



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΣΕ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ**

ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΥ ΝΙΚΟΛΕΤΑ ΑΜ 8961

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ ΑΜ 8809

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΜΑΝΩΛΟΠΟΥΛΟΥ ΕΙΡΗΝΗ

ΠΑΤΡΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2014

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία με τίτλο: «Συστήματα Ασφαλιστικών δικλείδων Διαχείρισης Παγίου Εξοπλισμού σε Δημόσιο Οργανισμό» αναπτύχθηκε στα πλαίσια του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδος. Σκοπός της είναι να παρουσιάσει τη διάρθρωση του Παγίου Εξοπλισμού μιας εταιρίας και πως είναι δυνατόν ο εσωτερικός έλεγχος, όπως παρουσιάζεται στη βιβλιογραφία και αρθρογραφία, να αποτελέσει ένα εργαλείο στα χέρια της διοίκησης έτσι ώστε να υπάρχει η καλύτερη δυνατή χρησιμοποίησή του, καθώς και ο πληρέστερος και αποτελεσματικότερος έλεγχός του. Η ανάλυση των κινδύνων και η διαχείρισή τους επιτυγχάνεται μέσα από την ορθή εφαρμογή του συστήματος αυτού. Η μελέτη της περίπτωσης της Ελληνικής Αμυντικής Βιομηχανίας γίνεται με στόχο να κατανοηθεί πως εφαρμόζεται στη πράξη ένα ολοκληρωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου που αφορά το πάγιο εξοπλισμό της εταιρίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία αναλύονται τα Συστήματα Ασφαλιστικών Δικλείδων Διαχείρισης Παγίου Εξοπλισμού σε Δημόσιο Οργανισμό και συγκεκριμένα στη Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία Α.Ε. (ΕΑΒ Α.Ε.). Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται εκτενής παρουσίαση των παγίων στοιχείων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., όπως και των βασικών του αρχών. Βασικά στοιχεία του πρώτου κεφαλαίου αφορούν τους λογιστικούς χειρισμούς της αναγνώρισης, αποτίμησης και απόσβεσης των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της πτυχιακής γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και έπειτα αναλύουμε την διαχείριση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και ορισμένες διαφορές που προκύπτουν σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Στη συνέχεια στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζουμε την αξία και την σπουδαιότητα του Εσωτερικού Ελέγχου στις επιχειρήσεις και τους μηχανισμούς λειτουργίας του. Οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες, η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων, περίπλοκες νομικές διαδικασίες και γενικότερα οι ραγδαίες εξελίξεις σε τοπικό και σε παγκόσμιο επίπεδο αποτελούν γεγονότα που προβληματίζουν τις διοικήσεις των συγχρόνων οικονομικών μονάδων. Λύση για κάθε οικονομική μονάδα αποτελεί η άσκηση διοίκησης μέσω νέων τρόπων και η χρήση νέων μεθόδων και τεχνικών. Σε αυτά τα πλαίσια ο αποτελεσματικός «έλεγχος» των επιχειρήσεων προκαλεί ως κομβικό κομμάτι για την επιβίωση και μακροχρόνια ανάπτυξη τους.

Στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο γίνεται η παρουσίαση της Ελληνικής Αεροπορικής Βιομηχανίας. Πραγματοποιείται μια σύντομη ιστορική αναδρομή της Ε.Α.Β. Α.Ε. από το 1975 και τους λόγους της ίδρυσης της μέχρι σήμερα και τις δραστηριότητες που έχει αναπτύξει. Έπειτα παρουσιάζουμε τον τρόπο λειτουργίας της καθώς και τις διαδικασίες που έχει θεσπίσει ειδικότερα για τον πάγιο εξοπλισμό, ποια τμήματα εμπλέκονται και ποιες οι αρμοδιότητες του.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 1 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. | 2 |
| 1.1 Ορισμός και διάκριση παγίων στοιχείων..... | 2 |
| 1.2 Ανώματες Ακίνητοποιήσεις..... | 2 |
| 1.3 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις..... | 2 |
| 1.4 Κόστος κτήσης..... | 4 |
| 1.5 Αποσβέσεις..... | 7 |
| 1.6 Υποτίμηση Παγίων..... | 10 |
| 1.7 Απόσυρση..... | 10 |
| 1.8 Μητρώο Παγίων στοιχείων..... | 12 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 13 |
| 2.1 Ορισμός και διάκριση ενσώματων παγίων στοιχείων..... | 13 |
| 2.2 Κόστος Κτήσης..... | 14 |
| 2.3 Μεταγενέστερη αποτίμηση..... | 19 |
| 2.4 Αποσβέσεις..... | 27 |
| 2.5 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 36... | 31 |
| 2.6 Μητρώο Παγίων..... | 33 |
| 2.7 Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 16..... | 34 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ | 36 |
| 3.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου..... | 36 |
| 3.2 Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου..... | 37 |
| 3.3 Σκοπός και Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου..... | 37 |
| 3.4 Είδη εσωτερικού ελέγχου..... | 38 |
| 3.5 Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου..... | 39 |
| 3.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου..... | 41 |
| 3.7 Σύστημα Εσωτερικών Δικλείδων..... | 42 |
| 3.7.1 Εννοιολογικό πλαίσιο..... | 42 |
| 3.7.2 Συστατικά στοιχεία..... | 43 |
| 3.7.3 Κίνδυνος Εσωτερικών Δικλείδων..... | 46 |
| 3.8 Εσωτερικός έλεγχος και Εταιρική Διακυβέρνηση..... | 50 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Μελέτη Περίπτωσης - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ Α.Ε. (Ε.Α.Β. Α.Ε.) ... | 53 |
| 4.1 Ιστορικό Ε.Α.Β. Α.Ε..... | 53 |
| 4.2 Κύριες δραστηριότητες της Ε.Α.Β. Α.Ε. | 53 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 4.3 | Οργανόγραμμα της Ε.Α.Β. | 54 |
| 4.4 | Διαδικασίες για τη διαχείριση των παγίων | 56 |
| 4.4.1 | Ορισμός και κατηγορίες παγίων | 56 |
| 4.4.2 | Απόκτηση παγίων | 56 |
| 4.4.3 | Παραλαβή παγίων | 57 |
| 4.5 | Συμπεράσματα | 61 |
| | ΕΠΙΛΟΓΟΣ | 62 |
| | ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 63 |
| | ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ | 65 |

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

| | |
|---------|--|
| ΑΕ | Ανώνυμη Εταιρεία |
| α. λ. | Αναλυτική Λογιστική |
| γ. λ. | Γενική Λογιστική |
| Ε.Γ.Λ.Σ | Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο |
| Δ.Λ.Π. | Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο |
| Κ.Β.Σ. | Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων |
| ν. δ. | Νομοθετικό Διάταγμα |
| π. δ. | Προεδρικό Διάταγμα |
| Πολ. | Πολυγραφημένη Διαταγή της Διοίκησης |
| ΣΟΕ | Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών |
| ΣΟΛ | Σώμα Ορκωτών Λογιστών |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι ραγδαίες εξελίξεις σε τοπικό, περιφερειακό και σε παγκόσμιο επίπεδο, η απελευθέρωση των αγορών, η τάση των ιδιωτικοποιήσεων, οι νέες κουλτούρες που αναπτύσσονται, η επέκταση, οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων είναι μια πολύπλοκη πραγματικότητα που προβληματίζει τις διοικήσεις και τις φέρνει αντιμέτωπες με το παγκόσμιο σκηνικό οδηγώντας στην αναζήτηση λύσεων, μέσω νέων τρόπων άσκησης διοίκησης. Οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες, η ανάπτυξη νέων αγορών χρήματος, νέων προϊόντων - υπηρεσιών, η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων, οι περίπλοκες νομικές διαδικασίες, η έλλειψη οργανωτικής υποδομής των επιχειρήσεων, οι νέες τεχνολογίες και γενικότερα οι νέες προκλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο συμπληρώνουν το πλαίσιο δράσης των σύγχρονων επιχειρήσεων.

Όλες αυτές οι ανακατατάξεις αυξάνουν τις προκλήσεις, καθώς η επιτυχία ή αποτυχία των επιχειρήσεων εξαρτάται από τη σωστή ή όχι διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, λαμβανομένου υπόψη ότι σωστή διαχείριση σημαίνει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Στην πολύπλοκη αυτή πραγματικότητα, ουσιαστικό ρόλο στην αποτροπή δυσάρεστων φαινομένων, και στο βαθμό που οι συνθήκες το επιτρέπουν, παίζει η ελεγκτική με απώτερο σκοπό να προσφέρει τις κατάλληλες υπηρεσίες, μέσω μιας ανεξάρτητης ελεγκτικής λειτουργίας. Η λειτουργία συνδέεται στενά στην σύγχρονη επιχείρηση με τον Εσωτερικό Έλεγχο (Internal Audit) ο οποίος ενεργεί συμπληρωματικά, ως σύμβουλος, δίχως να υποκαθιστά τους διοικητές (managers), και αποτελεί απαραίτητο εργαλείο αποτελεσματικής διοίκησης συμβάλλοντας στην αποτροπή των προκλήσεων και στην ανάπτυξη. Ο Εσωτερικός Έλεγχος λόγω της δυναμικής που τον διακρίνει και της αποτελεσματικότητας είναι η αναγκαία συνθήκη για το πέρασμα μιας επιχείρησης από τον παραδοσιακό στο σύγχρονο μοντέλο, τρόπο διοίκησης.

Στη περίπτωση της παρούσας εργασίας θα περιοριστούμε σε διαδικασίες και σε δικλίδες ελέγχου οι οποίες αφορούν τη διαχείριση του παγίου εξοπλισμού ενός δημόσιου οργανισμού και συγκεκριμένα της Ελληνικής Αμυντικής Βιομηχανίας με σκοπό να δείξουμε κατά πόσο υπάρχει σύνδεση της θεωρίας με τη πράξη και εάν οι πρακτικές και οι διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου αποτυπώνονται στη λειτουργία των εταιριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

1.1 Ορισμός και διάκριση παγίων στοιχείων

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Μια από τις βασικότερες διακρίσεις των Παγίων Στοιχείων είναι αυτή που γίνεται με βάση τη φύση τους, που κατηγοριοποιεί τα πάγια σε δύο βασικές ομάδες : τα Ενσώματα Πάγια, που είναι και το κύριο μέρος της μελέτης μας, και τις Ασώματες Ακινήτοποιήσεις.

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος (αρ.42ε §4 του ν.2190/1920).

Ασώματες Ακινήτοποιήσεις είναι τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτώνται από την εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Δεν έχουν φυσική υπόσταση και είναι οικονομικά αγαθά δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: α. Τα δικαιώματα, όπως τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα κ.τ.λ. και β. Τις πραγματικές καταστάσεις, σχέσεις, ιδιότητες όπως η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδικευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμη της πελατείας» της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδιορίζουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. (αρ.42ε §3 του ν.2190/1920).

1.2 Ασώματες Ακινήτοποιήσεις

Τα ασώματα πάγια στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης περιλαμβάνουν τα δεκτικά αποτίμησης άυλα περιουσιακά στοιχεία με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο του ενός έτους και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Παρακολουθούνται σε λογαριασμούς της ομάδος 1 του ΕΓΛΣ και συγκεκριμένα στο λογ. 16. Ενδεικτικά ασώματες ακινήτοποιήσεις αποτελούν τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, και λοιπά δικαιώματα χρήσης σε ενσώματα πάγια. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης αποτελούν τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου και τα έξοδα αναδιοργάνωσης της επιχείρησης.

1.3 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα αγαθά που έχουν υλική υπόσταση και τα αποκτά η εταιρεία με μόνο σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της κατά την ωφέλιμη ζωή τους, η οποία ξεπερνά το ένα έτος.

Στη συνέχεια θα ασχοληθούμε ιδιαίτερα εκτενώς με τα Ενσώματα Πάγια που είναι το αντικείμενο της μελέτης μας. Τα Ενσώματα πάγια μπορούμε να τα διακρίνουμε είτε ανάλογα με τη χρήση που γίνεται από την οικονομική μονάδα ή με βάση αν υπόκεινται σε απόσβεση ή όχι (Αληφαντής, 2002).

✓ *Διάκριση των Ενσώματων Παγίων σε Λειτουργικά και Μη λειτουργικά*

Λειτουργικά ενσώματα πάγια στοιχεία είναι εκείνα που είναι απαραίτητα παραγωγικά για τις κύριες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, ενώ μη λειτουργικά είναι εκείνα που δε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των βασικών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας αλλά ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της, και κατέχονται με σκοπό τη μεταπώληση και την επίτευξη κέρδους. Έτσι λειτουργικό είναι ένα κτίριο στο οποίο στεγάζονται τα κεντρικά γραφεία της εταιρίας, ενώ μη λειτουργικό είναι ένα οικόπεδο το οποίο έχει αποκτηθεί με σκοπό τη μεταπώλησή του.

✓ *Διάκριση των Ενσώματων Παγίων σε Υποκείμενα σε απόσβεση και Μη*

Τα Ενσώματα Λειτουργικά πάγια στοιχεία με βάση την υπαγωγή τους σε απόσβεση ή μη διακρίνονται σε:

- υποκείμενα σε απόσβεση π.χ. μηχανήματα, έπιπλα, κτίρια
- υποκείμενα σε εξάντληση π.χ. μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία
- και σε μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση π.χ. γήπεδα, αγροκτήματα.

Τα λειτουργικά ενσώματα πάγια που θεωρούνται εκτός εκμεταλλεύσεως αντιμετωπίζονται ως εξής:

α. Αν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεσθεί παρακολουθούνται με την αξία μνείας του (0,01€) δηλ. μεταφέρεται το υπόλοιπο του αρμόδιου αντίθετου λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων στη πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου.

Παράδειγμα:

Μηχάνημα αξίας κτήσεως 30.000€ έχει αποσβεσθεί ολοκληρωτικά. Μετά την πάροδο πενταετίας από την έναρξη λειτουργίας τους τίθεται εκτός εκμετάλλευσης οριστικά.

Θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές:

| | |
|---|-----------|
| 12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 29.999,99 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα- | |
| τεχνικές εγκ.-λοιπός μηχ. εξοπλισμός | |
| 12.99.00 Μηχάνημα Α΄ | |
| 12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.00Μηχανήματα | |
| 12.00.00 Μηχάνημα Α΄ | 29.999,99 |

Αιτιολογία: Μεταφορά των αποσβέσεων

| | |
|---|------|
| 12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 0,01 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.10Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως | |
| 12.10.00 Μηχάνημα Α΄ | |
| 12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 0,01 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.00 Μηχανήματα | |
| 12.00.00 Μηχάνημα Α΄ | |
| Αιτιολογία: Αναπόσβεστη Αξία | |

β. Εάν όμως δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεσθεί παρακολουθούνται με την αξία κτήσης τους, οι λογαριασμοί όμως του παγίου και των αποσβέσεων μεταφέρονται στους λογαριασμούς εκτός εκμετάλλευσης.

Παράδειγμα:

Μηχάνημα Β κόστους κτήσης 100.000€ έχει αποσβεσθεί κατά 30.000€. Μετά την πάροδο πενταετίας από την έναρξη λειτουργίας τους τίθεται εκτός εκμετάλλευσης οριστικά.

Θα γίνουν οι εγγραφές:

| | |
|---|---------|
| 12 Μηχάνηματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 30.000 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα- τεχνικές εγκ.-λοιπός μηχ. εξοπλισμός | |
| 12.99.01 Μηχάνημα Β´ | |
| 12 Μηχάνηματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 30.000 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα- τεχνικές εγκ.-λοιπός μηχ. εξοπλισμός | |
| 12.99.10 Αποσβεσμένα μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης | |
| 12.99.10.00 Μηχάνημα Β´ | |
| Αιτιολογία: Μεταφορά των αποσβέσεων | |
| 12 Μηχάνηματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 100.000 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.10 Μηχάνηματα εκτός εκμεταλλεύσεως | |
| 12.10.01 Μηχάνημα Β´ | |
| 12 Μηχάνηματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις | 100.000 |
| -Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός | |
| 12.00 Μηχάνηματα | |
| 12.00.01 Μηχάνημα Β´ | |
| Αιτιολογία: Μεταφορά κόστους κτήσης | |

1.4 Κόστος κτήσης

Το Κόστος κτήσης ενός παγίου περιλαμβάνει την τιμή κτήσης του, τα ειδικά έξοδα αγοράς, το κόστος εγκατάστασης και τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις (αρ.43 §5 περ.β του ν.2190/1920. Η τιμή κτήσης περιλαμβάνει την τιμολογιακή αξία του παγίου, δηλ. την αξία που αναγράφεται στο σχετικό παραστατικό Τιμολόγιο Αγοράς ή αν πρόκειται για ακίνητο στο σχετικό Συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων ανεξαρτήτως της αιτίας έκπτωσης.

Τα ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα έξοδα που προκύπτουν από την συγκεκριμένη αγορά, π.χ. ο ναύλος για κινητά ενσώματα πάγια, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, εκφορτωτικά και τα υπόλοιπα έξοδα που δημιουργούνται μέχρι την παραλαβή του παγίου στον τόπο εγκατάστασης ή λειτουργίας του.

Το κόστος εγκατάστασης του παγίου είναι οι δαπάνες που γίνονται για να εγκατασταθεί το πάγιο στη κατάλληλη θέση ώστε να είναι έτοιμο προς λειτουργία, π.χ. δαπάνες συναρμολογήσεως ή τοποθετήσεως.

Σημείωση: τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών, δικηγόρων δεν περιλαμβάνονται στη τιμή κτήσης αλλά στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».

Ιδιαίτερες περιπτώσεις συνιστούν (Σακέλλης, 2003):

✓ Αγορά επί πιστώσει

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. δε προκύπτει κάποια διαφορετική αντιμετώπιση αν η αγορά ενός παγίου γίνεται μετρητοίς ή επί πιστώσει αφού ακολουθείται η ίδια διαδικασία η οποία είναι η καταχώρηση των παγίων στους αρμόδιους λογαριασμούς με την αξία κτήσης τους (αγοράς, ή εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης χωρίς να ορίζει ως αξία κτήσης την αξία κτήσης της μετρητοίς. Αυτό το κενό έρχεται να καλύψει η σύγχρονη επιστήμη χωρίς να έρχεται σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα πάγια στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν επί πιστώσει ή με δόσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις το πάγιο πρέπει να καταχωρείται σε αξία ισοδύναμη με την αξία μετρητοίς, συνομολογούμενοι ή υπονοούμενοι τόκοι δεν πρέπει να βαρύνουν την αξία μετρητοίς αλλά να αντιμετωπίζονται ως έξοδα χρηματοδότησης. Αν η τιμή μετρητοίς είναι μικρότερη της επί πιστώσει τότε η τιμή μετρητοίς καταχωρείται ως κόστος κτήσης και η διαφορά ως έξοδο χρηματοδότησης.

✓ Κόστος κτήσης ομάδας παγίων

Ενδέχεται να αγοραστούν διάφορα πάγια μαζί έναντι συνολικού ποσού, σε αυτή τη περίπτωση επιβάλλεται να κατανεμηθεί το συνολικό ποσό στα επιμέρους πάγια που αγοράστηκαν ώστε να προσδιοριστεί το κόστος που υπόκειται σε απόσβεση ή σε απόσβεση με διάφορο ρυθμό. Η κατανομή του κόστους γίνεται με βάση τις εκτιμήσεις των μηχανικών ή άλλων αρμοδίων ή ακόμα και από τους επιτελείς της επιχείρησης.

Παράδειγμα:

Αγοράστηκε από την ΦΙΛΙΑ Α.Ε. εργοστάσιο συνολικής αξίας 160.000€ και η εκτιμώμενη αξία των επιμέρους παγίων στοιχείων είναι, γήπεδα 100.000 κτίρια 65.000 και μηχανήματα 35.000€. Η κατανομή της τιμής αγοράς γίνεται ως εξής:

| | | | |
|---------|------------------------|---|--------|
| Γήπεδα | <u>160.000*100.000</u> | = | 80.000 |
| 200.000 | | | |

| | | | |
|---------|-----------------------|---|--------|
| Κτίρια | <u>160.000*65.000</u> | = | 52.000 |
| 200.000 | | | |

| | | |
|-----------------------|------------------------|--------|
| Μηχανήματα 200.000 | <u>160.000*35.000=</u> | 28.000 |
|-----------------------|------------------------|--------|

✓ Κόστος Ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων

Τα ιδιοπαραγόμενα πάγια είναι πάγια στοιχεία (κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα κ.λπ.) τα οποία τα κατασκευάζει η ίδια η επιχείρηση με τα δικά της μέσα (υλικά, προσωπικό) στις εγκαταστάσεις της με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και όχι να τα πουλήσει σε τρίτους.

Διάφορες επιχειρήσεις κατασκευάζουν οι ίδιες ορισμένα από τα πάγια τους είτε λόγω εξειδίκευσης και μέσω π.χ. τα διυλιστήρια κατασκευάζουν τους αγωγούς πετρελαίων χρησιμοποιώντας το προσωπικό και τα μηχανήματα τους, είτε για να επιτύχουν χαμηλότερο κόστος κατασκευής σε σχέση με το κόστος αγοράς των παγίων, είτε επειδή θέλουν να κατασκευάσουν τα στοιχεία σε συντομότερο διάστημα ή σε καλύτερη ποιότητα.

Το κόστος ιδιοκατασκευής παγίων στοιχείων περιλαμβάνει το κόστος των υλικών που αναλώθηκαν για την κατασκευή του συγκεκριμένου παγίου στοιχείου, την αναλογία των γενικών εξόδων αγορών, καθώς και το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας και γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Οι οργανισμοί που τηρούν αναλυτική λογιστική παρακολουθούν και προσδιορίζουν το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων με τους υπολογαριασμούς του 93.98 «κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων», σύμφωνα με τους κανόνες κοστολόγησης που προβλέπει η αναλυτική λογιστική.

✓ Δαπάνες βελτίωσης, προσθήκης και επέκτασης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου

Σύμφωνα, λοιπόν, με το Ε.Γ.Α.Σ. το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών και η συνολική αξία υποβάλλεται σε απόσβεση. Αν το πάγιο είναι ήδη αποσβεσμένο τότε οι δαπάνες αυτές το αναβιώνουν και αποτελούν αυτοτελώς την αξία κτήσης του η οποία υποβάλλεται εκ νέου σε απόσβεση με βάση τους ισχύοντες νόμιμους συντελεστές.

Εκτός από τις δαπάνες βελτίωσης παγίων στοιχείων, οι οποίες βελτιώνουν το πάγιο ως προς την παραγωγικότητα του και την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, υπάρχουν και οι δαπάνες αντικατάστασης μερών των παγίων.

✓ Δαπάνες αντικατάστασης μερών παγίων στοιχείων

Σύμφωνα με τον Σακέλλη (2005): «Οι αντικαταστάσεις συνίστανται στην αφαίρεση ενός κύριου μέρους ή ενός συστατικού του παγίου και η αντικατάσταση αυτού με ένα νέο μέρος ή συστατικό, ουσιαστικά του ίδιου τύπου και της ίδιας παραγωγικής ικανότητας. Το νέο, μετά την αντικατάσταση, στοιχείο δεν είναι καλύτερο από το παλιό στοιχείο κατά το χρόνο που αυτό αποκτήθηκε από την επιχείρηση. Στο σημείο ακριβώς αυτό οι αντικαταστάσεις διαφέρουν από τις βελτιώσεις».

Λογιστικά, δεν έχει οριστεί κάτι συγκεκριμένο από το Ε.Γ.Α.Σ. για τις δαπάνες αντικατάστασης, αλλά μέσα στο γενικότερο πλαίσιο αντιμετώπισης τέτοιου είδους δαπανών, πρέπει να συμπεριφερθούμε στις δαπάνες αυτές σαν δαπάνες βελτίωσης και να αυξήσουμε το κόστος κτήσης του παγίου χωρίς όμως να επηρεάσουμε τις αποσβέσεις που έχουν γίνει για το πάγιο αυτό.

1.5 Αποσβέσεις

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μια χρήση. Οι αποσβέσεις **κάθε** χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει την μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, την παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος, κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο, το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένης σε παραγωγικές ώρες). Μεταβολή της εκτίμησης της ζωής του παγίου δε μπορεί να γίνει αναδρομικά.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του (Σακέλλης, 2003).

✓ Βασικές αρχές υπολογισμού των αποσβέσεων

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενεργούνται κάθε χρόνο από τις επιχειρήσεις με βάση τις αρχές που καθορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

–Υποχρέωση διενέργειας αποσβέσεων

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι ανεξάρτητος από τα αποτελέσματα χρήσης.

–Καθορισμός ποσοστών ετήσιας απόσβεσης

Η απόσβεση κάθε παγίου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται:

- στην χρησιμοποίηση του
- στην πάροδο του χρόνου
- στην οικονομική απαξίωση.
-

–Μέθοδοι αποσβέσεως

Οι αποσβέσεις ενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους συντελεστές αποσβέσεως.

–Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας

Οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων.

–Ιδιοχρησιμοποίηση παγίου

Ο Υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως η απόσβεση υπολογίζεται από τη στιγμή απόκτησης του και μετά.

–Δεν αποσβένονται τα πάγια σε αδράνεια

–Ανάλυση των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων στην απογραφή.

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου και τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων.

–Οι τακτικές αποσβέσεις βαρύνουν το λειτουργικό κόστος.

–Πρόσθετες αποσβέσεις

Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

–Εμφάνιση των αποσβέσεων στον Ισολογισμό

Εμφανίζονται στο Ενεργητικό του Ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του Ισολογισμού, ώστε κάθε στοιχείο να εμφανίζεται:

- Η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής
- Οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως απόσβεσης
- Η αναπόσβεστη αξία

✓ *Διενέργεια αποσβέσεων*

Η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για κάθε έτος ανάλογα με τους νόμιμους συντελεστές ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια των αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αναπόσβεστη αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας) ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

✓ *Υπολογισμός αποσβέσεων*

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβεσίμων παγίων. Οι συντελεστές αυτοί καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση, από τη πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

Παρατήρηση: Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από τη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

✓ *Μέθοδοι αποσβέσεων των παγίων στοιχείων*

–Σταθερή μέθοδος

Σύμφωνα με Π.Δ. 100/1998 αρ.2 §1-2, ορίζεται ότι για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 01.01.1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται η βασική μέθοδος αποσβέσεως των παγίων στοιχείων η σταθερή μέθοδος σύμφωνα με την οποία η ετήσια απόσβεση προκύπτει με πολλαπλασιασμό της αποσβεστέας αξίας επί τον προβλεπόμενο από το διάταγμα συντελεστή.

Η απόσβεση είναι ίση με την αξία κτήσεως του παγίου επί το νόμιμο συντελεστή. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση.

Παράδειγμα: έστω πάγιο περιουσιακό στοιχείο αξίας κτήσης 10.000€ υπαγόμενο σε νόμιμο συντελεστή 15%.

Σταθερή μέθοδος

| ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ | ΣΤΑΘΕΡΑ ΜΕΘΟΔΟΣ 15% | |
|-------------------|---------------------|----------------------|
| | ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ |
| 1ο | 1.500 | 1.500 |
| 2ο | 1.500 | 3.000 |
| 3ο | 1.500 | 4.500 |
| 4ο | 1.500 | 6.000 |
| 5ο | 1.500 | 7.500 |
| 6ο | 1.500 | 9.000 |
| 7ο | 1.000 | 10.000 |

–Φθίνουσα μέθοδος

Σύμφωνα με το Ν. 4110/2013 Αρ. 24, και τη διευκρινιστική ΠΟΛ.1216/2013, καταργείται η παραπάνω μέθοδος καθώς και η αύξουσα.

–Εφάπαξ απόσβεση παγίων περιουσιακών στοιχείων

✓ *Τα πάγια στοιχεία αξίας κτήσεως έως €1.500*

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι 1.500€, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Η αξία των παγίων αυτών δεν καταχωρείται απευθείας στα έξοδα, αλλά καταχωρείται στους αρμόδιους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων και στη συνέχεια υποβάλλεται σε εφάπαξ απόσβεση αφήνοντας αξία μνείας 0,01€. Η απευθείας καταχώρηση της αξίας των στοιχείων αυτών στα έξοδα συνεπάγεται τη μη έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (Ν. 4110/2013).

