

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΣΚΑΛΙΔΑΚΗ Θ. ΧΡΥΣΟΥΛΑ

“ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ”

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής:
Γιαννούλης Ιωάννης
Καθηγητής Εφαρμογών

“ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ”

Την πτυχιακή την αφιερώνω με πολύ
εκτίμηση στους αγαπημένους μου
γονείς Σκαλιδάκη Θεόδωρο και Ελένη
στην αδερφή μου Μαριά και
στον αρραβωνιαστικό μου Πρωτοπαπαδάκη Ευτ.

Επίσης ευχαριστώ πολύ τον
καθηγητή μου Γιαννούλη Ιωάννη,
για την αναθεση της πτυχιακής εργασίας
καθως και για την βοήθεια και υπομονή
που έδειξε προς το πρόσωπο μου.

Σκαλιδάκη χ.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Όσο φιλόδοξα κι αν ξεκινήσει να γράφει κανείς για ένα όχι και τόσο γνωστό αντικείμενο, στο τέλος, γεύεται την όχι και τόσο ευχάριστη εμπειρία να έχει χρησιμοποιήσει ουκ ολίγες πηγές χωρίς να καταφέρει να παρουσιάσει πλήρη την εικόνα τούτου, παρά μόνο μια διαφορετική και ίσως χρήσιμη σύνθεση του. Η ύπαρξη τόσων πηγών και άλλων πόρων υπογραμμίζει, δυστυχώς, την ανισότητα και δυσαναλογία, από την άλλη μεριά, σε μια ατομική προσπάθεια σαν και την παρούσα για την θεμιτή όσο και επιβεβλημένη εκμετάλλευση τους για την διεκπεραίωση αυτής της πτυχιακής εργασίας. Η απολογία αυτή δεν έχει ως σκοπό, βεβαίως, να προλάβει τα επικριτικά σχόλια τα οποία θα ήταν, στην ευτυχή περίπτωση που θα γινόταν, ωφέλιμα και, επομένως, αυτά ειδικά, ευπρόσδεκτα.

Στην πτυχιακή αυτή με θέμα <<εξωτερικός Έλεγχος >> θα επιδιώξουμε να δώσουμε ένα συνοπτικό περίγραμμα της ιστορικής εξέλιξης της ελεγκτικής επιστήμης και των διαδικασιών που ακολουθούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές για τον έλεγχο της οικονομικής θέσης της επιχείρησης όταν αυτό κριθεί σκόπιμο .

****ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ****

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
<u>1.ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	
1.1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	7
1.1.1 Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗ ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Λ.)...10	
1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ , ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	12
1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ...17	
1.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	19
1.5 ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΣΟΕΛ	20
1.6 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	21
1.7 ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	22
1.7.1 ΧΡΗΣΤΕΣ ΕΚΘΕΣΕΩΣ	23
1.7.2 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	23
1.7.3 ΓΝΩΜΗ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΕΙΔΗ ΑΥΤΗΣ.....	25
1.7.4 ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΠΟΡΙΣΜΑΤΟΣ	27
1.8 ΠΡΟΣΟΝΤΑ – ΕΥΘΥΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΛΟΓΙΣΤΗ.....	28
1.8.1 ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ.....	28
1.8.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ - ΕΥΘΥΝΕΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ.....	29
 2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	
2.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	31
2.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	32
2.3 ΠΡΟΚΑΤΑΡΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	38
2.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	42
2.4.1 ΕΝΝΟΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	42
2.4.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	42

2.5	ΜΕΛΕΤΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ	45
2.6	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	50
2.7	ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	53
2.8	ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ.....	54
2.9	ΤΕΛΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ.....	55

3. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

3.1	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ.....	58
3.2	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ.....	60
3.3	ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ.....	61
3.4	ΦΥΣΙΚΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	61
3.5	ΈΓΓΡΑΦΑ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	62
3.6	ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	64
3.7	ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ - ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	65
3.7.1	ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Φ.Ε.).....	65
3.7.2	ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	70

4. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

4.1	ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	74
4.2	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ	78

5. ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

5.1	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	82
5.1.1	ΣΚΟΠΟΙ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	82
5.1.2	ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ	83
5.2	ΑΪΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	86
5.2.1	ΣΚΟΠΟΙ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	86
5.2.2	ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ	87

6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ

6.1	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	91
6.1.1	ΣΚΟΠΟΙ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	91
6.1.2	ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ.....	92
6.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ.....	94
6.2.1	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ	94

7. ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

7.1	ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ (ΟΨΙΓΕΝΗ) ΓΕΓΟΝΟΤΑ.....	96
7.2	ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	97
7.3	ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΙΣ, ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΑΥΤΩΝ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ ΕΛΕΓΚΤΗ.	98
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄	101
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄	115
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ΄	144
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	285

1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Τα πρώτα ίχνη για την ύπαρξη λογιστών και ελεγκτών βρίσκονται στους αρχαίους χρόνους.

Ειδικότερα :

- Στην Βαβυλώνα 3000 π.χ

Στους Νινευίτες υπήρχαν εμπορικοί νόμοι , που καθόριζαν τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών. Ο γραμματέας , που σημείωνε πάνω σε μεγάλες πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του , ήταν ο Πραγματογνώμων – Λογιστής της εποχής εκείνης .

- Στην αρχαία Αίγυπτο

Το κράτος δημιουργούσε <<Επόπτες >> για τον έλεγχο των συγκομιδών των Φαραώ, προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη που τους αναλογούσε .

- Στην Αρχαία Αθήνα

Πριν το 300 π.χ , είχαν ιδρυθεί :

- ✓ Το Σώμα ή Συνέδριο Λογιστών για την επίβλεψη των οικονομικών του Κράτους Οι Λογιστές διενεργούσαν ελέγχους στους δημόσιους ταμίες και όσοι από αυτούς παρανομούσαν οδηγούντο στη Δικαιοσύνη.
- ✓ Το Σώμα Ελεγκτών (αναθεωρητών), που αποτελείτο από 10 έφορους , εκλεγμένους από το λαό , οι οποίοι ονομάζονταν << ευθηνοί >> και είχαν αρμοδιότητα τον έλεγχο των λογαριασμών των αρχόντων που αποχωρούσαν από το αξίωμα τους.

- Στην Αρχαία Ρώμη

Στην Αρχαία Ρώμη , ο έλεγχος των οικονομικών του Κράτους είχε ανατεθεί στους Υπάτους ή Κήνσορες ή Ταμίες , οι οποίοι εξέταζαν τους λογαριασμούς των επαρχιών και είχαν την επίβλεψη του δημόσιου θησαυρού., στη συνέχεια δε υπόβαλαν το σύνολο των λογαριασμών στη Σύγκλητο για έγκριση.

- Στην Αναγέννηση (13ο αιώνα)

Κατά την Αναγέννηση καθιερώνεται μία υποτυπώδης μορφή εσωτερικού ελέγχου.

Στην Ιταλία ασχολούνται δύο διαφορετικά πρόσωπα για τον έλεγχο των οικονομικών.

Επίσης στο Υπουργείο Οικονομικών της Αγγλίας είχε καθιερωθεί το πρώτο κατάστιχο να φυλάσσεται από τον θησαυροφύλακα , ένα δεύτερο από τον Γραμματέα της Καγκελαρίας και ένα τρίτο από τον αντιπρόσωπο του Βασιλιά.

Η πρώτη εμφάνιση του όρου << Auditor >> (ελεγκτής) είναι την εποχή του Εδουάρδου του Α , όπου οι καταχραστές , κατά την μαρτυρία των ελεγκτών , οδηγούνται στη φυλακή.

- Στη Γαλλία

Στη Γαλλία ιδρύθηκε , στα τέλη του 17ου αιώνα το Ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού για τον έλεγχο των Εθνικών λογαριασμών.

Η πρώτη Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1581 στη Βενετία με τίτλο << Coliegio dei Raxonati >> , η οποία ήταν κρατικός θεσμός με μεγάλη επιρροή.

- Στην Αγγλία (αρχές 19ου αιώνα)

Στην Αγγλία , στις αρχές του 19ου αιώνα , εισάγεται ο θεσμός των Ορκωτών Λογιστών , ο οποίος παράλληλα, υποστηρίζεται από την Αγγλική νομοθεσία Παράλληλα ιδρύονται οι παρακάτω επαγγελματικές ενώσεις των Ορκωτών Λογιστών :

1. <<Society of Accountants in Edinburgh >> (1854) , το οποίο μετονομάστηκε σε << Institute of Chartered Accountants in Scotland >>
2. << Institute of Chartered Accountants in England and Wales >>
3. << Society of Incorporated Accountants and Auditors >> (1885, συγχωνεύτηκε με τις λοιπές ενώσεις το 1957)
4. << Institute of Chartered Accountants in Ireland >>

- Στη Ελλάδα

Ουσιαστικός εξωτερικός έλεγχος σε ανώνυμες εταιρίες έγινε προσπάθεια να οργανωθεί στη χώρα μας για πρώτη φορά το 1931, όταν τα άρθρα 30 και 31 του Ν.5076/1931 << περί ανώνυμων εταιριών και τραπεζών >> προέβλεπε τη σύσταση και λειτουργία << Σώματος Ορκωτών Λογιστών >>, εκδόθηκαν μάλιστα και τον επόμενο χρόνο τα σχετικά διατάγματα <<περί συστάσεως και διοικήσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών >>.παρόλα αυτά τα νομοθετικά κείμενα ατόνησαν και ο θεσμός δεν λειτούργησε.

1.1 Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗ ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Λ.)

Ουσιαστικός εξωτερικός έλεγχος σε ανώνυμες εταιρείες έγινε προσπάθεια να οργανωθεί στη χώρα μας για πρώτη φορά το 1931, όταν με τα άρθρα 30 και 31 του Ν. 5076/1931 «περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών» προβλέφτηκε ή σύσταση και λειτουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών», εκδόθηκαν μάλιστα τον επόμενο χρόνο και τα σχετικά διατάγματα «περί συστάσεως και διοικήσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (Δ. 23 - 3 - 32, 28-4-32 και 17 - 9 - 32 στην Φ.Ε.Κ. τεύχος Α' 90/26 - 3 - 32, 140/4 - 5 - 32 και 329/17 - 9 - 32)". Παρ' όλα αυτά τα νομοθετικά αυτά κείμενα ατόνησαν και ο θεσμός δεν λειτούργησε.

Αμέσως μετά τη λήξη του πολέμου οι καταβληθείς συντονισμένες προσπάθειες για την οικονομική ανάπτυξη της Χώρας έδειξαν με σαφήνεια την ανάγκη ύπαρξης ενός εξειδικευμένου ελεγκτικού Οργάνου, με την πάροδο δε του χρόνου ή ανάγκη αυτή έγινε επιτακτική. Έγινε αντιληπτό ότι ή αναπτυσσόμενη από τότε οικονομία τής χώρας είχε ανάγκη από ένα συλλογικό όργανο πού να διαθέτει στελέχη με ανεπίληπτο ήθος, ειδική επιστημονική κατάρτιση και εξειδικευμένη πείρα, με κατοχυρωμένη παράλληλα την ελευθερία (ανεξαρτησία) έκφρασης τής επαγγελματικής τους γνώμης, πού θα διεξήγαν τον έλεγχο των επιχειρήσεων, ειδικά των ανώνυμων εταιρειών. Έτσι με το Ν.Δ. 3329/1955, συντάθηκε το Σώμα Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών, πού ή λειτουργία του άρχισε στις 19 Νοεμβρίου 1956, με την ορκωμοσία των εννέα πρώτων Ορκωτών Λογιστών και ή συμπλήρωση των πρώτων μελών του για την κανονική έναρξη τής λειτουργίας του έγινε την 14η Ιανουαρίου 1957, οπότε ορκίσθηκαν οι πρώτοι εννέα βοηθοί ορκωτοί Λογιστές και οι πρώτοι εννέα Δόκιμοι Ορκωτοί Λογιστές.

Μέχρι το 1956, πού άρχισε να λειτουργεί το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, δεν υπήρχε στη χώρα μας ουσιαστικός εξωτερικός διαχειριστικός έλεγχος στις ανώνυμες εταιρείες. Βέβαια, οι αποκαλούμενοι «τακτικοί ελεγκτές» του περι

ανωνύμων εταιρειών Ν. 2190/1920 εμφανίζουν μεν τα τυπικά γνωρίσματα του εξωτερικού έλεγχου, άλλα είναι πασίγνωστο ότι οι ελεγκτές αυτοί αποτελούσαν πάντα έναν απλό τύπο και δεν διενεργούσαν κανένα απολύτως ουσιαστικά έλεγχο, το δε έργο τους είναι αποκλειστικά και μόνο ή υπογραφή τής έκθεσης πού ετοιμάστηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο τής εταιρείας γι' αυτούς και πού αποτελείται από λίγες τυπικές φράσεις. Κι αυτό γιατί οι ελεγκτές αυτοί: α) Εξαρτώνται ολοκληρωτικά από τις Διοικήσεις των εταιρειών από όπου έμμεσα διορίζονται ελεγκτές (αν δεν πειθαρχήσουν στις εντολές τής Διοίκησης δεν πρόκειται να επανεκλεγούν ελεγκτές κ.τ.λ.) και β) είναι πρόσωπα εντελώς ακατάλληλα γιατί κανένα τυπικό ή ουσιαστικό προσόν δεν απαιτείται (μόνο με το Ν.Δ. 4237/62 θεσπίστηκε δυνητική διάταξη για προσόντα). Όλα αυτά εξακολουθούν δυστυχώς να ισχύουν και σήμερα σε όλες τις ανώνυμες εταιρίες πού δεν ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ , ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Ο λογιστικός έλεγχος είναι έργο¹, που, με τη συστηματική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας, επιτρέπει τη διαπίστωση της κανονικής καταχωρήσεως των εργασιών και των κινήσεων των αξιών και αποβλέπει στην επαλήθευση της οικονομικής καταστάσεως, σύμφωνα με τους λογαριασμούς, στην αποκάλυψη των κάθε μορφής σφαλμάτων και στην πρόληψη αυτών και ενδεχομένως στην άσκηση κριτικής της διαχειρίσεως.

Πολλοί ορισμοί² έχουν δοθεί για την έννοια του ελέγχου. Η μελέτη αυτών μας παρέχει μία ευρύτερη ανάλυση του περιεχομένου της έννοιας του ελέγχου. Δεν θα επεκταθούμε σε σχετικές λεπτομέρειες καθόσον αυτές δεν περιλαμβάνονται στον αντικειμενικό σκοπό της παρούσας εργασίας.

Οι γενικοί κανόνες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της διενέργειας ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίαςπραγματεύονται από την

¹ : Jules Baude, Ελεγκτική σελ. 16-17.

² : Ι. Καμπαλούρης: Ελεγκτικά Πρότυπα, εισαγωγή στο ιστορικό περίγραμμα, Αθήνα 1982 όπου σημειώνονται τα εξής: «Έλεγχος είναι η συστηματική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων μίας οικονομικής μονάδας και η συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων και πληροφοριών με σκοπό να εξακριβώνεται η αξιοπιστία ή η ειλικρίνειά τους, η πιστότητα ή η ακρίβειά τους, η νομιμότητα και πληρότητά τους, προϋποθέσεις που δίνουν τις ίδιες ιδιότητες και στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τέτοια βιβλία ή στοιχεία και οι οποίες απολαμβάνουν έτσι της εμπιστοσύνης του κοινού και κάθε αρχής. Επίσης σκοπός του ελέγχου μπορεί να είναι η εξακρίβωση της ορθότητας ή νομιμότητας των πράξεων των φορέων και των εκπροσώπων της «οικονομικής μονάδας ή και της άψογης ή όχι διαχειρίσεως των οικονομικών της μονάδας».

: Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό Λογιστικής, σελ. 265 όπου αναφέρεται ότι διαχειριστικός έλεγχος, σύμφωνα με τον ορισμό του αναθεωρημένου Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου, είναι σύνολο προπαρασκευαστικών ενεργειών που αποβλέπουν να παράσχουν περιοδικώς στη διοίκηση και στα υπεύθυνα στελέχη της επιχειρήσεως θεμελιωμένα στοιχεία για την πορεία της.

: Χ. Κύτταρης: Η Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους των επιχειρήσεων, σελ. 7 όπου: Έλεγχος καλείται κάθε νόμιμη πράξη ή ενέργεια των αρμοδίων οργάνων, με την οποία επιδιώκεται η εξακρίβωση και η εξαγωγή ορισμένου είδους συμπεράσματος.

Ελεγκτική³, που είναι κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων.

Πρέπει να υπογραμμίσουμε εδώ ότι ο ανωτέρω ορισμός είναι ενδεικτικός, όπως και όσοι έχουν δοθεί μέχρι σήμερα και δεν καλύπτουν πλήρως το περιεχόμενο της αντίστοιχης έννοιας της ελεγκτικής. Πάντως, είναι δυνατό να εξαχθεί ως συμπέρασμα από τα ανωτέρω ότι η Ελεγκτική εξετάζει⁴:

1. Το αντικείμενο του ελέγχου [Τι ελέγχεται, γιατί και ποιοι είναι οι επιδιωκόμενοι σκοποί].
2. Το υποκείμενο του ελέγχου [Τα πρόσωπα και τα προσόντα αυτών που διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους].
3. Τις ελεγκτικές διαδικασίες [Τεχνική του ελέγχου].

Σχετικά με όλα αυτά μπορούμε να αναφέρουμε :

Αντικείμενο του ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου είναι κατά κανόνα , η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας , όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από τρίτους που την διαχειρίζονται. Η περιουσία π.χ μίας Α.Ε είναι ξένη περιουσία για όλους όσους την διαχειρίζονται . όμως για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος πρέπει να απεικονίζεται λογιστικώς η οικονομική διαχείριση. Κατά συνέπεια ο έλεγχος είναι συνηφασμένος με την ύπαρξη οικονομικής διαχείρισης ξένης περιουσίας ,εικονιζόμενης λογιστικώς. Η λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί τις πράξεις της οικονομικής διαχείρισης και η ελεγκτική τις ελέγχει.

³ : W.B. Meigs - E. Larsen - R. Meigs: Ελεγκτική, σελ. VI.

: Μ. Τσιμάρας: Αρχαί Γενικής Λογιστικής, σελ. 682 όπου αναφέρονται τα εξής: Ελεγκτική νοούμε το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών με τις οποίες διενεργείται η εξέλεξη εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομική τια διαχείριση.

: Χ. Κύτταρης: Η ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους, σελ. 13: Ελεγκτική είναι η επιστήμη που πραγματεύεται τους τρόπους και τις μεθόδους, βάσει των οποίων ο ενεργούμενος εκάστοτε έλεγχος, όσον και το ζητούμενο με αυτόν αποτέλεσμα επιτυγχάνεται κατά το δυνατό ευχερώς.

⁴ : W.B. Meigs - E. Larsen - R. Meigs: Ελεγκτική, σελ. VIII.

Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης διαχείρισης είναι αναγκαίος για να αποφευχθούν λάθη και απάτες και θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε οικονομικής διαχείρισης , ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη , την κλοπή και την απάτη , η δε αμοιβή του ελεγκτή , το ασφάλιστρο.

Υποκείμενο του ελέγχου

υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής , δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι ο απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί ορθολογική οργάνωση , λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία , γι'αυτό και ο θεσμός του ελέγχου και το λειτουργήμα του ελεγκτή έχουν καθιερωθεί από αρχαιότατους χρόνους.

Ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτηση του, οικονομική ή άλλη , από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο τρόπο που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή.

I. Εσωτερικός Ελεγκτής :

Ο εσωτερικός ελεγκτής βρίσκεται σε σχέση μίσθωσης με την οικονομική μονάδα η οποία ελέγχεται, δηλαδή είναι υπάλληλος της. Το έργο του έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στο να παρακολουθεί και να ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρήσεις, με σκοπό την άμεση επισήμανση θελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων ή αντικανονικών και παρανόμων ενεργειών. Ο εσωτερικός ελεγκτής έχοντας ως βασική αποστολή την πρόληψη επιζήμιων ενεργειών ασκεί τα καθήκοντα του πριν ή στην διάρκεια της πράξης οικονομικής διαχείρισης καθώς και της λογιστικής καταχώρησης, χωρίς όμως να αποκλείεται και ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα. Η ιδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να είναι με σαφήνεια διακεκριμένη, όπως γίνεται συνήθως στις μεγάλες επιχειρήσεις όπου υπάρχει ειδική υπηρεσία και. στο Δημόσιο και τους μεγάλους Δημόσιους Οργανισμούς, Είναι δυνατόν όμως το ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή να μην παίζει ιδιαίτερο πρόσωπο αλλά οι προϊστάμενοι διαφόρων τμημάτων, παράλληλα με τα

υπόλοιπα καθήκοντα τους (π.χ. έλεγχος και θεώρηση γραμματίων προς είσπραξη από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου.

Στην θέση του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να τοποθετούνται πρόσωπα κατάλληλα που να διακρίνονται για την μόρφωση, την πείρα και το ήθος τους, γιατί αλλιώς, όπως είναι φυσικό δεν είναι δυνατόν να ασκήσουν τα καθήκοντα του ελεγκτή με τον τρόπο που επιβάλλεται.

Χωρίς να υποτιμάται η σπουδαιότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να τονιστούν και τα σοβαρά μειονεκτήματα που οφείλονται στο γεγονός ότι αυτός είναι υπάλληλος στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Από αυτό το γεγονός είναι φυσικό ο έλεγχος του:

- ✓ Να ασκείτε γενικά σύμφωνα με τους κανόνες και τους όρους που έχει θεσπίσει η διοίκηση της οικονομικής μονάδας και όχι σύμφωνα με τους κανόνες της ελεγκτικής.

- ✓ Δεν ενημερώνεται για τις πράξεις των διοικούντων, συνήθως δε και των ανώτερων του στην ιεραρχία ή ο έλεγχος του σε αυτούς είναι περιορισμένος ή εντελώς τυπικός.

- ✓ Απασχολούμενος με πράξεις των συναδέλφων του, πολλές φορές από συναδερφική αλληλεγγύη, ο έλεγχος του δεν είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός ενώ με το πέρασμα του χρόνου και την στενότερη φιλική σχέση η προσοχή και η διερευνητικότητα μειώνονται βαθμιαία και ο έλεγχος γίνεται τυπικός.

- ✓ Επειδή ασχολείται διαρκώς με τα ίδια θέματα, η δουλειά του γίνεται ρουτίνα με αποτέλεσμα την εξασθένηση σιγά- σιγά τόσο της επαγρύπνησης όσο και της διερευνητικότητας του.

II. Εξωτερικός Ελεγκτής

Αντίθετα από τον εσωτερικό, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση προς την επιχείρηση που καλείτε να ελέγξει. Είναι λοιπόν εντελώς ανεξάρτητος και αδέσμευτος προς την οικονομική μονάδα που ελέγχει και καθόλου δεν επηρεάζεται από την διοίκηση της με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κανένα από τα παραπάνω μειονεκτήματα του εσωτερικού ελεγκτή.

Αυτό το γεγονός είναι εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού ελέγχου, με αποτέλεσμα να αποκτάει ιδιαίτερο κύρος το έργο του εσωτερικού ελεγκτή και τα ποτίσματα του είναι ευρύτατα χρήσιμα.

Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσης(πιστοποίηση για την αλήθεια και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, για την πιστοληπτική ικανότητα τους κ.τ.λ.) και από το γεγονός αυτό ξεκινάει η ανάγκη οργάνωσης του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα που έχει αποκτήσει θεσμικό χαρακτήρα σε όλες τις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες. Τέτοιου είδους θεσμική αναγνώριση του λειτουργήματος έγινε και στην χώρα μας το 1955 , με το Ν.Δ.3329/1955 «περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» που η λειτουργία του άρχισε το Νοέμβρη του 1956.

Είναι ευνόητο ότι για να μπορεί ο ορκωτός ελεγκτής να ανταποκρίνεται στις μεγάλες και ποικίλες απαιτήσεις του τόσο σπουδαίου και λεπτού έργου του πρέπει να έχει και τα ανάλογα προσόντα που αναφέρονται τόσο στην προσωπικότητα του, όσο και στην επαγγελματική του συγκρότηση. Πρώτο και κύριο προσόν θεωρείται το ήθος και η ακεραιότητα του χαρακτήρα προσόν που απαιτείται από όλους τους εξωτερικούς ελεγκτές σε όλες τις χώρες του κόσμου. Άλλα προσόντα που επίσης απαιτούνται είναι η άρτια επιστημονική κατάρτιση, η εξειδικευμένη πείρα, η ικανότητα ταχείας αντίληψης και βαθιάς και σίγουρης κρίσης, η επινοητικότητα, η αυτοπεποίθηση, η αναγκαία λεπτότητα για την εκτέλεση του λεπτού έργου του ελέγχου της εργασίας των άλλων, η ικανότητα ευχερούς και σωστής έκφρασης στον γραπτό και προφορικό λόγο, η επιμέλεια και η εργατικότητα.

Τεχνική του ελέγχου

Εδώ περιλαμβάνεται ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου δηλαδή οι ακολουθημένες κάθε φορά ελεγκτικές διαδικασίες. Στο έργο αυτό αναπτύσσεται τέλεια από κάθε άποψη το όλο θέμα , ειδικά ότι έχει σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες, είναι οι μηχανισμοί και οι μέθοδοι που έχει στην διάθεση του ο ελεγκτής για την συγκέντρωση ικανών τεκμηρίων και τη

διαμόρφωση γνώμης επί του αντικειμένου του ελέγχου. Θα μπορούσε να τις αποκαλέσει κανείς τα εργαλεία του ελέγχου.

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι λογιστικοί έλεγχοι διακρίνονται, με βάση διάφορα κριτήρια, σε κατηγορίες και είδη:

α) Ανάλογα με την έκταση τους. σε γενικούς και ειδικούς.

- Γενικός έλεγχος είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δοσμένης χρονικής περιόδου, συνήθως έτους· ειδικά γενικός έλεγχος είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης.
- Ειδικός έλεγχος είναι εκείνος που έχει σαν αντικείμενο ένα συγκεκριμένο θέμα, έναν επίσης συγκεκριμένο τομέα (π.χ. έλεγχος ταμειακής διαχείρισης, έλεγχος πελατών, έλεγχος αποθεμάτων).

β) Ανάλογα με Το σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

- Προληπτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης (στην έκδοση του εντάλματος πληρωμής, του γραμμάτιου είσπραξης κ.τ.λ.) και αποβλέπει, όπως δηλώνει και το όνομα, στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων.
- Ο κατασταλτικός έλεγχος, αντίθετα προς τον προληπτικό, διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων, άφορα τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης περιόδου και αποβλέπει στην αποκάλυψη, την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

γ) Ανάλογα με τη διάρκεια τους σε μόνιμους ή διαρκείς τακτικούς ή περιοδικούς και έκτακτους ή περιστασιακούς.

- Μόνιμος ή διαρκής έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται συνέχεια και τέτοιος είναι κύρια ό εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.
- Τακτικός ή περιοδικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται κατά περιόδους και τακτικά δηλαδή δεν είναι μεν συνεχής άλλα επαναλαμβάνεται τακτικά και αφορά τον έλεγχο τής διαχείρισης τακτών χρονικών περιόδων (π.χ. τριμηνίας, εξαμηνίας κ.τ.λ.). Τακτικός έλεγχος επικράτησε να αποκαλείται ό με το άρθρο 36 του περί ανωνύμων εταιρειών Ν. 2190 προβλεπόμενος έλεγχος στον Ισολογισμό τέλους Χρήσης.
- Έκτακτος ή περιστασιακός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις,

δ) Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, σε εσωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές και εξωτερικούς που διενεργούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Αυτά τα δύο είδη ελέγχων που συνυπάρχουν στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις με διάφορους συνδυασμούς είναι Ιδιαίτερης σπουδαιότητας γιατί συνθέτουν το βασικό περιεχόμενο τής ελεγκτικής. Πρέπει να διευκρινισθεί ότι τα πιο πάνω κριτήρια πολλές φορές συμβαδίζουν και έτσι: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μόνιμος (διαρκής) έλεγχος, άλλα κατά κανόνα είναι και γενικός έλεγχος- ακόμη ό εσωτερικός έλεγχος είναι και προληπτικός, στις μεγάλες δε επιχειρήσεις περιλαμβάνει και τμήμα με τη μορφή του κατασταλτικού ελέγχου (υπηρεσία επιθεώρησης). Ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατά κανόνα κατασταλτικός έλεγχος, άλλα μπορεί να είναι και προληπτικός όταν ό εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις πριν από την εκτέλεση τους (αυτό συμβαίνει κύρια στη Δημόσια διαχείριση, όπου το Ελεγκτικό Συνέδριο «θεωρεί» τα εντάλματα πληρωμής πριν από την εκτέλεση τους). Ακόμα ό εξωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι γενικός ή ειδικός, τακτικός (περιοδικός) ή έκτακτος κ.τ.λ.

1.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός ό έλεγχος πού έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και διενεργείται από υπαλλήλους της. Τονίζεται επίσης ότι με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» δεν εννοούμε μόνο την ιδιαίτερη υπηρεσία ελέγχου στην επιχείρηση ή τους υπαλλήλους πού έχουν αναλάβει αυτή την εργασία παράλληλα με τα άλλα καθήκοντα τους, άλλα εννοούμε το όλο σύστημα οργάνωσης τής διαδικασίας εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής απεικόνισης του (αρμοδιότητες προσωπικού, εκδιδόμενα δικαιολογητικά, διαδρομή και έλεγχος τους κ.τ.λ.).

Η βασική αρχή του εσωτερικού έλεγχου, σύμφωνα με την οποία: καμιά διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα μόνο υπάλληλο άλλα ή εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει, οπωσδήποτε, την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο (εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτεύων προϊστάμενος).

Εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός ό έλεγχος πού διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακέραιο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμιά υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Πρόκειται για το θεσμό των εξωτερικών ελεγκτών (βλ. σχετικά στα προηγούμενα Α και Β). Στη χώρα μας αυτοί οι ειδικοί επαγγελματίες είναι οι ορκωτοί λογιστές.

Το αντικείμενο τού έργου αυτού είναι βασικά ό εξωτερικός έλεγχος και τα θέματα του αναπτύσσονται εδώ σε έκταση και με πληρότητα στα ανάλογα κεφάλαια.

1.5 ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΣΟΕΛ

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών εξέδωσε , την 16-6-1994 , την υπαριθμ. 2 Γενική Οδηγία , σχετικά με τα εφαρμοζόμενα . από τα μέλη του , ελεγκτικά πρότυπα .

Η οδηγία αυτή καθορίζει τα εξής :

Σεσχάση με τα Ελεγκτικά πρότυπα που εφαρμόζονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές για τους προβλεπόμενους από το άρθρο 3 παρ. 1 του Π.Δ 226/1992 τακτικούς ελέγχους , το Εποπτικό Συμβούλιο αποφάσισε τα εξής:

“Σύμφωνα με σχετική εισαγωγή του Επιστημονικού Συμβουλίου , τα Ελεγκτικά Πρότυπα του πρώην Σώματος Ορκωτών Λογιστών , όπως αυτά έχουν δημοσιευτεί στα ΦΕΚ111β/18-12-1979 και ΦΕΚ 126β/5-3-1993 , εξακολουθούν να ισχύουν και εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλους τους Ορκωτούς Ελεγκτές ”

Τα πρότυπα ελεγκτικής του ΣΟΕΛ αναπτύσσονται σε τέσσερα κύρια κεφάλαια , ως ακολούθως :

100 ΒΑΣΙΚΑ STANDARDS , τα οποία αναφέρονται στους σκοπούς των ελέγχων , καθώς και στα προσόντα , στη στάση , τις ευθύνες κ.τ.λ του Ορκωτού Ελεγκτή –Λογιστή.

200 << STANDARDS >> ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ , τα οποία αναφέρονται στις αρχές της τεχνικής του εξωτερικού ελέγχου .

300 << STANDARDS >>, τα οποία αναφέρονται στο τρόπο συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή.

400 << STANDARDS >> ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ , τα οποία αναφέρονται στις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς του Ορκωτού Ελεγκτή –Λογιστή .

1.6 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται , σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία , από τους Ορκωτούς Ελεγκτές , οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν ανεπίληπτο ήθος και ακέραιο χαρακτήρα , άρτια επιστημονική κατάρτιση , καθώς και ελεγκτική εμπειρία .

Ο Ορκωτός Ελεγκτής δεν έχει καμία υπαλληλική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση και συνεπώς ο έλεγχος του αποκτά το απαραίτητο κύρος και το πόρισμα του θεωρείται κατά τεκμήριο αντικειμενικό.

Ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών , που καλύπτει την οικονομική διαχείριση και τις Οικονομικές καταστάσεις μεγάλων ,κυρίως , επιχειρήσεων αποκτά μεγάλη χρησιμότητα προς τους τρίτους επειδή :

A. Το πόρισμα του ελέγχου είναι κατά τεκμήριο αντικειμενικό

Η αντικειμενικότητα του πορίσματος ελέγχου παρέχει κύρος και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις , στοιχεία απαραίτητα σε κάθε ενδιαφερόμενο (π.χ Τράπεζες , αναλυτές κ.τ.λ)

B. Αποκαλύπτονται ή καταστέλλονται ακούσια ή εκούσια σφάλματα, απάτες κ.τ.λ

Η αποκάλυψη ή καταστολή των σφαλμάτων αυτών βοηθάει το κύριο έργο της Διοικήσεως , που είναι η ορθή διαχείριση της περιουσίας της επιχειρήσεως .

Γ. Πιστοποιείται η ακρίβεια και η ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων .

Με την Πιστοποίηση αυτή διασφαλίζονται τα συμφέροντα των Μετόχων και εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως .

Δ. Βεβαιώνεται η Πιστοληπτική ικανότητα της επιχειρήσεως.

Με την πιστοποίηση της οικονομικής διαθρώσεως της επιχείρησης βεβαιώνεται και η πιστοληπτική ικανότητα , στοιχείο απαραίτητο σε κάθε ενδιαφερόμενο (π.χ τράπεζες, προμηθευτές, πιστωτές, κ.τ.λ)

1.7 ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 21990/1920 , οι Ορκωτοί Ελεγκτές << . Μετά την λήξιν της χρήσεως υποχρεούνται να ελέγξει τον ισολογισμού και τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως υποβάλλοντες προς την τακτική γενική συνέλευση έκθεση περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών. Εκ της εκθέσεως ταύτης δέον να προκύπτει σαφώς, μετ' ελέγχων της ακριβείας και νομιμότητας των εγγραφών εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, εάν ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως κατά την ημερομηνία της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα >

Σημειώνεται ότι :

- i. Το χορηγούμενο Πιστοποιητικό Ελέγχου , ο Ελεγκτής ενέχει την θέση της εκθέσεως ελέγχου , που αναφέρεται η διάταξη του άρθρου 37 ν. 2190/1920.
- ii. Μετά την χορήγηση του Πιστοποιητικού Ελέγχου , ο Ελεγκτής πρέπει να συντάξει ειδική έκθεση ελέγχου (έκθεση υποδείξεων), απευθυνόμενη προς το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχειρήσεως.

Στην έκθεση αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνονται οι κυριότερες διαπιστώσεις παρατηρήσεις και υποδείξεις που προέκυψαν από τον έλεγχο .

Σκοπός της εκθέσεως αυτής είναι να γνωστοποιηθούν στο Διοικητικό Συμβούλιο της επιχειρήσεως οι αδυναμίες και οι ελλείψεις , που τυχόν, υπάρχουν στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου , οι διαχειριστικές παραλείψεις , οι ελλείψεις στα διάφορα δικαιολογητικά της διαχείρισης , τα λογιστικά σφάλματα κ.τ.λ , ώστε να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα για την τακτοποίηση τους .

1.7.1 ΧΡΗΣΤΕΣ ΕΚΘΕΣΕΩΣ

Οι χρήστες του κοινωνικού συνόλου που ενδιαφέρονται για την διενέργεια του ελέγχου και κατά επέκταση για την έκθεση ελέγχου είναι οι εξής :

- ✓ Οι Μέτοχοι της επιχειρήσεως και οι μελλοντικοί επενδυτές
- ✓ Οι τράπεζες, που χρηματοδοτούν την επιχείρηση
- ✓ Οι προμηθευτές και οι πιστωτές της επιχείρησης
- ✓ Οι αρμόδιες Κρατικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ, Χρηματιστήριο κ.τ.λ)
- ✓ Το προσωπικό της επιχείρησης
- ✓ Οι Χρηματοοικονομικοί αναλυτές και ερευνητές
- ✓ Λοιποί τρίτοι (πελάτες , ανταγωνιστές κ.τ.λ)

1.7.2 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, ο Ορκωτός Ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του στο συντασσόμενο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

Το Πιστοποιητικό ελέγχου απευθύνεται στους Μετόχους της επιχειρήσεως και αποβλέπει στην ενημέρωση αυτών, καθώς και όλων των ενδιαφερόμενων για τις Οικονομικές καταστάσεις .

Το Πιστοποιητικό αυτό περιλαμβάνει δύο σκέλη. Στο πρώτο σκέλος αναφέρεται στο περιεχόμενο του ελέγχου και στο δεύτερο στα αποτελέσματα του ελέγχου.

A. Σκέλος Α

Στο πρώτο σκέλος του Πιστοποιητικού αναφέρεται τι ελέγχθηκε και πως ελέγχθηκε.

Αναλυτικότερα αναφέρονται :

- ✓ Η πλήρη επωνυμία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως και η εταιρική χρήση των Οικονομικών καταστάσεων .
- ✓ Οι διατάξεις της Νομοθεσίας , βάσει των οποίων έγινε ο έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων (άρθρο 37 του Ν, 2190/1920 και τα ελεγκτικά πρότυπα του ΣΟΕΛ)
- ✓ Εάν ο Ελεγκτής έλαβε γνώση πλήρους λογιστικού απολογισμού των υποκαταστημάτων της επιχειρήσεως , εφόσον υπάρχουν τέτοια (η αναφορά αυτή έχει την έννοια ότι είχε την ευχέρεια και δυνατότητα , χωρίς καμία παρεμπόδιση , να εφαρμόσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίνει απαραίτητες).
- ✓ Εάν τέθηκαν στη διάθεση του ελεγκτού τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως και δόθηκαν οι αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις (συμβάσεις σε τράπεζες και λοιπούς τρίτους , υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου διευκρινίσεις επί των πληροφοριών κ.τ.λ).
- ✓ Εάν στα βιβλία της επιχείρησης έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής (δηλαδή εάν υπάρχει ή όχι κάποια σημαντική παρέκκλιση από τις αρχές λογισμού του κόστους , όπως αυτές καθορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ)
- ✓ Εάν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση (μεταβολή στον τρόπο αποτιμήσεως και λογιστικής αντιμετώπισης στοιχείων Ισολογισμού)
- ✓ Εάν εφαρμόστηκε σωστά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

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

B. Σκέλος Β

Στο δεύτερο σκέλος του Πιστοποιητικού διατυπώνεται οι τυχόν παρατηρήσεις που έχουν προκύψει από τον έλεγχο , καθώς και η γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή για το αν οι Οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ή όχι την περιουσιακή διάρθρωση , την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως , σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές , που εφαρμόζονται κατά πάγιο τρόπο.

Επισημαίνεται ότι οι παρατηρήσεις του Ορκωτού Ελεγκτή που περιλαμβάνονται στο Πιστοποιητικό , θα πρέπει να είναι ουσιαστικές, να διατυπώνονται συνοπτικά και με απόλυτη σαφήνεια , ώστε να είναι απαλλαγμένες από κάθε διφορούμενη έννοια .

1.7.3 ΓΝΩΜΗ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΕΙΔΗ ΑΥΤΗΣ

Μετά την περάτωση του ελέγχου και των οικονομικών καταστάσεων , ο Ορκωτός Ελεγκτής θα πρέπει να διατυπώσει το πόρισμα ελέγχου.

Στο πόρισμα του ελέγχου οφείλει να εκφράσει με σαφήνεια την επαγγελματική του γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση , την χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού , καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε κατά την ημερομηνία αυτή , σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές , μεθόδους και την ισχύουσα νομοθεσία .

Το πόρισμα ελέγχου μπορεί να είναι

A. Πόρισμα χωρίς επιφύλαξη πορίσματος

Εάν από τον έλεγχο δεν έχει προκύψει καμία παρατήρηση Πιστοποιητικού , ο Ορκωτός Ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του , χωρίς καμία επιφύλαξη.

B. Πόρισμα με επιφύλαξη πορίσματος

Εάν το πιστοποιητικό περιέχει παρατηρήσεις από τις οποίες επηρεάζεται η εικόνα των πιστοποιημένων Οικονομικών καταστάσεων αλλά όχι σε βαθμό που να έχει καταστεί ελλιπής ή παραπλανητική , τότε το πόρισμα διατυπώνεται με επιφύλαξη ,ως προς τις παρατηρήσεις αυτές .

Η διτύπωση του πορίσματος με επιφύλαξη γίνεται ως εξής :

<< κατά την γνώμη μας , αφού ληφθεί υπόψη η παρατήρηση Νο.....>>

Γ. Πόρισμα με αντίθεση (αρνητικό)

Εάν το πιστοποιητικό περιέχει παρατηρήσεις από τις οποίες επηρεάζεται η εικόνα των πιστοποιημένων Οικονομικών καταστάσεων τόσο σημαντικά ή εκτεταμένα , που να έχει καταστεί παραπλανητική τότε η διατύπωση του πορίσματος γίνεται ως εξής :

<<κατά την γνώμη μας , λόγω της σοβαρής επίδρασης του θέματος που αναφέρουμε στην παρατήρηση Νο..... , οι ανωτέρω Οικονομικές καταστάσεις δεν αποκομίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και την χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας κατά την, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία >>.

Δ. Πόρισμα με αδυναμία έκφρασης γνώμης .

Εάν το Πιστοποιητικό περιέχει παρατήρηση , εξαιτίας της οποίας δημιουργείται στον Ορκωτό Ελεγκτή αβεβαιότητα ως προς την συνολική εικόνα

των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων , τότε το πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται ως εξής :

<< λόγω της σοβαρότητας του θέματος που αναφέρουμε στην παρατήρηση Νο..... αδυνατούμε να εκφράσουμε γνώμη για τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις >>.

1.7.4 ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΠΟΡΙΣΜΑΤΟΣ

Χρόνος υποβολής της εκθέσεως ελέγχου (δηλ. του Πιστοποιητικού Ελέγχου) είναι η ημερομηνία χορηγήσεως του Πιστοποιητικού στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Η ημερομηνία αυτή θα πρέπει να είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας εγκρίσεως των Οικονομικών καταστάσεων από το Δ.Σ της ελεγχόμενης επιχειρήσεως .

Επισημαίνεται ότι η ημερομηνία έκδοσης του Πιστοποιητικού Ελέγχου είναι σημαντική για τον Ορκωτό Ελεγκτή , επειδή μέχρι την ημερομηνία αυτή υπάρχει η προβλεπόμενη , από την ισχύουσα νομοθεσία , ευθύνη για τις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις . από την ημερομηνία αυτή και μετά πάει οποιαδήποτε ευθύνη του για την ελεγχθείσα χρήση.

1.8 ΠΡΟΣΟΝΤΑ – ΕΥΘΥΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ – ΛΟΓΙΣΤΗ

1.8.1 ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής για να μπορεί να ανταποκριθεί, αποτελεσματικά, στις σημαντικές απαιτήσεις του Λειτουργήματος του, πρέπει να έχει τα ανάλογα προσόντα, που αναφέρονται, κυρίως, στην προσωπικότητα του και στην επιστημονική του κατάρτιση.

Τα κυριότερα από τα προσόντα αυτά είναι τα εξής:

- ✓ Ανεπίληπτο /ήθος< ακεραιότητα χαρακτήρα και αναμφισβήτητη αρετή (έντιμος, ειλικρινής, δίκαιος, κ.λπ.).
- ✓ Άριστη γνώση και μεγάλη εμπειρία στη Λογιστική και Ελεγκτική επιστήμη (συνεχής ενημέρωση σε τοπικό και διεθνές επίπεδο).
- ✓ Επαγγελματική κρίση.

Η επαγγελματική αυτή κρίση καθοδηγείται από την άριστη γνώση της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης, την ελεγκτική εμπειρία και την πλήρη κατανόηση της λειτουργίας και των συστημάτων της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

- ✓ Επισημαίνεται ότι η επαγγελματική κρίση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση της ελεγκτικής εργασίας, επειδή είναι πρακτικά αδύνατον να καταγραφεί ο τρόπος αντιμετώπισεως όλων των θεμάτων, που ενδεχομένως αντιμετωπίσει - κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.
- ✓ Ικανότητα- ευχερούς και σωστής έκφρασης, στο προφορικό και γραπτό λόγο.
- ✓ Διοικητικές ικανότητες.

- ✓ να διενεργεί τον έλεγχο του μετά της δεούσης επιμελείας και προσοχής και μετά ευλόγου επιδεξιότητας, όσο αφορά την κατάλληλη προσαρμογή των διαδικασιών του" ελέγχου προ τις παρουσιαζόμενες εκάστοτε ιδιαίτερες συνθήκες ή ανάγκες (η αποκάλυψη ανωμαλιών δεν περιλαμβάνεται στους αντικειμενικούς σκοπούς του ελέγχου),
- ✓ να παρέχει συμβουλές ή υποδείξεις, οι οποίες έχουν σχέση με την ορθή κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχειρήσεως,
- ✓ να τηρεί εχεμύθεια σε θέματα που θεωρούνται επαγγελματικά απόρρητα της επιχειρήσεως,
- ✓ να έχει επίγνωση ευθυνών (ανάληψη εργασιών που δύναται να περατώσει),
- ✓ να διενεργεί τον έλεγχο του εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος,
- ✓ να μη εμπλέκεται σε επουσιώδη θέματα της επιχειρήσεως,
- ✓ να μη αναμιγνύεται στην ενημέρωση των βιβλίων και την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων οιασδήποτε οικονομικής μονάδος,
- ✓ να τηρεί την ισχύουσα νομοθεσία και τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών,
- ✓ να εκφράζει την γνώμη του, η οποία θα πρέπει να μην απέχει ουσιωδώς της πραγματικότητας,
- ✓ Ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής ευθύνεται μόνο για τα θέματα, τα οποία είχε εντολή ή αρμοδιότητα να ελέγξει.

2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

2.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

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

(α) Η πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών και καταδολιεύσεων. Πρόκειται για τον καλούμενο προληπτικό έλεγχο, ο οποίος διενεργείται προ ή κατά την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικόνισης και, στόχος του είναι να προλάβει και να αποτρέψει τη διάπραξη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών και καταδολιεύσεων. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται, κατά κύριο λόγο, από εσωτερικό ελεγκτή.

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

(γ) Η πιστοποίηση, μετά από συστηματικό έλεγχο, περί της ακρίβειας και ειλικρίνειας των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος). Το έργο αυτό ανήκει αποκλειστικά στον εξωτερικό ελεγκτή.

Τονίζεται ότι η βασική επιδίωξη του εξωτερικού ελέγχου, ο τελικός σκοπός του, είναι να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους (μετόχους, τρίτους, προσωπικό, Κράτος) αν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας, σαν σύνολο, παρουσιάζουν την αληθινή εικόνα της περιουσιακής της καταστάσεως και των οικονομικών της αποτελεσμάτων. Βέβαια, για να φθάσει ο έλεγχος στον τελικό αυτό σκοπό του, έχει ερευνήσει, με την εφαρμογή σχετικών

ελεγκτικών διαδικασιών, εκτός από ία άλλα, και αν τυχόν υπάρχουν ουσιώδη λάθη, κλοπές ή καταδολιεύσεις, γιατί μέσα στους βασικούς σκοπούς του ελέγχου είναι και ο εντοπισμός τυχόν λαθών, κλοπών ή καταδολιεύσεων, ουσιώδους, όμως, σημασίας. Αν και στους άμεσους στόχους του ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η ανεύρεση μικροκλοπών και εσκεμμένων ή μη σφαλμάτων επουσιώδους σημασίας, ωστόσο και ο κίνδυνος αυτός καλύπτεται από την επισήμανση των ανεπαρκειών και κενών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και, γενικά, από το ότι η ύπαρξη και μόνο του ελέγχου, αποτελεί σημαντικό αποτρεπτικό παράγοντα διαπράξεως λογιστικών και διαχειριστικών λαθών και ανωμαλιών, για αυτό, εξάλλου, και το κόστος του ελέγχου χαρακτηρίζεται ως «ασφάλιστρο» κατά των κινδύνων αυτών .

2.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

α) Έλεγχος με δειγματοληψία

Με εξαίρεση, ίσως, ορισμένες ειδικές περιπτώσεις έλεγχου (π.χ. δικαστικές πραγματογνωμοσύνες) σε όλα τα υπόλοιπα είδη ελέγχου και ειδικά στον τακτικό έλεγχο ισολογισμού τέλους χρήσης, είναι ευνόητο άτι δεν είναι δυνατό να ελέγχεται λεπτομερειακά ολόκληρη ή διαχειριστική και λογιστική δουλειά τής χρήσης πού βέβαια θα απαιτούσε πολύμηνη απασχόληση και πολλούς ελεγκτές, οπότε ο έλεγχος θα γινόταν τροχοπέδη στις λογιστικές υπηρεσίες τής ελεγχόμενης επιχείρησης και παράλληλα αντιοικονομικός. Γι' αυτό το λόγο υιοθετήθηκε παγκόσμια ή αρχή τού δειγματοληπτικού έλεγχου (test), με δύο βασικές μεθόδους: τον οριζόντιο έλεγχο και τον κάθετο έλεγχο, ενώ παράλληλα διεξάγονται και όλες οι δυνατές και χρήσιμες συγκεντρωτικές επαληθεύσεις και συμφωνίες.

β) Οριζόντιος έλεγχος

Ο οριζόντιος έλεγχος, ονομάζεται και προοδευτικός γιατί ξεκινώντας από τα δικαιολογητικά καταλήγει στα κονδύλια τού ισολογισμού. Πρόκειται για τον λεπτομερή έλεγχο όλων των οικονομικών πράξεων μιας περιόδου π.χ. δέκα ήμερες σύμφωνα με πλήρες λογιστικό κύκλωμα· δηλαδή εδώ:

- ✓ Ελέγχονται λεπτομερειακά όλα χωρίς εξαίρεση τα δικαιολογητικά της περιόδου που έχει επιλεγεί από άποψη πληρότητας, νομιμότητας κ.τ.λ.
- ✓ Ελέγχεται ή βασισμένη στα δικαιολογητικά ορθή διατύπωση των έγγραφων στα αναλυτικά ημερολόγια,
- ✓ Ελέγχεται ή ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών και λοιπών βοηθητικών βιβλίων,
- ✓ Ελέγχονται οι συγκεντρωτικές έγγραφες στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και ή ενημέρωση του γενικού καθολικού,
- ✓ Επαληθεύονται, με τα ισοζύγια, οι αριθμητικές συμφωνίες κ.τ.λ.

Παραστατικά ό οριζόντιος έλεγχος μπορεί να απεικονιστεί έτσι:

Οριζόντιος έλεγχος

Δικαιολογητικά

Αναλυτικά Ημερολόγια

Αναλυτικά Καθολικά

Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο

Γενικό Καθολικό

Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών όριστ. Ισοζύγιο
Γενικού Καθολικού

Ισολογισμός (και λοιπές οίκον, καταστάσεις)

γ) Κάθετος έλεγχος

Ο κάθετος έλεγχος πού αποκαλείται και αναδρομικός, γιατί από τα κονδύλια τού ισολογισμού καταλήγει στα δικαιολογητικά, αποτελείται από την εκκίνηση, από τα κονδύλια τού ισολογισμού (και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης πού τον συνοδεύει) και τη μετάβαση, μέσω των Ισοζυγίων, στους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών, με την επισκόπηση (του περιεχόμενου) κάθε ένα από τα οποία επιλέγονται τα κονδύλια, για τον έλεγχο των οποίων, στη συνέχεια, αναζητούνται τα σχετικά δικαιολογητικά για έλεγχο.

Ή παραστατική απεικόνιση του κάθετου ελέγχου μπορεί να εμφανισθεί όπως π ιό κάτω:

Κάθετος έλεγχος

Ισολογισμός λογ/σμός Αποτελεσμάτων χρήσης

οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού

Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών

Αναλυτικά καθολικά

Δικαιολογητικά

Προκειμένου π.χ. για τακτικό έλεγχο Ισολογισμού τέλους χρήσης, κατά τον έλεγχο κάθε λογαριασμού δαπάνης, πρέπει να γίνονται οι εξής βασικές ελεγκτικές διαδικασίες:

α) Να γίνουν όλες οι αναγκαίες επαληθεύσεις και αριθμητικές συμφωνίες, έτσι πού να διαπιστωθεί αν ό ισολογισμός και ό λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνουν όλα τα οριστικά υπόλοιπα του Γενικού Καθολικού της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού. Ή ελεγκτική αυτή διαδικασία δεν είναι αναγκαίο να προηγείται από όλες τις άλλες (όπως πιο κάτω γίνεται σαφές) ούτε και αφορά μόνο τους λογαριασμούς δαπανών, άλλα όλους χωρίς εξαίρεση

τους λογαριασμούς (Ισολογισμού, δαπανών, εσόδων) περιλαμβάνει δε τα ακόλουθα:

- i. Αντιπαραβολή οριστικού ισοζυγίου Γενικού Καθολικού που πρέπει να περιλαμβάνει και τους εξισωμένους λογαριασμούς με Γενικό Καθολικό, για να εξακριβωθεί αν έχουν περιληφθεί στο οριστικό ισοζύγιο όλοι οι λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού.
- ii. Αντιπαραβολή Ισολογισμού με οριστικό ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, για να επαληθευτεί το γεγονός ότι όλα τα υπόλοιπα του οριστικού ισοζυγίου έχουν καταχωρηθεί στον ισολογισμό.
- iii. Επαλήθευση αθροίσεων Ισολογισμού και οριστικού ισοζυγίου Γενικού Καθολικού.
- iv. Επαλήθευση αθροίσεων Γενικού Καθολικού.
- v. Αντιπαραβολή ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών με αναλυτικά καθολικά, για να διαπιστωθεί αν όλοι οι λογαριασμοί έχουν συμπεριληφθεί στα Ισοζύγια.
- vi. Επαλήθευση αθροίσεων αναλυτικών καθολικών (όλων ή μερικών σελίδων κάθε λογ/σμού κ.τ.λ.).
- vii. Επαλήθευση αθροίσεων ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών.
- viii. Αντιπαραβολή αθροισμάτων (χρέωσης, πίστωσης, υπόλοιπων) κάθε ισοζυγίου αναλυτικού καθολικού με τα αντίστοιχα ποσά τού οικείου λογαριασμού, που στο οριστικό ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.
- ix. Επαλήθευση ότι υπάρχει ή γνωστή συμφωνία αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης μεταξύ: οριστικού Ισοζυγίου Γενικού Καθολικού, Συγκεντρωτικού Ημερολόγιου, αναλυτικών ημερολόγιων, ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών. Διευκρινίζεται ότι ή εκτέλεση των πιο πάνω επαληθεύσεων (No 1-9) δεν είναι αναγκαίο να ακολουθεί τη σειρά αυτή, ούτε και να γίνονται όλες πριν από τις διαδικασίες που περιγράφονται αμέσως πιο κάτω. Ή σειρά της εκτέλεσης εξαρτάται από τις συγκεκριμένες συνθήκες ελέγχου κάθε φορά, με κατευθυντήρια πάντα γραμμή την εκτέλεση κάθε διαδικασίας και τον καλύτερο τρόπο και στο συντομότερο χρονικό διάστημα (π.χ. ή επαλήθευση των αθροίσεων των λογαριασμών των αναλυτικών

καθολικών και ή αντιπαραβολή των αθροισμάτων με τα αντίστοιχα ποσά των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών, είναι προτιμότερο να γίνεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου κάθε αναλυτικού λογαριασμού).

β) Επισκόπηση τής κίνησης κάθε αναλυτικού λογαριασμού με σκοπό:

- i. τη διαπίστωση ότι δεν έχουν καταχωρηθεί κονδύλια άσχετα με το περιεχόμενο τού λογαριασμού (δηλαδή πού ανήκουν σε άλλο λογαριασμό)
- ii. τη διαπίστωση ότι έχουν καταχωρηθεί όλα αυτά τα κονδύλια πού αφορούν τη χρήση και μόνο αυτά (δηλαδή δεν περιλαμβάνονται και ποσά προηγούμενης ή επόμενης χρήσης) ·
- iii. την επιλογή των κονδυλίων για τα όποια θα ελεγχθούν τα σχετικά δικαιολογητικά.

γ) Λεπτομερής έλεγχος των δικαιολογητικών των κονδυλίων πού έχουν επιλεγεί για το σκοπό αυτό.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων (όλων ή μερικών σελίδων) τού λογαριασμού και αντιπαραβολή των τελικών αθροισμάτων με τα αντίστοιχα ποσά τού σχετικού ισοζυγίου αναλυτικού καθολικού.

δ) Έκταση οριζόντιου και κάθετου ελέγχου

Το ποσοστό τής δειγματοληψίας στον οριζόντιο και κάθετο έλεγχο και γενικά ή έκταση και το βάθος τού ελέγχου εξαρτώνται από την ποιότητα τού συστήματος εσωτερικού ελέγχου πού εφαρμόζεται. Όπου ό εσωτερικός έλεγχος είναι πλήρης και διασφαλιστικός, το δείγμα των μεμονωμένων ελεγκτικών διαδικασιών δυνατό να περιορίζεται, αλλιώς πρέπει να επεκτείνεται ανάλογα, μέχρι τον πλήρη έλεγχο (100%) στους ευπαθείς τομείς.

Ακόμη πρέπει να τονιστεί ότι ό οριζόντιος έλεγχος, δηλαδή ό έλεγχος των έγγραφων μιας περιόδου σύμφωνα με πλήρες λογιστικό κύκλωμα, με εξαίρεση ειδικές περιπτώσεις ελέγχου, δεν αντικαθιστά τον κάθετο έλεγχο, άλλα μόνο τον

συμπληρώνει. Βασικός σκοπός τού οριζόντιου έλεγχου, ειδικά στην περίπτωση τακτικού έλεγχου ισολογισμού τέλους χρήσης, είναι ή ενημέρωση των ελεγκτών πάνω στη λογιστική οργάνωση τής επιχείρησης και ή εκτίμηση τού εσωτερικού έλεγχου. Το γεγονός ότι από τον έλεγχο όλων των έγγραφων μιας περιόδου (5 ή 10 ήμερων κ.τ.λ.) τίποτα το αξιόλογο δεν πρόκυψε, δεν είναι αρκετό ώστε να θεωρηθεί ότι και οι υπόλοιπες έγγραφες ολόκληρου του έτους είναι σωστές και έτσι είναι δυνατό να παραλειφθούν οι διαδικασίες τού κάθετου ελέγχου. Τονίζεται και πάλι ότι ό έλεγχος κάθε λογαριασμού με βάση τις ελεγκτικές διαδικασίες τού κάθετου ελέγχου, ειδικά όταν πρόκειται για τακτικό έλεγχο Ισολογισμού τέλους χρήσης, δεν επιτρέπεται σε καμιά περίπτωση να αμελείται ενώ, αντίθετα, ό οριζόντιος έλεγχος μπορεί να παραμεληθεί.

2.3 ΠΡΟΚΑΤΑΡΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.2190 , οι ελεγκτές οφείλουν κατά την διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθήσουν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας και να λαμβάνουν γνώση οποιοδήποτε βιβλίου , λογαριασμού ή εγγράφου.

Στα πλαίσια της ανωτέρω υποχρέωσης , ο ελεγκτής οφείλει , πριν την έναρξη του τελικού ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, να διενεργήσει ορισμένες προκαταρκτικές εργασίας .

Βασική προκαταρκτική εργασία είναι η ενημέρωση στα κατώτερα θέματα :

A. Ενημέρωση σε βασικά θέματα της ελεγχόμενης επιχειρήσεως από τον προηγούμενο ελεγκτή.

Η ενημέρωση αυτή γίνεται είτε απευθείας από τον προηγούμενο ελεγκτή είτε με την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων της επιχειρήσεως , καθώς και με την μελέτη των αντίστοιχων πιστοποιητικών ελέγχου.

B. Ενημέρωση σε βασικά θέματα νομικής μορφής.

Η ενημέρωση αυτή γίνεται συνήθως με τη μελέτη :

- ✓ -Του τελευταίου κωδικοποιημένου Καταστατικού της επιχειρήσεως.
- ✓ -Της ειδικής νομοθεσίας που τυχόν διέπει την επιχείρηση.
- ✓ -Των κυριότερων συμβάσεων της επιχείρησης όπως π.χ συμβάσεις παραχωρήσεως χρήσεως ειδικού σήματος άδειας λειτουργίας , συλλογικές συμβάσεις εργασίας προσωπικού κ.τ.λ.

Γ. Ενημέρωση για τη διοικητική οργάνωση της επιχείρησης

Η ενημέρωση αυτή επιτυγχάνεται καλύτερα με την μελέτη του οργανογράμματος της επιχείρησης , καθώς και με τη μελέτη του των σημαντικών αποφάσεων των Οργάνων Διοίκησης.

Δ. Ενημέρωση για την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Η ενημέρωση αυτή θα πρέπει να γίνεται από τους αρμόδιους της επιχείρησης , με την επιτόπια επίσκεψη στους χώρους της παραγωγής , των αποθηκών και των λοιπών εγκαταστάσεων.

Ε. Ενημέρωση για το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τη λογιστική οργάνωση της επιχείρησης

Η ενημέρωση αυτή πρέπει να γίνεται από τον Προϊστάμενο των Οικονομικών Υπηρεσιών ή του Λογιστηρίου και να καλύπτει θέματα όπως:

- ✓ το εφαρμοζόμενο Λογιστικό Σχέδιο και οι οδηγίες εφαρμογής του.
- ✓ τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία.
- ✓ τα εκδιδόμενα στοιχεία.
- ✓ το τρόπο διεκπεραίωσης της λογιστικής εργασίας (τρόπος ενημερώσεως και παρακολουθήσεως των λογαριασμών).
- ✓ το τρόπο κοστολόγησεως των παραγομένων προϊόντων.
- ✓ η μηχανογραφική Οργάνωση του Λογιστηρίου.
- ✓ οι ακολουθούμενες λογιστικές μέθοδοι
- ✓ Η μελέτη των ανωτέρω αντικειμένων, σε συνδυασμό με τη γνώση του κυκλώματος λειτουργίας της επιχείρησης, θεωρείται αναγκαία προϋπόθεση
- ✓ για την αποτελεσματική εκτίμηση του συστήματος της λογιστικής οργάνωσης και του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, θα πρέπει να εξετάζει εάν με την υφιστάμενη λογιστική οργάνωση επιτυγχάνεται ταχεία και ορθή ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων, καθώς και διαρκής παρακολούθηση και συμφωνία των λογαριασμών, ώστε να εμφανίζουν με ακρίβεια και αξιοπιστία την πραγματική περιουσιακή κατάσταση και τα ορθά αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

Ο βαθμός της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών εξαρτάται, κατά το μεγαλύτερο μέρος, από την επάρκεια της υφισταμένης οργανώσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Μετά την ανωτέρω ενημέρωση, ο ελεγκτής πρέπει να συντάξει Φύλλα Εργασίας, κατά αντικείμενο, τα οποία, λόγω της μονίμου χρησιμότητάς τους, πρέπει να περιληφθούν στο Μόνιμο Φάκελο ελέγχου. Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται ή τροποποιούνται με τις τυχόν μεταβολές των ανωτέρω στοιχείων στο μέλλον.

Πέραν της ανωτέρω ενημερώσεως, ο ελεγκτής πρέπει, πριν την έναρξη του τελικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, να διενεργήσει ελέγχους, σύμφωνα με το πρόγραμμα, σε ορισμένα αντικείμενα.

Οι έλεγχοι αυτοί που εντάσσονται στον προκαταρκτικό έλεγχο, καλύπτουν κυρίως τα παρακάτω αντικείμενα :

- ✓ Έλεγχος μισθοδοσίας προσωπικού
- ✓ Έλεγχος αγορών
- ✓ Έλεγχος πωλήσεων
- ✓ Έλεγχος ταμειακών συναλλαγών
- ✓ Έλεγχος δαπανών χρήσεως
- ✓ Έλεγχος αγορών πωλήσεων Παγίων
- ✓ Απογραφές αποθεμάτων
- ✓ Καταμέτρηση ταμείου και λοιπών αξιών (π.χ επιταγών, χρεογράφων)

Οι ανωτέρω έλεγχοι διενεργούνται Σύμφωνα με το αναλυτικό πρόγραμμα ελέγχου, που έχει καταρτιστεί από τον ελεγκτή.

Κατά την διάρκεια των ανωτέρων ελέγχων, ο ελεγκτής πρέπει να συντάσσει φύλλα εργασίας, κατά αντικείμενο ελέγχου.

Τα φύλλα αυτά θα πρέπει να φέρουν αύξουσα αρίθμηση και να αρχειοθετούνται σε ειδικό φάκελο , στο φάκελο ελέγχου χρήσεως.

2.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.4.1 ΕΝΝΟΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με τον όρο "σύστημα εσωτερικού ελέγχου" εννοούμε:

- ✓ την οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών της επιχειρήσεως.
- ✓ την κατανομή αρμοδιοτήτων, και ευθυνών του προσωπικού, και
- ✓ την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε:
 1. να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών.
 2. να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως, και
 3. να φυλάσσονται, αποτελεσματικά, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως.

2.4.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι βασικές αρχές ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, των οποίων η τήρηση θα πρέπει να εξετάζεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή -Λογιστή κατά τον έλεγχο οποιασδήποτε οικονομικής μονάδος είναι οι εξής:

- α. Ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της, ήτοι:
- ✓ **Της συναλλακτικής**, - η οποία περιλαμβάνει τη διενέργεια των συναλλαγών (Αγορές - πωλήσεις κ.λπ.)
 - ✓ **Της διαχειριστικής**, η οποία περιλαμβάνει τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.

- ✓ **Της λογιστικής**, η οποία περιλαμβάνει τη λογιστική απεικόνιση και Λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων, καθώς και των περιουσιακών στοιχείων της.

Οι ανωτέρω λειτουργίες θα πρέπει να είναι, υπηρεσιακώς, ανεξάρτητες και να ασκούνται από πρόσωπα, τα οποία δεν συνδέονται με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό.

β Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών (του προσωπικού της επιχείρησης, καθώς και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.

Η κατανομή των αρμοδιοτήτων του προσωπικού πρέπει να σχεδιάζεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε καμία συναλλακτική ή διαχειριστική πράξη και . . λογιστική καταχώρηση να ολοκληρώνεται από ένα και μονό υπάλληλο, αλλά η εργασία του καθενός να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός, τουλάχιστον, άλλου υπαλλήλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο υπάλληλο (εσωτερικό ελεγκτή).

Ο σχεδιασμός των αρμοδιοτήτων του προσωπικού πρέπει να είναι τέτοιος, ώστε να εφαρμόζεται, πάντοτε, η βασική αρχή "Ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής" και αντίστροφα.

γ. Η άμεσος έκδοση προκαθορισμένων στοιχείων για κάθε είσπραξη ή πληρωμή, καθώς και για κάθε δημιουργία απαιτήτ^η της επιχείρησης.

Τα στοιχεία αυτά πρέπει να φέρουν σχετική προαρίθμηση και να επικυρώνονται από αρμόδια εξουσιοδοτημένα πρόσωπα της επιχείρησης.

Επίσης, για τα ανωτέρω στοιχεία, πρέπει να εξασφαλίζεται η ορθή λογιστικοποίησή τους.

δ. Η-Καθιέρωση μέτρων φυσικής προστασίας των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, καθώς και .μέτρων, τα οποία να αποκλείουν οποιαδήποτε πρόσβαση σ'αυτά, μη αρμοδίων υπαλλήλων της επιχείρησης.

ε. Η διενέργεια, σε τακτά χρονικά διαστήματα επαληθεύσεων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, καθώς και σχετικών συμφωνιών των λοιπών λογαριασμών (π.χ. Τράπεζες, πελάτες κλπ.) από αρμόδιο

υπάλληλο, ανεξάρτητο από εκείνον, που έχει την ευθύνη της ορθής λογιστικής παρακολουθήσεως και συμφωνίας των λογαριασμών.

στ. Η λήψη μέτρων φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η χρήση ή διάθεση αυτών μόνο κατόπιν προκαθορισμένης διαδικασίας.

2.5 ΜΕΛΕΤΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ

A. Μελέτη συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Ο ελεγκτής πρέπει, πριν την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου, να μελετήσει και να αξιολογήσει το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου με σκοπό να προσδιορίσει την έκταση και την κατεύθυνση της δική του ελεγκτικής εργασίας, που είναι αναγκαία για να μπορέσει να εκφράσει γνώμη επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

Η μελέτη του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται με βάση τις πληροφορίες και τα λοιπά στοιχεία, τα οποία αντλούνται από τους αρμοδίους της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τέτοιες πληροφορίες είναι, συνήθως, οι εξής:

- ✓ Για τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών της επιχείρησης (π.χ. αγορές - πωλήσεις κ.λπ).
- ✓ .Για το τρόπο διαχείρισης και φύλαξης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (π.χ. Ταμείο, αποθέματα κ.λπ.).
- ✓ Για τη μέθοδο της λογιστικής απεικόνισης και λογιστικής παρακολουθήσεως των συναλλακτικών πράξεων, καθώς και των περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Για τις αρμοδιότητες του προσωπικού σε κάθε τμήμα εργασίας.
- ✓ Για τους ελέγχους, που διενεργούνται από τους υπαλλήλους της επιχείρησης.
- ✓ Για τη αξιοπιστία των εσωτερικών ελεγκτών (βαθμός ανεξαρτησίας ελεγκτών, προσόντα ελεγκτών, έκταση αρμοδιοτήτων ελεγκτών κ.λπ.).

Για τη μεθοδικότερη άντληση των απαιτούμενων πληροφοριών, πρέπει να συμπληρώνεται ένα, καταλλήλως, σχεδιασμένο Ερωτηματολόγιο έρευνας του Εσωτερικού Ελέγχου.

Το Ερωτηματολόγιο αυτό πρέπει να είναι σχεδιασμένο, κατά τμήμα εργασίας, και κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η απάντηση "όχι" σ'ένα ερώτημα να δείχνει αδυναμία του εσωτερικού ελέγχου (π.χ. τα λογιστικά βιβλία φυλάσσονται σε χώρο, όπου ο ταμίας δεν έχει καμία προσπέλαση σ'αυτά;).

Το Ερωτηματολόγιο αυτό πρέπει να συμπληρώνεται από τον αρμόδιο Ορκωτό Ελεγκτή - Λογιστή ή τον εμπειρότερο ελεγκτή της ελεγκτικής ομάδος.

Βασικός σκοπός της συμπλήρωσεως του Ερωτηματολογίου Εσωτερικού Ελέγχου είναι η χρησιμοποίησή του, ως μέσου, για τη μελέτη του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι πληροφορίες και οι τυχόν σημειώσεις, που αναφέρονται στο Ερωτηματολόγιο αυτό, πρέπει να μελετώνται και να αξιοποιούνται και από τους ελεγκτές των επόμενων χρήσεων, οι οποίοι οφείλουν να συμπληρώνουν το εν λόγω Ερωτηματολόγιο με τις τυχόν μεταβολές, που έχουν επέλθει στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

Με τη μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής διαμορφώνει, αρχικά, γνώμη για το βαθμό οργανώσεως του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου και προσδιορίζει τα σημεία που πρέπει να επαληθευθούν, καθώς και τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να διενεργηθούν κατά τον αναλυτικό του έλεγχο.

B. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Η εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, βασίζεται στις πληροφορίες και τα στοιχεία, που παρέχονται από τους αρμοδίους της ελεγχόμενης επιχειρήσεως και παράλληλα έχουν, δειγματοληπτικά, επαληθευθεί από τον Ορκωτό Ελεγκτή - Λογιστή.

Από τις επαληθεύσεις αυτές και τις επιτόπιες παρατηρήσεις, ο ελεγκτής αντλεί τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ορθά και αποτελεσματικά

Οι ανωτέρω επαληθεύσεις και επιτόπιες παρατηρήσεις γίνονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, είτε πριν από τη διεξαγωγή του αναλυτικού ελέγχου του, είτε κατά τη διάρκεια αυτού.

Στις περιπτώσεις των τακτικών ελέγχων, οι επαληθεύσεις του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γίνονται σε συνδυασμό με τις σχετικές διαδικασίες του αναλυτικού ελέγχου.

Η διαπίστωση της επάρκειας, του ασκούμενου εσωτερικού ελέγχου σε κάποιο αντικείμενο αποτελεί ουσιώδες τεκμήριο αξιοπιστίας, επί του οποίου ο ελεγκτής βασίζεται για να περιορίζει την έκταση του αναλυτικού ελέγχου στο αντικείμενο αυτό, με μειωμένο σημαντικά, κίνδυνο.

Επαρκές δείγμα, για την επαλήθευση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, θεωρείται εκείνο το οποίο παρέχει, στο συντομότερο δυνατό χρόνο, τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων ο ελεγκτής μπορεί να βασιστεί για να σχηματίσει ορθή γνώμη για τον τρόπο εφαρμογής του εκάστοτε εξεταζόμενου σημείου του συστήματος αυτού.

Η επιλογή των σημείων του εσωτερικού ελέγχου για επαλήθευση, καθώς και ο προσδιορισμός της εκτάσεως μιας επαρκούς επαληθεύσεως κάθε σημείου του συστήματος αυτού, εναπόκειται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.

Κατά την επιλογή αυτή λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

✓ **Η χρησιμότητα της επαληθεύσεως.**

Όταν σε ορισμένους λογαριασμούς είναι ^δυσχερής η διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου, τότε επιβάλλεται η επαλήθευση του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

Αντίθετα, όταν κάποιοι λογαριασμοί μπορούν να ελεγχθούν, πλήρως, με σχετική ευχέρεια και σε εύλογο χρονικό διάστημα, δεν υπάρχει ουσιαστικός λόγος επαληθεύσεως του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

✓ **Η σπουδαιότητα της επαληθεύσεως.**

Όταν σε ορισμένους λογαριασμούς υπάρχει αυξημένος κίνδυνος να παρουσιαστεί κάποια ανωμαλία, τότε επιβάλλεται η επαλήθευση του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

✓ **Η ικανότητα του προσωπικού.**

Σημαντικός παράγοντας για την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η επάρκεια σε προσωπικό της ελεγχόμενης επιχειρήσεως, η ικανότητα και η ακεραιότητα αυτού, καθώς και η προσήλωση του στις οδηγίες της Διοικήσεως.

Όταν ο ελεγκτής, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, σχηματίσει την πεποίθηση ότι το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχειρήσεως είναι ικανό και συνεπές για την εφαρμογή του θεσπισθέντος, από την Διοίκηση της, συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τότε περιορίζεται η έκταση της επαληθεύσεως του συστήματος αυτού.

Εάν ο Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής διαπιστώσει έλλειψη μιας των ανωτέρω προϋποθέσεων, οφείλει να προσαρμόσει τις δικές του ελεγκτικές διαδικασίες επί εκείνων των ελεγκτικών αντικειμένων, στα οποία ενδέχεται να αντανακλά η έλλειψη αυτή.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής δέχεται, καταρχήν, μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου, ότι όλοι οι υπάλληλοι της ελεγχόμενης επιχειρήσεως, που εμπλέκονται στη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, είναι έντιμοι και συνετοί. Εφόσον τα πρόσωπα αυτά είναι ανεξάρτητα το ένα με το άλλο μπορεί ο ελεγκτής να βασίζεται στην ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων και να περιορίζει τις δικές του ελεγκτικές διαδικασίες.

Γ. Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου

Εάν στην ελεγχόμενη επιχείρηση λειτουργεί ειδική υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (τμήμα προληπτικού ελέγχου ή επιθεωρήσεως κ.λπ.), εναπόκειται στην κρίση του αρμοδίου Ορκωτού Ελεγκτή - Λογιστή κατά πόσον θα βασιστεί στην εργασία της υπηρεσίας αυτής και θα περιορίσει την έκταση του δικού του ελέγχου.

Σε καμία περίπτωση η λειτουργία της υπηρεσίας αυτής δεν μπορεί να αποτελέσει επαρκή αιτία απαλλαγής των ελεγκτών από την εφαρμογή των standards ελέγχου και των ευθυνών τους, που απορρέουν από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας.

Δ. Κενά και Αδυναμίες της Λογιστικής Οργανώσεως και του Εσωτερικού Ελέγχου

Η αρμοδιότητα και η ευθύνη της οργανώσεως και της αποτελεσματικής λειτουργίας του Λογιστηρίου και του εσωτερικού ελέγχου ανήκει στη Διοίκηση της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

Καθήκον του Ορκωτού Ελεγκτή - Λογιστή είναι να ενημερώνει τη Διοίκηση για τις τυχόν διαπιστούμενες αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και να εισηγείται μέτρα για την θεραπεία τους.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα διαπιστούμενα κενά και αδυναμίες της λογιστικής οργανώσεως και του εσωτερικού ελέγχου δεν μπορούν να αναπληρωθούν ικανοποιητικά, με μια εύλογο αύξηση της εκτάσεως του αναλυτικού ελέγχου και, ως εκ τούτου, δημιουργούνται αμφιβολίες ως προς την ακρίβεια και την αξιοπιστία των ελεγχόμενων λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, ο Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής οφείλει να εκφράζει σχετική επιφύλαξη κατά την διατύπωση της επαγγελματικής του γνώμης στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

Ε. Εσωτερική Οργάνωση και Εξωτερικός Ελέγχου

Η ύπαρξη επαρκούς λογιστικής οργανώσεως και εσωτερικού ελέγχου αποτελεί θετική ένδειξη ότι τα ελεγχόμενα βιβλία και στοιχεία είναι αξιόπιστα και ορθά.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής αξιολογώντας το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τη λογιστική οργάνωση της ελεγχόμενης επιχειρήσεως αποφασίζει για τις μεθόδους και την έκταση του δικού του ελέγχου.

Όσο μειώνεται η εμπιστοσύνη του στην αποτελεσματικότητα του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τόσο αυξάνεται η έκταση και το βάθος του αναλυτικού ελέγχου μέχρις ότου πεισθεί ότι το σύνολο των συγκεντρωθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων αρκεί για να βασίσει μια ορθή και υπεύθυνη γνώμη.

Η έκταση οιασδήποτε ελεγκτικής διαδικασίας δεν μπορεί να περιοριστεί κάτω ενός ελαχίστου αντιπροσωπευτικού δείγματος, έστω κι αν υπάρχει επαρκές σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Σε περίπτωση περιορισμού της εκτάσεως του* ελέγχου, λόγω της επάρκειας του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο Ορκωτός Ελεγκτής - Λογιστής δεν ευθύνεται για τη μη αποκάλυψη κάποιας ανωμαλίας, ειδικότερα όταν διαπιστώνεται δόλια συνεργασία μεταξύ των οργάνων της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

2.6 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το πρόγραμμα ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων είναι μια αναλυτική περιγραφή των ελεγκτικών διαδικασιών, που πρέπει να εφαρμοστούν για τον έλεγχο κάθε λογαριασμού.

Η κατάρτιση ενός αποτελεσματικού προγράμματος ελέγχου προϋποθέτει την πλήρη γνώση όλων των θεμάτων, που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Για το λόγο αυτό, πριν την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει:

- ✓ Να επισκεφθεί την ελεγχόμενη επιχείρηση και να ενημερωθεί για την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα της.
- ✓ Να ενημερωθεί πλήρως για τον τρόπο ενημερώσεως των Λογιστικών Βιβλίων και τον τρόπο διεκπεραίωσης των λοιπών λογιστικών εργασιών της επιχειρήσεως.
- ✓ Να μελετήσει όλα τα στοιχεία του Μονίμου Φακέλου και ιδιαίτερα το Ερωτηματολόγιο Εκτιμήσεως Εσωτερικού Ελέγχου, τα σχ<3τία για την αποτελεσματικότητα του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς επίσης και τα Πιστοποιητικά Ελέγχου και τις εκθέσεις ελέγχου των προηγούμενων χρήσεων.
- ✓ Να λάβει υπόψη του την ισχύουσα νομοθεσία (Ν.2190/1920, φορολογικές διατάξεις κ.λπ.).
- ✓ Να λάβει υπόψη του τα υπάρχοντα πρότυπα Προγράμματα Ελέγχου.

Το πρόγραμμα ελέγχου διαχωρίζεται στα εξής μέρη:

α. Πρόγραμμα ενημερώσεως του Μ.Φ.

Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, που αναφέρονται στην ενημέρωση του Μ.Ο της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες διενεργούνται κατά τη διάρκεια του προκαταρκτικού, καθώς και του τελικού ελέγχου.

β. Πρόγραμμα προκαταρκτικού ελέγχου

Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, που διενεργούνται σε ορισμένους λογαριασμούς ή αντικείμενα κατά το στάδιο του προκαταρκτικού ελέγχου (π.χ. έλεγχος Αγορών, πωλήσεων, μισθοδοσίας προσωπικού κ.λπ.).

Αν δεν υπάρχει στάδιο προκαταρκτικού ελέγχου, τότε οι διαδικασίες αυτές μπορεί να γίνουν και κατά τη διάρκεια του τελικού Ελέγχου.

γ. Πρόγραμμα τελικού ελέγχου

Το πρόγραμμα αυτό περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες, που διενεργούνται στους λογαριασμούς των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τη διάρκεια του Τελικού ελέγχου.

Επίσης, στο πρόγραμμα αυτό πρέπει να περιλαμβάνεται κΓ ένα κεφάλαιο, με τίτλο "Γενικά", με τις γενικής φύσεως ελεγκτικές διαδικασίες (π.χ. λήψη επιστολών από την Εταιρία, από τους Νομικούς Συμβούλους, παραβολή Ισολογισμού με ποσά προηγούμενης χρήσεως, συζήτηση πορισμάτων ελέγχου με τον αρμόδιο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή κ.λπ).

Το πρόγραμμα ελέγχου (προκαταρκτικού και τελικού) αποτελείται από τα αναγκαία Κεφάλαια (π.χ. Αγορές, Γενικά έξοδα κ.λπ.) και παραγράφους, στα οποία θα πρέπει να αναπτύσσονται, σε γλώσσα απλή, σύντομη και κατανοητή, οι ελεγκτικές διαδικασίες, που πρέπει να διενεργηθούν από τους ελεγκτές.

Οι ελεγκτές μπορεί να μνημονεύουν τις ελεγκτικές αυτές διαδικασίες και στα αντίστοιχα Φύλλα Εργασίας, που καταρτίζουν κατά λογαριασμό.

Το πρόγραμμα ελέγχου (προκαταρκτικού και τελικού) μπορεί να αναθεωρηθεί ή να προσαρμοστεί, ανάλογα με τα γεγονότα, που θα προκύψουν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι η διενέργεια ελέγχου, βάσει προγράμματος, είναι απαραίτητη για τους εξής λόγους.

- ✓ Αποφεύγεται η προχειρότητα και ο αυτοσχεδιασμός του ελεγκτή, κατά τη διεξαγωγή της εργασίας του.
- ✓ Καθοδηγεί τον ελεγκτή, στην εκτέλεση και κατανομή της ελεγκτικής εργασίας.
- ✓ Αποτρέπεται η παράλειψη ελεγκτικών διαδικασιών.
- ✓ Παρέχει στον ελεγκτή ένα αναμφισβήτητο αποδεικτικό στοιχείο για τις ελεγκτικές διαδικασίες, που διενέργησε κατά την διάρκεια του ελέγχου.

2.7 ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ο έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών αναφέρεται στις ελεγκτικές διαδικασίες, που πρέπει να ακολουθούνται για την επαλήθευση, γενικά, των συναλλαγών (αγορών - δαπανών - πωλήσεων και λοιπών εσόδων), οι οποίες εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες γίνονται προκειμένου να διαπιστωθεί ότι:

α. Όλες οι συναλλαγές, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς αφορούν μόνον την εταιρική χρήση, που αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις, και καμία από αυτές δεν αφορούν την προηγούμενη ή την επόμενη χρήση.

β. Οι συναλλαγές, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς στην αρχή της επόμενης χρήσεως δεν αφορούν την προηγούμενη εταιρική χρήση, δηλαδή τη χρήση, που αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Επισημαίνεται ότι, στη περίπτωση, που διαπιστωθούν τέτοιου είδους συναλλαγές, τακτοποιούνται στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, 14ε την λειτουργία των προβλεπόμενων, από τις σχετικές διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, μεταβατικών λογαριασμών.

