (Αποθηκάριος) 5.000,00€

---

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφαντής Γ. (2019). Ελεγκτική βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Ν.4548/2018 για την αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (4η εκδ.). Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία
- Αληφαντής Γ., (2016). Ελεγκτική βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία
- Αληφαντής Γ., (2008). Χρηματοοικονομική Λογιστική (3η έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος
- Βενιέρης, Γ και Κοέν, Σ. (2000). «Το νέο Σύστημα Διπλογραφικής Λογιστικής Παρακολούθησης των ΝΠΔΔ: Παράδειγμα Παράλληλης Τήρησης του Δημόσιου Λογιστικού και της Γενικής Λογιστικής», Λογιστής.
- Βενιέρης, Γ. Ι. Ζωργιός και Κοέν, Σ. (2003). «Εκσυγχρονιστικό περιβάλλον «αυτόνομης» λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού στο πλαίσιο του ΠΔ 205/98, με βάση τις αρχές της Συστημικής Θεωρίας», Λογιστής, Τεύχος 582 σελ. 1289-1296.
- Βενιέρης, Γ. Ι. Ζωργιός και Κοέν, Σ. (2003). «Εκσυγχρονιστικό περιβάλλον «αυτόνομης» λειτουργίας του Δημόσιου Λογιστικού στο πλαίσιο του ΠΔ 205/98, με βάση τις αρχές της Συστημικής Θεωρίας», Λογιστής, Τεύχος 583, σελ. 1408-1414.
- Γκίκας Δ., Παπαδάκη Α., (2012). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Γκίκας Δ., Παπαδάκη Α., & Σιουγλέ Γ., (2010). Ανάλυση και Αποτίμηση Επιχειρήσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Γκινόγλου Δ. – Ταχυνάκης Π – Σαρίνα Μ. (2005), Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Rossili
- Δάπης, Δ. (2013). «Σημειώσεις μαθήματος Δημόσια Λογιστική», ΤΕΙ Κεντρικής Μακεδονίας.
- Ζωίτσας Α., (2017). Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος. Αθήνα: Εκδόσεις Σοφία.
- Θεοδώρου Ι., (2018). Βεβαίωση και είσπραξη εσόδων των Δήμων και των Νομικών τους Προσώπων – Ειδικά θέματα που αφορούν επί μέρους πηγές δημοτικών εσόδων. Θεσσαλονίκη: Έκδοση ιδίου.
- Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., Καραγιάννης Δ.. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.
- Καραμάνης, Κ., (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική. Αθήνα: Εκδόσεις ΟΠΑ



- Κοέν, Σ. (2015). «Σημειώσεις Πρόγραμμα E-learning Πανεπιστήμιο Πειραιά», Πανεπιστήμιο Πειραιά.
- Κοέν, Σ. (2009). «Λογιστική Δημοσίου Τομέα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα 2008-2009.
- Κόντος Γ., (2015). Χρηματοοικονομική Λογιστική/ΔΛΠ-ΕΛΠ. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Λαζαρίδης Γ. Θεμιστοκλής (2005), Αποτίμηση Επιχειρήσεων, Θεωρία, Μεθοδολογία, Πρακτική
- Λουμιώτης Β., (2012). Βασικές οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.),
- Μπάλλας Α., Χέβας Δ., (2011). Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου.
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., (2017). Σύγχρονη ανάλυση και διερεύνηση Οικονομικών Καταστάσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.
- Μωϋσιάδης Δ., (2010). Ανάλυση της Ποιότητας των Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Καταστάσεων. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιώς.
- Νεγκάκης Χρ- Ταχυνάκης Π ( 2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδ. Διπλογραφία
- Παπαδέας Π., (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική Πληροφόρηση, βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.
- Παπαδέας Π., Συκιανάκης Ν., (2014). Ανάλυση και διερεύνηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με τα Ελληνικά και τα Διεθνή (Λογιστικά) Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.
- Παπαδρόσου–Αρχανιωτάκη Π., (2014). Επιτομή δικαίου εμπορικών εταιριών. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλας.
- Παπαδρόσου–Αρχανιωτάκη Π., Ελευθεριάδης Ν., (2015). Δίκαιο εμπορικών εταιριών – Βασική εμπορική νομοθεσία. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλας.
- Πομόνης Ν., (2010). Γενική Λογιστική II (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης.
- Πρωτοψάλτης Ν., (2001). Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.
- Ράλλης, Ι. (2016). «Η Λογιστική των ΟΤΑ», Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Σακέλλης Ε., (2005). Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ. Πειραιάς: Εκδόσεις ιδίου.
- Σιαστάθης Μ., (2021), Εισαγωγή στην Εφαρμοσμένη Ελεγκτική του Δημοσίου. Αθήνα: Έκδοση ιδίου.

Σιαστάθης Μ., Φάκος Δ., (2018), Εισαγωγή στη Λογιστική του Δημοσίου. Αθήνα: Έκδοση ιδίων.

Τουρνά Ε., (2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις ΣΕΑΒ, Αθήνα.

Τουρνά–Γερμανού Ε., (2003). Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ΄ έκδοση). Αθήνα: Έκδοση ιδίας.

Φάκος Δ., (2013). Ελεγκτική, ο Έλεγχος των Επιχειρήσεων και Οργανισμών. Αθήνα: Εκδόσεις PROSVASIS.

Mankiw-Taylor N. G., (2020). Αρχές Οικονομικής Θεωρίας. Αθήνα: Εκδόσεις Τυπωθήτω – Δαρδανός.

Chadwick L., (1996). The Essence of Financial Accounting (2nd edition). United States: Prentice Hall.

Jone M., (2014). Financial Accounting (2nd edition). New Jersey: Wiley Press.

Larson K., Jensen T., (2013). Fundamental Accounting Principles (14th edition). Toronto: McGraw–Hill Ryerson Higher Edu.

Tinkelman, D. (2015). Introductory Accounting: A measurement approach for managers. Oxford: Routledge.

Warren C. S., Ducha, J., Reeve J. M., (2016). Corporate Financial Accounting (14th edition). United States: South-Western College Pub.

Weygandt J. J., Kimmel P. D., Kieso D. E., (2015). Accounting: Tools for Business Decision Making (6th edition). New Jersey: Wiley Press.

Weygandt J., Kimmel P., Kieso D., (2011). Accounting Principles (10th edition). New Jersey: Wiley Press.

Ελεγκτικό Συνέδριο, Εκθέσεις Ελέγχου

Εθνική Νομοθεσία

Ευρωπαϊκή Νομοθεσία



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο  
και Επενδυτικό Ταμείο