✓ *Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία*

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος» και 85 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των αντίθετων προβλεπόμενων λογαριασμών.

✓ *Πάγια περιουσιακά στοιχεία σε αδράνεια*

Αλλαγές επήλθαν με το Ν. 4110/2013 στις αποσβέσεις των παραπάνω παγίων στοιχείων, οι οποίες παύουν να διενεργούνται για όσο χρονικό διάστημα παραμένουν εκτός

εκμετάλλευσης και ξεκινούν να διενεργούνται μόλις τα πάγια αυτά τεθούν και πάλι σε λειτουργία. Ειδικά για τις εποχιακές επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται για ολόκληρη τη χρήση.

✓ *Λογιστικός τρόπος υπολογισμού των Αποσβέσεων*

Από λογιστικής πλευράς υπάρχουν δύο τρόποι υπολογισμού των αποσβέσεων:

– Άμεσος τρόπος

– Έμμεσος τρόπος

Άμεσος τρόπος απόσβεσης: είναι όταν για τον υπολογισμό των αποσβέσεων χρεώνεται ο λογαριασμός των αποσβέσεων και πιστώνεται ο λογαριασμός του παγίου στο οποίο αντιστοιχεί. Όπως π.χ. χρεώνουμε τον λογαριασμό 66 Αποσβέσεις ενσωματωμένες και πιστώνουμε τον λογαριασμό του παγίου που έχουμε π.χ. 12.00 Μηχανήματα.

Έμμεσος τρόπος απόσβεσης: είναι όταν χρεώνεται ο λογαριασμός απόσβεσης και πιστώνεται ο λογαριασμός αποσβεσμένα πάγια (ανάλογα με το ποίο πάγιο αποσβένεται) Π.χ. αν αποσβένονται τα έπιπλα είναι 14.99 «Αποσβεσμένα Έπιπλα» μέσω του έμμεσου τρόπου απόσβεσης και είναι αντίθετος λογαριασμός. Συγκριτικά μέσω του έμμεσου τρόπου απόσβεσης πιστώνεται ο λογαριασμός ο αντίθετος του παγίου ανάλογα ποίο πάγιο έχουμε ενώ με τον άμεσο είναι ο κύριος λογαριασμός του. Ο ορθότερος τρόπος μεταξύ των δύο είναι ο έμμεσος γιατί με αυτόν γνωρίζουμε το ύψος των αποσβέσεων που έγιναν, την υπολειμματική αξία αυτών, την επένδυση και το ύψος των επενδύσεων σε ακινητοποιήσεις (αν υπάρχει δέσμευση χρηματικού ποσού) σε αντίθεση με τον άμεσο που γνωρίζουμε μόνο την υπολειμματική αξία των παγίων.

1.6 Υποτίμηση Παγίων

Στο άρθρο 43 §5 ε του ν.2190/1920 ορίζεται ότι «σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσα τιμής τους. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να συνεχιστεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν».

Επίσης στο άρθρο 42ε §14 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «οι προβλέψεις που αφορούν τις υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται».

Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» με πίστωση του 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων».

1.7 Απόσυρση

Τα πάγια στοιχεία αποσύρονται από την επιχείρηση είτε εκούσια λόγω πώλησης ή ανταλλαγής, είτε ακούσια λόγω απώλειας, όπως λ.χ. πυρκαγιά ή πλημμύρα. Όποια και αν είναι αιτία απόσυρσης παγίου, επιβάλλεται να προσδιορίσουμε την λογιστική του αξία κατά

το χρόνο της απόσυρσης του, για να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός του αποτελέσματος και η διαγραφή των οικείων λογαριασμών από τα βιβλία της επιχείρησης. Είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα όπου το πάγιο ανήκει στην επιχείρηση.

✓ *Εκποίηση παγίων περιουσιακών στοιχείων*

Σε περίπτωση πώλησης παγίου περιουσιακού στοιχείου στην πίστωση του λογαριασμού του στοιχείου μεταφέρονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και το αντίτιμο πώλησης και συνεπώς ο λογαριασμός καθίσταται μικτός και το αποτέλεσμα που προκύπτει, κέρδος ή ζημία, θεωρείται ως έκτακτο αποτέλεσμα.

Παράδειγμα:

Η ΦΙΛΙΑ Α.Ε. αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία το μηχάνημα Α στις 01.01.2007 αντί 100.000€. Το μηχάνημα αποσβενόταν με ετήσιο συντελεστή 10% με τη σταθερή μέθοδο, στις 31.05.2012 πούλησε το μηχάνημα Α έναντι 50.000€. οι συσσωρευμένες αποσβέσεις 31.12.2011 είναι $100.000€ \times 10\% \times 5 \text{ έτη} = 50.000€$. οι αποσβέσεις για την τρέχουσα χρήση είναι $100.000€ \times 10\% \times 5/12 = 4.166€$.

Θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

| | |
|--|---------|
| 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος | |
| 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων- Τεχνικών Εγκ/σεων- λοιπού μηχ/κου εξοπ/σμου | |
| 66.02.00 Αποσβέσεις Μηχανημάτων | 4.166€ |
| 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα | |
| 12.99.00.00 Μηχανήματα Α | 4.166€ |
| 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα | |
| 12.99.00.00 Μηχανήματα Α | 54.166€ |
| 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.00 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.00.00 Μηχάνημα Α | 54.166€ |
| 38 Χρηματικά Διαθέσιμα | |
| 38.00 Ταμείο | 50.000€ |
| 12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.00 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκ/σεις | |

| | |
|---|---------|
| Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός | |
| 12.00.00 Μηχάνημα Α | 45.834€ |
| 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα | |
| 81.03 Έκτακτα κέρδη | |
| 81.03.02 Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων- Τεχνικών εγκ/σεων- λοιπού μηχανολογικού εξ/σμού | 4.166€ |

✓ *Καταστροφή παγίων στοιχείων*

Σε περίπτωση απώλειας παγίων περιουσιακών στοιχείων από φυσικές καταστροφές θα πρέπει η αναπόσβεστη αξία των καταστραφέντων και καλυπτόμενων με ασφάλιση παγίων στοιχείων και οι δαπάνες αποκαταστάσεων ζημιών μεταφέρονται σε υπολογαρισμούς του 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ευρώ». Όταν εισπραχθεί η ασφαλιστική αποζημίωση τα τυχόν υπόλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά, που τελικά θα απομείνουν στους 33.95, μεταφέρονται σε σχετικούς υπολ/σμούς του 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» με την προϋπόθεση ότι η τακτοποίηση πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση που έγιναν οι ζημιές. Διαφορετικά μεταφέρονται σε υπολ/σμούς του 82 «Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (Αληφαντής, 2002).

1.8 Μητρώο Παγίων στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Δηλαδή, το μητρώο αυτό τηρείται εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών των παγίων. Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και τρόπος τηρήσεως του, του οποίου αφήνονται στη κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου
 - Τα στοιχεία της λογιστικής του ενάρξεως
 - Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως
 - Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται
 - Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
 - Η τυχόν κτήση του με τυχόν ευεργετική φορολογική διάταξη
 - Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό
 - Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
 - Οι λογιστικές αποσβέσεις και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής, καθώς και οι αντιλογιστικές αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής
 - Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής
- Σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο όταν κρίνεται αναγκαίο θα πρέπει να εξατομικεύεται (Αληφαντής, 2002).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών και διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους (επενδυτών εργαζομένων, δημόσιων και δημοτικών αρχών). Τα ΔΛΠ πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τα αρμόδια όργανα(εσωτερικούς ελεγκτές) κατά την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ή οργανισμού. Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στα πλέον βασικά θέματα και δεν είναι υπερβολικά περίπλοκα, ώστε να μπορούν να εφαρμόζονται από όλες τις χώρες.

2.1 Ορισμός και διάκριση ενσώματων παγίων στοιχείων

Κατά Δ.Λ.Π. 16 «ενσώματα πάγια στοιχεία», είναι τα υλικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μια χρήσεις.

Δεν θεωρούνται ενσώματα πάγια τα ακόλουθα:

–Τα ακίνητα επένδυσης για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

–Τα ενσώματα πάγια στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα για πώληση για τα οποία εφαρμόζεται ΔΠΧΠ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες»

–Τα βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες π.χ. δάση, ζώα, δέντρα κ.λπ. για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 41

–Τα μεταλλευτικά δικαιώματα εξερεύνησης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων ανανεώσιμων πόρων.

Σημείωση: Τα ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη και την συντήρηση των βιολογικών στοιχείων ενεργητικού και των μεταλλευτικών δικαιωμάτων υπάγονται στο Δ.Λ.Π. 16.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

✓ *Προϋποθέσεις εισαγωγής παγίου στοιχείου στην επιχείρηση*

Τα ενσώματα πάγια ενεργητικού καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν:

–Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το πάγιο στοιχείο πιθανό να εισρεύσουν στην επιχείρηση

–Το κόστος του παγίου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

✓ *Διάκριση ενσώματων παγίων στοιχείων σε λειτουργικά και μη*

Τα ενσώματα πάγια διακρίνονται:

–Λειτουργικά (ιδιοχρησιμοποιούμενα) είναι τα παντός είδους υλικά πάγια που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την πραγμάτωση των λειτουργικών της δραστηριοτήτων. Τα στοιχεία αυτά αν αφαιρεθούν από την επιχείρηση, η οικονομική μονάδα αποκεντρώνεται, αφού είναι απαραίτητα για τη λειτουργική της ύπαρξη.

–Μη λειτουργικά (ή μη ιδιοχρησιμοποιούμενα) είναι τα υλικά πάγια που δεν είναι λειτουργικά. Δηλαδή, τα στοιχεία αυτά δεν είναι απαραίτητα για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Τα στοιχεία αυτά αν και ακόμη αφαιρεθούν από την επιχείρηση, η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει την λειτουργική της δραστηριότητα.

2.2 Κόστος Κτήσης

Το κόστος κτήσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει το κόστος αγοράς, τους φόρους εισαγωγής, άλλους μη επιστρεπτέους φόρους και δικαιώματα, εκτός από οποιεσδήποτε εμπορικές επιστροφές και εκπτώσεις, κάθε κόστος που απαιτείται για να καταστεί το πάγιο ικανό να λειτουργήσει (π.χ. κόστη εγκατάσταση και συναρμολόγησης, επαγγελματικές αμοιβές, αρχικά κόστη παράδοσης κ.τ.λ) και τέλος το κόστος κατεδάφισης/αχρήστευσης και απόσυρσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου που είχε εγκατασταθεί.

Παράδειγμα

Η εταιρεία ΦΙΛΙΑ Α.Ε. στη 1 Ιουνίου 2013 αγόρασε γη που περιλάμβανε ένα εγκαταλελειμμένο κτίριο έναντι 60.000€. για αυτή την αγορά η εταιρεία πλήρωσε προμήθεια 7.000€ και νομικά έξοδα 1.000€. μέσα στον Ιούνιο η εταιρεία κατεδάφισε το κτίριο με κόστος κατεδάφισης 6.000€.

Κόστος Αγοράς= Προμήθειες + Νομικά Έξοδα +Κόστος Κατεδάφισης

Άρα,

Κόστος Αγοράς = 60.000+7.000+1.000+6.000 = 74.000€

✓ *Αγορά ενσώματων παγίων μετρητοίς*

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αποκτάται με αγορά τοις μετρητοίς καταχωρείται στα βιβλία στο κόστος κτήσης του. Κόστος κτήσης είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμειακών ισοδύναμων που καταβλήθηκε για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους δασμούς εισαγωγής (αν υπάρχουν), τους επιστρεπτέους φόρους αγοράς, τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α., το κόστος μεταφοράς, το κόστος διαμόρφωσης του χώρου, το κόστος εγκατάστασης, επαγγελματικές αμοιβές, το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος για αν φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται.

✓ *Αγορά ενσώματων παγίων επί πιστώσει*

Όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αποκτάται με πίστωση καταχωρείται με την αξία που έχει το στοιχείο μετρητοίς και η διαφορά της αξίας αυτής με το τίμημα επί πιστώσει συνιστά χρηματοοικονομικό έξοδο που πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα περιόδου της πίστωσης.

✓ *Ιδιοκατασκευή παγίων στοιχείων*

Το ιδιοκατασκευαζόμενο πάγιο στοιχείο καταχωρείται αρχικά στο κόστος του, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π 2 «Αποθέματα». Το κόστος ιδιοκατασκευής παγίου περιλαμβάνει, το κόστος αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, το άμεσο κόστος μετατροπής των υλικών, τα άμεσα εργατικά καθώς και μια συστηματική κατανομή του σταθερού και μεταβλητού κόστους που πραγματοποιείται για την μετατροπή των υλικών.

✓ *Απόκτηση παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση*

Ως χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου.

Χαρακτηριστικά χρηματοδοτικής μίσθωσης:

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης

- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου που αναμένεται να είναι σημαντικά χαμηλότερη από την εύλογη αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί, κατά την έναρξη της μίσθωσης, έτσι που να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί

- Η διάρκεια της μίσθωσης, εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου, μολονότι ότι ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

- Κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων συμποσούται στο ελάχιστο ουσιαστικά συνολικό ποσό της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιήσει χωρίς να γίνουν σε αυτά σοβαρές τροποποιήσεις.

- Αν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει την μίσθωση και οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από τον μισθωτή.

- Κέρδη και ζημιές από τη μεταβολή στην υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον μισθωτή.

- Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση για μια ακόμη περίοδο, με μίσθωμα χαμηλότερο από τα αντίστοιχα αγοραία μισθώματα.

Η απόκτηση παγίου εξοπλισμού παρακολουθείτε από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις-Leasing» το οποίο καθορίζει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις μισθώσεις.