2.8 ΈΛΕΓΧΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Ο έλεγχος τεκμηριώσεως των υπολοίπων αναφέρεται στις ελεγκτικές διαδικασίες, που ακολουθούνται για την επαλήθευση των υπολοίπων των λογαριασμών.

Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες είναι οι εξής:

α. Κατά το άνοιγμα των βιβλίων

Κατά το άνοιγμα των βιβλίων πρέπει να γίνεται επαλήθευση των υπολοίπων ενάρξεως των λογαριασμών με τα αντίστοιχα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως, καθώς και με τα στοιχεία του Φακέλου της προηγούμενης χρήσεως.

β. Κατά το κλείσιμο των βιβλίων

Κατά το κλείσιμο των βιβλίων πρέπει να γίνονται οι εξής επαληθεύσεις:

- ✓ Επαλήθευση υπολοίπων λογαριασμών του Γενικού Καθολικού με αντίστοιχα υπόλοιπα των Οικονομικών Καταστάσεων.
- ✓ Επαλήθευση των αθροίσεων του Γενικού Καθολικού και αναλυτικών καθολικών.

Επισημαίνεται ότι η επαλήθευση της υπάρξεως των υπολοίπων των λογαριασμών, που εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις, γίνεται με τη διενέργεια απογραφών, καταμετρήσεων, καθώς και με την λήψη σχετικών επιβεβαιωτικών επιστολών από τρίτους.

Για τη μέθοδο επαληθεύσεως των υπολοίπων αυτών, αναφερόμαστε σε επόμενα κεφάλαια της παρούσης εργασίας.

2.9 ΤΕΛΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

Μετά τη λήξη της χρήσεως, οι ελεγκτές υποχρεούνται, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.2190/1920, να ελέγξουν τις Οικονομικές Καταστάσεις και να υποβάλλουν στην Τακτική Γενική Συνέλευση το Πιστοποιητικό του Ελέγχου.

Στα πλαίσια της ανωτέρω υποχρεώσεως, ο ελεγκτής οφείλει, πριν τη χορήγηση του Πιστοποιητικού Ελέγχου, να διενεργήσει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις, που κρίνει απαραίτητες.

Εάν έχει διενεργηθεί επαρκής προκαταρκτικός έλεγχος και έχει καλύψει όλους τους λογαριασμούς των Οικονομικών Καταστάσεων, τότε ο τελικός έλεγχος είναι, σχετικά, σύντομος και περιλαμβάνει, κυρίως, τις κατωτέρω διαδικασίες:

α. Συμπλήρωση των ελλείψεων, που τυχόν υπάρχουν στα φύλλα Εργασίας του Προκαταρκτικού Ελέγχου.

β. Έλεγχος της ορθής αποτιμήσεως των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού του Ισολογισμού της ελεγχόμενης επιχειρήσεως (π.χ. παγίων στοιχείων, χρεογράφων, αποθεμάτων, απαιτήσεων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. κλπ.)

γ...Έλεγχος της τηρήσεως της αυτοτέλειας των χρήσεων. (Ελέγχεται εάν στα αποτελέσματα χρήσεως έχουν περιληφθεί μόνον τα έσοδα - έξοδα που αφορούν τη χρήση).

δ. Συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών των Οικονομικών Καταστάσεων, με τα αντίστοιχα υπόλοιπα του Γενικού Καθολικού και με απαντητικές επιστολές τρίτων (τραπεζών, πελατών, προμηθευτών κ.λπ.).

ε. Έλεγχος της ορθής συντάξεως του Πίνακα Διαθέσεως Κερδών.

στ. Έλεγχος της ορθής συντάξεως του Προσαρτήματος και της Εκθέσεως Διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

ζ. Έλεγχος της ορθής καταχωρήσεως των Οικονομικών Καταστάσεων στο θεωρημένο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

η. Λήψη από τους αρμοδίους της επιχειρήσεως της επιστολής - βεβαιώσεως σχετικά με τη λειτουργία των μηχανημάτων, την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία όλων των απαιτήσεων - υποχρεώσεων κ.λπ.

θ. Λήψη από τους Νομικούς Συμβούλους της επιχειρήσεως της επιστολής - βεβαιώσεως σχετικά με την κυριότητα των ακινήτων, των εμπραγμάτων βαρών που τυχόν υφίστανται, καθώς και των αγωγών που τυχόν εκκρεμούν υπέρ ή εις βάρος της επιχειρήσεως.

ι. Ανακεφαλαίωση παρατηρήσεων ελέγχου

Η ανακεφαλαίωση των παρατηρήσεων ελέγχου είναι η κορυφαία πράξη της ελεγκτικής εργασίας.

Κατά την ανακεφαλαίωση αυτή, η οποία γίνεται με επισκόπηση των Φύλλων Εργασίας και κριτική των διενεργηθέντων ελεγκτικών διαδικασιών, σημειώνονται, συνοπτικά σε ειδικό Φύλλο Εργασίας οι κυριότερες παρατηρήσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο.

ια. Ενημέρωση αρμοδίων της επιχειρήσεως επί των παρατηρήσεων ελέγχου, καθώς και επί των παρατηρήσεων, που θα περιληφθούν στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

ιβ. Σύνταξη Πιστοποιητικού Ελέγχου

ιγ. Σύνταξη Φύλλου Εργασίας για τα θέματα, που πρέπει να ελεγχθούν την επόμενη χρήση.

ιδ. Σύνταξη Εκθέσεως Ελέγχου.

Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με το αναλυτικό πρόγραμμα ελέγχου, που έχει καταρτιστεί από τον ελεγκτή.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να συντάσσει Φύλλα Εργασίας, κατά λογαριασμό των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τα φύλλα αυτά πρέπει να φέρουν αύξουσα αρίθμηση και να αρχειοθετούνται, σε ειδικό Κεφάλαιο, στο φάκελο ελέγχου χρήσεως.

3.ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η γνώμη των ελεγκτών επί των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων βασίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συγκεντρώνονται, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ελέγχονται για την ορθότητα τους και αξιολογούνται από αυτούς.

3.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Η κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων γίνεται με βάση τα υπόλοιπα των λογαριασμών, όπως αυτά εμφανίζονται στα επίσημα βιβλία τους.

Συνεπώς, τα επίσημα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων, τα οποία, εφόσον είναι θεωρημένα από την αρμόδια Αρχή και ενημερωμένα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, παρέχουν το μεγαλύτερο μέρος των αποδεικτικών στοιχείων που απαιτείται προκειμένου να θεμελιωθεί η γνώμη των ελεγκτών.

Τα λογιστικά βιβλία έχουν μεγάλη αποδεικτική δύναμη, επειδή σ' αυτά απεικονίζονται όλες οι συναλλακτικές δραστηριότητες των επιχειρήσεων, των οποίων τα παραστατικά εντοπίζονται και ελέγχονται μέσω των βιβλίων.

Η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων, ως αποδεικτικών στοιχείων, εξαρτάται από έκταση κα' την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, που καλύπτει το τρόπο της ενημερώσεως τους

Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων διενεργείται με βάση τα τηρούμενα από τις επιχειρήσεις βιβλία και στοιχεία και στα αντίστοιχα Πιστοποιητικά Ελέγχου των ελεγκτών γίνεται σχετική μνεία αυτού.

Τα λογιστικά βιβλία θα πρέπει να βρίσκονται στη διάθεση του ελεγκτή ή να τίθενται αμέσως υπόψη του.. Σε αντίθετη περίπτωση θα πρέπει να αναφέρεται στο Πιστοποιητικό Ελέγχου και να αρνείται να εκφέρει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

3.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

Οι υπολογισμοί, οι οποίοι γίνονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές προκειμένου να επαληθευτούν ορισμένα ποσά, που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων, αποτελούν μια σημαντική κατηγορία αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου

Οι κυριότερες υπολογιστικές εργασίες, που γίνονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές κατά την άσκηση της επαγγελματικής τους εργασίας είναι οι εξής:

- ✓ Οι αθροίσεις των κονδυλίων των λογαριασμών
- ✓ Η επαλήθευση ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων.
- ✓ Η επαλήθευση του ορθού τρόπου αποτιμής των αποθεμάτων.
- ✓ Η επαλήθευση του ορθού υπολογισμού της προβλέψεως για επισφαλείς απαιτήσεις, καθώς και της προβλέψεως για αποζημίωση του προσωπικού.
- ✓ Η επαλήθευση της ορθής αποτιμής των απαιτήσεων - υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.
- ✓ Η επαλήθευση του ορθού υπολογισμού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.
- ✓ Η επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποθεματικών, που σχηματίζονται από τη διανομή των κερδών

3.3 ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΟΝΑΔΟΣ

Η Επιχείρηση στα πλαίσια της συναλλακτικής της δραστηριότητας, έρχεται σε επικοινωνία με τρίτους (πελάτες, τράπεζες, προμηθευτές κ.λπ.) δια αλληλογραφίας.

Η αλληλογραφία της επιχείρησης, συνήθως αρχειοθετείται κατά ημερομηνία λήψεως των επιστολών και φυλάσσεται στα αρχεία της.

Η αλληλογραφία αυτή, που σε ορισμένες περιπτώσεις αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για το έλεγχο, αφορά σε:

- ✓ Επιστολές προς πελάτες, χρεώστες κ.λπ για την επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.
- ✓ Επιστολές από προμηθευτές, πιστωτές κ.λπ. για την επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.
- ✓ Επιστολές από τους Νομικούς Συμβούλους για την πορεία των δικαστικών ενεργειών και των λοιπών θεμάτων.
- ✓ Επιστολές από τις Δημόσιες Αρχές για την εξέλιξη ορισμένων θεμάτων, που αφορούν την επιχείρηση (π.χ λήψη επιχορηγήσεως , καταλογισμός φόρων , προσαυξήσεις κ.τ.λ)

3.4 ΦΥΣΙΚΑ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται εκείνα, που προκύπτουν μετά από επιτόπια, έρευνα, και απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, που διενεργείται από τους ελεγκτές, προκειμένου να διαπιστώσουν την ύπαρξη τους.

Τέτοιες έρευνες και απογράφης των ελεγκτών είναι, κυρίως, οι εξής:

- ✓ Η καταμέτρηση του Ταμείου
- ✓ Η απογραφή των αποθεμάτων
- ✓ Η απογραφή των παγίων στοιχείων
- ✓ Η καταμέτρηση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. επιταγών, γραμματίων κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι, εάν ορισμένα από τα περιουσιακά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως παρουσιάζουν, ελαττώματα, όπως π.χ. απαξίωση κ.λπ., η διενεργούμενη απογραφή τους δεν αποτελεί και απόδειξη ότι η εμφανιζόμενη, στις Οικονομικές Καταστάσεις αξία τους είναι η πραγματική.

3.5 ΈΓΓΡΑΦΑ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΛΕΓΚΤΗ

Τα έγγραφα, που ζητούν και λαμβάνουν οι ελεγκτές από την ελεγχόμενη επιχείρηση ή από τρίτους, αποτελούν σημαντικά αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να εκφράσουν τη γνώμη τους επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τέτοια έγγραφα είναι, κυρίως, τα εξής:

α. Επιστολές από τρίτους που στέλνονται απ' ευθείας στους ελεγκτές

Σύμφωνα με τα καθιερωμένα ελεγκτικά πρότυπα, οι ελεγκτές, για την επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών πελατών, προμηθευτών, πιστωτών, Τραπεζών κ.λπ. ζητούν και συνήθως λαμβάνουν απ' ευθείας επιστολές από αυτούς.

Οι επιστολές αυτές θεωρούνται από τα πλέον αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία, επειδή συντάσσονται από τρίτους, που δεν έχουν κανένα συμφέρον για την απόκρυψη στοιχείων.

Επίσης, οι ελεγκτές ζητούν και λαμβάνουν επιστολές από τους Νομικούς Συμβούλους της επιχειρήσεως, με τις οποίες βεβαιώνεται η ύπαρξη τυχόν εκκρεμών δικών, καθώς και η ύπαρξη τυχόν εμπράγματων βαρών επί των ακινήτων της επιχειρήσεως.

β. Επιστολές της Διοικήσεως της επιχειρήσεως προς τους ελεγκτές

✓ Η αποδεικτική δύναμη του.

.Η διενέργεια επιτόπιας έρευνας και απογραφών των περιουσιακών στοιχείων είναι επαρκές αποδεικτικό στοιχείο για τους ελεγκτές.

Επαρκής αριθμός αποδεικτικών στοιχείων θεωρείται εκείνος που παρέχει τη δυνατότητα στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογίστηκα θεμελιώσει υπεύθυνο γνώμη (όχι απόλυτη πεποίθηση) απαλλαγμένη σοβαρών αμφιβολιών επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

3.6 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για να εκφράσουν γνώμη επί των Οικονομικών Καταστάσεων, οι ελεγκτές θα πρέπει, όπως προαναφέραμε, να συγκεντρώσουν κατάλληλα και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία αποκτώνται, κυρίως με τις εξής μεθόδους:

α. Με τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων

Βασικός σκοπός του ελέγχου των λογιστικών βιβλίων της επιχειρήσεως είναι η συγκέντρωση επαρκών αποδείξεων για την ορθή ενημέρωση των βιβλίων αυτών, βάσει των οποίων καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

β. Με προσωπική επιθεώρηση

Βασικός σκοπός, της προσωπικής επιθεωρήσεως είναι η διαπίστωση, από τους ελεγκτές, της υπάρξεως των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης επιχειρήσεως.

γ. Με τη λήψη επιστολών από τρίτους

Βασικός σκοπός των επιστολών τρίτων (πελατών, τραπεζών, πιστωτών κ.λπ.) προς τον ελεγκτή είναι να καταστούν λουσιαστικότερα και αξιόπιστα τα αποδεικτικά στοιχεία, που συγκεντρώθηκαν από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων.

3.7 ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ - ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.7.1 ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Φ.Ε.)

Η εκτέλεση κάθε ελεγκτικής εργασίας, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των standards ελέγχου, καθώς και η τεκμηρίωση του πορίσματος ελέγχου, θα πρέπει να προκύπτει από Φύλλα Εργασίας, συνταχθέντα από τον ελεγκτή.

Δεν θεωρείται ότι περατώθηκε ο έλεγχος ενός αντικειμένου, εάν δεν έχουν συνταχθεί τα αντίστοιχα Φύλλα Εργασίας.

Τα Φύλλα Εργασίας αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία για τον ελεγκτή, τα οποία επικαλείται σε περίπτωση που τεθεί σε αμφιβολία η ποιότητα της ελεγκτικής του εργασίας ή η ορθότητα του πορίσματος ελέγχου.

Τα συντασσόμενα από τον ελεγκτή Φύλλα Εργασίας θα πρέπει:

- ✓ Να προσαρμόζονται ανάλογα του ελεγκτικού αντικειμένου.
- ✓ Να περιλαμβάνουν, εκτός των άλλων, και τα εξής στοιχεία:
 - Το πρόγραμμα ελέγχου.
 - Το ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου, συμπληρωμένο με τις σημειώσεις της ερευνάς του εσωτερικού ελέγχου.
 - Τις επιβεβαιωτικές επιστολές των τρίτων (πελατών, τραπεζών κ.λπ.).
 - Τις επιστολές της Διοικήσεως.
 - Τα αποσπάσματα πρακτικών συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων ή σημειώσεις του ελεγκτή επ' αυτών.
 - Διαφόρους Πίνακες, καταστάσεις, αναλύσεις λογαριασμών, σχόλια και σημειώσεις του ελεγκτή.

- Πληροφορίες, διευκρινίσεις για την πληρέστερη παρουσίαση του ελεγκτικού αντικειμένου.
 - Το δείγμα ελέγχου κάθε αντικειμένου.
 - Τις ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις που εφαρμόστηκαν κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο.
 - Τις τυχόν παρατηρήσεις του ελέγχου, τεκμηριωμένες με συγκεκριμένα παραδείγματα.
- ✓ Να φυλάσσονται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως και μετά την περάτωση ελέγχου, ως απόρρητα έγγραφα.

Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας θα πρέπει να έχει λογική συνάφεια.

Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει:

- ✓ Οι ελεγκτές να λαμβάνουν γνώση των φύλλων εργασίας του προηγούμενου ελέγχου.
- ✓ Η επίβλεψη της ελεγκτικής εργασίας να γίνεται με βάση τα φύλλα εργασίας, που καταρτίζονται από τον ελεγκτή.

Σχετικά με τη διάκριση και το περιεχόμενο των Φ.Ε., σημειώνονται τα εξής:

A. Διάκριση Φύλλων Εργασίας

Τα Φ.Ε. διακρίνονται ανάλογα με τον έλεγχο που αφορούν, σε:

- ✓ Φύλλα Εργασίας προκαταρκτικού ελέγχου

Κατά τον προκαταρκτικό έλεγχο, που διενεργείται σύμφωνα με το αντίστοιχο πρόγραμμα, οι ελεγκτές συντάσσουν τα αναγκαία Φ.Ε., τα οποία αριθμούνται με τη σειρά του ελεγκτικού αντικειμένου (πχ έλεγχος μισθοδοσίας προσωπικού, έλεγχος Αγορών, έλεγχος Πωλήσεων κ.λπ.).

Η αρίθμηση πρέπει να είναι απλή και να γίνεται με τους αριθμούς 1,2,3, κ.λπ., μέχρι να καλυφθούν όλα τα Φ.Ε. του Προκαταρκτικού Ελέγχου.

- ✓ Φύλλα Εργασίας τελικού ελέγχου

Κατά τον Τελικό Έλεγχο, που διενεργείται σύμφωνα με το αντίστοιχο Πρόγραμμα, οι ελεγκτές συντάσσουν τα αναγκαία Φ.Ε., τα οποία αριθμούνται με τη σειρά των λογαριασμών των Οικονομικών Καταστάσεων ή του Ισοζυγίου λογαριασμών.

Η αρίθμηση πρέπει να είναι απλή και να γίνεται με τους αριθμούς 1, 2, 3 κλπ., μέχρι εξαντλήσεως του αριθμού των λογαριασμών.

Αν συντάσσονται περισσότερα Φ.Ε. για τον ίδιο λογαριασμό, τότε τίθεται η αρίθμηση 1/1, 1/2, 1/3 κ.λπ.

Εάν στα Φ.Ε. επισυνάπτονται αναλύσεις των λογαριασμών (ισοζύγια κλπ.) και λοιπά στοιχεία, τότε και επί αυτών των στοιχείων τίθεται περαιτέρω αρίθμηση 1/4, 1/5, 1/6 κ.λπ.

B. Περιεχόμενο Φύλλων Εργασίας

Τα Φ.Ε. πρέπει να φέρουν ορισμένες ενδείξεις και να περιλαμβάνουν τα κατωτέρω:

✓ Υποχρεωτικές ενδείξεις

Στα Φ. Ε. του προκαταρκτικού ή τελικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον οι κατωτέρω ενδείξεις:

- Η επωνυμία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως, στο αριστερό άνω μέρος.
- Η ελεγχόμενη χρήση, π.χ. χρήση 1998, στο αριστερό άνω μέρος κάτω από την επωνυμία.
- Ο αύξοντα αριθμό Φ. Ε. π.χ. 5, στο δεξιό άνω μέρος.
- Η ημερομηνία καταρτίσεως του Φ.Ε., στο δεξιό άνω μέρος.
- Η μονογραφή του Ελεγκτή, στο δεξιό άνω μέρος.
- Ο τίτλος του λογαριασμού με το αντίστοιχο υπόλοιπο της παρούσης και προηγούμενης χρήσεως.

✓ Βασικό περιεχόμενο των Φύλλων Εργασίας

Το βασικό περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι το πόρισμα της εργασίας του ελεγκτή.

Το πόρισμα πρέπει να είναι σύντομο, ευανάγνωστο, σαφές και κατανοητό από κάθε ενδιαφερόμενο.

✓ Λοιπά στοιχεία των Φύλλων Εργασίας

Στα Φ.Ε. μπορεί να περιλαμβάνονται και τα εξής στοιχεία:

- Οι πληροφορίες για το περιεχόμενο του λογαριασμού στον οποίο αναφέρεται το Φ.Ε.
- Οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε, ο ελεγκτής, καθώς και το δείγμα ελέγχου, εφόσον δεν έχει καταρτιστεί πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία αυτά.
- Οι αναλύσεις των λογαριασμών, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο.
- Η χρήση συμβόλων ελέγχου με επεξήγηση αυτών σε κάθε Φ.Ε ή σε ειδικό επεξηγηματικό φύλλο εργασίας.

✓ Τσεκαρίσματα και συντμήσεις επί των Φύλλων Εργασίας

Τα Φ.Ε. πρέπει να φέρουν ορισμένα τσεκαρίσματα ή συντμήσεις σε ένδειξη αντίστοιχων ελεγκτικών διαδικασιών, που έχουν διενεργηθεί από τους ελεγκτές.

✓ Τσεκαρίσματα

- | | |
|--|---|
| - Συμφωνία υπολοίπου με Γενικό Καθολικό | I |
| - Συμφωνία υπολοίπου με Αναλυτικό Καθολικό | Λ |
| - Συμφωνία με στοιχεία Φακέλου παρελθούσης χρήσεως | Φ |
| - Επαλήθευση ποσού με δικαιολογητικά | Δ |
| - Αθροίσεις (καθέτως και οριζοντίως) | V |
| - Αθροίσεις μόνον καθέτως | V |
| - Αθροίσεις μόνον οριζοντίως | / |
| - Μεταφερόμενο άθροισμα από την προηγούμενη σελίδα | V |

- Πολλαπλασιασμοί Π

✓ Συντημήσεις

- Φύλλο Εργασίας	Φ.Ε.
- Ισολογισμός	ΙΣ
- Αποτελέσματα χρήσεως	Α.Χ
- Γενικό Καθολικό	Γ.Κ.
- Αναλυτικό Καθολικό	Α.Κ.
- Βιβλίο Απογραφής	Α.Π.Γ
- Βιβλίο Αποθήκης	- Β.Α.
- Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο	Σ.Η
- Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων	Η.Δ.Π
- Ημερολόγιο Αγορών	Η.Α
- Ημερολόγιο Πωλήσεων	Η.Π
- Ημερολόγιο Ταμείου	Τ
- Μόνιμος Φάκελος	Μ.Φ.

Γ. Φύλλα Εργασίας που συντάσσονται μετά την περάτωση του ελέγχου

Μετά την περάτωση του προκαταρκτικού ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να καταρτίσουν δύο ακόμα Φ.Ε.

Στο ένα από αυτά, με το τίτλο "Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Προκαταρκτικού Ελέγχου", θα αναγράφουν, συνοπτικά, όλες τις παρατηρήσεις, που έχουν προκύψει από τον έλεγχο αυτό.

Στο άλλο Φύλλο Εργασίας, με το τίτλο "Υπόψη τελικού Ελέγχου", θα αναγράφουν όσα θέματα θέλουν να διευκρινίσουν ή ελέγξουν κατά τον τελικό έλεγχο.

Τα φύλλα αυτά ταξινομούνται στην αρχή των Φ.Ε. του Προκαταρκτικού ελέγχου.

Μετά την περάτωση του τελικού ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να καταρτίσουν δυο ακόμα Φ.Ε.

Στο ένα από αυτά, με το τίτλο "Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων τελικού ελέγχου" θα αναγράφουν, συνοπτικά, όλες τις παρατηρήσεις που έχουν προκύψει από τον έλεγχο αυτό.

Στο άλλο Φύλλο Εργασίας, με το τίτλο "Υπόψη ελέγχου επομένης χρήσεως", θα σημειώσουν όσα τυχόν θέματα ή σημεία δεν μπόρεσαν να διευκρινίσουν κατά τον τελικό έλεγχο και κρίνουν ότι πρέπει να διερευνηθούν κατά τον έλεγχο της επόμενης χρήσεως.

Τα φύλλα αυτά ταξινομούνται στο τμήμα Φακέλου ελέγχου "Γενικά".

3.7.2ΦΑΚΕΛΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατά την ταξινόμηση των Φύλλων Εργασίας και λοιπών στοιχείων, οι ελεγκτές τηρούν συνήθως δύο φακέλους, το Φάκελο Ελέγχου χρήσεως και το Μόνιμο Φάκελο.

α. Φάκελος Ελέγχου χρήσεως

Στο εξωτερικό του Φακέλου Ελέγχου χρήσεως (κλασέρ ή ντοσιέ) πρέπει να σημειώνεται η επωνυμία της επιχειρήσεως, ο αριθμός μητρώου της αναληφθείσης εργασίας, η χρήση που αφορά, καθώς και το όνομα του αρμοδίου Ελεγκτή.

Το εσωτερικό μέρος του Φακέλου χωρίζεται, με ιδιαίτερο διαχωριστικό, στα κατωτέρω Τμήματα με τα αντίστοιχα στοιχεία, που πρέπει να περιλαμβάνονται σε κάθε ένα από αυτά.

Τμήμα 1^ο (Γενικά) Στοιχεία: Εντολή ελέγχου - Έκθεση ελέγχου - Οικονομικές Καταστάσεις - Ανακεφαλαίωση παρατηρήσεων Ελέγχου - Βεβαίωση εφαρμογής του Προγράμματος Ελέγχου - Πίνακας ελεγκτών, που χρησιμοποιήθηκαν στον έλεγχο με τον αντίστοιχο χρόνο απασχολήσεως - Επιστολές Εταιρείας, Νομικού Συμβούλου κ.λπ.

Τμήμα 2^ο (Ενεργητικό) Στοιχεία: Τα Φύλλα Εργασίας με τη σειρά των λογαριασμών του Ενεργητικού.

Τμήμα 3^ο (Παθητικό) Στοιχεία: Τα Φύλλα Εργασίας με τη σειρά των λογαριασμών του Παθητικού:

Τμήμα 4^ο (Αποτελέσματα Χρήσεως - Διανομή) Στοιχεία: Τα Φύλλα Εργασίας με τη σειρά των λογαριασμών Αποτελεσμάτων Χρήσεως και Διαθέσεως Κερδών.

Τμήμα 5^ο (Επιστολές) Στοιχεία: Οι επιβεβαιωτικές επιστολές των πελατών, προμηθευτών πιστωτών, Τραπεζών κ.λπ., όταν ο αριθμός τους είναι πολύ μεγάλος και δεν μπορούν να επισυναφθούν στα σχετικά Φύλλα Εργασίας των λογαριασμών που αναφέρονται.

Τμήμα 6^ο (Λοιπά στοιχεία) Στοιχεία: Ισοζύγια λογαριασμών και λοιπά οικονομικά στοιχεία.

β. Μόνιμος Φάκελος (Μ.Φ.)

Στο εξωτερικό του Μ.Φ. (κλασέρ ή ντοσιέ) πρέπει να σημειώνεται η ένδειξη Μ.Φ., η επωνυμία της επιχειρήσεως, καθώς και το όνομα του αρμοδίου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

Το εσωτερικό μέρος του Φακέλου χωρίζεται, με ιδιαίτερο διαχωριστικό, στα κατωτέρω Τμήματα με τα αντίστοιχα στοιχεία, που πρέπει να περιλαμβάνονται σε κάθε ένα από αυτά:—

Τμήμα 1^ο (Οικονομικές Καταστάσεις) Στοιχεία: Οι Ισολογισμοί με τα Πιστοποιητικά Ελέγχου – Προσαρτήματα- - Εκθέσεις Διαχειρίσεως Δ.Σ. - Εκθέσεις ελέγχου.

Όλα τα ανωτέρω στοιχεία πρέπει να ταξινομούνται κατά χρονολογική σειρά.

Τμήμα 2^ο (Καταστατικό - Συμβάσεις - Υπουργικές αποφάσεις) Στοιχεία: Το τελευταίο κωδικοποιημένο Καταστατικό -Υπουργικές αποφάσεις, που αφορούν την επιχείρηση -κυριότερες συμβάσεις - ειδική νομοθεσία - Κανονισμός Λειτουργίας - Αποφάσεις υπαγωγής επενδύσεων σε αναπτυξιακούς νόμους - Λοιπά νομικά θέματα.

Τμήμα 3^ο (Διοίκηση - Αποφάσεις) Στοιχεία: Κυριότεροι μέτοχοι -Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου - Αποφάσεις Δ.Σ. και Γ.Ε. μονίμου ενδιαφέροντος - Οργανόγραμμα- - Στελέχη -... Εξουσιοδοτήσεις - Υποδείγματα υπογραφών.

Τμήμα 4^ο (Λογιστικό σύστημα) Στοιχεία: Λογιστική Οργάνωση -Λογιστικό σχέδιο επιχειρήσεως - Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία - Περιγραφή των κυριότερων σημείων του λογιστικού συστήματος - περιγραφή της μεθόδου κοστολόγησεως των παραγομένων προϊόντων. (Λοιπά στοιχεία του Λογιστικού συστήματος)

Τμήμα 5^ο Ερωτηματολόγιο Εκτιμήσεως Εσωτερικού Ελέγχου (Ε.Ε.Ε.Ε) Στοιχεία: Συμπληρωμένο Ε.Ε.Ε.Ε - Σχόλια για την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου -Επιλογή των ελεγκτικών διαδικασιών, που πρέπει να διενεργηθούν από τον εξωτερικό ελεγκτή.

Τμήμα 6^ο (Λοιπά στοιχεία Μ.Φ.) Στοιχεία: Συνοπτική περιγραφή της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης - Πίνακες εξυπηρητήσεως δανείων και συνοπτικά στοιχεία δανειακών συμβάσεων (διάρκεια, επιτόκια, ασφάλειες κ.λπ.) - Σημειώσεις από εκθέσεις φορολογικών ελέγχων ή από άλλους ελέγχους ^Συλλογικές συμβάσεις ε|εργασίας - Λοιπά σημαντικά στοιχεία μονίμου ενδιαφέροντος.

Από τη συνοπτική παράθεση των στοιχείων του Μονίμου Φακέλου (Μ.Φ.) προκύπτει ότι:

- ✓ Ο Μ.Φ. αποτελεί τον κατατοπιστικό οδηγό για κάθε ελεγκτή προς της ενάρξεως του ελέγχου του, επειδή παρέχει μιά λεπτομερή εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

- ✓ Η μελέτη των στοιχείων του Μ.Φ. παρέχει σημαντική βοήθεια στους ελεγκτές για την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου.
- ✓ Η ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου και συνεχώς ενημερωμένου Μ.Φ. συντελεί στο να αποφεύγεται η κατ' έτος όχληση του ελεγχόμενου με τα ίδια ερωτήματα και απορίες.

Επισημαίνεται ότι ο Μ.Φ. πρέπει:

- ✓ να καταρτίζεται για ελεγχόμενες επιχειρήσεις, που υπάγονται σε τακτικό ^επαναλαμβανόμενο έλεγχο.
- ✓ να ενημερώνεται συνεχώς, ώστε να ανταποκρίνεται στα ισχύοντα για την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- ✓ να παραδίδεται στον επόμενο ελεγκτή της επιχειρήσεως.

4.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

4.1 ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

Προ της ενάρξεως του ελέγχου των λογαριασμών διαθεσίμων (ταμείο , καταθέσεις όψεως και προθεσμίας) , ο ελεγκτής πρέπει με την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου Εκτιμήσεως Εσωτερικού Ελέγχου και να συγκέντρωση τις παρακάτω πληροφορίες .

A. Για τον τρόπο φυλάξεως των διαθεσίμων .

- ✓ Κατάλληλο χρηματοκιβώτιο , χώρος τοποθέτησεως κ.τ.λ
- ✓ Κλείδες ασφαλείας , αρμόδια πρόσωπα κατά το άνοιγμα του χρηματοκιβωτίου.
- ✓ Συναγερμός , σύνδεση με αρμόδια πρόσωπα , Αστυνομία κ.τ.λ
- ✓ Φύλαξη μπλοκ επιταγών και λοιπών αξιών
- ✓ Ασφαλιστική κάλυψη του Χρηματικού αποθέματος.

B. Για τον τρόπο διαχειρίσεως των Διαθεσίμων

- ✓ Όριο χρηματικού ορίου
- ✓ Οργάνωση χρηματοαποστολών.
- ✓ Έκδοση επιταγών υπέρ τρίτων
- ✓ Ύπαρξη τυχόν αποδείξεων πληρωμών αντί μετρητών.

Γ. Για τον τρόπο επαλήθευσης των Διαθεσίμων

- ✓ Καταμετρήσεις του Χρηματικού αποθέματος – άτομα που διενεργούν τις καταμετρήσεις

- ✓ Συμφωνίες των λογαριασμών καταθέσεων με extrait τραπεζών και επιβεβαιωτικές επιστολές – άτομα που διενεργούν τις συμφωνίες
- ✓ Καταμετρήσεις μπλοκ με αχρησιμοποίητες επιταγές
- ✓ Ενέργειες που γίνονται σε περίπτωση ασυμφωνίας των λογαριασμών Διαθεσίμων.

Δ. Για τον τρόπο της λογιστικής παρακολούθησης των Διαθεσίμων.

- ✓ Τρόπος ενημερώσεως των τηρούμενων λογαριασμών
- ✓ Επαλήθευση εγγράφων μεταξύ λογαριασμών ταμείου και τραπεζών
- ✓ Επαλήθευση των ημερομηνιών valeur των τραπεζών με στοιχεία βιβλίων της επιχειρήσεως
- ✓ Επαλήθευση των τόκων εσόδων και των εξόδων , που χρεώνονται στους λογαριασμούς καταθέσεων.

Στ. Για τις αρμοδιότητες του προσωπικού , που εμπλέκονται στα Διαθέσιμα (η διαχείριση των διαθεσίμων , η έκδοση των σχετικών παραστατικών εγγραφών , η λογιστική παρακολούθηση των διαθεσίμων , καθώς και η επαλήθευση αυτών θα πρέπει να γίνεται από διαφορετικά πρόσωπα)

Ενδεικτικά παρατίθεται ένα ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου .

<<Εισπράξεις >>

1. Υπάρχει ο κατάλληλος έλεγχος της εισερχομένης αλληλογραφίας και της καταχωρήσεως των εισπράξεων τοις μετρητοίς, με εμβάσματα ή με επιταγές;

2. Οι Αποδείξεις και / ή τα Γραμμάτια Εισπράξεως εκδίδονται από άλλον, πλην του Ταμία, υπάλληλο;
3. Αυτά θεωρούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή* (όχι της Υπηρεσίας εσωτερικού Ελέγχου) ως προς το ακριβές ποσόν της εισπράξεως;
4. Διενεργούνται εισπράξεις μέσω εισπρακτόρων; Αποδίδουν καθημερινά λογαριασμό;
5. Πλην των εισπρακτόρων υπάρχουν άλλοι υπάλληλοι της εταιρείας, εξουσιοδοτημένοι να εισπράττουν χρήματα από πελάτες;
6. Οι ημερήσιες εισπράξεις από πελάτες επαρχίας ή εκτός έδρας της επιχειρήσεως κατατίθενται ανέπαφες και χωρίς καθυστέρηση στην Τράπεζα;
7. Οι εκδιδόμενες από τους εισπράκτορες αποδείξεις είναι οριστικές για τον πελάτη;
8. Ελέγχονται αυτές ως προς τη συνέχεια της αριθμήσεώς τους;
9. Είναι υπεύθυνος ο Ταμίας για τις εισπράξεις που κάνει ο ίδιος μέχρι της καταθέσεώς τους στην Τράπεζα;
10. Οι διαχειρίσεις των γραμματοσήμων και ενσήμων παρακολουθούνται επαρκώς;
11. Τυχόν μεταχρονολογημένες επιταγές καταχωρούνται σε ιδιαίτερο βιβλίο με τα πλήρη στοιχεία τους;

<< Πληρωμές >>

1. Υπάρχουν προαριθμημένα εντάλματα πληρωμών και εκδίδονται / υπογράφονται αυτά από άλλο αρμόδιο πρόσωπο, εκτός από τον Ταμία, πριν από την πληρωμή τους;
2. Τα συνημμένα στο ένταλμα πληρωμής δικαιολογητικά εγκρίνονται από αρμόδιο πρόσωπο (εσωτερικό ελεγκτή)* πριν από την πληρωμή τους;
3. Ακυρώνονται αυτά κατά το χρόνο της πληρωμής τους, ώστε να αποκλείεται η επαναχρησιμοποίησή τους;

4. Καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο τα μπλοκ των επιταγών που χορηγεί η Τράπεζα; ελέγχεται το απόθεμα των αχρησιμοποίητων επιταγών;
5. Απαγορεύεται η έκδοση επιταγών στον κομιστή; Απαγορεύεται η υπογραφή ή η οπισθογράφιση λευκών επιταγών;

6. Οι υποβαλλόμενες προς υπογραφή επιταγές συνοδεύονται από τα δικαιολογητικά τους στοιχεία; εκδίδονται και εγκρίνονται ενυπογράφως τα απαραίτητα παραστατικά για τις εκδιδόμενες επιταγές;
7. Οι μετά των Τραπεζών συμφωνίες ελέγχονται τακτικά από πρόσωπο διάφορο του Ταμία και του λογιστή που τηρεί αυτούς τους λογαριασμούς;
8. Η παροχή μικρών προσωρινών δανείων προς το προσωπικό απαγορεύεται;
9. Απαγορεύεται το «Ταμείο» να έχει, εκτός από τα μετρητά, και προσωρινές αποδείξεις ή σημειώματα μη λογιστικοποιηθέντα;
10. Ενεργούνται αιφνιδιαστικές καταμετρήσεις ταμείων από τον εσωτερικό ελεγκτή ή τρίτο πρόσωπο;
11. Τα εναπομένοντα χρήματα, στο τέλος κάθε ημέρας, εγκλείονται μέσα σε ασφαλές χρηματοκιβώτιο με δύο κλειδες ή με κώδικα, ούτως ώστε για το κλείσιμο και άνοιγμά του να απαιτείται η σύμπραξη δύο, τουλάχιστον, προσώπων;
12. (α) Έχει καθοριστεί το μέγιστο δυνατό ύψος ταμιακού υπολοίπου;

- (β) Οι τυχόν υπερβάσεις αιτιολογούνται;

13. Προκειμένου για τραπεζική κατάθεση η διαπίστωση αυτής γίνεται αμέσως με την επιστροφή τους ενεργήσαντος την κατάθεση υπαλλήλου με βάση την απόδειξη της Τράπεζας;

<< Καταθέσεις σε Τράπεζες και Πιστωτικά Ιδρύματα >>

1. Γίνεται τακτική κάθε μήνα συμφωνία των λογαριασμών καταθέσεων με τα αντίστοιχα extraits των Τραπεζών;
2. Παρακολουθούνται οι τυχόν διαφορές της ανωτέρω συμφωνίας για την τακτοποίησή τους;
3. Οι ανωτέρω λογιστικές συμφωνίες και οι διαπιστωμένες διαφορές απεικονίζονται σε φύλλα εργασίας και φυλάσσονται στο Λογιστήριο;
4. Τι μέτρα λαμβάνονται για τις από μακρού χρόνου διαφορές στις ανωτέρω λογιστικές συμφωνίες;
5. Παρακολουθείται και ελέγχεται ο εκτοκισμός των καταθέσεων ως και τα έξοδα που χρεώνονται στους λογαριασμούς αυτούς από τις Τράπεζες;
6. Ελέγχονται οι καθημερινές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς των Τραπεζών και των πιστωτικών ιδρυμάτων, τουλάχιστον ανά 10ήμερο με αντιπαραβολή προς τις αντίστοιχες καταχωρήσεις των αντιγράφων των λογαριασμών (extraits) των πιστωτικών ιδρυμάτων;
7. Κατά τον ανωτέρω έλεγχο δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στην ημερομηνία της Valeur;
8. Γίνεται «διασταύρωση» των εγγραφών μεταξύ των λογαριασμών Ταμείου, Τραπεζών και Επιταγών;

4.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

Μετά την συγκέντρωση των ανωτέρων πληροφοριών , που αποτελούν στοιχεία Μόνιμου Φακέλου , ο Ελεγκτής αξιολογεί το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τα διαθέσιμα και καταρτίζει τα πρόγραμμα ελέγχου , το οποίο περιλαμβάνει τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες.

- **Η καταμέτρηση των χρηματικών αξιών** (μετρητά, επιταγές, ένσημα, χαρτόσημα και λοιπές αξίες) πρέπει να γίνεται αιφνιδιαστικά κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, αλλά και ενδιάμεσως. Πάντοτε η καταμέτρηση γίνεται για όλα τα λειτουργούντα στην επιχείρηση ταμεία.
- **Κατάρτιση πρακτικών καταμετρήσεως** και υπογραφή αυτών από τον υπεύθυνο κατά περίπτωση ταμία και τον διενεργήσαντα την μέτρηση.
- **Συμφωνία των καταμετρηθέντων** με τα λογιστικά δεδομένα των βιβλίων. Η συμφωνία αυτή πρέπει να παρατίθεται στο πρακτικό καταμετρήσεως.
- **Ιδιαίτερη προσοχή και έρευνα για τις μη ενταλματοποιηθείσες πληρωμές** όπως και τις εισπράξεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα Γραμμάτια εισπράξεως. Ελέγξτε τη μεταγενέστερη τακτοποίησή τους. Να γίνει σχετική μνεία στο πρακτικό καταμετρήσεως.
- **Επισκόπηση όλων των ταμιακών παραστατικών** [εισπράξεων και πληρωμών] της ημέρας καταμετρήσεως, της προηγούμενης και της επόμενης. Βεβαιωθείτε ότι αφορούν σε συνήθεις συναλλαγές. Ερευνήστε προσεκτικά κάθε ιδιόρρυθμη συναλλαγή.
- **Προσέξτε, αν υπάρχουν επιταγές εισπρακτέες** μεταξύ των διαθεσίμων και αν οι επιταγές αυτές έχουν μεταβιβαστεί στο όνομα της εταιρείας. Για τις μεταχρονολογημένες επιταγές (εισπρακτέες) πρέπει να τηρείται ιδιαίτερος, κατά το ΕΓΛΣ, λογαριασμός. Βεβαιωθείτε για την τήρηση αυτού του λογαριασμού και για το ορθό τρόπο διαχείρισεως των μεταχρονολογημένων επιταγών.
- **Βεβαιωθείτε, αν οι εκδιδόμενες από την επιχείρηση επιταγές παρακολουθούνται επαρκώς**, εκδίδονται τα κατάλληλα παραστατικά και καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς. Προσέξτε για επιταγές εκδιδόμενες στο όνομα του Ταμία ή άλλων ταμείων και ελέγξτε τη λογιστική παρακολούθηση αυτών.
- **Πρόχειρες αποδείξεις πληρωμής** διαφόρων κονδυλίων, που περιλαμβάνονται ως μετρητά στο υπόλοιπο του Ταμείου, πρέπει να

εγκριθεί αρμοδίως. Ελέγξτε τη μεταγενέστερη λογιστική τακτοποίησή τους.

- **Καταμετρήστε** κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου ή ενδιάμεσα του ελέγχου και άλλες αξίες, όπως ομολογίες, μετοχές κ.λπ.
- **Προβείτε στις δέουσες λογιστικές συμφωνίες** και καταρτίστε σχετικά πρακτικά καταμετρήσεων, αν χρειάζονται.
- **Ελέγξτε δειγματοληπτικά για χρονική περίοδο** πριν από την καταμέτρηση τις αθροίσεις του βιβλίου Ταμείου (Πρόχειρο Ταμείου).
- **Έλεγχος λογαριασμών καταθέσεων**, με τις κατωτέρω ,ειδικότερες ελεγκτικές διαδικασίες
 - Κατάρτιση Συγκεντρωτικού πίνακα καταθέσεων , στον οποίο να εμφανίζονται τα υπόλοιπα των καταθέσεων της προηγούμενης χρήσεως των αντίστοιχων λογαριασμών , οι τόκοι και τα έξοδα , καθώς και τα υπόλοιπα καταθέσεων τέλους χρήσεως.
 - Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρου πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχείων φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
 - Επαλήθευση της ορθής κινήσεως των τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων , βάση των σχετικών δικαιολογητικών (γραμμάτια εισπράξεως τραπεζών κ.τ.λ).
 - Επαλήθευση του ποσού των τόκων εσόδων και των λοιπών εξόδων , που χρεώνονται από τις τράπεζες και της ορθής λογιστικοποίησεως τους .
 - Επαλήθευση της ορθής αποτιμήσεως των καταθέσεων σε ξένο νόμισμα και του ορθού λογιστικού χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών.
 - Επαλήθευση των υπολοίπων καταθέσεων τέλους χρήσης με αντίστοιχα extrait και επιβεβαιωτικές επιστολές τραπεζών .

Πρακτικό Καταμετρήσεως

Σήμερα την _____ ο υπογραφόμενος _____ μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ενεργώντας κατ' εντολή και για λογαριασμό του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή κ. _____ ΣΟΛ, προέβην σε καταμέτρηση των χρηματικών διαθεσίμων και των λοιπών αξιών που ήταν στα χέρια του κ. _____, που είναι _____ της _____. Η καταμέτρηση έγινε ενώπιον του προαναφερομένου, ο οποίος και παρέλαβε όλα τα καταμετρηθέντα αμέσως μετά το πέρας της καταμετρήσεως. Από την καταμέτρηση προέκυψαν τα ακόλουθα:

Τράπεζα	Γραμμάτια	των	10.000	δρχ.	τεμάχια	X	10.000	
»	»	»	5.000	δρχ.	»	X	5.000	
»	»	»	1.000	δρχ.	»	X	1.000	
»	»	»	500	δρχ.	»	X	500	
»	»	»	200	δρχ.	»	X	200	
»	»	»	50	δρχ.	»	X	50	
Κέρματα	των		200	δρχ.	»	X	200	
»	των		100	δρχ.	»	X	100	
»	των		50	δρχ.	»	X	50	
»	των		20	δρχ.	»	X	20	
»	των		10	δρχ.	»	X	10	
Διάφορα κέρματα								
Σύνολο χρηματικών διαθεσίμων							δρχ.	
Χαρτόσημα (συνημμένη αναλυτική κατάσταση απογραφή)							δρχ.	
Λοιπές αξίες (συνημμένη αναλυτική κατάσταση απογραφή)							δρχ.	
Γενικό Σύνολο							δρχ.	
(Ολογράφως):								
Το κατά την _____ υπόλοιπο του λογαριασμού «Ταμείο» (κ.ά.) ανέρχεται σε δρχ. _____, ήτοι συμφωνεί με το ως άνω ποσό των καταμετρηθέντων χρηματικών διαθεσίμων και λοιπών αξιών ή παρουσιάζει διαφορά από δρχ. _____, η οποία οφείλεται _____								

Επισημαίνεται ιδιαίτερο φύλλο αναλυτική συμφωνίας λογιστικού υπολοίπου με καταμετρηθέντα χρηματικά διαθέσιμα και αξίες.								
Το παρόν καταρτίστηκε σε 3πλούν. Αντίτυπο έλαβε ο κ. _____								

Ο διενεργήσας την καταμέτρηση					Ο Ταμίας/Διαχειριστής			
_____					_____			
_____					_____			
ΣΟΛ Α.Ε.								

5. Πάγια Στοιχεία

5.1 Ενσώματα Πάγια Στοιχεία

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις της ελεγχόμενης όπως και οι προκαταβολές αποκτήσεως αυτών περιλαμβάνονται σε αυτή τη θέση του Ισολογισμού σε 7 κατηγορίες [Λογαριασμοί 10.00 και 10.10.1001 - 10.06 και 10.99, 11, 12, 13, 14 και 15, 3200 χρεωστικά υπόλοιπα του 5008]. [Τυχόν προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων - λογ. 44.10 - εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι των λογ. 10.00 και 10.10].

5.1.1 ΣΚΟΠΟΙ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου επί των παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

- α. Η διαφύλαξη και προστασία τους από διάφορους κινδύνους (κλοπή, πυρκαγιά κ.λπ.)·
- β. Η πιστή εφαρμογή των οδηγιών της Διοικήσεως για την προμήθεια ή την εκποίηση τους.
- γ. Η μεγαλύτερη απόδοση των κεφαλαίων, που έχουν επενδυθεί στα πάγια αυτά.
- δ. Η 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 τη πιστή εφαρμογή του Κανονισμού προμηθειών παγίων στοιχείων.
- ✓ Δειγματοληπτικοί έλεγχοι για τη 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.

5.1.2 ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το πρόγραμμα ελέγχου επί των Λογαριασμών των παγίων στοιχείων περιλαμβάνει, κυρίως, τις κατωτέρω ελεγκτικές διαδικασίες

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

παρούσης χρήσεως)

- 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 νομίμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως (τιμολόγια, εγκρίσεις Δ.Σ. κ.λπ.)
- ✓ Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του Κανονισμού Προμηθειών κατά την αγορά ή πώληση των παγίων στοιχείων (εγκρίσεις αγορών, λήψη προσφορών, παραγγελία, εκτέλεση αγοράς, παραλαβή παγίων κ.λπ).
- ✓ Διαπίστωση της μη ύπαρξης δαπανών επισκευών και συντηρήσεως παγίων, στους αντίστοιχους λογαριασμούς παγίων στοιχείων.
- ✓ Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολουθήσεως των παγίων, που έχουν υπαχθεί σε αναπτυξιακούς νόμους (εμφάνιση σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, διενέργεια αποσβέσεων με συμψηφισμό αντίστοιχου ποσού επιχορηγήσεων κ.λπ.).
- ✓ Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού αποσβέσεων (κανονικές αποσβέσεις με συντελεστές Π.Δ. 100/98, πρόσθετες αποσβέσεις με συντελεστές αναπτυξιακών νόμων).
- ✓ 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 (διενέργεια αποσβέσεων μέχρι την ημερομηνία πωλήσεως, αντιλογισμός συσσωρευμένων αποσβέσεων με αξία κτήσεως κ.λπ.).

- ✓ Επαλήθευση του ορθού λογιστικού χειρισμού του Φ.Π.Α. παγίων (έκπτωση Φ.Π.Α. σε υπαγόμενες επιχειρήσεις, μη έκπτωση Φ.Π.Α. σε μη υπαγόμενες επιχειρήσεις, πενταετής διακανονισμός Φ.Π.Α. παγίων κ.λπ.).
- ✓ Επαλήθευση της ορθής συντάξεως της δηλώσεως Φ.Α.Π. (αντικειμενικές αξίες, αφαίρεση υπολοίπων ενυπόθηκων δανείων κ.λπ.).
- ✓ Επαλήθευση της ορθής αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως των παγίων και των αποσβέσεων τους.
- ✓ Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως του Μητρώου Παγίων (αναλυτική ενημέρωση κατ' είδος παγίου, συμφωνία με λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής κ.λπ.).
- ✓ 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.

5.2 ΑΪΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο λογαριασμός περιλαμβάνει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σε πέντε κατηγορίες τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρόνο μεγαλύτερο του έτους. Στο λογαριασμό αυτό περιλαμβάνονται και οι προκαταβολές που δίνονται για την απόκτηση αυτών [Λογαριασμοί 1611-1612, 1601-1603, 1600,1698 και 1604-1605].

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν υλική υπόσταση. Η αξία τους έγκειται στα δικαιώματα ή στα οικονομικά πλεονεκτήματα, που παρέχει η κυριότητα τους.

Τέτοια στοιχεία είναι τα εξής:

- ✓ Η φήμη και πελατεία (αέρας - υπεραξία επιχειρήσεως)
- ✓ Τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (π.χ. τεχνογνωσία κ.λπ.)
- ✓ Τα εμπορικά σήματα (π.χ. HERTZ, coca-cola κ.λπ.)
- ✓ Προνόμια εκμεταλλεύσεως (π.χ. Προνόμιο εκμεταλλεύσεως κινητής τηλεφωνίας κ.λπ.)
- ✓ Μακροχρόνιες μισθώσεις

5.2.1 ΣΚΟΠΟΙ, ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου επί των άυλων παγίων στοιχείων είναι οι εξής:

- α. Η μεγαλύτερη απόδοση των κεφαλαίων, που έχουν επενδυθεί για την απόκτηση τους.
- β. Η ορθή λογιστική παρακολούθηση τους.

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

- ✓ Διαπίστωση της πλήρους εκμεταλλεύσεως των δικαιωμάτων, που παρέχει η κυριότητα των άθλων αυτών στοιχείων.
- ✓ Εξακρίβωση τη μη χρησιμοποίησεως των δικαιωμάτων από τρίτους.
- ✓ Διαπίστωση της πιστής εφαρμογής των οδηγιών της Διοικήσεως για τη απόκτηση των άθλων στοιχείων (εγκρίσεις, έλεγχοι διαδικασιών κ.λπ.).
- ✓ Επαλήθευση της ορθής λογιστικής παρακολούθησης τους.
- ✓ Διαπίστωση του ορθού τρόπου της αποσβέσεως τους.

5.2.2 ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το πρόγραμμα ελέγχου επί των λογαριασμών των αύλων παγίων στοιχείων περιλαμβάνει, κυρίως, τις κατωτέρω ελεγκτικές διαδικασίες:

- ✓ Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Αύλων 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 (προηγούμενων χρήσεων και παρούσης χρήσεως)
 - Το αναπόσβεστο υπόλοιπο της αξίας κτήσεως των άυλων παγίων στοιχείων.
- ✓ Συμφωνία των υπολοίπων του ανωτέρω Πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων και στοιχεία φακέλου ελέγχου προηγούμενης χρήσεως.
 - ✓ Επαλήθευση αποκτήσεων άυλων παγίων στοιχείων, βάσει νομίμων δικαιολογητικών και σχετικών εγκρίσεων των αρμοδίων οργάνων της επιχειρήσεως (π.χ. συμβόλαια, συμβάσεις, αποδείξεις, εγκρίσεις Δ.Σ. κ.λπ.).
 - ✓ Διερεύνηση του περιεχομένου των αναλυτικών λογαριασμών και διαπίστωση ότι αυτό είναι σύμφωνο με τις σχετικές διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
 - ✓ Επαλήθευση του ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων.
 - ✓ Διαπίστωση της μη μεταβολής των συντελεστών αποσβέσεως από χρήση σε χρήση

Ενδεικτικά θα μπορούσε να παρατεθεί το παρακάτω ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου

1. Η εταιρεία τηρεί επαρκώς λεπτομερή μητρώα των παγίων περιουσιακών της στοιχείων και των αποσβέσεών τους;
2. Είναι αυτά ενημερωμένα;
3. Τηρούνται επαρκή στοιχεία για τυχόν μακροπρόθεσμες συμβάσεις, ναυλώσεις, ενοικιάσεις κ.λπ.;
4. Οι τίτλοι ιδιοκτησίας ακινήτων έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;

5. Τέτοιοι τίτλοι φυλάσσονται αρμοδίως σε ασφαλή θυρίδα;
 - α) Τράπεζας ή άλλου κατάλληλου θησαυροφύλακα;
 - β) Της εταιρείας;
6. Εάν φυλάσσονται στην εταιρεία, υπόκεινται σε ελέγχους;
7. Η εταιρεία προβαίνει:
 - α) Σε περιοδική απογραφή του μηχανολογικού εξοπλισμού;
 - β) Σε περιοδικές εκτιμήσεις του Παγίου Ενεργητικού προς το σκοπό προσδιορισμού του ασφαλιστέου ποσού;
 - γ) Σε συγκρίσεις των απογραφομένων προς τα αναγραφόμενα στα μητρώα;
8. Η ασφαλιστική κάλυψη αναθεωρείται κανονικά και είναι επαρκής για να καλύπτει την αντικατάστασή τους;
9. Η εταιρεία έχει καλό σύστημα διακρίσεως των δαπανών σε δαπάνες βελτιώσεως και συντηρήσεως;
10. Η μέθοδος της διακρίσεως αυτής ακολουθείται παγίως;
11. Φέρνει η εταιρεία τις βελτιώσεις σε χρέωση του Παγίου Ενεργητικού;
12. Φέρνει η εταιρεία τις συντηρήσεις σε χρέωση των Δαπανών;
13. Για τυχόν προσθήκες υφίσταται προέγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου;
14. Επί τυχόν υπερβάσεων σε προσθήκες ή σε νέα περιουσιακά στοιχεία, υφίστανται εγκριτικές αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου;
15. Είναι μόνο η Γενική Διεύθυνση αρμόδια να χαρακτηρίσει ως άχρηστα, πάγια στοιχεία του ενεργητικού (μηχανήματα, εργαλεία, κ.λπ.);
16. Υπάρχει κατάλληλο σύστημα ελέγχου για τις πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, υπολειμμάτων, εκποιήσεις αχρήστων και για τις σχετικές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς του Παγίου Ενεργητικού και τους λογαριασμούς διαθεσίμων και αποσβέσεων;
17. Η μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων, καθορίζεται από τη Διοίκηση και ακολουθείται παγίως;
18. Τυχόν εμπράγματα βάρη επί των παγίων, σημειώνονται στα βιβλία ειδικότερα στο προσάρτημα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων;

19. Τέτοια βάρη έχουν κατάλληλα μεταγραφεί;
20. Τα πάγια, εν γένει περιουσιακά στοιχεία, έχουν ασφαλισθεί κατά κινδύνων πυρός, ζημιών, φθορών κ.λπ.;
21. Αντιπροσωπεύει το εκάστοτε ασφαλιζόμενο κεφάλαιο την τρέχουσα αξία, ενός έκαστου ασφαλισμένου περιουσιακού στοιχείου;
22. Υπάρχει σύστημα ή υποχρέωση άμεσου και εμπροθέσμου δηλώσεως από τους αρμόδιους της εταιρίας στην ασφαλιστική εταιρεία για τυχόν επελθούσα ζημία; Εφαρμόζεται;
23. Τυχόν προκύπτουσες ή αποκαλυπτόμενες ζημιές, αναλύονται και εξετάζονται από την Διοίκηση;
24. 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;
25. Η αξία των άυλων στην εταιρεία είναι θέμα εξετάσεως και συζητήσεως μετά της Διοικήσεως;
26. Οι αγορές των Δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων και λοιπών δικαιωμάτων εγκρίνονται δεόντως;
27. Οι αποσβέσεις και διαγραφές της αξίας των άυλων υπόκεινται σε κανονικό έλεγχο από τη Διοίκηση;
28. Οι αποσβέσεις των άυλων αρχίζουν αμέσως μόλις αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται;
29. Οι αποσβέσεις των άυλων λογίζονται και καταμερίζονται για το χρόνο που η εταιρεία κατέχει αυτά ή δικαιούται να κάνει χρήση αυτών

6. Λογαριασμοί Υποχρεώσεων και Καθαρής θέσεως

6.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

6.1.1 ΣΚΟΠΟΙ , ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Προ της ενάρξεως του ελέγχου των υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, ο ελεγκτής οφείλει, με τη συμπλήρωση του Ερωτηματολογίου Εκτιμήσεως Εσωτερικού Ελέγχου, να συγκεντρώσει πληροφορίες:

- α. Για τις ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις.
- β. Για τα σημαντικά φορολογικά θέματα, που απασχολούν την Εταιρία.
- γ. Για τα σημαντικά θέματα, που αναφέρονται στην τελευταία έκθεση φορολογικού ελέγχου.
- δ. Για τους ελέγχους, που τυχόν γίνονται από τον εσωτερικό ελεγκτή, για τον ορθό υπολογισμό των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και εισφορών προς το Δημόσιο

Παρατίθεται ενδεικτικά το παρακάτω ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου

(οι απαντήσεις πρέπει να ελέγχονται για την ακρίβεια τους)

1. Μέχρι ποια χρήση έχουν ελεγχθεί τα βιβλία της εταιρείας από τις φορολογικές αρχές;
2. Τις φορολογικές υποθέσεις χειρίζονται:
 - α) Υπάλληλοι της εταιρείας, καλώς καταρτισμένοι επί των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων;
 - β) Εξωτερικοί φοροτεχνικοί εμπειρογνώμονες ;
3. Οι υπέρ Δημοσίου και Τρίτων κρατήσεις εμφανίζονται όλες και, μάλιστα σαφώς, σε ειδικούς πληρωτέους λογαριασμούς, συμπεριλαμβανομένων

- σε αυτούς και των εργοδοτικών εισφορών ή υποχρεώσεων ;
- 4.Οι αποδόσεις των φόρων και των λοιπών κρατήσεων (ΦΠΑ Τιμολογίων, ΙΚΑ και λοιπών Ασφαλιστικών Ταμείων, ΦΜΥ κ.λ.π.) γίνονται κατόπιν κατάλληλου ελέγχου και εγκρίσεως ;
- 5.Η Διοίκηση ελέγχει με τους φοροτεχνικούς εμπειρογνώμονες τη φορολογική κατάσταση και τις απαιτούμενες προβλέψεις;
- 6.Η πρόβλεψη φόρων του τρέχοντος έτους γίνεται λαμβανομένων υπόψη:
- ✓ Της τρεχούσης νομοθεσίας και
 - ✓ Των επί τη βάσει της φορολογίας του προηγούμενου έτους, επιτευχθεί -όσων συμφωνιών και παραδοχών ;
- 7.Έχει γίνει επαρκής πρόβλεψη για μη τακτοποιηθέντα ή μη οριστικοποιηθέντα:
- α) Φορολογικά θέματα;
 - β) Λοιπές υποχρεώσεις προς τρίτους;
 - γ) Υποχρεώσεις αποζημιώσεως προσωπικού ;

στο προσάρτημα Γ΄ παρατήθονται έντυπα και ο τρόπος συμπλήρωσης τους για ΦΠΑ, ΦΜΥ και η ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΙΚΑ

6.1.2 ΣΚΟΠΟΙ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ

Μετά τη συγκέντρωση των ανωτέρω πληροφοριών, που αποτελούν στοιχεία του Μονίμου Φακέλου, ο ελεγκτής αξιολογεί το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου για τους ανωτέρω λογαριασμούς και

καταρτίζει το πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο περιλαμβάνει, κυρίως, τις κατωτέρω ελεγκτικές διαδικασίες:

- ✓ Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Υποχρεώσεων προς το Δημόσιο, στον οποίο εμφανίζονται τα υπόλοιπα υποχρεώσεων της προηγούμενης χρήσεως, οι συνολικές χρεώσεις και πιστώσεις χρήσεως των αντιστοίχων λογαριασμών, καθώς και τα υπόλοιπα υποχρεώσεων τέλους χρήσεως.
- ✓ Επαλήθευση "αποδόσεως των οφειλόμενων φόρων και εισφορών προς το Δημόσιο, βάσει σχετικών δικαιολογητικών (π.χ τριπλότυπα εισπράξεως Δημοσίου Ταμείου κ.λπ.)
- ✓ Συσχέτιση των πιστώσεων των λογαριασμών με αντίστοιχα αντικρουζόμενα στοιχεία (π.χ. σύνολο πιστώσεως λογαριασμού Φ.Μ.Υ. με αντίστοιχο σύνολο μισθοδοτικών καταστάσεων, σύνολο πιστώσεως λογαριασμού ΙΚΑ με αντίστοιχο σύνολο μισθοδοτικών καταστάσεων, σύνολο πιστώσεων λογαριασμού Φ Π Α με ποσοστό 18% του συνόλου των πωλήσεων).
- ✓ Επαλήθευση της ορθής συντάξεως της Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος.
- ✓ Επαλήθευση της ορθής συντάξεως των προσωρινών δηλώσεων Φ.Π.Α. και Φ.Μ.Υ., βάσει των στοιχείων των βιβλίων
- ✓ Επαλήθευση της εμπρόθεσμου αποδόσεως των οφειλόμενων φόρων και εισφορών προς το Δημόσιο.
- ✓ Επαλήθευση της ορθής συντάξεως της Εκκαθαριστικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. και Φ.Μ.Υ., βάσει των στοιχείων των βιβλίων.
- ✓ Επαλήθευση της αποδόσεως, κατά την επόμενη χρήση, των οφειλόμενων φόρων και εισφορών τέλους χρήσεως.

6.Λογαριασμοί Καθαρής Θέσεως

6.2.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΕΩΣ

Οι λογαριασμοί της Καθαρής Θέσεως κινούνται, συνήθως, στο τέλος κάθε χρήσεως και συνεπώς ο έλεγχος τους γίνεται κατά τον τελικό έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων.

Το πρόγραμμα ελέγχου των λογαριασμών Καθαρής Θέσεως περιλαμβάνει, κυρίως, τις κατωτέρω ελεγκτικές διαδικασίες:

- ✓ Κατάρτιση Συγκεντρωτικού Πίνακα Λογαριασμών Καθαρής θέσεως, στον οποίο εμφανίζονται, κατά λογαριασμό, τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσεως, οι συνολικές πιστώσεις και χρεώσεις της χρήσεως, καθώς και τα υπόλοιπα τέλους χρήσεως.
- ✓ Συσχέτιση των συνολικών πιστώσεων των λογαριασμών με αντίστοιχα υπόλοιπα λογαριασμών Διαθέσεως Κερδών χρήσεως.
- ✓ Διαπίστωση του σύννομου ύψους του Μετοχικού Κεφαλαίου.
- ✓ Επαλήθευση της ορθής τηρήσεως όλων των προβλεπόμενων, από την ισχύουσα νομοθεσία, διαδικασιών, σε περίπτωση αυξήσεως του Μετοχικού Κεφαλαίου (π.χ. έγκριση από τη Γενική Συνέλευση, υποβολή πρακτικών Δ.Σ. και λοιπών στοιχείων στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπ. Εμπορίου για έγκριση της αυξήσεως του Μετοχικού Κεφαλαίου, καταβολή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων κ.λπ.).

- ✓ Επαλήθευση του ορθού σχηματισμού των αποθεματικών σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και το Καταστατικό της επιχείρησης.
- ✓ Διαπίστωση της ορθής τηρήσεως όλων των προβλεπόμενων, από τις σχετικές διατάξεις του κωδ. Ν.2190/1920, βιβλίων Μετόχων και Μετοχών για τις ονομαστικές μετοχές.
- ✓ Διαπίστωση της κανονικής, βάσει μερισματαποδείξεων ή άλλων στοιχείων, πληρωμής των μερισμάτων στους δικαιούχους Μετόχους.

7.ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

7.1 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ (ΟΨΙΓΕΝΗ) ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Σε ορισμένες περιπτώσεις συμβαίνουν γεγονότα μετά την ημερομηνία κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και πριν τη χορήγηση του Πιστοποιητικού Ελέγχου (οψιγενή γεγονότα), τα οποία επηρεάζουν, κατά την επόμενη χρήση, τα αποτελέσματα και την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Τέτοια γεγονότα μπορεί να είναι τα εξής:

- α. Η πώληση αποθεμάτων σε τιμή πολύ χαμηλότερη της αποτιμηθείς αξίας τους.
- β. Η πτώχευση ενός-πελάτη με υπόλοιπο απαιτήσεως σημαντικού ποσού.
- γ. Η πληρωμή ενός σημαντικού ποσού σε εκδίκαση αγωγής τρίτου κατά της επιχείρησης.
- δ. Η υποτίμηση του Εθνικού νομίσματος.
- ε. Η επιστροφή, ως ακατάλληλων, προϊόντων σημαντικής αξίας.
- στ. Σημαντική ζημία στα πάγια από πλημμύρα, σεισμό, κ.λπ.
- ζ. Το κλείσιμο της επιχείρησης για μεγάλο χρονικό διάστημα, λόγω απεργίας του προσωπικού, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι ο ελεγκτής πρέπει να ερευνά τα ανωτέρω "οψιγενή" γεγονότα και εφόσον βεβαιωθεί ότι αυτά επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα και την καθαρή θέση της επιχείρησης, κατά την επόμενη χρήση, θα πρέπει να γίνεται σχετική μνεία, σε σημείωση κάτω από τον Ισολογισμό ή στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

7.2 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Για την ορθή απεικόνιση των αποτελεσμάτων κάθε εταιρικής χρήσεως, θα πρέπει να τηρείται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή γίνεται πλήρης διαχωρισμός της οικονομικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως, ώστε ο λογαριασμός "Αποτελέσματα Χρήσεως" να περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα και τα έξοδα, που αφορούν την κάθε χρήση, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους.

Για τον έλεγχο της αυτοτέλειας των χρήσεων, ο ελεγκτής πρέπει:

α. Να ελέγχει τους αναλυτικούς λογαριασμούς εσόδων της χρήσεως, προκειμένου να διαπιστώσει ότι τα έσοδα, που έχουν λογιστεί, αφορούν μόνον τη χρήση αυτή και ότι μεταξύ αυτών δεν περιλαμβάνονται έσοδα, που αφορούν τις επόμενες χρήσεις, όπως προείσπραξη ενοικίων επόμενων χρήσεων κ.λπ.

β. Να ελέγχει τους αναλυτικούς λογαριασμούς εξόδων της χρήσεως, προκειμένου να διαπιστώσει ότι τα έξοδα, που έχουν λογιστεί, αφορούν μόνον τη χρήση και ότι μεταξύ αυτών δεν περιλαμβάνονται έξοδα, που αφορούν τις επόμενες χρήσεις, όπως προπληρωμή ασφαλίσεων επόμενης χρήσεως κ.λπ.

γ. Να ελέγχει τους αναλυτικούς λογαριασμούς εσόδων και εξόδων μηνός Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου της επόμενης χρήσεως, για να διαπιστώσει εάν μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και έσοδα - έξοδα, που αφορούν την προηγούμενη χρήση.

δ. Να ελέγχει τις κλεισίματος του Ισολογισμού της επιχειρήσεως για να διαπιστώσει εάν τα αποτελέσματα χρήσεως έχουν επιβαρυνθεί ή ωφεληθεί με όλα τα ποσά, που προκύπτουν από την αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού του Ισολογισμού της επιχειρήσεως.

Τέτοια ποσά είναι αυτά που προκύπτουν από:

- ✓ Τον υπολογισμό των αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων
- ✓ τον υπολογισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις
- ✓ την αποτήμιση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων σε Ξ. Ν.
- ✓ τον υπολογισμό των προβλέψεων για υποχρεώσεις και διαφόρους κινδύνους.

7.3 ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΙΣ, ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΑΥΤΩΝ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ο ελεγκτής, κατά την άσκηση των καθηκόντων του, ενδέχεται να διαπιστώσει ορισμένες καταχρήσεις των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως από τρίτους ή από το προσωπικό της.

Τέτοιες καταχρήσεις μπορεί να είναι οι κλοπές περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. η κλοπή χρημάτων, χρεογράφων, αποθεμάτων, παγίων στοιχείων κ.λπ.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι καταχρήσεις αυτές διαπιστώνονται, κυρίως, σε επιχειρήσεις στις οποίες δεν υφίσταται σύστημα εσωτερικού ελέγχου ή το υφιστάμενο σύστημα εμφανίζει αδυναμίες.

Ο περιορισμός της συχνότητας και της εκτάσεως των καταχρήσεων αυτών είναι βασική ευθύνη της Διοικήσεως, η οποία είναι, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, αρμόδια για την ορθή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.

Για τον περιορισμό των ανωμαλιών αυτών, η Διοίκηση της επιχειρήσεως θα πρέπει να οργανώσει τις υπηρεσίες της ώστε να λειτουργεί ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Συνεπώς, η ευθύνη της Διοικήσεως δεν μπορεί να μεταβιβαστεί στον εξωτερικό ελεγκτή, του οποίου ο αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου δεν είναι η αποκάλυψη όλων των ανωμαλιών που ενδεχομένως συμβαίνουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση

Ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής, ευθυνόμενος για την ορθότητα της γνώμης, που διατυπώνεται στο πόρισμα του ελέγχου του, πρέπει να πείθεται μέχρι ενός λογικού σημείου, ότι δεν διέφυγαν του ελέγχου του τυχόν σημαντικές περιπτώσεις ανωμαλιών (σημαντική θεωρείται η ανωμαλία όταν υπάρχει σκοπιμότητα ή δόλος από εκείνους που εμπλέκονται ή συνεργούν στη διάπραξη της και έχει ουσιώδη επίδραση στην περιουσία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως ή στα αποτελέσματα της). Λογικό θεωρείται το σημείο εφόσον ο ελεγκτής εκτέλεσε το έργο του με την δέουσα επιμέλεια και προσοχή και εντός των πλαισίων των παραδεγμένων ελεγκτικών αρχών και κανόνων.

Πέραν του σημείου, η αποκάλυψη τυχόν ανωμαλιών, που εντέχνως συγκαλύπτονται και ιδίως όταν σ' αυτές, είναι αναμειγμένα έμπιστα όργανα της Διοικήσεως, είναι εκτός των συνήθων δυνατοτήτων κάθε γενικού ή τακτικού ελέγχου και εκτός των ορίων ευθύνης του ελεγκτή.

Ενέργεια ελεγκτού

Όταν από τον έλεγχο έχουν προκύψει βασικές ενδείξεις ή δικαιολογημένες υπόνοιες για την ύπαρξη καταχρήσεων, ο ελεγκτής θα πρέπει:

- ✓ Να συγκεντρώσει επαρκή στοιχεία για τη θεμελίωση της σχετικής παρατηρήσεως.
- ✓ Να εξετάσει τις αιτίες και τις πιθανές προεκτάσεις της καταχρήσεως που επισήμανε και να επεκτείνει την έρευνα του, εφόσον αυτό κριθεί σκόπιμο.
- ✓ Να ενημερώνει τη Διοίκηση της επιχειρήσεως ή οποιοδήποτε άλλο όργανο, που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.
- ✓ Σε περίπτωση που η σχετική παρατήρηση έχει ουσιώδη επίδραση στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, να επιζητεί από τους αρμοδίους της επιχειρήσεως την άμεση διόρθωση τους.

- ✓ Εάν αυτό δεν είναι εφικτό ή δεν γίνεται αποδεκτό από την ελεγχόμενη επιχείρηση να γίνεται σχετική αναφορά στο Πιστοποιητικό ελέγχου.
- ✓ Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής δεν υποχρεούται, χωρίς ειδική εντολή, σε περαιτέρω έρευνα για τη διαπίστωση της πλήρους εκτάσεως και της επιδράσεως τυχόν καταχρήσεως, που αποκαλύφθηκε από τον έλεγχο του, εφόσον η έρευνα θα απαιτούσε αρκετή πρόσθετη απασχόληση.

Αντίθετα, μπορεί να απαιτήσει, από την Διοίκηση της ελεγχόμενης επιχειρήσεως, όπως η έρευνα αυτή πραγματοποιηθεί από αρμόδια όργανα της και παράλληλα να ενημερωθεί για το τελικό αποτέλεσμα αυτής.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

- 1. ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ
ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥΣ ΕΙΝΑΙ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ*
- 2. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ
ΡΟΩΝ*
- 3. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΟΙ
ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥΣ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ
ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΕΠΕ*
- 4. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
ΜΕ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΤΙΣ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥΣ ΣΤΟ
ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ*
- 5. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ
ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ*

**ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ
ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥΣ ΕΙΝΑΙ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ**

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

**Προς του κ.κ. Μετόχους (εταίρους) της.....
και των θυγατρικών της**

Ελέγξαμε, κατά τις διατάξεις του άρθρου 108 του κωδ. ν. 2190/1920, τον (πρώτο η δεύτερο κ.ο.κ) ενοποιημένο ισολογισμό και την Ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων, [την Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών] καθώς και το σχετικό Προσάρτημα της (πλήρης επωνυμία της μητρικής) και των θυγατρικών της για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 200... Εφαρμόσαμε τις διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες για το σκοπό του ελέγχου μας, οι οποίες είναι σύμφωνες με τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και επαληθεύσαμε τη συμφωνία του περιεχομένου της ενοποιημένης Εκθέσεως Διαχειρίσεως με τις παραπάνω ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Δεν επεκταθήκαμε στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης Α (των επιχειρήσεων Α και Β), που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και αντιπροσωπεύουν ποσοστό Χ% και Ψ% των ενοποιημένων συνόλων ενεργητικού και κύκλου εργασιών. Οι καταστάσεις αυτές έχουν ελεγχθεί από άλλους αναγνωρισμένους ελεγκτές, στο πιστοποιητικό ελέγχου των οποίων βασιστήκαμε για να εκφράσουμε τη γνώμη μας που ακολουθεί, στο μέτρο που αυτή σχετίζεται με τα περιλαμβανόμενα στην ενοποίηση κονδύλια των πιο πάνω επιχειρήσεων.

Από τον έλεγχό μας αυτό προέκυψαν τα εξής: 1).....2).....

Κατά τη γνώμη μας (αφού ληφθούν υπόψη οι παραπάνω παρατηρήσεις μας αριθμ.....), οι ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του κωδ. ν. 2190/1920 και απεικονίζουν βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών και μεθόδων που εφαρμόζει η μητρική εταιρεία και οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δεν διαφέρουν από εκείνες που εφαρμόστηκαν στην προηγούμενη χρήση εκτός από τις περιπτώσεις των ανωτέρω παρατηρήσεών μας αριθμοί....., την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση [και], τα αποτελέσματα [και τις Ταμιακές Ροές^(β)] του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση της 31.12.200Χ.

Αθήνα.....

(β) = βλ. επόμενη σελίδα

Επισημαίνεται ότι τα υποδείγματα του πιστοποιητικού ελέγχου για τις εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις παραμένουν ως έχουν.

Το Εποπτικό Συμβούλιο υπενθυμίζει ότι στο σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων πρέπει να μεταφέρονται όλες οι παρατηρήσεις των πιστοποιητικών ελέγχου των ενοποιημένων εταιρειών, εκτός εκείνων που τακτοποιούνται με την ενοποίηση. Βέβαια ισχύει ως προς τις παρατηρήσεις αυτές η αρχή της σπουδαιότητας στο πλαίσιο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Επισημαίνονται τα εξής, ως προς την Κατάσταση Ταμιακών Ροών:

(α) Αν η Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν καταρτίζεται και δεν ελέγχεται συγχρόνως μαζί με τις άλλες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, οι εντός παρενθέσεως προτάσεις στο Πιστοποιητικό Ελέγχου απαλείφονται και συμπληρώνεται με την εντός παρενθέσεως λέξη «και».

(β) Αν η Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών καταρτίζεται και ελέγχεται ταυτόχρονα με τις άλλες ενοποιημένες καταστάσεις και υπάρχουν επιφυλάξεις για τις Ταμιακές Ροές, που έχουν σημειωθεί στη Βεβαίωση Ελέγχου της Καταστάσεως Ταμιακών Ροών, πρέπει στο σημείο αυτό (β) να παρεμβάλλεται η φράση: <<.....με την επιφύλαξη των όσων ειδικότερα σημειώνονται στην απόΒεβαίωση Ελέγχου μας που έχει τεθεί κάτω από την Κατάσταση Ταμιακών Ροών>>.

(γ) Αν η Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών καταρτίζεται και ελέγχεται ταυτόχρονα με τις άλλες ενοποιημένες καταστάσεις και υπάρχουν σοβαρές παρατηρήσεις για τις Ταμιακές Ροές τότε πρέπει να τροποποιείται το πιστοποιητικό ως εξής:

Κατά τη γνώμη μας

την περιουσιακή διάρθρωση , τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση της 31.12.200.... Σημειώνεται ότι η Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν απεικονίζει τις ταμιακές ροές της εταιρείας κατά τη χρήση αυτή, λόγω της σοβαρότητας των παρατηρήσεων που

αναφέρονται στη σχετική Βεβαίωση Ελέγχου μας, που έχει τεθεί κάτω από τη κατάσταση αυτή>>.

Τέλος το Εποπτικό Συμβούλιο ορίζει ότι από της λήψεως της παρούσης πρέπει να ακολουθείται από όλους ανεξαιρέτως τους ελεγκτές το εγκεκριμένο ως άνω υπόδειγμα πιστοποιητικού ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τις Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Βεβαίωσης Ελέγχου
Ενοποιημένης Καταστάσεως Ταμιακών Ροών**

Η Βεβαίωση Ελέγχου της Ενοποιημένης Καταστάσεως Ταμιακών Ροών παρατίθεται στο τέλος της Καταστάσεως αυτής, ευθύς μετά τις υπογραφές των αρμοδίων της μητρικής εταιρείας, ως ακολούθως:

Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Της Ανώνυμης Εταιρείας..... και των θυγατρικών της
της χρήσεως απόμέχρι.....
[Μ.Α.Ε.....]

Α/Α	Ανάλυση	Ποσά σε χιλιάδες δρχ.	
		Χρήση.....	Προηγ. χρήση

(ημερομηνία)

Διευθύνων Σύμβουλος
 Γενικός Διευθυντής

 Διευθυντής

 Λογιστηρίου

Βεβαίωση Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Ελέγξαμε την ανωτέρω Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών της Ανώνυμης Εταιρείας..... και των θυγατρικών της χρήσεως [και είναι αυτή που αναφέρεται στο από πιστοποιητικό μας ελέγχου των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσεως αυτής].

Κατά τη γνώμη μας η προαναφερόμενη Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει^[5] τις Ταμιακές εισροές και εκροές από τις κατά την χρήση δραστηριότητες του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση της 31.12.200...⁽²⁾

Αθήνα,.....
Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

^[1] Με την επιφύλαξη των κατωτέρω αναφερόμενων με αριθμό.....σημειώσεων μας.

⁽²⁾ Σημειώνονται εδώ τα εξής: α)..... β).....

Οι σημειώσεις μπορεί να αφορούν παρατηρήσεις ως προς την ακρίβεια των στοιχείων της καταστάσεως, τον τρόπο καταρτίσεως, τον τύπο αυτής κ.λ.π

Επισημαίνεται ιδιαίτερος ότι όταν η Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν καταρτίζεται και δεν ελέγχεται ταυτόχρονα μαζί με τις άλλες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, η εντός παρενθέσεως πρόταση απαλείφεται και αντικαθίσταται ως εξής:

«η οποία έχει καταρτισθεί με βάση τις ελεγμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως για τις οποίες έχει εκδοθεί το από πιστοποιητικό μας ελέγχου».

.....

Αν δεν μπορούμε να εκφράσουμε γνώμη: Δεν μπορούμε να εκφράσουμε γνώμη αν η προαναφερόμενη Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει, λόγω της σοβαρότητας των σημειούμενων κατωτέρω παρατηρήσεών μας, τις ταμιακές εισροές και εκροές από τις κατά τη χρήση δραστηριότητες της ανωτέρω εταιρείας. Σημειώνονται εδώ οι εξής παρατηρήσεις:

α)..... β).....

.....

Αν πάλι θέλουμε να εκφράσουμε τη γνώμη ότι η Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν απεικονίζει κ.λ.π. μπορούμε να σημειώσουμε στη θέση:

- (1)δεν απεικονίζει, λόγω των κατωτέρω σημειούμενων παρατηρήσεων μας τις Ταμιακές.....Εταιρείας.
- (2) Σημειώνονται εδώ οι εξής παρατηρήσεις:
 - α).....
 - β).....

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ για Ανώνυμες Εταιρείες που οι μετοχές τους
δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και για ΕΠΕ**

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Προς τους κ.κ Μετόχους της Ανώνυμης Εταιρείας (ή Εταίρους της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης).....

Ελέγξαμε τις ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις καθώς το σχετικό Προσάρτημα της Ανώνυμης Εταιρείας (ή Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης) ...

.....
της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου.....Ο έλεγχός μας, στα πλαίσια του οποίου λάβαμε και γνώση πλήρους λογιστικού απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων της εταιρείας, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κ.Ν 2190/1920 <<περί Ανωνύμων Εταιρειών>> και τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και που είναι σύμφωνοι με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Τέθηκαν στη διάθεσή μας τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η εταιρεία και μας δόθηκαν οι αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις που ζητήσαμε. Η εταιρεία εφάρμοσε ορθά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.....(ή η εταιρεία εφάρμοσε πλημμελώς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.....διότι: α)..... β).....γ).....). Δεν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και το κόστος παραγωγής που προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές λογισμού του κόστους. Επαληθεύσαμε τη συμφωνία του περιεχομένου της εκθέσεως Διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του Διαχειριστή) προς την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων (ή τακτική Συνέλευση των εταίρων), με τις σχετικές Οικονομικές Καταστάσεις. Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ. 1 του άρθρου 43 α του κωδ. Ν. 2190/1920.

Από τον παραπάνω έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής:

- 1).....
- 2).....
- 3).....

Κατά τη γνώμη μας, οι ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις, οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν μαζί με το Προσάρτημα, αφού ληφθούν υπόψη οι παραπάνω παρατηρήσεις μας, την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου....., καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών, οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δεν διαφέρουν από εκείνες που η εταιρεία εφάρμοσε στην προηγούμενη χρήση, εκτός από τις περιπτώσεις των ανωτέρω παρατηρήσεων μας αριθμ....)

Αθήνα,.....