Παράδειγμα:

Η ΦΙΛΙΑ Α.Ε. την 01.01.2013 σύναψε με την ALPHA Leasing σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός μηχανήματος διάρκειας 4 ετών. Το επιτόκιο δανεισμού της επιχείρησης είναι 6% και συμπίπτει με το υπονοούμενο συμβατικό επιτόκιο. Η σύμβαση προβλέπει ετήσιες δόσεις των 20.000€ κάθε μια, καταβλητέες στο τέλος κάθε έτους διάρκειας της μίσθωσης. Στη σύμβαση περιλαμβάνεται ο όρος ότι ο μισθωτής έχει δικαίωμα να αγοράσει το μηχάνημα 4 έτη μετά την έναρξη της μίσθωσης καταβάλλοντας 25.000€. δεδομένου ότι η αξία του μηχανήματος την ημερομηνία αυτή εκτιμάται σε 35.000€, είναι σχεδόν βέβαιο ότι η μισθώτρια εταιρεία θα προβεί στην αγορά του μηχανήματος. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμάται σε 6 έτη.

Το κεφαλαιοποιούμενο ποσό, με το οποίο θα απεικονιστεί η μίσθωση, υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{r}
\frac{20.000}{(1+0,06)} + \frac{20.000}{(1+0,06)^2} + \frac{20.000}{(1+0,06)^3} + \frac{20.000}{(1+0,06)^4} = \\
69.302\text{€} \\
+ \text{παρούσα αξία της τιμής αγοράς του μηχανήματος κατά τη λήξη της μίσθωσης} \\
(25.000/(1+0,06)^4) = \\
19.802\text{€} \\
\text{Συνολικό πόσο κεφαλαιοποίησης της μίσθωσης} = \\
89.104\text{€}
\end{array}$$

Πίνακας απόσβεσης κεφαλαιοποιημένου ποσού

| ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΕΤΗΣΙΕΣ ΔΟΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ | ΕΤΗΣΙΟΣ ΤΟΚΟΣ 6% | ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ | ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΠΡΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗ |
|------------|---------------------------|------------------|-------------------------------|----------------------------------|
| 01.01.2013 | | | | 89.104 |
| 31.12.2013 | 20.000 | 5.346 | 14.654 | 74.450 |
| 31.12.2014 | 20.000 | 4.467 | 15.533 | 58.917 |
| 31.12.2015 | 20.000 | 3.535 | 16.465 | 42.452 |
| 31.12.2016 | 20.000 | 2.547 | 17.452 | 25.000 |
| | 80.000 | 15.896 | 64.104 | 0 |

Οι λογιστικές εγγραφές, χρησιμοποιώντας τους του Ε.Γ.Λ.Σ. έχουν ως εξής:

1.

01.01.2013

| | | |
|--|--------|--------|
| 12.90 Μισθωμένα μηχανήματα | 89.104 | |
| 45.90 Υποχρεώσεις από μισθωμένα μηχανήματα | | 89.104 |
| 45.90.00 ALPHA Leasing | | |

2.

31.12.2013

| | | |
|---|--------|--------|
| 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων | 5.346 | |
| 65.01.90 Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων | | |
| 45.90 Υποχρεώσεις από μισθωμένα μηχανήματα | 14.654 | |
| 45.90.00 ALPHA Leasing | | |
| 38.00 Ταμείο | | 20.000 |

| | | |
|---|--------|--------|
| 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων | 14.851 | |
| 66.02.90 Αποσβέσεις μηχανημάτων Leasing (89.104/6) | | |
| 12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα | | 14.851 |
| 12.99.90 Αποσβεσμένα μηχανήματα Leasing | | |

Οι δύο τελευταίες εγγραφές θα επαναληφθούν στις 31.12.2014, 31.12.2015 και 31.12.2016 με τα αναγραφόμενα στον ανωτέρω πίνακα ποσά τόκων και χρεολυσίων.

Στις 31.12.2016 η ΦΙΛΙΑ Α.Ε. θα καταβάλει στην ALPHA Leasing το ποσό των 25.000€ και το μηχάνημα θα περιέλθει και τύποις στην κυριότητα της, οπότε θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

| | | |
|--|--------|--------|
| 45.90 Υποχρεώσεις από μισθωμένα μηχανήματα | 25.000 | |
| 45.90.00 ALPHA Leasing | | |
| 38.00 Ταμείο | | 25.000 |
| 12.00 Μηχανήματα | 89.104 | |
| 12.90 Μισθωμένα μηχανήματα | 89.104 | |
| 12.99.90 Αποσβεσμένα μηχανήματα Leasing | 59.404 | |
| 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα (14.654 X4) | | 59.404 |

Σημείωση: στην περίπτωση που η επιχείρηση κατά τη σύναψη της σύμβασης δεν προτίθεται να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, τότε η χρέωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου και η αντίστοιχη πώληση της εκμισθώτριας εταιρείας θα γίνει στο ποσό των 69.302€ και η απόσβεση του στοιχείου θα γίνει με βάση τη διάρκεια της μίσθωσης, δηλαδή σε 4 έτη.

Η απόκτηση παγίου εξοπλισμού παρακολουθείτε από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις-Leasing» το οποίο καθορίζει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις σε σχέση με τις μισθώσεις.

✓ *Δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης των ενσώματων παγίων*

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι ο λογιστικός χειρισμός των δαπανών, που πραγματοποιεί η επιχείρηση για ενσώματα πάγια στοιχεία μετά την απόκτηση τους, πρέπει να υπακούει στο γενικό κανόνα αναγνώρισης των παγίων στοιχείων, δηλαδή οι μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να επαυξάνουν την λογιστική αξία των παγίων στοιχείων μόνο όταν αναμένονται πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τις δαπάνες αυτές και το κόστος των δαπανών να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα, λοιπόν, με αυτό τον γενικό κανόνα, οι εξεταζόμενες δαπάνες πρέπει να επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου στοιχείου όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά

οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του στοιχείου.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες οι οποίες δεν αναμένεται να επαυξήσουν την κανονική απόδοση, που είχε εκτιμηθεί κατά την απόκτηση του παγίου, δεν προστίθενται στη λογιστική αξία του παγίου, αλλά βαρύνουν τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες, από άποψη λογιστικού χειρισμού, διαχωρίζονται συνοπτικά στις επόμενες κατηγορίες:

- Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων
- Αντικατάσταση μερών παγίων στοιχείων
- Δαπάνες επισκευών και συντήρησης

✓ *Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων*

Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων χαρακτηρίζονται οι δαπάνες εκείνες που κατά την πραγματοποίησή τους αναμένεται ότι θα επαυξήσουν τα μελλοντικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο, πέραν εκείνων που είχαν αρχικά εκτιμηθεί κατά την απόκτηση του στοιχείου. Οι δαπάνες αυτές έχουν συνήθως τα ακόλουθα αποτελέσματα:

- Την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου
- Την αύξηση της παραγωγικότητας του στοιχείου
- Τη μείωση του κόστους λειτουργίας του στοιχείου
- Τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του στοιχείου

Παράδειγμα:

Έστω ότι το «Μηχάνημα Α» εμφανίζεται στα βιβλία με λογιστική αξία 2.000.000€, με συσσωρευμένες αποσβέσεις 1.200.000€ που υπολογίζονται με σταθερή μέθοδο, με ωφέλιμη ζωή 10 έτη και με μηδενική υπολειμματική αξία. Μετά από χρόνια λειτουργίας του μηχανήματος πραγματοποιείται δαπάνη 1.000.000€, η οποία εκτιμάται ότι θα αυξήσει την απόδοση του και θα επιμηκύνει την ωφέλιμη ζωή του κατά 4 έτη πέραν των 10 ετών που είχε αρχικά εκτιμηθεί.

Οι ετήσιες αποσβέσεις μετά την πραγματοποίηση των δαπανών βελτίωσης πρέπει να υπολογίζονται ως εξής:

| | |
|--------------------------------|------------------|
| Λογιστική Αξία: | 2.000.000 |
| - Συσσωρευμένες Αποσβέσεις: | <u>1.200.000</u> |
| 800.000 | |
| + Δαπάνες Βελτίωσης | <u>1.000.000</u> |
| Συνολική αποσβεστέα αξία | <u>1.800.000</u> |
| Ετήσια απόσβεση (1.800.000/ 8) | 225.000 |

✓ *Αντικατάσταση μερών παγίων στοιχείων*

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την αντικατάσταση ή ανανέωση των επιμέρους τμημάτων, λογιστικοποιούνται όπως και η αγορά ενός ξεχωριστού πάγιου στοιχείου, ενώ το αντικαθιστάμενο πάγιο στοιχείο διαγράφεται. Τα επιμέρους τμήματα παρακολουθούνται ως ξεχωριστά πάγια στοιχεία, γιατί έχουν ωφέλιμες ζωές διαφορετικές από εκείνες των παγίων με τα οποία συλλειτουργούν. Εάν δεν είναι δυνατό να καθοριστεί η λογιστική αξία του μέρους που αντικαθιστάται, είναι δυνατό το κόστος του στοιχείου που αντικαθιστά να αποτελέσει τη βάση εκτίμησης του κόστους του αντικαθιστάμενου μέρους κατά το χρόνο που αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

✓ *Δαπάνες επισκευών και συντήρησης*

Οι μεταγενέστερες δαπάνες που γίνονται για να αποκαταστήσουν ή να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία η επιχείρηση μπορεί να αναμένει από την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση του ενσώματου παγίου στοιχείου, συνιστούν τις καλούμενες δαπάνες επισκευών και συντήρησης των παγίων στοιχείων και χαρακτηρίζονται ως τρέχοντα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Εξαίρεση:

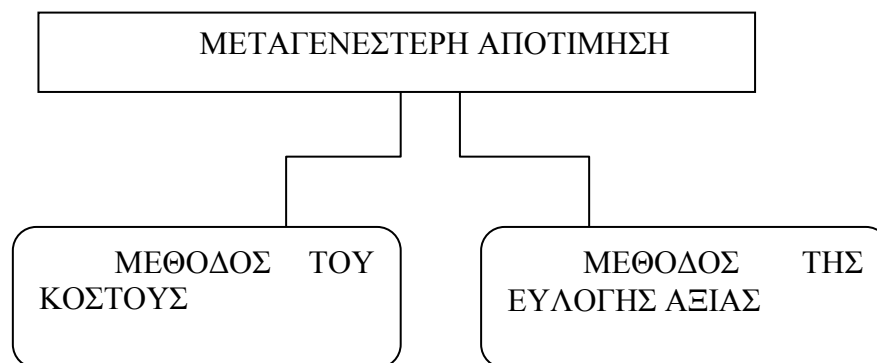
Στις περιπτώσεις που ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για εντοπισμό και αποκατάσταση βλαβών (π.χ. αεροσκάφη), ανεξάρτητα από το εάν μέρη του παγίου αντικαθιστούνται ή όχι, το κόστος αυτών των επιθεωρήσεων βαρύνει τη λογιστική αξία του παγίου και αντιμετωπίζεται ως αντικατάσταση μερών παγίου. Οποιαδήποτε υπολειπόμενη λογιστική αξία του κόστους προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.

2.3 Μεταγενέστερη αποτίμηση

Το ΔΛΠ 16 προβλέπει δύο μεθόδους

1. Τη βασική μέθοδο του κόστους κτήσης και
2. Την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας

Οι δύο παραπάνω συνοπτικά έχουν ως εξής:



Αποτίμηση

Κόστος κτήσης

+ Δαπάνες βελτίωσης

-Συσσωρευμένες αποσβέσεις

Συσσωρευμένες ζημιές

απομείωσης

Αποτίμηση

Εύλογη αξία

- Μεταγενέστερες
συσσωρευμένες
αποσβέσεις

Μεταγενέστερες

συσσωρευμένες ζημιές

απομείωσης

- Η οικονομική μονάδα πρέπει να εφαρμόζει τη μέθοδο που επέλεξε για όλα τα ενσώματα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία. Κατηγορία ενσώματων παγίων

στοιχείων αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία όμοιας φύσης και χρήσης για τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Για παράδειγμα, η οικονομική μονάδα δεν μπορεί για ορισμένα μηχανήματα να εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους, ενώ για άλλα μηχανήματα τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Το ίδιο ισχύει για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, μέσα μεταφοράς κ.λπ.

✓ *Εκτίμηση της «εύλογης αξίας» των λειτουργικών παγίων στοιχείων*

- Η εύλογη αξία εδαφικών εκτάσεων (γηπέδων, οικοπέδων, κλπ.) και των κτιρίων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους που πρέπει να εκτιμάται από ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές.

- Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους που προσδιορίζεται με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας λόγω της ιδιάζουσας φύσης των στοιχείων αυτών και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία παρά μόνο ως τμήμα λειτουργούσας επιχείρησης, τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος της αξίας αντικατάστασής τους.

- Η συχνότητα των επανεκτιμήσεων εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της εύλογης αξίας των επανεκτιμώμενων ενσώματων παγίων. Όταν η εύλογη αξία ενός επανεκτιμημένου παγίου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική του αξία, απαιτείται μια νέα επανεκτίμηση. Εάν η αξία του ενσώματου παγίου υπόκειται σε σημαντικές και άστατες μεταβολές απαιτείται ετήσια επανεκτίμηση, ενώ όταν οι μεταβολές είναι επουσιώδεις αρκεί η επανεκτίμηση να γίνεται κάθε τρία με πέντε έτη.

- Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας των ενσώματων παγίων πρέπει να επανεκτιμώνται ταυτόχρονα για να αποφεύγεται η επιλεκτική επανεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως μια κατηγορία ενσώματων παγίων μπορεί να επανεκτιμάται σταδιακά, υπό την προϋπόθεση ότι η επανεκτίμηση ολόκληρης της κατηγορίας συμπληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο.

✓ *Η μέθοδος της εύλογης αξίας*

Λογιστικός χειρισμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής

Κατά το ΔΛΠ 16, όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι συσσωρευμένες του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, πρέπει:

- Είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται με τη χρησιμοποίηση συντελεστών.

- Είτε να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του παγίου στοιχείου και η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συνήθως κατά την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των κτιρίων

Το ποσό της διόρθωσης που προκύπτει κατά την αναμόρφωση ή το συμψηφισμό των συσσωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

✓ *Η αύξηση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω της αναπροσαρμογής*

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι «όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «αποθεματικό επανεκτίμησης», εφόσον δεν είχε προηγηθεί μείωση της αξίας του, με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης».

Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι η ΦΙΛΙΑ Α.Ε. απόκτησε μηχάνημα στις 31.12.2013 αντί 100.000€ και ότι αποσβένει με ετήσιο συντελεστή 5%. Στις 31.12.2015 ύστερα από 2 έτη λειτουργίας του, η πραγματική αξία του μηχανήματος εκτιμάται στις 130.000€ και η επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει την εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης του μηχανήματος στην εύλογη αξία του.

Πρώτος λογιστικός χειρισμός:

Αναπροσαρμόζεται η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις με τον αυτό συντελεστή αναπροσαρμογής ο οποίος υπολογίζεται ως εξής:

| | | |
|---|--------|----------------|
| Κόστος κτήσης | | 100.000 |
| Αποσβέσεις 2014+2015 | 10.000 | |
| (100.000X5%=5.000X2έτη) | | |
| Αναπόσβεστη αξία | | <u>90.000</u> |
| Συντελεστής αναπροσαρμογής: 130.000/90.000= 1,4444 | | |
| Αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης: 100.000 X 1,4444= 144.440 | | |
| Αναπροσαρμοσμένη αξία αποσβέσεων: 10.000 X 1,4444= | | 14.440 |
| Εύλογη αξία | | <u>130.000</u> |

Θα γίνουν οι εγγραφές:

1.

| | |
|-----------------------------|--------|
| Μηχανήματα | 44.440 |
| (Μηχάνημα Α) | |
| (Διαφορά επανεκτίμησης) | |
| Ίδια Κεφάλαια | 44.440 |
| (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | |
| (Μηχανήματος Α) | |

2.

| | |
|-----------------------------|-------|
| Ίδια Κεφάλαια | 4.440 |
| (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | |
| (Μηχανήματος Α) | |
| Αποσβεσμένα Μηχανήματα | 4.440 |
| (Μηχάνημα Α) | |

| Μηχάνημα Α | | Αποσβεσμένο Μηχάνημα | |
|---------------|---------------------------|-----------------------|-------|
| Αξία | | 10.000 | |
| Κτήσης | | | |
| 100.000 | | Διαφορά επανεκτίμησης | |
| | | (1) | (2) |
| | | 44.440 | 4.440 |
| Ίδια Κεφάλαια | | | |
| | Αποθεματικό επανεκτίμησης | | |
| | 4.440 | 44.440 | |
| | (2) | (1) | |

Δεύτερος λογιστικός χειρισμός

Μεταφέρεται ο αντίθετος λογαριασμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων σε πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου και η αναπόσβεστη αξία συγκρίνεται με την εκτιμώμενη εύλογη αξία του μηχανήματος, ώστε να προκύψει η διαφορά αναπροσαρμογής ως εξής:

| | |
|-----------------------------|---------|
| Κόστος κτήσης | 100.000 |
| Μείον: Αποσβέσεις 2013+2014 | 10.000 |
| Αναπόσβεστη αξία | 90.000 |
| Εύλογη αξία | 130.000 |
| Διαφορά επανεκτίμησης | 40.000 |

Θα γίνουν οι εγγραφές:

| | | |
|--|---|--------|
| | 1 | |
| Αποσβεσμένα μηχανήματα (Μηχάνημα Α) | | 10.000 |
| Μηχανήματα (Μηχάνημα Α) | | 10.000 |
| | 2 | |
| Μηχανήματα (Μηχάνημα Α) | | 40.000 |
| Ίδια Κεφάλαια (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | | 40.000 |

| Μηχάνημα Α | | Αποσβεσμένο Μηχάνημα | |
|------------------------------|--------|----------------------|----------------------------------|
| <u>Αξία Κτήσης</u> | | | |
| 100.000 | 10.000 | 10.000 | |
| <u>Διαφορά επανεκτίμησης</u> | | | |
| 40.000 | | | |
| <u>Ίδια Κεφάλαια</u> | | | |
| | | | <u>Αποθεματικό επανεκτίμησης</u> |
| | | | 40.000 |

✓ *Η μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω υποτίμησης*

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι «όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως, μια μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει άμεσα το σχετικό «αποθεματικό επανεκτίμησης» κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στο «αποθεματικό επανεκτίμησης» του ίδιου περιουσιακού στοιχείου»

Η μείωση της λογιστικής αξίας του παγίου στοιχείου λόγω υποτίμησης καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων «αποθεματικό επανεκτίμησης» και το υπερβάλλον βαρύνει τα αποτελέσματα.

Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι την 01.01.2013 η ΦΙΛΙΑ Α.Ε. αγοράζει ακίνητο αντί 1.000.000€ και καταβάλλει για φόρο μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά και αμοιβή δικηγόρου 20.000€. Υπολογίζονται αποσβέσεις του ακινήτου με ετήσιο συντελεστή 10% και στις 31.12.2016 αρμόδιος εκτιμητής εκτιμά την πραγματική αξία του ακινήτου 1.500.000€.

Η επιχείρηση αποφασίζει να εφαρμόσει την εναλλακτική μέθοδο που προβλέπει το ΔΛΠ 16 και αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία του 1.500.000€. οι σχετικοί υπολογισμοί και οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

| | |
|---|---------------|
| - Αξία κτήσης: | |
| ο Συμβολαιογραφική αξία | 1.000.000 |
| ο Ειδικά έξοδα (φόρος μεταβίβασης κ.λ.π.) | <u>20.000</u> |
| 1.020.000 | |
| - Αναπόσβεστη αξία 31.12.2016 | |
| ο Αξία κτήσης | 1.020.000 |

| | |
|--|----------------|
| Μείον αποσβέσεις (1.020.000X10% X 3χρήσεις) | <u>306.000</u> |
| 714.000 | |
| - Αποθεματικό επανεκτίμησης: | |
| ο Εύλογη αξία 31.12.2016 | 1.500.000 |
| Μείον Αναπόσβεστη αξία 31.12.2016 | <u>714.000</u> |
| <u>786.000</u> | |

Θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

| | | |
|---|---|----------------|
| | 1 | |
| Αποσβεσμένα ακίνητα (Ακίνητο Α) | | <u>306.000</u> |
| Ακίνητα (Ακίνητο Α) | | 306.000 |
| | 2 | |
| Ακίνητα (Ακίνητο Α) | | <u>786.000</u> |
| Ίδια Κεφάλαια (Αποθεματικό επανεκτίμησης) (Ακίνητο Α) | | 786.000 |

| | | | |
|-----------|---------|---------------------|--|
| Ακίνητο Α | | Αποσβεσμένο ακίνητο | |
| 1.020.000 | 306.000 | 306.000 | |
| 786.000 | | | |

| | |
|---------------------------|---------|
| Αποθεματικό επανεκτίμησης | |
| | 786.000 |
| | |

Ας υποθέσουμε ότι λόγω σεισμού, το ακίνητο υπέστη μείωση της αξίας του και ότι, από αρμόδιο εκτιμητή, η εύλογη αξία του 31.12.2018 εκτιμάται σε 400.000€ και η επιχείρηση προβαίνει σε μείωση της αξίας του.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και 36 οι σχετικοί υπολογισμοί και λογιστικοί χειρισμοί έχουν ως εξής:

- Λογισμός αποσβέσεων για τα έτη 2017 και 2018 και υπολογισμός της πραγματοποιημένης διαφοράς αναπροσαρμογής:

ο Αποσβέσεις αν δεν έχει γίνει η Αναπροσαρμογή: $1.020.000 \times 20\%$ (10%+10%) = 204.000

ο Αποσβέσεις λόγω αναπροσαρμογής
 $1.500.000 \times 20\%$ (10%+10%) = 300.000

Διαφορά 96.000

Λογιστική Εγγραφή:

| | |
|---|--------|
| Ίδια Κεφάλαια (Αποθεματικό επανεκτίμησης) (Ακίνητο Α) | 96.000 |
| Ίδια Κεφάλαια (Αποτέλεσμα εις νέο) | 96.000 |

Σημείωση:

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού» η παραπάνω εγγραφή μπορεί να παραληφθεί και ο λογαριασμός «αποθεματικό επανεκτίμησης» να παραμείνει στην καθαρή θέση της επιχείρησης μέχρι την πλήρη απόσβεση ή την πώληση του ακινήτου.

- Υπολογισμός της ζημίας απομείωσης:

| | |
|---------------------------------|-----------|
| Αναπροσαρμοσμένη αξία | 1.500.000 |
| Μείον αποσβέσεις <u>300.000</u> | |
| Αναπόσβεστη αξία | 1.200.000 |
| Εκτιμηθείσα αξία <u>400.000</u> | |
| Ζημία απομείωσης <u>800.000</u> | |

Η ζημία απομείωσης άγεται κατ' αρχή στη χρέωση του λογαριασμού «αποθεματικό επανεκτίμησης», μέχρις ότου ο λογαριασμός αυτός εξισωθεί και το τυχόν μη καλυπτόμενο ποσό της ζημίας καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Θα γίνει η εγγραφή:

| | |
|--|---------|
| Ίδια Κεφάλαια (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | 690.000 |
| Αποτελέσματα Χρήσεως (Ζημιάς απομείωσης ακινήτου) | 110.000 |
| Ακίνητα (Ακίνητο Α) (Πρόβλεψη απομείωσης) | 800.000 |

Ο παραπάνω δεύτερος χειρισμός ενδείκνυται να ακολουθείται προκειμένου για ακίνητα και όχι για τα μηχανήματα, όταν η αναπροσαρμογή της αξίας τους γίνεται με δείκτες.

✓ *Αύξηση της λογιστικής αξίας πάγιου στοιχείου*

Η αύξηση της λογιστικής αξίας του πάγιου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής που έπεται προγενέστερης απομείωσης της αξίας του στοιχείου, καταχωρείται στα έσοδα

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι «μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου παγίου στοιχείου, η οποία έχει βαρύνει τα έξοδα»

Παράδειγμα:

Επεκτείνοντας το προηγούμενο παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η αξία του ακινήτου ανατιμάται και ότι στις 31.12.2019, ο αρμόδιος εκτιμητής εκτιμά την αξία του από 400.000€ που ήταν στις 31.12.2018 σε 600.000€. προκύπτει μια διαφορά επανεκτίμησης 240.000€ η οποία υπολογίζεται ως εξής:

| | |
|--|----------------|
| - Εύλογη αξία του ακινήτου στις 31.12.2018 | 400.000 |
| Μείον: αποσβέσεις 2019 (400.000X10%) | <u>40.000</u> |
| 360.000 | |
| - Εύλογη αξία 31.12.2019 | <u>600.000</u> |
| Διαφορά επανεκτίμησης | 240.000 |

Η διαφορά επανεκτίμησης, στην έκταση που αντιλογίζει την προηγούμενη απομείωση της αξίας του ακινήτου τη χρήση 2018, δηλαδή κατά το ποσό €110.000 θα αχθεί στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης και το κατά υπερβάλλον, δηλαδή κατά το ποσό των €130.000 (240.000-110.000) θα αχθεί στην πίστωση του λογαριασμού «αποθεματικό επανεκτίμησης» και θα γίνει η εγγραφή:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| Ακίνητα | <u>240.000</u> |
| (Ακίνητο Α) | |
| Αποτελέσματα χρήσης | 110.000 |
| (διαφορά αναπροσαρμογής ακινήτων) | |
| Ίδια Κεφάλαια | 130.000 |
| (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | |

✓ *Αναπροσαρμογή της αξίας ολόκληρης κατηγορίας παγίων*

- Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, πρέπει να αναπροσαρμόζεται η αξία ολόκληρης της κατηγορίας στην οποία ανήκει το πάγιο η αξία του οποίου αναπροσαρμόζεται.
- Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι ένα σύνολο περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες της επιχείρησης.
- Παράδειγμα ξεχωριστών κατηγοριών:
- Εδαφικές εκτάσεις
- Γήπεδα και κτίρια
- Μηχανήματα
- Πλοία
- Αεροπλάνα
- Οχήματα
- Έπιπλα και Σκεύη
- Εξοπλισμός γραφείου

Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας παγίων ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως μία κατηγορία παγίων μπορεί να αναπροσαρμόζεται

σταδιακά, αρκεί η αναπροσαρμογή της κατηγορίας να ολοκληρωθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Η θετική διαφορά επανεκτίμησης ενός ενσώματου παγίου είναι ένα αναγνωριζόμενο κέρδος, δηλαδή ένα κέρδος (υπεραξία) που επιτρέπεται να καταχωρηθεί στα βιβλία, αλλά το οποίο δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί. Η πραγματοποίηση του γίνεται είτε με την πώληση του παγίου είτε σύμμετρα με τη χρησιμοποίηση και απόσβεση του.

Η πραγματοποιούμενη υπεραξία μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού «Αποθεματικό επανεκτίμησης» απευθείας στην πίστωση του λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων «αποτελέσματα εις νέον» (Όχι μέσα από τα αποτελέσματα χρήσης)

Η μεταφορά αυτή μπορεί να γίνει τμηματικά κατά το χρόνο που διενεργείται η απόσβεση του παγίου ή εφάπαξ για ολόκληρο το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής, κατά την απόσυρση ή πώληση του παγίου στοιχείου.

2.4 Αποσβέσεις

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός ενσώματου παγίου στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και αποσκοπεί στην ορθολογική συσχέτιση του κόστους χρήσης του στοιχείου με τα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από αυτό.

Αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου παγίου στοιχείου είναι το κόστος του ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον η υπολειμματική αξία του. (όταν η υπολειμματική αξία του παγίου είναι ασήμαντη αγνοείται στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού).

Υπολειμματική αξία ενός πάγιου στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία την οποία η οικονομική μονάδα θα αποκόμιζε, κατά το χρόνο της εκτίμησης, από την εκποίηση του στοιχείου, μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους εκποίησης, εάν κατά το χρόνο αυτόν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που έχει προβλεφθεί να έχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία ενός παγίου είναι δυνατό να αυξηθεί σε ποσό που να υπερβαίνει τη λογιστική του αξία. Σε μια τέτοια περίπτωση δεν υπολογίζονται για το στοιχείο αυτό αποσβέσεις, εκτός εάν στο μέλλον η υπολειμματική αξία μειωθεί σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του στοιχείου, οπότε επαναρχίζει λογισμός αποσβέσεων.

Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Σημείωση: κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, η χρήση του παγίου, η τεχνική ή εμπορική απαξίωση του.