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Όταν, όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, προκύπτουν πολύ σοβαρές παρατηρήσεις και, επιπλέον, δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα ποσά κατά τα οποία έχουν επηρεαστεί κονδύλια των Οικονομικών Καταστάσεων, η τελευταία παράγραφος του άνω υποδείγματος διαμορφώνεται ως εξής:

Εξαιτίας της σπουδαιότητας των προαναφερόμενων παρατηρήσεών μας αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη κατά πόσο οι ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία.

Διευκρινίσεις – Επισημάνσεις:

α) Όταν πρόκειται για εταιρεία που ανήκει σε ορισμένο κλάδο (π.χ ασφαλιστικές εταιρείες), ο οποίος διέπεται και από ειδική νομοθεσία, τότε στη δεύτερη παράγραφο του πιο πάνω υποδείγματος Πιστοποιητικού Ελέγχου και μετά τις λέξεις “.....έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του κωδ. Ν. 2190/1920 “περί Ανωνύμων Εταιρειών.....”, θα αναφέρεται και η ειδική αυτή νομοθεσία (π.χ και τις διατάξεις του Ν.Δ 400/1970 “περί Ιδιωτικής Επιχειρήσεως Ασφαλίσεως”), που διέπει την εταιρεία και την οποία, επίσης έλαβε υπόψη του ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής κατά τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου του.

β) Όταν πρόκειται για ασφαλιστική εταιρεία πρέπει αντί της ανωτέρω προτάσεως που αναφέρεται στο Προσάρτημα και ορίζει ότι “Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ.1 του άρθρου 43α του κωδ. Ν. 2190/1920” να αναγράφεται “Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ. 4.801 (Κεφ.4.8) του άρθρου 1 του Π.Δ 148/1984”.

**ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ για Ανώνυμες Εταιρείες
με εισηγμένες τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο**

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Προς τους κ.κ Μετόχους της Ανώνυμης Εταιρείας

Ελέγξαμε τις ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις καθώς [και] το σχετικό Προσάρτημα [και την Κατάσταση Ταμιακών Ροών] της Ανώνυμης Εταιρείαςτης εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου.....Ο έλεγχος μας, στα πλαίσια του οποίου λάβαμε και γνώση πλήρους λογιστικού απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων της εταιρείας, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κ.Ν 2190/1920 <<περί Ανωνύμων Εταιρειών>> και τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και που είναι σύμφωνοι με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Τέθηκαν στη διάθεση μας τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η εταιρεία και μας δόθηκαν οι αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις που ζητήσαμε. Η εταιρεία εφάρμοσε ορθά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.....(ή η εταιρεία εφάρμοσε πλημμελώς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.....διότι: α).....β).....γ).....). Δεν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και το κόστος παραγωγής που προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές λογισμού του κόστους. Επαληθεύσαμε τη συμφωνία του περιεχομένου της εκθέσεως Διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων, με τις σχετικές Οικονομικές Καταστάσεις. Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ. 1 του άρθρου 43^α του κωδ. Ν. 2190/1920, [ενώ η Κατάσταση Ταμιακών Ροών έχει καταρτιστεί με βάση τις οικονομικές καταστάσεις και τα τηρούμενα από την εταιρεία βιβλία και στοιχεία]. Από τον παραπάνω έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής:

- 1).....
- 2).....
- 3).....
- 4).....

Κατά τη γνώμη μας, οι ανωτέρω Οικονομικές Καταστάσεις, οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν μαζί με το Προσάρτημα [και την Κατάσταση Ταμιακών Ροών], αφού ληφθούν υπόψη οι παραπάνω παρατηρήσεις μας, την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου.....και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, [καθώς και τις Ταμιακές Ροές από

τις δραστηριότητες της εταιρείας για τη χρήση αυτή ⁽³⁾] βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών, οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δεν διαφέρουν από εκείνες που η εταιρεία εφάρμοσε στην προηγούμενη χρήση, εκτός από τις περιπτώσεις των ανωτέρω παρατηρήσεων μας αριθμ....)

Αθήνα,.....
Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Όταν όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, προκύπτουν πολύ σοβαρές παρατηρήσεις και επιπλέον, δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα ποσά κατά τα οποία έχουν επηρεαστεί κονδύλια των Οικονομικών Καταστάσεων, η τελευταία παράγραφος του άνω υποδείγματος διαμορφώνεται ως εξής:

Εξαιτίας της σπουδαιότητας των προαναφερομένων παρατηρήσεών μας αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη κατά πόσο οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου....., καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία.

Διευκρινίσεις – Επισημάνσεις:

α) Όταν πρόκειται για εταιρεία που ανήκει σε ορισμένο κλάδο (π.χ ασφαλιστικές εταιρείες), ο οποίος διέπεται και από ειδική νομοθεσία, τότε στη δεύτερη παράγραφο του πιο πάνω υποδείγματος Πιστοποιητικού Ελέγχου και μετά τις λέξεις ".....έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του κωδ. Ν. 2190/1920 "περί Ανωνύμων Εταιρειών....." θα αναφέρεται και η ειδική αυτή νομοθεσία (π.χ και τις διατάξεις του Ν.Δ 400/1970 "περί Ιδιωτικής Επιχειρήσεως Ασφαλίσεως"), που διέπει την εταιρεία και την οποία, επίσης έλαβε υπόψη του ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής κατά τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου του.

β) Όταν πρόκειται για ασφαλιστική εταιρεία πρέπει, αντί της ανωτέρω προτάσεως που αναφέρεται στο Προσάρτημα και ορίζει ότι " Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ. 1 του άρθρου 43 α του κωδ. Ν. 2190/1920", να αναγράφεται "Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγρ. 4.801 (Κεφ.4.8) του άρθρου 1 του Π.Δ 148/1984".

γ) Αν η Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν καταρτίζεται και δεν ελέγχεται ταυτόχρονα μαζί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις τότε οι εντός παρενθέσεως προτάσεις στο ανωτέρω υπόδειγμα πιστοποιητικού απαλείφονται, παρεμβαλλομένης στο κείμενο της πρώτης σειράς της εντός παρενθέσεως λέξεως «και».

(3) Αν υπάρχουν επιφυλάξεις για τις Ταμιακές Ροές, που έχουν σημειωθεί στη Βεβαίωση Ελέγχου της Καταστάσεως Ταμιακών Ροών, πρέπει στο σημείο αυτό εδώ να προστίθεται η φράση: «..... με την επιφύλαξη των όσων ειδικότερα σημειώνονται στη Βεβαίωση Ελέγχου μας που έχει τεθεί κάτω από την Κατάσταση Ταμιακών Ροών».

δ) Αν η Κατάσταση Ταμιακών Ροών καταρτίζεται και ελέγχεται ταυτόχρονα μαζί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις και υπάρχουν σοβαρές παρατηρήσεις για τις Ταμιακές Ροές, τότε πρέπει να τροποποιείται η πιο πάνω Βεβαίωση ως εξής:

<<.....κατά την 31^η Δεκεμβρίου.....καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτήν την ημερομηνία, βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών, οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δεν διαφέρουν από εκείνες που η εταιρεία εφάρμοσε την προηγούμενη χρήση, εκτός από τις περιπτώσεις των ανωτέρω παρατηρήσεων μας αριθμός..... Σημειώνεται ότι η Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν απεικονίζει τις ταμιακές ροές της εταιρείας κατά την χρήση αυτή, λόγω της σοβαρότητας των παρατηρήσεων που αναφέρονται στη σχετική από βεβαίωση ελέγχου μας, που έχει τεθεί κάτω από την Κατάσταση αυτή>>.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Βεβαίωσης Ελέγχου Καταστάσεως Ταμιακών Ροών

Η Βεβαίωση Ελέγχου της Καταστάσεως Ταμιακών Ροών παρατίθεται στο τέλος της Καταστάσεως αυτής, ευθύς μετά τις υπογραφές των αρμοδίων της εταιρείας (άρθρο 42 α § 5 κωδ. Ν. 2190/1920), ως ακολούθως:

Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Της Ανώνυμης Εταιρείας.....
της χρήσεως απόμέχρι.....
[Μ.Α.Ε.....]

Α/Α	Ανάλυση	Ποσά σε χιλιάδες δρχ.	
		Χρήση.....	Προηγ. χρήση

(ημερομηνία)

Ο

Ο

Ο

Διευθύνων Σύμβουλος

Γενικός Διευθυντής

Διευθυντής Λογιστηρίου

Βεβαίωση Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Ελέγξαμε την ανωτέρω Κατάσταση Ταμιακών Ροών της Ανώνυμης Εταιρείας της χρήσεως [και είναι αυτή που αναφέρεται στο από πιστοποιητικό μας ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων της χρήσεως αυτής].

Κατά τη γνώμη μας η προαναφερόμενη Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει ⁽¹⁾ τις Ταμιακές εισροές και εκροές από τις κατά την χρήση δραστηριότητες της ανωτέρω εταιρείας ⁽²⁾.

Αθήνα,.....

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Επισημαίνεται ιδιαιτέρως ότι όταν η Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν καταρτίζεται και δεν ελέγχεται ταυτόχρονα μαζί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, η εντός παρενθέσεως πρόταση απαλείφεται και αντικαθίσταται ως εξής:

⁽¹⁾ Με την επιφύλαξη των κατωτέρω αναφερόμενων με αριθμό σημειώσεών μας.

⁽²⁾ Σημειώνονται εδώ τα εξής : α)..... β)

Οι σημειώσεις μπορεί να αφορούν παρατηρήσεις ως προς την ακρίβεια των στοιχείων της καταστάσεως, τον τρόπο καταρτίσεως, τον τύπο αυτής κ.λπ.

«η οποία έχει καταρτισθεί με βάση τα τηρούμενα από την εταιρεία βιβλία και στοιχεία ως και τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως για τις οποίες έχει εκδοθεί το από πιστοποιητικό μας ελέγχου»

.....
Αν δεν μπορούμε να εκφράσουμε γνώμη: Δεν μπορούμε να εκφράσουμε γνώμη αν η προαναφερόμενη Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει, λόγω της σοβαρότητας των σημειούμενων κατωτέρω παρατηρήσεων μας, τις ταμιακές εισροές και εκροές από τις κατά τη χρήση δραστηριότητες της ανωτέρω εταιρείας. Σημειώνονται εδώ οι εξής παρατηρήσεις: α)..... β).....

.....
Αν πάλι θέλουμε να εκφράσουμε τη γνώμη ότι η Κατάσταση Ταμιακών Ροών δεν απεικονίζει κ.λ.π. μπορούμε να σημειώσουμε στη θέση:

- (1)δεν απεικονίζει, λόγω των κατωτέρω σημειούμενων παρατηρήσεων μας τις Ταμιακές Εταιρείας.
- (2) Σημειώνονται εδώ οι εξής παρατηρήσεις: α).....β).....

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

1.ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ STANTARDS ΠΟΥ ΕΙΧΑΝ ΚΑΘΙΕΡΩΘΕΙ ΜΕ ΤΗΝ Υ.Α 643/79

2.ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 226/92 ΠΕΡΙ ΣΥΣΤΑΣΕΩΣ ΟΡΦΑΝΩΣΕΩΣΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

3.ΝΟΜΟΣ ΥΠ.ΑΡΙΘΜ.3016/2002 <<ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ , ΘΕΜΑΤΑ ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ >>

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ ΤΗ 18
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1979

ΤΕΥΧΟΣ
ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΦΥΛΛΟΥ
1119

ΥΠΟΥΡΓΙΚΑΙ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ & ΕΓΚΡΙΣΕΙΣ

Αριθ. 643/5

Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Διατάξ&Γάδ) του Σ.Ο.Α.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
Το Εποπτικόν Συμβούλιον, μετά συζήτησιν,
εγκρίνει
ως έχει, ως «Πρότυπα» (διΕνώ&Ητάδ) του Σ.Ο.Α.,
ήτοι «Εισα-
γωγήν Βασικά Πρότυπα και Πρότυπα Καλής
Εκτελέσεως»,
το σχέδιον αναμορφώσεως και συμπληρώσεως
των αρχών
και κανόνων (διΕπα&Γάδ) ελεγκτικής του Σ.Ο.Α.
όπερ και
επισυνάπτεται τω παρόντι πρακτικώ, αποτελούν
αναπόσπασ-
τον μέρος τούτου και όπερ έχει ως
ακολουθώς:

Ι. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

01. Η Ελεγκτική αποτελεί ένα διαρκώς εξελισσόμενον κλάδον της Οικον. Επιστήμης. Η εξέλιξις της Ελεγκτικής υπαγορεύεται βασικώς εκ των σημειουμένων μεταβολών εις την οομήν της οργανώσεως των οικονομικών μονάδων, αλλά και εκ της ολονέν μεγαλύτερος πείρας, της κτώμενης δια της μακροχρονίου ασκήσεως των ελέγχων και της σπουδής των αποτελεσμάτων αυτών.

Κατά τας πρώτας δεκαετίας του παρόντος αιώνος ως έλεγχος εννοείτο, περίπου, η αντιπαραβολή των λογιστικών εγγραφών προς τα υπάρχοντα παραστατικά, με κύριον αντι-κειμενικόν στόχον την ανεύρεσιν τυχόν ανωμαλιών θεμελιώδεις έννοιαι, ως αι του ελέγχου εις βάθος και της κριτικής ερευνής, ήσαν άγνωστοι. Σταθμόν εις την ιστορίαν της Ελεγκτικής απετέλεσεν η αποκάλυψις εν έτει 1937, της θεαματικής υποθέσεως Μο Κθδδον και Κοοσιηδ, η οποία ωδή-γησεν εις την επίσημον υιοθέτησιν, κατά πρώτον εις τας Η.Π.Α. και αργότερον εις την Μεγάλην Βρετανίαν, των διαδικασιών της φυσικής επαληθεύσεως των ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων και της δι' αλληλογραφίας επιβεβαιώσεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Εξ άλλου, η δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων επέβαλε την οργανώσιν, εις αυτάς, του εσωτερικού ελέγχου, η βαθμιαία καθιέρωσις και συστηματοποίησης του οποίου διεμόρφωσαν μίαν νέαν αντίληψιν αναφορικώς προς την διαδικασίαν και την έκτασιν του εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, η ολονέν ευρύτερα χρησιμοποιήσεως των ηλεκτρονικών υπολογιστών διά τους σκοπούς της λογιστικής οργανώσεως, εις τας ανεπτυγμένους χώρας, υπεχρέωσε το ελεγκτικόν επάγγελμα, προσφάτως, εις την υιοθέτησιν ειδικών διαδικασιών ελέγχου διά μεσου των ηλεκτρονικών υπολογιστών.

02. Αι διά της μακροχρονίου πρακτικής των ελέγχων δοκιμαζόμενοι και καθιερούμεναι έννοιαι, αντιλήψεις και μέθοδοι, διαμορφώνουν τας αρχάς και τους κανόνας της Ελεγκτικής. Αι αρχαί και οι κανόνες ούτοι,

υιοθετούμενοι κατά καιρούς και επισήμως υπό των επικεφαλής Ινστιτού των κλπ. του ελεγκτικού επαγγέλματος εκάστης χώρας, αποτελούν τα ελεγκτικά «διΐνά&Γάδ» (όρος χρησιμοποιούμενος και π.αο' ημίν), τα οποία, αφ' ενός μεν καθοδηγούν τους ελεγκτάς εις το έργον των, αφ' ετέρου δε συνιστούν το μέτρον της εκτιμήσεως της εργασίας των. Τα «διεπά&Ετάδ» αυτά διέπουν πρωτίστως τους τακτικούς ελέγχους επί των Ανωνύμων Εταιρειών και των μεγάλων Οργανισμών, έχουν όμως εφαρμογήν, κατά το μάλλον ή ήττον, και επί των λοιπών εξωτερικών ελέγχων, εξαίρεσει των φορολογικών τοιούτων και των ειδικών πραγματογνωμοσυνών.

3. Παρ' ημίν, ο πραγματικός και υπεύθυνος έλεγχος, επί επαγγελματικού επιπέδου, ήρχισεν ασκούμενος από της συστάσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, το οποίον υιοθέτησεν ευθύς εξ αρχής τα βασικώτερα ελεγκτικά «διίπά&Γάδ» τα οποία είχαν καθιερωθή διεθνώς. Παράλληλως, αι ιδιομορφίαι της φορολογικής νομοθεσίας εν Ελλάδι και ιδίως η εφαρμογή του Κωδικός Φορολογικών Στοιχείων, ο οποίος επέβαλεν ωρισμένους βασικούς κανόνας λογιστικής οργανώσεως και ενός είδους εσωτερικού ελέγχου, συνετέλεσαν εις την διαμόρφωσιν ενός πλέγματος ελεγκτικών διαδικασιών προσηρμοσμένων εις τας ενταύθα επικρατούσας συνθήκας. Εξ άλλου, ο Νόμος 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», παρ' όλα τα κενά του, ιδίως όσον αφορά εις τον τομέα του τακτικού ελέγχου επί των Ανωνύμων Εταιρειών, επέβαλεν ωρισμένας θεμελιώδεις Λογιστικός Αρχας. Η ορθή και ομοιομορφος εφαρμογή των αρχών αυτών, ως και των λοιπών γενικών παραδεδεγμένων λογιστικών αρχών, υπήρξεν έν εκ των κυριοτέρων μελημάτων των ελεγκτών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, οίτινες, εν τω μέτρω των υπό της κειμένης νομοθεσίας παρεχομένων εις αυτούς δυνατοτήτων, συνετέλεσαν εις την σημαντικήν αύξη-σιν της εμπιστοσύνης των τρίτων προς τας υπό των ελεγγομένων εταιρειών δημοσιευόμενος Οικονομικός Καταστάσεις.

4. Δεδομένου ότι εκ της ισχυούσης Ελληνικής Νομοθεσίας δεν προκύπτει πλήρως μέχρι ποίου σημείου δέον να επαληθεύονται τα δεδομένα των Οικονομικών Καταστάσεων ούτε και η προσδοκώμενη ποιότης της εργασίας του ελεγκτικού το Σώμα Ορκωτών Λογιστών καθορίζει, εις τα επόμενα κεφάλαια, τα «διεπά&Γάδ» άτινα πληρούν τας απαιτήσεις των επί υψηλού επαγγελματικού επιπέδου διενεργουμένων, υπό των μελών του, ελέγχων.

Διό του παρόντος κειμένου ελεγκτικών «διεπά&Γάδ» οριστικοποιούνται και υιοθετούνται επισήμως υπό του Σώματος Ορκωτών Λογιστών αι διά της μακροχρονίου και ομοιομόρφου πρακτικής διαμορφωθείσαι και εκ της επαγγελματικής πείρας καθιερωθείσαι ελεγκτικοί αρχαί και κανόνες, εκ των οποίων, συμφώνως και προς τα διεθνώς παραδεδεγμένα, διέπεται, κυρίως, η μορφή και η έκτασις των διενεργουμένων εξωτερικών ελέγχων και η διατύπωσις του πορίσματος αυτών, επιτυγχάνεται δε η ομοιομορφία, κατά τρόπον γενικώς αποδεκτόν, τόσον των γενικών πλαισίων της ελεγκτικής εργασίας, όσον και των επαγγελματικών υποχρεώσεων, των δικαιωμάτων

και των ορίων ευθύνης των ελεγκτών. Το κείμενο του αποτελεί συνέχεια και επέκταση των από του έτους 1961 παραδεδεγμένων, υπό του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, «δΤΑΝΟΑΚΟδ» ελεγκτικής.

05. Τα «δΤΑΝΟΑΚΟδ» ελεγκτικής, ως καθορίζονται ενταύθα, αναπτύσσονται εις τέσσερα κύρια κεφάλαια ως ακολούθως:

100 ΒΑΣΙΚΑ «δΤΑΝΟΑΚΟδ», τα οποία αναφέρονται γενικώς εις τους σκοπούς των ελέγχων, ως και εις τα προσόντα, την στάσιν, τας ευθύνas κλπ. του ελεγκτού.

200 «δΤΑΝΟΑΚΟδ» ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ, τα οποία αφορούν εις τας αρχάς της τεχνικής του εξωτερικού ελέγχου.

300 «δΤΑΝΟΑΚΟδ» ΕΚΘΕΣΕΩΝ, τα οποία πραγματεύονται τον τρόπον καθ' ον ο Ορκωτός Λογιστής δέον να συντάσσει την έκθεσιν του ελέγχου του.

400 «δΤΑΝΟΑΚΟδ» ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ, τα οποία αφορούν εις τας βασικές αρχάς της επαγγελματικής συμπεριφοράς του ελεγκτού. Π. (100) ΒΑΣΙΚΑ «δΤΑΝΟΑΚΟδ» 101. Σκοπός του Ελέγχου.

1. Αντικειμενικός σκοπός του τακτικού ελέγχου τυγχάνει, κυρίως, η πιστοποίησης περί της αληθούς εμφανίσεως της περιουσιακής καταστάσεως και των οικονομικών αποτελεσμάτων εις τας υπό της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος συντάσσόμενος Οικονομικός Καταστάσεις. Η πιστοποίησης αυτή του ελεγκτού, διατυπωμένη εγγράφως, αποτελεί την έκφρασιν της επαγγελματικής του γνώμης, σχηματιζόμενης κατόπιν προσεκτικής και συστηματικής εξετάσεως και ερεύνης των υπό της ελεγχόμενης τηρουμένων λογιστικών και λοιπών βιβλίων και στοιχείων και διαπιστώσεως της εκ των βιβλίων τούτων ορθής συντάξεως των πιστοποιουμένων Οικονομικών Καταστάσεων.

2. Προκειμένου περί ειδικού ελέγχου, ο αντικειμενικός σκοπός αυτού δέον να προσδιορίζεται σαφώς υπό του εντολέως.

3. Ουδείς έλεγχος αναλαμβάνεται άνευ σχετικής εγγράφου εντολής, εξ ης να προκύπτει σαφώς ο σκοπός του ζητουμένου ελέγχου.

110. Προσωπικά Προσόντα.

1. Διά της μνείας εν τω παρόντι του όρου «ελεγκτής» νοείται κατ' αρχήν ο Ορκωτός Λογιστής. Συμφώνως προς το Ν.Δ. 3329/1955, διά του οποίου θεσπίσθη εν Ελλάδι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, προς διενέργειαν ελέγχων υψηλού επαγγελματικού επιπέδου, ο Ορκωτός Λογιστής ασκεί δημόσιον λειτουργήμα.

2. Ορκωτός Λογιστής είναι ο διορισθείς υπό του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Λογιστών ως έχων άπαντα τα επιστημονικά, επαγγελματικά και ηθικά προσόντα, τα οριζόμενα υπό της διεπούσης το Σώμα νομοθεσίας και ούτινος ο διορισμός εδημοσιεύθη εις την Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Διά τον διορισμόν του ως Ορκωτού Λογιστού, ο υποψήφιος, πέραν των υπό της διεπούσης το Σ.Ο.Α. νομοθεσίας απαιτουμένων τυλικών και ηθικών προϋποθέσεων, δέον να κέκτηται επαρκή προσωπικά και επαγγελματικά προσόντα διά την αντιμετώπισιν των εκ του επαγγέλματος του απορρεουσών υποχρεώσεων. Ειδικότερον, δέον να διαθέτη τελείαν γνώσιν και μεγάλην πείραν περί την Λογιστικήν και την Ελεγκτικήν, ως και ετέρας γενικής και ειδικής γνώσεις εκ των περιλαμβανομένων εις την σφαιραν της οικονομικής επιστήμης και του δικαίου αίτινες εν συνδυασμό προς την καλώς σταθμίζουσιν κρίσιν του, θα επιτρέπουν εις αυτόν να μορφώνη ορθήν γνώμην επί των εξεταζομένων οικονομικών δεδομένων. Επίσης, δέον να διαθέτη επαρκείς διοικητικός ικανότητας προς αποτελεσματικήν καθοδήγησιν και επίβλεψιν του παρ' αυτό απασχολουμένου ελεγκτικού προσωπικού.

4. Προκειμένου να αποδεχθή την ανάληψιν μιας εργασίας, ο Ορκωτός Λογιστής δέον να επιδεικνύη την απαιτουμένην προσοχήν και μόνον εάν φρονή ότι η γενική εμπειρία και τα προσόντα του είναι επαρκή διά την εργασίαν ην καλείται ν' αναλάβη επιτρέπεται εις αυτόν να αποδεχθή ταύτην.

111. Ελεγκτικών Προσωπικών.

01. Κατά την διεξαγωγήν του ελέγχου, ο Ορκωτός Λογιστής χρησιμοποιεί μόνον το ελεγκτικών προσωπικών το επί τούτω διορισμένον υπό του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Ο Ορκωτός Λογιστής δύναται να αναθέτη οιαδήποτε ελεγκτικήν εργασίαν εις το υπ' αυτόν ελεγκτικών προσωπικών, από το οποίον έχει κάθε λόγον να

αναμένη ότι θα εκτέλεση τας οδηγίας του με εύλογον ικανότητα, επιμέλειαν και αίσθημα ευθύνης.

02. Αι διαβαθμίσεις του ελεγκτικού προσωπικού; ορίζονται διά νόμου, ο δε βαθμός εκάστου καθορίζεται, συντρεχουσών και των λοιπών νομίμων προϋποθέσεων, βάσει των προσόντων (επιστημονικών, επαγγελματικών και ηθικών) άτινα κέκτηται ούτος. Έκαστον μέλος του ελεγκτικού προσωπικού εντάσσονται υπό του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος εις την δύναμιν ενός των γραφείων των Ορκωτών Λογιστών, μετά σύμφωνον γνώμην αυτών.

Ο Ορκωτός Λογιστής εκ του παρ' αυτό υπηρετούν; ελεγκτικού προσωπικού δέον, κατά την ανάθεσιν εργασίας; να επιλέγη τους κατά περίπτωσιν καταλληλότερους και να μην εμπιστεύεται μεγάλας ευθύνas εις τα νεώτερα μέλη. Οφείλει να σχηματίση ιδίαν γνώμην ως προς την ικανότητα των υπ' αυτού απασχολουμένων μελών του ελεγκτικού προσωπικού και πρέπει να είναι πλήρως ενήμερος επί του τρόπου διεξαγωγής της εργασίας αυτών και της συμμόρφωσεως των προς τας οδηγίας του. Η έκτασις των προς τα μέλη του ελεγκτικού προσωπικού δεδομένων οδηγιών δέον να εξαρτάται από την κατά την γνώμην του ικανότητα και εμπειρίαν εκάστου εξ αυτών.

3. Αι υπό του Σώματος Ορκωτών Λογιστών ακολουθούμενοι αρχαί και κανόνες, ως διατυπώνονται εις το παρόν κείμενον «δΤΑΝΟΑΚΟδ» Ελεγκτικής, δέον να εφαρμόζω-νται υφ' απάντων των μελών αυτών. Ως εκ τούτου, η έννοια του εν τω παρόντι χρησιμοποιουμένου όρου «ελεγκτής;» επεκτείνεται και αφορά εις οιονδήποτε μέλος του ελεγκτικού προσωπικού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, εις το οποίον ήθελεν ανατεθή υπό τίνος Ορκωτού Λογιστού ή εκτέλεσις ή η επίβλεψις ελέγχου τινός ή μέρους αυτού.

4. Εις την πράξιν, η λεπτομερής ελεγκτική εργασία διενεργείται υπό του ελεγκτικού προσωπικού, έκαστον μέλος του οποίου υποχρεούται να βοηθή τον Ορκωτόν Λογιστήν εις το έργον του αναλόγως της ικανότητας και της πείρας του και των αναγκών εκάστου ελέγχου. Η εργασία το ελεγκτικού προσωπικού διεξάγεται διά λογαριασμόν του Ορκωτού Λογιστού βάσει γενικών κατευθύνσεων αυτού | οδηγιών υπό μορφήν ερωτηματολογίων, ελεγκτικών προγραμμάτων κλπ., καταρτιζομένων φροντίδι ή υπό την καθοδήγησιν του, τας οποίας τα μέλη του ελεγκτικού προσωπικού οφείλουν να ακολουθοῦν επιμελώς.

5. Η υπό του ελεγκτικού προσωπικού διεξαγόμενη εργασία δέον να απεικονίζεται επί επιμελώς καταρτιζομένων και συντονιζομένων «φύλλων εργασίας», περί των η παραγρ. 280 του παρόντος κειμένου.

6. Με την πιθανήν εξαίρεσιν επιμελώς συγκεκαλυμμένου δόλου και συνεργείας των βοηθών του με τρίτου; η ευθύνη διά την εκτελεσθείσαν εργασίαν βαρύνει αποκλειστικώς τον Ορκωτόν Λογιστήν, όστις εξέφρασε την γνώμην του επί των Οικονομικών Καταστάσεων.

120. Αμερόληπτος Στάσις.

01. Ο Ορκωτός Λογιστής και το παρ' αυτού χρησιμοποιούμενον ελεγκτικών προσωπικών δέον να διεξάγουν την εργασίαν των κατά τρόπον αμερόληπτον.

Το βασικόν καθήκον του Ορκωτού Λογιστού είναι να παρουσιάξη ακριβοδικαίως τα πορίσματα του επί των οποίων να δύναται να βασισθή πας αναγνώστης της γνωματεύσεως του. Εις τον ελεγκτήν δεν προσιδιάζει βεβαίως ο ρόλος εισαγγελέως, αλλ' εν πάση περιπτώσει οφείλει ούτοςνα εκφέρει αμερόληπτον και ειλικρινή γνώμην και να εκθέτη με άπολυτον σαφήνεια άπαντα τα προκύπτοντα εκ των ελέγχου του πραγματικά γεγονότα ή τας διαπιστούμενα; αντικειμενικός αδυναμίας οικονομικής ή οργανωτικής φύσεως, ασχέτως εάν προσωπικώς πιστεύη εις την ικανότητα των διοικούντων όπως ανταπεξέλθουν μελλοντικός εις αυτούς.

02. Ο ελεγκτής δέον να μην επιδιώκη δώρα ή διευκολύνσεις από τον ελεγχόμενον, είτε απ' ευθείας, είτε εμμέσως. Η εκ μέρους του ελεγκτού αποδοχή δώρων ή διευκολύνσεων πέραν των συνήθων ορίων μιας εθμικής περιποιήσεως του δύναται να δημιουργήση προβλήματα εις το έργον του, να επηρεάση την γνώμην του ή να καταστήση διαβλητήν την κρίσιν του. Οφείλει, επίσης, να μη δημιουργή

μεγάλην οικειότητα μετά των ελεγχόμενων και, εν γένει, να είναι προσεκτικός εις την έναντι αυτών συμπεριφοράν και εμφάνισιν του διά να μη δίδη αφορμήν εις αυτούς ή οιουσδήποτε τρίτους όπως αμφισβητήσουν το κύρος και την αμεροληψίαν του.

3. Ο ελεγκτής ουδεμίαν πρέπει να έχει οικονομικήν σχέσιν με τον ελεγχόμενον πέραν της σχέσεως της προκύπτουσας εκ της ιδιότητος του ως ελεγκτού, ενεργών δε κατά τρόπον αυστηρώς αμερόληπτον και αντικειμενικόν θα καθοδηγείται, εν τη εκτελέσει του έργου του, υπό των «δΤΑΝΟΑΚΟδ» επαγγελματικής δεοντολογίας, των παραδεδωμένων, παρά του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

4. Η αμεροληψία και αντικειμενικότης του ελεγκτού δεν αντιβαίνει εις την συμμετοχήν του εις την λογιστικήν οργάνωσιν του ελεγχόμενου, εφ' όσον η εργασία αυτή θα διεξάγεται κατόπιν ειδικής εντολής εν τω πλαισίω των υπό του Σ.Ο.Α. ανατιθεμένων εις αυτόν εργασιών.

130. Επιδεξιότητα και Επιμέλεια.

01. Βασικόν καθήκον του ελεγκτού είναι όπως επιδεικνύη εύλογον επιδεξιότητα και επιμέλειαν εις την υπ' αυτού εκτελουμένην εργασίαν. Τι αποτελεί εύλογον επιδεξιότητα και επιμέλειαν εξαρτάται από την ουσίαν και τα ειδικά δε δομένα εκάστης περιπτώσεως. Αι βασικάί απόψεις του προ βλήματος τούτου έχουν τόσον καλώς συνοψισθή υπό του ΟΟΟΕΕΥ εις το έργον του περί Αδικοπραξιών, ώστε να κρίνεται χρησιμον να παρατεθούν ενταύθα:

«Εις όλας εκείνας τας απασχολήσεις, δι' ας απαιτείται ιδιαίζουσα εμπειρία, νοείται ότι ο προσφέρων τας υπηρεσίας του δημοσία οφείλει να κέκτηται την συνήθη τουλάχιστον εμπειρίαν, την οποίαν κέκτηνται και οι λοιποί της αυτής ειδικότητος. Εάν όμως δεν συμβαίνει τούτο, τότε διαπράττει ούτος είδος απάτης έναντι παντός ο οποίος την χρησιμοποιεί, βασιζόμενος εις το επάγγελμα του. Ουδείς, είτε έμπειρος είτε άπειρος, υπόσχεται ότι το έργον το οποίον αναλαμβάνει θα το διεκπεραίωση επιτυχώς και άνευ σφαλμάτων και λαθών. Αναλαμβάνει όμως την υποχρέωσιν, όπως εκτέλεση την εργασίαν με καλήν πίστην και ευθύτητα, μη αποκλειόμενων και λαθών κατά την εκτέλεσίν της, ευθύνεται δε έναντι του εργοδότη του δι' αμέλειαν, κακοπιστίαν και έλλειψιν εντιμότητος, αλλ' ουχί διά ζημίας επελθούσας συνεπεία απλών λαθών κρίσεως.

(Εκ του βιβλίου του ΟΟΟΕΕΥ περί Αδικοπραξιών, 4η Έκδοσις, τόμος 3. Σελίς 335. Δημοσιευθέν παρά της Ετ. «ΟΑΙΧΑΟΗΑΝ και Σία» ΝΟΚΤΗ ΟΙΟΕΚΟ ΑvΕΝΙΠΕ αριθ. 6141, Σικάγον 46, Ιλλινόις, Η.Π.Α.).

2. Η επιμέλεια του ελεγκτού δεν θα πρέπει να τον πα-ρασύρη εις υπερβολάς ή εις λεπτομέρειας απομακρυσμένους εκ των κυρίων αντικειμενικών σκοπών του ελέγχου του, ιδίως προκειμένου περί ελεγκτικών αντικειμένων στερουμένων ουσιαστικής σπουδαιότητος.

3. Υπό κανονικός συνθήκας ο ελεγκτής δέον κατ' αρχήν να δέχεται ότι τα προσαχθέντα εις αυτόν στοιχεία είναι εν τάξει και ότι αι γενόμενοι υπό του ελεγχόμενου προς αυτόν βεβαιώσεις είναι ειλικρινείς, πλην όμως πρέπει να είναι επιφυλακτικός κατά την διερεύνησιν τούτων και προσεκτικός κατά την επισκόπησιν των. Όταν ο ελεγκτής διαπιστώ-νη τι το οποίον κινεί τας υπόνοιαις του, δεν πρέπει να διακόπη την διερεύνησιν του παρά μόνον όταν πεισθή ότι συνέ-λεξεν όλα τα στοιχεία επί του ζητήματος του προκαλέσα-ντος τας υπόνοιαις του.

140. Ευθύται, Υποχρεώσεις, Δικαιώματα του Ελεγκτού.

01. Η εκ μέρους του ελεγκτού πλήρης και σαφής επί-γνωσις των εκ της εκτελέσεως του ελέγχου του απορρευο-σών ευθυνών, υποχρεώσεων και δικαιωμάτων αυτού, ως καθορίζονται υπό της ισχυούσης νομοθεσίας ή αναφέρονται καθ' όλην την έκτασιν του παρόντος κειμένου ελεγκτικών «8ΤΑΝΟΑΚΓ>5», αποτελεί βασικήν προϋπόθεσιν διά την επιτυχή εκπλήρωσιν του έργου του. Εξ άλλου, ο Ελεγκτής δέον να βεβαιούται εξ αρχής ότι οι ελεγχόμενοι είναι ενήμεροι επί των στοιχειωδών, τουλάχιστον, αρμοδιοτήτων και δικαιωμάτων του, ως και επί των ορίων των υποχρεώσεων και της ευθύνης του. Αι εν προκειμένω γενικώς παραδεγεμένοι κυριώτεροι αρχαί συνοψίζονται εις τας επομένας παραγράφους.

2. Η επαγγελματική γνώμη του ελεγκτού παρέχεται μόνον κατόπιν προσεκτικού ελέγχου κατά την διάρκειαν του οποίου, διά της συστηματικής εφαρμογής των καταλλήλων ελεγκτικών μεθόδων και διαδικασιών, αποκομίζει ούτος επαρκή και βάσιμα ελεγκτικά τεκμήρια και συγκεντρώνει στοιχεία, βάσει των οποίων

θα δύναται να μόρφωση και να τεκμηρίωση ορθήν και υπεύθυνον γνώμην.

3. Η γνώμη του ελεγκτού είναι εκείνη την οποίαν η επαγγελματική του κατάρτισις του επιτρέπει να μόρφωση και την οποίαν θεωρεί ακριβοδικαίαν και εύλογον κατά την ιδίαν αυτού κρίσιν. Η γνώμη του αυτή δεν αποτελεί εγγύησιν περί της ακριβείας όλων των στοιχείων των συνιστώντων την περιουσιακήν κατάστασιν της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος. Κανονικώς, ο ελεγκτής δεν ελέγχει το σύνολον των συναλλαγών των λαβουσών χώραν κατά την διάρκειαν της υπ' αυτού ελεγχόμενης περιόδου. Εις την επιλογήν της εφαρμοστέας ελεγκτικής διαδικασίας ούτος καθοδηγείται από την καλώς σταθμίζουσαν κρίσιν του περί της πληρότητος και του αξιοπιστου της υφισταμένης, εις την ελεγχόμενην υπ' αυτού επιχειρήσιν, λογιστικής οργανώσεως και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

4. Ο ελεγκτής εν ουδεμία περιπτώσει υποκαθιστά την Διοίκησιν ή το προσωπικόν της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος όσον αφορά εις το έργον, τας αρμοδιότητας και τας ευθύναις αυτών. Οφείλει, όμως, να προβαίνει εις τας καταλλήλους συστάσεις ή υποδείξεις και δικαιούται να απαιτή την εφαρμογήν των προκειμένου να διορθωθή ή να προλη-φθή οιαδήποτε ανωμαλία, οργανωτική αδυναμία, νομική παράβασις κ.λπ., η οποία, κατά την γνώμην του, έχει ή θα ηδύνατο να έχει άμεσον ή έμμεσον σχέσιν μετά τίνος εκ των αντικειμενικών σκοπών του ελέγχου του.

5. Ο ελεγκτής δεν θεωρείται υπεύθυνος διά θέματα τα οποία δεν είχε την εντολήν ή την αρμοδιότητα να ελέγξη.

Επί θεμάτων τα οποία εκφεύγουν των γνώσεων του, δύναται να βασίζεται εις υπεύθυνον γνώμην παντός αρμοδίου ή ειδικού, διά την αξιοπιστίαν του οποίου δεν θα έχει λόγους να αμφιβάλλη.

6. Η εκτίμησις περιουσιακών στοιχείων εμφανιζομένων εις τας οικονομικός καταστάσεις δεν εμπίπτει εις την αρμοδιότητα του ελεγκτού. Ούτος όμως οφείλει να προβαίνει εις επαρκείς επαληθεύσεις επί της ορθότητος των γενομένων υπό της ελεγχόμενης αποτιμήσεως. Εν περιπτώσει δε κατά την οποίαν κονδύλια τινά, μη δυνάμενα να προκύψουν εξ αναμφισβήτητων στοιχείων, υπελογίσθησαν κατ' εκτίμη-σιν ή κατά παραδοχήν, ο ελεγκτής δύναται να δεχθή ταύτα εφ' όσον κρίνη ότι υπελογίσθησαν ευλόγως ή εν πνεύματι συντηρητικότητος.

7. Η ύπαρξις ουσιαστικού εξωτερικού ελέγχου, εις οιαδήποτε οικονομικήν μονάδα, αναγνωρίζεται, γενικώς, ως σημαντικώτατος αποτρεπτικός παράγων των λογιστικών και διαχειριστικών ανωμαλιών, παρ' όλον ότι η ιδιαίτερα έρευνα προς αποκάλυψιν τοιούτων ανωμαλιών δεν περιλαμβάνεται εις τους αντικειμενικούς σκοπούς ενός τακτικού ή γενικού ελέγχου. Η πρόληψις ή η έγκαιρος αποκάλυψις ακουσιών και εκουσιών σφαλμάτων και παραλείψεων ή ετέρων ανωμαλιών, επιτυγχάνεται εις ικανοποιητικών βαθμών διά καταλλήλου οργανώσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, επί του οποίου ο ελεγκτής βασίζεται πρωτίστως προκειμένου να προσδιορίση την έκτασιν του ελέγχου του. Η πιθανό-της, όμως, υπάρξεως σημαντικών περιπτώσεων τοιούτων ανωμαλιών, εις οιαδήποτε δρώσαν οικονομικήν μονάδα, ουδέποτε δύναται να αποκλεισθή ολοσχερώς. Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής οφείλει, άνευ οιασδήποτε προκαταλήψεως, να τελή εν επιγνώσει του κινδύνου τούτου και να προσπαθή να ασκή το έργον του μετά της δεούσης επιμελείας και προσοχής και μετά ευλόγου επιδεξιότητος όσον αφορά, ιδίως, εις την κατάλληλον προσαρμογήν των διαδικασιών του ελέγχου του προς τας παρουσιαζόμενος εκάστοτε ιδιαίτερας συνθήκας ή ανάγκας.

08. Ο ελεγκτής οφείλει να μην εμπλέκεται εις έπου-

σιώδεις λεπτομέρειας και, εν γένει, εις αντικείμενα ερευνής ευρισκόμενα εκτός των κυρίων αντικειμενικών σκοπών του ελέγχου του ή εκφεύγοντα των αρμοδιοτήτων του. Η εργασία του δέον να διεξάγεται και να περατούται εντός των εκάστοτε δυναμένων να θεωρηθώσιν ως ευλόγων χρονικών ορίων.

9. Ο ελεγκτής ουδεμίαν ανάμειξιν δύναται να έχη επί της ενημερώσεως ή της διορθώσεως των τηρουμένων βιβλίων και της συντάξεως των Λογιστικών και Οικονομικών Καταστάσεων οιασδήποτε οικονομικής μονάδος, πέραν του εκ των καθηκόντων του επιβαλλομένου ελέγχου αυτών και των υποδείξεων του προς διόρθωσιν τυχόν διαπιστωμένων σφαλμάτων ή παραλείψεων.

10. Η έκφρασις γνώμης ή συμβουλής επί φορολογικών, εργατικών, οργανωτικών και άλλων ειδικών θεμάτων δεν θεωρείται ότι εκφεύγει των αρμοδιοτήτων του ελεγκτού εφ' όσον τα θέματα ταύτα θα ήτο δυνατόν να έχουν άμεσον ή έμμεσον επίδρασιν επί τίνος των εκ του διενεργουμένου ελέγχου επιδιωκομένων σκοπών.

11. Ευθύνη του ελεγκτού υφίσταται εις περίπτωσιν κατά την οποίαν η εκφρασθείσα γνώμη του υφίσταται ουσιωδώς της πραγματικότητος, λόγω αμελείας κατά την εκτέλεσιν του ελέγχου του ή λόγω ουσιώδους και αδικαιολογήτου παρεκκλίσεως εκ των παραδεγεμένων αρχών και κανόνων ελεγκτικής και εφ' όσον, συνεπεία της τιοιούτης αμελείας ή παρεκκλίσεως, διάφυγον του ελέγχου του σημαντικοί ανώμαλοι καταστάσεις, αι οποία άλλως θα ηδύναντο να αποκαλυφθούν ευχερώς.

12. Εν τω πλαισίω του διενεργουμένου ελέγχου ο Ορκωτός Λογιστής, ή το παρ' αυτού εξουσιοδοτηθέν μέλος του ελεγκτικού προσωπικού του Σ.Ο.Λ., δικαιούται οποτεδήποτε να λαμβάνη γνώσιν οιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου το οποίον θεωρεί αναγκαίον δια τους σκοπούς του ελέγχου του. Επίσης, δικαιούται να αναμένη όπως λάβη, εντός συντόμου χρόνου, ικανοποιητική απάντησιν εις παν ερώτημα τιθέμενον υπ' αυτού, προφορικός ή εγγράφως, προς οιοδήποτε αρμόδιον όργανον της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, χωρίς να υποχρεούται να αιτιολογή προς αυτό τον σκοπόν του ερωτήματος του.

13. Ο ελεγκτής οφείλει να τηρή ηχεμύθειαν, ιδίως εις θέματα τα οποία θα ηδύνατο να θεωρηθούν ως επαγγελματικά απόρρητα των ελεγχόμενων.

III (200) «STANISAK05» ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ

201. Γενικά - Επαγγελματική Κρίσις.

1. Διά των «δΤΑΝΟΑΚυδ» καλής εκτελέσεως παρέχονται τα γενικά πλαίσια εντός των οποίων ο ελεγκτής δύναται να ενεργή την ελεγκτικήν εργασίαν και να συναγάγη τα συμπεράσματα του κατά την ιδίαν αυτού αδέσμευτον και απροκατάληπτον επαγγελματικήν κρίσιν. Διά την ορθήν άσκησιν της κρίσεως του ταύτης ο ελεγκτής δέον να καθο-δηγήται, τόσον εκ των γνώσεων, της πείρας και των λοιπών ατομικών γνωρισμάτων, άτινα συνθέτουσ, ομού, την εν γένει επαγγελματικήν ικανότητα του, όσον και εκ της πλήρους κατανοήσεως των κυριωτέρων οικονομολογιστικών και ελεγκτικών λειτουργιών και συστημάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, λαμβάνων, άμα, υπ' όψιν και τυχόν ιδιόμορφους συνθήκας και παράγοντας εκάστης κρινόμενης περιπτώσεως.

2. Η άσκησις της επαγγελματικής κρίσεως του ελεγκτού αποτελεί απαραίτητον προϋπόθεσιν της ελεγκτικής εργασίας δεδομένου ότι είναι πρακτικώς αδύνατον να προδιαγραφή ο ακριβής τρόπος αντιμετώπισεως παντός πιθανού συνδυασμού πραγματικών περιστατικών, συνθηκών, περιπτώσεων κ.λπ., τον οποίον θα αντιμετώπιση ούτος εις την πράξιν. Ουχ ήττων, η τήρησις των ενταύθα διαλαμβανόμενων αρχών και κανόνων ελεγκτικής, αφ' ενός μεν συντελεί εις μίαν επιθυμητήν ομοιομορφίαν της υπό των μελών του Σ.Ο.Λ. ασκούμενης ελεγκτικής εργασίας, αφ' ετέρου δε, συνδυαζόμενη με την εν γένει επαγγελματικήν ικανότητα και επιμέλειαν των ελεγκτών, εξυψώνει το ελεγκτικόν έργον αυτών εις επίπεδον επιστημονικόν.

202. Ελεγκτικά Τεκμήρια.

01. Η επαγγελματική γνώμη του ελεγκτού δέον να βασίζεται εις επαρκή αριθμόν βάσεων ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία προκύπτουν κατόπιν μεθοδικής εφαρμογής των καταλλήλων, εις είδος και εις έκτασιν, ελεγκτικών διαδικασιών.

2. Η εκτίμησις της υφισταμένης λογιστικής οργανώσεως και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και αι βάσει αυτής διενεργούμενοι ελεγκτικοί επαληθεύσεις, αι κριτικοί επισκοπήσεις, αι συγκρίσεις και αι συμφωνία της κινήσεως ή των υπολοίπων των λογαριασμών, αι αυτοπρόσωποι παρατηρήσεις

και διαπιστώσεις του ελεγκτού και αι προς αυτόν διδόμεναι επεξηγήσεις, επιβεβαιώσεις κ.λπ. παρέχουν ποικίλιαν ελεγκτικών τεκμηρίων, η αξιοπιστία των οποίων εξετάζεται και εκτιμάται αναλόγως προς την φύσιν και την προέλευσιν των και των ειδικωτέρων εκάστοτε συνθηκών υπό τας οποίας προέκυψαν ταύτα.

3. Κατά κανόνα, θεωρούνται πλέον βάσιμα ελεγκτικά τεκμήρια και προτιμώνται, τα προκύπτοντα εξ αυτοπρόσωπων διαπιστώσεων του ελεγκτού ή εκ στοιχείων προερχομένων εξ αξιοπιστων πηγών κειμένων εκτός της σφαιράς της άμεσου επιρροής της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος. Επίσης, ελεγκτικά τεκμήρια προκύπτοντα εκ του ελέγχου βιβλίων και στοιχείων τηρουμένων υπό ικανοποιητικός συνθή-κας εσωτερικού ελέγχου, ενέχουν, γενικώς, μεγαλυτέραν αξιοπιστίαν.

4. Επαρκής αριθμός ελεγκτικών τεκμηρίων είναι εκείνος τον οποίον ο ελεγκτής θεωρεί εκάστοτε ως αναγκαίον διά να δυνηθή να μόρφωση υπεύθυνον γνώμην, σταθμίζων, αφ' ενός μεν τον βαθμόν αξιοπιστίας των ελεγχόμενων βιβλίων και στοιχείων και των εκ του ελέγχου των δυναμένων να προκύψουν, εντός λογικών χρονικών ορίων, διαφόρων ελεγκτικών τεκμηρίων, αφ' ετέρου δε την ουσια-στικήν χρησιμότητα των τεκμηρίων τούτων υπό το πρίσμα των συγκεκριμένων σκοπών του ελέγχου του.

5. Η χρησιμότης οιουδήποτε ελεγκτικού τεκμηρίου αξιολογείται, κατ' αρχήν, αναλόγως της σχέσεως αυτού προς τους επιδιωκομένους κυρίους σκοπούς του ελέγχου και της σχετικής σπουδαιότητος του εξεταζόμενου εκάστοτε ελεγκτικού αντικειμένου, ιδίως δε εν όψει τυχόν διαφαινομένου ή αναμενόμενου κινδύνου ανωμαλίας επί του αντικειμένου τούτου. Ο ελεγκτής δύναται να λαμβάνη υπ' όψιν και τυχόν έτερα κριτήρια, τα οποία κατά την γνώμην του αυξάνουν ή μειώνουν, κατά τας περιστάσεις προκυψάντων ελεγκτικών τεκμηρίων.

06. Παρ' όλον ότι ο χρόνος και το κόστος μιας ελεγκτι

κής διαδικασίας δεν αποτελούν αφ' εαυτών επαρκείς αιτιο λογικούς παράγοντας εγκαταλείψεως αυτής και των εξ αυ τής δυναμένων να προκύψουν χρησίμων ελεγκτικών τεκμη

ρίων, εν τούτοις οι παράγοντες ούτοι δεν είναι δυνατόν, ού

τε συμφέρον, να παραβλέπονται τελείως. Προς τούτο ο ελε

γκτής δέον να περιορίζεται εις όσα ελεγκτικά τεκμήρια

θα του παρείχον, εντός ευλόγου χρόνου, την δυνατότητα να μόρφωση, γενικώς, μίαν υπεύθυνον γνώμην, απηλλαγμένη

σοβαρών αμφιβολιών, μάλλον, παρά μίαν απόλυτον πεποι-

θησιν, η οποία και εάν ακόμη δεν θα ήτο πρακτικώς ανέφι

κτος, θα ήτο κατά κανόνα ασύμφορος από πλευράς χρόνου

και κόστους του ελέγχου.

203. Ελεγχόμενα Βιβλία και Στοιχεία - Αιτούμενοι Πληρο-φορία.

1. Εξαίρεσει των ελεγκτικών διαδικασιών αι οποία ενέχουν το στοιχείον του αιφνιδιασμού, αναγκαία προϋπό-θεσις διά την εν'αρξιν οιασδήποτε ελεγκτικής διαδικασίας επί των προς έλεγχον βιβλίων είναι η πλήρης ενημέρωσις των βιβλίων τούτων.

2. Ο Ελεγκτής δέον να διευκρινίξη ευθύς εξ αρχής προς τους ελεγχόμενους, και να βεβαιούται, ότι άπαντα τα διά τους σκοπούς του ελέγχου του απαιτούμενα βιβλία και στοιχεία θα ευρισκωνται εις την διάθεσιν του ή θα τίθενται ευχερώς και ταχέως υπ' όψιν του, ασχέτως εάν τελικός, λόγω δειγματοληπτικού ελέγχου, θα χρειασθή να εξέταση ωρισμένα μόνον εξ αυτών.

3. Τα στοιχεία τα οποία ο ελεγκτής αποδέχεται διά την μόρφωσιν γνώμης πρέπει να είναι βάσιμα και αξιοπίστα, θα πρέπει δε ούτος να αποδέχεται ταύτα μόνον από πρόσωπα αρμόδια, η αμεροληψία και αντικειμενικότης

των οποίων θα είναι εκτός αμφιβολίας. Ούτος δέον να εξετάζη την αξίαν των υπ' όψιν του τιθεμένων στοιχείων και πληροφοριών και την αρμοδιότητα των προσώπων τα οποία παρέχουν ταύτας.

4. Τυχόν αδικαιολόγητος ή συγχή καθυστέρησις εις την παροχήν προς τον ελεγκτήν των υπ' αυτού αιτουμένων πληροφοριών και επεξηγήσεων ή στοιχείων, ως και τυχόν αδικαιολογήτως εσπευσμένη απαίτησις οιοδήποτε οργάνου της ελεγχομένης προς έστω και σύντομον στέρησιν του ελεγκτού εκ των υπ' αυτού εξεταζομένων βιβλίων ή στοιχείων, πέραν του ότι δύναται να θεωρηθή ως εμπόδιον εις την ομαλήν διεξαγωγήν του ελέγχου, πιθανόν να υποκρύπτει προσπάθειαν συγκαλύψεως ανωμαλίας τινός. Τοιαύται περιπτώσεις χρήζουσι της ιδιαίτερας προσοχής του ελεγκτού και δέον να τίθενται εγκαίρως υπ' όψιν του αρμοδίου Ορκωτού Λογιστού, παρά του οποίου αποφασίζονται αι δέ-ουσαι ενέργειαι προς άμεσον άρσιν των προβαλλομένων εις τον έλεγχον εμποδίων.

5. Τυχόν άρνησις ή αδυναμία προσκομίσεως προς έλεγχον των υπό του ελεγκτού ζητούμενων στοιχείων ή παροχής προς αυτόν των αιτουμένων πληροφοριών και επεξηγήσεων, καθιστά το έργον του ελέγχου εξαιρετικώς δυσχερές, εάν όχι αδύνατον. Αναλόγως της σοβαρότητος τών, ελλείπει επαρκών στοιχείων ή πληροφοριών και επεξηγήσεων, δημιουργούμενων εις τον έλεγχον κενών και εν αδυναμία ικανοποιητικής καλύψεως των κενών τούτων, δι' εναλλακτικών μεθόδων ελέγχου, ο Ορκωτός Λογιστής, πέραν των εκ του νόμου παρεχομένων εις αυτόν δικαιωμάτων, οφείλει να διατυπώνη σχετικήν επιφύλαξιν εις το πόρισμα του ελέγχου του ή προσέτι δύναται να αρνήται να εκφέρει γνώμην, εάν κρίνι ότι τα κενά ταύτα είναι σημαντικά ώστε δεν του επιτρέπουν να μόρφωση οιανδήποτε βάσιμον γνώμην.

204. Χρόνος Ενάρξεως και Εκτελέσεως της Ελεγκτικής Εργασίας.

1. Η έναρξις του αναλαμβανομένου ελέγχου πρέπει να πραγματοποιηται εγκαίρως διά να αποφευγεται η διενέργεια αυτού υπό την πίεσιν συντόμου χρονικού ορίου περατώσεως του.

2. Σημαντικόν μέρος της ελεγκτικής εργασίας, ιδίως της αφορώσης εις την μελέτην και επαλήθευσιν του εσωτερικού ελέγχου και εις τας πλείστος των διαδικασιών του αναλυτικού ελέγχου των συναλλαγών και της κινήσεως των λογαριασμών, δύναται να διενεργηται εις ενδιάμεσον χρό-νον, προ της λήξεως ολοκλήρου της προς έλεγχον περιόδου. Ο τοιούτος ενδιάμεσος έλεγχος εφαρμόζεται επί πράξεων απεικονισθεισών διά λογιστικών εγγραφών, περιλαμβανομένων εις τα μέχρι του χρόνου της διενεργείας αυτού διαμορφωθέντα μηνιαία λογιστικά υπόλοιπα.

3. Κατά το στάδιον του τελικού ελέγχου επί των οριστικών υπολοίπων τέλους χρήσεως των λογαριασμών Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων, αι κατά το υπολειπόμενον χρονικόν διάστημα, από της ημερομηνίας του ενδιαμέσου ελέγχου μέχρι του τέλους της χρήσεως, διενεργηθείσαι λογιστικοί εγγραφαί δύναται να ελεγχθούν διά κριτικής ερεύνης, άνευ περαιτέρω αναλυτικού ελέγχου, υπό την προ-ϋπόθεσιν ότι:

α) Αύται θα προέρχωνται εκ της συνήθους δραστηριότητος της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος, θα είναι ομοειδεις προς τας εις έκαστον λογαριασμόν ελεγχθείσας τοιαύτας και δεν θα αφίστανται αισθητώς και άνευ δεδικοιο-λογημένης αιτίας μιας ευλόγου σχέσεως, εις πλήθος και εις μέγεθος κονδυλίων, των ήδη ελεγχθεισών εγγραφών.

β) Θα υφίσταται εις συνεχή λειτουργίαν ικανοποιητι-κόν σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

γ) Κατά την διάρκειαν του ενδιαμέσου ή τελικού ελέγχου δεν ήθελον προκύψει ενδείξεις ή υπόνοιαι ανωμαλιών, υπαγορεύουσαι την περαιτέρω λεπτομερή έρευναν επί των εγγραφών του υπολειπομένου χρονικού διαστήματος.

Αι ανωτέρω προϋποθέσεις δέον να συντρέχουν αθροιστικώς. Άλλως, ο ελεγκτής δέον να συνεκτιμά μετά προσοχής τας ιδιαίτερας κατά περίπτωσιν συνθήκας και να απο-φασίζη επί του εάν ή κατά πόσον θα δύναται ούτος να πε-ριορισθή εις έρευναν των ασυνηθών εγγραφών μόνον ή να επεκταθή εις λεπτομερή έλεγχον επί αντιπροσωπευτικού

δείγματος απασών των μετά την ημερομηνίαν του ενδιαμέσου ελέγχου του γενομένων συναλλαγών και εγγραφών.

04. Ο ελεγκτής οφείλει να μεριμνά διά τον έγκαιρον προγραμματισμόν και την εις κατάλληλον χρόνον, κατά τον ενδιάμεσον ή τελικόν έλεγχον, εκτε-λεσιν των ελεγκτικών διαδικασιών, ούτως ώστε να αντλή εξ αυτών το βε-λτιστον αποτέλεσμα και, παραλλήλως, να αξιοποιή κατά τον καλύ-

τερον δυνατόν τρόπον τον διατιθέμενον χρόνον απασχολή σεις του.

Η ανάγκη εγκαίρως προγραμματισμού είναι ιδιαίτερος προφανής προκειμένου περί ελεγκτικών διαδικασιών των οποίων η εκτέλεσις δεν είναι ευχερώς επιδεικτική χρονικής μεταθε-σεως, ως π.χ. αι διαδικασίαι παρακολουθήσεως της φυσικής απογραφής τέλους χρήσεως.

05. Θεωρείται σκόπιμον όπως ενίαι ελεγκτικοί διαδικασίαι, κατατείνουσαι ιδίως εις την επαλήθευσιν των διαθε

σιμων και ετέρων ευχερώς ρευστοποιήσιμων περιουσιακών

στοιχείων, διενεργούνται, ει δυνατόν, αμέσως κατά την έναρξιν του ελέγχου, και εν πάση περιπτώσει όπως ενέχουν

το στοιχείον του αιφνιδιασμού. Η αποτελεσματικότης όμως

του αιφνιδιασμού τούτου τίθεται εν αμφιβάλω εφ' όσον δεν

επαληθεύονται τα κατάλληλα μέτρα - διά ταυτοχρόνου επαληθεύ

σεως απάντων των εν λόγω διαθεσίμων και ρευστοποιήσιμων στοιχείων ή άλλως πως - επαρκούς περιορισμού του κινδύνου της τεχνητής συγκαλύψεως των τυχόν υφισταμένων ελλειμμάτων.

210. Προκαταρκτική Ενημέρωσις.

1. Αμα τη έναρξει του ανατεθέντος εις αυτόν έργου, ο ελεγκτής κατατοπίζεται επί της μορφής, των εργασιών, της επιχειρηματικής και της οργανωτικής διαρθρώσεως της προς έλεγχον οικονομικής μονάδος. Επίσης, ενημερούται επί της τυχόν διεπούσης ταύτην ειδικής νομοθεσίας, των υφισταμένων σημαντικών συμβάσεων και των ιδιαίτερων οικονομικών δεσμών αυτής μεθ' ετέρων επιχειρήσεων, λαμβάνει δε γνώσιν των αποφάσεων των οργάνων της Διοικήσεως αυτής, των πορισμάτων ετέρων ελέγχων, ως και παντός ετέρου στοιχείου ή πληροφορίας, κρινομένης υπ' αυτού ως χρήσιμου διά τους σκοπούς του ελέγχου του.

2. Εν τω πλαισίω της προκαταρκτικής ενημερώσεως του, ο ελεγκτής κατατοπίζεται, επίσης, επί του πλήρους κυκλώματος των κυριωτέρων οικονομικών λειτουργιών και συναλλαγών της προς έλεγχον οικονομικής μονάδος, θεωρείται δε χρήσιμος η επίσκεψις αυτού, οσάκις συντρέχει πε-ρίπτωσης, εις τους παραγωγικούς, αποθηκευτικούς και λοιπούς χώρους διά να σχηματίση ούτος άμεσον αντίληψιν περί των απασχολουμένων μέσων και προσώπων, περί της φύσεως και της ροής της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητος, περί του είδους και του όγκου των αποθεμάτων και των μέτρων προστασίας αυτών, ως και περί παντός ετέρου θέματος, το οποίον θα βοηθήση εις το να μόρφωση ούτος μίαν αρχικήν γνώμην περί των προσφορωτέρων μεθόδων ελέγχου και εις το να κατανοή ευχερέστερον τας εν τοις βιβλίοις απεικονιζόμενος πράξεις.

3. Επίσης, η μελέτη προς κατανόησιν και εκτίμησιν της υφισταμένης λογιστικής οργανώσεως και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της προς έλεγχον οικονομικής μονάδος, αποτελεί βασικήν προϋπόθεσιν καλής εκτελέσεως παντός αναλαμβανομένου ελέγχου.

4. Καθ' οιανδήποτε φάσιν της ενημερώσεως του ο ελεγκτής δέον να τηρή σημειώσεις ή να λαμβάνη σχετικά στοιχεία επί των ουσιωδών από πλευράς ελεγκτικού ενδιαφέροντος θεμάτων, προς διευκόλυνσιν της μελέτης και της πληρεστέρας κατανόησεως αυτών, τώσον υπό του ίδιου, όσον και υπό των ετέρων αρμοδίων ελεγκτών του Σ.Ο.Λ. Τα εν λόγω στοιχεία και αι σημειώσεις λαμβάνονται υπ' όψιν υπό των ελεγκτών των επομένων χρήσεων και, εφ' όσον συντρέχη πε-ρίπτωσις, συμπληρούνται ή τροποποιούνται δεόντως υπ' αυτών.

220. Λογιστική Οργάνωσις και Εσωτερικός Έλεγχος.

220.1. Λογιστική Οργάνωσις.

01. Το εφαρμοζόμενον Λογιστικόν Σχέδιον, ή το Σχέδιον Λογαριασμών, και οι εγγράφως διατυπωμένοι κανόνες και οδηγίαι εφαρμογής αυτού, ο πίναξ των

τηρουμένων βιβλίων και των χρησιμοποιούμενων κυριωτέρων στοιχείων, ο τρόπος ενημερώσεως και παρακολούθησεως των λογαριασμών και τα τυχόν χρησιμοποιούμενα προς τούτο μηχανικά και λοιπά μέσα, ως και αι εν γένει ακολουθούμενοι λογιστικοί μέθοδοι και τεχνική, συνιστούν τα βασικότερα αντικείμενα μελέτης της υφισταμένης λογιστικής οργανώσεως, η οποία, εν συνδυασμώ προς την κατανόησιν του πλήρους κυκλώματος των κυριωτέρων οικονομικών λειτουργιών και συναλλαγών της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, θεωρείται ως αναγκαία προϋπόθεσις διά την αποτελεσματική εκτίμησιν των συστημάτων της οικονομικολογιστικής οργανώσεως και εσωτερικού ελέγχου και διά τον ορθόν προ-γραμματισμόν των διαδικασιών του εξωτερικού ελέγχου.

2. Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζη εάν, ή κατά πόσον, διά της υφισταμένης λογιστικής οργανώσεως επιτυγχάνεται η, επί τη βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και των παραδεδωμένων λογιστικών αρχών, ταχεία και ορθή ενημέρωσις και διαρκής παρακολούθησις και συμφωνία των αναλυτικών και γενικών λογαριασμών και εάν οι λογαριασμοί ούτοι παρέχουν μετ' ακριβείας και αξιοπιστίας τα αναγκαία δεδομένα προς διαπίστωσιν της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως και των ορθών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος.

3. Ο βαθμός της ακριβείας και αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών εξαρτάται, κατά μέγα μέρος, και εκ της επάρκειας της παραλλήλως προς την οιαδήποτε λογιστικήν οργανώσιν ασκούμενης, υπό του ίδιου του επιχειρηματίου ή υπό της Διοικήσεως της οικονομικής μονάδος, επιβλέψεως των οικονομικών και λοιπών λειτουργιών, προκειμένου δε περί μεγαλύτερων οικονομικών μονάδων, εκ της επάρκειας της υφισταμένης οργανώσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

220.2. Έννοια και βασικά αρχαί του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

4. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου νοείται, εν προκειμένω, η αναλόγως των ειδικών συνθηκών εκάστης οικονομικής μονάδος, κατάλληλος εν αυτήν οργανώσις των διαφόρων τομέων και υπηρεσιών, ιδία των οικονομικών και λογιστικών τοιούτων, και κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών, ως και η καθιέρωσις και εφαρμογή κανόνων, διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων, προς τον σκοπόν του περιορισμού των κινδύνων λαθών και ετέρων ανωμαλιών κατά την διεξαγωγήν των επί μέρους λειτουργιών και συναλλαγών, της επιτεύξεως της μεγαλύτερης δυνατής ακριβείας και αξιοπιστίας των βιβλίων και στοιχείων και της συστηματικής διαφυλάξεως της περιουσίας της οικονομικής μονάδος.

5. Βασικός αρχάς ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, η τήρησις των οποίων, παραλλήλως προς την επάρκειαν της λογιστικής οργανώσεως, δέον να εξετάζεται απαραίτητως υπό του ελεγκτού, αποτελούν κυρίως:

α) Ο σαφής διαχωρισμός των λειτουργιών αα) της διενεργείας των συναλλαγών, αβ) της διαχειρίσεως και φυλάξεως των περιουσιακών στοιχείων και αγ) της λογιστικής απεικονίσεως και παρακολούθησεως των ανωτέρω, ως και η άσκησις εκάστης των λειτουργιών τούτων υπό υπηρεσιών ή προσώπων μη ενυποκειμένων εις άμεσον υπηρεσιακήν εξάρτησιν, ή προσώπων μη συνδεομένων διά προσωπικού ή οικογενειακού δεσμού.

β) Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών, ως και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών, εις τρόπον ώστε διά την ολοκλήρωσιν οιασδήποτε οικονομικής πράξεως να απαιτήται (από πλευράς της εξεταζόμενης οικονομικής μονάδος) η σύμπραξις τουλάχιστον δύο ανεξαρτήτων μεταξύ των προσώπων, η εργασία του ενός των οποίων να συμπληρώνη ή να ελέγχη, την εργασίαν του ετέρου.

γ) Η άμεσος έκδοσις, διά πάσαν είσπραξιν, πληρωμήν, γένεσιν δικαιώματος ή υποχρεώσεως κ.λπ., προκαθορισμένου στοιχείου, επικυρουμένου διά των υπογραφών των αρμοδίων εξουσιοδοτημένων προσώπων, ως και η κατά συστηματικόν τρόπον (π.χ. διά προαριθμίσεως, ακυρώσεως κ.λπ.) εξασφάλις της πραγματικής και εφ' άπαξ λογιτοκοποιή-σεως απάντων των εγκυρών εκδοθέντων στοιχείων, και μόνον αυτών.

δ) Η εν τω πλαισίω της λογιστικής οργανώσεως καθιέρωσις μέτρων φυσικής προστασίας των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, ως και ο αποκλεισμός πάσης δυνατότητος επεμβάσεως των τηρούντων τους αναλυτικούς λογαριασμούς και παντός αναρμόδιου, εις τους γενικούς λογαριασμούς (λογαριασμούς ελέγχου).

ε) Αι τακτικά, κατά διαστήματα φυσικά επαληθεύ-σεις των περιουσιακών στοιχείων, βάσει των λογιστικών δεδομένων, ως και

αι συμφωνία των μετ' Τραπεζών και ετέρων τρίτων υφισταμένων λογαριασμών, διενεργούμενοι υπό προσώπων ανεξαρτήτων προς τα ευθυνόμενα εκ τυχόν διαπιστωθησομένων ανατιολόγητων διαφορών.

στ) Τα επαρκή μέτρα φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων και η χρήσις ή η διάθεσις αυτών μόνον| κατόπιν προκαθορισμένης διαδικασίας. 220.3 Μελέτη του εσωτερικού ελέγχου.

6. Η μελέτη του υφισταμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται επί τη βάσει των, υπό των αρμοδίων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, παρεχομένων πληροφοριών, οργανωτικών διαγραμμάτων και ετέρων σχετικών στοιχείων.

7. Θεωρείται χρήσιμος η συμπλήρωσις ενός καταλλήλως προπαρασκευασθέντος ερωτηματολογίου ερεύνης (οί) εσωτερικού ελέγχου, διά του οποίου διευκολύνεται, τόσον η μεθοδική άντλησις των απαιτούμενων πληροφοριών, όσον και η πληρεστέρα κατανόησις και η επαλήθευσις και εκτίμη-σις του εξεταζόμενου συστήματος, ενώ, εξ άλλου, τεκμηριού-ται επαρκώς η κρίσις του ελέγχου εις ό,τι αφορά την ορθήν επιλογήν, ως προς την φύσιν και την έκτασιν, των κατά περίπτωσιν προσηκουσών επαληθεύσεων του συστήματος.

8. Επί τακτικώς διενεργουμένου ελέγχων εις την αυτήν οικονομικήν μονάδα, το ερωτηματολόγιον ερεύνης του εσωτερικού ελέγχου ή αι έτεροι τυχόν σημειώσεις περιγραφής και κριτικής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δέον να μελετώνται και να αξιοποιούνται αναλόγως και υπό των ελεγκτών των επομένων περιόδων, προσαρμοζόμενοι, όπου δει, διά τυχόν επελθουσών και διαπιστωθεισών μεταβολών του συστήματος.

9. Διά της μελέτης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ο ελεγκτής μορφώνει αρχικήν γνώμην ως προς τον βαθμόν οργανώσεως του υφισταμένου συστήματος και προσδιορίζει τα χρήζοντα επαληθεύσεως σημεία αυτού, ως και τας από τούδε κρινόμενος ως απαραίτητους διαδικασίας; του αναλυτικού ελέγχου του.

220.4. Αξιολόγησις διευθυντικού ελέγχου.

10. Ο επεκτεινόμενος εις τους καθαρώς διοικητικούς; τομείς εσωτερικός έλεγχος, λαμβάνεται ντ' όψιν προς αξιο-λόγησιν εις α σημεία κατά την κρίσιν του ελεγκτού, ο τοιούτος διοικητικός ή διευθυντικός έλεγχος άπτεται του εσωτε- ρικού ελέγχου επί του οικονομικού ή του λογιστικού τομέ-

ως, ή αναπληρώνει τυχόν κενά και αδυναμίες του ελέγχου αυτού, όπερ συνηθέστερον εις τας μικρότερου μεγέθους επιχειρήσεις, εις τας οποίας η λειτουργία ενός πλήρους συ- στήματος εσωτερικού ελέγχου κρίνεται πολλάκις ασύμφο- ρος εν σχέσει προς το πιθανόν μέγεθος μιας ενδεχομένης ανωμαλίας, η οποία θα ωφεύετο εις την έλλειψιν ενός τοι- ούτου συστήματος.

221. Επαλήθευσις και εκτίμησις του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

1. Η εκτίμησις του εξεταζόμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου βασίζεται εις τας εν συνεχεία της προσεκτικής; μελέτης και κατανόησεως αυτού διενεργούμενος, διά δειγματοληψίας, επαληθεύσεις και επιτόπιους παρατηρήσεις, διά των οποίων ο ελεγκτής αντλεί τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια διά να μόρφωση γνώμην περί του εάν, ή κατά πόσον, του εκάστοτε ερευνόμενου σημείον του συστήματος λειτουργη ή ορθώς, συνεχώς και αποτελεσματικός εις την πράξιν.

2. Αι τοιαύται επαληθεύσεις και επιτόπιοι παρατηρήσεις λαμβάνουν χώραν καθ' οιονδήποτε, κατά την κρίσιν του ελεγκτού, πρόσφορον χρόνον, είτε προ της διεξαγωγής των σχετικών προς ατάς διαδικασιών του αναλυτικού ελέγχου, είτε κατά την διάρκειαν αυτών. Επί τακτικώς, κατ' έτος, διενεργουμένων ελέγχων ενδεικνυται, γενικώς, η διεξαγωγή των επαληθεύσεων του εσωτερικού ελέγχου εν συνδυασμώ προς τας σχετικας διαδικασίας του αναλυτικού ελέγχου. Η κατόπιν προσεκτικής εκτιμήσεως διαπίστωσις της επάρκειας του εφ' εκάστου ελεγκτικού αντικειμένου ασκούμενου εσωτερικού ελέγχου, αποτελεί ουσιώδες τεκ-μήριον

αξιοπιστίας, επί του οποίου ο ελεγκτής δύναται να βασίζεται διά να περιορίζη, μετά σημαντικώς μειωμένου κινδύνου, την έκτασιν του αναλυτικού ελέγχου του επί του αντικειμένου τούτου.

3. Ο ελεγκτής οφείλει να προβαίνει εις την, δι' επαρκούς δείγματος, προσεκτικὴν επαλήθευσιν των σημείων εκείνων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων προτίθεται ἢ αναγκάζεται να βασισθῆ διά να περιορίσῃ την έκτασιν του αναλυτικού ελέγχου του.

4. Ὡς επαρκές δείγμα, προκειμένου περί της επαληθεύσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, θεωρεῖται το παρέχον, εις τον συντομώτερον δυνατόν χρόνον, τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων ο ελεγκτής κρίνει ὅτι δύναται να βασισθῆ διά να σχηματίσῃ ὀρθὴν γνώμην περί του τρόπου εφαρμογῆς του εξεταζομένου, ἐκάστοτε, σημείου του συστήματος.

5. Ἡ ἐπιλογή των προς επαλήθευσιν σημείων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και ο προσδιορισμός της ἐκτάσεως μιας επαρκούς επαληθεύσεως ἐκάστου σημείου ἐναπόκειται εις την κρίσιν του ελεγκτοῦ, εις την διαμόρφωσιν της οποίας υπεισέρχονται διάφοροι παράγοντες, ἐξ ὧν κυρίως:

- Ἡ χρησιμότης της ἐπὶ μέρους επαληθεύσεως, διά τον ελεγκτήν, ἐν ὧσει του βαθμοῦ της προβλεπομένης ἢ παρουσιαζόμενης δυσχέρειας εις την ὑπ' αὐτοῦ διενέργειαν ουσιαστικοῦ ελέγχου ἐπὶ τίνος λογαριασμοῦ. Εἰδικώτερον, ἐφ' ὅσον εἰς λογαριασμός δύναται να ελεγχθῆ πλήρως μετὰ σχετικῆς ευχέρειας και ἐντὸς εὐλόγου χρόνου, δὲν ὑπάρχει ουσιαστικὸς λόγος επαληθεύσεως του ἐπ' αὐτοῦ ασκουμένου εσωτερικοῦ ελέγχου, ἐνῶ, ἀντιθέτως, μία τοιαύτη επαλήθευσις θα ἦτο ἀπαραίτητος εις περιπτώσιν κατὰ την οποίαν δὲν θα ἦτο ευχερῆς, διά τον ελεγκτήν, ο ουσιαστικὸς ἔλεγχος του σχετικοῦ λογαριασμοῦ ἢ του οἰουδήποτε ἐτέρου ελεγκτικοῦ αντικειμένου.

- Ἡ σπουδαιότης του προς επαλήθευσιν σημείου του συστήματος εσωτερικοῦ ελέγχου, προσδιοριζόμενη κυρίως ἐκ του μεγέθους, της συχνότητος και της φύσεως ἢ του κινδύνου ἀνωμαλίας των κονδυλίων ἢ συναλλαγῶν και λοιπῶν ελεγκτικῶν αντικειμένων, ἐπὶ της αξιοπιστίας ἢ της καλῆς διαχειρίσεως των οποίων θα πρέπει να ἐπιδρά ἀποτελεσματικῶς το σημείον τούτου του συστήματος.

- Ἡ συν τῷ χρόνῳ, κατὰ την διάρκειαν του διενεργουμένου ελέγχου σχηματιζόμενη εις τον ελεγκτήν πεποιθήσις, ἢ ἐκ προηγουμένων ελέγχων, εις την ἰδίαν οικονομικὴν μονάδα, δημιουργηθεῖσα εις αὐτὸν ἐμπειρία ὡς προς τὰς ικανότητας του προσωπικοῦ της ελεγχομένης του βαθμὸν συνεισείας μετὰ της οποίας ἐφαρμόζονται οἱ ὑπὸ της Διοικήσεως αὐτῆς θεσπισθέντες κανόνες και διαδικασίαι των λογιστικῶν και συναλλακτικῶν λειτουργιῶν και του εσωτερικοῦ ελέγχου.

221.1. Προσωπικὸν και Διοίκησις.

07. Λίαν σημαντικὸς παρῶν, συντελών εις την συντησὴν και ἀποτελεσματικὴν λειτουργίαν του συστήματος εσωτερικοῦ ελέγχου, εἶναι ἡ ἐπάρκεια εις προσωπικόν, ἡ ικανότης και ἡ ἀκεραιότης αὐτοῦ, ὡς και ἡ διαρκὴς προσήλωσις του εις τὰς ὑπὸ της Διοικήσεως της οικονομικῆς μονάδος θεσπιζόμενος ἀρχάς και κανόνας ὁργανώσεως και λειτουργίας. Ἐάν ο ελεγκτής, ἐξ ἀντικειμενικῶν ἐνδείξεων ἢ ἐξ υποκειμενικῆς κρίσεως, διάγνωσῃ την ἔλλειψιν μιας των προϋποθέσεων τούτων, οφείλει να ἐντείνῃ την προσοχήν του και να προσαρμόζῃ καταλλήλως το εἶδος και την ἐκτασιν των επαληθεύσεων του ἐπὶ των σημείων εκείνων του εσωτερικοῦ ελέγχου, ἢ ἐπὶ ἐτέρων ελεγκτικῶν αντικειμένων, εις τὰ οποία ἐνδέχεται να ἀντανακλά ἡ ἔλλειψις αὐτή.

08. Ἐλλείπει ἀποδείξεως περί του ἀντιθέτου, ο ελεγκτής δέχεται ὡς βασικὴν προϋπόθεσιν ὅτι οἱ ελεγχόμενοι, Διοικήσις και ὑπάλληλοι, εἶναι ἐντῖμοι και συνεπῶς, ἐάν ἀριθμὸς τις προσώπων λαμβάνῃ μέρος εις την διαδικασίαν του εσωτερικοῦ ελέγχου και τὰ πρόσωπα αὐτὰ εἶναι ἐντελῶς ἀνεξάρτητα το ἐν ἀπὸ το ἄλλο, ο ελεγκτής δύναται να ἔχῃ βάσιμους λόγους να πιστεύῃ εις την ἀκρίβειαν των ὑποβληθέντων εις αὐτὸν στοιχείων και να περιορίζῃ την ελεγκτικὴν διαδικασίαν του ἀναλόγως. 221.2. Ὑπηρεσία εσωτερικοῦ ελέγχου.

09. Ἐάν εις την ελεγχομένην οικονομικὴν μονάδα λειτουργῇ ἐιδικὴ ὑπηρεσία εσωτερικοῦ ελέγχου (τμήμα προληπτικοῦ ελέγχου ἢ ἐπιθεωρήσεως κ.λπ.), ἐναπόκειται εις την κρίσιν του ἀρμοδίου Ὀρκωτοῦ Λογιστοῦ, διαμορφουμένην κατόπιν ἐπισταμένης σχετικῆς ἐρεῦνης, ἐάν ἢ κατὰ πόσον οὗτος και οἱ

παρ' αὐτῷ ἀπασχολούμενοι ελεγκταὶ δύναται να βασίζονται εις την ἐργασίαν της ἐν λόγῳ ὑπηρεσίας και να περιορίζουν ἀναλόγως τον ἀναλυτικὸν ἔλεγχόν των. Ἐν Ουδεμίᾳ, ὅμως, περιπτώσει ἡ ὑπαρξίς τοιαύτης ὑπηρεσίας, εις οἰανδήποτε ελεγχομένην οικονομικὴν μονάδα, δύναται να ἀποτελέσῃ ἀφ' ἐαυτῆς ἐπαρκὴ αἰτίαν ἀπαλλαγῆς των ελεγκτῶν ἐκ των ὑπὸ του παρόντος κειμένου ελεγκτικῶν «ΔΤΑΝΟΑΚὺδ» και του νόμου ἀπορρυσῶν ἐπαγγελματικῶν ὑποχρεώσεων και ἐυθυνῶν των.

222. Κενά και Ἀδυναμίαι της Λογιστικῆς Ὀργανώσεως και του Εσωτερικοῦ Ελέγχου.

1. Ἡ ἀρμοδιότης και ἡ ἐυθὴνῆ της ὁργανώσεως και της καλῆς λειτουργίας του λογιστικοῦ τομέως και του εσωτερικοῦ ελέγχου ἀνήκει εις την Διοίκησιν της οικονομικῆς μονάδος. Καθῆκον των ελεγκτοῦ εἶναι ὅπως ἐνημερώσῃ την Διοίκησιν ἐπὶ των, καθ' οἰανδήποτε φάσιν του ελέγχου του, ἐπισημαινομένων ὑπ' αὐτοῦ κενῶν και ἀδυναμιῶν και να ἐι-σηγήσῃ την θεραπείαν των, ἀσχέτως ἐάν προσωπικῶς δὲν θα ἔχῃ λόγους να ἀμφισβητῇ την ἐντιμότητα των ελεγχομένων. Ἐπίσης, θα πρέπει να ἐξετάζῃ μετὰ προσοχῆς τὰς ἐκ των ἐπισημανθέντων κενῶν και ἀδυναμιῶν πιθανὸς συνεπειάς διά να ἐυρύνῃ ἀναλόγως τον ἀναλυτικὸν ἔλεγχόν του.

2. Εἰς περιπτώσιν κατὰ την οποίαν τὰ διαπιστούμενα κενά και ἀδυναμίαι του λογιστικοῦ τομέως και του εσωτερικοῦ ελέγχου δὲν δύναται να ἀναπληρωθῶν ἰκανοποιητικῶς ἐκ μιας εὐλόγου ἀυξήσεως της ἐκτάσεως του ἀναλυτικοῦ ελέγχου και, ὡς ἐκ τούτου, δημιουργοῦνται ἀμφιβολίαι ὡς προς την ἀκρίβειαν και την αξιοπιστίαν των ελεγχομένων λογιστικῶν βιβλίων και στοιχείων, ο Ὀρκωτὸς Λογιστὴς οφείλει να ἐκφράζῃ σχετικὴν ἐπιφύλαξιν κατὰ την διατύπωσιν της γνώμης του.

223. Εσωτερικὴ Ὀργάνωσις και Ἐξωτερικὸς Ἐλεγχος.