Τις αποσβέσεις των ενσώματων παγίων διέπουν οι ακόλουθοι κανόνες:

- Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου παγίου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του, με την προϋπόθεση ότι η υπολειμματική αξία του στοιχείου δεν είναι μεγαλύτερη της λογιστικής αξίας του.

- Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση.

- Ο λογισμός των αποσβέσεων αρχίζει όταν το ενσώματο πάγιο είναι διαθέσιμο να προσφέρει τη χρήση για την οποία το προορίζει η επιχείρηση.

- Ο λογισμός των αποσβέσεων διακόπτεται κατά την ημερομηνία που το στοιχείο χαρακτηρίζεται ως «κατεχόμενο για πώληση» και την ημερομηνία που το στοιχείο απόαναγνωρίζεται ως πάγιο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν διακόπτεται στην περίοδο που το στοιχείο παραμένει σε αδράνεια ή αποσύρεται με σκοπό την εκποίηση του.

- Σε περίπτωση που η υπολειμματική αξία ενός παγίου στοιχείου ανέρχεται σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία, δεν λογίζονται αποσβέσεις μέχρι η υπολειμματική αξία του, σε μια μεταγενέστερη περίοδο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του. (σε τέτοια περίπτωση πρέπει να επανεκτιμάται η υπολειμματική του αξία στο τέλος κάθε έτους).

- Κάθε μέρος ενός σύνθετου ενσώματου παγίου στοιχείου, που έχει σημαντικό κόστος σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά. Όταν ορισμένα σημαντικά μέρη ενός σύνθετου παγίου έχουν την ίδια ωφέλιμη διάρκεια ζωής και αποσβένονται με την ίδια μέθοδο απόσβεσης, τα μέρη αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν κατά τον υπολογισμό της απόσβεσης.

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

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

✓ *Μέθοδοι αποσβέσεων*

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου κατά τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, μπορεί να χρησιμοποιείται μια ποικιλία μεθόδων. Το ΔΛΠ 16 απαριθμεί τις ακόλουθες μεθόδους:

- Τη σταθερή μέθοδο
- Τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και
- Την κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδο.

✓ *Σταθερή μέθοδος*

Με βάση τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τον τύπο:

$$\text{Απόσβεση} = \frac{\text{Κόστος} - \text{υπολειμματική αξία}}{\text{Ωφέλιμη ζωή}}$$

✓ *Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου*

Με βάση τη μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Υπάρχουν πολλές παραλλαγές της συγκεκριμένης μεθόδου. Παρακάτω παραθέτουμε ένα παράδειγμα με τη μέθοδο του σταθερού ποσοστού επί μειουμένης βάσης. Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση ένα σταθερό ποσοστό που βρίσκεται με τον τύπο:

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

όπου

r = το ζητούμενο ποσοστό
 n = τα έτη της ωφέλιμης ζωής
 S = η υπολειμματική αξία
 C = το κόστος κτήσης

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{10.000}{500.000}}$$

$r = 54\%$

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής:

Έτος 1^ο

| | |
|-----------------|----------------|
| Κόστος κτήσης | 500.000 |
| -Απόσβεση | <u>270.000</u> |
| (500.000 X 54%) | 230.000 |

Έτος 2^ο

| | |
|----------------------|----------------|
| Υπόλοιπο αναπόσβεστο | 230.000 |
| -Απόσβεση | <u>124.000</u> |
| (230.000 X 54%) | 106.000 |

Έτος 3^ο

| | |
|----------------------|---------------|
| Υπόλοιπο αναπόσβεστο | 230.000 |
| -Απόσβεση | <u>57.000</u> |
| (106.000 X 54%) | 49.000 |

Έτος 4^ο

| | |
|----------------------|---------------|
| Υπόλοιπο αναπόσβεστο | 49.000 |
| -Απόσβεση | <u>26.000</u> |
| (49.000 X 54%) | 23.000 |

Έτος 5^ο

| | |
|----------------------|---------------|
| Υπόλοιπο αναπόσβεστο | 23.000 |
| -Απόσβεση | <u>13.000</u> |
| (23.000 X 54%) | 10.000 |
| Υπόλοιπο αναπόσβεστο | <u>10.000</u> |

✓ *Μέθοδος των μονάδων παραγωγής*

Κατά την μέθοδο των μονάδων παραγωγής η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παράγει το στοιχείο σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Έτσι, με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σ' αυτή. Αν στο παραπάνω παράδειγμα το σύνολο των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παραχθούν από το στοιχείο ανέρχονται σε 12.000,

η κατά μονάδα προϊόντος απόσβεση (r) και οι αποσβέσεις που αναλογούν στην περίοδο υπολογίζονται ως εξής:

$$r = \frac{C-S}{\eta}$$

η

ή

$$\text{απόσβεση ανά μονάδα} = \frac{1.000.000 - 100.000}{12.000} = 75 \text{ ανά μονάδα}$$

12.000

και η απόσβεση της περιόδου:

$$D = r \times \text{αριθμός μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο} \text{ ή } 75 \times 3.000 = 225.000$$

Ο πίνακας αποσβέσεων και οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

| τοσ | Παραχ Ε θείσες μονάδες | Ετήσια απόσβεση (χρέωση λογ/σμου66) | Αποσβεσ θείσα (πίστωση λογ/σμου κ.λ.π.) | Αξία του 12.99 | Συνολική Αποσβεσθείσα Αξία | Υπόλοιπ ο Αναπόσβεστο (Λογιστική Αξία) |
|-----|------------------------------|--|---|----------------------|----------------------------------|--|
| 0 | | | | | | 1000000 |
| 1 | 3000 | 3000X75=225000 | 225000 | | 225000 | 775000 |
| 2 | 4000 | 4000X75=300000 | 300000 | | 525000 | 475000 |
| 3 | 5000 | 5000X75=375000 | 375000 | | 900000 | 100000 |
| | 1200 | 900000 | 900000 | | (υπολειμματικη αξία) | |

Η εφαρμογή της προκειμένης μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει μεγάλος κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης του στοιχείου, η παραγόμενη ποσότητα προϊόντων μπορεί να μετράται με ακρίβεια και η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου σε μονάδες παραγωγής μπορεί να εκτιμηθεί εύκολα. Στις περιπτώσεις που είναι δυνατή η εφαρμογή της προκειμένης μεθόδου πρέπει να προτιμάται η πρώτη γιατί τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται πιο αποτελεσματικά σε ορισμένες περιόδους σε σύγκριση με άλλες.

✓ *Επιλογή Μεθόδου απόσβεσης*

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου δεν πρέπει να γίνεται με κριτήριο την ευκολία ή μη της εφαρμογής της, αλλά με γνώμονα το κατά πόσο η επιλεγόμενη μέθοδος οδηγεί στον ακριβότερο προσδιορισμό του αποτελέσματος της περιόδου. Γενικά μια μέθοδος απόσβεσης κρίνεται αποδεκτή, εφόσον με την εφαρμογή της επιτυγχάνεται μια συστηματική και λογική αντιπαράθεση των αποσβέσεων με τα έσοδα των περιόδων, στη δημιουργία των οποίων συμβάλλει το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται. Η κρίση αν η πολιτική απόσβεσεων που εφαρμόζει μια επιχείρηση είναι σωστή απαιτεί κυρίως μια στενή γνώση της πολιτικής συντηρήσεων και επισκευών, των κινδύνων απαξίωσης των συγκεκριμένων ενεργητικών, των σχεδίων ανανέωσης τους. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών και εφαρμόζεται ομοίομορφα από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από το πάγιο αυτό. Επειδή οι μέθοδοι απόσβεσης που εφαρμόζει μια επιχείρηση επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης) της, το ΔΛΠ 16 επιβάλλει να γνωστοποιούνται:

- Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- Η προ απόσβεσεων λογιστική αξία και η συσσωρευμένη απόσβεση έναρξης και τέλους χρήσης.

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι «Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οικονομικές μονάδες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται η δαπάνη απόσβεσης της λογιστικής περιόδου, είτε αυτή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως στοιχείο του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, και τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου».

2.5 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 36

Το ΔΛΠ 36 θέτει το θεμελιακό κανόνα ότι η λογιστική αξία (αξία κτήσης ή εύλογη αξία) ενός περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο από το στοιχείο αυτό ποσό.

Ανακτήσιμο ποσό είναι το ποσό που θα εισρεύσει στην επιχείρηση είτε από την πώληση του στοιχείου είτε από τη χρήση του από την επιχείρηση. Έτσι, ως ανακτήσιμο ποσό ενός ενσώματου παγίου θεωρείται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μειωμένης με τα απαιτούμενα έξοδα πώλησης του παγίου και της αξίας χρήσης του παγίου στοιχείου.

Σημείωση: η αξία χρήσης του στοιχείου είναι η αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμειακών ροών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από τη χρήση του στοιχείου, καθώς και από την παρούσα αξία της τυχόν υπολειμματικής αξίας του στοιχείου υπολογιζόμενη με ένα κατάλληλο επιτόκιο προεξόφλησης.

Το ΔΛΠ 36 περιγράφει ενδείξεις απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου που πρέπει, κατά το ελάχιστο να ερευνώνται. Παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας πώλησης και της αξίας χρήσης κάθε μειωμένου σημαντικού περιουσιακού στοιχείου. Προβλέπει ότι, σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός των μελλοντικών ταμειακών εισροών του μεμονωμένου στοιχείου υπολογίζεται η αξία χρήσης της μικρότερης

μονάδας στην οποία ανήκει το εξεταζόμενο για απομείωση περιουσιακό στοιχείο, όπου αυτό είναι δυνατόν να γίνει.

Η προκύπτουσα ζημία κατανέμεται στα επιμέρους στοιχεία της μονάδας με βάση τη λογιστική αξία καθενός στοιχείου. Η ζημία απομείωσης καταχωρείται ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης στα οποία καταχωρείται η απομείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν για το στοιχείο αυτό υπάρχει στα Ίδια Κεφάλαια «Αποθεματικό επανεκτίμησης» με πιστωτικό υπόλοιπο, οπότε η ζημία καταχωρείται πρωτίστως στη χρέωση αυτού του λογαριασμού μέχρις ότου εξισωθεί και το τυχόν ακάλυπτο ποσό της ζημίας καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης.

Στην περίπτωση που ήδη η υποτιμηθείσα αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ανατιμηθεί στο μέλλον, το ΔΛΠ 36 επιβάλλει την αναστροφή της ζημίας απομείωσης, η οποία όμως δεν πρέπει να οδηγεί σε αύξηση της πριν από την απομείωση λογιστική αξία του στοιχείου. Η αναστρεφόμενη ζημία καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως στην οποία γίνεται η αναστροφή, στην περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο απεικονιζόταν στο κόστος κτήσης του, και σε πίστωση του λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων «αποθεματικό επανεκτίμησης», στην περίπτωση που το στοιχείο απεικονιζόταν στην εύλογη αξία του. Οι αποσβέσεις μετά την απομείωση, υπολογίζονται επί της απομειωμένης αξίας.

Παράδειγμα:

Η λογιστική αξία του «Μηχανήματος Α» είναι 1.000.000€, η καθαρή αξία πώλησης του 700.000€ και η αξία χρήσης του 800.000€. Το ανακτήσιμο ποσό ανέρχεται σε 800.000€ και προκύπτει μια ζημία απομείωσης 200.000€. Η ζημία αυτή, εφόσον δεν υφίσταται πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό «Αποθεματικό επανεκτίμησης» από την προηγούμενη αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανήματος, βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία γίνεται η απομείωση της αξίας του στοιχείου και διενεργείται η εξής εγγραφή:

| | |
|-------------------------------------|---------|
| Αποτελέσματα χρήσης | 200.000 |
| (Ζημία απομείωσης ενσώματων παγίων) | |
| Μηχανήματα | 200.000 |
| (Πρόβλεψη απομείωσης) | |

Αν είχε προηγηθεί αναπροσαρμογή της αξίας του μηχανήματος και υφίσταται στα Ίδια Κεφάλαια λογαριασμός «Αποθεματικό επανεκτίμησης» με πιστωτικό υπόλοιπο π.χ. 150.000€ θα γίνει η ακόλουθη εγγραφή:

| | |
|-------------------------------------|---------|
| Ίδια Κεφάλαια | 150.000 |
| (Αποθεματικό επανεκτίμησης) | |
| Αποτελέσματα χρήσης | 50.000 |
| (Ζημία απομείωσης ενσώματων παγίων) | |
| Μηχανήματα | 200.000 |
| (Πρόβλεψη απομείωσης) | |

2.6 Μητρώο Παγίων

Λαμβάνοντας υπόψη τους λογιστικούς χειρισμούς που προδιαγράφει το ΔΛΠ 16, το «Μητρώο Παγίων στοιχείων», επιπλέον των προαναφερομένων για τομητρώο παγίων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

- Εύλογη Αξία

- ο Αναπροσαρμοσμένη αξία
- ο Απομειωμένη αξία
- ο Υπολειμματική αξία
- ο Ωφέλιμη ζωή
- ο Συντελεστές απόσβεσης
- ο Αποσβέσεις περιόδου (δαπάνη)
- ο Αποσβεσμένη αξία
- ο Αναπόσβεστη αξία

- Αποθεματικό επανεκτίμησης

- ο Διαφορά επανεκτίμησης
- ο Ζημιές απομείωσης (καταχωρούμενες στη χρέωση «Διαφοράς επανεκτίμησης»)
- ο Αναβαλλόμενος φόρος (καταχωρούμενος στη χρέωση της «Διαφοράς επανεκτίμησης»)
- ο Πραγματοποιούμενη «Διαφορά επανεκτίμησης» (μεταφερόμενη απευθείας στα «Αποτελέσματα εις νέο»)
- ο Υπόλοιπο «Διαφοράς επανεκτίμησης».