1. Ἡ ὑπαρξίς επαρκούς λογιστικῆς ὁργανώσεως και εσωτερικοῦ ελέγχου ἀποτελεῖ θετικὴν ἐνδειξὴν ὅτι τὰ προς ἔλεγχόν βιβλία και στοιχεῖα εἶναι αξιοπίστα και ὀρθά. Ο ελεγκτής ἀξιόλογον τον βαθμὸν ἐπάρκειας του υφισταμένου συστήματος εσωτερικοῦ ελέγχου και της ἐν γένει λογιστικῆς ὁργανώσεως, ἀποφασίζει ἐπὶ των μεθόδων και της ἐκτάσεως του ἰδιοῦ του ελέγχου. Καθ' ὁ μέτρον μειοῦται ἡ ἐμπιστοσύνη του εις την ὁργάνωσιν και την λειτουργίαν των συστημάτων της ελεγχομένης οικονομικῆς μονάδος, ἀυξάνει την ἐκτασιν και το βάθος του ἀναλυτικοῦ ελέγχου, μέχρι του σημείου εις το οποίον θα δύναται να πεισθῇ ὅτι το σύνολον των ὑπ' αὐτοῦ συγκεντρωθεισῶν ελεγκτικῶν ἐνδείξεων και τεκμηρίων, τόσον ἐκ της γενομένης ἐκτιμήσεως των συστημάτων της ελεγχομένης ὡς και ἐκ του διενεργηθέντος ἀναλυτικοῦ ελέγχου, ἀρκεῖ διά να βασισθῇ μίαν ὀρθὴν και υπεύθυνον γνώμην.

2. Εἶναι γενικῶς παραδεκτὸν ὅτι, καίτοι διά του εσωτερικοῦ ελέγχου περιορίζονται οἱ κίνδυνοι λαθῶν και λοιπῶν ἀνωμαλιῶν ἢ ἀυξάνεται ἡ πιθανότης ἐγκαίρου ἀποκαλύψεως αὐτῶν, ἐν τούτοις οὐδέποτε ἐξαλείφονται οἱ κίνδυνοι οὔτοι παντελῶς. Κατ' ἀκολουθίαν:

α) Ἡ ἐκτασὶς οἰασδῆποτε ἐνδεδειγμένης κατὰ περίπτωσιν λεπτομεροῦς ελεγκτικῆς διαδικασίας οὐδέποτε δύναται να περιορισθῇ κάτω ἐνὸς ἐλαχίστου ἀντιπροσωπευτικοῦ δείγματος, ἔστω και ὑπὸ ἀπολύτως ἰκανοποιητικῶς συνθήκας εσωτερικοῦ ελέγχου.

β) Ο ελεγκτής δὲν ἐυθύνεται διά την συνεπεία του περιορισμοῦ της ἐκτάσεως του ελέγχου του, μη ἀποκαλύψιν ἀνωμαλίας τινός, ἰδίαις περιπτώσιν δολίας συνεργασίας μεταξύ ὁργάνων της ελεγχομένης, ἐφ' ὅσον ο τοιοῦτος περιορισμὸς ἐβασίσθη εις ὀρθὴν ἐκτίμησιν του υφισταμένου συστήματος εσωτερικοῦ ελέγχου, ἐκ της οποίας δὲν διεπιστώθη ἀξιόλογον κενὸν ἢ ἀδυναμία.

230. Ο Ἀναλυτικὸς Ἐλεγχος ἀναλυτικῶς ἐλέγχος σκοπεῖ κυρίως εις την βάσει των ἀποφάσεων της Διοικήσεως της ελεγχομένης οικονομικῆς μονάδος και των κατὰ περίπτωσιν ἐνδεδειγμένων στοιχείων, ἐξακρίβωσιν της ἐντὸς των πλαισίων της κειμένης νομοθεσίας και των

παρὰδεδεγμένων λογιστικών αρχών κανονικής λογιστικής απεικονίσεως των συναλλαγών και της ορθότητος των γενομένων υπολογισμών, εκτιμήσεων, προβλέψεων και απάντων εν γένει των λογιστικών χειρισμών, των συντελούντων εις την διαμόρφωσιν των εν τοις βιβλίοις εμφανιζομένων λογιστικών υπολοίπων.

1. Κατά την εκτέλεσιν του αναλυτικού ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να απομακρύνεται, άνευ δεδικαιολογημέ-νης σοβαρός αιτίας, εκ των κυρίων αντικειμενικών σκοπών του ελέγχου του. Προς τούτο δέον να αποφεύγη να εμπλέκεται εις υπερβολικούς λεπτομέρειας συνεπαγόμενος, συνήθως, την άσκοπον ανάλωσιν του χρόνου του και, ενδεχομένως, τον αποπροσανατολισμόν του ελέγχου του.

231. Ελεγκτικοί Μέθοδοι και Διαδικασία.

1. Ο λεπτομερής έλεγχος διενεργείται διό συστηματικής εφαρμογής των καταλληλότερων κατά περίπτωσιν ελεγκτικών μεθόδων και διαδικασιών, το είδος και την έκτασιν των οποίων επιλέγει ο ελεγκτής κατά την ιδίαν αυτού επαγ-γευματικήν κρίσιν, ασκουμένην εν τω πλαισίω των ενταύθα διαλαμβανομένων ελεγκτικών αρχών και κανόνων.

2. Τα εκ της εφαρμογής εκάστης ελεγκτικής μεθόδου προκύπτοντα ελεγκτικά τεκμήρια ποικίλλουν, τόσον ως προς την χρησιμότητα των, αναλόγως προς την σχετικήν σπουδαιότητα του εξεταζομένου αντικειμένου και τους ειδικότερους εκάστοτε παράγοντας και συνθήκας, όσον και ως προς τον βαθμόν εμπιστοσύνης τον οποίον δύνανται να έχη εις αυτά ο ελεγκτής, αναλόγως προς την φύσιν και την προέ-λευσιν αυτών και, κυρίως, προς τον βαθμόν επάρκειας του υφισταμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

3. Εφ' εκάστου επί μέρους ελεγκτικού αντικειμένου, συνήθως, είναι δυνατόν, ή αναγκαίον, να εφαρμοσθούν πλείονες της μιας ελεγκτικές μέθοδοι, μεμονωμένως ή εν συνδυασμό. Ο ελεγκτής οφείλει να επιλέγη τας κατά περίπτωσιν πλέον πρόσφορους, εκ των οποίων να δύναται να αντλή τα απαιτούμενα βάσιμα ελεγκτικά τεκμήρια εις τον συντομώτερον δυνατόν χρόνον.

4. Η εφαρμογή των ελεγκτικών μεθόδων πραγματοποιείται διό της εκτελέσεως του καταλλήλου συνδυασμού των προσδιαζουσών, κατά περίπτωσιν, επί μέρους ελεγκτικών διαδικασιών, διεξαγόμενων πάντοτε εντός των πλαισίων των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας και της ευπρεπείας.

5. Η επιλογή των εις εκάστην συγκεκριμένην περίπτωσιν πλέον καταλλήλων ελεγκτικών διαδικασιών αποτελεί λεπτότατον σημειόν του ελεγκτικού έργου, προϋποθέτει δε, πέραν των ερευνητικών ικανοτήτων και της ορθής κρίσεως του ελεγκτού, περί της σκοπιμότητος των επιλεγόμενων ελεγκτικών διαδικασιών, την τελείαν κατανόησιν αυτού επί των λεπτομερειών του πλήρους διαχειριστικού και λογιστικού κυκλώματος και του εσωτερικού ελέγχου εφ' εκάστου επί μέρους ελεγκτέου αντικειμένου.

6. Ο ελεγκτής οφείλει να ερευνά την εκάστοτε σκοπιμότητα της επιλεγόμενης ελεγκτικής διαδικασίας, κυρίως εξ απόψεως αξιοπιστίας και ουσιαστικής χρησιμότητος των εξ αυτής προσδοκώμενων ελεγκτικών τεκμηρίων, ούτως ώστε να αποτελέ η αυτή λογικήν βάσιν διά την επίτευξιν του επιδιωκομένου σκοπού, εν όψει, τόσον του γενικωτέρου περιεχομένου της σχετικής εντολής ελέγχου, όσον και των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών ή ιδιομορφιών της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος.

7. Αι αρχικώς επιλεγε ίσαι ελεγκτικά διαδικασία δέον να αναπροσαρμόζονται ή να συμπληρούνται εάν κατά την εφαρμογήν αυτών διαπιστούται ότι, λόγω μεταβολής των δεδομένων ή των συνθηκών επί τη βάσει των οποίων επρογραμματίσθησαν, ή δι' άλλην αιτίαν, αύται δεν ικανοποιούν πλήρως τους σκοπούς δι' ους είχαν επιλεγεί.

08. Ο απαιτηθησόμενος χρόνος απασχολήσεως του ελεγκτού ή το κόστος ή αι τυχόν δυσχέρειαι εκτελέσεως οι ασδήποτε απαραίτητου ελεγκτικής διαδικασίας, δεν δύνα νται να αποτελέσουν αφ' εαυτών επαρκείς λόγους παραλεί-ψεως της διαδικασίας αυτής, άνευ ικανοποιητικής αναπλη-ρώσεως της δι' ετέρου εναλλακτικού τρόπου ελέγχου. Εν πάση περιπτώσει, όμως, ο χρόνος ή το κόστος της ελεγκτικής διαδικασίας δεν θα πρέπει να υπερβαίνη μίαν εύλογον αναλογίαν εν σχέσει προς την προσδοκωμένην χρησιμότητα των διά της διαδικασίας αυτής επιδιωκομένων ελεγκτικών τεκμηρίων.

232. Μεθοδικότης και Προγραμματισμός.

1. Η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών δέον να πραγματοποιηθή μεθοδικώς, εις τρόπον ώστε, αφ' ενός μεν να

υφίσταται μία λογική αλληλουχία αυτών κατά την εξέτα-σιν εκάστου ελεγκτικού αντικειμένου, αφ' ετέρου δε να επι-τυγχάνεται ο συντονισμός του ελέγχου των διαφόρων σχετι-ζομένων μεταξύ των λογαριασμών. Διά της μεθοδεύσεως του ελέγχου παρέχεται, επίσης, η δυνατότης εις τον Ορκωτών Λογιστήν, ή τον επιβλέποντα ελεγκτήν, όπως γνωρίζη, ανά πάσαν στιγμήν, τας ήδη εκτελεσθείσας διαδικασίας και την εν γένει πορείαν του ελέγχου, ενώ εξ άλλου, περιορίζεται και ο κίνδυνος παραλείψεως ουσιώδους τινός ελεγκτικής διαδικασίας.

2. Προς τούτοις ενδείκνυται η προπαρασκευή και χρήσις καταλλήλου «προγράμματος ελέγχου», εις το οποίον κατατάσσονται μεθοδικώς και περιγράφονται κατά το δυ-νατόν πλέον λεπτομερώς αι αναλόγως των ειδικών συνθη-κών και των σκοπών εκάστου ελέγχου προσήκουσαι ελε-γκτικοί διαδικασίαι κατ' εξεταζόμενον αντικείμενον.

233. Έκτασις του Ελέγχου.

1. Εκτός αντιθέτου ειδικής εντολής, ο ελεγκτής δεν υποχρεούται, ούτε ενδείκνυται, να ελέγξη λεπτομερώς όλας τας συναλλαγάς και τας εξ αυτών απορρέουσας λογιστικός εγγραφάς της υπό έλεγχον περιόδου, διότι τιαύτη εργασία, εάν δεν θα ήτο αδύνατος, θα απήτει υπερβολικόν χρόνον και υπέρογκον κόστος. Παρά ταύτα, η ευθύνη του δεν πε-ριορίζεται μόνον εις τας συναλλαγάς και τας εγγραφάς τας οποίας ήλεγξε, εφ' όσον, συνεπεία κακής εκτιμήσεως του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ή αμελείας εις τον προ-γραμματισμόν ή εις την εκτέλεσιν του ελέγχου του, ήθελε διαφύγει της προσοχής του οιαδήποτε σημαντική ανωμαλία συνεπαγόμενη ουσιώδη διαφοροποίησιν της υπ' αυτού πι-στοποιουμένης περιουσιακής καταστάσεως ή των αποτελε-σμάτων της ελεγχθείσης οικονομικής μονάδος.

2. Αι διαδικασίαι του αναλυτικού ελέγχου των συναλλαγών και των διαφόρων φάσεων της λογιστικής εργασίας πρέπει να εφαρμόζονται επί επαρκούς και αντιπροσωπευτικού δείγματος εκάστου των επί μέρους ελεγκτέων αντικειμένων, επιλεγόμενου υπό του ίδιου του ελεγκτού, εν αγνοία των υπαλλήλων και των λοιπών οργάνων της ελεγχομένης.

233.1. Αντιπροσωπευτικότης του δείγματος ελέγχου.

03. Ως αντιπροσωπευτικόν δείγμα θεωρείται, εν προ-κειμένω, το μέρος εκείνο του συνόλου των ομοειδών πράξε-ων ή ποσών και, εν γένει, το μέρος του συνόλου εκάστου των επί μέρους ελεγκτέων αντικειμένων, εις το οποίον περι-λαμβάνονται, κατά το μάλλον ή ήττον, άπαντα τα χαρακτη-ριστικά του συνόλου τούτου. Ούτω, διά της ορθής επιλογής ενός επαρκούς αντιπροσωπευτικού δείγματος δέον να ανα-μένεται, μετά μεγάλης πιθανότητος, ότι θα περιέχονται εις αυτό τυχόν ανωμαλία, μετά της αυτής περίπτου συνηθίτου ή αναλογίας μετά της οποίας θα υπήρχον τιαύται εις το σύ-νολον του ελεγκτέου αντικειμένου. Κατά συνέπειαν, εάν κατόπιν προσεκτικού ελέγχου επί ενός τιαύτου δείγματος δεν προκύπτουν ενδείξεις ή υπόνοιαι ανωμαλιών, ο ελε-γκτής δύναται να πιστεύη ότι και αι λοιπαί μη ελεγχθείσαι υπ' αυτού ομοειδείς πράξεις, ή ποσά, είναι κανονικά και ορθαί.

233.2. Προσδιορισμός του δείγματος ελέγχου.

04. Ο αρχικός προσδιορισμός της εκτάσεως ενό, επαρκούς και αντιπροσωπευτικού δείγματος εναπόκειται εις την επαγγελματικήν κρίσιν του ελεγκτού, ο οποίος θα πρέπει να σταθμίξη μετά προσοχής, δι' εκάστην συγκεκρι-μένην περίπτωσιν, τους υφισταμένους ειδικούς παράγοντας και τας επικρατούσας συνθήκας, εξ' ων, κυρίως, τον βαθμόν επάρκειας της υφισταμένης λογιστικής οργανώσεως και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ως και την σχετικήν σπου-δαιότητα του εξεταζομένου αντικειμένου. Συνθήκαι λογιστικής οργανώσεως και εσωτερικού ελέγχου.

05. Εάν ο ελεγκτής έχη λόγους να πιστεύη, κατόπιν προσεκτικής εκτιμήσεως, ότι ο λογιστικός τομεύς και ο εσω-τερικός έλεγχος είναι καλώς οργανωμένοι και λειτουργεί

ικανοποιητικώς, τότε ο κίνδυνος εκ του περιορισμού της εκτάσεως του λεπτομερούς ελέγχου του μειούται σημαντι-κώς. Εν τιαύτη περιπτώσει, έν μικρόν αντιπροσωπευτικόν δείγμα δύναται να θεωρήται ως επαρκές, εφ' όσον δεν συ

ντρέχουν, δι' εκάστην συγκεκριμένη περίπτωση, έτεροι ουσιαστικοί λόγοι υπαγορεύοντες την αύξησιν της εκτάσεως του.

Σχετική σπουδαιότητα.

6. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ευρύνη την έκτασιν και το βάθος του ελέγχου του πολύ περισσότερο προκειμένου περί των σχετικώς σημαντικωτέρων κονδυλίων ή ετέρων ελεγκτικών αντικειμένων.

7. Η αξιολόγησις της σχετικής σπουδαιότητος ενός κονδυλίου γίνεται, κυρίως, βάσει του μεγέθους του, εν σχέσει προς το σύνολον όλων ομού των κονδυλίων, τα οποία διαμορφώνουν την περιουσιακήν κατάστασιν και τα αποτελέσματα της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος. Παραλλήλως, όμως, δέον να λαμβανώνται υπ' όψιν και να συνεκτιμώνται δεόντως άπαντες οι λοιποί ουσιαστικοί παράγοντες και συνθήκαι, οι οποίοι δυνατόν να επιδρούν εις την αξιολόγησιν της σχετικής σπουδαιότητος ενός κονδυλίου. Οι κυριώ-τεροι των παραγόντων τούτων αναφέρονται εις τας επομέ-νας παραγράφους 08-10.

8. Η φύσις ενός κονδυλίου δυνατόν, ασχέτως του μεγέθους του, να προσδίδη εις αυτό μεγάλην σπουδαιότητα από πλευράς ελεγκτικού ενδιαφέροντος και να υπαγορευή πλέον εκτεταμένον έλεγχον του όσου θα απητείτο εις έν έτερον, έστω και κατά πολύ μεγαλύτερον κονδύλιον, το οποίον, ως εκ της φύσεως του, θα εκρίνετο ως σύνηθες ή εύ-λογον. Ασυνήθεις συναλλαγαι ή ανώμαλοι καταστάσεις πρέπει να υποβάλλωνται εις πολύ ευρύτεραν ελεγκτικήν διαδικασίαν από τας συναλλαγάς εκείνας αι οποίαι αντιπροσωπεύουν κανονικός πράξεις. Επίσης, αι συναλλαγαι ή τα κονδύλια εκείνα τα οποία, ασχέτως του ύψους των, πιθανόν να συνεπάγονται, αμέσως ή εμμέσως, υπολογίσιμους οικονομικός συνεπειάς εις βάρος της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος (π.χ. παραβάσεις φορολογικαι ή εργατικοί κ.λπ.).

9. Ο βαθμός κινδύνου ανωμαλίας εις έν ελεγχόμενον αντικείμενον ή κατηγορίαν πράξεων κ.λπ. δυνατόν να είναι ηυξημένος ως εκ της επιδεκτικότητος αυτών εις ευχερή κατάχρησιν (π.χ. διαχειρίσις μετρητών ή ετέρων ευχερώς ρευστοποιήσιμων στοιχείων) ή δι' άλλην αιτίαν (π.χ. πλημμελής οργανώσις φυσικής απογραφής, δυσχερείς υπολογισμοί ή εκτιμήσεις απαιτούσαι ιδιαίτεραν προσοχήν και κατάρτισιν κ.λπ.). Εις τιαυτάς περιπτώσεις, επιβάλλεται μία εύλογος αύξησις του ελέγχου, εις έκτασιν και βάθος, αναλόγως, πάντοτε, και της σχετικής σπουδαιότητος, από πλευράς μεγέθους, των εξεταζομένων κονδυλίων και, ιδίως, του βαθμού επάρκειας του επ' αυτών υφισταμένου εσωτερικού ελέγχου.

10. Έτερος ουσιώδης παράγων, ο οποίος δυνατόν να επιδρά γενικώτερον, εις την αύξησιν του βαθμού κινδύνου ανωμαλίας και δη επί επιπέδου Διευθύνσεως, είναι η τυχόν κακή οικονομική κατάστασις και πορεία της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος. (Ως ευνόητον, εις μίαν ασθενή ή φθίνουσαν επιχείρησιν θα ήτο περισσότερο πιθανή μία προπάθεια εμφανίσεως εικονικώς βελτιωμένης οικονομικής θέσεως, διά πλασματικής αύξησεως κερδών ή αποκρύψεως υποχρεώσεων κ.λπ., με σκοπόν την προσέλκυσιν κεφαλαίων).

Έτεροι παράγοντες προσδιορισμού του δείγματος ελέγχου.

11. Η συχνότης εμφανίσεως, εις την κίνησιν των λογαριασμών, ενός ή περισσοτέρων ομοειδών κονδυλίων, ίδια προκειμένου περί εξόδων, ασχέτως εάν ταυτα μεμονωμένους λαμβανόμενα θα ήσαν επουσιώδη, δυνατόν να είναι τιαυτή ώστε να συμποσούται, τελικώς, εξ αυτών έν σημαντικό σύνολον και να απαιτήται ευρύτερος έλεγχος επί τί νος αντιπροσωπευτικού δείγματος των κονδυλίων αυτών.

Εν προκειμένω, δέον να λαμβανώνται υπ' όψιν, υπό του ελεγκτού, και τυχόν περιπτώσεις διασποράς τοιούτων κονδυλίων εις πλείονας λογαριασμούς, να εξετάζεται δε εάν η αιτία της διασποράς ταύτης είναι εύλογος ή εάν δημιουργη ή υπόνοιαι προς περαιτέρω έρευναν.

12. Ο αριθμός των περιπτώσεων, αι οποίαι θα απαρτίζοντο το δείγμα του λεπτομερούς ελέγχου, δέον να είναι τοιούτος, ώστε να επιτρέπη την περάτωσιν των απαιτουμένων ελεγκτικών διαδικασιών εντός λογικών χρονικών ορίων, αναλόγως προς την σχετικήν σπουδαιότητα του εξεταζομένου αντικειμένου και του επ' αυτού ασκουμένου εσωτερικού ελέγχου.

13. Επί μεγάλου πλήθους κονδυλίων απαρτιζόντων το σύνολον ενός ελεγκτικού αντικειμένου, ο οιοσδήποτε αριθμός εξ αυτών, ο οποίος θα αποτελέση έν λογικόν δείγμα ελέγχου, δεν είναι

δυνατόν να αντιπροσωπεύη ει μη μόνον έν ελάχιστον ποσοστόν του πλήθους των κονδυλίων τούτων. Το εν λόγω μειονέκτημα δυνατόν να διορθούται, εν μέρει, διά της επιλογής προς έλεγχον, των σχετικώς μεγαλυτέρων κονδυλίων, καιτοι, από θεωρητικής απόψεως, μία τιαυτή επιλογή δυνατόν να αντιστρατεύεται την αρχήν της αντιπρο-σωπευτικότητος του δείγματος, όπερ δέον να σταθμίζεται υπό του ελεγκτού αναλόγως προς την φύσιν του εκάστοτε ελεγκτικού αντικειμένου και τον σκοπόν της συγκεκριμένης ελεγκτικής διαδικασίας.

14. Αντιθέτως, επί ελεγκτικών αντικειμένων απαρτιζόμενων από ολιγάριθμα κονδύλια, η δειγματοληπτική μέθοδος ελέγχου ουδένα ουσιαστικόν σκοπόν εξυπηρετεί, εφ' όσον ο ελεγκτής θα δύναται να ελέγξη το μεγαλυτέρον μέρος ή το σύνολον των κονδυλίων αυτών χωρίς αισθητήν αύξησιν του χρόνου απασχολήσεως του. Επί παραδείγματι, εφ' όσον υπάρχη καλόν σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής δύναται να διερευνά έν μικρόν ποσοστόν των υπολοίπων του λογαριασμού Χρεωστών εάν ταυτα συνιστανται, λόγω χάριν, από 1.000 επί μέρους υπόλοιπα, τα οποία δεν υπερβαίνουν τας 500 δρχ. έκαστον, ενώ εάν το ίδιον συνολικόν ποσόν συνίσταται από 10 επί μέρους υπόλοιπα των 50.000 δρχ. έκαστον, ταυτα ερευνώνται δι' έν λίαν ηυξημένον ποσοστόν, εάν όχι διά το σύνολον των.

15. Καθ' ο μέτρον αι ελεγκτικοί διαδικασίαι επεκτείνονται εις λεπτομέρειας απομακρυνόμενας εκ των κυρίων αντικειμενικών σκοπών του ελέγχου, δέον να περιορίζεται αναλόγως η έκτασις του ελεγχομένου δείγματος μέχρις ενός σημείου το οποίον ο ελεγκτής θα κρίνη εκάστοτε ως απολύτως αναγκαίον διά τους σκοπούς της συγκεκριμένης επαληθεύσεως του.

16. Ο κατόπιν της συνεκτιμήσεως των ανωτέρω συνθηκών και παραγόντων τελικός προσδιορισμός της εκτάσεως του δείγματος ελέγχου γίνεται κανονικώς, συν τη προόδω της ελεγκτικής εργασίας, ούτως ώστε να λαμβανώνται υπ' όψιν και αι τυχόν κατά την πορείαν του αναλυτικού ελέγχου προκύπτουσαι ενδείξεις αδυναμιών του υφισταμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, μη επισημανθεισών κατά την μελέτην και εκτίμησιν αυτού, ως και τυχόν διαχειριστικών ή λογιστικών ανωμαλιών.

233.3. Εταιίροι κανόνες επιλογής και εξετάσεως του δείγματος ελέγχου.

17. Τυχόν ποσοτικά πρότυπα, εμπειρικά ή στατιστικά, και υποδείξεις του «προγράμματος ελέγχου» εν σχέσει προς την έκτασιν οιασδήποτε λεπτομερούς ελεγκτικής διαδικασίας, δέον να χρησιμοποιούνται ως επιβοηθητικά και ουχι ως υποκατάστατα της κρίσεως του ελεγκτού.

18. Επί λεπτομερών ελεγκτικών διαδικασιών ανατιθεμένων εις νεώτερον ελεγκτικόν προσωπικόν, ο προσδιορισμός της συνθέσεως και της εκτάσεως του δείγματος ελέγχου γίνεται κανονικώς, υπό εμπειροτέρου ελεγκτού, έχοντος γενικώτεραν αντίληψιν περί του υφισταμένου εσωτερικού ελέγχου και του λογιστικού κυκλώματος του προς έλεγχον αντικειμένου.

19. ΤΟ επιλεγέν δείγμα ελέγχου δέον να εξαντλήται σχολαστικώς και να μη βλάπτεται η επάρκεια της εκτάσεως του ή η αντιπροσωπευτικότης του λόγω τυχαίων, ή προβαλλομένων υπό των ελεγχομένων, δυσχερειών.

233.4. Τροποποιήσις δείγματος ελέγχου.20.

Τροποποιήσις επιλεγέντος δείγματος ελέγχου επιτρέπεται μόνον κατόπιν συμφώνου γνώμης του προσδιορίσαντος τούτο ή του επιβλέποντος ελεγκτού, εφ' όσον κριθή

ότι κατά τον προσδιορισμόν του αρχικού δείγματος δεν εί-χενεκτιμηθή δεόντως ουσιώδης τις παράγων, ο οποίος, βάσει των ενταύθα διαλαμβανόμενων αρχών και κανόνων, θα επέτρεπε τον περιορισμόν ή θα επέβαλε την αύξησιν της εκτάσεως του δείγματος αυτού.

233.5. Έλεγχος εις βάθος.

21. Προς μεγαλυτέραν αποτελεσματικότητα του ελέγχου

ενδεικνύεται όπως αι διαδικασίας του αναλυτικού ελέγχου, συνδυαζόμενοι μετά των καταλλήλων επαληθεύσεων της καλής λειτουργίας του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, επεκτείνονται εις ολόκληρον το διαχειριστι-κόν και λογιστικόν κύκλωμα ορισμένων εκ των σημαντικότερων λειτουργιών ή των συνθηστέρων συναλλαγών της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, επιτυγχανομένου ούτω του εις βάθος ελέγχου αυτών.

22. Επί τακτικώς διενεργουμένων ελέγχων εις μίαν οικο-νομικήν μονάδα, θεωρείται σκόπιμον όπως επιλέγεται κατ' έτος και ερευνάται εις βάθος, εκτενέστερον του συνήθους, εις εκ των κυριότερων οικονομικών τομέων ή λειτουργιών, ούτως ώστε εις το τέλος ενός κύκλου ετών (π.χ. πενταετίας) να έχουν ελεγχθή τοιούτοτρόπως άπαντες οι βασικοί τομείς ή λειτουργ-γία αι αυτής.

234. Διάρκεια του Αναλυτικού Ελέγχου.

1. Ο απαιτούμενος χρόνος ελέγχου εκάστου επί μέρους ελεγκτικού αντικειμένου δεν είναι απαραίτητως ανάλογος προς την έκτασιν του ελέγχου αυτού. Εις πολλές περιπτώσεις, ο ελεγκτής, ευρισκόμενος προ ιδιόμορφων περιπτώσεων ή καταστάσεων και εν τη προσπάθεια του όπως ανταποκριθῆ πληρέστερον εις την αποστολήν του και εις την εκ της επαγγελματικής ευθύνης του υπαγορευομένην επιμέλειαν και προσοχήν, ενδέχεται να ανάλωσι, δεδικαιο-λογημένως, περισσότερον χρόνον του όσου εκ πρώτης όψεως, θα εφαινετο αναγκαίου. Αντιθέτως, υφίστανται και πολλαί περιπτώσεις εις τας οποίας ο λεπτομερής έλεγχος ενός αντικειμένου θα ήτο δυνατόν να παρακάμπτεται εφ' όσον θα λειτουργή ικανοποιητικόν σύστημα εσωτερικού ελέγχου και θα δύναται το αντικείμενον τούτο, να επαλη-θευθῆ επαρκώς διά τίνας συνολικής εκτιμήσεως, συγκρίσεως, συμφωνίας ή ετέρου συνοπτικού τρόπου.

2. Πάντως, κατά τον προγραμματισμόν ή την εκτέλε-σιν οιασδήποτε διαδικασίας δέον να λαμβάνεται μέριμνα ούτως ώστε ο απαιτούμενος χρόνος εκτέλεσεως αυτής να μην υπερβῆι την δυνατότητα να θεωρηθῆ, εκάστοτε, ως εύλογον, εν όψει του βαθμού της προβλεπομένης χρησιμότη-τος των δι' αυτής επιδιωκομένων ελεγκτικών τεκμηρίων.

3. Εν πάση περιπτώσει, ο ελεγκτής οφείλει να επιδιώ-κῃ πάντοτε το ουσιαστικότερον και βασικώτερον αποτέλεσμα ελέγχου, διά της συντομωτέρας δυνατής οδοῦ, έχον υπ' όψιν ότι η ποιότης του ελέγχου του δεν εξαρτάται τόσον από την έκτασιν του, όσον, κυρίως, από τον βαθμόν της επιμελείας και προσοχής του και από την ορθήν κρίσιν του. 240. Κριτική Έρευνα.

1. Η κριτική έρευνα των λογαριασμών, διενεργούμενη δι' επισκοπήσεων, αναλύσεων, συσχετίσεων ή συγκρίσεων επί της κινήσεως ή των υπολοίπων των σημαντικωτέρων, από πλευράς σχετικής σπουδαιότητος, λογαριασμών, ίδια δε επί των τοιούτων της εκμεταλλεύσεως και των αποτελεσματικών, αποσκοπεί κυρίως εις τον εντοπισμόν, προς λεπτομερή έρευναν, τυχόν ασυνθηθόν εγγραφών ή ποσών, αδικαιολογητων διακυμάνσεων, παραλείψεων και σφαλμάτων μη επισημανθέντων κατά την φάσιν του αναλυτικού ελέγχου, ως επίσης και εις την διαπίστωσιν της υπάρξεως της μεταξύ των διαφόρων συλλειτουργούντων ή σχετιζομένων λογαριασμών αναμενόμενης σχέσεως.

2. Η επιλογή του είδους και της εκτάσεως των εις εκάστην περίπτωσηιν προσιδιαζουσών διαδικασιών της κριτικής ερευνής, γίνεται υπό του ελεγκτού αναλόγως προς την προσδοκωμένην σκοπιμότητα και αποτελεσματικότητα αυτών, εν όψει, κυρίως, της φύσεως και της σχετικής σπουδαιότητος του υπό έρευναν λογαριασμού, του πλήθους και της ομοιομορφίας των εις αυτόν καταχωρισμένων εγγραφών, του χρόνου της διενεργείας του ελέγχου, εν σχέσει προς το τέλος της ελεγχόμενης χρήσεως, και της τυχόν υπάρξεως βάσιμων συγκριτικών δεδομένων, κριτηρίων ή προτύπων.

3. Η κριτική έρευνα συμβάλλει, κατά κανόνα, εις την ολοκλήρωσιν και εδραίωσιν των εκ του αναλυτικού ελέγχου ενός εκάστου λογαριασμού προκυψάντων ελεγκτικών τεκμηρίων. Εις ωρισμένας όμως περιπτώσεις, η μέθοδος αυτή δυνατόν να υποκαθιστά ενίαν ή άπασας τας επί μέρους διαδικασίας του αναλυτικού ελέγχου ενός λογαριασμού. Αι περιπτώσεις αύται κρίνονται υπό του ελεγκτού, όστις δέον να σταθμίζῃ καλώς άπασας τας προσφερόμενος δυνατότητα; αποτελεσματικής διενεργείας των προσηκουσών διαδικασιών της κριτικής ερευνής, λαμβάνων συγχρόνως υπ' όψιν την φύσιν του υπό έρευναν λογαριασμού και τους λοιπούς, εκ των εις την προηγουμένην παράγραφον αναφερομένων, παράγοντας, ως και τον βαθμόν επάρκειας του υφισταμένου εν προκειμένω εσωτερικού ελέγχου, διά να βεβαιούται πλήρως ότι η παράκαμψις οιασδήποτε λεπτομερούς ελεγκτικής διαδικασίας δεν θα απετέλει

επικίνδυνον παρέκκλιον εκ των παραδεδεγμένων ελεγκτικών αρχών και κανόνων. Ειδικώτερον, η φύσις ενός λογαριασμού, ή η ομοιομορφία του περιεχομένου τον εγγραφών αυτού, δυνατόν, συντρε-χουσών και των λοιπών προϋποθέσεων, να επιτρέπη ην άνευ περαιτέρω λεπτομερούς ελέγχου συνολικῆν επαληθευ-σιν ενός ή αμφοτέρων τον σκελών της κινήσεως ή του υπο-λοίπου του, βάσει εξωλογιστικών δεδομένων και καταλλή-λων αριθμητικών υπολογισμών. Επίσης, δυνατόν να επιτρέ-πη τον συσχετισμόν και την συμφωνίαν προς έτερον ελε-γθέντα λογαριασμόν ή την σύγκρισιν προς αντίστοιχα ηλεγ-μένα κονδύλια της προηγουμένης χρήσεως.

4. Διά την αποτελεσματικῆν διεξαγωγήν της κριτικής ερευνής απαιτείται επαρκής ενημέρωσις του ελεγκτού επί του οικονομικολογιστικού κυκλώματος και του περιεχομέ-νου τον λογαριασμών της ελεγχόμενης οικονομικής μονό-ι δος. Ως εκ τούτου, αυτή δέον να διενεργῆται υπό πεπεισ-μένου ελεγκτού ή κατά τας οδηγίας και υπό την άμεσον εϊ-Ι βλεψιν αυτού.

250. Έλεγχος Υποκαταστημάτων.

1. Εφ' όσον η ελεγχόμενη οικονομική μονάς διαβά| I έν ή πλείονα υποκαταστήματα, τα λογιστικά δεδομένα™ I οιοίον ενσωματώνονται εις τας Οικονομικός Καταστάσους; αυτής, ο ελεγκτής οφείλει να λάβῃ «γνώσιν πλήρους αποω-γισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων», εφαρμόζιον προς τούτο οιασδήποτε προσήκουσας, κατά την γνώμην του, ελεγκτικός διαδικασίας.

2. Η ανάγκη επιτόπιου επισκέψεως υποκαταστήματος τινός προς τον σκοπόν αυτοπρόσωπων διαπιστώσεων «ι εφαρμογής διαφόρων ετέρων ελεγκτικών διαδικασιών, ψ νεται υπό του ελεγκτού αναλόγως των κατά περίπτωσιν Ει-δικών συνθηκών, λαμβανομένων υπ' όψιν, κυρίως, της ψ I τικής σπουδαιότητος των συναλλαγών ή των απόθεμα* και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων του υποκατα- I ματος, ως και του βαθμού επάρκειας του επ' αυτού υφιοι-μένου εσωτερικού ελέγχου.

3. Εφ' όσον ο ελεγκτής κρίνῃ σκόπιμον τον επίτοικον έλεγχον υποκαταστημάτων αλλά, λόγω του πλήθους ανό. I ο τοιούτος έλεγχος δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιώ-ι εις άπαντα τα υποκαταστήματα εντός της αυτής χρήσεως; I ούτος δύναται να περιορίζεται εις τον κατ' επιλογήν, χόι I εκάστην χρήσιν, έλεγχον ορισμένων μόνον εξ αυτατν, καθ I πρότιμην δε εκ των σημαντικωτέρων από πλευράς ΟΥΚ» I συναλλαγών ή αποθεμάτων ή, προσέτι, εις έλεγχον των σχε- I τικώς σπουδαιότερων μόνον τομέων λειτουργίας των εώ I γέντων υποκαταστημάτων.

260. Ουσιαστικοί Ελεγκτικοί Επαληθεύσεις.

01. Ενώ έχει μεγάλην σημασίαν όπως ο ελεγκτής ε(» I νήσῃ την ακρίβειαν των λογιστικών εγγραφών βάσει « I κατά περίπτωση καταλλήλων στοιχείων, δέον ούτος «I προχωρή και πέραν των εγγραφών και τον στοιχείων τοθ τον διά να δυνηθῆ να μόρφωση ολοκληρωμένη γνώμηνψ προς την ορθήν απεικόνισιν της πραγματικής περιουσιακή» καταστάσεως και τον αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης;» ■ νομικής μονάδος εις τας υπ' αυτής συντασσόμενος Ου» I νομικός Καταστάσεις. Διά της καταλλήλου αξιολογήσε* και ερευνής των κατά την διάρκειαν του ελέγχου αναζητουμένων υπ' αυτού και περιερχομένων εις γνώσιν του πολυαριθμών και ποικίλων λογιστικών και εξωλογιστικών στοιχείων, δεδομένων και πληροφοριών, ο ελεγκτής δέον να επιδιώκῃ εν είδος ουσιαστικόν ελέγχου, εις οιονδήποτε βαθμόν θα ήτο πρακτικώς δυνατόν να επιτευχθῆ ούτος, έχον υπ' όψιν ότι είναι σοβαραί παραλείψεις και έτεροι ανωμαλίας δεν αποκαλύπτονται εκ του οσονδήποτε λεπτομερούς και εκτεταμένου ελέγχου, ο οποίος θα περιορίζετο εις μόνον τας εμφανιζόμενος λογιστικός εγγραφος και τα επιστηριζόντα ταύτας λογιστικά στοιχεία.

02. Είναι πρακτικώς αδύνατον να προδιαγραφούν άπα-σαι αι απαιτούμενοι εκάστοτε ενέργειαι και ο τρόπος αναζητήσεως και αξιολογήσεως των διαφόρων λογιστικών και εξωλογιστικών στοιχείων, δεδομένων και πληροφοριών, αι οποία θα προσέδιδον μίαν πλέον ουσιαστικῆν μορφήν εις τον διεξαγόμενον έλεγχον-τούτου εναπόκειται, κυρίως, εις τας αρετάς και την

ελεγκτικήν ικανότητα του ελεγκτού. Ουχ' ήττον, ωρισμένοι ουσιαστικοί ελεγκτικοί επαληθεύσεις και συναφείς ενέργειαι, ως αυτά παρατίθενται εις τα επόμενα κεφάλαια 261 έως 265, τυγχάνουν γενικής εφαρμογής και θεωρούνται αναγκαίοι διά την καλήν εκτέλεσιν του ελέγχου. 261. Επαλήθευσις Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων και λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων.

01. Είναι ουσιάδες διά τον ελεγκτήν όπως, πέραν των άλλων απαραίτητων διαδικασιών ελέγχου των απαιτήσεων και υποχρεώσεων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος, προβαίνει ούτος και εις επαλήθευσιν σημαντικού ποσοστού αυτών δι' αλληλογραφίας μετά των συναλλασσομένων ή δι' αυτοπρόσωπου διαπιστώσεως.

261.1 Επαλήθευσις δι' αλληλογραφίας.

2. Η δι' αλληλογραφίας επαλήθευσις συνίσταται εις εγγράφους επιβεβαιώσεις των συναλλασσομένων, αποστελλόμενος απ' ευθείας προς τον Ορκωτόν Λογιστήν, προκαλούμενος δι' εγγράφου της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος. Το περιεχόμενον και οι παραλήπται των εγγράφων τούτων καθορίζονται υπό του ελεγκτού, ο οποίος δέον να μεριμνά διά τον, εν τω μέτρω του δυνατού, περιορισμόν της δυνατότητος ετέρας παρεμβάσεως των οργάνων της ελεγχομένης, π'εραν της συντάξεως και της υπογραφής αυτών.

3. Προκειμένου περί μεγάλου πλήθους απαιτήσεων, η επιλογή των προς επιβεβαίωσιν τοιούτων γίνεται κυρίως εκ των εμφανιζουσών τα σχετικώς σημαντικότερα υπόλοιπα, ούτως ώστε, διά της αποστολής του μικρότερου δυνατού αριθμού επιστολών να επιδιώκεται η επιβεβαίωσις του μεγαλύτερου μέρους του συνολικού ποσού των απαιτήσεων της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος. Επίσης, δέον να επιδιώκεται η επιβεβαίωσις απαιτήσεων διά τας οποίας, λόγω παλαιότητας ή άλλης αιτίας, διαφαίνεται η πιθανότης υπάρξεως αμφισβητήσεων και επισφαλειών, ή δημιουργείται η υπόνοια λογιστικών ή διαχειριστικών ανωμαλιών.

4. Η επιλογή των προς επιβεβαίωσιν υπολοίπων των υποχρεώσεων της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος, προκειμένου περί πολυαριθμών τοιούτων, γίνεται κατά κανόνα διά τυχαίου δείγματος, το οποίον δέον να συμπληρωθεί, εάν τούτο κριθῆ σκόπιμον υπό του ελεγκτού, δι' επιλογής αριθμού εκ μικρών ή, προσέτι, μηδενισμένων υπολοίπων πιστωτών, ιδίως δε εκ τοιούτων υπολοίπων αφορώντων εις πιστωτάς με μεγάλην δοσοληπτικήν κίνησιν. Εν προκειμένω ο ελεγκτής λαμβάνει κυρίως υπ' όψιν τους ιδιαίτερου τυχόν παράγοντες οίτινες θα υπηγόρευον ή θα επέτρεπαν την εκ μέρους της ελεγχομένης παρουσιασιν μιας εικονικής βελτιωμένης οικονομικής θέσεως.

5. Εφ' όσον, λόγω ειδικών συνθηκών, η δι' αλληλογραφίας επαλήθευσις απαιτήσεων ή υποχρεώσεων δεν καθίσταται εφικτή ή δεν κρίνεται σκόπιμος, ή εις ας περιπτώσεις δεν ελήφθησαν αι δέουσαι επιβεβαιωτικοί απαντήσεις, ο ελεγκτής οφείλει να επαληθεύη τας απαιτήσεις ή υποχρεώσεις αυτάς, μέχρι του σημείου εις το οποίον θα κρίνη ότι ικανοποιείται ο σκοπός του ελέγχου του, δι' ετέρων προσφορών ελεγκτικών διαδικασιών, εν αις και η έρευνα επί των εγγράφων και στοιχείων της τυχόν μεταγενέστερος τα-κτοποιήσεώς των.

6. Άπαντα τα υπόλοιπα των λογαριασμών μετά των Τραπεζών δέον να επαληθευώνται βάσει σχετικών βεβαιώσεων των οικείων Τραπεζών.

7. Ο Ελεγκτής δέον να μεριμνά διά την έγκαιρον αποστολήν, προς τους συναλλασσομένους ή τας Τράπεζας, των σχετικών επιστολών, ούτως ώστε να υφίσταται έν εύλο-γον χρονικόν περιθώριον διά την προ του πέρατος του ελέγχου λήψιν και εξέτασιν των απαντήσεων.

261.2. Αυτοπρόσωπος διαπίστωσις.

8. Η αυτοπρόσωπος διαπίστωσις, υπό του ελεγκτού, της υπάρξεως των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος, είναι περισσότερο αναγκαία προκειμένου περί των στοιχείων εκείνων τα οποία έχουν την σχετικώς μεγαλύτεραν σπουδαιότητα από πλευράς αξίας ή από πλευράς επιδεκτικότητος εις κινδύνους ανωμαλίας, ως και εκείνων η επί των οποίων λογιστική παρακολούθησις ή ο εσωτερικός έλεγχος δεν κρίνεται ικανοποιητικός. Αναλόγως των παραγόντων τούτων και των τυχόν Ιδιαιτέρων κατά περίπτωσιν συνθηκών, ο ελεγκτής αποφασίζει περί του τρόπου και της εκτάσεως των αυτοπρόσωπος διενεργουμένων διαπιστώσεων τού προς τον

σκοπόν όπως βεβαιωθή, μέχρις ικανοποιητικού, κατά την κρίσιν του, σημείου, ότι τα δεδομένα των βιβλίων απεικονίζουν ορθώς τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία της ελεγχομένης.

9. Ως αυτοπρόσωπος διαπίστωσις νοείται, εν προκειμένω, και η εκ μέρους του ελεγκτού παρακολούθησις της υπό οργάνων της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος διενεργούμενης ποσοτικής καταμετρήσεως των διαθεσίμων και αξιόγραφων και της φυσικής απογραφής των λοιπών ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων.

"Υπαρξίς και κυριότης παγίων.

10. Η αυτοπρόσωπος διαπίστωσις της υπάρξεως των εν τοις βιβλίοις εμφανιζόμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων, εφ' όσον δεν θα είναι ευχερής διά τον ελεγκτήν, δύναται να αναπληρωθεί εκ της εξετάσεως παντός σχετικού στοιχείου, εκ του οποίου θα ηδύνατο να αποδειχθή, εμμέσως μεν αλλά αναμφιβόλως, η ύπαρξις ή η λειτουργία των παγίων αυτών.

11. Προκειμένου περί ακινήτου περιουσίας σχετικώς σημαντικής αξίας, ο ελεγκτής οφείλει να βεβαιούται και περί του ότι αυτή ανήκει εις την ιδιοκτησίαν της ελεγχομένης· επίσης, περί της τυχόν υπάρξεως εμπραγμάτων βάρους επί παντός γηπέδου και ακινήτου ή ετέρου παγίου στοιχείου, εμφανιζόμενου εις τα βιβλία αυτής. Προς τούτοις δύναται να βασίζεται εις σχετικήν έγγραφον δήλωσιν του νομικού συμβούλου της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος.

Χρεώγραφα παρά Τραπεζή.

12. Διά την επαλήθευσιν της υπάρξεως των εν τοις βιβλίοις εμφανιζόμενων χρεωγράφων, οσάκις ταύτα ευρίσκονται κατατεθειμένα παρά Τραπεζή, ο ελεγκτής δύναται να

δεχθή σχετικήν βεβαίωσιν της Τραπεζής εξ ης να προκύπτει το είδος και η ποσότης των παρ' αυτή ευρισκομένων χρεωγράφων ιδιοκτησίας της ελεγχομένης οικονομικής μονάδος.

Αποθέματα.

13. Επί αποθεμάτων παρακολουθούμενων διά του συστήματος της διαρκούς απογραφής, ο έλεγχος της υπάρξεως αυτών και της καταστάσεως εις ην υφίσκονται διενεργείται βάσει δειγματοληψίας, εις οιονδήποτε πρόσφορον χρόνον, είτε διά παρακολουθήσεως τομέων τινών της κυκλικής απογραφής, είτε δι' εκτάκτου φυσικής απογραφής, διενεργούμενης υπό του ίδιου του ελεγκτού ή ενόπιον αυτού, ενίων ειδών, κατά προτίμησιν εκ των εχόντων μεγαλύτεραν σχετικήν σπουδαιότητα. Προς μεγαλύτεραν αξιοπιστίαν των δεδομένων των τοιούτων απογραφών, είναι ουσιάδες όπως κατά την παρακολούθησιν αυτών ο ελεγκτής βεβαιούται κατά το δυνατόν, περί του ότι οι απογραφείς δεν γνωρίζουν τας λογιστικές ποσότητας των παρ' αυτών απογραφομένων ειδών.

14. Εφ' όσον οι ποιοτικοί ή οι ποσοτικοί προσδιορισμοί των αποθεμάτων είναι δυσχερείς διά τον ελεγκτήν, ως απαιτούντες ειδικάς γνώσεις, ούτος δύναται να βασισθή εις αξιόπιστον γνώμην παντός ειδικού.

15. Διά τα παρά τρίτοις ευρισκόμενα αποθέματα κυριότητος της ελεγχομένης, ο ελεγκτής δύναται να βασίζεται εις σχετικώς επιστολάς των τρίτων, υπό την προϋπόθεσιν ότι το περιεχόμενον των επιστολών αυτών θα επαληθευεται εκ των υπό της ελεγχομένης τηρουμένων επισήμων βιβλίων και στοιχείων.

16. Εν περιπτώσει υπάρξεως σημαντικών αποθεμάτων μη παρακολουθούμενων διά του συστήματος της διαρκούς απογραφής, επιβάλλεται η εκ μέρους του ελεγκτού παρακολούθησις της κατά το τέλος της χρήσεως διενεργούμενης φυσικής απογραφής.

Παρακολούθησις της φυσικής απογραφής.

17. Η έγκαιρος εξέτασις των οδηγιών και της οργάνω

σεως της φυσικής απογραφής και η ενημέρωσις του ελεγκτού επί των προς απογραφην αντικειμένων και των χώρων εις ους ευρίσκονται τούτα, ως και ο παρ' αυτού κατάλληλος προγραμματισμός του τρόπου και του χρόνου της παρακολούθησής της απογραφής, αποτελούν βασικός προϋποθέσεις διά την αποτελεσματική εκτέλεσιν της σημαντικωτάτης αυτής ελεγκτικής διαδικασίας.

18. Κανονικώς, ο ελεγκτής δεν εκτελεί καθήκοντα απογραφέως ή εποπτεύοντος την απογραφην - εκτός εάν έχη λάβει προς τούτο ειδικήν έγγραφον εντολήν - ούτε ευθύνεται διά τυχόν παραλείψεις ή σφάλματα των απογραφέντων. Η υπ' αυτού παρακολούθησις της απογραφής γίνεται αποκλειστικώς και μόνον διά τους σκοπούς του ελέγχου του, κυρίως δε διά να μάρφωση ούτος μίαν βραχυμνημόνην περί του εάν ή κατά πόσον θα δύναται να βασισθή εις τα ποσοτικά δεδομένα της διενεργηθείσης απογραφής και εν συνεχεία, διά των επαληθεύσεων του επί της ορθότητος της συγκεντρώσεως και της λογιστικοποιήσεως των δεδομένων αυτών, και της αποτιμήσεως των, να πεισθή περί της κανονικής απεικονίσεως των πραγματικών αποθεμάτων εις τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος.

19. Κατά το στάδιον της παρακολούθησής της φυσικής απογραφής, ο ελεγκτής δέον να διαπιστώνη, κυρίως, ότι:

Η απογραφή διεξάγεται επιμελώς και συμφώνως προς τας υφιστάμενας σχετικές οδηγίας.

Ο τρόπος διευθετήσεως των αποθεμάτων διευκολύνει τον ακριβή ποιοτικόν και ποσοτικόν προσδιορισμόν των.

Άπαντα τα εμφανώς απαξιωθέντα ή τα καθ' οιονδήποτε τρόπον βλαβέντα αποθέματα σημειούνται καταλλήλως επί των φύλλων απογραφής διά να ληφθούν υπ' όψιν κατά την αποτίμησιν των.

Άπαντα τα αποθέματα απογράφονται άπαξ και επακριβώς, αποκλειόμενης της διπλής καταγραφής ή της παραλείψεως οιασδήποτε ποσότητος ή, προσέτι, της καταγραφής ανυπάρχοντος τοιαύτης. Προς τούτους δέον όπως άπασαι αι κατά τον χρόνον της απογραφής αναγκαίαι διακινήσεις ή εισαγωγαί και εξαγωγαί αποθεμάτων ελέγχονται απολύτως και λαμβάνονται υπ' όψιν διά την απογραφήν.

Τυχόν αποθέματα τρίτων καταγράφονται ιδιαιτέρως.

20. Ο ελεγκτής δύναται, οσάκις κρίνει οκτόπιμον, είτε διά λόγους ουσιαστικούς, ως εν περιπτώσει δημιουργίας εις αυτόν αμφιβολίας τινός, είτε διά λόγους ψυχολογικούς έναντι των διενεργούντων την απογραφην υπαλλήλων, να ζητή την ενώπιον του επανάληψιν ή να προβαίνει ο ίδιος εις δειγματοληπτικούς επαληθεύσεις της γενομένης καταμετρήσεως ενίων ειδών, κατά προτίμησιν δε εκ των σημαντικωτέρων από πλευράς αξίας.

21. Λίαν αποφασιστικής σημασίας διά την επιτυχή ολοκλήρωσιν της διαδικασίας της παρακολούθησής της φυσικής απογραφής είναι η εξασφάλισις της μεγαλύτερος δυνατής βεβαιότητος, διά τον ελεγκτήν, περί του ότι άπαντα τα εκ της απογραφής καταρτισθέντα πρωτόκολλα (φύλλα απογραφής), δεόντως υπογεγραμμένα υπό των αρμοδίων απογραφέντων, θα παραμείνουν αναλλοίωτα μέχρις ότου τα εν αυτοίς ποσοτικά δεδομένα συγκεντρωθούν καταλλήλως και καταχωρισθούν ορθώς εις τα επίσημα λογιστικά βιβλία.

22. Εις περίπωσιν κατά την οποίαν η παρακολούθησις της φυσικής απογραφής καθίσταται ανέφικτος, ο ελεγκτής εξετάζει την δυνατότητα όπως συναγάγη ικανοποιητικήν γνώμην περί του τρόπου διενεργείας αυτής, επί τη βάσει απάντων των τιθεμένων υπ' όψιν των σχετικών στοιχείων (περί των ληφθέντων μέτρων προπαρασκευής της απογραφής, των παρασχεθεισών οδηγιών διενεργείας αυτής, των

συνταχθέντων πρωτοκόλλων κ.λπ.). Περαιτέρω οφείλει όπως, πέραν της αναγκαίας εκτιμήσεως επί της ορθότητος της λογιστικής απεικονίσεως των συγκεντρωθέντων δεδομένων της διενεργηθείσης φυσικής απογραφής, προβαίνει, εφ' όσον τούτο θα ήτο εφικτόν και σκόπιμον, εις τινας δειγματοληπτικούς επαληθεύσεις των απογραφεισών ποσοτήτων (λαμβάνον υπ' όψιν τας εν τω μεταξύ πραγματοποιηθείσας διακινήσεις των υπ' αυτού απογραφομένων ειδών).

Εξέτασις κυριότητος των αποθεμάτων.

23. Είναι απαραίτητον όπως ο ελεγκτής βεβαιούται περί του ότι άπαντα τα εις δεδομένην ημερομηνίαν απογραφέντα αποθέματα και λοιπά κινητά περιουσιακά στοιχεία τη; ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος ανήκουν πράγματι εις την κυριότητα αυτής και ότι η αξία των έχει λογιστικοποιηθή μέχρι της ημερομηνίας ταύτης, τα δε τυχόν πολυθέντα και μη παραδοθέντα εξηρέθησαν της απογραφής.

Προς τούτο ο ελεγκτής, πέραν της εξετάσεως των σχετικών βιβλίων και στοιχείων, δέον να λαμβάνη έγγραφον βεβαίωσιν της Διευθύνσεως της ελεγχόμενης, εκ της οποίας να προκύπτουν σαφώς τα ανωτέρω και επί πλέον, εάν υφίστανται εμπράγματα βάρη επί των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. 262. Έλεγχος Αποτιμήσεων.

1. Διό να δύναται ο ελεγκτής να εκφέρει ανεπιφύλακτον γνώμην επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχθείσης οικονομικής μονάδος, δεν θα πρέπει να διατηρηθώσαν οιαδήποτε σοβαράν αμφιβολίαν, πλην των άλλων, και περί του ότι αι υπ' αυτής γενομένης αποτιμήσεις των Ένεργητικών και Παθητικών Στοιχείων είναι εύλογοι, και ότι αι αποτιμήσεις αύται εγένοντο εντός των πλαισίων των παραδεγμένων και ομοιομόρφως ακολουθουμένων λογιστικών αρχών και μεθόδων ή επί τη βάσει των υπό της κειμένης νομοθεσίας θεσπισθέντων κανόνων αποτιμήσεως.

2. Η επαληθευσις της ορθότητος της αποτιμήσεωςTM περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρήσεως, η οποία προτίθεται να συνέχισι την συνήθη δραστηριότητα της, διενεργείται, κατ' αρχήν, επί τη βάσει των δεδομένων (τιμή κτήσεως, ιστορικών κόστος κ.λπ.) των προκυπτόντων εκ των ελεγχθέντων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης. Προκειμένου, όμως, περί των μη προοριζόμενων προς πωσίαν εκμετάλλευσιν περιουσιακών στοιχείων, ο ελεγκτής οφείλει να ερευνά παν πρόσφορον κατά την κρίσιν του δεδομένων και στοιχείων, εκ των οποίων να δύναται να διαπιστωνή ότι αι κατά τον χρόνον της αποτιμήσεως και μετέπειτα επικρατούσαι, υπό συνήθεις όρους και κανονικός συνθήκας, τρέχουσαι τιμαί των κυριωτέρων τουλάχιστον εκ των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, δεν υπελείποντο, γενικώς, κατά κάτι γορίαν στοιχείου, των τιμών εις ας απετιμήθησαν ταύτα.

3. Εν περιπτώσει υπάρξεως επενδύσεως ή τοποθετήσεως της ελεγχόμενης εις μετοχές μη εισηγμενας εις το Χρηματιστήριον, δέον να ερευνηται η περίπτωσης τυχόνσημαντικής αποκλίσεως μεταξύ της αξίας εις ην απετιμήθησαν αι μετοχαί αύται και της βάσει των πλέον προσφορών στοιχείων προκυπτούσης ή εκτιμώμενης πραγματικής αξίας; αντων. Διά τον σκοπόν της ερευνής ταύτης, ο ελεγκτής δύναται, ελλείψει ετέρων βάσιμων στοιχείων, να λαμβάνη «ί όψιν την εκ του τελευταίου δημοσιευθέντος Ισολογισμίου της εκδοτριας Εταιρείας προκίπτουσαν εσωτερικήν λογιστικήν αξίαν των εν λόγω μετοχών.

4. Προκειμένου περί άθλου ενεργητικού (φήμη; «ελατείας), ο ελεγκτής, οφείλει να βεβαιώθω εάν το εναπομένον, μετά την διενέργειαν των νομίμων αποσβέσεων, ανάποσβεστον υπόλοιπον της σχετικής δαπάνης αντιπροσωπεύη όντως υφιστάμενον άυλον ενεργητικόν, χωρίς, εννοείται, να είναι δυνατόν και να βεβαιωθώ περί του πραγματικού ύψους της απομεινύσης αναποσβεστού αξίας, λόγω της φύσεως του στοιχείου τούτου, ήτις δεν είναι απλή, και της ελλείψεως αντικειμενικών κριτηρίων.

5. Ο ελεγκτής τελών εν επιγνώσει του γενοτός όη εις μίαν οικονομικήν μονάδα, η οποία προτίθεται να συνεχίσι την συνήθη δραστηριότητα της, ο ακριβής προσδιορισμός ορισμένων κονδυλίων είναι πολλάκις άσκοπος, αν Β αδύνατος, δέχεται τας υπ' αυτής γενομένας λογιστικά; ία-ραδοχάς και εκτιμήσεις. Αι προβλέψεις δι' αποσβέσεις και διά πιθανήν ζημίαν εξ επισφαλών χρεωστών ή αι απογραφαί και εκτιμήσεις ενδεχομένων υποχρεώσεων, αποτελούν παραδείγματα τοιούτων, μη στηριζομένων εις θετικά αναμφισβήτητα στοιχεία, κονδυλίων. Ο ελεγκτής δέον να λαμβάνη υπ' όψιν του όχι μόνον την ακρίβειαν των λογαριασμών, αλλά και το εύλογον των σκέψεων και αποφάσεων, βάσει των οποίων εγένε-το ο καθορισμός τοιούτων κονδυλίων. Οφείλει να επισημαίνωη πάσαν προφανή περίπτωσιν υπερεκτιμήσεως οιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου, ή εκτροπής εκ μιας καλώς νοούμενης συντηρητικότητος, η οποία εκτροπή, θα ήδύνατο να έχη ως συνέπειαν την δημιουργίαν αναληθούς εικόνας επί του Ισολογισμού ή επί των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

263. Ενδεχόμενοι Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις.

01. Ο ελεγκτής δέον να προβαίνει εις καταλλήλους έρευνας διά να διαπιστώνη εάν υπάρχουν τυχόν μη εμφανιζόμενοι ενδεχόμενοι ή υφιστάμενοι υποχρεώσεις ή σημαντικοί απαιτήσεις. Επί πλέον των κανονικών

ελεγκτικών διαδικασιών, αι οποίαι μεταξύ των άλλων αποσκοπούν και εις το να αποκαλύπτει ούτος τας τοιαύτας παραλείψεις, δέον όπως ζητή έγγραφον υπεύθυνον δήλωσιν, επί των ζητημάτων αυτών, από τον Νομικόν Σύμβουλον της ελεγχόμενης και από υπευθύνους αρμοδίους ανωτέρους υπαλλήλους, τους οποίους δεν θα έχη λόγους να μην εμπιστευτείται. Τοιούτοι όμως δηλώσεις θα αποτελούν απλώς συμπληρωματικός ενδείξεις διά να στηρίζουν την γνώμην του ελεγκτού, όστις εκ παραλλήλου οφείλει να εφαρμόση τας κατά την κρίσιν του ελεγκτικός διαδικασίας.

264. Έλεγχος Εσόδων - Εξόδων.

1. Κατά τον έλεγχον των εσόδων, πέραν της διαπιστώσεως ότι άπαντα τα δεδουλευμένα έσοδα απεικονίσθη-σαν εις τους καταλλήλους λογαριασμούς και ότι τα εις τους λογαριασμούς τούτους εμφανιζόμενα έσοδα είναι βέβαια και δεδουλευμένα, δέον να εξετάζεται και εάν άπασαι αι γνωσταί πηγαί εσόδων της ελεγχόμενης αξιοποιούνται δεόντως υπ' αυτής.

2. Κατά τον έλεγχον των εξόδων πέραν των άλλων ελεγκτικών διαδικασιών, αίτινες σκοπούν κυρίως εις την διαπίστωση περί του ότι άπαντα τα καταχωρισθέντα ποσά αντιπροσωπεύουν πραγματικός δαπανάς της ελεγχόμενης, δέον να εξετάζεται και εάν άπασαι αι δεδουλευμένοι ή πιθανοί δαπάναι, εξ' όσον δύναται να γνωρίζη ή να επισημαί-νη ο ελεγκτής, έχουν απεικονισθή δεόντως. Επίσης, διά καταλλήλων αναλύσεων και συγκρίσεων (εν σχέσει προς προηγούμενην χρήσιν, ετέρους μήνας, σχετιζόμενους λογαριασμούς κ.λπ.) των σχετικώς σπουδαιότερων εκ των εμφανιζόμενων εξόδων, δέον να εντοπίζονται και να ερευνώνται τυχόν σημαντικά αποκλίσεις.

265. Μεταγενέστερα Γεγονότα.

01. Ενδείκνυται όπως ο ελεγκτής προβαίνη εις έρευ-ναν, κατά την κρίσιν του, οικονομικών πράξεων και αποφάσεων αίτινες έλαβον χώραν μετά την ημερομηνίαν ην φέρουν αι Οικονομικοί Καταστάσεις, προς τυχόν εξακριβώσιν γεγονότων ή καταστάσεων αίτινες δυνατόν να επιφέρουν ουσιώδη μεταβολήν εις την απεικόνισιν της περιουσιακής καταστάσεως, ως αυτή εμφανίζεται διά των εν λόγω Οικονομικών Καταστάσεων. Ως παράδειγμα των προβλημάτων άτι-να ανακύπτουν και άτινα ωδήγησαν εις την καθιέρωσιν της αρχής ταύτης, αναφέρομεν ότι δυνατόν εμπορεύματα, ή πρώται ύλαι, αποτιμηθέντα κατά την Απογραφήν εις την χα-μηλοτέραν τιμήν μεταξύ κόστους και κτήσεως, να επαλήθη-σαν, διαρκούντος του ελέγχου, εις πολύ χαμηλοτέραν της αποτιμηθείσης αξίας των. Μολονότι η αποτίμησις και η εμφάνισις τούτων εγένετο ουμφώνως τω Νόμω, ο ελεγκτής οφείλει, εις περίπτωσιν καθ' ην η προκύπτουσα διαφορά είναι ουσιώδης, να βεβαιωθή ότι γίνεται μνεία του γεγονότος τούτου κάτωθι των οικείων Οικονομικών Καταστάσεων, αναφερομένης και της επιδράσεως ήτις εκ του λόγου τούτου επέρχεται εις τας Καταστάσεις ταύτας, άλλως οφείλει να αναφέρει το γεγονός τούτο εις το πιστοποιητικόν του ελέγχου του. Ανάλογα γεγονότα ή καταστάσεις δυνατόν να προκύψουν εκ τυχόν μεταγενεστέρας εμφανισθεισών σημαντικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, υφισταμένων κατά τον χρόνον συντάξεως του ισολογισμού εξ ανεπαρκών προβλέ-

ψεων διά πιθανός ζημίας, εξ επισφαλών χρεωστών κ.λπ., ως και εκ τυχόν αποφάσεων της Διοικήσεως της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος ή του Κράτους, αίτινες θα ηδύναντο να επηρεάσουν ουσιωδώς την εν γένει οικονομικήν πορείαν της οικονομικής μονάδος.

270. Αποκάλυψις Ανωμαλιών.

270-1. Γενικά - Ευθύται.

01. Είναι γενικώς παραδεκτόν ότι δυσκόλως δύναται να αποκλεισθή το ενδεχόμενον υπάρξεως σφαλμάτων, παραλείψων και ετέρων ανωμαλιών, λογιστικής ή διαχειριστικής φύσεως, εις οιανδήποτε οικονομικήν μονάδα.

Ο περιορισμός της συχνότητος και της εκτάσεως των ανωμαλιών αυτών αποτελεί βασικόν μέλημα και ευθύνην της Διοικήσεως εκάστης οικονομικής μονάδος, επιτυγχάνεται δε, μέχρις ενός ικανοποιητικού βαθμού, διά την επαρκούς οργανώσεως και επιβλέψεως των επί μέρους τομέων και λειτουργιών αυτής.

2. Αι ευθύται της Διοικήσεως της οικονομικής μονάδος ουδέποτε δύναται να μεταβιβασθούν εις τον εξωτερι-κόν ελεγκτήν αυτής, ούτε είναι λογικόν να αναμένεται η αποκάλυψις υπ' αυτού απάντων των, ακουσίως ή εκουσίως, γενομένων τυχόν σφαλμάτων, παραλείψεων και ετέρων ανωμαλιών, η επί τούτου αναζήτησις των οποίων, άλλωστε, δεν

περιλαμβάνεται εις τους κυρίους αντικειμενικούς σκοπούς των τακτικών και λοιπών εξωτερικών ελέγχων, ειμή μόνον εις περίπτωσιν κατά την οποίαν εγένετο αποδεκτή προς τούτο, υπό του ελεγκτού, ειδική έγγραφος εντολή ελέγχου αφορώσα εις συγκεκριμενον αντικείμενον ερευ-νης.

3. Παρά ταύτα, ο ελεγκτής ευθυνόμενος διά την ορθότητα της επί του πορίσματος του ελέγχου διατυπουμένης γνώμης του, δέον να πείθεται, μέχρις ενός λογικού σημείου, ότι δεν διέφυγον του ελέγχου του τυχόν σημαντικοί περιπτώσεις ανωμαλιών. Το λογικόν τούτο σημείον θεωρείται ως επιτευχθέν εφ' όσον ο ελεγκτής εξετέλεσε το έργον του μετά της δεούσης επιμελείας και προσοχής και εντός των πλαισίων των παραδεδεγμένων ελεγκτικών αρχών και κανόνων. Πέραν του σημείου τούτου, η αποκάλυψις τυχόν ευφρώνς εξυ-φασμένων ή εντέχνως συγκεκαλυμμένων ανωμαλιών, ίδια οσάκις είναι αναμεμιγμένα εις αυτός έμπιστα όργανα της Διοικήσεως της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος, κείται εκτός των συνήθων δυνατοτήτων παντός γενικού ή τακτικού ελέγχου και εκτός των ορίων ευθύνης του ελεγκτού.

270.2. Κριτήρια σπουδαιότητος.

4. Ο βαθμός σπουδαιότητος οιασδήποτε διαπιστωμένης ανωμαλίας, ίνα χαρακτηρισθή αυτή, εν προκειμένω, ως σημαντική, εξετάζεται και κρίνεται υπό το πρίσμα των κυρίων αντικειμενικών σκοπών του διενεργουμένου ελέγχου και διά συνεκτιμήσεως απασών των πραγματικών ή των πιθανών αιτιών και συνεπειών αυτής. Κρίνεται, κατά κανόνα, ως σημαντική και χρήζει ιδιαίτερας προσοχής και ερευνής η ανωμαλία εις την οποίαν ο ελεγκτής διαπιστώνει ή διαβλέπει σκοπιμότητα τινά ή δόλον, ως και εκείνη η οποία, λόγω ποσού ή συχνότητος, εκτιμάται ότι δυνατόν να συνεπάγεται ουσιώδη επίδρασιν επί της περιουσίας ή επί των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος.

5. Κατά την πορείαν οιασδήποτε ελέγχου, ο ελεγκτής αντιμετωπίζει συνήθως πολλές περιπτώσεις αι οποίαι δυνατόν να εμφανίζονται, εκ πρώτης όψεως, ως μη απολύτως κανονικοί και, εν τούτοις, να μην υποκρύπτουν απαραίτητως σφάλμα ή άλλην τινά ανωμαλίαν δυναμένην να χαρακτηρισθή ως σημαντική. Η εκ μέρους του ελεγκτού επισή-μανσις των ολίγων εκείνων περιπτώσεων αι οποίαι πράγματι υποκρύπτουν ανωμαλίαν τινά, ως και ο τρόπος της περαιτέρω αντιμετώπισεως αυτών, αποτελεί λεπτότατον σημείον της ελεγκτικής εργασίας και απαιτεί ιδιαίτε'ραν προσοχήν, ταχείαν αντίληψιν, υψηλήν κρίσιν και, προ παντός, σύνεσιν. Εις τοιαύτας περιπτώσεις ο ελεγκτής οφείλη να λαμβάνη σχετικές πληροφορίας και διευκρινίσεις, την επάρκειαν ή την ακρίβειαν των οποίων, αναλόγως της περιπτώσεως, δέον να ερευνά καταλλήλως και να εξακριβώνη απαραίτητως, έχων πάντοτε υπ' όψιν ότι ενίοτε αι πλέον αληθοφανείς ή λογικοφανείς εξεξηγήσεις ενδέχεται να καλύπτουν τας πλέον σημαντικός ανωμαλίας.

270.3. Ενέργεια του ελεγκτού.

6. Αι εκ του διενεργουμένου ελέγχου προκύπτουσαι τυχόν βάσιμοι ενδείξεις ή δεδικοιολογημένοι υπόνοιαι υπάρξεως σημαντικών ή συστηματικών διαπραχθέντων σφαλμάτων ή παραλείψεων και ετέρων ανωμαλιών, τίθενται αμέσως υπ' όψιν του αρμοδιού Ορκωτού Λογιστού, εν συνεννοήσει μετά του οποίου ενεργείται, μετά ιδιαίτερας προσοχής και διακριτικότητος, η συγκέντρωσις επαρκών στοιχείων προς θεμελίωσιν της σχετικής παρατηρήσεως. Περαιτέρω δέον να εξετάζονται, τόσον αι αιτία, όσον και αι πιθαναί προεκτάσεις των επισημανθεισών ανωμαλιών . και εφ' όσον κριθή σκόπιμον υπό του ελεγκτού, να επεκτείνεται προς τας κατευθύνσεις αυτάς ο εις βάθος έλεγχος, τηρουμένου κατά το δυνατόν ενός ευλόγου μέτρου από πλευράς προσθέτου χρόνου απασχολήσεως, αναλόγως προς την σπουδαιότητα της ερευνωμένης ανωμαλίας.

7. Αι εκ του ελέγχου προκύψασαι σημαντικότεραι παρατηρήσεις τίθενται υπ' όψιν της Διοικήσεως της

ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος ευθύς ως τα συγκεντρωθέντα στοιχεία επαρκούν διά την τεκμηρίωσίν των.

8. Μεμονωμένα ή ακούσια σφάλματα, άνευ ιδιαίτερας σπουδαιότητας ως προς το ποσόν ή τας προεκτάσεις των, τίθενται απ' ευθείας υπ' όψιν των αρμοδίων οργάνων προς διόρθωσιν.

9. Εις περίπτωση κατά την οποίαν οιαδήποτε παρα-τήρησις ήθελε κριθῆ υπό του Ορκωτού Λογιστού ως επι-δρώσα ουσιαστικῶς ἐπί πιστοποιουμένων υπ' αυτού Οικονομικών Καταστάσεων, δέον να ζητήται η άμεσος επανόρθωσις της σχετικής ανωμαλίας και η δέουσα διόρθωσις των εν λόγω Καταστάσεων. Εάν η δέουσα διόρθωσις ἐπί των Καταστάσεων τούτων δεν είναι εφικτή ή δεν γίνη αποδεκτή υπό των ελεγχομένων, δέον να αποκαλύπτεται, υπό του Ορκωτού Λογιστού, η τελική ή η κατ' εκτίμησιν επίδρασις της αποκαλυφθείσης ανωμαλίας.

10. Ο ελεγκτής δεν υποχρεούται εις περαιτέρω έρευ-ναν προς διαπίστωσιν της πλήρους εκτάσεως ή του συνολικού ποσού αποκαλυφθείσης εκ τού ελέγχου του ανωμαλίας, άνευ ειδικής προς τούτο εντολής και εφ' όσον η τωιαύτη έρευνα θα απήτει ικανόν χρόνον προσθέτου απασχολήσεως του. Δύνανται, όμως, να απαιτη από την Διοίκησιν της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδος όπως η έρευνα αυτή διενεργηθῆ υπό οργάνων της και όπως τηρήται ενήμερος ἐπί της διενεργείας και του τελικού αποτελέσματος αυτής, εάν κρί-νη ότι η παρατηρηθείσα ανωμαλία ενδέχεται να έχη ουσιαστική επίδρασιν ἐπί τίνος κονδυλίου των πιστοποιουμένων Οικονομικών Καταστάσεων.

280. Φύλλα Εργασίας.

1. Το γεγονός ότι η εκτέλεσις της ελεγκτικής εργασίας εγένετο εντός των πλαισίων των καθοριζομένων εν τω παρόντι αρχών και κανόνων ελεγκτικής, δέον να προκύπτει εκ των «φύλλων εργασίας», διά των οποίων δέον απαραίτητως να τεκμηριούται και το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

2. Τα «φύλλα εργασίας» αποτελούν, επίσης, αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία ο ελεγκτής δύνανται να επικαλήται ενώπιον του Δικαστηρίου εις περιπτώσιν κατά την οποίαν η ποιότης της ελεγκτικής εργασίας του ή η ορθότης του πορίσματος του ελέγχου του ήθελον τεθῆ εν αμφιβάλω.

3. Η μορφή και το περιεχόμενον εκάστου «φύλλου εργασίας» δέον να προσαρμόζονται προς τας ανάγκας της πλέον καταλλήλου παρουσιάσεως του αντικειμένου εις το οποίον το φύλλον τούτο θα αφορά. Το «πρόγραμμα ελέγχου», το συμπληρωθέν ερωτηματολόγιον ή αι σημειώσεις ἐπί της ερευνῆς του εσωτερικού ελέγχου, αι λαμβανόμενοι επιστολαί της ελεγχόμενης και των μετ' αυτής συναλλασσομένων τρίτων, τα αποσπάσματα ή αι περιλήψεις εκ των αποφάσεων της Διοικήσεως της ελεγχόμενης, αι συγκεντρωμέ-ναι διάφοροι λογιστικοί και εξωλογιστικοί καταστάσεις, αναλύσεις, πίνακες κ.λπ., ως και αι εφ' εκάστου ελεγχομένου λογαριασμού ή ετέρου εξεταζομένου αντικειμένου ιδίχειροι σημειώσεις, αναλύσεις, σχόλια και παρατηρήσεις του ελεγκτού, συνιστούν ωρισμένας εκ των κυριωτέρων μορφών των «φύλλων εργασίας», το περιεχόμενον των οποίων δέον, εν πάση περιπτώσει, όπως ευρίσκεται εις λογικῆν συνάφει-αν μετά τίνος εκ των ἐπί μέρους ή των γενικωτέρων σκοπών του διενεργουμένου ελέγχου.

4. Η επίβλεψις της διεξαγόμενης ελεγκτικής εργασίας γίνεται, κυρίως, ἐπί τη βάσει των κατά την διάρκειον του ελέγχου συντασσομένων «φύλλων εργασίας». Δεν δύνανται να θεωρήται ως ολοκληρωθείς ο έλεγχος οιοδήποτε αντικειμένου εφ' όσον δεν κατηρτίσθη, υπό του διενεργησα-ντος αυτόν ελεγκτού, σχετικόν «φύλλον εργασίας».

5. Άπασαι αι αναγκαίοι αναλύσεις, πληροφορίαί, σχόλια, επεξηγήσεις κ.λπ., διά την όσον το δυνατόν πληρε-στέραν παρουσίασιν του εξεταζομένου αντικειμένου, δέον να αναγράφονται εις το σχετικόν «φύλλον εργασίας», ή να προκύπτουν εκ τυχόν συνοδεούντων αυτό εγγράφων στοιχείων, μετ' απολύτου σαφήνειας, πληρότητος και λογικής αλληλουχίας, εις τρόπον ώστε να επιτρέπουν την εις οιοδήποτε χρόνον ευχερή κατανόησιν αυτών και να προλαμβάνουν την δημιουργίαν αποριών και αμφιβολιών. Επί πλέον, αι τυχόν διατυπούμεναι αξιόλογοι παρατηρήσεις δέον να θεμελιούνται διά πραγματικών και συγκεκριμένων παραδειγμάτων, λαμβανομένων εκ σχετικών περιπτώσεων επιση-μανθεισών διά του διενεργηθέντος ελέγχου.

6. Άπασαι αι δι' εκάστον ελεγκτικόν αντικείμενον εφαρμοσθείσαι ἐπί μέρους ελεγκτικοί διαδικασίαι και επαληθεύσεις, ως και αι

συγκεκριμένοι περιπτώσεις, ή η σίνβε-σις των δειγμάτων ελέγχου, ἐπί των οποίων εφηρμόσθησαν αι διαδικασίαι και επαληθεύσεις αύται, δέον να προκύπτουν σαφώς εκ των σημειώσεων του οικείου «φύλλου εργασίας».

7. Τόσον κατά την διάρκειαν ενός ελέγχου, όσον και μετά το πέρας αυτού, άπαντα τα «φύλλα εργασίας» δέον να φυλάσσονται επιμελώς ως απόρρητα έγγραφα. Οι αρμόδιοι ελεγκταί του Σώματος Ορκωτών Λογιστών δύνανται να λαμβάνουν γνώσιν των εκ προηγουμένων ελέγχων εις την υπ' αυτών ελεγχομένην οικονομικήν μονάδα, υφισταμένιον «φύλλων εργασίας».

8. Μετά το πέρας εκάστου ελέγχου, δέον όπως άπαντα τα «φύλλα εργασίας», τρεχούσης χρήσεως και μονίμου ενδιαφέροντος, ταξιθετούνται καταλλήλως εντός φακέλων, εις τρόπον ώστε να είναι ευχερής, οποτεδήποτε, η ανείρε-σις εκάστου των φύλλων τούτων. Οι ούτω σχηματιζόμενοι φάκελλοι δέον να παραδίδονται εις τον αρμόδιον Ορκωτόν Λογιστήν προς φύλαξιν.

290. Τεχνικοί Οδηγίαί.

1. Ο ελεγκτής δέον να επιδιώκη και να αξιοποιή «όσον πρακτικήν δυνατότητα παραλλήλου ελέγχου της κινήσεως δύο ή περισσοτέρων συλλειτουργούντων λογαριασμών, ως και ετέρων λογαριασμών καθ' οιοδήποτε τρόπον επι-πραζόμενον έκτου εξεταζομένου εκάστοτε παραστατικού ή ετέρου στοιχείου.

2. Εις περιπτώσιν κατά την οποίαν εις τίνα ελεγχόμε-νον λογαριασμόν συνυπάρχουν πολυάριθμα ανομοιογενή κονδύλια, ο έλεγχος αυτών δέον να γίνεται κατόπιν προσε-κτικής επισκοπήσεως και καταλλήλου ομαδοποιήσεώς των.

3. Ενδείκνυται όπως ο ελεγκτής, προκειμένου να Εξέταση ή να ελέγξη οιοδήποτε αντικείμενον, μελετά και λαμβάνει υπ' όψιν τας εκ προηγουμένου ελέγχου υφιστάμενος τυχόν συναφείς σημειώσεις και παρατηρήσεις.

4. Διά λόγους οικονομίας χρόνου και κόστους του ελέγχου, ο ελεγκτής δύνανται να αξιοποιή πάσαν λογικῆν-νατότητα βοήθειας εις το έργον του εκ μέρους των ελεγχο-μένων. Επί παραδείγματι, εφ' όσον δεν θα υπήρχεν οιοσδή-ποτε ουσιαστικός λόγος περί του αντιθέτου, δυνατόν να ανατίθεται εις το προσωπικόν της ελεγχόμενης η σύνταξις πινάκων, καταστάσεων κ.λπ., βάσει των δεδομένων «τη-ρομένων βιβλίων και στοιχείων, ή να χρησιμοποιοιΜαι διά τούτο σκοπούς του ελέγχου αντίτυπα ή φωτοτυπίαί των ήδη υφισταμένων τοιούτων στοιχείων, ίδια οσάκις η οδπα-ξις αυτών θα απήτει σημαντικήν απασχολήσιν του ελεγκτού.

5. Ο ελεγκτής δέον να αποφεύγη την δημιουργίαν κλίματος υπερβολικής οικειότητος ή αντιδικίας μετά* ελεγχομένων. Η ευγένεια και ο κατάλληλος τρόπος μετον οποίον ο ελεγκτής ζητεί ο,τιδήποτε τον ενδιαφέρει διάτσης σκοπούς του έργου του, ως και η επίδειξις κατανοήσεως ει' τας στιγμάς υπερβολικού φόρτου εργασίας, ή ετέρων δυ-σχερειών των ελεγχομένων, θέτουν τας βάσεις της αναπτύξεως ενός επιθυμητού πνεύματος συνεργασίας εκ μέρους αυτών, πράγμα το οποίον αποτελεί απαραίτητον προϋπόθε-σιν διά την ομαλήν διεξαγωγήν του ελέγχου.

06. Θεωρείται χρήσιμος και έχει καθιερωθῆ εις την ελεγκτικήν πρακτικήν η χρήσις διαφόρων ελεγκτικών συμβόλων ($T \pm 5$), τα οποία σημειούμενα καταλλήλως ἐπί των ελεγχομένων βιβλίων και στοιχείων διευκολύνουν την ανα-γνώρισιν των κονδυλίων ή των παραστατικών τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενον ελέγχου. Προς αποφυγήν συγχύσεως ή παραπλανήσεως του ελεγκτού, όσον αφορά εις τα ήδη ελεγχθέντα κονδύλια ή στοιχεία και εις το είδος του επ' αυτών γενομένου ελέγχου, δέον όπως η εκάστοτε χρήσις των τοιούτων συμβόλων είναι ομοίομορφος, η δε σημασία των

συγκεκριμένη και, ει δυνατόν, άγνωστος εις τους ελεγχόμενους.

07. Άπασαι αι υπό του Σ.Ο.Λ. εκδιδόμενοι «τεχνικάί οδηγίαί», προς υποβοήθησιν του έργου των ελεγκτών αυ-τού, δέον να λαμβάνονται υπ' όψιν και να εφαρμόζονται υπό του ελεγκτού, ή να καθοδηγούν την εργασίαν του, εφ' όσον θα προσιδιάζουν ή θα δύνανται να προσαρμωσθούν προς τας εκάστοτε συγκεκριμένους περιστάσεις και τα εξε-ταζόμενα ελεγκτικά αντικείμενα.

Εν Αθήναις τη 6 Σεπτεμβρίου 1979
Ο Πρόεδρος ΙΩΑΝΝΗΣ Μ.
ΚΑΜΠΑΛΟΥΡΗΣ

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 226

Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 1969/1991 «Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, Αμοιβαία Κεφάλαια, κ.λπ.» (Α' 167).
 2. Τη γνώμη του Ο.Ε.Ε. (έγγραφο ΟΕΕ Φ 32/2892/30.4.92 και πρακτικά σχετικών συζητήσεων).
 3. Την αριθ. 330/1992 γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας.
- Μετά από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορίου, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Σύσταση

1. Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.
2. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών αποτελεί Ν.Π.Δ.Δ., εδρεύει στην Αθήνα, διοικείται και εκπροσωπείται κατά τα κατωτέρω οριζόμενα. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μπορεί, με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου αυτού, να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδος.
3. Το οικονομικό έτος του Σ.Ο.Ε. άρχεται την 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του επομένου έτους. Εξαιρετικώς το πρώτο οικονομικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 1994.

Άρθρο 2

Σκοπός

1. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.
2. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.
3. Στους σκοπούς του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Άρθρο 3 Υποχρεωτική

χρησιμοποίηση

1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων:
 - α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
 - β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
 - γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρημα-

τοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.

δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.

2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι επίσης αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχειρίσεως ή καταστάσεως οιασδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη αυτή διατάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί πραγματογνωμοσύνης,

είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, κατόπιν αιτήσεως διαδίκου που έχει έννομο συμφέρον, είτε με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση οποιασδήποτε διοικητικής

«Χής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα προς τούτο και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει προς τούτο λόγος δημοσίου συμφέροντος.

Στις περιπτώσεις αυτές η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και καταβάλλεται από τον αιτούντα τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης.

3. Όπου κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας τα εμπροκικά βιβλία συνιστούν μέσα αποδείξεως, το Δικαστήριο, αντί της εμφανίσεως των βιβλίων, μπορεί αν διατάξει, είτε κατ' αίτηση τινός των διαδίκων, είτε αυτεπαγγέλτως, έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από Ορκωτό Ελεγκτή. Η νομοτύπως συντασσόμενη έκθεση του τελευταίου συνιστά πλήρη απόδειξη για το αντικείμενο για το οποίο διετάχθη. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή καθορίζεται από το Δικαστήριο και στην μεν πρώτη περίπτωση καταβάλλεται από τον αιτούντα διάδικο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση που διατάσσεται αυτεπαγγέλτως καταβάλλεται κατ' ισομοιρία από τους διαδίκους.

Άρθρο 4

Άρνηση παροχής υπηρεσιών - Εξαιρέση

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής μπορεί να αρνηθεί την ανατιθέμενη σ' αυτόν διενέργεια ελέγχου, ή να ζητήσει τη διακοπή του αρξαμένου από αυτόν ελέγχου εφ' όσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους, τους οποίους γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο και αναφέρει στο Εποπτικό Συμβούλιο. Το τελευταίο εξετάζει τους προβαλλόμενους λόγους και εφόσον διαπιστώσει τη σοβαρότητα αυτών αποφαινεται περί της απαλλαγής του ορισθέντος Ελεγκτή. Η γνωστοποίηση της διακοπής του Ελέγχου δεν απαλλάσσει τον Ορκωτό Ελεγκτή από τις υποχρεώσεις του προς τον ελεγχόμενο για αποζημίωση σε περίπτωση αδικαιολόγητης διακοπής τον ελέγχου.

2. Ο ελεγχόμενος διά του νομίμου εκπροσώπου τον μπορεί να ζητήσει την εξαιρέση ορισθέντος Ορκωτού Ελεγκτή για τους λόγους που ορίζει ο Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας για την εξαιρέση πραγματογνώμων. Επί της αιτήσεως εξαιρέσεως, πλην των περιπτώσεων ορισμού του Ορκωτού Ελεγκτού από Δικαστήριο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 του παρόντος,

αποφαίνεται το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

Άρθρο 5

Σύνθεση του Σώματος

1. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές.
2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελευθέρως και υπό ίδια ευθύνη τις εργασίες που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος.
3. Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργώντας πάντοτε επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Άρθρο 6

Όργανα του Σώματος

1. Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι:
 - α) Το Εποπτικό Συμβούλιο
 - β) Η Γενική Συνέλευση
 - γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία
 - δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο και
 - ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο.
2. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών εκπροσωπείται ενώπιον πάσης Αρχής από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Η εκπροσώπηση του Σώματος στους Διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του Σώματος οριζόμενο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικώς ή κατά περίπτωση.
3. Για τη γραμματιακή και διοικητική εξυπηρέτηση του Σώματος, συνιστάται σ' αυτό Εκτελεστική Γραμματεία με τις ακόλουθες υπηρεσίες:
 - α) Υπηρεσία Μητρώου
 - β) Γραμματεία Εποπτικού Συμβουλίου
 - γ) Διοικητική Υπηρεσία
 - δ) Οικονομική Υπηρεσία

Ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας διορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Για την στελέχωση των ανωτέρω υπηρεσιών συνιστώνται μέχρι 30 (τριάντα) θέσεις υπαλλήλων με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Η πλήρωση των ως άνω θέσεων γίνεται με διαγωνισμό διεξαγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο.

4. Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται μεταξύ των ενεργών ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών ή και καθηγητών Α.Ε.Ι. στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Το Επιστημονικό συμβούλιο κα ταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παρατεταμένων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών.

Ειδικότερα το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών. Η γραμματειακή εξυπηρέτηση του Επιστημονικού Συμβουλίου γίνεται από τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.

Άρθρο 7

Γενική Συνέλευση

1. Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, που είναι εγγεγραμμένοι στο κατά το άρθρο 13 Μητρώο και δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος κατά το άρθρο 22 του παρόντος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος που εξετάζει και αποφασίζει επί παντός θέματος που

αναγράφεται στην ημερήσια διάταξη και αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών. Στη Γενική Συνέλευση δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες Ελεγκτών.

2. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους και μάλιστα εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους, μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του Σώματος, για τη διενέργεια των υπό του παρόντος προβλεπομένων αρχαιρεσιών και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη, είτε με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου είτε κατόπιν προτάσεως υπογεγραμμένης από δέκα (10) τουλάχιστον Ορκωτούς Ελεγκτές και υποβαλλομένης στο Εποπτικό Συμβούλιο προ της λήξεως εκάστου οικονομικού έτους.

3. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν αποφάσεως του ίδιου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το εν τέταρτον των Ορκωτών Ελεγκτών.

4. Η Γενική Συνέλευση εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπο της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η εκλογή γίνεται χωριστά για κάθε κατηγορία βάσει ενιαίου ψηφοδέλιου.

5. Η Γενική Συνέλευση ορίζει Ορκωτό Ελεγκτή που δεν υπήρξε επί έξι τουλάχιστον έτη μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, ο οποίος ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του Σώματος και υποβάλλει το πόρισμα του στη Γενική Συνέλευση. Ειδικότερα ο Ελεγκτής της πρώτης χρήσεως ορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Άρθρο 8

Εποπτικό Συμβούλιο

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο.

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών συγκροτείται σε σώμα αμέσως μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο αυτού, που αναπληρεί τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται.

3. Καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας αναπληρούμενος σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.

4. Η θητεία του Προέδρου και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου, που σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 4 είναι τριετής, δύναται να ανανεούται άπαξ. Τα πρόσωπα που διετέλεσαν Πρόεδρος ή μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου δεν μπορούν να επανεκλεγούν για τρίτη συνεχή τριετία. Δύναται όμως να επανεκλεγούν εάν παρέλθει εξαιτία από την τελευταία εκλογή τους. Εκλιπόντος ή αποχωρήσαντος του Προέδρου ή μέλους του Εποπτικού Συμβουλίου, ο αναπληρωτής του για το υπόλοιπο της θητείας εκλέγεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

5. Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει εγκύρως παρόντων πέντε τουλάχιστον εκ των μελών του. Οι αποφάσεις λαμβάνονται, εφόσον δεν ορίζεται ειδικώς άλλως, με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων η οποία πάντως σε κάθε περίπτωση πρέπει να συγκεντρώνει τέσσερις τουλάχιστον ψήφους.

6. Στις Συνεδριάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου δύναται να παρίσταται, καλούμενα υπό του Προέδρου, τα μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας χωρίς δικαίωμα ψήφου.

7. Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση κατά συνεδρίαση, το ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος. Οι αποζημιώσεις καταβάλλονται κατά

παρέκλιση των ισχυουσών διατάξεων, μη εφαρμοζομένων εν προκειμένω των διατάξεων του Ν. 1256/1982.

8. Τα της συζητήσεως, συνεδριάσεων και λειτουργίας εν γένει του Εποπτικού Συμβουλίου, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια ορίζονται με τον Κανονισμό Λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

9. Οι διατάξεις περί επαγγελματικής εχεμύθειας της παρ. 4 του αρθρ. 16 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και στα μέλη και στους υπαλλήλους των οργάνων και υπηρεσιών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Άρθρο 9

Αρμοδιότητες Εποπτικού Συμβουλίου

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών.

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει τις αρμοδιότητες που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος ή ανατίθεται σ' αυτό με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης. Ειδικότερα:

α) Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

β) Προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση το ύψος των εισφορών των Ορκωτών Ελεγκτών, Επικούρων και Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση των μελών προς το Σώμα.

γ) Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές, Επικούςρους Ορκωτούς Ελεγκτές και Δοκίμους Ορκωτούς Ελεγκτές και διατάσσει την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών ή το Μητρώο Επικουρών Ορκωτών Ελεγκτών ή το Μητρώο Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών αντίστοιχα.

δ) Κανονίζει τα της διεξαγωγής εξετάσεων για την εισδοχή στο Σώμα νέων Ορκωτών Ελεγκτών, Επικουρών και Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και για τη δοκιμασία των Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών, και ορίζει την Εξεταστική Επιτροπή.

ε) Ασκεί, διά των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.

στ) Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα κοινοτικά ή άλλα διεθνή πρότυπα.

ζ) Εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση των υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπομένων ελέγχων.

η) Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος και τους υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε.

θ) Αποφασίζει για τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός Ορκωτού Ελεγκτή ή Επικούρου ή Δοκίμου Ορκωτού Ελεγκτή κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 του παρόντος.

ι) Ασκεί κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

3. Η αρμοδιότητα του Εποπτικού Συμβουλίου στα υπό στοιχεία στ', ζ' και η' θέματα της προηγούμενης παραγράφου ασκείται μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου.

Άρθρο 10

Διορισμός

1. Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής διορίζεται ο επιθυμούν να ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή, εφ' όσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή είναι έλληνα ομογενής ή υπήκοος κράτους - μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.

β) Είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής.

γ) Δεν συντρέχει στο πρόσωπο του κάλυμα εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα 1 του παρόντος, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί διορισμού ομογενών κατά το εδάφ. α' της παρούσης παραγράφου ή των αλλοδαπών που έχουν δικαίωμα εγκαταστάσεως στην Ελλάδα. Και,

δ) Κέκτηται ανεπλήρη ήθος και αναμφισβήτητη αρετή. Περί τούτου αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο βάσει των στοιχείων του φακέλλου εκάστου υποψηφίου και μετά προηγούμενη ακρόαση του επιθυμούντος να διορισθεί Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής. Η απόφαση περί αποκλεισμού πρέπει να είναι δεόντως αιτιολογημένη.

2. Στη βαθμίδα του Δοκίμου Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διατία και επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων της ενότητας Α, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος. Οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές απαλλάσσονται της εξετάσεως στην ξένη γλώσσα αν έχουν πτυχίο που εκδόθηκε από ΑΕΙ εξωτερικού στο οποίο η διδασκαλία διενεργείται σε μία από τις επίσημες γλώσσες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

3. Στη βαθμίδα του Επικούρου Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Δοκίμος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στην βαθμίδα του Δοκίμου Ορκωτού Ελεγκτή και εφόσον έχει επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων των ενότητων Β και Γ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος.

4. Στη βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Επικόςυρος Ορκωτός Ελεγκτής εφόσον ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στην βαθμίδα του Επικούρου Ορκωτού Ελεγκτή και επιτύχει στις εξετάσεις της Ενότητας Δ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος.

5. Έλληνας ή υπήκοος κράτους - μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ομογενής που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην Ελλάδα προς άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή, διορίζεται μετά από αίτηση του Ορκωτός Ελεγκτής, εφ' όσον είναι κάτοχος άδειας ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, έχει αποδεδειγμένα 15ετή ελεγκτική πείρα στον οικονομικό, λογιστικό και νομικό τομέα, έχει αποδεδειγμένα οκταετή ελεγκτική πείρα, πληροί τις προϋποθέσεις των εδαφίων γ' και δ' της παραγράφου 1 και επιτύχει στις εξετάσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του παρόντος. Εάν ο χρόνος εμπειρίας είναι μικρότερος της 15ετίας μπορεί να συμπληρωθεί στην Ελλάδα, στην βαθμίδα του Επικούρου Ορκωτού Ελεγκτή.

6. Στην περίπτωση που οποιοσδήποτε από τους προαναφερόμενους, ανεξάρτητα από την βαθμίδα στην οποία είναι διορισμένος, απολέσει κατά την διάρκεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος οποιοδήποτε από τα προσόντα και τις προϋποθέσεις των εδαφίων α', β' και δ', ή συντρέξουν στο πρόσωπο του τα υπό στοιχεία γ' καλύματα, διαγράφεται από το Μητρώο που προβλέπεται στο άρθρο 13 του παρόντος με δεόντως αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

7. Οι Ασκούμενοι, Δοκίμοι και Επικόςυροι Ορκωτοί Ελεγκτές ασκούν ελεγκτικό έργο απασχολούμενοι με σχέση ιδιωτικού δικαίου αποκλειστικά από Ορκωτούς Ελεγκτές ή από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες Ορκωτών Ελεγκτών.

Άρθρο 11

Επαγγελματικές εξετάσεις

1. Οι επαγγελματικές εξετάσεις διενεργούνται γραπτώς μία φορά κάθε χρόνο υπό την ευθύνη ειδικής Εξεταστικής Επιτροπής και υπό την επίβλεψη του Εποπτικού Συμβουλίου σε ένα ή περισσότερα εξεταστικά κέντρα. Η διεξαγωγή τους αποσκοπεί στην διακρίβωση εφ' ενός μεν των αναγκαίων θεωρητικών και πρακτικών γνώσεων στους οικείους τομείς, εφ' ετέρου δε της ευχέρειας εφαρμογής των γνώσεων αυτών κατά την διενέργεια του Ελεγκτικού έργου. Η σύνθεση της Εξεταστικής Επιτροπής ορίζεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

2. Διά κοινής αποφάσεως ταχύν υπουργών Εθνικής Οι-

κονομίας και Εμπορίου ορίζεται εκάστοτε ο αριθμός των εισακτέων στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, μετά από εκτίμηση των υφιστάμενων ελεγκτικών αναγκών.

3. Οι γνώσεις των υποψηφίων εξετάζονται στους ακόλουθους τομείς σε τέσσερες ενότητες:

Ενότητα Α

- (α) Λογιστική 1 (Γενική λογιστική και λογιστική εταιρειών).
 - (β) Ελεγκτική 1 (Αρχές και μέθοδοι της Ελεγκτικής).
 - (γ) Φορολογία 1 (Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων).
 - (δ) Στοιχεία Αστικού και Εμπορικού Δικαίου.
 - (ε) Μαθηματικά και Στατιστικές Μέθοδοι.
- (στ) Μία από τις επίσημες γλώσσες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, πλην της Ελληνικής, της οποίας πρέπει να αποδεικνύεται η επαρκής γνώση και ικανότητα χρησιμοποίησής της.

Ενότητα Β

- (ζ) Λογιστική 2 (Βιομηχανική και διοικητική λογιστική).
- (η) Λογιστικά Πρότυπα και Σχέδια (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Εθνικά Λογιστικά Σχέδια, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα).
- (θ) Δίκαιο Εταιρειών και Πτωχευτικό Δίκαιο.
- (ι) Λογιστικές Εφαρμογές της Πληροφορικής.

Ενότητα Γ

- (ια) Ελεγκτική 2 (Διαμόρφωση και διατύπωση πορισμάτων ελέγχου, ειδικοί έλεγχοι, Ελεγκτική δεοντολογία).
- (ιβ) Λογιστική 3 (Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων).
- (ιγ) Φορολογία 2 (Εξειδικευμένα θέματα φορολογίας εισοδήματος και λοιποί φόροι).
- (ιδ) Εργατικό Δίκαιο (συμπεριλαμβανομένου του δικαίου της κοινωνικής ασφάλισως).

Ενότητα Δ

Διατριβή επί ενός επίκαιρου θέματος της Ελεγκτικής ή λογιστικής, το περιεχόμενο της οποίας θα πρέπει να αναπτύσσεται και σε προφορική εξέταση του υποψηφίου από πενταμελή ειδική εξεταστική επιτροπή οριζόμενη από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από σχετική εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου.

3. Η αναλυτική ύλη των παραπάνω ενότητων και τα της διενεργείας των επαγγελματικών εξετάσεων καθορίζονται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου μετά από σχετική εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου.

4. Τα υπό στοιχεία (γ), (δ), (θ), (ιγ) και (ιδ) γνωστικά αντικείμενα περιλαμβάνονται στην ειδική γραπτή δοκιμασία στην οποία υποβάλλονται οι Ορκωτοί Ελεγκτές άλλων χωρών που επιθυμούν την εγγραφή τους στο Ελληνικό Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών για την άσκηση του επαγγέλματος τους στην Ελλάδα.

5. Οι εξετάσεις για τον διορισμό στην βαθμίδα του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή περιλαμβάνουν όλα τα θέματα της ενότητας Α, οι δε εξετάσεις για τον διορισμό στην βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή περιλαμβάνουν όλα τα θέματα των ενότητων Β και Γ.

Κάθε έτος οι ενδιαφερόμενοι που διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα, προϋποθέσεις και προϋπηρεσία μπορούν να εξετάζονται στις αντίστοιχες ενότητες γνωστικών αντικειμένων κατά την παραπάνω σειρά, οι αποτυγχόντες τρεις φορές σε ένα γνωστικό αντικείμενο αποκλείονται των περαιτέρω εξετάσεων. Η εξέταση της ενότητας Δ γίνεται κατά την διάρκεια της ασκήσεως του επαγγέλματος στην βαθμίδα του Επίκουρου Ελεγκτή.

Άρθρο 12

Ορκωμοσία

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους και την εγγραφή τους στα κατά το άρθρο 13 Μητρώα, τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών δίνουν τον ακόλουθο όρκο: «Ορκίζομαι να τηρώ κατά την άσκηση του επαγγέλματος μου, επακριβώς το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, καθώς και τους δεοντολογικούς κανόνες που διέπουν το επάγγελμά του Ορκωτού Ελεγκτή και να εκτελώ τίμια και ευσυνείδητα τα καθήκοντά μου».

Άρθρο 13

Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών

1. Το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών είναι δημόσιο βιβλίο στο οποίο

εγγράφονται τα διοριζόμενα μέλη του Σώματος και σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρησή ή την έξοδο τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή. Η εγγραφή στο Μητρώο παρέχει το δικαίωμα στον εγγραφόμενο προς άσκηση του επαγγέλματος και συνεπάγεται τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις που καθορίζονται γι' αυτό με τις διατάξεις του παρόντος.

2. Το Μητρώο είναι ενιαίο για τους Ορκωτούς Ελεγκτές όλης της Χώρας και τηρείται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

3. Στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου υπήκοοι κρατών -μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή ομογενείς που έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή σε μία από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, έχουν υποστεί επιτυχώς την ειδική δοκιμασία που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του παρόντος και έχουν τα απαιτούμενα από την παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος ελεγκτική πείρα.

4. Πίνακας με τα ονόματα και τις διευθύνσεις των Ορκωτών Ελεγκτών βρίσκεται στην διάθεση του κοινού, στην έδρα και στα τυχόν άλλα γραφεία του Σώματος.

5. Οι κατά το άρθρο 17 συνιστώμενες εταιρείες ή κοινοπραξίες Ελεγκτών εγγράφονται παράλληλα προς την εγγραφή των επί μέρους μετόχων ή εταιρών σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου. Η εγγραφή περιλαμβάνει τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μελών της διοικήσεως της εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών.

6. Σε ειδικό μητρώο, ξεχωριστά για κάθε βαθμίδα, εγγράφονται και οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Τα ανωτέρω οριζόμενα τηρούνται αναλόγως και για τα ειδικά αυτά μητρώα.

Άρθρο 14

Πλεονεκτήματα απορρέοντα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών

1. Ανόνημες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του ΚΝ. 2190/1920, «περί Ανονύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.

2. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του ΚΝ. 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχειρίσεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του ΚΝ. 2190/1920.

3. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιοδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει την φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία ο τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της

φορολογικής ύλης.

Άρθρο 15

Ασυμβίβαστα - Απαγορεύσεις

1. Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

α) Την ιδιότητα του εμπόρου, β) την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου, γ) οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού ΕΠΕ, πλην των συνιστώμενων κατά το άρθρο 17 του παρόντος και δ) την τήρηση λογιστικών βιβλίων, και ε) κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

Τα ασυμβίβαστα των εδαφίων (γ), (δ) και (ε) συντρέχουν και στις εταιρείες του άρθρου 17 του παρόντος.

2. Η ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως ή του εκκαθαριστού ή του προσωρινού επιτρόπου δεν είναι ασυμβίβαστη προς το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή. Επίσης δεν είναι ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών η διδασκαλία θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής εφόσον δεν ασκείται κατ' επάγγελμα και εφόσον παρέχεται προς τούτο άδεια από το Εποπτικό Συμβούλιο.

3. Στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιονδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή αντιστροφή, καθώς και η παροχή εργυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως.

4. Απαγορεύεται η άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτού χωρίς την ύπαρξη μόνιμης επαγγελματικής στέγης στην έδρα της ασκήσεως του επαγγέλματος του. Την εκάστοτε διεύθυνση της επαγγελματικής του στέγης γνωστοποιεί στη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου. Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται επίσης να γνωστοποιεί και τα ονόματα και την διεύθυνση του Ελεγκτικού προσωπικού που απασχολεί.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως σε όλο το ελεγκτικό προσωπικό.

Άρθρο 16

Ελεγκτικό Έργο

1. Ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος, συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή των τηρουμένων βιβλίων και των αναγκαίων νομίμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ο Ορκωτός Ελεγκτής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμα του με τα φύλλα εργασίας τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μία πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου. Το «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου.

Ειδικότερα:

α) Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταιρών, από την οποία ανατέθηκε σ' αυτόν η διενέργεια ελέγχου, το «πιστοποιητικό ελέγχου», το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο επέχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή

οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών κ.λπ.) ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργανώσεως ή λειτουργίας της εταιρείας, γνωστοποιούνται προζ τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις. Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

β) Ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο της διαχειρίσεως Οργανισμών ή Επιχειρήσεων, το Κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο του Οργανισμού ή της Επιχειρήσεως και στον αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις αναγκαίες υποδείξεις. Αν πρόκειται περί νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα

αρχή

γ) Αντίγραφο του «πιστοποιητικού» ή της «εκθέσεως» ελέγχου υποβάλλονται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

2. Ο Ορκωτός Ελεγκτής καθορίζει την έκταση τοῦ ελέγχου του σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 37

Κ.Ν. 2190/1920, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτών προτύπων. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Για να διαμορφώσει το πόρισμα του επί των οικονομικών καταστάσε-

ων, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει την επάρκεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείου καθώς και των άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βα-

σιάζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την διαμόρφωση του πορίσματος του ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει ακόμη να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχειρίσεως απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την αξιοπιστία και επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά

βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με:

α) Την μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει την φύση, έκταση και εφαρμογή των Ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.

β) Την διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών ει των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στον βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο

Ο Ορκωτός Ελεγκτής κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζονται ακριβοδίκαια με:

α) Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσει* προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.

β) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών κατά-στάσεων. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την επιλογή η την συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχόμενων στοιχείων.

Οι τυχόν περιορισμοί στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή να διατυπώσει το πόρισμα του χωρίς επιφυλάξεις, πρ: πει ν' αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή την έκθεσι ελέγχου. Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή της εκθέσεως* ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής καταλήγει στο πόρισμα του με ή χωρίς επιφυλάξεις, ή ότι ούτος δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε φσμμα επί των οικονομικών καταστάσεων. Το πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου υπογράφονται από τον Ορκωτό Ελεγκτή

3. Οι ενεργούντες έλεγχο ή πραγματογνωμοσύνη, και τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος, Ορκωτοί Ελεγκτες

έχουν το δικαίωμα κατά την διάρκεια της εκτελέσεως του ε(γου τους και σε οποιοδήποτε χρόνο κρίνουν αναγκαίο

να συνεπικουρούνται από Επίκουρους, Δόκιμους και Ασκομένους Ορκωτούς Ελεγκτές, να λαμβάνουν γνώση και να ελέγχουν οποιοδήποτε βιβλίο ή λογαριασμό ή τα στοιχεία που περιέχονται σε ηλεκτρονικό υπολογιστή και κρίνονται αναγκαία για την συναγωγή του πορίσματος τους. Επίσης μπορούν να ζητήσουν οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία ή πληροφορίες και διευκρινίσεις από όργανα διοικήσεως ή τα στελέχη και τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης μονάδας κ.λπ. που είναι αναγκαίες για την διακρίβωση των εξαγομένων αποτελεσμάτων.

4. Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο Ορκωτός Ελεγκτής.

Άρθρο 17

Εταιρείες ή κοινοπραξίες Ελεγκτών.

1. Επιτρέπεται η σύσταση Εταιρειών ή κοινοπραξιών Ελεγκτών με τις ακόλουθες προϋποθέσεις και περιορισμούς:

α) Σε περίπτωση σύστασης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας άπαντες οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

β) Σε περίπτωση σύστασης ανωνύμου εταιρείας οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και άπαντες οι μέτοχοι και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

Εξαίρεση από τον περιορισμό αυτόν ισχύει μόνο για πρόσωπα τα οποία έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε μία από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να κατέχουν συνολικά ποσοστό μεγαλύτερο του 49% του εταιρικού κεφαλαίου ή των ψήφων της κοινοπραξίας.

2. Είσοδος νέων εταίρων ή μετόχων ή η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μετοχών εταιρειών ή κοινοπραξιών Ελεγκτών επιτρέπεται μόνο σε Ορκωτούς Ελεγκτές εγγεγραμμένους στο Μητρώο και μόνο κατόπιν συμφωνίας των λοιπών μετόχων ή εταίρων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία προς λήψη αποφάσεως επί του θέματος αυτού. Η αποχώρηση εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται πάντοτε μετά από προηγούμενη έγγραφη γνωστοποίηση στην εταιρεία και το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αποχώρηση είναι υποχρεωτική στην περίπτωση διαγραφής του Ορκωτού Ελεγκτή από το Μητρώο για οποιονδήποτε λόγο ή αιτία.

3. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εγκρίνεται από τους υπολοίπους εταίρους ή μετόχους η μεταβίβαση του μεριδίου ή των μετοχών του αποχωρούντος ή αποβίωσαντος εταίρου ή μετόχου σε τρίτο, ή δεν συμφωνείται η αγορά αυτών από ορισμένους ή όλους τους υπολοίπους, η οφειλόμενη στον αποχωρούντα ή στους κληρονόμους του αποβίωσαντος αποζημίωση καθορίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή κοινής αποδοχής, ή, σε περίπτωση μη συμφωνίας, επιλεγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από αίτηση του παραπάνω εταίρου ή μετόχου ή των καθολικών διαδόχων αυτού.

4. Η αποβολή εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται μόνο για σπουδαίο λόγο και γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων ή μετόχων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία επί του θέματος. Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως η βαρεία παράβαση των κανόνων ασκήσεως του επαγγέλματος και η ανικανότητα στην άσκηση του, που είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του κύρους και της φήμης της εταιρείας. Σε περίπτωση αμφισβητήσεως της συνδρομής σοβαρού λόγου, αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν προσφυγής του αποβαλλομένου εταίρου ή μετόχου.

5. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές επιτρέπεται να συμμετέχουν σε μία μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών.

Άρθρο 18

Ανάθεση του ελέγχου - Αμοιβή

Η ανάθεση του ελέγχου των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημοτικών επιχειρήσεων, και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στον δημόσιο τομέα, όπως αυτός οριοθετείται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, εξαιρουμένων των ανωνύμων εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, γίνεται από την Εποπτεύουσα αρχή. Η

ανάθεση αυτή γίνεται ανά τριετία και δεν δύναται να υπερβεί για τον αυτό Ορκωτό Ελεγκτή τις δύο τριετίες.

Άρθρο 19

Ευθύνη - Ασφαλιστική κάλυψη

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενεργείας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από την χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου του συνόλου των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά, η δε εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγενομένης από τον μέτοχο ή εταίρο ζημίας.

2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν υποχρεούνται, επί ποινή διαγραφής από το Μητρώο, να έχουν ασφαλιστική κάλυψη από νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα ή σε άλλη Χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη προς αποζημίωση οιοδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου κατά τα στην παράγραφο 1 αναφερόμενα. Η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 150% του συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία ή η κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, οπωσδήποτε δε δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλασίου των συνολικών εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου.

Άρθρο 20

Πειθαρχικός έλεγχος

1. Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου επί των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, συγκροτείται τριμελές πειθαρχικό συμβούλιο αποτελούμενο εξ ενός Συμβούλου Επικρατείας και ενός εφέτου διοικητικών δικαστηρίων, αμφοτέρων υποδεικνυόμενων μετά των αναπληρωτών των από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας και εξ ενός Ορκωτού Ελεγκτή εκλεγμένου μετά των αναπληρωτού του από την Γ.Σ. του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

2. Στο παραπάνω πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκομένος Ορκωτός Ελεγκτής για:

α) Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.

β) Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.

γ) Οιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.

3. Σε περίπτωση κατά την οποία το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Σε περίπτωση υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική.

4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο λαμβάνον την πράξη της παραπομπής ερευνά την υπόθεση κατά την διαδικασία που ορίζεται στο Παράρτημα 2 του παρόντος. Εφ' όσον διαπιστώνει την ενοχή του εγκαλουμένου δύναται να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές:

α) Οριστική παύση.

β) Προσωρινή παύση μέχρις έξι μηνών.

γ) Πρόστιμο μέχρι 1.000.000 δραχμές.

δ) Επίπληξη.

5. Κατά της καταδικαστικής αποφάσεως χωρεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Άρθρο 21 Διαγραφή εκ του Μητρώου

1. Παν μέλος του Σώματος διαγράφεται εκ του Μητρώου εφ' όσον:

α) Τιμωρηθεί πειθαρχικώς με την ποινή της οριστικής παύσεως ή δύο φορές με προσωρινή παύση.

β) Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.

γ) Καταδικαστεί τελεσιδικώς με απόφαση ποινικού δικαστηρίου σε οποιαδήποτε ποινή για ένα ή περισσότερα από τα αδικήματα που αναφέρονται στο Παράρτημα 1 του παρόντος.

δ) Υποβάλλει παραίτηση.

ε) Συμπληρώσει το 70ό έτος της ηλικίας του.

2. Η διαγραφή διατάσσεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες ή οικονομικά περιοδικά της Πρωτεύουσας. Αν ο διαγραφόμενος ασκούσε το επάγγελμα σε πόλη, εκτός του νομού Αττικής, η μία από τις δύο δημοσιεύσεις γίνεται σε εφημερίδα της περιφέρειας ασκήσεως του επαγγέλματος.

Άρθρο 22

Αναστολή ασκήσεως επαγγέλματος

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής που επιθυμεί να διακόψει προσωρινά την άσκηση του επαγγέλματος του υποχρεούται να υποβάλει αίτηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο του χορηγεί την σχετική άδεια.

2. Ο λαβόν την παραπάνω άδεια τελεί εν αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος. Κατά την διάρκεια της αναστολής δεν ισχύουν ως προς τον τυχόντα αυτής τα ασυμβίβαστα του άρθρου 15 παρ. 1 του παρόντος. Η αναστολή αυτή δεν δύναται να διαρκέσει πέραν της διετίας δυναμένη να παραταθεί μέχρι δύο εισέτι έτη για εξαιρετικούς λόγους με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Μετά την λήξη της αναστολής χάνει την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή, εφόσον δεν επανέλθει εντός του τριμήνου, οπότε και επαναφέρεται αυτοδικαίως στην βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή.

3. Ο μετά την λήξη του χρόνου της αναστολής επανερχόμενος στην ενεργό άσκηση του επαγγέλματος δεν δύναται να ορισθεί Ορκωτός Ελεγκτής σε επιχείρηση ή οργανισμό στον οποίο τυχόν προσέφερε καθ' οιονδήποτε τρόπο τις υπηρεσίες του κατά την διάρκεια της αναστολής και σε οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση του αυτού κλάδου. Στον ίδιο περιορισμό υπόκεινται για μια διετία και η εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει ως μέτοχος, εταίρος ή μέλος.

4. Οι Επίκουροι και Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές μπορούν να διακόπτουν όποτε επιθυμούν την άσκηση του επαγγέλματος. Η διακοπή αυτή αναγγέλλεται υποχρεωτικά στο Εποπτικό Συμβούλιο και καταχωρίζεται στο Μητρώο του καθενός. Η διακοπή της ασκήσεως του επαγγέλματος από Επίκουρο και Δόκιμο Ορκωτό Ελεγκτή για συνεχές ή διακεκομμένο χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας συνεπάγεται αυτοδικαίως την διαγραφή του από το Μητρώο των Επικούρων ή Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί μέχρι δύο ακόμη έτη για εξαιρετικούς λόγους με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Άρθρο 23

Πόροι του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών

1. Πόροι του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι: 325

α) Ποσοστό 2% επί των αμοιβών που καταβάλλονται προς τους Ορκωτούς Ελεγκτές για τους υποχρεωτικούς ελέγχους.

β) Οι εισφορές των Ορκωτών, των Επικούρων και των Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών που καθορίζονται εκάστοτε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος.

γ) Τα πρόστιμα τα επιδικαζόμενα σε βάρος μελών των Σώματος κατά το άρθρο 21 παρ. 4 του παρόντος.

δ) Οι προς το Σώμα δωρεές, κληροδοσίες και κρατικές ή κοινοτικές επιχορηγήσεις.

ε) Τα έσοδα εκ της διαθέσεως βιβλίων, εντύπων και εν γένει εκδόσεων του Σώματος.

στ) Τα εισοδήματα εκ της καθ' οιονδήποτε τρόπο εκμεταλλεύσεως της κινητής ή ακινήτου περιουσίας αυτού.

Τα υπό στοιχεία α' και β' έσοδα μπορούν να τροποποιούνται με αποφάσεις της Γενικής Συνελεύσεως και αποδίδονται ευθέως στην οικονομική υπηρεσία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ανά ημερολογιακό τρίμηνο και εντός του επομένου μηνός, με ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών, της ευθύνης τους καλυπτούσης και τις εισφορές που οφείλονται από τους υπ' αυτούς Επίκουρους και Δοκίμους Ορκωτούς Ελεγκτές. Καθυστερούμενες εισφορές εκ της ατίας αυτής εισπράττονται αναγκαστικώς κατά τις διατάξεις περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων. Ως εκτελεστός τίτλος χρησιμεύει απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου διαπιστούσα την οφειλή.

2. Μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου παρέχοντος και την σχετική εξουσιοδότηση, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών δύναται να συνάπτει δάνεια από Τράπεζα ή από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, παρέχον σαν εγγύηση ποσοστό επί των κατά την παράγραφο 1 στοιχεία α' και β' εσόδων.

3. Οι εγγραφόμενοι στα Μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών καταβάλλουν παράβολο εγγραφής που καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Ειδικώς για την περίοδο μέχρι της πρώτης Τακτικής Γενικής Συνέλευσης το παράβολο εγγραφής ορίζεται ως εξής:

Ορκωτοί Ελεγκτές 50.000

Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές 40.000

Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές 30.000

Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές 20.000

Με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης μπορεί να δημιουργηθεί συνεγγυητικό κεφάλαιο για την αντιμετώπιση τυχόν επισφαλών απαιτήσεων από τους ελέγχους που είναι υποχρεωτικοί για τους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Άρθρο 24

Μεταβατικές διατάξεις

1. Στο κατά το άρθρο 13 παρ. 1 του παρόντος Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται αυτοδικαίως οι ήδη υπηρετούντες ορκωτοί λογιστές του Ν.Δ. 3329/1955. Η εγγραφή θα πραγματοποιηθεί με βάση ονομαστική κατάσταση που θα καταρτισθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και θα διαβιβαστεί στο κατά το άρθρο 9 του παρόντος Εποπτικό Συμβούλιο, μέσα σε έξι μήνες από την δημοσίευση του παρόντος.

2. Στο παραπάνω Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται επίσης, μετά από αίτηση τους που υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες από την δημοσίευση του παρόντος και κατόπιν επιτυχούς δοκιμασίας διενεργούμενης κατά τα οριζόμενα στην επόμενη παράγραφο:

α) Οι κάτοχοι πτυχίου ανωτάτων οικονομικών ή εμπορικών ή βιομηχανικών σχολών της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής που έχουν την ελληνική ιθαγένεια ή είναι ομογενείς και έχουν συμπληρώσει δεκαπενταετή ελεγκτική πείρα στον οικονομικό, λογιστικό και νομικό τομέα στην Ελλάδα.

β) Οι Έλληνες και οι υπήκοοι των άλλων κρατών-μελών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που (ι) έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε άλλο κράτος-μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και είναι αναγνωρισμένοι Ορκωτοί Λογιστές ή Ελεγκτές σε χώρα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σύμφωνα με τον Πίνακα του Παραρτήματος 3 του παρόντος και (ii) έχουν συμπληρώσει δεκαετή προϋπηρεσία σε ελεγκτικές εργασίες, εκ των οποίων τριετή τουλάχιστον στην Ελλάδα.

3. Οι καταθέτοντες αίτηση εγγραφής τους στο Μητρώο και ανήκοντες στις κατηγορίες α' και β' της προηγούμενης παραγράφου συνοδεύουν αυτήν με αναλυτικό βιογραφικό σημείωμα, περιέχον τους τίτλους σπουδών και τα στοιχεία της κτηθείσης εμπειρίας, καθώς και κατάλογο των κυριωτέρων εκτελεσθεισών πάσης φύσεως Ελεγκτικών εργασιών, υποβάλλονται δε εντός τριμήνου από της παρόδου της κατά τα ανωτέρω εξαμήνου προθεσμίας σε προφορική και γραπτή εξέταση ενώπιον τριμελούς επιτροπής, οριζόμενης με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και αποτελούμενης εξ ενός συμβούλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και δύο καθηγητών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, πάνω σε θέματα φορολογίας, ελεγκτικής και λογιστικής. Εφόσον κριθούν ικανοί παρά της ως άνω επιτροπής εγγράφονται στο Μητρώο προς άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή από την έναρξη εφαρμογής του παρόντος.

4. Στο κατά το άρθρο 13 παρ. 1 του παρόντος Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται μετά από κρίση του Εποπτικού Συμβουλίου με βάση τα στοιχεία του υπηρεσιακού τους φακέλλου, οι Βοηθοί Ορκωτοί Λογιστές που έχουν συμπληρώσει ΙΟετή προϋπηρεσία στο Σώμα Ορκωτών Λογιστών και έχουν ολοκληρώσει τις προβλεπόμενες από το Ν.Δ. 3329/55 εξετάσεις.

5. Εγγράφονται στο Μητρώο των Επικούρων Ορκωτών Ελεγκτών:

α) Οι Βοηθοί Ορκωτοί Λογιστές που δεν έχουν συμπληρώσει τον κατά την παράγραφο 4 του παρόντος χρόνο υπηρεσίας, ή δεν εγγράφησαν στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του παρόντος άρθρου.

β) Οι ήδη υπηρετούντες ως δόκιμοι λογιστές Α' τάξεως που έχουν συμπληρώσει πενταετή υπηρεσία στο Σώμα Ορκωτών Λογιστών ή 3ετή προϋπηρεσία στο βαθμό του Δοκίμου Ορκωτού Λογιστή Α' τάξεως.

Οι ανωτέρω εξελίσσονται στο βαθμό του Ορκωτού Ελεγκτή με την συμπλήρωση 10 ετών ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από κρίση του εποπτικού συμβουλίου με βάση τα στοιχεία του ατομικού υπηρεσιακού τους φακέλλου και με την προϋπόθεση ότι έχουν ολοκληρώσει τις προβλεπόμενες εξετάσεις από το Ν.Δ. 3329/55.

6. Εγγράφονται στο Μητρώο των Επικούρων Ορκωτών Ελεγκτών επίσης, οι έχοντες τα προσόντα της παραγράφου 2 του παρόντος πλην του χρόνου ελεγκτικής προϋπηρεσίας, εφόσον πάντως ο υπ' αυτών διανυθείς υπερβαίνει το ήμισυ του ανωτέρω οριζόμενου.

Η εγγραφή των ανωτέρω γίνεται με αίτηση τους και κατόπιν προφορικών εξετάσεων διεξαγόμενων σε γενικά θέματα φορολογίας, ελεγκτικής και λογιστικής από την επιτροπή της παραγράφου 3 του παρόντος, και κατά τους όρους αυτής. Οι ανωτέρω για τον διορισμό τους ως Ορκωτών Ελεγκτών υπόκεινται στις εξετάσεις της ενότητας Α που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 22 του παρόντος.

7. Εγγράφονται με αίτηση τους στο Μητρώο Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών όσοι έχουν τα προσόντα της προηγούμενης παραγράφου, πλην του χρόνου προϋπηρεσίας, καθώς και οι δόκιμοι Β' τάξεως υποκείμενοι περαιτέρω για την εξέλιξη τους στην βαθμίδα του Επικούρου στις επαγγελματικές εξετάσεις του Σώματος ως ακολούθως:

Έτη προϋπηρεσίας	Επαγγελματικές Εξετάσεις
Μέχρι 3 έτη	Ενότητες Α, Β και Γ
Άνω των 3 ετών και μέχρι 4 έτη	Ενότητα Β και Γ
Άνω των 4 ετών και μέχρι 5 έτη	Ενότητα Γ

Οι ολοκληρώσαντες επιτυχώς τη δοκιμασία ενός από τους τομείς των ανωτέρω ενότητων απαλλάσσονται από τη νέα δοκιμασία στον ίδιο τομέα, υποχρεούνται όμως να υποβληθούν στη δοκιμασία των υπολειπομένων τομέων γνώσεων κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 3329/55.

8. Όλες οι υφιστάμενες θέσεις Ορκωτών Λογιστών, βοηθών Ορκωτών Λογιστών και Δοκίμων Ορκωτών Λογιστών Α' και Β' τάξεως καταργούνται αυτοδικαίως από της αντιστοίχου ημερομηνίας του επομένου της δημοσίευσής του παρόντος έτους.

να συγκροτήσουν μία ή περισσότερες εταιρείες ή κοινοπραξίες διεπόμενες από τις διατάξεις του παρόντος.

10. Οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης,

9. Τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών μπορούν, «Ελεγκτής υπέπεσε σε πειθαρχικό παράπτωμα. 1. Παραπομπή στο Προνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών

εξακολουθούν να έχουν τον δημόσιο χαρακτήρα τους και παραμένουν ως Λογαριασμοί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και οι εισφορές τους καθίστανται υποχρεωτικές και

για τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επικούρους Ορκωτούς

Ελεγκτές, τους Δοκίμους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές, οι οποίοι εντάσσονται

στους Ασφαλιστικούς αυτούς Λογαριασμούς. Τους λογαριασμούς αυτούς τους διαχειρίζεται το Εποπτικό Συμβούλιο.

11. Το πρώτο Εποπτικό Συμβούλιο που θα διοικήσει το Σώμα από την έναρξη ισχύος του παρόντος και μέχρι την σύγκλιση της Τρίτης Τακτικής Γενικής Συνέλευσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορίου. Το αυτό ισχύει και για το πρώτο Επιστημονικό Συμβούλιο του Σώματος.

12. Προσαρτώνται και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του παρόντος τα παραρτήματα 1, 2 και 3 τα οποία έχουν ως ακολούθως:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 ΚΩΛΥΜΑΤΑ ΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

1. Κωλύματα διορισμού από στρατιωτικές Υποχρεώσεις

Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών: α) ο μη εγγεγραμμένος εις τα μητρώα αρρένων ή επί θηλέων εις το γενικό μητρώον των δημοτών, β) ο μη εκπληρώσας τις στρατιωτικές αυτού υποχρεώσεις ή μη απαλλαγείς τούτων νομίμως και γ) ο ανυπότακτος ή ο τελεσιδικώς καταδικασθείς επί λιποταξίας.

2. Κώλυμα εκ ποινικής καταδίκης, απαγορεύσεως και δικαστικής αντιλήψεως.

(α) Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών ο καταδικασθείς για κακούργημα, καθώς και ο λόγω καταδίκης στερηθείς των πολιτικών δικαιωμάτων και μετά την λήξη του ορισθέντος διά την στέρηση χρόνου.

(β) Δεν διορίζεται οσάυτως ο καταδικασθείς σε οιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και εν υπηρεσία), απάτη, εκβιασμό, πλαστογραφία, απιστία, δωροδοκία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, έγκλημα κατά των ηθών και συκοφαντική δυσφήμιση. Επίσης δεν διορίζεται ο υπόδικος διά τελεσιδικίου βουλευματος παρεπεμφθείς για κακούργημα ή για κάποιον από τα πλημμελήματα που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο.

(γ) Η παραγραφή αδικήματος, για το οποίο διετάχθη παραπομπή με τελεσιδικό βούλευμα, η αποκατάσταση, η αμνηστία και η χάρις μετ' άρσεως των συνεπειών, δεν αίρουν το πιο πάνω κώλυμα.

(δ) Δεν διορίζεται ο τελών υπό απαγόρευση ή δικαστική αντιλήψη.

3. Κωλύματα εξ ελλείψεως του προσήκοντος ήθους

(α) Ουδείς διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών,

αν δεν έχει το προσήκον ήθος. Στο ήθος περιλαμβάνονται και οι υγιείς κοινωνικές αντιλήψεις.

(β) Δεν διορίζεται επίσης ο απολυθείς από θέση δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με απόφαση συμβουλίου για πειθαρχικούς λόγους πριν από την πάροδο δεκαπενταετίας από της απολύσεως. Η κατά το προηγούμενο εδάφιο άρση του κωλύματος διορισμού δεν ισχύει επί απολύσεων για τους πειθαρχικούς λόγους που αναφέρονται στις περιπτώσεις των παρ. 1 και 2 του παρόντος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

1. Παραπομπή στο πειθαρχικό συμβούλιο (α) Εάν το Εποπτικό Συμβούλιο

κρίνει ότι Ορκωτός Ελεγκτής, ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός(β) Γενομένη παραπομπή δεν ανακαλείται.
(γ) Στο παραπεμπτήριο έγγραφο πρέπει να μνημονεύονται τα συνιστώσα τα δωκόμοιο παράπτωμα πραγματικά περιστατικά, καθώς και τα υπάρχοντα στοιχεία, τα οποία πιθανολογούν την ενοχή του παραπεμπομένου.

(δ) Το παραπεμπτήριο έγγραφο κοινοποιείται στον παραπεμπομένο και αποστέλλεται, μετά του φακέλλου της υποθέσεως και ολοκλήρου του ατομικού φακέλλου του παραπεμπομένου, στο πειθαρχικό συμβούλιο.

2. Προανάκριση

9α) Η προανάκριση συνίσταται σε προκαταρκτική άτυπη συλλογή και καταγραφή πληροφοριών και στοιχείων περί του εικαζόμενου πειθαρχικού αδικήματος και των συνθηκών, κάτω από τις οποίες ετελέσθη τούτο.

(β) Προανάκριση ενεργεί το μέλος του πειθαρχικού συμβουλίου που ορίζεται με απόφαση αυτού.

(γ) Εάν εκ των συγκεντρωθέντων στοιχείων κρίνει ο ενεργών την προανάκριση, ότι δεν συντρέχει περίπτωση πειθαρχικής διώξεως, τερματίζει την προανάκριση με αιτιολογημένη έκθεση αυτού που υποβάλλει στο πειθαρχικό συμβούλιο για την λήψη σχετικής απόφασης. Εάν εκ των συγκεντρωθέντων στοιχείων κρίνει ο ενεργών την προανάκριση ότι προκύπτει πειθαρχικό αδίκημα τερματίζει την προανάκριση και υποβάλλει αιτιολογημένη έκθεση στο πειθαρχικό συμβούλιο για τα περαιτέρω. Εάν τέλος κρίνει, ότι το αδίκημα χρήζει περαιτέρω ερεύνης, προβαίνει στην ενέργεια ανακρίσεως.

3. Ανάκριση

(α) Την ανάκριση διεξάγει το υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενο μέλος αυτού.

(β) Ο διεξάγων την ανάκριση ενεργεί τις ανακριτικές πράξεις αυτοπροσώπως, δικαιούται δε να ζητήσει από πάσα διοικητική αρχή ή ειρηνοδίκη ή ειδικό πταισματοδίκη την στην έδρα αυτού ενέργεια ανακριτικής πράξεως.

(γ) Η ανάκριση είναι μυστική.

(δ) Η ανάκριση δύναται να επεκταθεί στην έρευνα και άλλων αδικημάτων του παραπεμπομένου, για τα οποία προκύπτουν στοιχεία κατά την πορεία αυτής.

(ε) Καθήκοντα γραμματέως της ανακρίσεως εκτελεί ο υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενος υπάλληλος της Εκτελεστικής Γραμματείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

(στ) Ανακριτικές πράξεις είναι:

(i) Η αυτονία δημοσίων εγγράφων ή ιδιωτικών κατατεθειμένων σε δημόσια αρχή ενεργείται στο γραφείο όπου ταύτα φυλάσσονται. Έγγραφα κατεχόμενα από ιδιώτη παραδίδονται στον ενεργούντα την ανάκριση, αποδίδονται δε υποχρεωτικώς ευθύς μετά το πέρας της πειθαρχικής δίκης. Ο ενεργών την ανάκριση υποχρεούται, κατόπιν αιτήσεως του ιδιώτου, να χορηγεί αντίγραφα των παραληφθέντων εγγράφων ή αποσπασμάτων. Εάν πρόκειται περί εγγράφων αναγκαιούντων στον ιδιώτη προς εξυπηρέτηση ιδίου συμφέροντος, ταύτα ανακοινούνται στον ενεργούντα την ανάκριση εξετάζονται στον τόπο όπου ταύτα ευρίσκονται.

(ii) Οι μάρτυρες

Οι μάρτυρες εξετάζονται ενόρκως σύμφωνα με τις διατάξεις της Ποινικής Δικονομίας στον τόπο της κατοικίας ή διαμονής τους. Η εξέταση των παρά του παραπεμπομένου προσαγομένων μαρτύρων πέραν των πέντε, απόκειται στην κρίση του διενεργούντος την ανάκριση.

(iii) Οι πραγματογνώμονες

Πραγματογνώμονες ορίζονται δημόσιοι υπάλληλοι, μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και αξιωματικοί του κατά ξηράν, θάλασσαν και αέρα στρατού, της χωροφυλακής ή της αστυνομίας, ορκίζονται δε πριν από την εκτέλεση της πραγματογνωμοσύνης σύμφωνα με τις διατάξεις της Ποινικής Δικονομίας.

(iv) Η εξέταση του παραπεμπομένου

Κατά την ανάκριση πρέπει να καλείται οπωσδήποτε για εξέταση ο παραπεμπομένος. Η μη προσέλευση τούτου ή η άρνηση προς εξέταση δεν κωλύει την πρόοδο της ανάκρισης.

Περί των ανακριτικών πράξεων συντάσσονται εκθέσεις που υπογράφονται από όλους τους συμπράξαντες.

4. Ενέργειες μετά την ανάκριση

(α) Ο ενεργήσας την ανάκριση υποβάλλει, μετά το πέρας της ανάκρισης, τον φάκελλο αυτής μετά του πορίσματος του στο πειθαρχικό συμβούλιο.

(β) Ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου, μετά την υποβολή του πορίσματος, δύναται να ορίσει σαν εισηγητή της υποθέσεως ένα από τα μέλη του πειθαρχικού συμβουλίου, προκειμένου να αποφασίσει αυτό είτε την κλήση σε απολογία του παραπεμπομένου, είτε την άνευ ταύτης απαλλαγή αυτού.

5. Κλήση του παραπεμπομένου σε απολογία

(α) Η εξέταση του δωκόμομένου κατά το στάδιο της ανακρίσεως δεν αναπληρώνει την κλήση σε απολογία.

(β) Η κλήση σε απολογία καθορίζει σαφώς το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα και τάσσει εύλογο προθεσμία στον παραπεμπομένο για απολογία, πάντως όχι βραχύτερα των τριών ημερών. Κατόπιν αιτιολογημένης εγγράφου αιτήσεως του παραπεμπομένου δύναται να παραταθεί η προ; απολογία προθεσμία εφ' άπαξ μέχρι του τριπλασίου της ταχθείσης.

(γ) Η κλήση σε απολογία επιδίδεται με δικαστικό επιμελητή στην επαγγελματική κατοικία του παραπεμπομένου. Περί της επιδόσεως ταύτης συντάσσεται αποδεικτικό. Στην περίπτωση αρνήσεως παραλαβής ο επιδίδων συντάσσει πράξη βεβαιούσα την άρνηση.

(δ) Η μη εμπρόθεσμος υποβολή της απολογίας, τη; οποίας η κλήσις επεδόθη αποδεδειγμένως, δεν κωλύει την έκδοσιν της αποφάσεως. Αλλά και η εκπροθέσμως υποβληθείσα προ της εκδόσεως της αποφάσεως λαμβάνεται υπόψη.

(ε) Η ενώπιον του πειθαρχικού συμβουλίου προσέλευση του παραπεμπομένου και απολογία αυτού, να καλύπτει την παράλειψη της κλήσεως σε απολογία.

(στ) Μετά την κλήση σε απολογία η υπόθεση πρέπει να περατωθεί με απόφαση του πειθαρχικού συμβουλίου.

6. Απολογία

(α) Η απολογία υποβάλλεται εγγράφως. Κατ' εξαίρεση, για εύλογο αιτία, δύναται να επιτραπεί από το πειθαρχικό συμβούλιο η προφορική τοιαύτη κατόπιν αιτήσεως του παραπεμπομένου.

(β) Η έγγραφος απολογία παραδίδεται επί αποδείξει στον πρόεδρο του πειθαρχικού συμβουλίου ή διαβιβάζεται σ' αυτόν με δικαστικό επιμελητή.

(γ) Προ πάσης απολογίας δικαιούται ο παραπεμπομένος να λάβει γνώση της σχηματισθείσης δικογραφίας. Περί τούτου συντάσσεται πράξη, η οποία υπογράφεται υπό του μέλους του πειθαρχικού συμβουλίου του τηρούντος τον φάκελλο και υπό του λαβόντος γνώση αυτού, ή, σε άρνηση του δευτέρου, υπό μόνον του πρώτου.

(δ) Ο καλούμενος σε απολογία δικαιούται να ζητήσει διά της απολογίας του εύλογο προθεσμία για την υποβολή εγγράφων στοιχείων, η παροχή της οποίας απόκειται στην κρίση του πειθαρχικού συμβουλίου.

7. Προσδιορισμός δικασίμου - Αυτοπρόσωπος παρά σταση

(α) Μετά την υποβολή της απολογίας ή την παρέλευση της προς τούτο προθεσμίας ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου με πράξη του προσδιορίζει την ημέρα της δίκης, ανακοινουμένη εγγράφως και εγκαίρως, πάντως όμως τουλάχιστον προ 48 ωρών, στον παραπεμπομένο.

(β) Το πειθαρχικό συμβούλιο δικαιούται να απαιτήσει την ενώπιον αυτού αυτοπρόσωπη παράσταση του παρεπεμπομένου. Το αυτό δικαίωμα έχει και ο παραπεμπομένος.

(γ) Στην περίπτωση που το πειθαρχικό συμβούλιο κρίνει αναγκαία την συμπλήρωση της ανακρίσεως ή την προφορική υποστήριξη της απολογίας, δύναται να αποφασίσει την αναβολή της δίκης.

(δ) Αναβληθείσης της δίκης, ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου προσδιορίζει άλλη δικασίμο, η οποία ανακοινούται εγκαίρως στον παραπεμπομένο.

(ε) Η παράσταση ή συμπαράσταση πληρεξουσίου δικηγόρου ή άλλου οιαγορεύεται.

8. Εξαίρεση μελών του πειθαρχικού συμβουλίου.

Ο παραπεμπομένος δύναται να ζητήσει εφ' άπαξ την εξαίρεση ενός κατ' ανότατο όριο μέλους του πειθαρχικού συμβουλίου. Επί της σχετικής αιτήσεως εξαίρεσεως, η οποία πρέπει να υποβάλλεται εγγράφως στον πρόεδρο του πειθαρχικού συμβουλίου δύο τουλάχιστον ημέρες πριν από την συζήτηση της υποθέσεως, να είναι αιτιολογημένη και

να συνοδεύεται από τα υπάρχοντα τυχόν δικαιολογητικά, αποφαίνεται κατά πλειοψηφία, οριστικώς και τελεσιδίκως το πειθαρχικό συμβούλιο, συντιθέμενο εκ των λοιπών μελών αυτού, με αιτιολογημένη απόφαση που καταχωρείται στα πρακτικά. Το μέλος υπέρ της εξαφάνσεως του οποίου απεφάνθη το συμβούλιο αντικαθίσταται από τον αναπληρωτή του.

9. Εκτίμηση αποδείξεων

- (α) Το πειθαρχικό συμβούλιο εκτιμά τις προσαχθείσες αποδείξεις κατ' ελευθέρα κρίση.
- (β) Το πειθαρχικό συμβούλιο δύναται, προς μόρφωση της κρίσεως του, να λάβει υπ' όψη και αποδεικτικά στοιχεία μη προκύπτοντα από πειθαρχική διαδικασία, αλλά από άλλη διαδικασία νομίμως συστημένη, εφόσον έλαβε γνώση αυτών ο παραπεμπόμενος.
- (γ) Αδικήματα, για τα οποία ο παραπεμπόμενος δεν εκλήθη σε απολογία, δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο της δίκης.
- (δ) Η απόφαση πρέπει να στηρίζεται επί αποδεδειγμένων πραγματικών γεγονότων και όχι απλών υπονοιών και να είναι αιτιολογημένη τόσο για την διαπίστωση της ενοχής, όσο και για την επιβολή της ποινής.

10. Πειθαρχική απόφαση

- (α) Πάσα πειθαρχική απόφαση εκδίδεται εγγράφως.
- (β) Στην απόφαση μνημονεύονται:
- (i) ο τόπος και ο χρόνος της εκδόσεως,
- (ii) το όνομα των μελών του πειθαρχικού συμβουλίου,
- (iii) το όνομα και η βαθμίδα του κριθέντος,
- (iv) το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα, ο χρόνος και ο τόπος της εκτελέσεως αυτού,
- (v) η απολογία και η τυχόν προφορική υποστήριξη αυτής ή η μη υποβολή απολογίας και η κλήση ή μη κλήση σε προφορική ανάπτυξη της απολογίας,
- (vi) η αιτιολογία της απόφασης,
- (vii) αν ελήφθη ομοφώνως ή κατά πλειοψηφίαν, και
- (viii) η αθώωση του κριθέντος ή η επιβαλλόμενη ποινή.
- Το υπό στοιχείον (v) μέρος της αποφάσεως μνημονεύεται περιληπτικώς.
- (γ) Η πειθαρχική απόφαση υπογράφεται από τα μέλη του πειθαρχικού συμβουλίου.
- (δ) Αντίγραφο της πειθαρχικής απόφασης κοινοποιείται στον κριθέντα και το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.
- (ε) Η κατά την προηγούμενη παράγραφο κοινοποίηση της απόφασης στον κριθέντα ενεργείται με δικαστικό επιμελητή.
- (στ) Ανάκληση εκδοθείσας πειθαρχικής απόφασης δεν επιτρέπεται.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΙΣ ΛΟΙΠΕΣ ΧΩΡΕΣ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

ΧΩΡΑ	ΉΤΛΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ
ΒΕΛΓΙΟ	ΚενίδεϋΓ ά' Εηίκρήδεδ	Ιηδίίυϊ άεδ ΚβνίδεϋΓ δ ά' ΕηίΓ ερηδεδ

Άρθρο 25

Έναρξη

Ισχύος

Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από της δημοσιεύσεως του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος αρχίζει μετά ένα (1) έτος από της ημερομηνίας δημοσιεύσεως του κατά τα ανωτέρω.

Στον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας αναθέτουμε την δημοσίευση και εκτέλεση του παρόντος.

Μύκονος, 10 Ιουλίου 1992

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Γ. ΚΑΡΑΜΑΝΛΗΣ

ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ

ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΒΙΟΜΝΙΑΣ, ΕΝΕΡΓ. ΚΑΙ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ

ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΜΑΝΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ

ΑΝΔΡΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 4^{ον}
Ελεγκταί και δικαιώματα μειοψηφίας

Άρθρον 36

"1. Προκειμένου να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη Γενική Συνέλευση σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), αυτοί θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν.Δ. 3329/1955 "Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών" (ΦΕΚ Α' 230/1955), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά. Στην περίπτωση αυτή, οι εταιρείες, για τον τακτικό τους έλεγχο, έχουν τη δυνατότητα, αντί δυο ελεγκτών, να εκλέγουν ένα μόνο Ορκωτό Λογιστή. Οι διατάξεις των παρ. 7 και 8 του άρθρου 42α εφαρμόζονται αναλόγως".

***Η παρ. 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 27 του ΠΔ 409/1986 (Α 191).

2. Οι ελεγκταί ούτοι, ως και ισάριθμοι αναπληρωματικοί, ορίζονται πάντοτε υπό της προηγούμενης τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, πλην των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσεως, οίτινες δύνανται να ονομασθώσιν εν τω καταστατικώ ή να ορισθώσιν υπό εκτάκτου Συνελεύσεως, συγκαλουμένης εντός τριμήνου από της συστάσεως της εταιρείας. "Εις ας Εταιρείας έχει επεκταθή ο θεσμός των ορκωτών λογιστών, τούτους εκλέγει η Γενική Συνέλευσις εκ καταλόγου εξ (6) τουλάχιστον ορκωτών λογιστών, χορηγούμενου υπό του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος πέντε τουλάχιστον ημέρας προ της Γενικής Συνελεύσεως".

***Το εντός " " εδάφιο της παραγρ.2 προσετέθη διά του άρθρου 20 παρ.1 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123).

"3. Οι ελεγκτές αμείβονται πάντοτε από την εταιρία. Το ποσό της αμοιβής τους ορίζεται με την απόφαση της γενικής συνέλευσης που τους διορίζει. Ποσοστό της αμοιβής των ελεγκτών παρακρατείται και αποδίδεται στο Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.). Το ελάχιστο όριο της αμοιβής των ελεγκτών, καθώς και το ποσοστό της παρακράτησης και η διαδικασία απόδοσής του στον Ο.Ε.Ε. καθορίζονται με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Ανάπτυξης ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος. Η αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών

καθορίζεται με τη διαδικασία που προβλέπεται στις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 18 του ν. 2231/1994 (ΦΕΚ 139 Α):

***Η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 9 άρθρ.10 Ν.2741/1999 ΦΕΚ Α 199/28.9.1999.

4. Εντός πέντε ημερών από της συνεδριάσεως της ορισάσης τους ελεγκτάς Γενικής Συνελεύσεως, δέον να γίνη υπό της εταιρίας η ανακοίνωσις προς αυτούς του διορισμού των, εν περιπτώσει δε καθ' ην δεν αποποιηθώσι τον διορισμόν τούτον εντός πενθημέρου προθεσμίας, θεωρούνται ως αποδεχθέντες και έχουσι πάσας τας εκ του άρθρου 37 ευθύνας και υποχρεώσεις.

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με το άρθρον 23 παρ. 2 του Ν.Δ. 400/1970, ΦΕΚ Α 10: "Αι αυταί ως άνω Ασφαλιστικάί Εταιρείαι (αλλοδαπαί) υπόκεινται εις την αρμοδιότητα των Ελληνικών Δικαστηρίων και εις τον κατά τας διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.2190/1920 "περί Ανωνύμων Εταιρειών" ως ετροποποιήθη μεταγενεστέρως και του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν.Δ. 3329/1955 "περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών" λογιστικόν έλεγχον διά τας εν Ελλάδι εργασίας των".

"Άρθρο 36α

1. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ανώνυμης εταιρίας από ορκωτό ελεγκτή, ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανώτατων σχολών που έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 475/1991 (ΦΕΚ 176 Α').

2. Οι κατά τα ανωτέρω ελεγκτές δύνανται να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε εταιρικές χρήσεις.

***Το άρθρο 36α αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.13 Ν.2339/1995 (Α 204), σύμφωνα δε με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου ΙΣΧΥΕΙ ΑΠΟ 1-1-1996.

Άρθρον 37

"1. Οι ελεγκταί οφείλουσι κατά την διάρκειαν της χρήσεως να παρακολουθώσι την λογιστικήν και διαχειριστικήν κατάστασιν της Εταιρίας δικαιούμενοι να λάβωσι γνώσιν οιοδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου περιλαμβανομένων και των πρακτικών της Γενικής Συνελεύσεως και του Διοικητικού Συμβουλίου. Υποχρεούνται όπως προβαίνωσιν εις πάσαν

αναγκαίαν υπόδειξιν προς το Διοικητικόν Συμβούλιον, εν περιπτώσει δε παραβάσεως των διατάξεων του Νόμου ή του καταστατικού αναφέρονται εις τον ασκούντα την εποπτείαν Υπουργόν του Εμπορίου. Μετά την λήξιν της χρήσεως υποχρεούνται να ελέγξωσι τον ισολογισμόν και τον λογαριασμόν αποτελεσμάτων χρήσεως υποβάλλοντες προς την τακτικήν γενικήν συνέλευσιν έκθεσιν περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών. Εκ της εκθέσεως ταύτης δέον να προκύπτη σαφώς, μετ' έλεγchon της ακριβείας και νομιμότητος των εγγραφών εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, εάν ο ισολογισμός απεικονίζη την οικονομικήν κατάστασιν της επιχειρήσεως κατά την ημερομηνία της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα. Ειδικότερον η έκθεσις των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει:

- α) εάν παρεσχέθησαν εις αυτούς αι πληροφορίαι, ων είχον ανάγκην προς εκτέλεσιν του έργου των,
- β) εάν έλαβον γνώσιν πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφ' όσον υπάρχουν τοιαύτα,
- γ) εάν προκειμένου περί βιομηχανικής Εταιρίας τηρήται κανονικός λογαριασμός κόστους παραγωγής και
- δ) εάν επήλθε τροποποίησις εις την μέθοδον της απογραφής εν σχέσει προς την προηγουμένην χρήσιν".

***Η παράγραφος 1 αντικατεστάθη ως άνω διά του άρθρου 21 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123).

2. Οι ελεγκταί οφείλουσι να παρίστανται εν τη Γενική Συνελεύσει και να παρέχωσι πάσαν πληροφορίαν, σχετικήν προς τον παρ' αυτών ενεργηθέντα έλεγchon.

"3. Οι ελεγκταί ευθύνονται κατά την ενάσκησιν των καθηκόντων των διά παν πταίσμα υποχρεούμενοι εις αποζημίωσιν της Εταιρείας. Η εκ του παρόντος ευθύνη δεν δύναται να αποκλεισθή ή τροποποιηθή. Η αξίωσις της εταιρείας παραγράφεται μετά διετίαν".

***Η παράγρ. 3 προσετέθη διά του άρθρου 21 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123).

"4. Δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές εταιρίας, πρόσωπα από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του παρόντος, υπάλληλοι της εταιρίας ή εξαρτημένης προς αυτή εταιρίας δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας".

***Η παράγρ.4 προστέθηκε με το άρθρο 21 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123) και αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 2 άρθρ. 13 Ν.2339/1995 (Α 204), σύμφωνα δε με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου ΙΣΧΥΕΙ ΑΠΟ 1-1-1996.

Άρθρον 37α

Ανώνυμοι Εταιρείαι προσλαμβάνουσαι τους κατά τα άρθρα 36 και επ. του παρόντος ελεγκτάς αυτών εξ ορκωτών λογιστών απολαύουσι των κατωτέρω πλεονεκτημάτων:

α) Επί των εταιρειών τούτων δικαίωμα όπως ζητήσωσι τον έλεγγον κατά το άρθρον 39α παρ. 1 εν συνδυασμώ προς το άρθρον 40 εδαφ. α' του παρόντος έχουσι μέτοχοι αντιπροσωπεύοντες τουλάχιστον το 1/10 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

β) Η Επιτροπή του Χρηματιστηρίου δύναται να ζητήσει τον άνω έλεγγον δι' αποφάσεως αυτής λαμβανομένης ουχί δια της πλειοψηφίας αυτής, ως εν άρθρω 40 εδαφ. β', αλλά δια πλειοψηφίας των 3/4 των μελών αυτής.

γ) Ο Υπουργός του Εμπορίου δικαιούται να ζητήσει τον αυτόν ως άνω έλεγγον, αλλά μετά γνώμην της Επιτροπής Ανωνύμων Εταιρειών.

Άρθρον 38

1. Οι ελεγκταί δικαιούνται δι' αιτήσεως αυτών προς τον Πρόεδρον του Διοικητικού Συμβουλίου να ζητήσωσι την σύγκλησιν εκτάκτου γενικής συνελεύσεως.

2. Η Συνέλευσις αύτη συγκαλείται υποχρεωτικώς υπό του Διοικητικού Συμβουλίου εντός δέκα ημερών από της επιδόσεως της αιτήσεως προς τον Πρόεδρον αυτού, έχει δε ως αντικείμενον ημερησίας διατάξεως το εν τη αιτήσει περιεχόμενον.

Άρθρον 39

1. Αιτήσει μετόχων, εκπροσωπούτων το εν εικοστόν του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, το Διοικητικόν Συμβούλιον υποχρεούται ίνα συγκαλή έκτακτον γενικήν συνέλευσιν των μετόχων, ορίζον ημέραν συνεδρίας αυτής, μη απέχουσιν περισσότερο των τριάκοντα ημερών από της χρονολογίας της επιδόσεως της αιτήσεως προς τον Πρόεδρον του Διοικητικού Συμβουλίου.

2. Η αίτησις περιέχει το αντικείμενον της ημερησίας διατάξεως.

"3. Με αίτηση μετόχου ή μετόχων που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, ο πρόεδρος της συνέλευσης υποχρεούται να αναβάλει μια μόνο φορά τη λήψη αποφάσεων από τη γενική συνέλευση, τακτική ή έκτακτη, για όλα ή ορισμένα θέματα, ορίζοντας ημέρα συνέχισης της συνεδρίασης, αυτή που ορίζεται στην αίτηση των μετόχων, η οποία όμως δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες από τη χρονολογία της αναβολής. Η μετ' αναβολή γενική συνέλευση αποτελεί συνέχιση της προηγούμενης και δεν απαιτείται η επανάληψη των διατυπώσεων δημοσίευσης της πρόσκλησης των μετόχων σε αυτήν δε, μπορούν να μετάσχουν και νέοι μέτοχοι, τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 2 και 28".

***Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.3 άρθρ.13 Ν.2339/1995 (Α 204).

"4. Αιτήσκει μετόχων εκπροσωπούτων το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, υποβαλλομένη εις την εταιρείαν πέντε πλήρεις ημέρας προ της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, το Διοικητικόν Συμβούλιον υποχρεούται:

α) να ανακοινού εις την Γενικήν Συνέλευσιν των μετόχων τα ποσά άτινα κατά την τελευταίαν διετίαν κατεβλήθησαν δι' οιανδήποτε αιτίαν υπό της εταιρείας εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή τους Διευθυντάς ή άλλους υπαλλήλους αυτής, ως και πάσαν άλλην παροχήν προς τα πρόσωπα ταύτα ή πάσαν εξ οιασδήποτε αιτίας υφισταμένην σύμβασιν της εταιρείας μετ' αυτών,

β) να παρέχη τας αιτουμένας συγκεκριμένας πληροφορίας περί των υποθέσεων της εταιρείας καθ' ο μέτρον είναι αύται χρήσιμοι διά την πραγματικήν εκτίμησιν των θεμάτων της ημερησίας διατάξεως. Το Διοικητικόν Συμβούλιον δύναται ν' αρνηθή την παροχήν των αιτουμένων πληροφοριών ένεκα αποχρώντος λόγου, της αιτιολογίας αναγραφομένης εις τα πρακτικά".

"5. Αιτήσκει μετόχων εκπροσωπούτων το 1/3 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου υποβαλλομένη εις την εταιρίαν εντός της προθεσμίας της προηγουμένης παραγράφου και εφ' όσον ούτοι δεν εκπροσωπούνται εν τω Διοικητικώ Συμβουλίω, το Διοικητικόν Συμβούλιον υποχρεούται να παράσχη προς αυτούς κατά την Γενικήν Συνέλευσιν ή εάν προτιμά προ ταύτης εις εκπρόσωπον αυτών, πληροφορίας περί της πορείας των εταιρικών υποθέσεων και της περιουσιακής καταστάσεως της εταιρίας. Το Διοικητικόν Συμβούλιον δύναται να αρνηθή ένεκα αποχρώντος ουσιώδους λόγου, της αιτιολογίας αναγραφομένης εις τα πρακτικά".

"6. Στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 4 και της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, τυχόν αμφισβήτηση ως προς το βάσιμο ή μη της αιτιολογίας άρνησης παροχής των πληροφοριών, επιλύεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας, με απόφασή του που εκδίδεται κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων. Με την ίδια απόφαση το δικαστήριο υποχρεώνει και την εταιρία να παράσχει τις πληροφορίες που αρνήθηκε".

***Η παρ.6 αντικαταστάθηκε ως άνω με την 3 άρθρ.13 Ν.2339/1995 (Α 204).

"7. Αιτήσκει μετόχων εκπροσωπούτων το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, η λήψις αποφάσεως επί τινος θέματος της ημερησίας διατάξεως γενικής συνελεύσεως ενεργείται δι' ονομαστικής κλήσεως".

"8. Εις απάσας τας άνω περιπτώσεις των παραγράφων 1 - 5 οι αιτούντες μέτοχοι οφείλουσι να τηρήσωσι κατατεθειμένας, συμφώνως προς το άρθρον 28 του παρόντος, τας παρεχούσας αυτοίς τα ανωτέρω δικαιώματα μετοχάς αυτών από της χρονολογίας της επιδόσεως της αιτήσεως των μέχρι της συνεδριάσεως της Γενικής Συνελεύσεως, εις δε τας περιπτώσεις της παραγράφου 6 μέχρις εκδόσεως της αποφάσεως του Προέδρου".

"9. Το καταστατικόν δύναται να μειώση, ουχί όμως πέραν του ημίσεος, τα απαιτούμενα διά την άσκησιν των εις τας ανωτέρω παραγράφους 4 και 5 δικαιωμάτων ποσοστά του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου".

***Οι πρώην παράγραφοι 4, 5 και 6 του παρόντος άρθρου, ως ετροποποιήθη διά του Ν. 5076/1931, αντικατεστάθησαν διά των ανωτέρω παραγράφων 4, 5, 6, 7, 8 και 9, διά του άρθρου 22 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123).

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο 12 του Ν. 1284/1982 (Α 114): "Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κ.Ν. 2190/1920 δεν εφαρμόζεται στις γενικές συνελεύσεις Τραπεζικών και άλλων ανώνυμων εταιρειών του άρθρου 9 του Ν 1232/1982 που συνήλθαν εντός της οριζόμενης από το άρθρο 10 παρ. 2 του Ν 1232/1982 προθεσμίας για τη λήψη αποφάσεως περί εκλογής νέων μελών του διοικητικού συμβουλίου τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1 του Ν 1232/1982 η περί επικυρώσεως εκλογής μελών του διοικητικού συμβουλίου τους σε αντικατάσταση παραιτηθέντων, αποβιωσάντων ή κηρυχθέντων εκπτώτων. Εκκρεμείς δίκες κάθε βαθμού που αφορούν αμφισβήτηση εγκυρότητας των παραπάνω γενικών συνελεύσεων λόγω μη τηρήσεως της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 39 του Κ Ν 2190/1920 καταργούνται. Δικαστικές αποφάσεις που αφορούν τέτοια αμφισβήτηση παραμένουν σε ισχύ αν κατά τη δημοσίευση του παρόντος είχαν καταστεί αμετάκλητες".

***ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σύμφωνα με το άρθρο 42 παρ. 2 του Ν. 1947/1991, ΦΕΚ Α 70: "Επί ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές ανήκουν κατά ποσοστό άνω του 50% στον

Ο.Α.Ε. ή σε κρατικούς φορείς του άρθρου 1 παρ. 6 του ν. 1256/1982, όπως αρχικώς ίσχυσε, η προθεσμία υποχρεωτικής σύγκλησης έκτακτης γενικής συνέλευσης του άρθρου 39 του ν. 2190/1920 είναι δέκα ημερών και ως τόπος συνεδρίασης της συνέλευσης αυτής δύναται να ορίζονται τα γραφεία της έδρας μετόχων, που εκπροσωπούν άνω του ημίσεως του μετοχικού κεφαλαίου".

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΑΥΤΟ ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΝΑ ΔΕΙΞΟΥΜΕ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ
ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ:

1. ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ Φ.Π.Α
2. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ Φ.Π.Α
3. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Μ.Υ
4. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Ι.Κ.Α

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΑΥΤΟ ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΜΕ ΣΚΟΠΟ ΝΑ ΔΕΙΞΟΥΜΕ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ
ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ:

5. ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ Φ.Π.Α
6. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ Φ.Π.Α
7. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Μ.Υ
8. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Ι.Κ.Α

ΦΠΑ

**ΟΔΗΓΙΕΣ
ΓΙΑ ΤΗ ΣΩΣΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ
ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΤΟΥΣ 2006 (009/06)**

ΦΥΛΛΑΔΙΟ Νο 30

Αθήνα 2007

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ

1. Με το ν.2859/7.11.2000 (ΦΕΚ 248 Α) έγινε κωδικοποίηση του νόμου του ΦΠΑ.
Λόγω της αλλαγής που επήλθε στην αρίθμηση των άρθρων, στη σελίδα 41 του παρόντος φυλλαδίου, παρατίθεται πίνακας αντιστοιχίας, μεταξύ των άρθρων του ν.1642/86 και των άρθρων του ν.2859/00, για διευκόλυνση των αναγνωστών.
2. Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με την χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή π.χ. 45,00 ή 45,65.
3. Με το ν.3427/27-12-2005 (ΦΕΚ 312 Α') για πράξεις που διενεργούνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006 υποβάλλονται όλες οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα του χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό.
4. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1138/15.12.04, διευκρινίσθηκε ότι, οι επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στο χώρο των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων και είναι υπόχρεοι υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης, έχουν υποχρέωση μαζί με την εκκαθαριστική να συνυποβάλλουν και κατάσταση των προμηθευτών τους, από τους οποίους κατά την αγορά των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

1. Γενικά
2. Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση
3. Ποιοι δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση
4. Πότε υποβάλλεται η δήλωση
5. Πού υποβάλλεται η δήλωση
6. Πως υποβάλλεται η δήλωση
7. Υποβολή δηλώσεων από τις επιχειρήσεις που μετασχηματίστηκαν με το ν.2166/93
8. Εκπτώσεις Αρχιτεκτόνων και Μηχανικών
9. Δήλωση με επιφύλαξη
10. Ανακλητική δήλωση
11. Τροποποιητική δήλωση
12. Δήλωση επόμενου έτους

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

1. Υποχρεώσεις προσώπων που ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

1. Συμπλήρωση των ενδείξεων
2. Συμπλήρωση Πίνακα Α΄
3. Συμπλήρωση Πίνακα Β΄
4. Συμπλήρωση Πίνακα Γ΄
5. Συμπλήρωση Πίνακα Δ΄
6. Συμπλήρωση Πίνακα Γ1
7. Συμπλήρωση Πίνακα Ε΄
8. Συμπλήρωση Πίνακα ΣΤ΄
9. Συμπλήρωση Πίνακα Ζ΄
10. Συμπλήρωση Πίνακα Η΄
11. Συμπλήρωση Πίνακα Θ΄
12. Διαδικασία παραλαβής της δήλωσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΣΟΤΙΜΙΩΝ ΞΕΝΩΝ ΝΟΜΙΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

1. ΓΕΝΙΚΑ

α. Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2006 (έκδοση 2006 009/06 - ΦΠΑ χρώματος μπλε), είναι ίδιο με το έντυπο του έτους 2005 και αλλάζει μόνο ως προς το χρώμα. Θα χρησιμοποιηθεί από τους υποκείμενους για την υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων διαχειριστικών περιόδων από 1/1/2006.

Επισημαίνεται ότι το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης του έτους 2001 (έκδοσης 2002 - 009 - ΦΠΑ χρώματος καφέ) θα χρησιμοποιείται από τους υποκείμενους στις περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους (αρχικής ή τροποποιητικής).

β. Αν πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, διαπιστωθούν διαφορές σε κάποια ή κάποιες φορολογικές περιόδους μεταξύ των στοιχείων των περιοδικών δηλώσεων και των πραγματικών δεδομένων που προκύπτουν, θα πρέπει να συμπληρωθεί **μια σωστή περιοδική δήλωση με τα πραγματικά δεδομένα της φορολογικής περιόδου στην οποία διαπιστώθηκαν λάθη και να υποβληθεί εφόσον υπάρχει υποχρέωση ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ** πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Σημειώνεται ότι, κάθε φορολογική περίοδος θεωρείται αυτοτελής ως προς την υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης και της καταβολής τυχόν χρεωστικού ποσού που προκύπτει, έτσι τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε επιπλέον του οφειλόμενου σε προγενέστερη φορολογική περίοδο δεν καλύπτει αυτοδίκαια το φόρο που οφείλεται σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο. Ως εκ τούτου θα πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση της προγενέστερης φορολογικής περιόδου και το πιστωτικό υπόλοιπο που θα προκύψει να μεταφερθεί για συμψηφισμό στη μεταγενέστερη φορολογική περίοδο.

Επίσης, αν σε κάποια φορολογική περίοδο καταβληθεί χρεωστικό ποσό μικρότερο του οφειλόμενου και σε μεταγενέστερη υποβληθεί δήλωση για να καταβληθεί ισόποσο ή και μεγαλύτερο ποσό του οφειλόμενου από την προγενέστερη περίοδο, το σφάλμα δεν θεραπεύεται με υπολογισμό της δέουσας προσαύξησης στην εκκαθαριστική δήλωση της οικείας χρήσης. Πρέπει να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση της προγενέστερης φορολογικής περιόδου με τα σωστά στοιχεία και τη σωστή προσαύξηση μέχρι την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής αυτής δήλωσης, και τροποποιητική περιοδική δήλωση της μεταγενέστερης περιόδου, που καταβλήθηκαν τα επιπλέον ποσά (οπότε η τροποποιητική δήλωση της μεταγενέστερης περιόδου θα προκύψει λογικά πιστωτική).

γ. Η εκπρόθεσμη υποβολή και η μη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, αποτελούν παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο από 117 έως 1170 ΕΥΡΩ, στην περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3).

2. ΠΟΙΟΙ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΔΗΛΩΣΗ

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν οι υποκείμενοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει και στην περίπτωση που δεν πραγματοποιήθηκε οικονομική δραστηριότητα, όπως και στην περίπτωση που η επιχείρηση δήλωσε ότι βρίσκεται σε αδράνεια, (ακόμη και στην περίπτωση που έχουν ακυρωθεί τα φορολ. στοιχεία).

Υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση έχουν και:

α) οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομηχανοποιημένων καπνών, καθώς και οι εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών και γενικά οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες,

β) οι επιχειρήσεις παραγωγής και οι λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές πετρελαιοειδών προϊόντων,

γ) οι επιχειρήσεις παραγωγής και λοιποί εγκεκριμένοι αποθηκευτές αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών,

δ) οι επιχειρήσεις παραγωγής, εισαγωγής και ενδοκοινοτικής απόκτησης αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών (καινούργιων ή μεταχειρισμένων), καθώς και οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στις

διατάξεις των άρθρων 45 και 46 του ν.2859/2000.

Σημειώνεται ότι, αναφορικά με τους εγκεκριμένους αποθηκευτές των παραπάνω περιπτώσεων α' - γ', καθώς και τους εγγεγραμμένους επιτηδευματίες ή εισαγωγείς της παραπάνω περίπτωσης α', με τις Α.Υ.Ο. Δ.634/435/29-4-93 και Δ.635/436/29.4.93 παρασχέθηκε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, με βάση συνοδευτική κατάσταση και σφράγιση των πρωτότυπων τιμολογίων ή παρόμοιων αποδεικτικών στοιχείων, από την αρμόδια τελωνειακή αρχή. Για το λόγο αυτό η εκκαθαριστική δήλωση αποσκοπεί κυρίως:

α) Στην αναπροσαρμογή των αξιών και φόρων εκροών. β) Στο διακανονισμό του φόρου εισροών (πίνακες Ζ', Η'). γ) Στη συλλογή στοιχείων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, των αξιών και φόρων εκροών/εισροών και άλλων οικονομικών πληροφοριακών στοιχείων, απαραίτητων για τις ενδοκοινοτικές επαληθεύσεις του VIES και την εκτίμηση των ιδίων πόρων της Κοινότητας, καθώς και στη συλλογή στατιστικών στοιχείων. δ) Στη τυχόν εκκαθάριση του φόρου που προκύπτει από διακανονισμούς κ.λ.π. ή στην άσκηση αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 34 ν.2859/2000.

Υποχρέωση να υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση έχει και το υπό ίδρυση νομικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση, μέσα στη νόμιμη προθεσμία μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μετά την υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών που θα υποβληθεί, όταν το νομικό πρόσωπο συσταθεί ή η ατομική επιχείρηση λειτουργήσει με ταυτόχρονη υποβολή της σχετικής δήλωσης έναρξης εργασιών (με προέλευση "από ίδρυση").

3. ΠΟΙΟΙ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΝ ΔΗΛΩΣΗ

Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση:

α) Οι υποκείμενοι στο φόρο, που ενεργούν αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, έστω και αν για ορισμένες πράξεις παράδοσης επενδυτικών αγαθών ή λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

β) Τα μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών κατέβαλαν τον αναλογούντα φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

γ) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000.

δ) Τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα, έστω και αν ως λήπτες αγαθών και υπηρεσιών ή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησαν κατέβαλαν το φόρο με έκτακτη περιοδική δήλωση.

ε) Οι υποκείμενοι που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των απαλλασσομένων της παραγρ. 2 του άρθρ. 39 του ν.2859/2000, περιλαμβανομένων και των αλιέων με σκάφος έως 6 μέτρα.

στ) οι αμιγείς πρατηριούχοι και λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών της παραγράφου 6 του άρθρου 44 του ν.2859/2000.

ζ) οι εκμεταλλευτές ΕΔΧ (ΤΑΞΙ) οι οποίοι δεν ανήκουν στο κανονικό καθεστώς (δηλαδή αυτοί που αποδίδουν το φόρο με έκτακτη δήλωση).

η) οι αλιείς του ειδικού καθεστώτος της Α.Υ.Ο. 1145339/6602/140/Ε0014/ΠΟΛ.1320/30-12-98 εφόσον έχουν σκάφη μεγαλύτερα των 6 και ως 12 μέτρων, καθώς και οι σπογγαλιείς.

4. ΠΟΤΕ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται μετά τη λήξη της **διαχειριστικής περιόδου**, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), στις ακόλουθες προθεσμίες:

1. Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μέχρι και την εικοστή πέμπτη (25) ημέρα του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

2. Από τους υποκείμενους που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. μέχρι και την δέκατη (10) ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση παύσης των εργασιών από οποιαδήποτε αιτία (πραγματική παύση εργασιών, συγχώνευση κτλ.), ή σε περίπτωση παύσης των φορολογητέων δραστηριοτήτων, χρονολογία λήξης της διαχειριστικής περιόδου θεωρείται η ημερομηνία παύσης αυτών. Σε περίπτωση που η ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με ημερομηνία λήξης φορολογικής περιόδου η εκκαθαριστική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία των 55 ή 130 ημερών κατά περίπτωση, η οποία αρχίζει από την ημερομηνία παύσης των εργασιών.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση παύσης των εργασιών πριν από τη λήξη της φορολογικής περιόδου, η ημερομηνία παύσης των εργασιών θεωρείται και ημερομηνία λήξης της οικείας φορολογικής περιόδου. Στη περίπτωση αυτή η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, ορίζεται μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο (μήνα ή τρίμηνο), όχι όμως αργότερα από την προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Εξαιρετικά δε, σε περίπτωση οριστικής παύσης νομικού προσώπου, ή ένωσης προσώπων ή θανάτου του υποκειμένου φυσικού προσώπου, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα και μέσα σε 20 ημέρες από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών. Εξυπακούεται ότι στη περίπτωση αυτή η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα εντός 55 ή 130 ημερών από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης οριστικής παύσης εργασιών.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση που εταιρεία τίθεται σε εκκαθάριση είναι υποχρεωμένη να υποβάλλει:

Μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα μέχρι την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα που διαρκεί η εκκαθάριση.

Π.χ. Επιχείρηση τίθεται σε εκκαθάριση (δήλωση μεταβολών) 28/3/04 και αυτή περαιώνεται στις 10/9/2006. Θα υποβάλλει μια εκκαθαριστική δήλωση για το διάστημα 1/1/04 έως 27/3/04 και μια άλλη εκκαθαριστική για το διάστημα 28/3/04 έως 10/9/06.

5. ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού καταστήματος του υποκειμένου στο φόρο που υπαγόταν, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Όταν η επιχείρηση εδρεύει σε νησί ή είναι εποχιακή επιτρέπεται η υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, ταχυδρομικά σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην επόμενη παράγραφο.

6. ΠΩΣ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ

Το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα.

Η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται από τον ίδιο τον υποκείμενο ή και από οποιονδήποτε τρίτο για λογαριασμό του. Όταν η δήλωση υποβάλλεται από τρίτο, αυτός υποχρεούται να επιδεικνύει την ταυτότητά του.

Η αποστολή της δήλωσης ταχυδρομικά δεν επιτρέπεται. Εξαιρετικά όταν η επιχείρηση εδρεύει σε νησί που δεν εδρεύει Δ.Ο.Υ. ή είναι εποχιακή επιχείρηση μπορεί να στείλει την εκκαθαριστική της δήλωση με συστημένη επιστολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή εφιστάται η ιδιαίτερη προσοχή που πρέπει να δοθεί στην ορθότητα της συμπλήρωσης. Αν υπάρχει ποσό για καταβολή θα εσωκλείεται στην επιστολή και ισόποση επιταγή, σε διαταγή της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. ή απευθείας σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου. Ως ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία αποστολής της (σφραγίδα ταχυδρομείου). Η ημερομηνία έκδοσης της επιταγής εξυπακούεται ότι θα είναι η ίδια ή προγενέστερη της αποστολής της επιστολής. Ταχυδρομική παραλαβή εκπρόθεσμων εκκαθαριστικών δηλώσεων θα γίνεται δεκτή, μόνο εφόσον έχει υπολογιστεί ορθά η προσαύξηση και το σύνολο για καταβολή καλύπτεται από την επιταγή. Αν η επιταγή υπολείπεται του ποσού για καταβολή δεν θα γίνεται αποδεκτή η δήλωση και τότε, επιστρέφονται ταχυδρομικά στον αποστολέα όλα τα αντίτυπα της εκκαθαριστικής δήλωσης ανυπόγραφα μαζί με την επιταγή.

Και στην περίπτωση της ταχυδρομικής υποβολής, αν δεν υπάρξει πρόβλημα, το ένα αντίτυπο επιστρέφεται ταχυδρομικά στο δηλούντα υπογεγραμμένο από τον παραλαβόντα ή και τον ταμία. Σε περίπτωση δε, που η δήλωση παραλαμβάνεται μηχανογραφικά επιστρέφεται επίσης και αντίγραφο του αποδεικτικού – είσπραξης (διπλοτύπου).

Σημειώνεται ότι με το ν.3427/27-12-2005 (ΦΕΚ 312 Α') για πράξεις που διενεργούνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006 υπάρχει υποχρέωση υποβολής όλων των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ ανεξάρτητα από το αποτέλεσμά τους χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό.

Συνεπώς για την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2006, στην περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο υποβάλλατε την περιοδική σας δήλωση χειρόγραφα (και όχι μέσω TAXIS ή TAXIS net) και σύμφωνα με τα παραπάνω υπήρχε υποχρέωση υποβολής της θα προσκομίσετε φωτοαντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων μαζί με την εκκαθαριστική.

Αντίθετα στις άλλες περιπτώσεις, δηλαδή, όταν η περιοδική δήλωση έχει υποβληθεί σε Δ.Ο.Υ. που είναι ενταγμένη στο TAXIS ή ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS net δεν υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης φωτοαντιγράφων περιοδικών δηλώσεων.

Στην εκκαθαριστική δήλωση θα πρέπει να εμφανίζονται τα οικονομικά δεδομένα της διαχειριστικής περιόδου συγκεντρωτικά, για το σύνολο των δραστηριοτήτων και εγκαταστάσεων της επιχείρησης (κεντρικό και υποκαταστήματα).

Επισημαίνεται ότι με το ν.3453/2006 (ΦΕΚ 74/Α'/7.4.2006) από 1^{ης} Ιανουαρίου 2006 παύει να ισχύει η υποχρέωση υπογραφής των δηλώσεων ΦΠΑ από λογιστή-φοροτεχνικό.

7. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΤΗΚΑΝ ΜΕ ΤΟΝ ν.2166/93

Οι επιχειρήσεις που μετασχηματίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/93, για τη σύνταξη και υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης θα πρέπει να συμβουλευθούν την ΕΔΥΟ

1055240/439/0015/ΠΟΛ.1131/9-5-95.

Σύμφωνα με την παραπάνω ΕΔΥΟ οι μετατρεπόμενες συγχωνευόμενες ή απορροφώμενες επιχειρήσεις υποβάλλουν εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποίησαν μέχρι το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Ως ημερομηνία αφετηρίας για την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού.

Η προερχόμενη από τον μετασχηματισμό εταιρεία, υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την πρώτη διαχειριστική της περίοδο στην οποία συμπεριλαμβάνει και τις πράξεις που πραγματοποίησαν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού.

8. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

Σημειώνεται ότι από 1/1/96 οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί της παραγρ. 5 του άρθρου 49 του ν.2238/94, σε περίπτωση εκπτώσεων και μερικών επιστροφών τιμήματος δεν δικαιούνται ανάλογης μείωσης της φορολογητέας αξίας των εκροών τους.

Δηλαδή, αν π.χ. μηχανικός χορηγήσει έκπτωση για αμοιβή μελέτης του με πιστωτικό τιμολόγιο, σε αυτήν δεν θα υπολογίσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

9. ΔΗΛΩΣΗ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης υποβολής δήλωσης, ο υποκείμενος έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση με επιφύλαξη, που ν' αφορά, είτε συγκεκριμένη φορολογητέα αξία, είτε εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή κτλ. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη,

να συμπληρώνεται σε χωριστό χαρτί και να υποβάλλεται μαζί με τη δήλωση. Η επιφύλαξη αυτή δεν αναστέλλει την είσπραξη του φόρου.

10. ΑΝΑΚΛΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Η δήλωση του φορολογουμένου αποτελεί γι' αυτόν δεσμευτικό τίτλο και κατά κανόνα δεν ανακαλείται. Μπορεί να ανακληθεί μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης, ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή ως προς την έννοια των διατάξεων του νόμου, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου (Α.Κ. άρθρα 140-145).

11. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να τροποποιήσει την αρχική του δήλωση όταν αυτή είναι ελλιπής ή λανθασμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται, όπως και οι αρχικές με τη σωστή συμπλήρωση όλων των ενδείξεων.

12. ΔΗΛΩΣΗ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ

Οι υποκείμενοι στο φόρο που διακόπτουν τη δραστηριότητα τους ή η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέσα στο έτος 2007 θα υποβάλλουν την εκκαθαριστική δήλωση στο έντυπο 009/06 Φ.Π.Α.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Οι υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις είναι:

1. Οι υποκείμενοι που ενεργούν πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου οφείλουν να τηρούν τις υποχρεώσεις που ορίζονται με το νόμο 2859/2000, όπως ισχύει και ειδικότερα αυτές που απορρέουν από τα άρθρα 36 και 38 αυτού. Ήτοι:

α) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν προς επιχείρηση άλλου κράτους μέλους, η οποία διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ και επαληθεύεται ο αριθμός αυτός με το σύστημα VIES, να υποβάλλουν, ανά τρίμηνο, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων (listing),

β) αν οι αποκτήσεις ή παραδόσεις ξεπέρασαν την περσινή ή τρέχουσα χρονιά τα 45.000 ΕΥΡΩ να υποβάλλουν δήλωση Intrastat κάθε μήνα, χωριστά για τις αφίξεις και τις αποστολές, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην κοινή Υπουργική Απόφαση των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών 1099733/8159/0014/15988/1274/ΠΟΛ.1253/22-7-1993 και την αριθμ. 24300/ΙΓ34/29-12-94 απόφαση της Γεν. Γραμματέως της ΕΣΥΕ.

γ) για όλες τις πράξεις που πραγματοποίησαν μέχρι 31/12/2002 υπάρχει υποχρέωση υποβολής μηνιαίας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

δ) για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούν από επιχείρηση άλλου κράτους – μέλους, να υποβάλλουν τριμηνιαίο ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και

ε) ετήσια εκκαθαριστική δήλωση.

Επισημαίνεται ότι τις ίδιες ως άνω υποχρεώσεις έχουν και οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (ΕΦΚ) και οι εγγεγραμμένοι επιτηδευματίες ή εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών οι οποίοι θα πρέπει στις περιοδικές τους δηλώσεις να αναφέρουν την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιήσαν.

2. Τα πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, όπως π.χ. οι Δήμοι, οι Κοινότητες, τα Νοσοκομεία, οι Δικηγόροι, τα Φροντιστήρια, οι απαλλασσόμενες του φόρου πολύ μικρές επιχειρήσεις, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος κτλ., δεν έχουν τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου, εκτός αν λόγω ετήσιου ύψους ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (άνω των 10.000 ΕΥΡΩ) ή με επιλογή τους, εντάσσονται στις υποχρεώσεις της παραπάνω παραγράφου 1 που αναφέρονται στην απόδοση του φόρου στο δημόσιο (περιοδική δήλωση ΦΠΑ, listing και δήλωση Intrastat **όχι όμως και εκκαθαριστική δήλωση**).

3. Τέλος επισημαίνεται ότι, οι ιδιώτες δεν έχουν τις υποχρεώσεις των δύο προηγούμενων παραγράφων.

4. Για τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις, στις περιπτώσεις που η αξία του οικείου φορολογικού στοιχείου έχει εκφραστεί σε ξένο νόμισμα, λαμβάνεται υπόψη η φορολογητέα αξία, όπως προσδιορίζεται με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2859/2000.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

1. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ

Κωδ. 001. Γράψτε την αρμόδια ΔΟΥ της έδρας ή του κεντρικού της επιχείρησής σας κατά την λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου.

Κωδ.002. Γράψτε ημερολογιακά (από - έως) την διαχειριστική περίοδο που αφορά η εκκαθαριστική δήλωση.

Κωδ. 004. Γράψτε το έτος μέσα στο οποίο λήγει η διαχειριστική σας περίοδος και για το οποίο υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Κωδ. 005 - 007. Οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται από την υπηρεσία.

Κωδ. 008. Γράψτε τον αριθμό του φακέλου σας εάν η επιχείρηση είναι Α.Ε.

Κωδ. 009 - 010. Διαγραμμίστε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο αν η δήλωση είναι τροποποιητική ή ανακλητική ή με επιφύλαξη.

2. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Α'. (Κωδ. 021- 044)

Κωδ. 021-028. Γράψτε με κεφαλαία γράμματα ευανάγνωστα και χωρίς συντμήσεις τα στοιχεία σας.

ΣΗΜΕΙΩΝΕΤΑΙ ότι, η επωνυμία θα αναγράφεται όπως ακριβώς είναι στο καταστατικό σας και όχι με τη χρήση σφραγίδας.

Η λεκτική περιγραφή της κύριας δραστηριότητας του δηλούντος πρέπει να αναγραφεί λεπτομερειακά ώστε να προκύπτει σαφώς η παραγωγή ή η εμπορία συγκεκριμένων αγαθών ή η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Επιβάλλεται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή επειδή η πληροφορία αυτή θα χρησιμοποιηθεί για την ενημέρωση του μητρώου ΦΠΑ.

Κωδ. 031. Γράψτε τον αριθμό του φορολογικού σας Μητρώου (ΑΦΜ). Ο αριθμός αυτός θα αναγράφεται υποχρεωτικά ως εννεαψήφιος. Σε όσους υπόχρεους έχει χορηγηθεί οκταψήφιος ΑΦΜ θα προστίθεται πριν από αυτόν το ψηφίο (0) μηδέν.

Κωδ. 032. Γράψτε τα αρχικά γράμματα του είδους της ταυτότητας, όταν είστε φυσικό πρόσωπο π.χ.

Α.Τ. για τις ταυτότητες πολιτών (αστυνομικές)

Κ.Α. για τις ταυτότητες κέντρου αλλοδαπών

ΔΙ. για τα διαβατήρια.

Επίσης γράψτε το γράμμα και τα ψηφία του αριθμού της ταυτότητας αρχίζοντας από την αρχή του εννιαθέσιου πεδίου (π.χ. Σ.3/5/6/2/7/1/ / /). Για όσους στερούνται ταυτότητας (Χ.Τ.) το πεδίο αυτό συμπληρώνεται με 99999999.

Κωδ. 033. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο δεξιά της λέξης ΝΑΙ, εφόσον είστε εγγεγραμμένος στο Μητρώο VIES, ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιήσατε ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών), κατά την τρέχουσα χρήση. Στην αντίθετη περίπτωση, διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο δεξιά της λέξης ΟΧΙ.

Κωδ. 034. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο, αν πραγματοποιείτε πωλήσεις από απόσταση. Ως πωλήσεις από απόσταση, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του ν.2859/00, ως ισχύει, θεωρούνται οι

πωλήσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, εφόσον:

1) η παράδοση γίνεται προς τους παρακάτω εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος:

α) υποκείμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (π.χ. γιατρούς, σχολεία κλπ ή ενταγμένους στο καθεστώς των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων).

β) αγρότες του ειδικού καθεστώτος

γ) μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα,

και εφόσον οι παραπάνω δεν είναι γραμμένοι στο σύστημα VIES,

δ) μη υποκείμενα φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες),

2) δεν αφορά καινούργια μεταφορικά μέσα, αγαθά που εγκαθίστανται ή συναρμολογούνται, αγαθά που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. ή αγαθά για τα οποία εφαρμόζονται τα άρθρα 45 (προκειμένου για μεταχειρισμένα ή για αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας) και 46 (πωλούνται μέσω δημοπρασίας),

3) υπερβαίνει στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο ή υπερέβη στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα 100.000 ή 35.000 ΕΥΡΩ ανάλογα με το κράτος μέλος προορισμού, ή προαιρετικά, ανεξάρτητα από τα όρια αυτά, η επιχείρηση θέλει οι παραπάνω πωλήσεις της να φορολογούνται στο άλλο κράτος μέλος. (Σημειώνεται ότι αν γίνονται πωλήσεις, θεωρούμενες κατά τα παραπάνω ως «από απόσταση», υποχρεωτικά ή προαιρετικά, υπάρχει η υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολών Μητρώου, καθώς και ορισμός φορολογικού εκπροσώπου στο κράτος μέλος αποστολής).

Κωδ. 041. Διαγραμμίστε με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο με τα γράμματα Α, Β, Γ, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ., που τηρούσατε κατά τη λήξη της διαχειριστικής σας περιόδου. Αν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής σας περιόδου τηρήσατε δύο κατηγορίες βιβλίων, διαγραμμίστε με (X) **μόνο** τη μεγαλύτερη κατηγορία. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με αριθμό 1 εφόσον διενεργείται υποκείμενες στο φόρο δραστηριότητες και δεν έχετε υποχρέωση τήρησης βιβλίων από τον Κ.Β.Σ. (π.χ. Δημόσιες Υπηρεσίες).

Οι περιπτώσεις ΑΒ, ΑΓ, αφορούν εκείνους που τηρούν Β' ή Γ', κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. αντίστοιχα αλλά διατηρούν παράλληλα και κλάδους που σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται η τήρηση βιβλίου αγορών (π.χ. πρατήρια υγρών καυσίμων).

Κωδ. 042. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1, αν τηρήσατε βιβλία του Κ.Β.Σ. υποχρεωτικά από το νόμο, το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 2 αν τα τηρήσατε προαιρετικά και τέλος το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 3 αν είστε υπό ίδρυση επιχείρηση και τηρήσατε βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας. Αν δεν τηρήσατε βιβλία δεν θα διαγραμμίσετε τα πιο πάνω τετραγωνίδια.

Κωδ. 043. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1 ή με τον αριθμ. 2, ανάλογα με το καθεστώς που ήταν ενταγμένη η επιχείρηση σας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν η επιχείρηση ήταν ενταγμένη και σε ειδικό καθεστώς των αριθμών 3, 4, 5, 6 και 7 διαγραμμίστε επί πλέον με (X) το αντίστοιχο τετραγωνίδιο.

Εάν είστε επιχείρηση με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και έχετε επιλέξει το ειδικό καθεστώς απόδοσης του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3052/02, διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμό 8.

Κωδ. 044. Διαγραμμίστε με (X) το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 1, αν η ένταξή σας στο καθεστώς Φ.Π.Α. κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου ήταν υποχρεωτική και το τετραγωνίδιο με τον αριθμ. 2 αν ήταν προαιρετική.

3. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Β' (Κωδ. 061)

Συμπληρώστε, με κεφαλαία, τις ενδείξεις που αφορούν το επώνυμο, το όνομα, τη διεύθυνση, τον Α.Φ.Μ. κλπ., σύμφωνα με τις οδηγίες που αναφέρονται στον πίνακα Α, και διαγραμμίστε το τετραγωνίδιο του Κωδ. 061.

α) Με τον αριθμό 1, αν τα στοιχεία αφορούν τον φορολογικό αντιπρόσωπο που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογαριασμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε τρίτη χώρα.

β) Με τον αριθμό 2, αν τα στοιχεία αφορούν το φορολογικό εκπρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 ν.2992/02 που πραγματοποιεί στην Ελλάδα πράξεις για λογ/σμό του υποκειμένου στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος - Μέλος.

γ) Με τον αριθμό 3, αν αφορούν το νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή Ε.Π.Ε., ή Ο.Ε., η Ε.Ε., σύνδικο πτώχευσης, εκκαθαριστή, εκπρόσωπο Α.Ε., εκπρόσωπο ανηλίκου κτλ.).

δ) Με τον αριθμό 4, αν αφορούν τον αντίκλητο.

4. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Γ' (κωδ. 601-710).

Ο πίνακας αυτός είναι ο σπουδαιότερος από τους πίνακες της δήλωσης, γιατί σ' αυτόν συγκεντρώνονται τα συνολικά δεδομένα της διαχειριστικής περιόδου, που φορολογούνται ή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., από τα βιβλία του Κ.Β.Σ. του υποκειμένου. Όλα τα δεδομένα των εκροών και εισροών γράφονται στις αντίστοιχες ενδείξεις, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις, οι οποίες αφορούν τη διαχειριστική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι τα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία μέχρι και την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.2006.

Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που έχει διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος για φορολογικές περιόδους της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου και η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή, πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης στον πίνακα αυτό θα συμπεριληφθούν και τα δεδομένα του προσωρινού ελέγχου.

Ο πίνακας διαιρείται σε πέντε μέρη, στο α' για τις εκροές, στο β' για τις εισροές, στο γ' για τους ειδικούς λογαριασμούς, στο δ' για τα προστιθέμενα ποσά και στο ε' για τα αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου των εισροών.

α. Εκροές φορολογητέες – φόρος εκροών

Αν είστε ενταγμένοι στο **τεκμαρτό καθεστώς Φ.Π.Α.**, συμπληρώστε τις στήλες κατά τον ίδιο ως άνω τρόπο, γράφοντας τις φορολογητέες εκροές σας (ακαθ. έσοδα), όπως προέκυψαν μετά την αναγωγή των φορολογητέων εισροών των εμπορεύσιμων αγαθών σας (αγορών– εισαγωγών - ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) κατά συντελεστή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οδηγίες που σας έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1092542/5473/691/0014/ΠΟΛ.1071/25.2.2002.

Συμπληρωματικά σας πληροφορούμε ότι κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) έγινε από τη Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/24.1.1999 και συμπλήρωση, τροποποίηση των συντελεστών αυτών έγινε με τις αποφάσεις ΠΟΛ.1004/2006, ΠΟΛ.1017/2006, ΠΟΛ.1031/2006, ΠΟΛ.1047/2006 και ΠΟΛ.1114/2006.

Αν είστε εγκεκριμένος αποθηκευτής αγαθών με Ε.Φ.Κ. αναγράψτε την αξία των πωλήσεών σας (συμπεριλαμβανομένου και του Ε.Φ.Κ.), όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. παραστατικά.

Αν είστε εγγεγραμμένος επιτηδευματίας ή εισαγωγέας βιομηχανοποιημένων καπνών αναγράψτε τις πραγματικές σας πωλήσεις αφού τις αποφορολογήσετε με εσωτ. υπαίρεση.

Κωδ. 601-603. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (9%, 19%, 4,5%) την αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές. Αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654 – 656.

Επίσης, γράψτε το δηλούμενο τμήμα των παραδόσεων ακινήτων, των οποίων τα συμβόλαια έχουν υπογραφεί μέχρι 31.12.2006 (δηλ. έχει πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση), καθώς και τη φορολογητέα αξία)περ. α', παρ. 2, άρθρ. 19 Κώδικα ΦΠΑ) των αυτοπαραδόσεων ακινήτων.

Κωδ. 631-633. Γράψτε το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 601-603, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου.

Κωδ. 604-606. Γράψτε κατά συντελεστή φόρου (6, 3, 13) την αξία των φορολογητέων εκροών, συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με μειωμένους συντελεστές. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654-656.

Κωδ. 634-636. Γράψτε αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 604-606, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

Κωδ. 607. Γράψτε το σύνολο των φορολογητέων εκροών (από κωδ. 601 – κωδ. 606) και στον

Κωδ. 637. Το σύνολο του φόρου εκροών (από κωδ. 631-636).

Αν τηρείτε βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το σύνολο του φόρου εκροών σας, [(κωδ. 637) + (κωδ.137)] συγκρίνετέ το με το σύνολο του φόρου εκροών σας που προκύπτει από τα βιβλία σας. **Αν το ποσό που προκύπτει από τα βιβλία σας**, είναι μεγαλύτερο, τη διαφορά γράψτε τη στον κωδ. 708.

Στους υπόλοιπους κωδικούς (608-611), γράψτε τα ποσά που αντιστοιχούν σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

Κωδ. 608. 1) Την αξία παραδόσεων αγαθών φορολογητέων σε άλλο κράτος μέλος π.χ. πωλήσεις αγαθών στους επιβάτες ελληνικού σκάφους κατά τον πλου από Ιταλία – Ελλάδα.

2) Την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.2859/00 είναι φορολογητέες σε άλλο κράτος – μέλος, είτε ο φόρος αποδίδεται εκεί από το φορολογικό εκπρόσωπο, είτε από το λήπτη της υπηρεσίας. Περιλαμβάνεται εδώ και η αξία της παροχής υπηρεσιών φασόν προς λήπτες εγκαταστημένους σε άλλο κράτος – μέλος.

3) Την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 παραγρ. 5 είναι φορολογητέες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4) Την αξία όλων γενικά των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που αν πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της χώρας θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (π.χ. αγορά καφέ από Βραζιλία και πώληση στην Αίγυπτο).

5) Την αξία των εργασιών των περιπτώσεων ιθ, κ, κα, κγ, κδ και κε της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2859/00, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε τρίτη χώρα.

Κωδ. 609. 1) Την αξία των παραδόσεων αγαθών προς υποκείμενους που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και η αξία των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές και οι συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών απαλλάσσονται σύμφωνα με τις περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24 και δ' της παρ. 1 του άρθρου 28 και για την απαλλαγή αυτή εφαρμόστηκε η Α.Υ.Ο. 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.93. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον προμηθευτή με τις συνολικές πωλήσεις προς εξαγωγείς.

2) Την αξία των παραδόσεων αγαθών και την αξία των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αυτές, που πραγματοποιούνται προς την Α.Ε. Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών. Για την απαλλαγή αυτή εφαρμόζονται η Α.Υ.Ο. 1013633/8911/1807/0014/ΠΟΛ.1029/2.2.95. Ο προμηθευτής επισυνάπτει στο στέλεχος του τιμολογίου του αντίγραφο του ειδικού θεωρημένου δελτίου απαλλαγής από Φ.Π.Α. των Κ.Α.Ε. Α.Ε. (κίτρινο). Το ίδιο ισχύει και προκειμένου για πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον προμηθευτή για έκπτωση ή προς επιστροφή από τα Κ.Α.Ε. Α.Ε. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον προμηθευτή με τις συνολικές πωλήσεις προς τα «Κ.Α.Ε. Α.Ε.».

Κωδ. 610. 1) Την αξία των εξαγωγών αγαθών προς τρίτες χώρες, και την αξία των επιστροφών εισαγωγών μόνο όταν έχετε εκδώσει τιμολόγιο.

2) Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο

άρθρο 28 του ν.2859/00. Στον κωδικό αυτό περιλαμβάνεται και η αξία των αγαθών που

μεταφέρονται σε άλλο κράτος – μέλος με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση ή για τον

εξοπλισμό των εκεί εγκαταστάσεών σας, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7.

3) Την αξία των ενδοκοινοτικών τριγωνικών παραδόσεων αγαθών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 2 του άρθρου 15.

Παράδειγμα: Έστω τρεις υποκείμενοι (α', β', γ'), εγκατεστημένοι αντίστοιχα, ο α' στην Ιταλία ο β' στην Ελλάδα και ο γ' στην Γερμανία. Στην περίπτωση που ο α' (Ιταλός), τιμολογεί αγαθά στο β' (Έλληνα) και αυτός με τη σειρά του τιμολογεί τον γ' (Γερμανό), ενώ τα αγαθά από τον α' (Ιταλό) πηγαίνουν απευθείας στον γ' (Γερμανό) τότε θεωρείται ότι έχουμε μια κανονική παράδοση από τον α' (Ιταλό) στον β' (Έλληνα) και μια οιονεί τριγωνική παράδοση από τον β' (Έλληνα) στον γ' (Γερμανό).

4) α) Την αξία των πωλήσεων από απόσταση, όπως προβλέπονται από την παραγρ. 5 του άρθρου 13 του ν.2859/00

β) Την αξία των πωλήσεων αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, που πραγματοποιείται σε άλλο κράτος μέλος.

Στις περιπτώσεις αυτές ο Έλληνας υποκείμενος πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο κράτος που πραγματοποιεί τις συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών (είτε ο ίδιος λόγω εγκατάστασης στη χώρα αυτή, είτε μέσω φορολογικού εκπροσώπου).

Συγκεκριμένα αναγράφονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις του προς τον ΑΦΜ/ΦΠΑ με τον οποίο ο ίδιος εξαιτείται στο άλλο κράτος – μέλος κατά την αποστολή των αγαθών προς το κράτος αυτό, εντός του οποίου θεωρούνται εγχώριες πωλήσεις.

5) Την αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων:

α) καινούργιων μεταφορικών μέσων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11 ν.2859/00, όπως ισχύει, καθώς και

β) αγαθών με ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά, αλκοολούχα) προς:

i) αγρότες του ειδικού καθεστώτος ii) υποκειμένους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους iii) νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον αυτά δεν εξαιτείται με ΑΦΜ/ΦΠΑ, για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο 4, καθώς και iv) ειδικά για καινούρια μεταφορικά μέσα περιλαμβάνονται και οι πωλήσεις προς μη υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες) εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

6) Την αξία άλλων εκροών που είναι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (π.χ. πωλήσεις σε πλοία), το κόστος των πακέτων, καθώς και την απαλλασσόμενη αμοιβή από πακέτα για πρακτορεία ταξιδίων, πωλήσεις αγαθών με Ε.Φ.Κ. που βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη σε άλλο συγκεκριμένο αποθηκευτή, ειδικά προκειμένου για πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από συγκεκριμένο αποθηκευτή, εγγεγραμμένο επιτηδεύμα ή εισαγωγή σε πρατηριούχο ή λιανοπωλητή, την διαφορά μεταξύ της πλασματικής αξίας που υπολογίστηκε στους [(Κωδ. 603) + (Κωδ.103)] και της πραγματικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), πωλήσεις σε αποθηκευτές ή εναποθέτες φορολ. αποθήκης του άρθρου 26 του ν 2859/00.

Επίσης στον Κωδικό αυτό θα συμπεριληφθεί και η διαφορά μεταξύ πραγματικής και φορολογητέας αξίας στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές.

Κωδ. 611. Την αξία των εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, των απαλλασσομένων και εξαιρουμένων (π.χ. απαλλασσομένων επιδοτήσεων, πωλήσεων βιομηχανοποιημένων καπνών, ενοικίων). **Επίσης, την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 6 και την περ. λα΄, της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.**

Κωδ. 612. Το άθροισμα των κωδ. 607 έως 611. **Στον Κωδικό αυτό δεν θα συμπεριληφθεί το ποσό του Κωδ. 107 του Πίνακα Γ1.**

Κωδ. 613. Το σύνολο της αξίας των παγίων, πράξεων λήπτη, των εργασιών της παραγρ. 3β του άρθρου 31 του ν.2859/00, εφόσον είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας, των αυτοπαραδόσεων αγαθών και αυτοπαροχών υπηρεσιών, των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, της μεταφοράς αγαθών επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 7 παραγρ. 3 ν.2859/00 και όποιας άλλης πράξης δεν συνιστά έσοδο που προσαυξάνει τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Τα ποσά που θα συμπεριληφθούν στο Κωδικό αυτό, αντιστοιχούν σε ολόκληρη τη διαχ/κή περίοδο.

Κωδ. 614. Τη διαφορά των κωδ. 613 από 612. Ο κωδικός αυτός εκφράζει το συνολικό κύκλο εργασιών της διαχειριστικής σας περιόδου, για τις ανάγκες του διακανονισμού ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι, επειδή στο σύνολο των εκροών (κωδ. 612), δεν συμπεριλαμβάνονται οι φορολογητέες εκροές του κωδ. 107, είναι πιθανό το ποσό του κωδικού αυτού να είναι αρνητικό.

Επιπλέον τονίζεται ότι επειδή ο κωδ. 614 αποτελεί το παρανομαστή του κλάσματος της Pro-rata, προκειμένου να υπολογισθεί ο κωδ. 404 και 406 του Πίνακα Ζ, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και το ποσό του κωδ. 107 του Πίνακα Γ1.

Κωδ. 615. Τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήσατε για την φορολογία εισοδήματος.

Ο κωδικός αυτός δεν είναι απαραίτητο να συμφωνεί με το Κωδ. 614.

β. Εισροές φορολογητέες – φόρος εισροών.

Κωδ. 651- 653. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (9%, 19%, 4,5%) την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές. Στον κωδικό αυτό αναγράφεται:

1) Η πλασματική αξία των εισαγωγών (αξία τελωνείου) και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν την εισαγωγή και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

2) Η αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης, εκτός από τη φορολογητέα αξία αυτής και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

3) Ο Ε.Φ.Κ. και τα τυχόν άλλα ποσά επί των οποίων η Τελωνειακή αρχή υπολογίζει και εισπράττει ΦΠΑ κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με Ε.Φ.Κ.

Στον ίδιο κωδικό περιλαμβάνονται επίσης και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Σημείωση: Η φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών που υπόκεινται σε Ε.Φ.Κ. θα εμφανιστεί στους κωδ. (654-656 ή 154-156 ή 660-662), στους κωδ. (601-603 ή 101-103 ή 604-606) κατά περίπτωση και στον κωδ. 641.

Κωδ. 671-673. Γράψτε το φόρο που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή ΦΠΑ.

Κωδ. 654-656. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές. Αναγράφεται η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στο άρθρ. 19 § 3 του ν.2859/00, με βάση τις ισοτιμίες που ισχύουν κάθε φορά και περιέχονται στον πίνακα του Παραρτήματος Ι.

Κωδ. 674-676. Γράψτε το φόρο που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

Κωδ. 657-659. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (6, 3, 13) την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε με μειωμένους συντελεστές. **Ισχύουν οι ίδιες παρατηρήσεις με τους κωδ. 651-653.**

Κωδ. 677-679. Γράψτε αντίστοιχα το φόρο που αναλογεί πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

Κωδ. 660-662. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήσατε με μειωμένο συντελεστή, αν είστε υποκείμενος εγκαταστημένος στα νησιά

Αιγαίου που εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές. Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισχύουν οι παρατηρήσεις των κωδ. 654-656.

Κωδ. 680-682. Γράψτε το φόρο που αναλογεί στους κωδ. 660-662, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία επί τον αντίστοιχο συντελεστή.

Κωδ. 663,683. Γράψτε την αξία των φορολογητέων δαπανών – γενικών εξόδων και το φόρο που πληρώσατε αντίστοιχα για ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο.

Αν τις δαπάνες – γενικά έξοδα τις παρακολουθείτε κατά συντελεστή, η αξία και ο φόρος πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στους κωδ. (651-662 ή 151-156) και (671-682 ή 171-176) αντίστοιχα, οπότε οι κωδικοί 663 και 683 δεν συμπληρώνονται. Το ίδιο συμβαίνει αν οι δαπάνες υλοποιούνται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή πράξεις λήπτη οπότε περιλαμβάνονται στους κωδ. (654-656 ή 154-156) ή 660 – 662 και οι αναλογούντες φόροι στους κωδ. (674-676 ή 174-176) ή 680-682 αντίστοιχα.

Κωδ. 664. Γράψτε το σύνολο των φορολογητέων εισροών (άθροισμα Κωδ. 651 – 663).

Κωδ. 684. Γράψτε το σύνολο του φόρου εισροών (άθροισμα κωδ. 671-683).

Το σύνολο του φόρου εισροών σας (κωδ.684 + κωδ.184), συγκρίνετέ το με το σύνολο του φόρου εισροών, που προκύπτει από τα βιβλία σας.

Αν το ποσό που πραγματικά χρεώθηκε και προκύπτει από τα βιβλία σας είναι **μεγαλύτερο**, την επί πλέον διαφορά γράψτε την στον κωδ. 703, για να τον εκπέσετε και αν είναι **μικρότερο** στον κωδ. 708, για να τον καταβάλλετε επειδή δεν τον έχετε πληρώσει στον προμηθευτή σας.

Στους υπόλοιπους κωδικούς γράψτε:

Κωδ. 665. Γράψτε την αξία των αγορών σας, για όλη τη χρήση, για την οποία δεν πληρώσατε φόρο σύμφωνα με τις ΑΥΟ 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.5.93 και 1013633/8911/1807/ΠΟΛ.1029/Α0014/2.2.95. Υπενθυμίζεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας κατάστασης από τον αγοραστή εξαγωγέα κλπ με τις σχετικές συνολικές αγορές ανά προμηθευτή.

Κωδ. 666. Την αξία των εισροών σας, για όλη τη χρήση, που απαλλάσσονται από το φόρο, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/00 (π.χ. αμοιβή δικηγόρου, μισθώματα ακινήτων, ασφάλειες, αγορά ή ναύλωση πλοίων, αγορά από αγρότη ή απαλλασσόμενη λόγω τζίρου επιχείρηση).

Στον κωδικό αυτό συμπεριλαμβάνονται και οι εξαιρούμενες εισροές –εκτός πεδίου εφαρμογής– όπως μισθοί, ημερομίσθια, εργοδοτικές εισφορές κτλ., καθώς επίσης και η αξία της παροχής υπηρεσίας για την οποία έχει καταβληθεί ο ΦΠΑ με έκτακτη δήλωση.

Την εισαγωγή εφημερίδων και περιοδικών κτλ. και την αξία των εισροών σας, για τις οποίες δεν δικαιούστε έκπτωση του φόρου, σύμφωνα με την παραγρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/00 (αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, οιοπνευματωδών ποτών κτλ.).

Ακόμα, την αξία των ενδοκοινοτικών σας αποκτήσεων, που σύμφωνα με το άρθρο 29 ν.2859/00 είναι απαλλασσόμενες και την αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Τέλος, τη διαφορά της φορολογητέας ή πλασματικής αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής, ή της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καθώς επίσης και το κόστος των πακέτων των πρακτορείων ταξιδιών.

Επίσης, την αξία των εισροών των οικοδομών που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και κατά συνέπεια ο ΦΠΑ αποτελεί κόστος, γράψτε το άθροισμα αξίας και φόρου.

Κωδ. 667. Το σύνολο των ποσών των κωδικών 664 έως 666. Στον κωδικό αυτό δεν θα συμπεριληφθεί το ποσό του Κωδ. 164 του Πίνακα Γ1.

γ. Ειδικοί Λογαριασμοί

Κωδ. 641. Τη φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, συμπεριλαμβανομένων των προϊόντων που υπάγονται σε Ε.Φ.Κ. (Εξυπακούεται ότι στο αναγραφόμενο ποσό δεν θα συμπεριλάβετε τον Ε.Φ.Κ.).

Κωδ. 642. Τη συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Κωδ. 643. Θα αναγραφεί το άθροισμα των ποσών που έχουν συμπεριληφθεί στους κωδικούς 641 και 642. Η αξία αγοράς και η φορολογητέα αξία εισαγωγής παγίων, δεν θα αναγράφεται πλέον σε κανένα κωδικό.

Κωδ. 644. Την αξία των πράξεων που οφείλετε φόρο ως λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν.2859/00.

δ. Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών.

Κατά κωδικό αριθμό γράψτε:

Κωδ. 701. Το σύνολο του φόρου που πληρώσατε στις ΔΟΥ τόσο με τις αρχικές και τροποποιητικές όσο και με τις έκτακτες περιοδικές δηλώσεις, καθώς και με τις ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες πληρώσατε φόρο για τη μεταβίβαση των υπαγομένων σε ΦΠΑ ακινήτων, που αφορούν τη διαχειριστική σας περίοδο, χωρίς τις προσαυξήσεις και τα πρόστιμα.

Κωδ. 702. α) Το ποσό του κωδ. 315 του πίνακα Ε', εφόσον είναι θετικό.

β) Το ποσό του κωδ. 359 του πίνακα ΣΤ', εφόσον είναι αρνητικό. (ως θετικό αριθμό)

γ) Το ποσό του κωδ. 423 του πίνακα Ζ', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό).

δ) Το ποσό για έκπτωση του κωδ. 507 του πίνακα Η', εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30

ΕΥΡΩ.

Κωδ. 703. α) Το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

β) Το φόρο (χωρίς προσαυξήσεις) που βεβαιώθηκε ανεξάρτητα αν καταβλήθηκε ή οφείλεται, μετά από προσωρινό έλεγχο για φορολογικές περιόδους της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, εφόσον η πράξη προσδιορισμού του φόρου έχει οριστικοποιηθεί ή έχει ασκηθεί προσφυγή πριν την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.

γ) Τυχόν ποσά ΦΠΑ που έχετε καταβάλει στη διαχειριστική περίοδο αχρεώστητα και έχετε δικαίωμα συμψηφισμού, επισυνάπτοντας τα σχετικά δικαιολογητικά.

δ) Τυχόν ποσό για έκπτωση του κωδ. 705 της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης (έντυπο 012 ΦΠΑ), που έχετε συμψηφίσει μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

ε) Το ποσό ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο Τελωνείο από τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αγαθών με Ε.Φ.Κ. και τους εγγεγραμμένους επιτηδευματίες ή εισαγωγείς βιομηχανοποιημένων καπνών κατά τη θέση αγαθών τους σε ανάλωση.

Κωδ. 704. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης. Γράψτε το χρεωστικό υπόλοιπο (κωδ. 813) της εκκαθαριστικής δήλωσης που υποβάλατε αρχικά.

Κωδ. 705. Το άθροισμα των ποσών των κωδικών 701 έως και 704.

ε. Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών.

Κατά κωδικό αριθμό γράψτε:

Κωδ. 706. α) Το ποσό του κωδικού 315 του πίνακα Ε', εφόσον είναι αρνητικό (ως θετικό αριθμό)

β) Το θετικό ποσό του κωδ. 359 του πίνακα ΣΤ'.

γ) Το θετικό ποσό του κωδικού 423 του πίνακα Ζ', εφόσον είναι μεγαλύτερο των 30 ΕΥΡΩ.

δ) Το ποσό για καταβολή από τον κωδ. 507 του πιν. Η' (διακανονισμός παγίων), εφόσον είναι μικρότερο των -30 ΕΥΡΩ.

Κωδ. 707. Το ποσό του φόρου του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή με βάση την απόφαση 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/2004 πριν από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και με βάση τις περιοδικές δηλώσεις της χρήσης. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γράψετε το 100% του ποσού του οποίου έχετε ζητήσει την επιστροφή και όχι το 90% του ποσού, ανεξάρτητα αν έγινε ή όχι η επιστροφή μέρους ή όλου του ποσού, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Κωδ. 708. Τα τυχόν λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο των εισροών σας.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Δεν συμπεριλαμβάνονται τα ποσά που έχουν αναγραφεί στον κωδ. 411 στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά» των περιοδικών δηλώσεων, διότι τα ποσά αυτά περιλαμβάνονται στον Κωδ. 706 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Κωδ. 709. Το άθροισμα των ποσών των κωδ. 706 έως και 708.

Κωδ. 710. Τη διαφορά των ποσών των κωδ. 705 μείον 709. Εάν η διαφορά είναι αρνητική, σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, πριν απ' αυτήν.

5. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Δ' (κωδ. 801 – 813).

Λόγω της ιδιαιτερότητας που παρουσιάζει, το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2006 (περίπτωση υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου), όπως και του 2005, σε σχέση με τα προηγούμενα έντυπα, δηλαδή, την συνύπαρξη των συντελεστών που ίσχυαν μέχρι 31/3/2005 με τους νέους συντελεστές που ισχύουν από 1/4/2005, στο πίνακα αυτό, προκειμένου να προκύψει το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα ποσά των φόρων του Πίνακα Γ1.

Το υπόλοιπο αυτό, χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό, **δεν είναι απαραίτητο να συμφωνεί με αυτό που προέκυψε στην τελευταία περιοδική σας δήλωση.**

Κωδ. 801. Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης των (κωδ. 637+137) : (φόρος εκροών) – (κωδ. 710+184) : (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι αρνητικός αριθμός

Κωδ. 802. Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται για συμψηφισμό στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επισημαίνεται ότι, αν το ποσό αυτό είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο που έχει ήδη μεταφερθεί για συμψηφισμό (με βάση την περιοδική δήλωση της τελευταίας φορολογικής περιόδου) και η διαφορά οφείλεται σε διακανονισμούς, με βάση το άρθρο 23 του ν.2859/00, ή σε αύξηση του ποσοστού Pro-rata, όπως αυτό οριστικοποιείται με την εφαρμογή του πίνακα Ζ' ή στο οριστικό ποσοστό των μικτών πακέτων των πρακτορείων ταξιδίων, η διαφορά αυτή μειώνει ή προσαυξάνει αντίστοιχα, το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Αν όμως η ανωτέρω διαφορά οφείλεται σε λανθασμένη υποβολή των επί μέρους περιοδικών δηλώσεων, πρέπει να **τροποποιηθούν οι περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων της νέας διαχειριστικής περιόδου που έχουν ήδη υποβληθεί, με τη μεταφορά του σωστού πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στην εκκαθαριστική δήλωση και να καταβληθεί με τις νόμιμες προσαυξήσεις ή να συμψηφισθεί ή να επιστραφεί, κατά περίπτωση, η διαφορά του φόρου που τυχόν προκύπτει.**

Κωδ. 803. Γράψτε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που έχετε δικαίωμα να ζητάτε την επιστροφή του.

Σημειώνεται ότι το άθροισμα των κωδ. 802 και 803 θα πρέπει να ισούται με το ποσό του κωδικού 801.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να σας επιστραφεί το ποσό του κωδ. 803, θα πρέπει να υποβάλετε την αίτηση και τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/04, ανάλογα με την περίπτωση σας.

Κωδ. 811. Γράψτε το αποτέλεσμα της αφαίρεσης (κωδ.637+137) : (φόρος εκροών) – (κωδ.710+κωδ.184) : (υπόλοιπο φόρου εισροών), εφόσον είναι θετικός αριθμός.

Κωδ. 812. Γράψτε την προσαύξηση για τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης που υπολογίζεται στο χρεωστικό υπόλοιπο του κωδ. 811, με 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης, (ισχύει για φορολ. περιόδους από 1/1/2005) με ανώτατο όριο 100%.

Κωδ. 813. Γράψτε το άθροισμα των ποσών των κωδ. 811+812, που πρέπει να πληρώσετε στο δημόσιο.

Αν το συνολικό ποσό για καταβολή του κωδ. 813 είναι μέχρι 3 ΕΥΡΩ δεν καταβάλλεται στο δημόσιο (αμελείται).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σε περίπτωση χειρόγραφης παραλαβής των εκκαθαριστικών δηλώσεων αυτές αποτελούν και αποδεικτικό είσπραξης φόρου, εφόσον το ποσό του κωδ. 813 είναι μεγαλύτερο των 3 ΕΥΡΩ, αναγράψτε ολογράφως στο σχετικό χώρο το σύνολο για καταβολή.

Σε περίπτωση όμως μηχανογραφικής παραλαβής από το σύστημα TAXIS, οπότε εκδίδεται ιδιαίτερο διπλότυπο είσπραξης, η ολογράφως αναγραφή παρέλκει.

6. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Γ1 (Κωδ. 101-184)

Στον Πίνακα αυτό θα αναγραφούν οι φορολογητέες εκροές και εισροές, με τον αντίστοιχο φόρο, που πραγματοποιήθηκαν με τους συντελεστές ΦΠΑ που ίσχυαν μέχρι και 31/3/2005, δηλαδή, με 8%, 18%, 4%.

α. Εκροές φορολογητέες – φόρος εκροών.

Κωδ. 101-103. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (8%, 18%, 4%), την αξία των φορολογητέων εκροών συμπεριλαμβανομένων και των πωλήσεων παγίων, αυτοπαραδόσεων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη, που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές για το 1ο τρίμηνο του 2005.

Κωδ. 131-133. Γράψτε το φόρο που αναλογεί στους κωδ. (101-103), πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου που ίσχυε μέχρι 31/3/2005.

Κωδ. 107. Γράψτε το σύνολο των φορολογητέων εκροών (από κωδ. 101-103).

Κωδ. 137. Γράψτε το σύνολο του φόρου εκροών (από κωδ. 131-133).

β. Εισροές φορολογητέες – φόρος εισροών.

Κωδ. 151-153. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ (8%, 18%, 4%), την αξία των φορολογητέων εισροών που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές. Στον κωδικό αυτό αναγράφεται:

1) Η πλασματική αξία των εισαγωγών (αξία τελωνείου) και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν την εισαγωγή και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

2) Η αξία των δαπανών εκείνων που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης, εκτός από τη φορολογητέα αξία αυτής και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

3) Ο Ε.Φ.Κ. και τα τυχόν άλλα ποσά επί των οποίων η Τελωνειακή Αρχή, υπολογίζει και εισπράττει ΦΠΑ, κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με Ε.Φ.Κ.

Στον ίδιο κωδικό περιλαμβάνονται επίσης και οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν το κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης και υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Κωδ. 171-173. Γράψτε το φόρο που αναλογεί, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή ΦΠΑ.

Κωδ. 154-156. Γράψτε την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και πράξεων λήπτη που πραγματοποιήσατε με ακέραιους συντελεστές. Αναγράφεται η φορολογητέα αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στο άρθρ. 19 § 3 του ν.2859/00, με βάση τις ισοτιμίες που ισχύουν κάθε φορά και περιέχονται στον Πίνακα του Παραρτήματος Ι.

Κωδ. 174-176. Γράψτε το φόρο που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και πράξεις λήπτη, πολλαπλασιάζοντας τη φορολογητέα αξία με τον αντίστοιχο συντελεστή.

Κωδ. 164. Γράψτε το σύνολο των φορολογητέων εισροών (άθροισμα κωδ. 151-156).

Κωδ. 184. Γράψτε το σύνολο του φόρου εισροών (άθροισμα κωδ. 171-176).

7. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Ε' (Κωδ. 301-315)

Ο πίνακας αυτός στο έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2006, όπως και του έτους 2005 δεν υπάρχει.

Σε περίπτωση που απαιτείται η συμπλήρωσή του, θα πρέπει ο Πίνακας να συνταχθεί σε ξεχωριστό έντυπο, είτε αποκόπτοντάς τον από παλαιότερο έντυπο εκκαθαριστικής, είτε σχεδιάζοντάς τον χειρόγραφα, αλλά με την ίδια ακριβώς γραμμογράφηση που είχε ο Πίνακας Ε', στα προηγούμενα έντυπα εκκαθαριστικής και να **συνυποβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2006.**

Ι. Γενικές παρατηρήσεις

Ο πίνακας αυτός χρησιμοποιείται για την υποπερίπτωση σα', της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 39 του ν.2859/00, δηλαδή από τις επιχειρήσεις που μετατάχθηκαν την 1.1.2006 από τις απαλλασσόμενες ή από το ειδικό καθεστώς, στο κανονικό με βιβλία Β' κατηγορίας. Η διάταξη αυτή έχει ερμηνευτεί με τις εγκυκλίους Π.1792/88 και 1075811/4795/ΠΟΛ.1215/30-10-90.

Δεν συμπληρώνουν τον πίνακα αυτό οι επιχειρήσεις, οι οποίες:

1) Στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τηρούσαν βιβλίο αγορών και ενώ ήταν υποχρεωμένες με βάση τον Κ.Β.Σ. να τηρήσουν από την αρχή της νέας περιόδου βιβλία εσόδων – εξόδων π.χ. λόγω ακαθαρίστων εσόδων της προηγούμενης χρονιάς πάνω από 100.000 ΕΥΡΩ, τήρησαν τα βιβλία αυτά

κατά τη διάρκεια της νέας διαχειριστικής περιόδου π.χ. από 15 Απριλίου.

2) Από τη φύση των εργασιών τους στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

3) Σημειώνεται ότι για κάθε φορολογική περίοδο οι επιχειρήσεις που υπάγονται στη διάταξη αυτή συμπληρώνουν Πίνακα Διακανονισμού σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με το Παράρτημα Ι της ΠΟΛ.1071/25.2.2002.

II. Οδηγίες για τη συμπλήρωση του πίνακα Ε. (κωδ. 301-315)

Στήλη 1. Γράψτε κατά συντελεστή ΦΠΑ τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης όπως αυτά προκύπτουν από το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Στήλη 2. Γράψτε τα τεκμαρτά ακαθάριστα έσοδα, όπως προκύπτουν από τον πολλαπλό των αγορών επί τον συντελεστή μικτού κέρδους (ΣΜΚ) της επιχείρησης. Αν εφαρμόζετε περισσότερους ΣΜΚ, πολλαπλασιάστε τις επιμέρους αγορές αγαθών του ίδιου συντελεστή ΦΠΑ, επί τον αντίστοιχο ΣΜΚ και γράψτε κατευθείαν το αποτέλεσμα στη στήλη αυτή.

Εάν το σύνολο της στήλης (1), κωδ. 310 είναι μικρότερο ή ίσο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, η συμπλήρωση του πίνακα σταματά γιατί η επιχείρηση φορολογείται με τα πραγματικά έσοδα και δεν γίνεται καμία διόρθωση.

Εάν το σύνολο της στήλης (1), κωδ. 310 είναι μεγαλύτερο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311 συμπληρώνονται και οι επόμενες στήλες, ως εξής:

Στήλη 3. Γράψτε τα τεκμαρτά έσοδα κατά συντελεστή ΦΠΑ της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Στήλη 4. Γράψτε τη διαφορά των στηλών (1) μείον (3).

Στήλη 5. Γράψτε κατά περίπτωση :

α) Εάν το σύνολο της στήλης (4), κωδ. 313, είναι μικρότερο ή ίσο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, στη στήλη (5) γράψτε τις διαφορές κατά συντελεστή ΦΠΑ (θετικές ή αρνητικές) των στηλών (1) μείον (2).

β) Εάν το σύνολο της στήλης (4), κωδ. 313, είναι μεγαλύτερο από το σύνολο της στήλης (2), κωδ. 311, στη στήλη (5) γράψτε τις διαφορές κατά συντελεστή ΦΠΑ (θετικές ή αρνητικές) των στηλών (1) μείον (4).

Στις αρνητικές διαφορές σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, μπροστά από το ποσό.

Στήλη 6. Γράψτε τους αντίστοιχους συντελεστές ΦΠΑ.

Στήλη 7. Γράψτε το φόρο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των στηλών (5) επί (6). Εάν τα ποσά της στήλης (5) είναι αρνητικά και ο φόρος που προκύπτει είναι αρνητικός, σημειώστε το πρόσημο (-) πλην, μπροστά από το ποσό του φόρου.

Κωδ. 315. Το σύνολο της στήλης (7) (αλγεβρικό άθροισμα θετικών και αρνητικών ποσών), εάν μεν είναι θετικό μεταφέρεται για έκπτωση στον κωδ.

702 του πίνακα Γ', εάν δε είναι αρνητικό μεταφέρεται για καταβολή στον κωδ. 706 του ίδιου πίνακα.

Διευκρινίζουμε ότι, στον πίνακα Γ', περιλαμβάνονται τα πραγματικά δεδομένα των εκροών, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία εσόδων – εξόδων και το ποσό του κωδ. 315, χρησιμοποιείται ως διορθωτικός παράγων, προκειμένου να εφαρμοστεί η διάταξη της υποπερίπτωσης αα, της περίπτ. α', της παρ. 10 του άρθρου 39 του ν.2859/2000, όπως ισχύει.

Σημείωση: Η σειρά με την οποία θα καταχωρήσετε τα δεδομένα κατά συντελεστή δεν

ενδιαφέρει, αρκεί κάθε σειρά να αντιστοιχεί στον ίδιο συντελεστή για κάθε στήλη.

Για καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε ενδεικτικά συμπληρωμένο πίνακα Ε'.

Ε ΠΙΝΑΚΑΣ Διορθωτικός επί μερίδα για κεντρικό κλιμακωτό με βάση Β κατηγορίας Κ.Β.Σ. (άρθρο 39 παρ. 10 παρ. α' καταρ. παρ. 10 ν. 2859/00)							
Κωδ.	Προηγούμενα έσοδα κατά χρήση	Τεκμαρτά έσοδα κατά χρήση	Τεκμαρτά ακαθάριστα κατά προσγέγραφο χρήσης	Διαφορά στήλης (1) - (3)	Διαφορά στήλης (1) - (2) / (1) + (2) *	Συντ. %	ΕΦΟΣ για έκπτωση ή επί καταβολή
301	12.500,00	10.500,00	1.500,00	1400,00	2.000,00	9	180,00
302	10.300,00	7.500,00	7.200,00	3.100,00	2.800,00	19	532,00
303							
304							
305							
Σύνολο	22.800,00	18.000,00	8.700,00	14.100,00	4.800,00		712,00

Στην ανωτέρω περίπτωση, επειδή η διαφορά των συνολικών πραγματικών ακαθάριστων εσόδων μείον τα συνολικά τεκμαρτά έσοδα της προηγούμενης χρήσης (κωδ. 313) είναι μικρότερη από τα συνολικά τεκμαρτά ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2006, η επιχείρηση θα φορολογηθεί με τα τεκμαρτά ακαθάριστα του 2006 (κωδ.311), κατά συνέπεια στη στήλη 5 θα γραφούν οι διαφορές που προκύπτουν, ανά συντελεστή, μεταξύ της στήλης 1 και της στήλης 3 (1-3).

Εάν κατά τη συμπλήρωση του πίνακα προκύψει ότι ο κωδ. 313 είναι μεγαλύτερος από τον κωδ. 311, στη στήλη 5 θα γραφούν οι διαφορές που προκύπτουν, ανά συντελεστή, μεταξύ της στήλης 1 και της στήλης 4 (1-4). Εάν τέλος ο κωδ. 310 είναι μικρότερος από τον κωδ. 311 και από τον κωδ. 313, η επιχείρηση θα φορολογηθεί με τα πραγματικά ακαθάριστα του 2006, οπότε δεν απαιτείται η συμπλήρωση του πίνακα, καθώς δεν πρέπει να πραγματοποιηθεί καμιά διόρθωση.

8. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ' (κωδ. 351 – 359)

Ο πίνακας αυτός συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που φορολογούνται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43.

Στην περίπτωση που στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2006 συμπεριλαμβάνονται και έσοδα της χρήσης 2005 και πραγματοποιήσατε «πακέτα» και με τους παλιούς συντελεστές ΦΠΑ, προκειμένου να υπολογισθεί η διαφορά που θα μεταφερθεί στα προστιθέμενα ή αφαιρούμενα ποσά, θα πρέπει να συνταχθεί αντίστοιχος πίνακας σε ξεχωριστό έντυπο που θα συνοποβληθεί με την εκκαθαριστική δήλωση έτους 2006.

Ο πίνακας αυτός συμπεριλήφθηκε στην εκκαθαριστική δήλωση, λόγω της σημαντικής τροποποίησης στον τρόπο φορολόγησης των <<πακέτων>> που επήλθε από 1.3.95 μετά την αντικατάσταση της παραγρ. 2 του άρθρου 35 του ν.1642/86, με το άρθρο 11 του ν.2303/95 (Κώδικας ΦΠΑ άρθρ. 43 ν.2859/00). Έτσι, ενώ μέχρι 28.2.95 φορολογητέα αξία αποτελούσε το σύνολο της μικτής αμοιβής του πρακτορείου, από την 1.3.95 και εφεξής στο φόρο υπόκειται

μόνο το μέρος της αμοιβής που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται εντός της Ευρ. Ένωσης, ενώ απαλλάσσεται το μέρος της αμοιβής που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται εκτός της Ε. Ε.

Σημειώνεται ότι, αναλυτικές οδηγίες των διατάξεων και του τρόπου υπολογισμού απόδοσης του φόρου έχουν δοθεί με την υπ' αριθμ. 1098639/4519/1378/ΠΟΛ.1221/29.8.95 Ε.Δ.Υ.Ο. Σύμφωνα με την εγκύκλιο αυτή, στο τέλος της χρήσης, με την εκκαθαριστική δήλωση, θα γίνεται τακτοποίηση του φόρου που απέδωσαν τα πρακτορεία ταξιδίων καθώς και οριστικοποίησης των ποσοστών που έχουν χρησιμοποιηθεί επί των μικτών πακέτων.

Διευκρινίζεται ότι, η απεικόνιση των πακέτων θα γίνει συγκεντρωτικά για κάθε κατηγορία, δηλαδή ανάλογα με τον τόπο που αυτά πραγματοποιήθηκαν (εντός Ε.Ε., εκτός Ε.Ε. ή Μικτά δηλαδή εντός και εκτός Ε.Ε.).

Στην πρώτη σειρά (**κωδ. 351**) αναφέρονται τα στοιχεία των ταξιδιωτικών πακέτων που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου σε χώρες της Ε.Ε. και στην Ελλάδα.

Στη δεύτερη σειρά (**κωδ. 352**) αναφέρονται τα στοιχεία των ταξιδιωτικών πακέτων που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου σε τρίτες χώρες, και δεν υπολογίστηκε ΦΠΑ στο φορολογικό στοιχείο.

Στην τρίτη σειρά (**κωδ. 353**) αναφέρονται τα στοιχεία των μικτών πακέτων, δηλ. των πακέτων εκείνων που περιλαμβάνουν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν εντός και εκτός της Ε.Ε.

Στην τέταρτη σειρά (**κωδ. 357**) γράφεται το άθροισμα των στηλών των προηγούμενων σειρών.

Στη **στήλη (1)** γράφεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων με φόρο των ταξιδιωτικών πακέτων, ανάλογα με τον τόπο που πραγματοποιήθηκαν.

Στη **στήλη (2)** γράφεται το συνολικό κόστος των πακέτων που πραγματοποιήθηκαν, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και ο ΦΠΑ.

Στις **στήλες (3) και (4)** διασπάται το συνολικό κόστος με φόρο που αναγράφηκε στην στήλη (2) ανάλογα με την προέλευσή του, δηλαδή, αν προέρχεται από χώρες εντός Ε.Ε. θα γραφεί στη στήλη (3), ενώ αν προέρχεται από τρίτες χώρες θα γραφεί στη στήλη (4).

Εξυπακούεται ότι, το ποσό της στήλης (3) του κωδ. 351 θα είναι ίσο με το ποσό της στήλης (2) του κωδ. 351 και το ποσό της στήλης (4) του κωδ. 352 θα είναι ίσο με το ποσό της στήλης (2) του κωδ. 352.

Στη **στήλη (5)** γράφεται κατά σειρά η συνολική μικτή αμοιβή των ταξιδιωτικών πακέτων. Αυτή προκύπτει αν αφαιρέσουμε το ποσό της στήλης (2) από αυτό της στήλης (1). Το ποσό της αφαίρεσης μπορεί να είναι αρνητικός αριθμός.

Στη **στήλη (6)** γράφεται κατά σειρά το σύνολο της μικτής αμοιβής των πακέτων που περιλαμβάνουν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου ή κατά ένα μέρος εντός της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπάγονται σε Φ.Π.Α. Το ποσό της αμοιβής αυτής βρίσκεται, εάν κατά σειρά πολλαπλασιάσουμε τη συνολική μικτή αμοιβή (στήλη 5) με το κλάσμα στο οποίο αριθμητής είναι το σύνολο του κόστους με φόρο που προέρχεται από χώρες εντός της Ε.Ε. και παρανομαστής είναι το συνολικό κόστος με φόρο όλων των πακέτων της αντίστοιχης σειράς. Το κλάσμα που προκύπτει θα εκφραστεί σε ποσοστό (%) μέχρι δύο δεκαδικά ψηφία. Εξυπακούεται ότι στη πρώτη σειρά ο κωδ. 351-6 ισούται με τον κωδ. 351-5.

Στην **στήλη (7)** γράφεται κατά σειρά η φορολογητέα αξία του ποσού που αναγράφει στη στήλη (6) και η οποία προκύπτει διαιρώντας κατά σειρά το ποσό της στήλης (6) δια του 1 + συντελεστής ΦΠΑ π.χ. δια 1,19.

Στη **στήλη (8)** γράφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί επί της φορολογητέας αξίας που έχει ήδη αναγραφεί στη στήλη (7) και η οποία προκύπτει πολλαπλασιάζοντας κατά σειρά το ποσό της στήλης (7) με το συντελεστή ΦΠΑ.

Στη **στήλη (9)** γράφεται κατά σειρά η μικτή αμοιβή των πακέτων που αναλογεί σε υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν εκτός της Ε.Ε. και συνεπώς δεν υπάγεται σε ΦΠΑ. Το ποσό της αμοιβής αυτής βρίσκεται πολλαπλασιάζοντας κατά σειρά τη συνολική μικτή αμοιβή όλων των πακέτων με το κλάσμα που έχει αριθμητή το σύνολο του κόστους με φόρο που προέρχεται από τρίτες χώρες και παρανομαστή το συνολικό κόστος με φόρο όλων των πακέτων της αντίστοιχης σειράς.

Και σ' αυτή τη στήλη το κλάσμα που προκύπτει θα εκφραστεί σε ποσοστό (%). Εξυπακούεται ότι, στη δεύτερη σειρά ο κωδ. 352-9 ισούται με τον κωδ. 352-5.

Σημειώνεται ότι, το ποσό του κωδ. 357-2 συμπεριλαμβάνεται στον κωδ. 610 και 666 του πίνακα Γ, ο κωδ. 357-7 μεταφέρεται στον κωδ. 603 ή 606 του πίνακα Γ'.

Ο κωδ. 357-8 μεταφέρεται στον κωδ. 633 ή 636 του πίνακα Γ. Τέλος, ο κωδ. 357-9 μεταφέρεται στον κωδ. 610 του ίδιου Πίνακα.

Στον **κωδ. 358** γράφεται ο Φ.Π.Α. εκροών που είχε υπολογιστεί ως αναλογών ΦΠΑ για τα ταξίδια «πακέτο» κατά τις φορολογικές περιόδους (κωδ. 257-8 του Πίνακα απεικόνισης των «πακέτων», που μεταφέρθηκε στις περιοδικές δηλώσεις – σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ.1071/25.2.2002).

Στον **κωδ. 359** γράφεται η διαφορά του κωδ. 358 από τον κωδ. 357-8.

Αν ο κωδ. 359 είναι θετικός αριθμός μεταφέρεται στον κωδ. 706 του Πίνακα Γ, ενώ αν είναι αρνητικός αριθμός στον κωδ. 702 του ίδιου πίνακα.

9. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Ζ' (Κωδ. 401-423)

Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί φορολογητέες και μη φορολογητέες πράξεις έχει δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο των εκροών του, μέρος του φόρου των **κοινών εισροών** του, η αναλογία του οποίου βρίσκεται με βάση το κλάσμα:

$$\frac{\text{Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ)} + \text{απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης}}{\text{Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ)} + \text{απαλ/νες με ή χωρίς δικ. έκπτωσης}}$$

Το ποσοστό που προκύπτει από το πιο πάνω κλάσμα, βάσει της παραγρ. 4 του άρθρου 31, λαμβάνεται υπόψη για την οριστική εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου κοινών εισροών του έτους που αφορά, καθώς και την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Επισημαίνεται ότι, το ποσοστό αυτό εφαρμόζεται αρχής γενομένης από την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα η εκκαθαριστική δήλωση και μέχρι την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου της επόμενης εμπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης.

Στο πιο πάνω κλάσμα, όπως ορίζεται στην παράγρ. 3 του άρθρου 31, όπως ισχύει με την τροποποίησή του με το άρθρο 9 του ν.2954/2001, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται σε καμιά περίπτωση τα ποσά:

α. Από παράδοση (πώληση κτλ.) αγαθών τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β. από αυτοπαραδόσεις,

γ. ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,

δ. πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων καθώς και

ε. από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προ-βλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1, του άρθρου 22, του ν.2859/2000, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του νόμου (2954/01), **δεν υπάρχει υποχρέωση** δημιουργίας του κλάσματος της Pro-rata (για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών), στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εξαιρούμενα του ΦΠΑ (π.χ. αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις κ.λ.π.).

Αντίθετα, την υποχρέωση της δημιουργίας του κλάσματος της Pro-rata, έχει ο υποκείμενος ο οποίος εκτός από τα έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης έχει και έσοδα που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όπως πράξεις του άρθρου 6 (πωλήσεις νέων ακινήτων), του άρθρου 22 (εκπαίδευση, υγεία, ασφάλειες, χρηματοοικονομικές), του άρθρου 44 (μεταπωλητές ή λιανοπωλητές βιομηχανοποιημένων καπνών), πώλησης εφημερίδων και περιοδικών.

Ειδικά, οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης ακινήτων θα επιμερίσουν μόνο το φόρο των κοινών λειτουργικών δαπανών, δεδομένου ότι για τον ειδικό επιμερισμό του φόρου των κοστολογίσιμων εισροών τους, που αφορά πωλήσεις πρώτης κατοικίας, δίνονται οδηγίες παρακάτω στο πεδίο «ΛΟΙΠΟΙ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΙ*».

Τονίζεται ότι, στην περίπτωση που υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος **δεν θα συμπεριλάβει** στον παρανομαστή του κλάσματος τυχόν εξαιρούμενα έσοδα, **παρά μόνον** τις επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

Αναλυτικές οδηγίες και παραδείγματα έχουν δοθεί με την εγκύκλιο 1012873/814/175/ΠΟΛ.1056/11-2-02.

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 31, επιτρέπεται ο προσδιορισμός του ποσοστού έκπτωσης, κατά παρέκκλιση των διατάξεων των παραγρ. 1 έως και 5 του ίδιου άρθρου 31. Συγκεκριμένα, παρέχεται η ευχέρεια στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., με απόφασή του να επιτρέπει στον υποκείμενο στο φόρο ή να τον υποχρεώσει:

1. Να προσδιορίζει ο ίδιος ένα ποσοστό έκπτωσης του φόρου για κάθε τομέα της δραστηριότητάς του, εφόσον για κάθε ένα τομέα τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία Κ.Β.Σ., από τους

οποίους να είναι δυνατός ο σχετικός έλεγχος.

2. Να ενεργεί ο ίδιος την έκπτωση του φόρου, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία του Κ.Β.Σ.

Σημειώνουμε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 31, ο φόρος εισροών, που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ΕΥΡΩ.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.2836/2000 και τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την ΕΔΥΟ

ΠΟΛ.1221/2000 δεν ενεργείται διακανονισμός έκπτωσης στις περιπτώσεις καταστροφής απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση για την αναπλήρωση των ζημιών της. Δεν ενεργείται διακανονισμός στις αποζημιώσεις που εισπράττονται από 1/1/2000 και μετά.

Μετά τις πιο πάνω διευκρινίσεις γράψτε κατά κωδικό:

α) Στην πρώτη ενότητα του Πίνακα Ζ-α'.

Κωδ. 401. Τη συνολική αξία των φορολογητέων πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, της διαχειριστικής σας περιόδου, πλην (όπως τονίστηκε πιο πάνω), της αξίας των παγίων, αυτοπαραδόσεων κ.λ.π.

Κωδ. 402. Τη συνολική αξία των απαλλασσομένων του φόρου εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών π.χ. εξαγωγές της διαχειριστικής περιόδου, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις σε πλοία, πρεσβείες κ.τ.λ., καθώς και των πράξεων οι οποίες φορολογούνται εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης (πλην των παγίων, κ.λ.π.).

Κωδ. 403. Τη συνολική αξία των απαλλασσομένων του φόρου εκροών, χωρίς δικαίωμα, έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, της διαχειριστικής σας περιόδου (πλην των παγίων, κ.λ.π.).

Διευκρινίζεται ότι, στο κωδικό αυτό συμπεριλαμβάνονται (εφόσον υπάρχει υποχρέωση Pro-rata), οι επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις καθώς και κάθε άλλη επιδότηση που δεν αποτελεί μέρος της φορολογητέας αξίας.

Κωδ. 404. Το άθροισμα των ποσών των κωδ. 401 έως και κωδ. 403, που το γενικό σύνολό τους εκφράζει τον παρανομαστή του κλάσματος της παραγρ. 1 του άρθρου 31.

Κωδ. 405. Μεταφέρεται ως αριθμητής το συνολικό ποσό των κωδ. 401 και 402, όπως δείχνει το βέλος.

Κωδ. 406. Μεταφέρεται ως παρανομαστής το γενικό σύνολο του κωδ. 404, όπως δείχνει το βέλος.

Κωδ. 407. Το οριστικό ποσοστό έκπτωσης που προκύπτει από το κλάσμα των κωδ. 405 και 406 (πολλαπλασιάστε το ποσό του αριθμητή με το 100 και το γινόμενο διαιρέστε το με το ποσό του παρανομαστή).

Κωδ. 408. Στρογγυλοποιείτε το ποσοστό στην αμέσως επόμενη ακέραια μονάδα.

Κωδ. 409. Αφαιρέστε το στρογγυλοποιημένο οριστικό ποσοστό έκπτωσης (του κωδ. 408) από το 100 και το υπόλοιπο που εκφράζει το οριστικό ποσοστό μείωσης του φόρου των εισροών, γράψτε το στον κωδικό αυτό.

β) Στην δεύτερη ενότητα του Πίνακα Ζ-β'.

Στον Κωδ. 421-1 γράψτε το ποσό του φόρου των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών εκείνων που η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση πράξεων με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. **Επισημαίνεται ότι στον κωδικό αυτό περιλαμβάνεται ο φόρος των κοινών εισροών και των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης ακινήτων.**

Δεν είναι κατ' ανάγκη το σύνολο του φόρου δαπανών, εφόσον δεν αποτελούν όλες οι δαπάνες κοινές εισροές, αλλά είναι και ο φόρος αγοράς κ.λ.π. των παγίων (έστω και αν αγοράζονται με αναστολή

καταβολής του φόρου, π.χ. της Α.Υ.Ο. Π.2869/87 ή με ενδοκοινοτική απόκτηση) εκείνων όμως που αποτελούν κοινές εισροές, (χρησιμοποιούνται για πράξεις με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών). Από τα σύνολα του φόρου κοινών εισροών αφαιρείται αυτός που γράφεται στον κωδικό 422-1.

Κωδ. 421-2 γράψτε το ποσοστό μείωσης (%) της παραγρ. 1 του άρθρου 31 που απεικονίζεται στον κωδ. 409 της α' ενότητας του πίνακα.

Κωδ. 421-6 γράψτε το γινόμενο του κωδ. 421-1 επί το ποσοστό του κωδ. 421-2.

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 31 του ν.2859/2000, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο ή να υποχρεωθεί (με απόφαση του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ.) να προσδιορίζει ξεχωριστό ποσοστό pro-rata, α) κατά τομέα (κλάδο, υποκατάστημα κ.λ.π. εφόσον τηρούνται αναλυτικά οι αντίστοιχοι λογαριασμοί στα βιβλία του), β) με ιδιαίτερους λογαριασμούς των βιβλίων, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των κοινών εισροών σε πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Κωδ. 422-1 γράψτε το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που θα επιμεριστεί με την παραπάνω διαδικασία. (Δεν αποκλείεται άλλες κοινές εισροές να παρακολουθούνται και με αυτό τον τρόπο και άλλες με το γενικό τρόπο του κωδ. 421-2). **Επίσης, στον κωδικό αυτό γράψτε το ποσό του φόρου των εισροών, που πρέπει να μειωθεί λόγω «ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΩΝ», όπως παρακάτω αναφέρονται.**

Κωδ. 422-3 γράψτε το πλήθος των τομέων για τις οποίες η επιχείρηση χρησιμοποιεί ξεχωριστό ποσοστό pro-rata.

Κωδ. 422-4 γράψτε το πλήθος των περιπτώσεων που οι κοινές εισροές παρακολουθούνται με ξεχωριστούς λογαριασμούς, ανάλογα με την πραγματική διάθεσή τους.

Κωδ. 422-5 γράψτε το πλήθος των τυχόν λοιπών επιμερισμών.

Κωδ. 422-6 γράψτε το φόρο των κοινών εισροών που πράγματι δεν δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση με βάση τους υπολογισμούς που ενεργεί επί του κωδ.422-1.

Κωδ. 423. Γράψτε το άθροισμα των κωδ. 421-6 και 422-6.

Εφόσον το ποσό του κωδ. 423 υπερβαίνει τα 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706 του Πίνακα Γ. Εάν δεν υπερβαίνει τα 30 ΕΥΡΩ δεν μεταφέρεται στον πίνακα Γ', σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31 του ν.2859/2000. Αν όμως από επαναπροσδιορισμό της pro-rata κατά το έτος της αρχικής χρησιμοποίησης των παγίων προκύψει θετικό ποσό ακόμα και μέχρι 30 ΕΥΡΩ, μεταφέρεται στον κωδ. 706, ενώ αν προκύψει αρνητικό ποσό, αυτό μεταφέρεται για συμψηφισμό, ως θετικός αριθμός, στον κωδικό 702 του Πίνακα Γ.

Για την καλύτερη κατανόηση του πίνακα Ζ' παραθέτουμε τα κάτωθι παραδείγματα:

Παράδειγμα 1

Πρατήριο καπνοβιομηχανικών προϊόντων εμπορεύεται τσιγάρα, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς και άλλα είδη π.χ. ζαχαρώδη, για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Έστω ότι από 1.1.06 έως 31.12.06 πραγματοποίησε τις ακόλουθες πράξεις:

1. Πωλήσεις ζαχαρωδών	ΕΥΡΩ	ΦΠΑ εκρών
	3.500,00	315,00
2. Πωλήσεις τσιγάρων	ΕΥΡΩ	
	<u>2.500,00</u>	
ΣΥΝΟΛΑ	6.000,00	315,00

3. Αγόρασε ταμειακή μηχανή αξίας 600,00 ΕΥΡΩ με ΦΠΑ 114,00 ΕΥΡΩ. Τη μηχανή χρησιμοποιεί και στις δυο παραπάνω δραστηριότητες. Με βάση τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 31, ο υποκείμενος δεν δικαιούται να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του φόρου των κοινών εισροών 114,00 ΕΥΡΩ, που πλήρωσε κατά την αγορά της ταμειακής μηχανής, αλλά μόνο ένα ποσοστό που προκύπτει από το κλάσμα

$$\frac{3.500,00 \times 100}{6.000,00} = 58,33\%, \text{ στρογγυλοποιημένο στο } 59\%.$$

Το ποσό του φόρου που δικαιούται να εκπέσει είναι ΕΥΡΩ 114,00 Χ 59% = 67,26 ΕΥΡΩ.

Επειδή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του φόρου των κοινών εισροών, ο σχεδιασμός του πίνακα έχει γίνει κατά τρόπο ώστε να εξάγεται από αυτόν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που δεν δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση. Δηλαδή στο παράδειγμα μας ΕΥΡΩ 46,74 (114,00 – 67,26). Αυτό επιτυγχάνεται ως εξής:

Το ποσοστό που βρήκαμε 59% το αφαιρούμε από το 100% δηλαδή 100% - 59% = 41%.

Έχουμε λοιπόν: 114,00 Χ 41% = 46,74 ΕΥΡΩ, που δεν δικαιούται να εκπέσει και

114,00 Χ 59% = 67,26 ΕΥΡΩ, που δικαιούται να εκπέσει.

Ο πίνακας Z, στο παραπάνω παράδειγμα, θα συμπληρωθεί ως εξής:

Z. ΠΙΝΑΚΑΣ											
Γενικές εισροές (α) (401)	3.500,00	Γενικές εισροές (β) (402)	3.500,00	Φόρος εισροών (407)	58,33	Συνολικός φόρος εισροών (408)	59	Φόρος εισροών που εκπέσει (409)	41		
Γενικές εισροές (γ) (403)	2.500,00	Γενικές εισροές (δ) (404)	6.000,00	Φόρος εισροών (407)	58,33	Συνολικός φόρος εισροών (408)	59	Φόρος εισροών που εκπέσει (409)	41		
Εισροές (401)	3.500,00	Εισροές (403)	2.500,00	Εισροές (404)	6.000,00	Εισροές (407)	58,33	Εισροές (408)	59	Εισροές (409)	41
Εκπτώσεις (421)	114,00	Εκπτώσεις (422)	46,74	Εκπτώσεις (423)	46,74	Εκπτώσεις (424)	46,74	Εκπτώσεις (425)	46,74	Εκπτώσεις (426)	46,74

ΛΟΙΠΟΙ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΙ*

Σημειώνεται ότι, η παραγρ. 1 του άρθρου 33, όπως ισχύει, ορίζει ότι η έκπτωση του φόρου υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

- η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,
- μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου για πάγια που αγοράστηκαν και εφόσον υπάρχει μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης μεταξύ του προσωρινού ποσοστού pro-rata του έτους αγοράς και του αντιστοίχου οριστικού, η διαφορά διακανονίζεται αρχικά με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους αυτού. Αν επίσης τα πάγια δε χρησιμοποιήθηκαν στη διαχειριστική περίοδο της αγοράς και εφόσον υπάρχει μεταβολή μεταξύ του οριστικού ποσοστού pro-rata του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης η εκ νέου προκύπτουσα διαφορά διακανονίζεται με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης (Κωδ.422-1).

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγρ. 1 του άρθρου 33 ορίζεται ότι δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με δημόσια έγγραφα, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρι αξίας 10 ΕΥΡΩ και δειγμάτων, τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Παράδειγμα 2:

Επιχείρηση λαμβάνει πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεων λόγω τζίρου μετά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου, με αξία συνολική 1.000,00 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 190,00 ΕΥΡΩ.

Δεδομένου ότι η αξία αυτή αποτελεί αρνητική εισροή και ο φόρος των 190,00 ΕΥΡΩ οφείλεται, αυτός θα αποδοθεί μέσω του Πίνακα Ζ'.

Το ποσό αυτό δηλαδή 190,00 ΕΥΡΩ αφού γραφεί στον κωδ. 422 και στον κωδ. 423, μεταφέρεται στον Πίνακα Γ' στην ένδειξη αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών (Κωδ. 706).

Ο Πίνακας Ζ", στο παραπάνω παράδειγμα, θα συμπληρωθεί ως εξής:

Ζ' ΠΙΝΑΚΑΣ Διακανονισμός φόρου εισροών από 31 ημερ. 0 & 15 βδομάς της ανάλυσης (Πρώτα από 31 ημερ. 1 και από 32 ημερ. 1 21,00 με εφόσον > 253800)										
Α	Κατάσταση	401								
	Πρώτη υποκατάσταση	402		405		Πρώτη υποκατάσταση	407	408	409	
	Δεύτερη υποκατάσταση	403				Δεύτερη υποκατάσταση				
	Γενική	404		404						
Β' Αποδοθείς ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών										
	Ποσό υποκατάστασης					Σύνολο φόρου εισροών				
	421					423	190,00			
	422	190,00			1	423	190,00			

Ακόμα, σύμφωνα με το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της § 3 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έγινε έναρξη χρησιμοποίησής τους, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του περιορισμού αυτού της πενταετίας η πραγματοποίηση δαπανών απόκτησης ή κατασκευής επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας.

Η διάταξη αυτή σύμφωνα με τη 142/94 γνωμοδότηση του ΝΣΚ που κοινοποιήθηκε με την 1084562/3755/0014/ΠΟΛ.1177/20.7.94 ΕΔΥΟ αφορά δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1993. Σημειώνουμε ακόμα ότι, αν μετά την πάροδο της πενταετίας τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται δε γεννάται εκ των υστέρων δικαίωμα επαναδιακανονισμού (συμψηφισμού) του φόρου τους.

Έτσι με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης 2005 γεννάται και η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που συμψηφίστηκε κατά την απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών

αγαθών που έγινε μέσα στο έτος 2000 εφόσον μέσα στο 2005 είτε δεν έγινε έναρξη
χρησιμοποίησής τους, είτε έγινε έναρξη χρησιμοποίησής τους αλλά μετά την παρέλευση της
πενταετίας από την ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης.

Ο διακανονισμός αυτός ενεργείται στο Ζ πίνακα με την αναγραφή στον κωδ.
422-1 και 422-6 του ποσού που είχε πράγματι συμψηφιστεί μετά το
διακανονισμό που πραγματοποιήθηκε στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους
αγοράς.

Παράδειγμα: Στις 10 Ιουλίου 2001 δαπανήθηκαν από επιχείρηση
υποκείμενη στο φόρο για την ανέγερση βιομηχανικής εγκατάστασής της
10.000,00 ΕΥΡΩ με αναλογούντα ΦΠΑ 1.900,00 ΕΥΡΩ. Το ποσοστό pro-rata
του έτους κατασκευής έστω ότι ήταν 80% και άρα συμψηφίστηκαν 1.900,00 Χ
80% = 1.520,00 ΕΥΡΩ. Η εγκατάσταση μέχρι 10.7.06 δεν είχε αρχίσει να
χρησιμοποιείται. Το ποσό λοιπόν των 1.520,00 ΕΥΡΩ θα πρέπει να
αναγραφεί στους κωδ. 422-1 και 422-6 της εκκαθαριστικής δήλωσης του
έτους 2006 και να καταβληθεί έτσι ο ΦΠΑ που είχε συμψηφιστεί το 2001 στον
κωδ. 422-5 θα επισημανθεί η περίπτωση ως λοιπός επιμερισμός.

**Μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα από 1/1/2006 και σύμφωνα
με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α., η έκπτωση
του φόρου εισροών ενεργείται/ σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της
κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται
με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά
οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία
σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Με την παρ. 10 της εγκυκλίου
ΠΟΛ.1083/25.5.2006 παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο άσκησης του
δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών μέσω της περιοδικής
δήλωσης Φ.Π.Α. Ειδικότερα, προκειμένου για πράξεις απαλλασσόμενες
από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους
(π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου) ο φόρος εισροών,
που δεν εκπίπτει και προσδιορίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω
αναγράφεται στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στο πεδίο
«αφαιρούμενα ποσά».**

Το σύνολο των ποσών του φόρου εισροών που έχετε περιλάβει στο
πεδίο «αφαιρούμενα ποσά» των περιοδικών δηλώσεων της
διαχειριστικής σας περιόδου γράψτε στους κωδ. 422-1 και 422-6. Η
περίπτωση θα επισημανθεί ως λοιπός επιμερισμός στον κωδ. 422-5.

10. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Η' (Κωδ. 501-507)

α. Γενικά

Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 και με όσα αναλύθηκαν
στον Πίνακα Ζ', ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο
των εκροών του το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, μεταξύ όλων των
άλλων και οι αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις επενδυτικών
αγαθών.

- Ο αρχικός προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου των επενδυτικών
αγαθών, που γίνεται στη φορολογική περίοδο της απόκτησής τους,
- Ο ενδιάμεσος διακανονισμός του φόρου αυτού, κατά την υποβολή της
εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου του έτους της
απόκτησης και

- Ο τελικός διακανονισμός του φόρου, κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης, που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν τα πάγια, αναλύθηκαν ήδη και προσδιορίστηκαν στον Πίνακα Ζ'.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, ειδικά για τα επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση του φόρου που διενεργήθηκε κατά την αγορά υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί το έτος της πρώτης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την επιχείρηση. Ως ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, λαμβάνεται πάντοτε η 1η μέρα της διαχειριστικής περιόδου χρησιμοποίησης του (π.χ. η 1η Ιανουαρίου) και όχι η πραγματική ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίησή του.

Σημειώνουμε ότι η πενταετία ισχύει για όλα τα επενδυτικά αγαθά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματικής ή λογιστικής απόσβεσης τους. Σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης, μέρους ή κλάδου της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του ν.2859/2000, ο διακανονισμός συνεχίζεται, για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας, από τον διάδοχο.

Ακόμα, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, η έκπτωση του φόρου, που ενεργήθηκε κατά την αγορά, κρίνεται οριστικά, κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Για το λόγο αυτό, αν υπάρχει μεταβολή μεταξύ του οριστικού ποσοστού **pro-rata του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, η διαφορά φόρου (θετική ή αρνητική) που προκύπτει, διακανονίζεται, όπως ήδη περιγράφηκε, στο Ζ' Πίνακα της εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης του παγίου.**

Έτσι λοιπόν, μια επιχείρηση, που αγοράζει ένα επενδυτικό αγαθό και το διακανονίζει οριστικά στο έτος πρώτης χρησιμοποίησης του, θα πρέπει έκτοτε να το παρακολουθεί για μια πενταετία. Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει, μέσα από τον πίνακα Η', να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ της *pro-rata* του εκάστοτε έτους της εκκαθαριστικής δήλωσης από αυτήν του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός παγίου, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών της *pro-rata* επί το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του παγίου.

Σημειώνουμε ότι διακανονισμός ενεργείται ακόμη και αν δεν καταβλήθηκε φόρος κατά την αγορά, είτε επειδή τα επενδυτικά αγαθά αγοράστηκαν ή εισήχθηκαν χωρίς φόρο, σύμφωνα με την Π.2869/87 Κ.Υ.Α., είτε πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είτε ακόμη και αν φόρος που καταβλήθηκε για τα αγαθά αυτά, επιστράφηκε με βάση την 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/2004 Α.Υ.Ο.Ο.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης τους σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία, ενεργείται, εφάπαξ διακανονισμός στο έτος αυτό και τα αγαθά θεωρούνται για τα εναπομείναντα έτη ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε:

α) φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

- για παράδοση αγαθών που υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομείναντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

- για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά.

β) αφορολόγητες δραστηριότητες εφόσον πρόκειται:

- για την περίπτωση που το επενδυτικό αγαθό δε χρησιμοποιήθηκε μέσα σε 5 χρόνια από την απόκτηση ή την κατασκευή του, εφόσον αυτή πραγματοποιήθηκε μετά την 1.1.93 (βλέπε τελευταία περίπτωση Πίνακα Ζ'),

- για αυτοπαράδοση παγίων εντός της πενταετίας του διακανονισμού,

- για τις λοιπές περιπτώσεις.

Για τη σωστή εφαρμογή των παραπάνω, ως αγαθά επένδυσης νοούνται, αυτά που ορίζονται με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 ήτοι:

A) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού, λήξει η χρήση του ακινήτου στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός, σύμφωνα με όσα αναφέρονται για παραδιδόμενα πάγια πιο πάνω. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

B) Τα δικαιώματα χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρομοίων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους.

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

1. Σε περίπτωση που όλα τα υπό διακανονισμό πάγια μιας επιχείρησης χρησιμοποιήθηκαν διαχρονικά, αποκλειστικά για την πραγματοποίηση φορολογητέων δραστηριοτήτων ή αυτά που χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες παραδόθηκαν και θεωρείται για τα εναπομείναντα έτη ότι διατέθηκαν αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες, οπότε δεν προκύπτει φόρος από διακανονισμό **η συμπλήρωση του πίνακα αυτού παρέλκει.**

2. Στον Πίνακα Η" θα συμπεριληφθούν γενικά μόνο τα πάγια εκείνα για τα οποία μεταβάλλεται το δικαίωμα έκπτωσης διαχρονικά. Επομένως, αν κάποια από τα πάγια μιας επιχείρησης, χρησιμοποιούνταν αρχής αποκλειστικά σε φορολογητέες ή αποκλειστικά σε αφορολόγητες δραστηριότητες δεν απαιτείται να συμπεριληφθούν στον Πίνακα Η', εφόσον και στο συγκεκριμένο έτος της εκκαθαριστικής δήλωσης δεν μεταβλήθηκε ο προορισμός τους αυτός. Αντίθετα θα συμπεριληφθούν τα πάγια εκείνα που αποτελούν **κοινές εισροές** για την πραγματοποίηση τόσο φορολογητέων όσο και αφορολογητών πράξεων και εφόσον το ποσοστό pro-rata διαχρονικά μέσα στην πενταετία μεταβάλλεται.

β. Συμπλήρωση των ενδείξεων

Η συμπλήρωση γίνεται κατά στήλες ως εξής:

Στήλη (1). Η στήλη αυτή είναι ήδη συμπληρωμένη. Αναγράφεται το έτος πραγματοποίησης των παγίων, δηλαδή το έτος διακανονισμού (1ο-5ο).

Στην πρώτη σειρά επομένως (**κωδ. 501**) αναγράφονται τα στοιχεία των παγίων που χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά ή παραδόθηκαν ακόμη και αχρησιμοποίητα μέσα στη διαχειριστική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η

εκκαθαριστική δήλωση, στη δεύτερη σειρά (κωδ. 502) αναγράφονται τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά μέσα στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο αυτής που υποβάλλεται η εκκαθαριστική κ.ο.κ. **Στήλη (2)**. Αναγράφεται κατά σειρά η Pro-rata (ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης) του αρχικού έτους χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, εφόσον η επιχείρηση δεν εφάρμοζε στο έτος εκείνο, για κανένα πάγιο, που αποτελούσε κοινή εισροή της, pro-rata κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς.

Προκειμένου για τον κωδ. 501-2, εξυπακούεται ότι αν δεν είναι διαγραμμισμένοι οι κωδ. 422-3, 422-4, μεταφέρεται εδώ το ποσοστό του κωδ. 408 του Πίνακα Ζ'.

Στήλη (3). Διαγραμμίζεται κατά σειρά με Χ, αν η επιχείρηση εφάρμοζε στο αρχικό έτος χρησιμοποίησης των παγίων, έστω και για ένα μέρος αυτών pro-rata κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς. Το ίδιο θα συμβαίνει όταν υπάρχουν και πάγια που έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά (αναμένεται δηλαδή η επαναχρησιμοποίηση τους μέσα στην πενταετία του διακανονισμού). Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), τότε η στήλη (2) πρέπει να είναι κενή.

Στήλη (4). Αναγράφεται ο ΦΠΑ των παγίων που χρησιμοποιούνταν, τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες και εξακολουθούσαν να χρησιμοποιούνται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για την οποία υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Αναγράφεται ακόμα ο ΦΠΑ των παγίων που στο τέλος του έτους έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά.

Η αναγραφή αυτή γίνεται κατά σειρά ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Στήλη (5). α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (4) επί τη διαφορά του ποσοστού της στήλης (2) από το ποσοστό του κωδ. 501-2, αφού διαιρεθεί δια 5.

Στήλη (5) = Στήλη (4) Χ [(κωδ. 501-2) - στήλη (2)]% : 5

Ειδικά προκειμένου για πάγια που έπαυσαν να χρησιμοποιούνται προσωρινά το ποσοστό διακανονισμού γίνεται 0% για το συγκεκριμένο έτος διακανονισμού ήτοι: Στήλη (5) = Στήλη 4 Χ [0 - στήλη (2)]% : 5.

Άρα Στήλη (5) = Στήλη (4) Χ [στήλη (2)]% : 5

β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο, και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη (5).

Εξυπακούεται ότι ο κωδ. 501-5 θα είναι πάντα μηδενικός.

Στήλη (6). Αναγράφεται ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των παγίων που χρησιμοποιούνταν ή αποκτήθηκαν για να χρησιμοποιηθούν, τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή μόνο σε αφορολόγητες, και που παραδόθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση, εφόσον θεωρείται (άρθρο 33 παρ. 3 ν.2859/00), ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Η αναγραφή γίνεται κατά σειρά, ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Πάγια που παραδόθηκαν, **χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν μέσα στην πενταετία** και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες, θεωρούνται ότι, βρίσκονταν στο 1ο έτος διακανονισμού και διακανονίζονται οριστικά στον Η' και όχι στο Ζ' Πίνακα.

Στήλη (7). α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (6) επί τη διαφορά του ποσοστού της στήλης (2) από το 100% επί κλάσμα με αριθμητή τη διαφορά του έτους χρησιμοποίησης από το 6 και παρονομαστή το 5.

[Στήλη (7) = Στήλη (6) Χ [100 - στήλη (2)] % Χ [6 - στήλη (1)] : 5]

β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο, και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη 7.

Στήλη (8). Αναγράφεται ο ΦΠΑ, που καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των παγίων που χρησιμοποιούνταν ή αποκτήθηκαν για να χρησιμοποιηθούν τόσο σε φορολογητέες όσο και σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή μόνο σε φορολογητέες, που παραδόθηκαν ή αυτοπαραδόθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο που υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση, εφόσον θεωρείται (άρθρο 33 παρ. 3 ν.2859/00), ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Η αναγραφή γίνεται κατά σειρά, ανάλογα με το έτος χρησιμοποίησης αυτών των παγίων.

Πάγια που παραδόθηκαν, **χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν μέσα στην πενταετία** και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες, θεωρούνται ότι βρίσκονται στο 1ο έτος διακανονισμού και διακανονίζονται οριστικά στον Η' και όχι στο Ζ' Πίνακα.

Στήλη (9). α) Αν υπάρχει ποσοστό στη στήλη (2), γράφεται κατά σειρά το γινόμενο της στήλης (8) επί τη στήλη (2) επί κλάσμα με αριθμητή τη διαφορά του έτους χρησιμοποίησης από το 6 και παρονομαστή το 5.

Στήλη (9) = Στήλη (8) χ στήλη (2)% χ [6 - στήλη (1)] : 5

β) Αν είναι διαγραμμισμένη η στήλη (3), οι αντίστοιχοι επιμέρους υπολογισμοί (κατά τομέα ή με βάση λογαριασμούς) θα γίνουν σε ιδιαίτερο φύλλο, που θα κρατιέται από το φορολογούμενο για επίδειξη σε τυχόν έλεγχο, και το αποτέλεσμα θα αναγράφεται κατευθείαν στη στήλη (9).

Στήλη (10). Ο ΦΠΑ των παγίων που πράγματι εισπράχθηκε από την παράδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες, εφόσον φυσικά ο φόρος αυτός αποδόθηκε ήδη με τις περιοδικές δηλώσεις. Περιλαμβάνεται εδώ και ο ΦΠΑ που εισπράχθηκε από πάγια που παραδόθηκαν, **χωρίς ουδέποτε να χρησιμοποιηθούν** και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Κωδ. 506-4 έως 506-10. Αναγράφεται το άθροισμα (θετικό ή αρνητικό) των κωδ. 501 έως 505, κάθε στήλης.

Κωδ. 507. Αποτελεί το **άθροισμα των κωδ. (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10)** (Δηλαδή ο κωδ 506-9 αφαιρείται).

Αν ο κωδ. 507 είναι μεγαλύτερος των 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702, αν είναι μικρότερος των -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706, ενώ τέλος αν είναι από -30 έως 30 ΕΥΡΩ αμελείται, δηλαδή ούτε συμψηφίζεται ούτε καταβάλλεται στο Δημόσιο (άρθρο 33 παρ. 5 ν.2859/00).

γ. Παράδειγμα

Επιχείρηση πραγματοποιεί και φορολογητέες και αφορολόγητες δραστηριότητες. Ταυτόχρονα και για τις δύο δραστηριότητες χρησιμοποιεί ορισμένα από τα επενδυτικά της αγαθά. Για το διακανονισμό των κοινών εισροών της η επιχείρηση χρησιμοποιεί το μοναδικό ποσοστό που προκύπτει στο Ζ' Πίνακα της εκκαθαριστικής δήλωσης κάθε διαχειριστικής περιόδου.

(Δεν πραγματοποιεί ανάλυση κατά τομέα ή με βάση ιδιαίτερους λογαριασμούς). Κατά τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης της διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2006 διαπιστώνει τα εξής δεδομένα:

Το ποσοστό pro-rata (δικαιώματος έκπτωσης), που προέκυψε κατά την τελευταία πενταετία, διακυμάνθηκε ως εξής:

Έτος	% pro-rata
2006	50
2005	60
2004	40
2003	30
2002	100

Κατά την 31.12.2006 χρησιμοποιούσε έντεκα κοινά πάγια (Α-Λ). Ο ΦΠΑ που κατέβαλε για την απόκτηση τους, καθώς και το έτος της πρώτης χρησιμοποίησής τους φαίνεται στον παρακάτω πίνακα

Πάγιο	ΦΠΑ Απόκτησης	Έτος πρώτης χρησιμοποίησης
A	700,00	2006
B	300,00	2006
Γ	1.000,00	2005
Δ	500,00	2005
E	1.400,00	2004
Z	600,00	2004
H	8.000,00	2003
Θ	4.950,00	2003
I	50,00	2003
K	2.000,00	2002
Λ	2.000,00	2002

Επίσης μέσα στο 2006 παρέδωσε ή έπαψε οριστικά να χρησιμοποιεί οκτώ πάγια (Μ-Τ). Ο ΦΠΑ που κατέβαλε για την απόκτηση τους, ο ΦΠΑ που εισέπραξε κατά την παράδοση τους και το έτος πρώτης χρησιμοποίησης φαίνονται στον πιο κάτω πίνακα.

Πάγιο	ΦΠΑ (Φ.α.) Απόκτησης	ΦΠΑ (Φ.π.) Παράδοσης	Έτος πρώτης χρησιμοποίησης	Σημειώσεις Φπ/Φα
M	500,00	550,00	2006	>5/5
N	1.000,00	800,00	2006	<5/5
-	2.500,00	2.000,00	2005	=4/5
O	10.000,00	0 (Πώληση παλαιού διαμερίσματος)	2005	<4/5
Π	500,00	295,00	2004	<3/5
P	2.000,00	1.000,00	2003	>2/5
Σ	400,00	0 (οριστική παύση χρησιμοποίησης)	2003	<2/5
T	2.000,00	0 (αποδεδειγμένη Καταστροφή)	2002	<1/5, αλλά φορολογητέο

Τέλος τον Μάιο του 2006 έπαυσε να χρησιμοποιεί προσωρινά πάγιο Υ με ΦΠΑ απόκτησης 100,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2004.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ανωτέρω παραδείγματος θα απεικονίσουμε ένα - ένα τα έτη του διακανονισμού και στο τέλος θα τα απεικονίσουμε όλα μαζί στον Πίνακα Η' της εκκαθαριστικής του 2006.

Το ποσοστό pro-rata για το 2006 είναι 50%.

Εκκαθαριστική 2006 (Ανάλυση κατ' έτος διακανονισμού)

Α. Πάγια, που βρίσκονται στο 5^ο έτος διακανονισμού είχαν ως έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2002 (που το ποσοστό pro-rata ήταν 100%) το πάγιο Κ με ΦΠΑ απόκτησης 2.000,00 το πάγιο Λ με ΦΠΑ απόκτησης 2.000,00.

Επίσης στο 5^ο έτος διακανονισμού βρίσκεται το πάγιο Τ το οποίο έχει ΦΠΑ απόκτησης 2.000,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2002. Στην διάρκεια του 2006 το πάγιο αυτό καταστράφηκε (αποδεδειγμένη καταστροφή).

Ο ΦΠΑ απόκτησης των παγίων Κ + Λ = 2.000,00 + 2.000,00 = 4.000,00 αναγράφεται στον κωδικό 505 - 4 (διότι τα πάγια χρησιμοποιούνταν μέχρι το τέλος της χρήσης 2006). Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Τ που καταστράφηκε αποδεδειγμένα αναγράφεται στον κωδικό 505-6 διότι θεωρείται ότι διατέθηκε σε φορολογητέα δραστηριότητα μέσα στην χρήση 2006. Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ Η' (Ανάλυση κατ' έτος διακανονισμού) - Πίνακας Η' της εκκαθαριστικής του 2006										
Κωδ. Πίνακα	Αριθ. Πίνακα	Ποσοστό Pro-Rata		Ποσό ΦΠΑ		Ποσό ΦΠΑ		Ποσό ΦΠΑ		Σημειώσεις
		2006	2005	2006	2005	2006	2005	2006	2005	
501	1/4	50								
502	1/4	60								
503	1/4	40								
504	1/4	30								
505	1/4	100		4.000,00	-400,00	2.000,00				
506	ΣΥΝΟΛΑ									
507	ΣΥΝΟΛΟ									

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (5), προκύπτει: στήλη (4) x [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5 = 4.000,00 x (50-100) % : 5 = -400,00.

Εκτελώντας τις πράξεις της στήλης (7), προκύπτει: στήλη (6) x [100 - στήλη (2)] % x [6 - στήλη (1)] : 5 = 2.000,00 x (100 - 100) % x (6-5) :5 = 0.

Παρατήρηση:

Τα σύνολα του κωδικού 506 και το αποτέλεσμα του κωδ. 507 θα εμφανιστούν στον ολοκληρωμένο Πίνακα Η' στο τέλος των κατ' έτος αναλυτικών διακανονισμών.

Β. Πάγια που βρίσκονται στο 4^ο έτος διακανονισμού είχαν ως έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2003 (που το ποσοστό pro-rata ήταν 30%). το πάγιο Η με ΦΠΑ απόκτησης 8.000,00 το πάγιο Θ με ΦΠΑ απόκτησης 4.950,00 το πάγιο Ι με ΦΠΑ απόκτησης 50,00 Σύνολο 13.000,00

Επίσης στο 4ο έτος διακανονισμού βρίσκεται το πάγιο Ρ το οποίο είχε ΦΠΑ απόκτησης 2.000,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2003, που παρεδόθη (πωλήθηκε) με ΦΠΑ παράδοσης 1.000,00 και το πάγιο Σ με ΦΠΑ απόκτησης 400,00, που έπαψε οριστικά να χρησιμοποιείται.

Ο ΦΠΑ της απόκτησης των παγίων Η+Θ+Ι = 8.000,00 + 4.950,00 + 50,00 = 13.000,00 αναγράφεται στον κωδ. 504-4 διότι τα πάγια χρησιμοποιούνταν μέχρι το τέλος της χρήσης 2006.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Ρ = 2.000,00 αναγράφεται στον κωδικό 504-6 διότι ο ΦΠΑ παράδοσης είναι μεγαλύτερος από το ΦΠΑ των εναπομεινάντων πέμπτων και συνεπώς θεωρείται ότι το πάγιο αυτό διατέθηκε σε φορολογητέα δραστηριότητα, ήτοι: ΦΠΑ απόκτησης 2.000,00 : 5 = 400,00 έτη χρησιμοποίησης 2003, 2004, 2005

εναπομένοντα έτη (πέμπτα) 2006, 2007 = 400,00 χ 2 = 800,00 ΦΠΑ παράδοσης (1.000,00) > ΦΠΑ εναπομ. πέμπτων (800,00)

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Σ αναγράφεται στον κωδικό 504-8, επειδή έπαυσε να χρησιμοποιείται οριστικά και θεωρείται ότι διατέθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ: Πρωτότυπος διακανονισμός του έτους εσοκών των επενδυτικών αγαθών (άρθρ. 33 παρ. 2 & 3 ν. 2868/00)

Έτος απομεινάντων πέμπτων (εσοκόνο έτος)	ΦΠΑ απόκτησης		ΦΠΑ απόκτησης (από το μέγεθος του αγαθού)	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΙΒΗ ΠΡΟ-ΡΑΤΑ	ΦΠΑ παροχής (από τον υπολογισμό του μέγιστου επιπέδου φορολόγησης)	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΣΥΜΠΡΟ-ΡΑΤΑ ΠΡΟ-ΡΑΤΑ	ΦΠΑ παροχής (από τον υπολογισμό του μέγιστου επιπέδου φορολόγησης)	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 5% ΠΡΟ-ΡΑΤΑ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΕΤΩΝ	
	Μην. Δείκ.	Μην. Δείκ. Σύνολο						στήλη (4) χ [κωδ. (501-2) - στήλη (2)] : 5	στήλη (6) χ [100-στήλη (2)] % χ [6 - στήλη (1)] : 5
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	50								
502	60								
503	40								
504	30		13.000,00	520,00	2.000,00	560,00	400,00	48,00	
505	400								
506	ΣΥΝΟΛΑ								
507	Πρωτότυπος: 2006 (1) + 2006 (2) + 2006 (3) + 2006 (4)								

Εκτελώντας τις πράξεις στη στήλη (5), προκύπτει: στήλη (4) χ [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]%:5 = 13.000,00 χ (50-30)%:5 = 520,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στη στήλη (7), προκύπτει: στήλη (6) χ [100-στήλη (2)] % χ [6 - στήλη (1)] : 5 = 2.000,00 χ (100 - 30) % χ (6-4) : 5 = 560,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στη στήλη (9), προκύπτει: στήλη (8) χ στήλη (2) % χ [6-στήλη (1)] : 5 = 400,00 χ 30% Χ (6-4) : 5 = 48,00.

Γ. Πάγια που βρίσκονται στο 3^ο έτος διακανονισμού είχαν ως έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2004 (που το ποσοστό pro-rata ήταν 40%).

Το πάγιο Ε με ΦΠΑ απόκτησης	1.400,0
Το πάγιο Ζ με ΦΠΑ απόκτησης	600,00
Σύνολο	2.000,0
	0

Επίσης στο 3^ο έτος διακανονισμού βρίσκεται το πάγιο Υ με ΦΠΑ απόκτησης 100,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2004 που τον Μάιο του 2006 έπαυσε προσωρινά να χρησιμοποιείται και άρα το ποσοστό έκπτωσης για το συγκεκριμένο έτος διακανονισμού (2006) γίνεται 0%, διότι δεν χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις.

Τέλος στο τρίτο έτος διακανονισμού βρίσκεται το πάγιο Π με ΦΠΑ απόκτησης 500,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2004, που παρεδόθη με ΦΠΑ παράδοσης 295,00. Ο ΦΠΑ απόκτησης των παγίων Ε + Ζ + Υ = 1.400,00 + 600,00 + 100,00 = 2.100,00 αναγράφεται στον κωδ. 503-4 διότι τα πάγια αυτά χρησιμοποιήθηκαν μέχρι το τέλος της χρήσεως 2006.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Π = 500,00 αναγράφεται στον κωδ. 503-8, διότι ο ΦΠΑ παράδοσης είναι μικρότερος από τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα πέμπτα και θεωρείται ότι το πάγιο διατέθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα ήτοι: Ο ΦΠΑ απόκτησης 500,00 : 5 m 100,00 Έτη χρησιμοποίησης 2004, 2005.

Εναπομείναντα πέμπτα (έτη) 2006, 2007, 2008 ήτοι 100,00 x 3 = 300,00 ΦΠΑ παράδοσης 295,00 < ΦΠΑ εναπομ. πέμπτων 300,00 Επίσης ο ΦΠΑ παράδοσης αναγράφεται στον κωδ. 503-10 Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ									
Πίνακας Η' (Προβλ. άρθρο 29 παρ. 2 εδ. 2, ν. 2959/05)									
Έτος απόκτησης (ήτος αδιάθεσης)	Ποσοστό ΦΠΑ (πρώτη δεξιά στήλη)		ΦΠΑ (από ΦΠΑ προ-βασισμένο) με τη βάση της απόκτησης	ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟ-ΒΑΣΙΑ	ΦΠΑ (από ΦΠΑ προ-βασισμένο) με βάση της απόκτησης	ΦΠΑ ΑΠΟ 18% ΦΠΑ-ΒΑΣΙΑ 1ΤΟΣ ΕΤΟΣ	ΦΠΑ (από ΦΠΑ προ-βασισμένο) με βάση της απόκτησης	ΦΠΑ ΑΠΟ 8% ΦΠΑ-ΒΑΣΙΑ 2ΤΟΣ ΕΤΟΣ	
	Μηνιαίο %	Μηνιαίο ΦΠΑ						από ΦΠΑ (1) x (2) = (3)	από ΦΠΑ (1) x (2) = (4)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	50								
502	60								
503	40		2.100,00	32,00			500,00	120,00	295,00
504	30								
505	40								
506	ΣΥΝΟΛΑ								
507	Πηγή: Πίνακας Η' (Προβλ. άρθρο 29 παρ. 2 εδ. 2, ν. 2959/05)								

Εκτελώντας τις πράξεις για την συμπλήρωση της στήλης (5) προκύπτει: α) για τα πάγια Ε και Ζ: τμήμα στήλης (4) x [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5 = 2.000,00 x (50-40)% : 5 = 40,00. β) για το πάγιο Υ: τμήμα στήλης (4) x [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5 = [100,00 x 40%] : 5 = 8,00 Άρα στη στήλη (5) θα γραφτεί 40,00 - 8,00 = 32,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στη στήλη (9), προκύπτει: στήλη (8) x στήλη (2)% x [6-στήλη (1)]: 5 = 500,00 x 40% x (6-3) : 5 = 120,00

Σημείωση: Στο τρίτο έτος διακανονισμού ο κωδ. 503 - 2 δε θα συμπληρωθεί, αλλά θα διαγραφμιστεί ο κωδ. 503-3. Πάντως ως στήλη (2), θα χρησιμοποιηθεί η κοινή pro-rata του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, που για όλα τα πάγια που βρίσκονται στο 3° έτος διακανονισμού ήταν 40%.

Δ. Πάγια που βρίσκονται στο 2° έτος διακανονισμού είχαν ως έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2005 (που το ποσοστό pro-rata ήταν 60%).

Το Πάγιο Γ με ΦΠΑ	1.000,00
απόκτησης	
Το Πάγιο Δ με ΦΠΑ	<u>500,00</u>
απόκτησης	
Σύνολο	1.500,00

Επίσης στο 2° έτος διακανονισμού βρίσκονται:

Το πάγιο Ξ με ΦΠΑ απόκτησης 2.500,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2005 που παραδόθηκε με ΦΠΑ παράδοσης 2.000,00.

Το πάγιο Ο με ΦΠΑ απόκτησης 10.000,00 που παραδόθηκε με ΦΠΑ παράδοσης μηδέν (πώληση παλαιού διαμερίσματος).

Ο ΦΠΑ απόκτησης των παγίων Γ + Δ = 1.000,00 + 500,00 = 1.500,00 αναγράφεται στον κωδ. 502-4 διότι τα πάγια χρησιμοποιήθηκαν μέχρι το τέλος της χρήσης 2006.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Ξ = 2.500,00 αναγράφεται στον κωδικό 502-6 διότι ο ΦΠΑ της παράδοσης του είναι ίσος με τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα πέμπτα και θεωρείται ότι διατέθηκε σε φορολογητέα δραστηριότητα ήτοι:

Φ.Π.Α. απόκτησης 2.500,00 : 5 = 500,00.

Έτος χρησιμοποίησης 2005.

Εναπομείναντα πέμπτα (έτη) 2006, 2007, 2008, 2009 = 4 χ 500,00 = 2.000,00

ΦΠΑ παράδοσης 2.000,00 = ΦΠΑ (εναπομ. πέμπτων) 2.000,00.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Ο αναγράφεται στον κωδ. 502-8 επειδή παραδόθηκε χωρίς ΦΠΑ και θεωρείται ότι διετεθήκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

Στοιχ. κωδικός (αριθμ. κωδικού)	Έτος έτους πρώτης χρήσης (αριθμ. έτους)		ΦΠΑ αγοράς (αριθμ. έτους) χρησιμοποιούμενου ως πελάτης του εμπορίου	ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΑΣΗ PRO-RATA		ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΑΣΗ PRO-RATA		ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΑΣΗ PRO-RATA	
	Μην. %	Μην. Μην. %		ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%	ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%	ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%	ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%	ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%	ΑΠΟ (1) & (2) x (3) x (4) x 5%
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	50								
502	60		1.500,00	-30,00	2.500,00	800,00	10.000,00	4.800,00	
503	40								
504	30								
505	100								
506	ΣΥΝΟΛΑ								
507									

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (5), προκύπτει: στήλη (4) χ [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5 = 1.500,00 χ (50-60)% : 5 = -30,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (7) προκύπτει: στήλη (6) χ [100 - στήλη (2)] % χ [6 - στήλη (1)] : 5 = 2.500,00 χ (100 - 60)% χ (6-2) : 5 = 800,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (9) προκύπτει: στήλη (8) χ στήλη (2)% χ [6-στήλη (1)] : 5 = 10.000,00 χ 60% χ (6-2) : 5 = 4.800,00.

Ε. Πάγια που βρίσκονται στο 1° έτος διακανονισμού είχαν ως έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2006 (τρέχουσα χρήση με ποσοστό pro-rata 50%).

Το πάγιο Α με ΦΠΑ απόκτησης	700,00
Το πάγιο Β με ΦΠΑ απόκτησης	<u>300,00</u>
Σύνολο	1.000,00

Επίσης στο 1° έτος διακανονισμού βρίσκονται:

Το πάγιο Μ με ΦΠΑ απόκτησης 500,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2006, που παρεδόθη με ΦΠΑ παράδοσης 550,00.

Το πάγιο Ν με ΦΠΑ απόκτησης 1.000,00 και έτος πρώτης χρησιμοποίησης το 2006, που παρεδόθη με ΦΠΑ παράδοσης 800,00.

Ο ΦΠΑ απόκτησης των παγίων Α+Β = 700,00 + 300,00 = 1.000,00 αναγράφεται στον κωδ. 501- 4, διότι τα πάγια χρησιμοποιήθηκαν μέχρι τέλος της χρήσης 2006.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Μ αναγράφεται στον κωδ. 501-6 διότι ο ΦΠΑ της παράδοσης 550,00 είναι μεγαλύτερος από τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα

εναπομείναντα πέμπτα και συνεπώς θεωρείται ότι διετεθή σε φορολογητέα δραστηριότητα ήτοι:

ΦΠΑ απόκτησης 500,00 : 5 = 100,00.

Έτη χρησιμοποίησης: 0

Εναπομείναντα πέμπτα (έτη) 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 = 5 χ 100,00 = 500,00.

ΦΠΑ παράδοσης 550,00 > ΦΠΑ (εναπομειν. πέμπτων) 500,00.

Ο ΦΠΑ απόκτησης του παγίου Ν = 1.000,00 αναγράφεται στον κωδ. 501-8 διότι ο ΦΠΑ της

παράδοσης είναι μικρότερος από τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εναπομείναντα πέμπτα και

θεωρείται ότι διατέθηκε σε αφορολόγητη δραστηριότητα ήτοι:

Φ.Π.Α. απόκτησης 1.000,00 : 5 = 200,00.

Έτη χρησιμοποίησης: 0

Εναπομείναντα πέμπτα (έτη) 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 = 5 Χ 200,00 = 1.000,00.

ΦΠΑ παράδοσης 800,00 < ΦΠΑ (εναπομ. πέμπτων) 1.000,00.

Ο ΦΠΑ της παράδοσης 800,00 αναγράφεται στον κωδ. 501-10.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

ΕΙΔΟΣ (κωδ. κατανομής)	Ποσότητα στην πράξη, κτήρησις		ΦΠΑ εισοδήματος που απορροφάται από το κωδ. 501-8	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΛΗΤΗ ΦΠΑ-ΒΑΤΑ	ΦΠΑ εισοδήματος που απορροφάται από τον κωδ. 501-10	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% ΦΠΑ-ΒΑΤΑ ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ	ΦΠΑ εισοδήματος που απορροφάται από τον κωδ. 501-9	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 5% ΦΠΑ-ΒΑΤΑ ΤΩΝ ΕΤΩΝ	
	Μήτρ. Βαθ.	5%						από κωδ. 5 (κωδ. 501-2) από κωδ. 6	από κωδ. 6 (κωδ. 501-2) από κωδ. 7
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	50		1.000,00		500,00	250,00	1.000,00	500,00	800,00
502	60								
503	40								
504	30								
505	100								
506	ΣΥΝΟΛΑ								

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (5) προκύπτει: στήλη (4) χ [κωδ. (501-2) - στήλη (2)]% : 5 = 1.000,00 χ (50-50)% : 5 = 0.

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (7) προκύπτει: στήλη (6) χ [100 - στήλη (2)] % χ [6 - στήλη (1)] : 5 = 500,00 χ (100 - 50) % χ (6-1) : 5 = 250,00.

Εκτελώντας τις πράξεις στην στήλη (9) προκύπτει: στήλη (8) χ στήλη (2) % χ [6 - στήλη (1)] : 5 = 1.000,00 χ 50 % Χ (6-1) : 5 = 500,00.

Ενοποιώντας τους ανωτέρω πίνακες σε ένα και αθροίζοντας τις στήλες (4) έως (10) έχουμε:

Το	άθροισμα	της	στήλης	(4)	=	(506-4)	=	21.600,00
»	»	»	»	(5)	=	(506-5)	=	122,00
»	»	»	»	(6)	=	(506-6)	=	7.000,00
»	»	»	»	(7)	=	(506-7)	=	1.610,00
»	»	»	»	(8)	=	(506-8)	=	11.900,00
»	»	»	»	(9)	=	(506-9)	=	5.468,00
»	»	»	»	(10)	=	(506-10)	=	1.095,00

Εκτελώντας τις πράξεις:

(506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10) = 122,00 + 1.610,00 - 5.468,00 + 1.095,00 = -2.641,00 Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα ο Πίνακας Η' καταστρώνεται ως εξής:

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ Πενταετούς Διακανονισμού του φόρου εισοδήτων των επενδυτικών αγαθών (Παράρ. 30 παρ. 2 & 3, ν. 2859/00)									
Έτος δηλω- σασίας παρα- γωγής (δωρεάν- οφάρα)	Pro-rata εσόδων πρώτης δηλωσί- σασίας		ΦΠΑ εισοδή- ματος που απορροφάται από το 10% της βράξης	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ PRO-RATA		ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΔΕΙΧΝ		ΠΟΣΑ ΑΠΟ 8% PRO-RATA ΥΠΟΔΕΙΧΝ	
	Μόνο- Τετα %	Με Μόνο Τετα %		από (1) X (2) X (3) X από (1) X από (1) X	από (1) X (7) X (8) X από (1) X	από (1) X (9) X (10) X από (1) X	από (1) X (11) X (12) X από (1) X	από (1) X (13) X (14) X από (1) X	από (1) X (15) X (16) X από (1) X
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	50		1.000,00		500,00	250,00	1.000,00	500,00	800,00
502	60		1.500,00	-30,00	2.500,00	250,00	1.000,00	1.800,00	
503	40	X	2.400,00	39,00			500,00	420,00	295,00
504	30		13.000,00	520,00	2.000,00	520,00	400,00		
505	100		4.000,00	-400,00	2.000,00				
506	ΣΥΝΟΛΑ		21.600,00	122,00	7.000,00	1.610,00	11.900,00	5.468,00	1.095,00
507	-2641,00		Προσέλιπο: (506-5) + (506-7) - (506-9) + (506-10)		Αν ο κωδ. 507 < 30 ΕΥΡΩ μετατρέπεται στον κωδ. 706 Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μετατρέπεται ως δείκτης στον κωδ. 506				

Επειδή το ποσό του κωδ. 507 = - 2.641,00 είναι μικρότερο από -30,00 ΕΥΡΩ θα μεταφερθεί στον κωδ. 706 του Πίνακα Γ'.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποιεί πράξεις φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, όπως προαναφέρθηκε, διακανονίζει την έκπτωση του φόρου των εισροών του για κάθε πέμπτο ανάλογα με τη μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης μέσα στην πενταετία. Εάν όμως στη διάρκεια της πενταετίας παραδοθεί ή πάψει να χρησιμοποιείται σε φορολογητέες πράξεις επενδυτικό αγαθό, το οποίο είχε χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο στη φορολογητέα δραστηριότητα, τότε για το διακανονισμό του φόρου των εισροών του σε σχέση με τα εναπομείναντα πέμπτα, θα πρέπει να συμπληρωθεί για όλα τα έτη της χρησιμοποίησής του η στήλη τρία (3) της μη μοναδικής pro-rata με 100% και ο υπολογισμός να γίνει βάσει αυτής της στήλης και όχι με την στήλη δύο (2).

11. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ Θ' (Κωδ. 901 -911)

Τα στοιχεία του πίνακα αυτού θα πρέπει να συμπληρωθούν με ιδιαίτερη προσοχή γιατί αφορούν τη συμμετοχή της χώρας μας στον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για το λόγο αυτό η πληρότητα και η ακρίβεια τους θα αποτελέσει αντικείμενο εξέτασης όχι μόνο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ αλλά και από ειδικούς ελεγκτές της Επιτροπής και του Ελεγκτικού Συνεδρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ειδικά οι κωδικοί 905 και 910 είναι καθοριστικοί και χρησιμοποιούνται μόνο σε στατιστικές μελέτες της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος.

Κατά κωδικό αριθμό γράψτε:

Κωδ. 901. Τη συνολική αξία, χωρίς ΦΠΑ, μόνο των καινούργιων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (Ε.Ι.Χ.) μέχρι (9) θέσεων, συμπεριλαμβανομένης και της θέσης του οδηγού, τα οποία αγοράσατε μέσα στη διαχειριστική σας περίοδο για τις ανάγκες της επιχείρησής σας, εφόσον για την ανωτέρω αγορά καταβλήθηκε ΦΠΑ και δεν παρασχέθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/00 (δηλαδή δεν θα συμπεριληφθούν αγορές

μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων (ΕΙΧ) που αγοράσατε από μεταπωλητές του άρθρου 45 του ν.2859/00).

Κωδ. 902. Το συνολικό κόστος χωρίς **ΦΠΑ**, κάθε είδους καυσίμων και λιπαντικών που αγοράσατε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής σας περιόδου και γενικά το σύνολο των δαπανών σας για την κίνηση, καθώς και τις δαπάνες για επισκευή, συντήρηση, μίσθωση, των Ε.Ι.Χ., αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, (καινούριων και μεταχειρισμένων) που ανήκουν στην επιχείρηση, **εφόσον** δεν σας **παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθρ. 30 ν.2859/00.

Κωδ. 903. Τη συνολική αξία, των επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι εννέα θέσεων που χρησιμοποιούνταν ως πάγια από την επιχείρηση και **πουλήθηκαν** κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής σας περιόδου, εφόσον είχαν αγοραστεί ως καινούργια και δεν είχε παρασχεθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (Δηλαδή δεν θα συμπεριληφθούν αυτοκίνητα που είχαν αγοραστεί μεταχειρισμένα από μεταπωλητές του άρθρου 45 του ν.2859/00).

Κωδ. 904. Τη συνολική δαπάνη χωρίς ΦΠΑ που πραγματοποιήθηκε για τη χρηματοδοτική μίσθωση ΕΙΧ αυτοκινήτων, από υποκείμενο στο φόρο, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Κωδ. 905. " Το μέσο αριθμό του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης που είναι ο πλησιέστερος ακέραιος αριθμός, που προκύπτει από το πηλίκο της διαίρεσης του συνολικού αριθμού των πραγματοποιηθέντων ημερομισθίων εντός του έτους, δια 300. Στο συνολικό αριθμό ημερομισθίων περιλαμβάνονται αυτά που γίνονται από:

- Τους απασχολούμενους επιχειρηματίες (είτε ατομικά, είτε ως εταίροι, διαχειριστές, μέλη Δ.Σ.).
- Τα συμβοηθούντα μέλη των οικογενειών τους, είτε αμείβονται, είτε όχι (εφόσον απασχολείται το 1/3 του κανονικού ωραρίου).
- Οι μισθωτοί και ημερομισθιοί".

Κωδ. 906. Το σύνολο της αξίας των εγχώριων φορολογητέων χοντρικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών, **καθώς και των εσόδων σας από παροχή υπηρεσιών προς άλλους υποκείμενους για την άσκηση του επαγγέλματος τους.**

Κωδ. 907. Το ΦΠΑ που αναλογεί στις χονδρικές πωλήσεις σας (αγαθών και υπηρεσιών) ανεξάρτητα από το ύψος του κύκλου εργασιών σας.

Κωδ. 908. Την «Τιμή Αγοράς», την οποία κατέβαλε ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής του άρθρου 45 του ν.2859/2000, στον προμηθευτή του για την αγορά μεταχειρισμένων ΕΙΧ αυτοκινήτων, η μεταπώληση των οποίων θα γίνει με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

Κωδ. 909. Τη συνολική αξία αγοράς μόνο μεταχειρισμένων ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι (9) εννέα θέσεων συμπεριλαμβανομένης και της θέσης του οδηγού τα οποία αγοράσατε στην διαχειριστική σας περίοδο από άλλες επιχειρήσεις που τα χρησιμοποιούσαν ως πάγια καθώς και από τους μεταπωλητές του άρθρου 45 ν.2859/00.

Τονίζεται ότι δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία αγοράς τέτοιων αυτοκινήτων από ιδιώτες.

Κωδ. 910. Τον αριθμό των υποκαταστημάτων σας, χωρίς το κεντρικό, που λειτουργούσαν ή χρησιμοποιούνταν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για τη συμπλήρωση του Κωδικού αυτού ως υποκαταστήματα θεωρούνται όλες οι επαγγελματικές σας εγκαταστάσεις, ανεξάρτητα αν σε αυτές διενεργούνται συναλλακτικές ή παραγωγικές δραστηριότητες (άρθ. 9 παρ. 1

ΚΒΣ - π.δ. 186/92), είτε όχι. Περιλαμβάνεται π.χ. αποθήκη χωρίς συναλλαγές. Αν δεν υπάρχει άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, εκτός από το κεντρικό, ο κωδικός παραμένει κενός.

Κωδ. 911. Το άθροισμα των κωδ. 901 έως και 910. Το άθροισμα αυτό αποτελείται από αξίες, άτομα και υποκαταστήματα. Τέθηκε για την εξασφάλιση της ορθότητας κατά την εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ.

12. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Το οικονομικό αποτέλεσμα του Δ' Πίνακα μπορεί να είναι χρεωστικό για καταβολή (αν υπερβαίνει τα 3 ΕΥΡΩ) ή πιστωτικό για έκπτωση ή για επιστροφή ή μηδενικό. Η εκκαθαριστική δήλωση με χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 3 ΕΥΡΩ εξομοιώνεται με πιστωτική.

Τα τρία αντίτυπα της εκκαθαριστικής δήλωσης, τα φωτοαντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων, με την επιφύλαξη όσων αναγράφονται στην παράγραφο 6 του Πρώτου Μέρους προσκομίζονται στην αρμόδια ΔΟΥ.

Ο υπάλληλος του Τμήματος Εμμέσων & Ε.Φ. αφού ελέγξει την ορθότητα τους, θεωρεί και τα τρία αντίτυπα των εκκαθαριστικών δηλώσεων στη θέση «Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ», παραλαμβάνει τις απαιτούμενες περιοδικές δηλώσεις και:

A. Σε χειρόγραφη παραλαβή:

α. Αν οι δηλώσεις είναι χρεωστικές με ποσό μεγαλύτερο των 3 ΕΥΡΩ, τις καταχωρεί σε ημερήσια κατάσταση με ανάλυση σε κύριο φόρο και προσαυξήσεις, ελέγχει τη συμπλήρωση ολογράφως και αριθμητικά του συνόλου για καταβολή και επιστρέφει τα δύο από τα τρία αντίτυπα (πρώτο και τρίτο) της εκκαθαριστικής δήλωσης στον υποκείμενο, ο οποίος στη συνέχεια καταβάλλει στον Ταμία το οφειλόμενο ποσό φόρου. Ο Ταμίας της ΔΟΥ επιστρέφει στον υποκείμενο το τρίτο αντίτυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης, θεωρημένο στη θέση «Ο ΤΑΜΙΑΣ». Μόνο το αντίτυπο αυτό της εκκαθαριστικής δήλωσης επέχει για το φορολογούμενο θέση αποδεικτικού καταβολής του φόρου και υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Υπενθυμίζουμε ότι χρεωστική εκκαθαριστική δήλωση (με ποσό μεγαλύτερο των 3 ΕΥΡΩ), που δεν είναι υπογεγραμμένη από τον Ταμία, θεωρείται ως अपαράδεκτη.

β. Αν το αποτέλεσμα είναι πιστωτικό ή μηδενικό ή χρεωστικό μέχρι 3 ΕΥΡΩ, επιστρέφει μόνο το τρίτο αντίτυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης στον υποκείμενο.

B. Σε μηχανογραφική παραλαβή, Μέσω του συστήματος TAXIS:

Καταχωρεί τις δηλώσεις στο σύστημα και επιστρέφει το τρίτο αντίτυπο στον υπόχρεο. Επιπλέον αν οι δηλώσεις είναι χρεωστικές με ποσό μεγαλύτερο των 3 ΕΥΡΩ, εκδίδει διπλότυπο είσπραξης με το οποίο ο φορολογούμενος καταβάλλει το οφειλόμενο ποσό για καταβολή. Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος πρέπει να κρατάει τόσο το αντίγραφο της εκκαθαριστικής που του επιστράφηκε, όσο και το διπλότυπο είσπραξης, θεωρημένο από τον Ταμία. Το αντίτυπο αυτό αποτελεί και αποδεικτικό υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης. Παρόμοια διαδικασία θα ακολουθείται και προκειμένου για υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων παλαιότερων ετών.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ

ΑΡΘΡΑ Ν.1642/8 6	ΑΡΘΡΑ Ν.2859/00		ΑΡΘΡΑ Ν.1642/8 6	ΑΡΘΡΑ Ν.2859/00
1	1		31	38
2	2		32	39
3	3		-	39α
4	4		32α	40
5	5		33	41
6	6		34	42
7	7		35	43
8	8		36	44
9	9		36α	45
10	10		36β	46
10α	11		36γ	47
10β	12		37	Καταργήθηκε
11	13		38	48
12	14		39	49
12α	15		40	50
13	16		41	51
14	17		42	52
14α	18		43	53
15	19		44	54
16	20		45	55
17	21		46	56
18	22		47	Καταργήθηκε
19	23		48	Καταργήθηκε
20	24		49	Καταργήθηκε
21	25		50	Καταργήθηκε
21α	26		51	Καταργήθηκε
22	27		52	57
22α	28		53	58
22β	29		54	59
22γ	Καταργήθη κε		55	60
23	30		55α	61
24	31		56	62
25	32		57	63
26	33		58	64
27	34		58α	Καταργήθηκε
28	35		59-66	Καταργήθηκ αν
-	35α		67	65
29	36			
30	37			

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΣΟΤΙΜΙΩΝ ΞΕΝΩΝ ΝΟΜΙΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ
ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ
ΚΑΙ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ**

(εφόσον τα σχετικά παραστατικά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα)

ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ κατά ημερολογιακή περίοδο

ΝΟΜΙΣΜΑ	1/1-31/1	1/2-28/2	1/3-31/3	1/4-30/4	1/5-31/5	1/6-30/6	1/7-31/7	1/8-31/8	1/9-30/9	1/10-31/10	1/11-30/11	1/12-31/12
ΔΟΛΛΑΡΙΟ ΗΠΑ	1,3384	1,3083	1,3040	1,3050	1,3049	1,2621	1,2111	1,2063	1,2211	1,2225	1,1950	1,1776
ΛΙΡΑ ΑΙΤΑΛΙΑΣ - ΣΚΩΤΙΑΣ - Β. ΠΡΑΝΔΙΑΣ	0,6991	0,6966	0,6914	0,6946	0,6813	0,6884	0,6652	0,6443	0,6804	0,6751	0,6801	0,6846
ΚΟΡΩΝΑ ΔΑΝΙΑΣ	7,4351	7,4398	7,4429	7,4491	7,4518	7,4457	7,4469	7,4628	7,4592	7,4591	7,4628	7,4610
ΚΟΡΩΝΑ ΕΟΥΗΔΙΑΣ	9,0245	9,0295	9,0761	9,1114	9,1923	9,2162	9,2711	9,4220	9,3333	9,3345	9,4695	9,5162
ΛΙΡΑ ΚΥΠΡΟΥ	0,5788	0,5820	0,5831	0,5842	0,5822	0,5770	0,5785	0,5738	0,5729	0,5730	0,5731	0,5736
ΚΟΡΩΝΑ ΤΣΕΧΙΑΣ	30,5630	30,2750	30,0620	30,0780	30,2050	30,2680	29,8710	30,2240	29,6600	29,3930	29,7420	29,2400
ΚΟΡΩΝΑ ΣΤΘΝΙΑΣ	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466
ΡΟΠΙΝΤ	245,7100	246,5300	243,8500	247,7000	248,2300	252,6500	247,7300	246,3600	245,7800	246,2900	253,4200	252,5500
ΔΥΤΤΑΡΙΑΣ												
ΛΙΤΑ												
ΛΙΘΟΥΑΝΙΑΣ	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528
ΛΑΤ ΛΕΤΟΝΙΑΣ	0,6895	0,6961	0,6960	0,6961	0,6959	0,6961	0,6960	0,6960	0,6960	0,6960	0,6962	0,6961
ΛΙΡΑ ΜΑΛΤΑΣ	0,4329	0,4319	0,4312	0,4316	0,4300	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293
ΖΛΟΤΥ	4,0908	4,0811	4,0059	4,1198	4,1577	4,1973	4,0408	4,1477	4,0186	3,8954	3,9020	3,9428
ΤΟΛΑΡ ΕΛΘΕΝΙΑΣ	239,7300	239,7800	239,7500	239,6700	239,6100	239,5000	239,4500	239,5000	239,5100	239,4800	239,5200	239,5400
ΚΟΡΩΝΑ ΕΛΘΒΑΚΙΑΣ	38,7500	38,6250	38,0720	39,1200	39,5000	39,0380	38,3140	39,1510	38,8080	38,4450	39,0130	38,5800

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Από 1/1/2005 έως 31/12/2005

ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΟΥ ΕΥΡΩ

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Από 1/1/2006 έως 31/12/2006

ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΕΝΑΝΤΙ ΤΟΥ ΕΥΡΩ

ΝΟΜΙΣΜΑ	1/1 - 31/1	1/2 - 28/2	1/3 - 31/3	1/4 - 30/4	1/5 - 31/5	1/6 - 30/6	1/7 - 31/7	1/8 - 31/8	1/9 - 30/9	1/10 - 31/10	1/11 - 30/11	1/12 - 31/12
ΔΟΛΛΑΡΙΟ ΗΠΑ	1,1872	1,2125	1,1904	1,2069	1,2346	1,2851	1,2632	1,2482	1,2812	1,2676	1,2543	1,2886
ΛΙΡΑ ΑΙΤΑΛΙΑΣ - ΣΚΟΤΙΑΣ - Β. ΙΡΛΑΝΔΙΑΣ	0,6790	0,6864	0,6835	0,6914	0,6914	0,6829	0,6855	0,6837	0,6773	0,6731	0,6701	0,6749
ΚΟΡΩΝΑ ΔΑΝΙΑΣ	7,4575	7,4609	7,4654	7,4617	7,4609	7,4563	7,4534	7,4610	7,4615	7,4605	7,4560	7,4554
ΚΟΡΩΝΑ ΣΟΥΗΔΙΑΣ	9,4300	9,3297	9,3325	9,3775	9,3220	9,3189	9,2023	9,2585	9,2010	9,2168	9,2630	9,0965
ΛΙΡΑ ΚΥΠΡΟΥ	0,5735	0,5738	0,5745	0,5756	0,5761	0,5750	0,5750	0,5750	0,5761	0,5767	0,5767	0,5778
ΚΟΡΩΝΑ ΤΣΕΧΙΑΣ	28,9540	28,8620	28,3950	28,6700	28,5250	28,2100	28,5630	28,4610	28,1060	28,4370	28,3330	27,9420
ΚΟΡΩΝΑ ΕΣΘΟΝΙΑΣ	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466	15,6466
ΦΟΡΙΝΤ ΟΥΓΓΑΡΙΑΣ	251,1900	251,7900	1/3-28/3 250,9300	266,0000	264,5500	1/6-27/6 263,3300	279,2600	277,8700	275,6500	273,4700	266,8100	257,4500
			29/3-31/3 266,0000			28/6-30/6 279,2600						
ΛΙΤΑ ΛΙΘΟΥΑΝΙΑΣ	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528	3,4528
ΛΑΤ ΛΕΤΟΝΙΑΣ	0,6965	0,6960	0,6960	0,6961	0,6960	0,6960	0,6959	0,6960	0,6959	0,6960	0,6961	0,6974
ΛΙΡΑ ΜΑΛΤΑΣ	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293	0,4293
ΖΛΟΤΥ ΠΟΛΩΝΙΑΣ	3,8283	3,8552	3,7740	3,9133	3,6977	3,9602	4,0965	4,0216	3,9045	3,9483	3,8993	3,8006
ΤΟΛΑΡ ΣΛΟΒΕΝΙΑΣ	239,5100	239,4800	239,4900	239,5400	239,5900	239,6400	239,6400	239,6400	239,5900	239,5900	239,5800	239,6600
ΚΟΡΩΝΑ ΣΛΟΒΑΚΙΑΣ	37,8510	37,6200	37,3950	37,6600	37,3800	37,8500	38,5300	38,5940	37,6150	37,4650	36,7210	35,6560

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Σύμφωνα με την παραγρ. 3, του άρθρου 19 του ν.2859/00, όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, είτε των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, είτε των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία αυτού προς το ΕΥΡΩ, όπως αυτή προσδιορίζεται από τη διάταξη της παραγράφου 3, του άρθρου 20. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, όταν τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας κατά την εισαγωγή, εκφράζονται σε νόμισμα άλλου κράτους, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας. Οι διατάξεις αυτές, εναρμονίζονται πλήρως, με τις αντίστοιχες της σχετικής Κοινοτικής Οδηγίας (91/680/ΕΟΚ). Οι ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις «για τις τιμές συναλλάγματος που εφαρμόζονται κατά τον

καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, είναι ο κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93 της Επιτροπής της 2ας Ιουλίου 1993 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθμ. 2913/92 του Συμβουλίου για θέσπιση του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα. Σύμφωνα με τον κοινοτικό κανονισμό, η τιμή συναλλάγματος που εφαρμόζεται για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, είναι η επίσημη τιμή **πώλησης** συναλλάγματος που περιλαμβάνεται στο Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος, το οποίο εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος την προτελευταία Τετάρτη (ισοτιμία κλεισίματος), του προηγούμενου μήνα. Ισχύει για όλο τον επόμενο μήνα, με την προϋπόθεση ότι καμιά επόμενη Τετάρτη (ισοτιμία κλεισίματος) δεν μεταβλήθηκε η αντίστοιχη συναλλαγματική ισοτιμία περισσότερο από $\pm 5\%$. Αν συνέβη κάτι τέτοιο, από την επόμενη Τετάρτη εφαρμόζεται η νέα ισοτιμία. Σημειώνεται ότι, αν κάποια Τετάρτη είναι αργία, λαμβάνεται υπόψη το Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος που εκδόθηκε την προηγούμενη εργάσιμη ημέρα, ως να είχε εκδοθεί Τετάρτη. Σημειώνεται ακόμη ότι, προκειμένου για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, η τιμή **πώλησης** συναλλάγματος εφαρμόζεται τόσο για τις αποκτήσεις όσο και για τις παραδόσεις.

ΠΡΟΣΟΧΗ (!) Αν το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται ορισμένες ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι διάφορο αυτών που περιλαμβάνονται στον πίνακα του παραρτήματος θα πρέπει να εφαρμοστεί η παραπάνω διαδικασία για την εύρεση της ισχύουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας κάποιας ημερομηνίας.

Σημείωση:

Τις ισοτιμίες του τελευταίου τριμήνου μπορείτε να βρίσκετε όλο το 24ωρο, μαγνητοφωνημένες στο τηλέφωνο 210 - 3636100.

Επίσης στον Ημερήσιο Οικονομικό Τύπο δημοσιεύονται εβδομαδιαία ανακοινώσεις της Δ/σης 14ης ΦΠΑ, για τις ισχύουσες κάθε φορά ισοτιμίες εύρεσης της φορολογητέας αξίας. Στις ίδιες εφημερίδες, καθώς και ορισμένες πολιτικές εφημερίδες, δημοσιεύεται και το Δελτίο Τιμών Συναλλάγματος της Τράπεζας της Ελλάδος.

Τέλος, οι ισχύουσες ισοτιμίες για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης ΦΠΑ είναι διαθέσιμες και στην ηλεκτρονική διεύθυνση: www.e-oikonomia.gr.

2. Τόσο προκειμένου για την ενδοκοινοτική απόκτηση όσο και προκειμένου για την ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, κρίσιμη ημερομηνία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, με βάση την ισχύουσα τη συγκεκριμένη αυτή ημερομηνία συναλλαγματική ισοτιμία, είναι εκείνη που ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του ν.2859/00 για την ενδοοικονομική απόκτηση και 2δ. του άρθρου 16 για την ενδοκοινοτική παράδοση, ο χρόνος που ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο **είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου**, ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο η 15^η του επόμενου μήνα από τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 18 για την ενδοκοινοτική απόκτηση και την παραγρ. 1 του άρθρου 16 για την ενδοκοινοτική παράδοση, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά, εκτός αν ο προμηθευτής ανέλαβε την υποχρέωση αποστολής, οπότε η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής.

Αθήνα, 18 Δεκεμβρίου 2006
Αρ. Πρωτ.: 1109980/2543/Α0012
ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ
ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ Α

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Πινάκων Α' – ΚΓ'
Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Δ. Παπαγιάννης
Τηλέφωνο : 210 3375314-6
ΦΑΞ : 210 3375001

ΘΕΜΑ: Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και λοιπές παροχές που θα καταβληθούν στους δικαιούχους κατά το ημερολογιακό έτος 2007.

1. Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με το φορολογικό νόμο «Μεταβολές στη Φορολογία Εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις», που ψηφίστηκε στη Βουλή, ο υπολογισμός του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από 1ης Ιανουαρίου 2007, κατά την καταβολή μισθών, ημερομισθίων, συντάξεων και λοιπών παροχών θα γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994 και τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 9.
2. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή αυτών των διατάξεων, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α.ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΙΒΟΜΕΝΟΥΣ ΜΕ ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΟ, ΤΟΥΣ ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΥΣ (από φορείς κύριας ασφάλισης) ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΑΜΕΙΒΟΜΕΝΟΥΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ, ΟΙ ΟΠΟΙΟΙ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕ ΣΧΕΣΗ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΕΝΑ ΕΤΟΣ ΣΤΟΝ ΙΔΙΟ ΕΡΓΟΔΟΤΗ Ή ΜΕ ΣΧΕΣΗ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΟΡΙΣΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ.

1. Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας θα προσδιορίσουν, το μηνιαίο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου αφαιρώντας από το ακαθάριστο ποσό του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε καταβαλλόμενης παροχής μόνο τα ποσά των νόμιμων κρατήσεων για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που για την καταβολή τους βαρύνεται ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος.

Διευκρινίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος δεν εμπίπτει στην έννοια των κρατήσεων που βαρύνουν το δικαιούχο και συνεπώς δεν εκπίπτει από το ακαθάριστο ποσό του μηνιαίου ή του ετήσιου εισοδήματος του μισθωτού ή του συνταξιούχου.

Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται η σύνταξη, ο μισθός και οποιεσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (υπερωρίες, επίδομα παραγωγής, πριμ παρουσίας, προσαύξηση για απασχόληση νυκτερινή - Κυριακών - αργιών κτλ.), που συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, σε μία μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό.

Στη συνέχεια οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα θα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος με βάση τις πραγματικές καταβαλλόμενες αποδοχές προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου.

Ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου ποσού του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε άλλης παροχής που εμπίπτει στην έννοια του μισθού, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, επί 12 μηνιαίους μισθούς, συν δώρο Χριστουγέννων, δώρο Πάσχα και επίδομα αδείας.

Με τον ίδιο τρόπο θα προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα του οικείου έτους κατά το μήνα Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο κτλ.

Σημειώνεται ότι, αν στο μισθωτό καταβάλλεται και κάποια άλλη πρόσθετη παροχή (π.χ. ένα μηνιαίο ως επίδομα ισολογισμού κτλ.) για τον υπολογισμό του ετήσιου συνολικού εισοδήματος θα προστίθεται και η παροχή αυτή.

Διευκρινίζεται ότι, όταν καταβάλλεται στο μισθωτό κάποιο έκτακτο εφάπαξ ποσό με εξαίρεση τις υπερωρίες που καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα (π.χ. πριμ παραγωγικότητας, αναδρομικά προηγούμενων μηνών του ίδιου έτους κτλ.) και συνεντέλλεται με τις μηνιαίες αποδοχές, αυτό το εφάπαξ καταβαλλόμενο ποσό δεν θα συναθροιστεί με τις μηνιαίες αποδοχές, προκειμένου να γίνει αναγωγή των μηνιαίων αποδοχών σε ετήσιο καθαρό εισόδημα, αλλά θα συναθροιστεί με το συνολικό ετήσιο ποσό που προσδιορίζεται με βάση τις μηνιαίες αποδοχές του συγκεκριμένου μήνα. Στην περίπτωση αυτή ο επιπλέον φόρος που θα προκύψει λόγω της προσθήκης αυτού του ποσού θα παρακρατηθεί στο μήνα που καταβλήθηκε αυτό το ποσό.

Περαιτέρω, όταν το μηνιαίο καταβαλλόμενο ποσό του μισθού ή της σύνταξης μεταβάλλεται λόγω αύξησης των αποδοχών, υπερωριών κτλ. που συνεντέλλονται (συνεκκαθαρίζονται) βέβαια με τις μηνιαίες αποδοχές, παρέχεται η ευχέρεια ο προσδιορισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος κατά τον υπόψη μήνα να γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου καταβαλλόμενου ποσού του μισθού ή της σύνταξης του μήνα αυτού επί τον αριθμό των υπόλοιπων μηνών συν τυχόν δώρο κτλ. μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, συναθροίζοντας στο ποσό αυτό και το ποσό των αποδοχών που έχουν ήδη καταβληθεί. Με βάση το νέο ετήσιο καθαρό εισόδημα, όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά τη μεταβολή, θα υπολογισθεί ο ετήσιος παρακρατούμενος φόρος από τον οποίο θα αφαιρεθεί ο φόρος που ήδη παρακρατήθηκε τους προηγούμενους μήνες και το υπόλοιπο ποσό του φόρου θα διαιρεθεί με τον αριθμό των υπόλοιπων μηνών, προκειμένου να βρεθεί ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί το συγκεκριμένο μήνα.

Προκειμένου για νεοδιορισθέντες υπαλλήλους ή νέους συνταξιούχους, ο προσδιορισμός του ετήσιου καθαρού εισοδήματος έτους 2007 θα γίνεται με βάση τα

δεδομένα του μήνα έναρξης της εργασίας ή καταβολής της σύνταξης, όπως αναλύθηκε πιο πάνω, επί 12 μηνιαίους μισθούς, συν δώρο Χριστουγέννων, δώρο Πάσχα και επίδομα αδειας.

2. Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και κάθε είδους συντάξεις θα γίνει σε κάθε περίπτωση με βάση την παρακάτω φορολογική κλίμακα (α) των μισθωτών – συνταξιούχων για την οποία, με βάση τις διατάξεις του προαναφερόμενου φορολογικού νόμου, προβλέπονται για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν το έτος 2007 τα εξής:

ι) Αύξηση του αφορολόγητου ποσού της κλίμακας από 11.000 ευρώ σε 12.000 ευρώ.

ιι) Διεύρυνση του κλιμακίου εφαρμογής του κεντρικού φορολογικού συντελεστή 30% μέχρι ποσού εισοδήματος 30.000 ευρώ (έναντι 23.000 ευρώ που ισχύει σήμερα) και περαιτέρω μείωση αυτού σε ποσοστό 29% για το έτος 2007.

ιιι) Μείωση του συντελεστή 40%, για το τμήμα του εισοδήματος από 30.000 μέχρι 75.000 ευρώ, σε 39% για το έτος 2007.

ιιιι) Διατήρηση του συντελεστή 40% για τα εισοδήματα άνω των 75.000 ευρώ.

(α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ 2007

Κλίμακο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
18.000	29	5220	30.000	5220
45.000	39	17550	75.000	22770
άνω 75.000	40			

3. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:

Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

Κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

Κατά δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν.

Συνεπώς, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου της ανωτέρω (α) κλίμακας μισθωτών – συνταξιούχων διαμορφώνεται ως εξής:

Σε Δεκατρείς χιλ. (13000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

Σε Δεκατέσσερις χιλ. (14000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι δύο χιλ. (22000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι τρεις χιλ. (23000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι τέσσερις χιλ.(24000)ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει πέντε τέκνα που τον βαρύνουν κτλ.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

4. Τονίζεται ότι, για την ορθή εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, ως τέκνα που βαρύνουν το φορολογούμενο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 2238/1994, θεωρούνται:

α) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

β) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού ή παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.

γ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.

δ) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

Τα πιο πάνω τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συννοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ ή το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Για την εξεύρεση του εισοδήματος των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ δεν λαμβάνεται υπόψη το εξωϊδρυματικό επίδομα και τα προνιακά επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα με διάφορες αναπηρίες, όπως προβλέπεται από το προαναφερόμενο φορολογικό νόμο.

5. Το ποσό του φόρου που αναλογεί βάσει της φορολογικής κλίμακας κατά περίπτωση, ανάλογα με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου θα μειωθεί κατά

ποσοστό 1,5% και το υπόλοιπο αποτελεί το φόρο που πρέπει να παρακρατηθεί σε ετήσια βάση. Το ένα δέκατο τέταρτο (1/14) του ποσού αυτού, αποτελεί το φόρο που παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την καταβολή των μισθών ή των συντάξεων.

Το ίδιο ποσό φόρου πρέπει να παρακρατείται και από το ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο, ως δώρο Χριστουγέννων. Το μισό του φόρου που αναλογεί στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα, δηλαδή το ένα εικοστό όγδοο (1/28) του ετήσιου φόρου, αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο ως δώρο Πάσχα ή ως επίδομα αδείας.

6. Σημειώνεται ότι κατά τον υπολογισμό του παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα ποσά που προκύπτουν θα στρογγυλοποιούνται στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο π.χ. αν προκύψει ποσό 14,3876 ευρώ θα παρακρατείται ποσό 14,39 ευρώ ή αν προκύψει ποσό 14,2237 θα παρακρατείται ποσό 14,22 ευρώ. Δηλαδή, ισχύει ο κανόνας στρογγυλοποίησης του κανονισμού 1103/97 της Ε.Ε.

Για να τύχουν οι μισθωτοί και συνταξιούχοι των παραπάνω ελαφρύνσεων πρέπει να υποβάλλουν στους εργοδότες τους, το μήνα Ιανουάριο κάθε έτους και σε μεταγενέστερη μεταβολή, δήλωση οικογενειακής κατάστασης των παιδιών τους που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν.

Β.ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΙΒΟΜΕΝΟΥΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ, ΕΦΟΣΟΝ Η ΣΧΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΙΝΑΙ ΟΡΙΣΜΕΜΟΥ ΧΡΟΝΟΥ.

Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, το ποσό της παρακράτησης υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ. Συνεπώς, αν το ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου είναι μικρότερο από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ δεν θα γίνεται παρακράτηση του φόρου.

Τονίζεται ότι, αν στον ημερομίσθιο εργάτη καταβάλλονται και πρόσθετες αμοιβές (π.χ. υπερωρίες, επίδομα παραγωγής κτλ.), ο ανωτέρω συντελεστής παρακράτησης θα υπολογίζεται με βάση το ποσό του μέσου ημερομισθίου της περιόδου που καταβάλλονται οι πρόσθετες αμοιβές.

Γ.ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΓΙΑ ΥΠΕΡΩΡΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ, ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ, ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΤΛ.

Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, εφόσον αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο παρακρατούμενος φόρος

υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό καθαρό ποσό, όσο και αν είναι αυτό. Ειδικά, σε περίπτωση που ωρομίσθιοι καθηγητές απασχολούνται ταυτόχρονα σε πολλούς εργοδότες, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, όπως συμβαίνει σε καθηγητές που απασχολούνται ταυτόχρονα σε διάφορα φροντιστήρια, οι εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, θα παρακρατούν φόρο με συντελεστή 10%.

Δ. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ.

Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46 του ν. 2238/1994, ο φόρος που παρακρατείται υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό.

Ε. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΕ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΕΣ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ, ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ ΚΤΛ.

Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου, στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοηθείας, διενεργείται ως ακολούθως:

α) Με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ετησίως.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ και μέχρι τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως.

γ) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως.

ΣΤ. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ.

1. Ο φόρος που παρακρατείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994 (Κεφάλαια Α' - Ε'), μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

Σημειώνεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η εκπιπόμενη δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά των 2.400 ευρώ, όπως το ποσό αυτό αναπροσαρμόστηκε επίσης με τον φορολογικό νόμο που προαναφέρθηκε για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, είναι νεφροπαθείς κτλ.. Η έκπτωση αυτής της δαπάνης υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις

αρμόδιες ΔΟΥ με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η μείωση φόρου για μισθωτούς που προσφέρουν υπηρεσίες ή κατοικούν για εννέα (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος στους νομούς που περιγράφονται στην περίπτωση ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994. Η μείωση αυτή του φόρου υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες ΔΟΥ με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

2. Σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης ο εργαζόμενος με δήλωσή του στους εργοδότες στους οποίους απασχολείται πρέπει να επιλέγει την κύρια απασχόλησή του με κριτήριο το μεγαλύτερο ποσό αποδοχών που του καταβάλλεται και η παρακράτηση φόρου που θα διενεργεί ο εργοδότης θα γίνεται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994.

Οι εργοδότες που καταβάλλουν τις μικρότερες αποδοχές, θα πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994, θεωρουμένων των αποδοχών αυτών ως πρόσθετων αμοιβών, δηλαδή με συντελεστή φόρου 20%.

3. Ακόμα, με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 απαλλάσσονται από τη φορολογία οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, σε ποσοστό που υπερβαίνει το 80%.

Συνεπώς, κατά την καταβολή μισθών, συντάξεων και πάγιας αντιμισθίας στους πιο πάνω δικαιούχους, δεν θα παρακρατείται φόρος εισοδήματος.

4. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι, με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985.

Συνεπώς, κατά την καταβολή στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτής της κατηγορίας έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

5. Ακόμα, διευκρινίζεται ότι όταν το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, είναι το ποσό από το οποίο, μετά την έκπτωση του φόρου που πρέπει να παρακρατηθεί σ' αυτό, προκύπτει το εισόδημα που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

6. Τέλος, για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Έστω ότι ο Α' μισθωτός είναι έγγαμος με ένα ανήλικο παιδί και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2007 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1250,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κτλ. ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί το μήνα Ιανουάριο από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.250,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1.050,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $1.050,00 \times 12$ συν δώρο Χριστουγέννων-Πάσχα, επίδομα αδείας 14.700,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 493,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $493,00 \times 1,5\% = 7,40$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα $493,00 - 7,40 = 485,60 : 14 = 34,69$ ευρώ

β) Έστω ότι ο ανωτέρω μισθωτός είναι έγγαμος με δύο ανήλικα παιδιά:

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $1.050,00 \times 12$ συν δώρο Χριστουγέννων - Πάσχα, επίδομα αδείας 14.700,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 203,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $203,00 \times 1,5\% = 3,05$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$203,00 - 3,05 = 199,95 : 14 = 14,28$ ευρώ

Με τον ίδιο τρόπο θα υπολογισθεί ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά τους επόμενους μήνες.

γ) Έστω ότι και η σύζυγος του ανωτέρω φορολογουμένου είναι μισθωτός με μηνιαίες ακαθάριστες αποδοχές 1.100,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις της υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατείται κάθε μήνα θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.100,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 900,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $900,00 \times 12$ σύν δώρο Χριστουγέννων - Πάσχα, επίδομα αδείας 12.600,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 174,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $174,00 \times 1,5\% = 2,61$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα $174,00 - 2,61 = 171,39 : 14 = 12,24$ ευρώ

Σημειώνεται ότι, για την εργαζόμενη σύζυγο δεν αναγνωρίζεται αύξηση του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) λόγω οικογενειακής κατάστασης, καθόσον η αύξηση γίνεται προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα του συζύγου. Αντίθετα, αν η σύζυγος βαρύνεται με παιδιά από προηγούμενο γάμο, τα αυξημένα αφορολόγητα ποσά του πρώτου κλιμακίου, της κλίμακας (α) που αναφέρονται στο πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της συζύγου.

δ) Έστω ότι ο Β' μισθωτός είναι άγαμος και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2007 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.350,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κτλ. ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.350,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1.150,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $1.150,00 \times 12$ σύν δώρο Χριστουγέννων - Πάσχα, επίδομα αδείας 16.100,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 1.189,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $1.189,00 \times 1,5\% = 17,84$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα $1.189,00 - 17,84 = 1.171,16 : 14 = 83,65$ ευρώ

ε) Έστω, ότι οι μηνιαίες καθαρές αποδοχές του ανωτέρω μισθωτού αυξήθηκαν κατά το μήνα Αύγουστο του οικείου έτους και ανήλθαν σε 1.250,00 ευρώ.

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ετήσιο καθαρό εισόδημα $1.150,00 \times 8 = 9.200,00$ ευρώ

(Ιανουάριος έως και Ιούλιος συν δώρο Πάσχα συν επίδομα αδείας) + $1.250,00 \times 6 = 7.500,00$ (Αύγουστος έως

και Δεκέμβριος συν δώρο Χριστουγέννων) $16.700,00$ ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας $1.363,00$ ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $1.363,00 \times 1,5\% = 20,45$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$1.363,00 - 20,45 = 1.342,55 - (83,65 \times 8)$ (φόρος που ήδη παρακρατήθηκε για τους μήνες Ιανουάριο έως και Ιούλιο συν δώρο Πάσχα συν επίδομα αδείας) = $673,35 : 6$

(υπόλοιποι μήνες συν δώρο Χριστουγέννων) = $112,23$ ευρώ

στ) Έστω ότι στον ανωτέρω μισθωτό καταβλήθηκε κατά το μήνα Σεπτέμβριο του οικείου έτους έκτακτο εφάπαξ ποσό $3.000,00$ ευρώ.

Νέο ετήσιο καθαρό εισόδημα: $16.700,00$ ευρώ

(με βάση τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές) + $3.000,00$ ευρώ (εφάπαξ ποσό)
= $19.700,00$ ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας $2.233,00$ ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $2.233,00 \times 1,5\% = 33,50$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα $2.233,00 - 33,50 = 2.199,50 - 1.342,55$

(ετήσιος φόρος με βάση τις τακτικές αποδοχές) = $856,95$ (φόρος που αντιστοιχεί στο έκτακτο εφάπαξ) +

$112,23$ (μηνιαίος φόρος τακτικών αποδοχών) = $969,18$ ευρώ

7. Παρακαλούμε όπως η διαταγή αυτή, με τη φροντίδα των αρμόδιων υπηρεσιών και διευθύνσεων των Υπουργείων και των Νομαρχιών, να κοινοποιηθεί σε όλους τους εκκαθαριστές μισθοδοσίας, ώστε η παρακράτηση του φόρου να γίνεται κανονικά από αυτούς.

8. Επίσης, σημειώνεται η υποχρέωση των εκκαθαριστών μισθοδοσίας για την έγκαιρη έκδοση των βεβαιώσεων για τους μισθούς και τις συντάξεις που κατέβαλαν την περίοδο του 2006.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΝΙΚ.ΑΝΔΡΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Οδηγίες συμπλήρωσης της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης (Α.Π.Δ.)

I. ΥΠΟΧΡΕΟΙ

Κάθε εργοδότης, που απασχολεί πρόσωπα που υπάγονται στην ασφάλιση του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) ή στην ασφάλιση των φορέων ή των κλάδων και λογαριασμών των Οργανισμών κοινωνικής πολιτικής τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το ΙΚΑ, υποχρεούται, **για απασχόληση από 01/01/2002**, να τηρεί, υποβάλλει και διαφυλάσσει Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (ΑΠΔ).

II. ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Η ΑΠΔ **περιλαμβάνει στοιχεία της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται** (μήνας ή τρίμηνο). Επίσης **περιλαμβάνει αναδρομικές αποδοχές** σε εφαρμογή Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας, αναπροσαρμογή τεκμαρτών ημερομισθίων, απόφασης Διαιτησίας, δικαστικής απόφασης, επιχορηγήματα (bonus), επίδομα ισολογισμού, δώρα εορτών, επίδομα αδείας και λοιπές αποδοχές εφόσον καταβλήθηκαν εντός της χρονικής περιόδου στην οποία αναφέρεται η ΑΠΔ.

Για προγενέστερες μισθολογικές περιόδους απασχόλησης υποβάλλεται συμπληρωματική ΑΠΔ (βλέπε αναλυτικές οδηγίες συμπλήρωσης ΑΠΔ, πεδίο 1).

Ανάλογα με τη νομική τους μορφή οι εργοδότες υποβάλλουν ΑΠΔ **είτε κάθε μήνα είτε κάθε τρίμηνο**.

Η ΑΠΔ υποβάλλεται **μηνιαία** από:

- τους εργοδότες φυσικά πρόσωπα με εποχική δραστηριότητα
- τους εργοδότες μη φυσικά πρόσωπα με πλήρη ή εποχική δραστηριότητα (π.χ. ΑΕ, ΟΕ, Σωματεία και λοιπά Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου)
- τους εργοδότες δημοσίων οικοδομοτεχνικών έργων
- τους εργοδότες ιδιωτικών οικοδομοτεχνικών έργων

Η ΑΠΔ υποβάλλεται **τριμηνιαία** από:

- το Δημόσιο
- τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ)
- τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) α' και β' βαθμίδας
- τους εργοδότες φυσικά πρόσωπα με συνεχή δραστηριότητα
- όσους καταβάλλουν εισφορές στο ΙΚΑ μόνο για φορείς ή κλάδους και λογαριασμούς οργανισμών κοινωνικής πολιτικής τις εισφορές των οποίων εισπράττει το ΙΚΑ

Οι ΑΠΔ υποβάλλονται μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη του μηνός ή του τριμήνου στο οποίο αναφέρονται.

III. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Η ΑΠΔ υποβάλλεται σε έντυπη μορφή, σε μαγνητικά μέσα ή μέσω Διαδικτύου.

Υπόχρεοι **υποβολής μόνο σε μαγνητικό μέσο ή μέσω Διαδικτύου** είναι:

- το Δημόσιο
- τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ)
- οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, α' και β' βαθμίδας
- οι εργοδότες που εκτελούν δημόσια έργα με ανάθεση ή εργολαβία με προϋπολογισμό δαπάνης μεγαλύτερο από 1.000.000 ΕΥΡΩ.
- οι εργοδότες μη φυσικά πρόσωπα, είτε καταβάλλουν εισφορές για το ΙΚΑ, είτε για φορείς ή κλάδους και λογαριασμούς οργανισμών κοινωνικής πολιτικής τις εισφορές των οποίων εισπράττει ή συνεισπράττει το ΙΚΑ.

Υπόχρεοι υποβολής μέσω *διαδικτύου ή σε μαγνητικό μέσο ή σε έντυπη μορφή* είναι:

- Οι εργοδότες που είναι φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι απασχολούν πάνω από πέντε εργαζόμενους.
- Οι εργοδότες που εκτελούν δημόσια έργα με αυτεπιστασία.
- Οι εργοδότες που είναι φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι απασχολούν μέχρι πέντε εργαζόμενους
- Οι εργοδότες ιδιωτικών οικοδομικών έργων.

Σημειώνεται ότι μετά την παρέλευση δώδεκα μηνών από την έναρξη εφαρμογής της ΑΠΔ (δηλαδή από 1 -1 -2003), οι εργοδότες των δύο πρώτων κατηγοριών υποχρεούνται να υποβάλλουν ΑΠΔ είτε μέσω Διαδικτύου είτε σε μαγνητικό μέσο.

IV. ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ Η Α.Π.Δ.

Αρμόδιο Υποκατάστημα ή Παράρτημα ΙΚΑ για την απογραφή του εργοδότη και την υποβολή της ΑΠΔ, είναι το Υποκατάστημα ή Παράρτημα στην ασφαλιστική περιοχή του οποίου βρίσκεται η **έδρα της επιχείρησης**, ανεξάρτητα από την απασχόληση ή τη μη απασχόληση προσωπικού στην έδρα.

Για τα **Οικοδομοτεχνικά Έργα που έχουν απογραφεί πριν την 01/01/2002**, αρμόδιο Υποκατάστημα ή Παράρτημα παραλαβής ΑΠΔ είναι το Υποκατάστημα στο οποίο έχει πραγματοποιηθεί η απογραφή του έργου.

Για τα **Οικοδομοτεχνικά Έργα που θα απογραφούν από 01/01/2002**, το αρμόδιο Υποκατάστημα ορίζεται ως εξής:

- Για τα *ιδιωτικά οικοδομικά και τεχνικά έργα και τα δημόσια έργα που εκτελούνται με ανάθεση ή εργολαβία*, αρμόδιο για την απογραφή του έργου και την υποβολή της ΑΠΔ είναι το Υποκατάστημα ή Παράρτημα στην ασφαλιστική περιοχή του οποίου εκτελείται το έργο.

- Για τα *δημόσια έργα που εκτελούνται, με ανάθεση ή εργολαβία με ενιαίο προϋπολογισμό, σε περισσότερες της μιας ασφαλιστικές περιοχές*, αρμόδιο είναι το Υποκατάστημα ή το Παράρτημα στο οποίο ανήκει η έδρα του αναδόχου. Για *δημόσια έργα, που εκτελούνται με αυτεπιστασία*, αρμόδιο είναι το Υποκατάστημα ή Παράρτημα στην ασφαλιστική περιοχή του οποίου έχει την έδρα της η δημόσια υπηρεσία που εκτελεί το έργο.

V. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΤΥΠΩΝ – ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ

Η αναλυτική Περιοδική Δήλωση διακρίνεται στην Α.Π.Δ. όλων των εργοδοτών πλήρων των Οικοδομοτεχνικών Έργων, και σε αυτή των Οικοδομοτεχνικών Έργων.



ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

ΤΥΠΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾		ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΙΚΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		ΚΩΔΙΚΟΣ ⁽²⁾	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ⁽³⁾
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΡΓΟΔΟΤΗ ⁽⁴⁾			
Α.Μ.Ε. ⁽⁵⁾	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ		
Α.Φ.Μ. ⁽⁶⁾	ΟΜΟΣ ⁽⁷⁾	Δ/ΝΣΗ ⁽⁸⁾	
	Τ.Κ. ⁽⁹⁾	ΠΟΛΗ ⁽¹⁰⁾	
	ΑΠΟ ΜΗΝΑ/ΕΤΟΣ ⁽¹¹⁾	/	ΕΩΣ ΜΗΝΑ/ΕΤΟΣ ⁽¹²⁾ /
ΣΥΝΟΛΑ ΑΝΑ ΜΗΝΑ ⁽¹³⁾	/	/	ΣΥΝΟΛΑ ⁽¹⁴⁾
ΗΜΕΡΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ⁽¹⁵⁾			
ΑΠΟΔΟΧΩΝ ⁽¹⁶⁾	•	•	•
ΚΑΤΑΒ. ΕΙΣΦΟΡΩΝ* ⁽¹⁷⁾	•	•	•
18	ΑΡ.ΠΑΡΑΤ./ Κ.Α.Δ.	/	/
19	ΑΡΙΘΜ.ΜΗΤΡΩΟΥ ΑΣΦ.		
20	Α.Μ.Κ.Α.		
21	ΕΠΩΝΥΜΟ		
22	ΟΝΟΜΑ		
23	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΡΟΣ		
24	ΟΝΟΜΑ ΜΗΤΡΟΣ		
25	ΗΜ/ΝΙΑ ΓΕΝΝΗΣΗΣ (ΗΗ/ΜΜ/ΕΕΕΕ)	/ /	/ /
26	Α.Φ.Μ.		
27	ΠΛΗΡΕΣ ΩΡΑΡΙΟ		
28	ΟΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΜΕΣ		
29	ΚΥΡΙΑΚΕΣ		
30	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑΣ		
31	ΕΙΔ. ΠΕΡΙΠΤ. ΑΣΦΑΛ.		
32	ΠΑΚΕΤΟ ΚΑΛΥΨΗΣ		
33	ΜΙΣΘΟΔ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	/	/
34	ΑΠΟ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /
35	ΕΩΣ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /
36	ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ		
37	ΗΜΕΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ		
38	ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ*	•	•
39	ΑΠΟΔΟΧΕΣ*	•	•
40	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜ.*	•	•
41	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ*	•	•
42	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ*	•	•
43	ΕΠΙΔΟΤ.ΑΣΦΑΛ.(ΠΟΣΟ)*	•	•
44	ΕΠΙΔΟΤ.ΕΡΓΟΔ.(%)		
45	ΕΠΙΔΟΤ.ΕΡΓΟΔ.(ΠΟΣΟ)*	•	•
46	ΚΑΤΑΒ. ΕΙΣΦΟΡΕΣ*	•	•

Σημείωση: Τα πεδία 14, 15 και 16 συμπληρώνονται αφού πρώτα συμπληρωθούν τα πεδία από 18 έως 46. Μεταφέρονται τα σύνολα που προκύπτουν για κάθε μισθολογική περίοδο, για όλους τους ασφαλισμένους που αναφέρονται σε αυτήν και για όλους τους τόπους αποδοχών που μπορεί να έχει ο κάθε ασφαλισμένος για την ίδια μισθολογική περίοδο.

*Τα ποσά αναγράφονται υποχρεωτικά με δύο δεκαδικά ψηφία

Σελίδααπό....

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Α.Μ.Ε.⁽¹⁾		Α.Φ.Μ.⁽²⁾	
ΑΠΟ ΜΗΝΑ/ΕΤΟΣ⁽³⁾	/	ΕΩΣ ΜΗΝΑ/ΕΤΟΣ⁽³⁾	/

18	ΑΡ.ΠΑΡΑΡΤ./ Κ.Α.Δ.	/	/	/
19	ΑΡΙΘΜ.ΜΗΤΡΩΟΥ ΑΣΦ.			
20	Α.Μ.Κ.Α.			
21	ΕΠΩΝΥΜΟ			
22	ΟΝΟΜΑ			
23	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΡΟΣ			
24	ΟΝΟΜΑ ΜΗΤΡΟΣ			
25	ΗΜ/ΝΙΑ ΓΕΝΝΗΣΗΣ (ΗΗ/ΜΜ/ΕΕΕΕ)	/ /	/ /	/ /
26	Α.Φ.Μ.			
27	ΠΑΗΡΕΣ ΩΡΑΡΙΟ			
28	ΟΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΜΕΣ			
29	ΚΥΡΙΑΚΕΣ			
30	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑΣ			
31	ΕΙΔ. ΠΕΡΙΠΤ. ΑΣΦΑΛ.			
32	ΠΑΚΕΤΟ ΚΑΛΥΨΗΣ			
33	ΜΙΣΘΟΔ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	/	/	/
34	ΑΠΟ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
35	ΕΩΣ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
36	ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ			
37	ΗΜΕΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ			
38	ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ*			
39	ΑΠΟΔΟΧΕΣ*			
40	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜ.*			
41	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ*			
42	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ*			
43	ΕΠΙΔΟΤ.ΑΣΦΑΛ.(ΠΟΣΟ)*			
44	ΕΠΙΔΟΤ.ΕΡΓΟΔ.(%)			
45	ΕΠΙΔΟΤ.ΕΡΓΟΔ.(ΠΟΣΟ)*			
46	ΚΑΤΑΒΛ. ΕΙΣΦΟΡΕΣ*			

47	ΠΑΥΣΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ (Συμπληρώνεται μόνο όταν ο νέος δήλωσης είναι 02: Τακτική)
Δηλώνω υπεύθυνα και με γνώση των συνεπειών του Ν.1599/86 ότι από / / , δεν απασχολείται προσωπικό στην επιχείρησή μας και ότι σε περίπτωση εκ νέου απασχόλησης αυτή θα γνωστοποιηθεί στο ΙΚΑ με υποβολή Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης.	

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΑΠΑ	/ /	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΑΠΑ	/ /
Ο ΔΗΛΩΝ		Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	
(Στοιχεία - υπογραφή)		(Στοιχεία - υπογραφή)	

*Τα ποσά αναγράφονται υποχρεωτικά με δύο δεκαδικά ψηφία

Σελίδααπό....

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΟΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ

ΤΥΠΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
------------------------------	---------	-----------

ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΙΚΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ		ΚΩΔΙΚΟΣ ⁽²⁾	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ⁽³⁾
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΡΓΟΔΟΤΗ ⁽⁴⁾			
Δ/ΣΗΝ ΕΔΡΑΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ	ΟΔΟΣ ⁽⁵⁾	ΑΡΙΘΜΟΣ ⁽⁶⁾	
	Τ.Κ. ⁽⁷⁾	ΠΟΛΗ ⁽⁸⁾	
ΕΙΔΟΣ ΕΡΓΟΥ ⁽⁹⁾			

Α.Μ.Ε. ⁽¹⁰⁾	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΓΟΥ		
Α.Μ.Ο.Ε. ⁽¹¹⁾		ΟΔΟΣ ⁽¹²⁾	ΑΡΙΘΜΟΣ ⁽¹³⁾
Α.Φ.Μ. ⁽¹⁴⁾		Τ.Κ. ⁽¹⁵⁾	ΠΟΛΗ ⁽¹⁶⁾
			ΜΗΝΑΣ / ΕΤΟΣ ⁽¹⁷⁾ /

ΣΥΝΟΛΑ ΑΠΑ	
ΑΠΟΔΟΧΩΝ ⁽¹⁸⁾	, ΗΜΕΡΩΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ ⁽¹⁹⁾
ΕΙΣΦΟΡΩΝ ⁽²⁰⁾	, /

21	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΙΚΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΕΡΓΟΥ			
22	ΑΡΙΘΜ.ΜΗΤΡΩΟΥ ΑΣΦ.			
23	Α.Μ.Κ.Α.			
24	ΕΠΩΝΥΜΟ			
25	ΟΝΟΜΑ			
26	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΡΟΣ			
27	ΟΝΟΜΑ ΜΗΤΡΟΣ			
28	ΗΜ/ΝΙΑ ΓΕΝΝΗΣΗΣ (ΗΗ/ΜΜ/ΕΕΕΕ)	/ /	/ /	/ /
29	Α.Φ.Μ.			
30	ΑΓΑΜΟΣ/ΕΙΓΓΑΜΟΣ			
31	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΙΕΤΙΩΝ			
32	ΚΥΡΙΑΚΕΣ			
33	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑΣ			
34	ΕΙΔ. ΠΕΡΙΠΤ. ΑΣΦΑΛ.			
35	ΠΑΚΕΤΟ ΚΑΛΥΨΗΣ			
36	ΑΠΟ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
37	ΕΩΣ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
38	ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ			
39	ΗΜ. ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ			
40	ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ*	,	,	,
41	ΑΠΟΔΟΧΕΣ*	,	,	,
42	ΚΑΤΑΣΚ.ΦΑΣΗ ή ΕΡΓΑΣ.ΔΗΜΟΣΙΟΥ			
43	ΗΜ. ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ			
44	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜ.*	,	,	,
45	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ*	,	,	,
46	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ*	,	,	,

* Τα ποσά αναγράφονται υποχρεωτικά με δύο δεκαδικά ψηφία

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΟΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ

Α.Μ.Ε. ⁽⁰⁶⁾	Α.Μ.Ο.Ε. ⁽⁰¹⁾	Α.Φ.Μ. ⁽⁰²⁾	ΜΗΝΑΣ / ΕΤΟΣ ⁽⁰⁷⁾
/ /	/ /	/ /	/ /

21	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΙΚΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΕΡΓΟΥ			
22	ΑΡΙΘΜ.ΜΗΤΡΩΟΥΑΣΦ.			
23	Α.Μ.Κ.Α.			
24	ΕΠΩΝΥΜΟ			
25	ΟΝΟΜΑ			
26	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΡΟΣ			
27	ΟΝΟΜΑ ΜΗΤΡΟΣ			
28	ΗΜ/ΝΙΑ ΓΕΝΝΗΣΗΣ (ΗΗ/ΜΜ/ΕΕΕΕ)	/ /	/ /	/ /
29	Α.Φ.Μ.			
30	ΑΓΑΜΟΣ/ΕΙΓΑΜΟΣ			
31	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΙΕΤΙΩΝ			
32	ΚΥΡΙΑΚΕΣ			
33	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑΣ			
34	ΕΙΔ. ΠΕΡΙΠΤ. ΑΣΦΑΛ.			
35	ΠΑΚΕΤΟ ΚΑΛΥΨΗΣ			
36	ΑΠΟ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
37	ΕΩΣ ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΑΣΧ.	/ /	/ /	/ /
38	ΤΥΠΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ			
39	ΗΜ. ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ			
40	ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ*	*	*	*
41	ΑΠΟΔΟΧΕΣ*	*	*	*
42	ΚΑΤΑΣΚ.ΦΑΣΗ ή ΕΡΓΑΣ.ΔΗΜΟΣΙΟΥ			
43	ΗΜ. ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ			
44	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜ.*	*	*	*
45	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ*	*	*	*
46	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ*	*	*	*

47 **ΔΙΑΚΟΠΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ** (Συμπληρώνεται μόνο όταν ο νέος δήλωση είναι 02: Έκτακτη)
 Δηλώνω υπεύθυνα και με γνώση των συνεπειών του Ν.1599/86 ότι από / / , διακόπηκαν οι οικοδομικές εργασίες του προαναφερόμενου έργου και ότι σε περίπτωση επανέναρξης αυτή θα γνωστοποιηθεί στο ΙΚΑ με υποβολή Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΑΠΑ	/ /	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΑΠΑ	/ /
Ο ΔΗΛΩΝ		Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	
(Σφραγίδα - υπογραφή)		(Σφραγίδα - υπογραφή)	

* Τα ποσά αναγράφονται υποχρεωτικά με δύο δεκαδικά ψηφία

Σελίδα από

A. Αναλυτική Περιοδική Δήλωση – Οδηγίες Συμπλήρωσης

Οι εργοδότες που υποχρεούνται σε μηνιαία υποβολή ΑΠΑ συμπληρώνουν **για κάθε ασφαλισμένο μία στήλη**. Αν ωστόσο ο ίδιος ασφαλισμένος έχει **παραπάνω από ένα τύπο αποδοχών** (πεδίο 36) τότε

συμπληρώνονται αντίστοιχα **τόσες στήλες όσοι και οι τύποι αποδοχών**. Στις επιπρόσθετες αυτές στήλες δε χρειάζεται να επαναληφθούν τα στοιχεία των πεδίων 18, 21, 22, 23, 24, 25.

Οι εργοδότες που υποχρεούνται σε **τριμηνιαία υποβολή ΑΠΔ** συμπληρώνουν **για κάθε μισθολογική περίοδο, απασχολούμενο και τύπο αποδοχών μία στήλη**. Αν στην ίδια μισθολογική περίοδο ο ίδιος απασχολούμενος έχει παραπάνω από έναν τύπο αποδοχών (πεδίο 36) τότε συμπληρώνονται αντίστοιχα τόσες στήλες όσοι και οι τύποι αποδοχών. Στις επιπρόσθετες αυτές στήλες δε χρειάζεται να επαναληφθούν τα στοιχεία των πεδίων 18, 21, 22, 23, 24, 25. Επισημαίνεται ότι κατά τη σύνταξη της τριμηνιαίας ΑΠΔ συμπληρώνονται αρχικά οι απαραίτητες στήλες για όλους τους ασφαλισμένους του πρώτου από τους τρεις μήνες που αφορά η ΑΠΔ και στη συνέχεια οι στήλες για το δεύτερο και τον τρίτο μήνα. Αν ένας ασφαλισμένος έχει περισσότερους από έναν τύπο αποδοχών για έναν μήνα (π.χ. τον πρώτο) καταγράφονται πρώτα όλοι οι τύποι αποδοχών για αυτόν και στη συνέχεια συμπληρώνονται οι στήλες για άλλο ασφαλισμένο.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες **οι στήλες** για τους ασφαλισμένους **δεν επαρκούν** θα πρέπει να **φωτοτυπηθεί η δεύτερη σελίδα της ΑΠΔ** (εφόσον η υποβολή γίνεται εγγράφως) κατά τον αριθμό που απαιτείται και αφού συμπληρωθεί, να υποβληθεί μαζί με το κυρίως έντυπο.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να συμπληρώνεται σε κάθε σελίδα της υποβαλλόμενης ΑΠΔ η ένδειξη του αύξοντα αριθμού της τρέχουσας σελίδας σε σχέση με το συνολικό αριθμό σελίδων (Σελίδα...από...) π.χ. Σελίδα 1 από 4. **Η αρίθμηση των σελίδων** θα γίνεται με τον ακόλουθο τρόπο:

Α) Αν η ΑΠΔ δεν περιέχει πρόσθετες σελίδες (αρκούν δηλαδή οι τέσσερις σελίδες του εντύπου) στην πρώτη σελίδα αναγράφεται «Σελίδα 1 από 4», στη δεύτερη «Σελίδα 2 από 4», στην τρίτη «Σελίδα 3 από 4», στην τέταρτη, στην οποία και υπογράφει ο εργοδότης «Σελίδα 4 από 4».

Β) Αν η ΑΠΔ περιέχει πρόσθετες σελίδες, ως σελίδες 1 και 2 θεωρούνται οι δύο πρώτες σελίδες του εντύπου και ως σελίδες 3, 4 κλπ οι ενδιάμεσες φωτοτυπημένες σελίδες. Σε κάθε περίπτωση η τρίτη και η τέταρτη σελίδα του εντύπου (στην οποία υπογράφει ο εργοδότης) θεωρούνται ως προτελευταία και τελευταία σελίδα αντίστοιχα. Δηλαδή, οι ενδιάμεσες φωτοτυπημένες σελίδες τοποθετούνται και αριθμούνται ενδιάμεσα από ήδη υπάρχουσες του εντύπου.

Οδηγίες Συμπλήρωσης κατά Πεδίο

Πεδίο 1: Τύπος Δήλωσης

Συμπληρώνεται ο κωδικός του τύπου δήλωσης και η αντίστοιχη περιγραφή ως ακολούθως: 01 - Κανονική, 02 - Έκτακτη, 03 - Επανυποβολή, 04 - Συμπληρωματική.

01 Κανονική

Με την κανονική ΑΠΔ δηλώνονται οι πάσης φύσεως αποδοχές που αφορούν τη χρονική περίοδο αναφοράς (μήνας ή τρίμηνο) καθώς επίσης και οι αναδρομικές αποδοχές που καταβάλλονται σε εφαρμογή των Συλλογικών Συμβάσεων Εργασίας ή σε αναπροσαρμογή τεκμαρτών ημερομισθίων, εκτέλεση δικαστικών ή διαιτητικών αποφάσεων, καταβολή bonus κλπ.

02 Έκτακτη

Έκτακτη ΑΠΔ υποβάλλεται όταν διακοπεί η απασχόληση του συνόλου του προσωπικού. Υποχρέωση υποβολής έχουν τόσο οι επιχειρήσεις συνεχούς λειτουργίας όσο και οι εποχικές. Συμπληρώνεται με τον ίδιο τρόπο όπως και η κανονική ΑΠΔ και εμπεριέχει επιπλέον υποχρεωτικά υπεύθυνη δήλωση του εργοδότη (πεδίο 47 της τέταρτης σελίδας του εντύπου) ότι έπαυσε να απασχολεί προσωπικό. Για το διάστημα που δεν απασχολείται προσωπικό δεν υποβάλλεται ΑΠΔ. Όταν ξανααπασχολήσει, ο εργοδότης θα υποβάλλει κανονικά ΑΠΔ χωρίς άλλη προηγούμενη ενέργεια. **Η έκτακτη ΑΠΔ υποβάλλεται εντός οκτώ (8) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία διακοπής της απασχόλησης.**

Παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρεία που απασχολεί προσωπικό τη χρονική περίοδο 01/02/2002 - 08/02/2002 διακόπτει την απασχόληση προσωπικού στις 08/02/2002. Μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου 2002 ο προαναφερόμενος εργοδότης πρέπει να υποβάλλει ΑΠΔ με τύπο δήλωσης «02» - Έκτακτη, στην οποία έχει συμπληρώσει τα στοιχεία της απασχόλησης και το πεδίο 47.

03 Επανυποβολή

Όταν κατά τη διαδικασία της παραλαβής διαπιστωθεί ότι δεν έχουν καταχωρηθεί ή αναγράφονται λάθος στοιχεία όπως ο Α.Μ.Ε., ο ΑΦΜ, τα ποσά των συνόλων της ΑΠΔ, το έτος, η μισθολογική περίοδος, τότε η ΑΠΔ δεν παραλαμβάνεται. Ο αρμόδιος για την παραλαβή υπάλληλος συμπληρώνει έντυπο Μη Αποδοχής ΑΠΔ στο οποίο επισημαίνονται τα λάθη ή οι παραλείψεις και **επιδίδει αυτό στον εργοδότη. Ο εργοδότης υποχρεούται εντός τριών εργάσιμων ημερών μετά την καταληκτική ημερομηνία να υποβάλλει διορθωμένη την ΑΠΔ** προσκομίζοντας ταυτόχρονα το έντυπο Μη Αποδοχής ΑΠΔ. Η τριήμερη παράταση της προθεσμίας για επανυποβολή παύει να ισχύει μετά την παρέλευση δώδεκα (12) μηνών από την έναρξη εφαρμογής του θεσμού της ΑΠΔ, δηλαδή από 01/01/2003.

04 Συμπληρωματική

Σε περίπτωση που εργοδότης παραλείψει να καταχωρήσει κάποιον ασφαλισμένο ή όλους τους τύπους αποδοχών των ασφαλισμένων, οφείλει να υποβάλλει συμπληρωματική ΑΠΔ. Η ΑΠΔ αυτού του τύπου **ειδικά** στην περίπτωση που περιέχει ημέρες ασφάλισης, υπόκειται σε ουσιαστικό έλεγχο από τα αρμόδια όργανα του ΙΚΑ, πριν διαβιβαστεί στο Κέντρο Επεξεργασίας για τη μηχανογραφική επεξεργασία των δεδομένων της.

Πεδιά 2 & 3: Κωδικός & Ονομασία

Συμπληρώνεται ο τριψήφιος Κωδικός του Υποκαταστήματος ΙΚΑ στο οποίο γίνεται η υποβολή (π.χ. 001) καθώς και η ονομασία του (π.χ. Αθηνών) [βλέπε Παράρτημα Β).

Πεδίο 4: Επωνυμία Εργοδότη

Στην περίπτωση που ο εργοδότης είναι μη φυσικό πρόσωπο, αναγράφεται η πλήρης επωνυμία όπως αυτή έχει καταχωρηθεί στα επίσημα έγγραφα π.χ. καταστατικό ΦΕΚ, κοινοπρακτικό έγγραφο, σύσταση κοινωνίας κλπ. καθώς επίσης και στο έντυπο Βεβαίωσης Στοιχείων Εργοδότη ή στο έντυπο Αίτησης Απογραφής.

Στην περίπτωση που ο εργοδότης είναι φυσικό πρόσωπο (ατομικές επιχειρήσεις, οικίες), ως επωνυμία αναγράφεται το επώνυμο, το όνομα και το πατρώνυμο του εργοδότη.

Για πολυκατοικίες ως επωνυμία αναγράφεται «Διαχείριση πολυκατοικίας».

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας οχήματος (ΤΑΞΙ, φορτηγό, αυτοκίνητο, πούλμαν) και από κοινού απασχόλησης προσωπικού, αναγράφεται σαν επωνυμία το είδος και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος και τα ονόματα των συνιδιοκτητών του οχήματος. Π.χ. Φορτηγό Αυτοκίνητο ΔΧ αριθ. Κυκλοφορίας συνιδιοκτησίας Περή Δημητρίου του Κων/νου και Μαρή Ιωάννη του Πέτρου.

Πεδίο 5: Α.Μ.Ε.

Συμπληρώνεται ο νέος δεκαψήφιος Αριθμός Μητρώου Εργοδότη, που αποδόθηκε από το ΙΚΑ μετά την επεξεργασία του εντύπου "Βεβαίωσης Στοιχείων Εργοδότη ή του εντύπου Αίτησης Απογραφής.

Πεδίο 6: Α.Φ.Μ.

Συμπληρώνεται ο εννιάψήφιος Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εργοδότη που αποδόθηκε από τη ΔΟΥ. **Προσοχή:** για τις πολυκατοικίες δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ.

Πεδίο 7 & 8: Οδός & Αριθμός

Συμπληρώνεται η διεύθυνση της έδρας του Εργοδότη. Σε περίπτωση που η διεύθυνση αφορά χωριό όπου οι οδοί δε διαθέτουν όνομα, στο πεδίο «Οδός» θα συμπληρωθεί το όνομα του χωριού, ενώ το πεδίο «Αριθμός» θα παραμείνει κενό.

Πεδιά 9& 10: Τ.Κ. & Πόλη

Συμπληρώνονται ο Αριθμός του Ταχυδρομικού Κώδικα και το Ταχυδρομικό Γραφείο της έδρας του εργοδότη (π.χ. 1 84 53 Νίκαια).

Πεδία 11 & 12: Από Μήνα/Έτος & Έως Μήνα/Έτος

Συμπληρώνονται ο μήνας/ες και το έτος στο οποίο αναφέρεται η ΑΠΔ. Στην περίπτωση μηνιαίας υποβολής η εγγραφή στο πεδίο «Από μήνα/έτος» είναι η ίδια με την εγγραφή στο πεδίο «Έως μήνα/έτος» (π.χ. 01/2002). Στην περίπτωση τριμηνιαίας υποβολής διαφέρουν (π.χ. «Από μήνα/έτος» 01/2002 , «Έως μήνα/έτος» 03/2002). Στην περίπτωση που ο εργοδότης υποχρεούται σε τριμηνιαία υποβολή αλλά η έναρξη της απασχόλησης έγινε π.χ. στις 10 Φεβρουαρίου 2002, στα πεδία 1 1 και 12 θα αναγραφούν 01/2002 και 03/2002 αντίστοιχα.

Πεδίο 13: Σύνολα ανά Μήνα

Συμπληρώνονται ο μήνας/ες και το έτος στο οποίο αναφέρεται η ΑΠΔ. Σε περίπτωση μηνιαίας υποβολής συμπληρώνεται μόνο η πρώτη στήλη (π.χ. 01/2002). Σε περίπτωση τριμηνιαίας υποβολής συμπληρώνονται όλες οι στήλες (π.χ. 01/2002, 02/2002, 03/2002).

Πεδίο 14: Σύνολα Ημερών Ασφάλισης

Συμπληρώνεται για κάθε μήνα το σύνολο των ημερών ασφάλισης όπως προκύπτει από το άθροισμα των εγγραφών του κάθε μήνα στο πεδίο 37 (ημέρες ασφάλισης).

Πεδίο 15: Σύνολα Αποδοχών

Συμπληρώνεται αντίστοιχα για κάθε μήνα το σύνολο των αποδοχών όπως προκύπτει από το άθροισμα των αντίστοιχων εγγραφών του κάθε μήνα στο πεδίο 39 (Αποδοχές).

Πεδίο 16: Σύνολα Καταβλητέων Εισφορών

Συμπληρώνεται αντίστοιχα για κάθε μήνα το σύνολο των καταβλητέων εισφορών, όπως προκύπτει από το άθροισμα των αντίστοιχων εγγραφών του κάθε μήνα στο πεδίο 46 (Καταβλητέες εισφορές).

Πεδίο 17: Σύνολα

Συμπληρώνονται αντίστοιχα τα αθροίσματα των γραμμών που αντιστοιχούν στα πεδία 14,15 και 16.

Πεδίο 18: Αριθμός Παραρτήματος/Κ.Α.Δ.

Συμπληρώνεται ο Αριθμός Παραρτήματος Εργοδότη στο οποίο απασχολείται ο ασφαλισμένος που αναφέρεται στη στήλη. Επισημαίνεται ότι για κάθε Παράρτημα του Εργοδότη (εγκατάσταση της επιχείρησης) ως Αριθμός Παραρτήματος θα πρέπει να αναφερθεί από τον εργοδότη ο ίδιος που χρησιμοποιήθηκε στο έντυπο Βεβαίωσης Στοιχείων Εργοδότη ή στο έντυπο Αίτηση Απογραφής που του αποδόθηκε μετά την επεξεργασία.

Στη θέση του αριθμού παραρτήματος όταν πρόκειται για την έδρα, σημειώνεται ο αριθμός μηδέν (00). Στο ίδιο πεδίο συμπληρώνεται και ο Κωδικός Δραστηριότητας στην οποία απασχολείται ο ασφαλισμένος (ΚΑΔ), όπως προκύπτει από τον Οδηγό Σύνδεσης Κωδικών Δραστηριότητας Εργοδότη, Ειδικότητας Ασφαλισμένου και Πακέτου Κάλυψης (Ο.ΣΥ.Κ.).

ΠΡΟΣΟΧΗ: Δεν αναγράφεται ο Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας που έχει χορηγηθεί από τη ΔΟΥ και έχει καταχωρηθεί στο ΕΒΣΕ ή στο έντυπο Αίτηση Απογραφής εργοδότη αλλά ο τετραψήφιος κωδικός δραστηριότητας που περιγράφεται στον Ο.ΣΥ.Κ. Σημειώνεται ότι ο

αριθμός αυτός σχηματίζεται: από τα τρία πρώτα ψηφία του κωδικού αριθμού που έχει δοθεί από τη ΔΟΥ και προσδιορίζει την ομάδα επαγγελματικής δραστηριότητας, και από τέταρτο ψηφίο το οποίο χρησιμοποιείται για διαφορετικούς κάθε φορά λόγους (π.χ. για να εξειδικευτεί περισσότερο η δραστηριότητα του εργοδότη ή για λόγους που έχουν σχέση μόνο με την ασφάλιση του εργαζομένου). Έτσι διακρίνονται εργοδότες:

- Ανάλογα με το μέγεθος αυτών σε βιομηχανίες-βιοτεχνίες. Εδώ παρατηρείται συχνά διαφορετική ασφαλιστική κάλυψη του προσωπικού τους κυρίως όσον αφορά υποχρέωση καταβολής εισφορών επαγγελματικού κινδύνου ή βαρέων επαγγελμάτων.

- Ανάλογα με την υπαγωγή του προσωπικού τους στην ασφάλιση ΙΚΑ-TEAM ή άλλου επικουρικού ταμείου (π.χ. εμπορικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις ποιοποίησης κλπ.).

Πεδίο 19: Αριθμός Μητρώου Ασφαλισμένου

Αναγράφεται ο Α.Μ.Α, συμπεριλαμβανομένων και των μηδενικών που προτάσσονται αυτού ώστε να γίνει επταψήφιος.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τυχόν αστερίσκος και ψηφίο ελέγχου μετά τον αστερίσκο, παραλείπονται. Πεδίο 20: Α.Μ.Κ.Α.

Συμπληρώνεται ο Αριθμός Μητρώου Κοινωνικής Ασφάλισης του ασφαλισμένου, εφόσον του έχει αποδοθεί. Διαφορετικά το πεδίο μένει κενό.

Πεδίο 27: Πλήρες Ωράριο

Συμπληρώνεται «ΝΑΙ» ή «ΟΧΙ» στην ένδειξη «Πλήρες Ωράριο» ανάλογα με το αν ο ασφαλισμένος απασχολείται σύμφωνα με το προβλεπόμενο από την αντίστοιχη Συλλογική Σύμβαση Εργασίας ωράριο ή όχι.

Πεδίο 28: Όλες Εργασίες

Συμπληρώνεται «ΝΑΙ» ή «ΟΧΙ» ανάλογα με το αν ο ασφαλισμένος απασχολείται όλες τις εργασίες ημέρες του μήνα ή όχι (δηλαδή αν υπάρχει έγγραφη συμφωνία για απασχόληση μερικές ημέρες το μήνα, η οποία έχει κατατεθεί στην Επιθεώρηση Εργασίας).

Πεδίο 29: Κυριακές

Συμπληρώνεται με αριθμό το πλήθος των Κυριακών που απασχολήθηκε ο ασφαλισμένος κατά τη διάρκεια του μήνα. Σε περίπτωση που ο ασφαλισμένος έχει συμβατική υποχρέωση να απασχοληθεί τις Κυριακές λόγω της φύσης της εργασίας του, έχει κυλιόμενο πρόγραμμα απασχόλησης, τότε δεν θα αναφέρεται ο αριθμός των Κυριακών που απασχολήθηκε στο πεδίο 29, αλλά θα προστίθεται στις αποδοχές του η προσαύξηση λόγω απασχόλησης την Κυριακή (π.χ. εργαζόμενοι στις συγκοινωνίες, υπηρεσίες υγείας, εργαζόμενοι στους χώρους επισιτιστικών επαγγελμάτων).

Πεδίο 30: Κωδικός Ειδικότητας

Στον Ο.ΣΥ.Κ. για κάθε κωδικό δραστηριότητας ή ομάδας δραστηριοτήτων εργοδότη υπάρχει κατάλογος ειδικοτήτων με τις οποίες είναι πιθανόν να απασχοληθούν εργαζόμενοι στη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Στο αριστερό της κάθε σειράς του Οδηγού αναγράφεται ο κωδικός ειδικότητας, στη μέση η λεκτική περιγραφή αυτής και στο δεξιό ο κωδικός πακέτου κάλυψης που αντιστοιχεί (Βλέπε ενδεικτικά Παράρτημα Γ, Πίνακας 1).

Πεδίο 31: Ειδικές Περιπτώσεις Ασφάλισης

Συμπληρώνεται ο κωδικός της ειδικής περίπτωσης ασφάλισης, όπως αυτός προκύπτει από τους σχετικούς πίνακες του Ο.ΣΥ.Κ. (Βλέπε Παράρτημα Γ, Πίνακας 2). Η μονοσήμαντη αντιστοίχιση ειδικότητας ασφαλισμένου με το πακέτο κάλυψης σε κάθε επαγγελματική δραστηριότητα όπως έχει καταχωρηθεί στον Ο.ΣΥ.Κ., αφορά τους εργαζόμενους με σχέση εξαρτημένης εργασίας εκτός εάν από

την περιγραφή της ειδικότητας προκύπτει διαφορετική εργασιακή σχέση (π.χ. απασχολούμενοι στο θέαμα-ακρόαμα). Υπάρχουν ωστόσο ειδικές περιπτώσεις ασφαλισμένων όπου το πακέτο ασφαλιστικής κάλυψης αλλάζει. Οι περιπτώσεις αυτές ανέρχονται σε δεκαεπτά (17):

- Συνταξιούχοι (έξι διαφορετικές κατηγορίες)
- Παράλληλα ασφαλισμένοι που επέλεξαν κλάδο ασθένειας σε είδος, άλλου φορέα
- Εξαιρούμενοι της ασφάλισης ΙΚΑ-TEAM για διάφορους λόγους (π.χ. πολλαπλή απασχόληση)
- Υπαγόμενοι στην ασφάλιση του ΙΚΑ-TEAM κατ' εξαίρεση με βάση το Ν. 1976/91
- Εξαιρούμενοι του κλάδου παροχών ασθένειας σε είδος και σε χρήμα
- Εξαιρούμενοι ταυτόχρονα από τον κλάδο παροχών ασθένειας σε είδος και από την επικουρική ασφάλιση ΙΚΑ-TEAM
- Εξαιρούμενοι από την ασφάλιση του κλάδου συντάξεως και παροχών ασθένειας σε είδος λόγω παράλληλης ασφάλισης σε άλλο φορέα (άρθρο 39 Ν. 2084/92)
- Συγγενείς α' ή β' βαθμού με τον εργοδότη σε ατομική επιχείρηση
- Απασχολούμενοι με σύμβαση μίσθωσης έργου
- Μαθητές τεχνίτες σχολών ΟΑΕΔ κλπ.
- Ασφάλιση σπουδαστών ΤΕΙ κατά τη διάρκεια της πρακτικής τους άσκησης
- Αξιωματικοί πολεμικής διαθεσιμότητας

Στον Ο.ΣΥ.Κ. υπάρχει ειδικό ένθετο, στην πρώτη σελίδα του οποίου περιγράφονται οι περιπτώσεις αυτές. Στις επόμενες σελίδες υπάρχουν πίνακες όπου στο αριστερό μέρος κάθε σειράς αναγράφεται ο κωδικός πακέτου κάλυψης και λεκτική περιγραφή αυτού (π.χ. 101 ΜΙΚΤΑ ΙΚΑ-TEAM). Σε κάθε μία από τις 17 στήλες αντιστοιχεί μία ειδική περίπτωση όπως έχει καταχωρηθεί στην πρώτη σελίδα του ένθετου.

Παράδειγμα:

Βιοτεχνία κατασκευής ξύλινων κουφωμάτων απασχολεί συνταξιούχο του ΙΚΑ με την ειδικότητα του μηχανοξυλουργού. Για την καταχώρηση του στην ΑΠΔ ακολουθούνται τα εξής βήματα:

1. Αναζητείται στον Ο.ΣΥ.Κ. ο κωδικός δραστηριότητας. Στην προκειμένη περίπτωση είναι 2032.
2. Στον κατάλογο που περιγράφονται οι ειδικότητες για τη συγκεκριμένη επαγγελματική δραστηριότητα, βρίσκεται η ειδικότητα του μηχανοξυλουργού. Ο κωδικός είναι 841020 και ο κωδικός πακέτου κάλυψης που αντιστοιχεί σε αυτήν 105.
3. Στον κατάλογο των ειδικών περιπτώσεων ασφάλισης, οι συνταξιούχοι ΙΚΑ έχουν καταχωρηθεί στη θέση 1. Στο πεδίο 31, λοιπόν, συμπληρώνεται ο αριθμός 1.
4. Αναζητείται στους πίνακες ειδικών περιπτώσεων ο κωδικός πακέτου κάλυψης 105, ο οποίος βρίσκεται στον πίνακα 1 και στήλη 5. Στη στήλη με αριθμό 1 και στη σειρά 5 αντιστοιχεί ο κωδικός πακέτου κάλυψης για το συγκεκριμένο συνταξιούχο ασφαλισμένο ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση είναι ο 603. Στην ΑΠΔ, στο πεδίο 32, αντί του 105 θα καταχωρηθεί ο κωδικός 603.

Πεδίο 32: Πακέτο Κάλυψης

Συμπληρώνεται ο κωδικός πακέτου καλύψεων που αντιστοιχεί στην ειδικότητα του ασφαλισμένου σε συνδυασμό με τη δραστηριότητα του εργοδότη, όπως αυτός αναγράφεται στον Ο.ΣΥ.Κ..

Πεδίο 33: Μισθολογική Περίοδος

Συμπληρώνεται ο μήνας και το έτος απασχόλησης του ασφαλισμένου με τη μορφή 01/2002. Σε περίπτωση μηνιαίας υποβολής ΑΠΔ, η τιμή του πεδίου αυτού συμπίπτει με την τιμή των πεδίων 11 και 12. Υπάρχουν δώδεκα μισθολογικές περιόδους. Τα δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και το Επίδομα Αδείας δηλώνονται ως διαφορετικός τύπος αποδοχών στις μισθολογικές περιόδους στις οποίες καταβάλλονται οι αντίστοιχες αποδοχές.

Πεδία 34 & 35: Από Ημ/νία Απασχόλησης & Έως Ημ/νία Απασχόλησης

Τα πεδία αυτά συμπληρώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν υπάρχει πρόσληψη ή αποχώρηση κατά τη διάρκεια του μήνα ή στην περίπτωση καταβολής αναδρομικών αποδοχών προηγούμενου χρονικού διαστήματος που προκύπτουν από την εφαρμογή ΣΣΕ ή αναπροσαρμογή τεκμαρτών ημερομισθίων, bonus, εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, καταβολή επιδόματος ισολογισμού κλπ.

- Όταν στο πεδίο 36 (Τύπος αποδοχών) υπάρχει ένδειξη 08 (Αποδοχές ασθένειας), στο πεδίο 34 σημειώνεται η ημερομηνία έναρξης της απουσίας και στο πεδίο 35 η τελευταία ημέρα απουσίας λόγω ασθένειας. Σε περίπτωση που η απουσία αυτή συνεχίζεται και μετά τη λήξη της μισθολογικής περιόδου, το πεδίο 35 δεν συμπληρώνεται. Επίσης στην περίπτωση που η ασθένεια συνεχίζεται από την προηγούμενη μισθολογική περίοδο, δεν συμπληρώνεται το πεδίο 34. Αν το διάστημα απουσίας λόγω ασθένειας είναι μεγαλύτερο από αυτό για το οποίο τα άρθρα 657 και 658 του Αστικού Κώδικα προβλέπουν καταβολή αποδοχών και ως εκ τούτου υποχρέωση ασφάλισης (δηλαδή ένας μήνας για όσους έχουν συμπληρώσει ένα έτος εργασίας ή 1/2 του μήνα εφόσον έχουν μεν συμπληρώσει δεκαήμερη εργασιακή σχέση αλλά δεν έχουν συμπληρώσει ένα έτος απασχόλησης), αναγράφεται στο πεδίο 35 η ημερομηνία μέχρι την οποία ο εργοδότης έχει υποχρέωση καταβολής αποδοχών και ασφάλισης.

- Όταν στο πεδίο 36 υπάρχει η ένδειξη 07 (Αποδοχές αδειών εποχιακά απασχολούμενων), στο πεδίο 34 αναγράφεται η ημερομηνία της πρώτης εργάσιμης ημέρας μετά την ημερομηνία απόλυσης και στο πεδίο 35 η τελευταία ημέρα για την οποία ο ασφαλισμένος δικαιούται ασφάλιση.

Παράδειγμα:

Ξενοδοχοϋπάλληλος εργάστηκε σε ξενοδοχείο που λειτουργεί εποχιακά, από 01/05/02 μέχρι 31/10/02 (ημέρα απόλυσης). Δικαιούται ασφάλιση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2336/95, δώδεκα (12) εργάσιμων ημερών. Οι ημέρες αυτές καλύπτουν το χρονικό διάστημα από 01/1 1/02 μέχρι 1 4/1 1/02. Στην περίπτωση αυτή αναγράφεται στο πεδίο 34, 01/1 1/02 και στο πεδίο 35, 14/11/02. Στην περίπτωση διακοπής απασχόλησης του συνόλου του προσωπικού, η ασφάλιση για το χρόνο της άδειας δηλώνεται με έκτακτη ΑΠΔ, η οποία υποβάλλεται κατ' εξαίρεση εντός οκτώ (8) εργάσιμων ημερών από την τελευταία ημέρα ασφάλισης δηλ. οκτώ (8) εργάσιμες ημέρες μετά την 14/1 1/2002.

- Όταν στο πεδίο 36 σημειώνεται η ένδειξη 1 2 (Αμοιβή με το κομμάτι-ΦΑΣΟΝ), στο πεδίο 34 αναγράφεται η ημερομηνία έναρξης της απασχόλησης όπως αυτή προκύπτει από έγγραφα στοιχεία όπως δελτία αποστολής, ημερομηνία υπογραφή της σύμβασης εργοδότη-ασφαλισμένου κλπ. Στο πεδίο 35 αναγράφεται η ημερομηνία ολοκλήρωσης του έργου, η οποία συνήθως συμπίπτει με την ημερομηνία εκδόσεως του δελτίου παροχής υπηρεσιών και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη αυτής.

Πεδίο 36: Τύπος Αποδοχών

Συμπληρώνεται ο τύπος των αποδοχών σύμφωνα με την κωδικοποίηση του παρακάτω πίνακα (π.χ. 01: Τακτικές Αποδοχές).

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΥΠΟΥ	ΚΩΔΙ ΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΥΠΟΥ
----------------	------------------------	-----------------	------------------------

1	0	Τακτικές Αποδοχές ή (Από μισθό ημερομίσθιο)	08	Αποδοχές Ασθενείας
2	0	Αποδοχές Υπαλλήλων ΝΠΔΔ κλπ. Που υπόκειται σε εισφορές Κλάδου Σύνταξης (Ν.3163/55)	09	Αναδρομικές Αποδοχές
3	0	Δώρο Χριστουγέννων	10	Bonus
4	0	Δώρο Πάσχα	11	Υπερωρίες
5	0	Επίδομα Αδείας	12	Αμοιβή με το κομμάτι (ΦΑΣΟΝ)
6	0	Επίδομα Ισολογισμού 13	Τεκμα ρές Αποδοχές	
7	0	Αποδοχές Αδειών Εποχικά Απασχολουμένων	14	Λοιπές Αποδοχές

Σημειώνεται ότι:

– Με τον κωδικό 02 θα καταχωρίζονται οι αποδοχές των υπαλλήλων ΝΠΔΔ ειδικού συνταξιοδοτικού καθεστώτος που υπόκειται σε εισφορές κλάδου σύνταξης (Βασικός μισθός συν χρονοεπίδομα). Για την ίδια κατηγορία εργαζομένων, με τον κωδικό 01 θα καταχωρίζεται το σύνολο των αποδοχών επί των οποίων θα υπολογίζονται οι εισφορές κλάδου ασθενείας.

– Με τον κωδικό 09 θα καταχωρίζονται οι αποδοχές που καταβάλλονται σε εφαρμογή Συλλογικών Συμβάσεων Εργασίας) ή σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων ή σε περίπτωση ανά προσαρμογής τεκμαρτών ημερομισθίων

Παράδειγμα:

Εργοδότης με βάση τα αποτελέσματα της επιχείρησης του κάτι το τετράμηνο 01/01/02-30/04/02 καταβάλλει στον εργαζόμενο επιχορήγηση στις 31/05/02. Στην περίπτωση αυτή, το επιχορήγηση θα περιληφθεί στην ΑΓΔ του Μαΐου 2002, όπου στο πεδίο 34 θα καταχωρηθεί η ημερομηνία 01/01/02, στο πεδίο 35, 30/04/02 στο πεδίο 36 τύπος αποδοχών 10 και στο πεδίο 39 το ποσό το επιχορηγήματος.

Πεδίο 37: Ημέρες Ασφάλισης

Συμπληρώνονται οι ημέρες ασφάλισης για τη μισθολογική περίοδο που αναφέρεται στο πεδίο 33.

Το πεδίο 37 συμπληρώνεται όταν στην ίδια στήλη, στο πεδίο 36 (Τύπος αποδοχών), έχει καταχωρηθεί ένας από τους τύπους 01,02,07,08 και 13. Όταν ο τύπος αποδοχών είναι 03,04,05,06,09,10,11,14, το πεδίο αυτό δεν συμπληρώνεται. Για την ίδια μισθολογική περίοδο, το άθροισμα των ημερών εργασίας που αναφέρονται στους κωδικούς τύπου αποδοχών 01,07,08 και 13 δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει τις 25 ημέρες όταν πρόκειται για μισθωτούς ή το σύνολο των εργάσιμων ημερών όταν πρόκειται για ημερομίσθιους συν τον αριθμό των Κυριακών που πιθανόν να απασχολήθηκε ο εργαζόμενος.

Στην περίπτωση των υπαλλήλων ΝΠΔΔ κλπ. που υπάγονται στο ειδικό συνταξιοδοτικό καθεστώς Ν. 3163/55, ο αριθμός των ημερών ασφάλισης που καταχωρίζονται στο πεδίο 37, στη στήλη όπου ο κωδικός τύπου αποδοχών είναι 01, είναι πάντοτε ο ίδιος με τον αριθμό των ημερών ασφάλισης που καταχωρίζονται στη στήλη όπου ο κωδικός τύπου αποδοχών είναι 02. Όταν στο πεδίο 36 (Τύπος αποδοχών) αναγράφεται ένας από τους κωδικούς 03,04,05,06,09,10,1 1,1 2,1 4, το πεδίο 37 παραμένει κενό.

Πεδίο 38: Ημερομίσθιο

Συμπληρώνεται το ποσό του ημερομισθίου για τους ασφαλισμένους που αμείβονται με ημερομίσθιο. Για τις περιπτώσεις ασφαλισμένων που αμείβονται με μηνιαίο μισθό, το πεδίο παραμένει κενό.

Πεδίο 39: Αποδοχές

Συμπληρώνεται το ποσό των μηνιαίων μικτών αποδοχών του ασφαλισμένου για μισθωτούς και ημερομίσθιους. Αν στον ίδιο ασφαλισμένο καταβάλλονται και άλλοι τύποι αποδοχών πέραν των τακτικών, αυτές καταχωρίζονται ανά τύπο αποδοχών σε άλλες στήλες.

Σημειώνεται ότι όταν ο τύπος αποδοχών είναι 1 2 (Αμοιβή με το κομμάτι-ΦΑΣΟΝ), στο πεδίο 39 αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας των δελτίων παροχής υπηρεσιών (εκτός ΟΠΑ). Οι εισφορές ωστόσο θα αντιστοιχούν στο 70% της αξίας των δελτίων παροχής υπηρεσιών. Ο υπολογισμός των ημερών ασφάλισης με βάση το τεκμαρτό ημερομίσθιο της ένατης ασφαλιστικής κλάσης θα γίνει από την υπηρεσία, οπότε στην περίπτωση αυτή το πεδίο παραμένει κενό.

Πεδίο 40: Εισφορές Ασφαλισμένου

Συμπληρώνεται το ποσό εισφορών του ασφαλισμένου σύμφωνα με το πακέτο κάλυψης στο οποίο υπάγεται.

Πεδίο 41: Εισφορές Εργοδότη

Συμπληρώνεται το ποσό των εισφορών του εργοδότη σύμφωνα με το πακέτο κάλυψης στο οποίο υπάγεται ο ασφαλισμένος της συγκεκριμένης στήλης.

Πεδίο 42: Συνολικές Εισφορές

Συμπληρώνεται το σύνολο των εισφορών εργοδότη και ασφαλισμένου. Πρακτικά η τιμή του πεδίου είναι το άθροισμα των τιμών που συμπληρώθηκαν στα πεδία 40 και 41.

Πεδίο 43: Επιδότηση Ασφαλισμένου (Ποσό)

Συμπληρώνεται το ποσό της Επιδότησης Εργατικής Εισφοράς των εργαζομένων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2837/2000 . Η επιδότηση είναι ίση με το ποσό της εισφοράς του ασφαλισμένου (6,67%) για τον κλάδο σύνταξης, υπολογισμένου επί του βασικού ημερομίσθιου για τους ημερομίσθιους και του βασικού μισθού για τους μισθωτούς. Την επιδότηση δικαιούνται οι ημερομίσθιοι ασφαλισμένοι που αμείβονται με βάση την Εθνική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας και οι μισθωτοί που εργάζονται με πλήρη απασχόληση και αμείβονται επίσης με βάση την Εθνική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας. Εξαιρούνται, δηλαδή, οι αμειβόμενοι σύμφωνα με κλαδικές συλλογικές συμβάσεις εργασίας.

Πεδίο 44: Επιδότηση Εργοδότη (%)

Συμπληρώνεται το ποσοστό της μείωσης της εργοδοτικής εισφοράς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2874/2000 (Το ποσοστό που ισχύει σήμερα είναι 2 ποσοστιαίες μονάδες). Επιδότηση δικαιούνται οι εργοδότες για το προσωπικό τους που ασφαλιζονται στον κλάδο σύνταξης του ΙΚΑ με απασχόληση όλες τις εργάσιμες ημέρες και με πλήρες ωράριο εργασίας. Οι μηνιαίες αποδοχές κάθε εργαζόμενου δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν τα 60(Ευρώ το μήνα και οι ασφαλιστικές εισφορές θα πρέπει να καταβάλλονται εμπρόθεσμα.

Δε δικαιούνται επιδότηση:

- Το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου
- Οι εργοδότες, για απασχολούμενους που είναι συνταξιούχοι αμειβόμενοι με τεκμαρτές αποδοχές ή ασφαλισμένοι στο κλάδο σύνταξης του ΙΚΑ κατ' εφαρμογή ειδικών διατάξεων π.χ. οικοδόμοι, εφημεριδοπώλες, λογοτέχνες, καλλιτέχνες, μέλη οικογένειας εργοδότη και κατ' οίκον απασχολούμενοι που ασφαλιζονται στο 50% του ημερομίσθιου του ανειδίκευτου εργάτη, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26 του Ν. 2639/98.

Πεδίο 45: Επιδότηση Εργοδότη (Ποσό)

Συμπληρώνεται το ποσό της μείωσης της εργοδοτικής εισφοράς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2874/2000.

Πεδίο 46: Καταβλητέος Εισφορές

Συμπληρώνεται το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των μειώσεων από τις συνολικές εισφορές, (πεδίο 46 = πεδίο 42 (Συνολικές Εισφορές) - πεδίο 43 (Επιδοτ. Ασφαλ. ποσό) - πεδίο 45 (Επιδοτ. Εργοδ. ποσό)).

Πεδίο 47: Παύση απασχόλησης προσωπικού

Το πεδίο συμπληρώνεται μόνο όταν ο εργοδότης διακόψει την απασχόληση του συνόλου του προσωπικού του (έδρας και παραρτήματος) πλήρους ή εποχικής λειτουργίας. Η ΑΠΔ υποβάλλεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας οκτώ (8) εργάσιμων ημερών από τη διακοπή της απασχόλησης.

Προσοχή: Όταν συμπληρώνεται το πεδίο 47 ο τύπος της Δήλωσης είναι «02» «Έκτακτη».

Β. Για κάθε μήνα απασχόλησης, για κάθε ασφαλισμένο, για κάθε τύπο αποδοχών αυτού και για κάθε κατασκευαστική φάση ή εργασία δημοσίου, συμπληρώνεται μια στήλη. Αν στον ίδιο μήνα ο ίδιος ασφαλισμένος έχει παραπάνω από έναν τύπο αποδοχών (πεδίο 38) ή απασχολείται σε περισσότερες από μία κατασκευαστικές φάσεις ή εργασίες δημοσίου, τότε συμπληρώνονται αντίστοιχα τόσες στήλες όσοι και οι τύποι αποδοχών ή οι κατασκευαστικές φάσεις ή οι εργασίες δημοσίου (πεδίο 42). Στις επιπρόσθετες αυτές στήλες δε χρειάζεται να επαναληφθούν τα στοιχεία των πεδίων 24, 25, 26, 27, 28, 30 και 31.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι στήλες για τους ασφαλισμένους δεν επαρκούν θα πρέπει να **φωτοτυπηθεί η δεύτερη σελίδα της ΑΠΔ** (εφόσον η δήλωση γίνεται εγγράφως) κατά τον αριθμό που απαιτείται και αφού συμπληρωθεί, να υποβληθεί μαζί με το κυρίως έντυπο.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να συμπληρώνεται σε κάθε σελίδα της υποβαλλόμενης ΑΠΔ η ένδειξη του αύξοντα αριθμού της τρέχουσας σελίδας σε σχέση με το συνολικό αριθμό σελίδων (Σελίδα...από...) π.χ. Σελίδα 1 από 4. **Η αρίθμηση των σελίδων** θα γίνεται με τον ακόλουθο τρόπο:

Α) Αν η ΑΠΔ δεν περιέχει πρόσθετες σελίδες (αρκούν δηλαδή οι τέσσερις σελίδες του εντύπου) στην πρώτη σελίδα αναγράφεται «Σελίδα 1 από 4», στη δεύτερη «Σελίδα 2 από 4», στην τρίτη «Σελίδα 3 από 4», στην τέταρτη, στην οποία και υπογράφει ο εργοδότης «Σελίδα 4 από 4».

Β) Αν η ΑΠΔ περιέχει πρόσθετες σελίδες, ως σελίδες 1 και 2 θεωρούνται οι δύο πρώτες σελίδες του εντύπου και ως σελίδες 3, 4 κλπ οι ενδιάμεσες φωτοτυπημένες σελίδες. Σε κάθε περίπτωση η τρίτη και η τέταρτη σελίδα του εντύπου (στην οποία υπογράφει ο εργοδότης) θεωρούνται ως προτελευταία και τελευταία σελίδα αντίστοιχα. Δηλαδή, οι ενδιάμεσες φωτοτυπημένες σελίδες τοποθετούνται και αριθμούνται ενδιάμεσα από τις ήδη υπάρχουσες του εντύπου.

Οδηγίες Συμπλήρωσης κατά Πεδίο

Πεδίο 1: Τύπος Δήλωσης

Συμπληρώνεται ο κωδικός του τύπου δήλωσης και η αντίστοιχη περιγραφή ως ακολούθως: 01 - Κανονική, 02 - Έκτακτη, 03 - Επανυποβολή, 04 - Συμπληρωματική.

01 Κανονική

Με την κανονική ΑΠΔ δηλώνονται οι πάσης φύσεως αποδοχές που αφορούν τη χρονική περίοδο αναφοράς (μήνας) καθώς επίσης και οι αναδρομικές αποδοχές που καταβάλλονται σε εφαρμογή της Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας Εργατοτεχνιτών Οικοδόμων, αποφάσεις δικαστηρίων, υπερωρίες κλπ.

02 Έκτακτη

Με την έκτακτη ΑΠΔ δηλώνεται από τον εργοδότη η διακοπή των οικοδομικών εργασιών για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών μηνών (συμπληρώνεται δηλαδή υποχρεωτικά το πεδίο 47 της τέταρτης σελίδας του εντύπου). Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από τη διακοπή των εργασιών. Για το διάστημα που δεν εκτελούνται εργασίες δεν υποβάλλεται

ΑΠΔ. Όταν ο εργοδότης απασχολήσει ξανά προσωπικό θα υποβάλλει κανονικά ΑΠΔ χωρίς άλλη προηγούμενη ενέργεια.

Παράδειγμα:

Όταν οι εργασίες οικοδομοτεχνικού έργου διακοπούν στις 25/01/02 και προβλέπεται να μην απασχοληθούν ασφαλισμένοι για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών μηνών, υποβάλλεται έκτακτη ΑΠΔ μέχρι την τελευταία εργάσιμη του μηνός Απριλίου 2002.

03 Επανυποβολή

Όταν κατά τη διαδικασία της παραλαβής διαπιστωθεί ότι δεν έχουν καταχωρηθεί ή αναγράφονται λάθος στοιχεία: Α.Μ.Ε ή ΑΜΟΕ, το ΑΦΜ, τα ποσά των συνόλων της ΑΠΔ, το έτος, η μισθολογική περίοδος, τότε η ΑΠΔ δεν παραλαμβάνεται. Ο αρμόδιος για την παραλαβή υπάλληλος συμπληρώνει έντυπο **Μη Αποδοχής ΑΠΔ** στο οποίο επισημαίνονται τα λάθη ή οι παραλείψεις και επιδίδει αυτό στον εργοδότη. Ο εργοδότης υποχρεούται **εντός τριών εργάσιμων ημερών μετά την καταληκτική ημερομηνία να υποβάλλει διορθωμένη την ΑΠΔ προσκομίζοντας ταυτόχρονα το έντυπο Μη Αποδοχής ΑΠΔ**. Η τριήμερη παράταση και προθεσμία για επανυποβολή παύει να ισχύει μετά την παρέλευση δώδεκα (12) μηνών δηλαδή από 01/01/2003.

04 Συμπληρωματική

Σε περίπτωση που εργοδότης παραλείψει να καταχωρήσει κάποιον ασφαλισμένο ή όλους τους τύπους αποδοχών των ασφαλισμένων, οφείλει να υποβάλλει συμπληρωματική ΑΠΔ. Η ΑΠΔ αυτού του τύπου **ειδικά** στην περίπτωση που περιέχει ημέρες απασχόλησης και ημέρες απολογιστικές, υπόκειται σε ουσιαστικό έλεγχο από τα αρμόδια όργανα του ΙΚΑ, πριν διαβιβαστεί στο Κέντρο Επεξεργασίας για τη μηχανογραφική επεξεργασία των δεδομένων της.

Πεδία 2 & 3: Κωδικός & Ονομασία

Συμπληρώνεται ο τριψήφιος Κωδικός του Υποκαταστήματος ΙΚΑ στο οποίο γίνεται η υποβολή (π.χ. 001) καθώς και η ονομασία του (π.χ. Αθηνών) (βλέπε Παράρτημα Β).

Πεδίο 4: Επωνυμία Εργοδότη

Όσα οικοδομοτεχνικά έργα έχουν απογραφεί πριν από την 1/1/2002, στα πεδία 4 (Επωνυμία εργοδότη) και 13, 14, 15, 16 που αναφέρονται στη «Διεύθυνση έργου», θα αναγράφεται η Επωνυμία Εργοδότη και η Διεύθυνση Έργου αντίστοιχα, όπως έχουν δηλωθεί κατά την απογραφή και έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο Οικοδομοτεχνικών Έργων του ΙΚΑ. Όσα οικοδομοτεχνικά έργα θα απογραφούν από 1/1/2002, συμπληρώνεται η πλήρης επωνυμία του εργοδότη ως εξής:

- Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο (Κύριος έργου): Επώνυμο - Όνομα - Πατρώνυμο ή Επωνυμία αντίστοιχα.

- Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο (Εργολάβος με αντιπαροχή): Επώνυμο - Όνομα - Πατρώνυμο ή Επωνυμία του εργολάβου αντίστοιχα. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση εκτέλεσης ιδιωτικού οικοδομοτεχνικού έργου με το σύστημα της αντιπαροχής, αναγράφεται μόνο η επωνυμία του εργολάβου.

- Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο (Εργολάβος δημοσίου έργου): Επώνυμο - Όνομα - Πατρώνυμο ή Επωνυμία του εργολάβου αντίστοιχα.

- Σε περίπτωση που η διεύθυνση αφορά χωριό όπου οι οδοί δε διαθέτουν όνομα στο πεδίο «Οδός» θα συμπληρωθεί το όνομα του χωριού, ενώ το πεδίο «Αριθμός» θα παραμείνει κενό.

Πεδία 5,6,7 & 8: Οδός, Αριθμός, Τ.Κ. & Πόλη

Για Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο (Κύριο έργου), Εργολάβο με αντιπαροχή, ή Εργολάβο δημοσίου έργου, συμπληρώνεται η διεύθυνση έδρας (εστεγασμένη επιχείρηση) και εφόσον δεν υπάρχει, η διεύθυνση κατοικίας.

Πεδίο 9: Είδος Έργου

Συμπληρώνεται ο τίτλος - ονομασία του έργου, όπως αναγράφεται στους πίνακες (1), (2), (3) που συμπληρώνει ο μηχανικός, προκειμένου για ιδιωτικά έργα (π.χ. ανέγερση διώροφης οικοδομής), ή όπως αναγράφεται στη σύμβαση που υπογράφει ο ανάδοχος - εργολάβος με την αναθέτουσα αρχή (φορέα εκτέλεσης του έργου) προκειμένου για δημόσια έργα (π.χ. κατασκευή νέου οδικού άξονα- Θήβας- Λιβαδειάς).

Πεδίο 10-Α.Μ.Ε

Συμπληρώνεται ο νέος δεκαψήφιος Αριθμός Μητρώου Εργοδότη, εφόσον έχει αποδοθεί από το ΙΚΑ.

Πεδίο 11-Α.Μ.Ο.Ε.

Συμπληρώνεται ο Αριθμός Μητρώου Οικοδομοτεχνικού Έργου ως εξής: Για τα έργα που έχουν απογραφεί μέχρι 31/12/01, στο πεδίο 1 1 θα αναγράφεται ο εννιάψήφιος αριθμός μητρώου του οικοδομοτεχνικού έργου. Τα τρία πρώτα ψηφία θα είναι ο τριψήφιος κωδικός του Υποκαταστήματος ΙΚΑ όπου έχει απογραφεί το έργο και τα επόμενα έξι ο αριθμός μητρώου του έργου. Στην περίπτωση αυτή **από τις δέκα θέσεις (κουτάκια) του πεδίου, η πρώτη θα μείνει κενή και ο αριθμός θα αναγραφεί στις επόμενες εννέα θέσεις.** Για τα έργα που θα απογραφούν από 01/01/02 και μετά, στο πεδίο 11 θα αναγράφεται ο δεκαψήφιος Α.Μ.Ο.Ε. του έργου που θα δοθεί κατά την απογραφή.

Πεδίο 12-Α.Φ.Μ.

Συμπληρώνεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου:

- του κυρίου του έργου για οικοδομοτεχνικά έργα που εκτελεί ο ίδιος με αυτεπιστασία.
- του εργολάβου για έργα που εκτελούνται με αντιπαροχή ή για τα δημόσια οικοδομοτεχνικά έργα.

Πεδία 13 & 74; Οδός & Αριθμός

Για όσα οικοδομοτεχνικά έργα θα απογραφούν από 1/1/2002 συμπληρώνεται η διεύθυνση έργου ως εξής :

Για Φυσικό ή Νομικό πρόσωπο (Κύριος έργου) ή Εργολάβος με αντιπαροχή, η διεύθυνση εκτέλεσης έργου.

- Για δημόσιο έργο που εκτελείται με αυτεπιστασία, η διεύθυνση της έδρας της Δημόσιας Υπηρεσίας.

- Για δημόσιο έργο που εκτελείται με ανάθεση σε μία ασφαλιστική περιοχή, η διεύθυνση εκτέλεσης έργου. • • Για δημόσιο έργο που εκτελείται με ανάθεση ή εργολαβία και με ενιαίο προϋπολογισμό σε περισσότερες της μιας ασφαλιστικές περιοχές, η διεύθυνση της έδρας του Αναδόχου.

- Σε περίπτωση που η διεύθυνση αφορά χωριό όπου οι οδοί δε διαθέτουν όνομα στο πεδίο «Οδός» θα συμπληρωθεί το όνομα του χωριού, ενώ το πεδίο «Αριθμός» θα παραμείνει κενό.

Πεδία 15& 16: Τ.Κ. & Πόλη

Συμπληρώνονται ο Αριθμός του Ταχυδρομικού Κώδικα και το Ταχυδρομικό Γραφείο της διεύθυνσης του έργου (π.χ. 184 53 Νίκαια).

Πεδίο 77: Μήνας /Έτος

Συμπληρώνεται ο μήνας και το έτος της απασχόλησης (π.χ. 01/2002).

Πεδίο 18: Αποδοχών

Συμπληρώνεται το σύνολο των αποδοχών όπως προκύπτει από το άθροισμα των αντίστοιχων στηλών του πεδίου 41 (Αποδοχές).

Πεδίο 19: Ημερών Απασχόλησης

Συμπληρώνεται το σύνολο των ημερών απασχόλησης όλων των στηλών του πεδίου 39 (Ημέρες Απασχόλησης) [και του πεδίου 43 (Ημέρες απολογιστικών) εφόσον αυτό είναι συμπληρωμένο],

Πεδίο 20: Εισφορών

Συμπληρώνεται το σύνολο των εισφορών, όπως προκύπτει από το άθροισμα των αντίστοιχων στηλών του πεδίου 46 (Συνολικές εισφορές).

Πεδίο 21: Υποκατάστημα ΙΚΑ Εκτέλεσης Έργου

Συμπληρώνεται μόνο για Δημόσια Οικοδομοτεχνικά Έργα που 8α απογραφούν από 1/1/2002 και τα οποία εκτελούνται σε περισσότερες από μία ασφαλιστικές περιοχές με ενιαίο προϋπολογισμό.

Στο πεδίο αναγράφεται ο τριψήφιος κωδικός του Υποκαταστήματος - Παραρτήματος ΙΚΑ στην ασφαλιστική περιοχή του οποίου απασχολείται ο εργατοτεχνικής οικοδόμος.

Παρατήρηση:

Το Υποκατάστημα απασχόλησης δηλώνεται από τον ανάδοχο στο Υποκατάστημα απογραφής του έργου, είτε κατά τη συμπλήρωση της Αίτησης - Δήλωσης Απογραφής Οικοδομοτεχνικού Έργου, είτε με το Έντυπο Δήλωσης Μεταβολών Οικοδομοτεχνικού Έργου, **πριν από την έναρξη των εργασιών.**

Πεδίο 22: Αριθμός Μητρώου Ασφαλισμένου

Αναγράφεται ο Α.Μ.Α συμπεριλαμβανομένων και των μηδενικό που προτάσσονται αυτού, ώστε να γίνει επταψήφιος. **ΠΡΟΣΟΧΗ Τυχόν αστερίσκος και ψηφίο ελέγχου μετά τον αστερίσκο, παραλείπονται.**

Πεδίο 23: Α.Μ.Κ.Α.

Συμπληρώνεται ο Αριθμός Μητρώου Κοινωνικής Ασφάλισης το ασφαλισμένου, εφόσον του έχει αποδοθεί. Διαφορετικά το πεδίο μένει κενό.

Πεδίο 30: Άγαμος /Έγγαμος

Συμπληρώνεται η ένδειξη «ΑΓΑΜΟΣ» ή «ΕΓΓΑΜΟΣ» ολογράφως.

Πεδίο 31: Αριθμός Τριετιών

Συμπληρώνεται ο αριθμός των τριετιών του ασφαλισμένου με ενδείξεις 0 έως 5 ως εξής: 0 = χωρίς 3ετία, 1 = με 1 3ετία, 2 = με 3ετίες, 3 = με 3 3ετίες, 4 = με 4 3ετίες, 5 = με 5 3ετίες

Πεδίο 32: Κυριακές

Συμπληρώνεται με αριθμό το πλήθος των Κυριακών που απασχολήθηκε ο ασφαλισμένος κατά τη διάρκεια του μήνα.

Πεδίο 33: Κωδικός Ειδικότητας

Συμπληρώνεται ο Κωδικός της Ειδικότητας του Ασφαλισμένου όπως προκύπτει από τον Οδηγό Σύνδεσης Κωδικών Δραστηριότητας Εργοδότη, Ειδικότητας Ασφαλισμένου και Πακέτου Κάλυψη (Ο.ΣΥ.Κ). Οι κωδικοί αυτοί είναι: Τεχνίτης 933110, Βοηθός Τεχνίτη 933120, Εργάτης 933130.

Πεδίο 34: Ειδικές Περιπτώσεις Ασφάλισης

Το πεδίο αυτό συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που για κάποιο λόγο ο Κωδικός Πακέτου Καλύψεων δεν είναι αυτός που αντιστοιχεί στην ειδικότητα του ασφαλισμένου. Ενδεικτικές περιπτώσεις εφαρμογής είναι οι απασχολούμενοι συνταξιούχοι, ασφαλισμένο σε κάποιο κλάδο άλλου φορέα κλπ. Προκειμένου να συμπληρωθεί το πεδίο, ο εργοδότης θα πρέπει να συμβουλευτεί τις οδηγίες και τους αντίστοιχους πίνακες των ειδικών περιπτώσεων ασφάλισης το Ο.ΣΥ.Κ (βλέπε Παράρτημα Γ, Πίνακας 2).

Πεδίο 35: Πακέτο Κάλυψης

Συμπληρώνεται ο κωδικός πακέτου καλύψεων που αντιστοιχεί στην ειδικότητα του ασφαλισμένου, όπως αυτός προκύπτει από τον Ο.ΣΥ.Κ. Το πακέτο κάλυψης (84,49%) περιέχει την εισφορά του ασφαλισμένου (19,35%) και την εισφορά του εργοδότη (65,14%) και αφορά εισφορές ΙΚΑ -TEAM και ΕΛΔΕΟ (ΑΔΕΙΟΔΩΡΟΣΗΜΟ). Για τους κανονικούς εργαζόμενους ο κωδικός είναι 781. **Δεν ισχύει για τις ειδικές περιπτώσεις που θα αναγραφούν στο πεδίο 34.**

Πεδία 36 & 37: Από Ημ/νία Απασχόλησης & Έως Ημ/νία Απασχόλησης

Συμπληρώνεται η ημερομηνία έναρξης και λήξης της απασχόλησης του εργαζομένου στο οικοδομοτεχνικό έργο, όταν αυτές διαφέρουν από την πρώτη και την τελευταία του μήνα που αφορά η ΑΠΔ (π.χ. **10/02/2002 - 25/02/2002**).

Το πεδίο συμπληρώνεται και στην περίπτωση που ο τύπος αποδοχών είναι 09 (αναδρομικά ποσά προηγούμενου διαστήματος από Συλλογική Σύμβαση Εργασίας Εργατοτεχνιτών Οικοδόμων, bonus κλπ.) και προσδιορίζει την περίοδο αναφοράς των αναδρομικών π.χ. καταβολή αναδρομικών από ΣΣΕ τον 08/2002 για το διάστημα 01/01/2002 έως 30/06/2002.

Πεδίο 38: Τύπος Αποδοχών

Συμπληρώνεται ο τύπος αποδοχών σύμφωνα με την κωδικοποίηση του παρακάτω πίνακα (π.χ. 01: Τακτικές Αποδοχές, 11: Υπερωρίες).

Κ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΥΠΟΥ	Κ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΥΠΟΥ
ΩΔΙΚΟΣ	ΑΠΟΔΟΧΩΝ		ΩΔΙΚΟΣ	ΑΠΟΔΟΧΩΝ	
01	Τακτικές Αποδοχές		10	bonus	
08	Αποδοχές Ασθενείας		11	Υπερωρίες	
09	Αναδρομικές Αποδοχές		14	Λοιπές Αποδοχές	

Σημειώνεται ότι, όταν ο κύριος του έργου ή ο εργολάβος καταβάλλει αποδοχές στους απασχοληθέντες οικοδόμους, επειδή λόγου χάρη περάτωσαν το έργο πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία, χωρίς να έχει σχετική υποχρέωση, οι αποδοχές αυτές θα καταχωρηθούν στο πεδίο 41 και στην ίδια στήλη στο πεδίο 38 θα αναγραφεί ο κωδικός 10.

Πεδίο 39: Ήμερες Απασχόλησης

Συμπληρώνεται ο Αριθμός των Ημερών Απασχόλησης για το μήνα που αφορά η ΑΠΔ για όσες ημέρες πραγματικά απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρονικής περιόδου που αναφέρεται στα πεδία 36 και 37.

Πεδίο 40: Ημερομίσθιο

Συμπληρώνεται το ποσό του ημερομισθίου (το μικτό, όχι το καθαρό).

Πεδίο 41: Αποδοχές

Συμπληρώνεται το ποσό των μικτών αποδοχών του εργαζόμενου [αποδοχές = πεδίο (39) Χ πεδίο (40)] + [πεδίο (43) Χ πεδίο (40) εφόσον συμπληρωθεί το πεδίο (43)]. Αν στον ίδιο εργαζόμενο καταβάλλονται και άλλοι τύποι αποδοχών αυτές καταχωρούνται ανά τύπο αποδοχών σε άλλη στήλη.

Πεδίο 42: Κατασκευαστική Φάση ή Εργασία Δημοσίου

Συμπληρώνεται η Κατασκευαστική Φάση προκειμένου για ιδιωτικό οικοδομοτεχνικό έργο ή η Εργασία Δημοσίου προκειμένου δημόσιο έργο σύμφωνα με τους Πίνακες 1,2 και 3 του Παραρτήματος Δ.

Για ιδιωτικά οικοδομοτεχνικά έργα των πινάκων (1) και (2) του άρθρου 38 του Κανονισμού Ασφάλισης ΙΚΑ (Βλέπε Πίνακα 1, Παραρτήματος Δ), συμπληρώνεται στο πεδίο 42 η κατασκευαστική φάση σύμφωνα με τα παρακάτω:

1. Για τα είδη κτιρίων με κωδικούς από 01 έως 06, 11 και 12 καθορίζονται 6 κατασκευαστικές φάσεις με κωδικούς από 01 06 ως εξής:

.....01 = Εκσκαφές και οικοδομικός σκελετός

.....02= Τοιχοποιίες, 03= Επιχρίσματα,

.....04= Δάπεδα, 05= Χρωματισμοί,

.....06= Λοιπές εργασίες πλήρους αποπεράτωσης

2. Για το είδος κτιρίου με κωδικό 07 καθορίζονται 2 κατασκευαστικές φάσεις με κωδικούς 01 και 07 ως εξής:

.....01 = Εκσκαφές και οικοδομικός σκελετός και

.....07= Τοιχοποιίες + Επιχρίσματα + Δάπεδα+ Χρωματισμοί- + Λοιπές εργασίες πλήρους αποπεράτωσης

3. Για το είδος του κτιρίου με κωδικό 08 καθορίζονται 2 κατασκευαστικές φάσεις με κωδικούς:

08= Εκσκαφές + οικοδομικός σκελετός + Τοιχοποιίες + Επιχρίσματα

.....09= Δάπεδα + Χρωματισμοί + Λοιπές εργασίες πλήρους αποπεράτωσης

4. Για τα είδη με κωδικούς 09 και 10 καθορίζεται 1 κατασκευαστική φάση με κωδικό

10= Πλήρης αποπεράτωση

Για ιδιωτικά οικοδομοτεχνικά έργα του πίνακα (3) του άρθρου 38 του Κανονισμού Ασφάλισης ΙΚΑ, συμπληρώνεται στο πεδίο 42 ο κωδικός κατασκευαστικής φάσης που αντιστοιχεί σε κάθε οικοδομική εργασία. **Για παράδειγμα**, στον κωδικό οικοδομικής εργασίας 101 (Πίνακας 2 του Παραρτήματος Δ) «γενικές εκσκαφές γαιώδεις» θα συμπληρωθεί στο πεδίο 42 ο κωδικός κατασκευαστικής φάσης 01. **ΠΡΟΣΟΧΗ: Ο πίνακας «Κωδικοί Κατασκευαστικών Φάσεων ανά Οικοδομική Εργασία Ιδιωτικού Έργου» περιλαμβάνει τόσο τις οικοδομικές εργασίες που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΙΚΑ 7/93 όσο και αυτές που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΙΚΑ 16/97.** Για παράδειγμα οι κωδικοί από 101 έως 108 αναγράφονται για οικοδομικές εργασίες της Εγκυκλίου 7/93 και από 109 έως 119 για οικοδομικές εργασίες της Εγκυκλίου 16/97, και αναφέρονται στην ανάλυση των εργασιών με την ένδειξη «χρωματογραφικά».

Για τα δημόσια οικοδομοτεχνικά έργα ανάλογα με το είδος των εργασιών του έργου συμπληρώνονται οι κωδικοί του Πίνακα 3 του Παραρτήματος Δ από 01 έως 10. Σε περίπτωση εκτέλεσης εργασιών που δεν συμπεριλαμβάνονται στους παραπάνω κωδικούς συμπληρώνεται ο κωδικός 14 (Λοιπές Εργασίες). **Ειδικά για τα έργα οδοποιίας, υδραυλικά και λιμενικά** συμπληρώνονται επίσης οι παραπάνω κωδικοί (από 01 έως 10), σε περίπτωση όμως εκτέλεσης εργασιών που δεν συμπεριλαμβάνονται στους παραπάνω κωδικούς συμπληρώνονται οι κωδικοί από 11 ως 13 αντιστοίχως.

Πεδίο 43: Ήμερες Απολογιστικές

Αφορά μόνο σε δημόσια έργα.

Συμπληρώνονται οι ημέρες απασχόλησης που αφορούν απασχόληση **μόνο σε εργασίες απολογιστικές**. Όταν, δηλαδή, από τη σύμβαση ανάθεσης του έργου προβλέπεται ότι μέρος ή όλο το έργο εκτελείται απολογιστικά, οι ημέρες απασχόλησης για αυτές τις εργασίες χαρακτηρίζονται ως **ημέρες απολογιστικές** και καταχωρίζονται στο πεδίο 43 αντί του πεδίου 39.

Όταν δεν υπάρχουν απολογιστικές ημέρες ή το οικοδομοτεχνικό έργο είναι ιδιωτικό το πεδίο δεν συμπληρώνεται.

Πεδίο 44: Εισφορές Ασφαλισμένου

Συμπληρώνεται το ποσό των εισφορών του ασφαλισμένου σύμφωνα με το αντίστοιχο πακέτο κάλυψης.

Πεδίο 45: Εισφορές Εργοδότη

Συμπληρώνεται το ποσό των εισφορών του εργοδότη σύμφωνα με το αντίστοιχο πακέτο κάλυψης.

Πεδίο 46: Συνολικές Εισφορές

Συμπληρώνεται το σύνολο των εισφορών εργοδότη και ασφαλισμένου. Πρακτικά η τιμή του πεδίου είναι το άθροισμα των τιμών συμπληρώθηκαν στα πεδία 44 και 45.

Πεδίο 47: Διακοπή Οικοδομικών Εργασιών

Το πεδίο συμπληρώνεται σε περίπτωση διακοπής των οικοδομικών εργασιών και η ΑΠΔ υποβάλλεται με τον τύπο της «02-Έκτακτη» έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από το μήνα της τελευταίας απασχόλησης.

VI . ΚΥΡΩΣΕΙΣ – ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ

Στην περίπτωση της Ανακριβούς ή μη υποβολής της Αναλυτικής Περιοδικής Δήλωσης Προβλέπονται νομοθετικά οι ακόλουθες κυρώσεις:

- **Όταν οι εργοδότες δεν απογράφονται**, επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών που ανέρχεται σε ποσοστό **70% επί των εισφορών που καταλογίζονται**.

- **Όταν υποβάλλουν την ΑΠΔ εκπρόθεσμα**, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής, επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών που ανέρχεται σε ποσοστό **30% επί του ποσού των εισφορών που δηλώνεται σε αυτή**. **Όταν υποβάλλουν την ΑΠΔ με ανακριβή στοιχεία**, επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών που ανέρχεται σε ποσοστό **30% επί του ποσού της διαφοράς εισφορών** που προκύπτει μεταξύ των εισφορών που δηλώθηκαν και των εισφορών που υπολογίζονται από την υπηρεσία.

Ανακριβής θεωρείται η ΑΠΔ στην οποία διαπιστώνεται διαφορά μεταξύ των εισφορών που δηλώθηκαν από τον εργοδότη και των εισφορών που προκύπτουν κατά τον έλεγχο από διαφορά ημερών εργασίας, αποδοχών ή κλάδου ασφάλισης και λοιπών στοιχείων που προσδιορίζουν την ορθή υπαγωγή στην ασφάλιση.

- Όταν διαπιστώνεται ύστερα από έλεγχο ότι **η ΑΠΔ δεν περιλαμβάνει εργαζόμενο ή εργαζομένους**, οι εργοδότες επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών που ανέρχεται σε ποσοστό **50% επί του ποσού των εισφορών που καταλογίζονται σε βάρος τους**. Όταν εκτελούνται **ιδιωτικά οικοδομοτεχνικά έργα**, για τα οποία **καταλογίζονται εισφορές** πέραν αυτών που αναγράφονται στις υποβληθείσες ΑΠΔ (με **βάση τους συντελεστές του άρθρου 38 παρ.1 του Κανονισμού Ασφάλισης ΙΚΑ**), οι εργοδότες επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών ποσοστού **50% επί του ποσού των εισφορών που καταλογίζεται σε βάρος τους**. Όταν υποβάλλουν την ΑΠΔ μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της επόμενης ΑΠΔ (**περίπτωση μη υποβολής της ΑΠΔ**), επιβαρύνονται με πρόσθετη επιβάρυνση εισφορών που ανέρχεται σε ποσοστό **50% επί του ποσού των εισφορών της ΑΠΔ**.

Σημειώνεται ότι αν συντρέχουν περισσότερες της μιας προϋποθέσεις επιβολής πρόσθετης επιβάρυνσης εισφορών, επιβάλλεται στους εργοδότες το ποσό που αντιστοιχεί στο μεγαλύτερο ποσοστό.

Τέλος, όταν οι εργοδότες **δεν υποβάλλουν την έκτατη ΑΠΔ** [βλέπε αναλυτικές οδηγίες συμπλήρωσης ΑΠΔ, Πεδίο 1) επιβαρύνονται με **πρόστιμο** ποσού **εκατόν πενήντα (150) ΕΥΡΩ** (51.113 δραχμών).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ ΚΑΝΤΖΟΥ ΚΩΝ. <<ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ>>
Εκδόσεις: Α. Σταμούλη , Αθήνα 1995
- ✓ WALTER B. MEIGS <<ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ>>
Εκδόσεις : Παπαζήση , Αθήνα 1982
- ✓ ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΥ <<ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ >>
Εκδόσεις : Σώμα Ορκωτών Λογιστών , Αθήνα 1989
- ✓ ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ Α. ΑΓΓΕΛΟΣ <<ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ >>
Εκδόσεις : Αφοί Κυριακίδοι , Θεσσαλονίκη 1987
- ✓ ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Γ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ <<ΓΕΝΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ>>
Εκδόσεις : : Σώμα Ορκωτών Λογιστών , Αθήνα 2001

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ ΣΤΟ INTERNET

- ✓ WWW.IKA.GR
- ✓ WWW.TAXISNET.GR
- ✓ WWW.E-FOROLOGIA.GR
- ✓ WWW.MNEC.GR