2.7 Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 16

✓ Για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- Τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου.
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει προσθήκες, διαθέσεις, αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων, αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, αποσβέσεις, τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής μονάδας, και άλλες μεταβολές.
- Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμένων στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- Το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,
- Τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- Αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

✓ *Πρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της εύλογης αξίας*

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας πρέπει επιπλέον να γνωστοποιούνται:

- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής
- Οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών
- Η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης
- Για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνται λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και
- Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

✓ *Πιστοποιητικά για απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις*

- Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,
- Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται προς διάθεση και
- Την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

✓ *Στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται για τις αποσβέσεις*

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάσουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οικονομικές μονάδες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

- Η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, και
- Τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Η άγνοια όμως των διοικούντων και των ελεγκτών αδικεί τον εσωτερικό έλεγχο και δεν αφήνει να φανεί το σωστό αποτέλεσμα, καθώς και τι κύρος του στον επιχειρηματικό χώρο. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι ένα σύστημα λειτουργιών και διαδικασιών με σωστή οργάνωση και ορθούς κανόνες λειτουργίας που εφαρμόζονται από την διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας με σκοπό να διασφαλίζει τα συμφέροντα του φορέα. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου εκτείνεται και πέρα των θεμάτων που σχετίζονται άμεσα με τις λειτουργίες του λογιστικού συστήματος. Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλη την επιχείρηση και αφορά όλες τις δραστηριότητές της. Σε αυτά τα πλαίσια η έννοια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλα τα οργανωτικά μέτρα που αναπληρώνουν τη μείωση της προσωπικής επίβλεψης και εξασφαλίζουν την καλή λειτουργία και προστασία της περιουσίας και των συμφερόντων της επιχείρησης.

Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης προσομοιάζει με το νευρικό σύστημα του ανθρώπου δηλαδή διακλαδώνεται σε όλη την επιχείρηση μεταφέροντας εντολές και αντιδράσεις από και προς τη διοίκηση της επιχείρησης. Υπό αυτό το πρίσμα, το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει μια σειρά υπό συστημάτων:

- Τον εσωτερικό έλεγχο που αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος αυτού, καθώς και επιμέρους λειτουργίες του.

- Συγκεκριμένο οργανόγραμμα με πλήρη ανάπτυξη
- Εγχειρίδια από γραπτές εξετάσεις
- Βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο προγραμματισμό και λογισμό.
- Πολιτική αγορών – προμηθειών
- Πολιτική προσωπικού
- Διαχείριση χαρτοφυλακίου και παγίων

Κύκλο παραγωγής προϊόντων – υπηρεσιών κ.λπ (Καραμάνης Κωνσταντίνος (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική).

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως: «μία ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια, λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στην οικονομική των επιχειρήσεων, ο όρος "εσωτερικός έλεγχος" χρησιμοποιείται για να αποδώσει δύο βασικές έννοιες: το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ("Internal Control"), και τον καθεαυτό Εσωτερικό Έλεγχο. α. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρεται σε ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που καθιερώνει η διοίκηση, και αποσκοπεί στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης (Cheung, 1997). Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι το πλάνο της επιχείρησης και όλες οι μέθοδοι και διαδικασίες που ακολουθεί η διοίκηση για να διασφαλίσει την, όσο το δυνατόν, πιο αποδοτική συνεργασία με τη διεύθυνση της επιχείρησης, τη διασφάλιση του κεφαλαίου, την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του λάθους, την ακρίβεια και ολοκλήρωση των λογιστικών αρχείων, και την έγκαιρη προετοιμασία όλων των χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών (Meigs, 1984). β. Εσωτερικός έλεγχος. Ο όρος υιοθετήθηκε από τους Αγγλοσάξονες (" Internal Auditing "), και αναφέρεται στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου η οποία αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας

λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων, δηλαδή στις επιμέρους λειτουργίες (Controls), και προτείνει βελτιώσεις εκεί όπου διαπιστώνονται αδυναμίες (Οικονομικός Ταχυδρόμος, 2004).

3.2 Θέματα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται για το εύρος των υπηρεσιών που προσφέρει στην οικονομική μονάδα. Σε αυτά τα πλαίσια τα εξεταζόμενα θέματα κατά την διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου είναι (Παπαδάτου, 2001) :

- Το σύστημα Εσωτερικού ελέγχου και τα υπό συστήματα
- Κάθε μορφή επιχειρηματικού κινδύνου και η αποτελεσματικότερη διαχείριση του
- Οι διαδικασίες για οργάνωση και αποτελεσματικότητα
- Η πολιτική τήρηση για την εκπαίδευση του προσωπικού
- Οι κανόνες λειτουργίας για τη συμμόρφωση των εργαζομένων σύμφωνα με τις αποφάσεις της διοίκησης
- Η σχέση κόστους με όφελος.
- Οι αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις για την εξασφάλιση της ακρίβειας και πληρότητας.
- Η συστηματική και σωστή συνεργασία και επικοινωνία των τμημάτων.
- Η απόδοση των μέσων παραγωγής
- Η προστασία των υπηρεσιακών στοιχείων από κλοπές, απώλειες, φθορές.

3.3 Σκοπός και Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι οικονομικές μεγεθύνσεις των επιχειρήσεων οδηγούν στη δυσκολία διοίκησης και στην καθιέρωση σύγχρονων μορφών μάνατζμεντ, οι οποίες εκτιμούν ότι θα πρέπει να υπάρχει ένα άλλο τμήμα εκτός Διοίκησης, το οποίο θα διασταυρώνει τους σωστούς στόχους και τις στρατηγικές της επιχείρησης, θα βοηθάει στην επίτευξη των επιτυχών αποδόσεων, θα υπολογίζει τις αποκλίσεις, θα γνωστοποιεί στους υπεύθυνους τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες και θα πιστοποιεί την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια, οι πολλές διευθύνσεις και τα τμήματα των μεγάλων επιχειρήσεων και ο συντονισμός των χιλιάδων εργαζομένων, οδήγησαν τις επιχειρήσεις, σε ένα σύγχρονο management, που θα μπορέσει να καλύψει τις απαιτήσεις τους.

Επιπλέον, η μη αξιόπιστη πληροφόρηση οφείλεται σε προσωπικές αδυναμίες επίβλεψης λειτουργιών από τα επιβλέποντα στελέχη καθώς και τις οργανωτικές αδυναμίες που παρατηρούνται στους φορείς.

Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη Διοίκηση, μέσω επιστημονικών αναλύσεων, με σκοπό την αξιολόγηση του συστήματός της και τον περιορισμό των επιχειρηματικών της κινδύνων. Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος σκοπεύει όχι μόνο στη συμμόρφωση σε κανόνες και ρυθμίσεις αλλά στη δημιουργία αρχών, προτύπων και αξιών στα άτομα της επιχείρησης με αποτέλεσμα την δημιουργία ασφάλειας τόσο στους ιδιοκτήτες της οικονομικής μονάδας όσο και στο ευρύτερο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Επιμέρους στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι (Παπαδάτου, 2001):

- Η λειτουργία των λογιστικών τμημάτων της μονάδας σύμφωνα με την ορθή πολιτική της Διοίκησης.
- Το ικανοποιητικό αποτέλεσμα της εσωτερικής οργάνωσης, η εκτίμηση του αποτελέσματος και η επάρκεια των συστημάτων οργάνωσης και Διοίκησης της μονάδας.

- Η ανίχνευση τυχόν κινδύνων από κλοπές και απάτες στη οργάνωση.
- Η εισήγηση μέτρων βελτίωσης και διόρθωσης
- Και γενικότερα η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας.

Από όλα τα παραπάνω μπορεί να λεχθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από όλα τα μέτρα, τις διαδικασίες και τις πολιτικές οι οποίες:

- Προωθούν την ακρίβεια και την αξιοπιστία των λογιστικών και επιχειρηματικών δεδομένων.
- Εξασφαλίζουν την περιουσία της επιχείρησης έναντι καταδολιεύσεως, απάτης, σπατάλης και μη αποτελεσματικής χρήσεως.
- Μετρούν τη συμμόρφωση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων των υπηρεσιών της επιχείρησης προς την πολιτική αυτής.
- Αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών λειτουργιών.

3.4 Είδη εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες (Παπαδάτου, 2001):

- Έλεγχοι παραγωγής
- Οικονομικοί – Λογιστικοί έλεγχοι
- Διοικητικοί έλεγχοι
- Λειτουργικοί έλεγχοι

✓ *Λογιστικοί Έλεγχοι*

Ο Λογιστικός ή οικονομικός έλεγχος πιστοποιεί την ορθότητα και την ακρίβεια των λογιστικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια ο λογιστικός έλεγχος περιλαμβάνει τις δραστηριότητες εκείνες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή με τα κεφάλαια (ίδια και ξένα) που είναι απαραίτητα για την ομαλή λειτουργία της.

✓ *Διοικητικοί έλεγχοι*

Ο Διοικητικός έλεγχος περιέχει κανόνες που θεσπίζει η διοίκηση, στοχεύοντας την επιτυχία με την μεγιστοποίηση των κερδών της και τη σωστή λειτουργία της αποδοτικότητας υποβάλλοντας λογιστικές καταστάσεις και στοιχεία της πορείας της που ελέγχονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Στόχος τους είναι η σωστή διοίκηση των τμημάτων.

✓ *Λειτουργικοί Έλεγχοι*

Οι Λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στο αν λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά ένα τμήμα και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Οι λειτουργικοί έλεγχοι που γίνονται διαπιστώνουν κατά πόσο οι διαδικασίες στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης είναι αποτελεσματικές κατά την υλοποίηση των αποφάσεων.

✓ *Έλεγχοι Παραγωγής*

Ο έλεγχος παραγωγής αφορά την διαδικασία της παραγωγής. Σε αυτά τα πλαίσια ο έλεγχος παραγωγής στοχεύει στη διερεύνηση του κατά πόσο τηρούνται οι παραγωγικές διαδικασίες. Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος παραγωγής εξετάζει τον σωστό ανεφοδιασμό των πρώτων υλών στη διαδικασία παραγωγής, τον έλεγχο της ποιότητάς τους, την τήρηση της

διαδικασίας της συσκευασίας, παράδοσης – παραλαβής των προϊόντων και γενικότερα όλες τις απαραίτητες διαδικασίες που αφορούν την παραγωγή προϊόντων.

3.5 Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου

Κάθε επιχείρηση έχει διαφορετικές ανάγκες, μορφή και μέγεθος. Σε αυτά τα πλαίσια δεν μπορεί να θεωρηθεί κανένα συγκεκριμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου το μυστικό της επιτυχίας καθώς το επιχειρηματικό περιβάλλον δραστηριοποίησης της κάθε επιχείρησης είναι διαφορετικό. Ανάλογα λοιπόν, με τα χαρακτηριστικά της κάθε οικονομικής μονάδας δημιουργείται το κατάλληλο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Εντούτοις ορισμένα χαρακτηριστικά μπορούν να θεωρηθούν σαν κρίσιμα για την επιτυχία ενός Συστήματος Ελέγχου.

Τέτοια λοιπόν χαρακτηριστικά είναι (Παπαδάτου, 2001):

- Ανεξαρτησία
- Οργανωτικός Σχέδιο
- Ικανοποιητικό Σύστημα Εξουσιοδότησης, Αρμοδιοτήτων και Ευθυνών
- Λογιστική Διάρθρωση
- Σύγχρονη Πολιτική Προσωπικού
- Κατάλληλο και Λειτουργικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου

✓ *Ανεξαρτησία*

Ανεξαρτησία σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν ελεύθερη πρόσβαση σε όλες τις δραστηριότητες, αρχεία και διαδικασίες της οικονομικής μονάδας. Διεξάγουν τον έλεγχο τους απαλλαγμένοι οποιεσδήποτε παρεμβάσεις έχοντας τη δέσμευση της διοίκησης για ανεξαρτησία του έργου τους. Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζεται από το γεγονός ότι έλεγχος υπάγεται και αναφέρεται μόνο στο ανώτατο επίπεδο. Ο Διευθυντής εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται με εισηγήσεις και εκθέσεις στο Διοικητικό Συμβούλιο. Η άμεση επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με τη Διοίκηση φανερώνει την σπουδαιότητα του ελεγκτικού έργου και προσδίδει κύρος και αντικειμενικότητα στο έργο τους.

✓ *Οργανωτικό Σχέδιο*

Οι ασχολίες κάθε επιχείρησης, το μέγεθός της, ο χώρος, η δομή αποτελούν σημαντικούς παράγοντες για τη δημιουργία ενός οργανωτικού σχεδίου. Η Διοίκηση αναφέρεται για ένα αποτελεσματικό και λειτουργικό σύστημα στο οποίο βασικές προϋποθέσεις είναι η αυτονομία του και η σωστή κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των μελών του Εσωτερικού Ελέγχου. Ένα οργανωτικό σχέδιο πρέπει να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και να ελέγχει τη σωστή καταγραφή των λογιστικών στοιχείων. Έτσι κάθε τμήμα αναλαμβάνει τις αρμοδιότητές του χωρίς να επεμβαίνει στις αρμοδιότητες και στη λειτουργία των άλλων τμημάτων, χωρίς βέβαια αυτό να σημαίνει ότι θα λειτουργεί χωρίς τη συνεργασία με τα υπόλοιπα τμήματα.

✓ *Συστήματα Εξουσιοδότησης Αρμοδιοτήτων και Ευθυνών*

Σε όλες τις επιχειρήσεις μεσαίου ή μεγάλου μεγέθους υπάρχει μία ιεραρχία κατανομής προσωπικού, εργασιών και ευθυνών η οποία μπορεί να ξεκινάει από τους απλούς εργαζόμενους και να φτάνει στη Γενική Συνέλευση και τους διευθυντές. Η δημιουργία ενός Συστήματος Ελέγχου με τα χαρακτηριστικά ενός συστήματος εξουσιών, αρμοδιοτήτων και ευθυνών, πρέπει να εξασφαλίζει τις συναλλαγές όσων αφορά:

- Πραγματοποίηση των συναλλαγών: κατά τη διάρκεια των συναλλαγών ο Εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να ελέγχει αν έχουν τηρηθεί οι κατάλληλες διαδικασίες οι οποίες ορίζονται από αυτόν, και είναι σύμφωνες με την πολιτική της εταιρίας. Για αυτό οι συναλλαγές πρέπει να γίνονται από άτομα τα οποία έχει ορίσει η εταιρία.

- Καταχώρηση των συναλλαγών: γίνεται από τα άτομα που έχουν εξουσιοδοτηθεί για αυτήν τη δραστηριότητα και τις τηρούν σύμφωνα με τις ημερομηνίες, τα ποσά και τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής.

- Πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία: η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία γίνεται ύστερα από έγκριση παραθέτοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα πάντα με το είδος της επιχείρησης.

- Σύγκριση των υπολοίπων των βιβλίων με την απογραφή: ανά μικρά, τακτά χρονικά διαστήματα θα πρέπει να γίνονται έλεγχοι στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης π.χ. αποθέματα, εμπορεύματα, χρηματικά διαθέσιμα κ.α. Με αυτό τον τρόπο ελέγχεται η εγκυρότητα των βιβλίων και γίνεται σύγκριση αυτών με την απογραφή ώστε να διαπιστωθούν τυχόν απώλειες ή κλοπές των περιουσιακών στοιχείων.

✓ *Λογιστική Διάρθρωση*

Για να είναι ικανοποιητικό ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να μετράει την αποτελεσματικότητα των υπόλοιπων οργανωτικών μονάδων δημιουργώντας ένα λογιστικό σύστημα το οποίο θα πρέπει να διαθέτει:

- Διάγραμμα λογαριασμών, σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

- Ένα εγχειρίδιο λογιστικών στόχων και διαδικασιών, για το οποίο πρέπει να ενημερωθούν όλοι όσοι έχουν τις ανάλογες αρμοδιότητες

- Περιγραφή θέσεων, που παρουσιάζουν λεπτομερώς το ρόλο, τις ευθύνες και το σκοπό κάθε εργαζόμενου μέσα στην εταιρία

- Χρησιμοποίηση πρωτοβάθμιων λογαριασμών ελέγχου που ανήκουν στο Γενικό Καθολικό, το οποίο πρέπει να ενημερώνεται κανονικά. Απαραίτητο είναι και το Αναλυτικό Καθολικό. Έτσι άλλος ενημερώνει το Γενικό και άλλος το Αναλυτικό Καθολικό και γίνεται καταμερισμός εργασίας στο χειρόγραφο σύστημα

- Χρησιμοποίηση αριθμημένων εσωτερικών εγγράφων, τα οποία είναι αριθμημένα κατά αύξοντα αριθμό, θεωρημένα και έτοιμα για έλεγχο.

- Έλεγχο των εισερχόμενων στοιχείων, ταξινόμηση και αρχειοθέτησή τους. Όταν γίνεται μία συναλλαγή τα χαρτιά που έρχονται πρέπει να κατανεμηθούν σωστά για τυχόν επόμενη χρήση τους.

-

✓ *Σύγχρονη Πολιτική Προσωπικού*

Κάθε Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου δημιουργεί ένα εξειδικευμένο σύστημα πρόσληψης προσωπικού, εκπαίδευσης και επίβλεψής του. Οι προσλήψεις γίνονται με την παρουσία βιογραφικού σημειώματος ή εγγυητικών επιστολών. Ακολουθεί συνέντευξη και σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονται εξετάσεις για τις ικανότητες των υπαλλήλων.

✓ *Κατάλληλο και Αποτελεσματικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου*

Το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να απαρτίζεται από ικανά άτομα γιατί ευθύνεται εξ' ολοκλήρου για την επιτυχία του. Ο ορκωτός λογιστής θα πρέπει να εξετάσει την απόδοση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Σημαντικός παράγοντας για την αποτελεσματικότητά του είναι η ανεξαρτησία του από τις άλλες λειτουργίες, καθώς δεν

μπορεί να ελέγχεται από τη διεύθυνση την οποία ελέγχει το ίδιο το σύστημα. Για αυτό και το τμήμα παίρνει εντολές μόνο από το Διοικητικό Συμβούλιο.

3.6 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Στόχος του Κώδικα Ηθικής είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του Εσωτερικού Ελέγχου. Ο Κώδικας Δεοντολογίας αποτελείται από δύο θεμελιώδη συστατικά (Παπαδάτου, 2001):

- Τις Αρχές, που είναι σχετικές με το επάγγελμα του Εσωτερικού ελέγχου
- Τους Κανόνες Συμπεριφοράς, που περιγράφουν τις νόμιμες συμπεριφορές που προβλέπεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Πρόκειται ουσιαστικά για την κατανόηση και την μετατροπή των αρχών σε τρόπο σκέψης και δράσης κατά την τέλεση των καθηκόντων τους στον οργανισμό.

✓ Αρχές

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

Ακεραιότητα

Η Ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους.

Αντικειμενικότητα

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά την συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Η Εσωτερικοί Ελεγκτές προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους.

Εμπιστευτικότητα

Η Εσωτερικοί Ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

Επάρκεια

Η Εσωτερικοί Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου.

✓ Κανόνες Συμπεριφοράς

Ακεραιότητα και αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Οφείλουν να εκτελούν την εργασία τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Οφείλουν να τηρούν τους νόμους και να προβαίνουν στις απαιτούμενες από τους νόμους και το επάγγελμά τους κοινοποιήσεις.
- Οφείλουν να μη συμμετέχουν εσκεμμένα σε παράνομες δραστηριότητες ή να δεσμεύονται σε πράξεις που είναι αναξιοπρεπείς για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή του οργανισμού τον οποίο ελέγχουν
- Οφείλουν να σέβονται και να συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Οφείλουν να είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά την διάρκεια της άσκησης των καθηκόντων τους.

- Οφείλουν να μη χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή με τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νομικούς και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- Οφείλουν να ασχολούνται μόνο με εργασίες για τις οποίες έχουν τις απαραίτητες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες.

- Οφείλουν να παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου.

Οφείλουν να αναπτύσσουν συνεχώς την επάρκειά τους, την αποτελεσματικότητά τους και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

3.7 Σύστημα Εσωτερικών Δικλείδων

3.7.1 Εννοιολογικό πλαίσιο

Το σύστημα εσωτερικών δικλείδων μελετήθηκε σε ευρεία έκταση το 1992 από το COSO (το Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission ΗΠΑ). Η μελέτη αυτή κατέληξε στη δημοσίευση της έκθεσης COSO (Internal Control – Integrated Framework) (COSO, 1992). Ο σκοπός της μελέτης του COSO ήταν να δώσει κοινούς ορισμούς των σχετικών εννοιών και να θέσει πρότυπα σύγκρισης ώστε οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις και οργανισμοί να είναι σε θέση να αξιολογούν τα συστήματά τους. Το έτος 2004 το Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission εξέδωσε μίαν ενδογενή μελέτη, το Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO, 2004). Η μελέτη αυτή στηρίζεται στην υποδομή των προηγούμενων εκθέσεων του COSO και παρουσιάζει ένα πιο συγκροτημένο και ολοκληρωμένο πλαίσιο διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις του COSO (2004), το σύστημα δικλείδων ορίζεται ως μία διαδικασία που τίθεται σε εφαρμογή με φροντίδα και ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου, της εκτελεστικής διοίκησης ή άλλων στελεχών της επιχείρησης. Λεπτομερέστερα, το σύστημα δικλείδων αποτελείται από μία σειρά μέτρων, πολιτικών, διαδικασιών, βημάτων, μηχανισμών, τρόπου οργάνωσης, κανόνων λειτουργίας κ.λπ., που διατρέχουν το σύνολο της επιχείρησης (ή ενός οργανισμού), αναπτύσσονται και λειτουργούν εκ των προτέρων και δια των οποίων οι ασκούντες τη διοίκηση «ελέγχουν και κατευθύνουν» τις δραστηριότητες της επιχείρησης για την οποία είναι υπεύθυνοι. Σκοπός των δικλείδων είναι να προσφέρουν διασφάλιση και όχι απόλυτη εξασφάλιση, σχετικά με το βαθμό επίτευξης των παρακάτω αλληλοεπηρεαζόμενων κατηγοριών στόχων:

α) Χρηματοοικονομική πληροφόρηση: αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με την αποφυγή ουσιωδών σφαλμάτων,

β) Συμμόρφωση: συμμόρφωση με σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς.

γ) Λειτουργίες: βελτίωση της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομίας στη λειτουργία της επιχείρησης, που συμπεριλαμβάνει την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και την αποφυγή αναίτιας δημιουργίας υποχρεώσεων.

Ορισμένες πτυχές του ορισμού του συστήματος εσωτερικών δικλείδων πρέπει να τονιστούν για να γίνει άμεσα και πλήρως κατανοητή η έννοια του όρου. Πρώτον, το σύστημα

δικλιδών συντίθεται από μία αλληλουχία συστατικών μερών που πρέπει να λειτουργούν σε συνεχή βάση. Δε νοείται δηλαδή ένα αποτελεσματικό σύστημα δικλιδών να λειτουργεί με διαλείμματα. Δεύτερον, οι διαδικασίες που συνθέτουν το σύστημα δικλιδών διατρέχουν το σύνολο της επιχείρησης και συναρτώνται άμεσα με τους επιχειρηματικούς στόχους και τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση διοικείται. Μάλιστα, ένα αναποτελεσματικό σύστημα δικλιδών είναι ένδειξη αναποτελεσματικότητας διοίκησης και αντίστροφα. Τρίτον, το σύστημα δικλιδών δεν είναι πάγια, οριστική κατάσταση, αλλά ένας στόχος διαρκώς μεταβαλλόμενος καθώς οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης αενάως μεταβάλλονται.

Τέταρτον, το σύστημα δικλιδών σχεδιάζεται και υλοποιείται από ανθρώπους. Συνεπώς, λόγω ενδογενών περιορισμών στην ανθρώπινη φύση και δράση, πέραν άλλων επιπρόσθετων περιορισμών κόστους – οφέλους, η λειτουργία του συστήματος εσωτερικών δικλιδών σε καμία περίπτωση δεν παρέχει απόλυτη εξασφάλιση απέναντι στους κινδύνους, τους οποίους προσπαθεί να αντιμετωπίσει. Δηλαδή, το σύστημα δικλιδών μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους απόδοσης που έχουν τεθεί και να αποφύγει την καταστροφή ή την απώλεια αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί επίσης να συντελεί ουσιαστικά στην επίτευξη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς και στην αποφυγή αρνητικών συνεπειών τυχόν παραβάσεων (διοικητικές ή άλλες ποινές, αρνητική δημοσιότητα κ.λπ.). Ωστόσο, το σύστημα δικλιδών δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει την επιτυχία της επιχείρησης ή ακόμη και την ίδια την επιβίωσή της. Ομοίως, δεν μπορεί να εγγυηθεί την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς.

Το ΔΕΠ(Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο) 315 «Κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντός της και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ποσοτικού σφάλματος» αναφέρεται στο θέμα του συστήματος δικλιδών, έχοντας επηρεαστεί σε μεγάλο βαθμό από την έκθεση COSO (1992).

Στην παράγραφο 2, το ΔΕΠ 315 ορίζει ότι:

«... ο ελεγκτής οφείλει να αποκτήσει επαρκή κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντος στο οποίο αυτή λειτουργεί, συμπεριλαμβανομένου του συστήματος εσωτερικών δικλιδών, έτσι ώστε να ταυτοποιήσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους σημαντικών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είτε αυτά οφείλονται σε απάτες ή είναι τυχαία και να σχεδιάσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες».

Δηλαδή, ο ελεγκτής οφείλει να προβεί σε αξιολόγηση των υφιστάμενων δικλιδών με σκοπό να σχεδιάσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες. Οι διαδικασίες αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν δοκιμασίες της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δικλιδών και δοκιμασίες για τον εντοπισμό ουσιωδών ποσοτικών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής θα προχωρήσει σε δοκιμασία της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών δικλιδών εάν, μετά την αξιολόγησή του, πιστεύει ότι το σύστημα αυτό είναι επαρκώς αποτελεσματικό, ώστε να δικαιολογείται μείωση των δοκιμασιών εντοπισμού ποσοτικών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.7.2 Συστατικά στοιχεία

Ένα ορθολογικά αναπτυγμένο σύστημα δικλιδών πρέπει να είναι αρμονικά συνυφασμένο με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και να εξυπηρετεί τους θεμελιώεις στρατηγικούς επιχειρηματικούς σκοπούς. Το σύστημα αυτό λειτουργεί πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά όταν είναι ενσωματωμένο στην εσωτερική δομή και την οργάνωση της επιχείρησης.

Μία από τις ευρέως διαδεδομένες παρανοήσεις σχετικά με το σύστημα δικλίδων είναι ότι αυτό απαρτίζεται από ένα πλήθος ατέρμονων διαδικασιών (με τη μορφή εγχειριδίου), συχνά τυπικής μόνο σημασίας. Ωστόσο, όπως έχει εξηγηθεί, κεντρικό πυρήνα του συστήματος δικλίδων αποτελεί ο άνθρωπος και μάλιστα σε κάθε ιεραρχικό επίπεδο της επιχείρησης. Έτσι, στο σύστημα αυτό διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο μια σειρά από εσωτερικά, ως προς την επιχείρηση, πρόσωπα:

- Η εκτελεστική διοίκηση της επιχείρησης, δηλαδή ο γενικός ή διοικητικός διευθυντής και διευθυντές οικονομικών υπηρεσιών, λογιστηρίου, παραγωγής, προμηθειών, ανθρώπινου δυναμικού κ.λπ.

- Η ομάδα ή το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Η ομάδα αυτή διενεργεί για λογαριασμό της διοίκησης εκ των υστέρων έλεγχο επί της όλης διαχείρισης της επιχείρησης αλλά και επί του συστήματος δικλίδων.

- Κάθε μέλος του προσωπικού το οποίο, ανεξαρτήτως θέσεως, πρέπει να έχει σαφώς καθορισμένους ρόλους, μέσα στο σύστημα των δικλίδων.

Ιστορικά, η δομή του συστήματος δικλίδων έχει παρακολουθήσει τις εξελίξεις στον τρόπο διεξαγωγής των συναλλαγών, την εισαγωγή πληροφορικής τεχνολογίας στην καθημερινή λειτουργία των επιχειρήσεων και οργανισμών, αλλά και την επιστημονική γνώση και τα πορίσματα της ακαδημαϊκής έρευνας σε συναφείς τομείς. Το ΔΕΠ 315 υιοθετώντας πλήρως τη θέση της έκθεσης COSO (1992), αναγνωρίζει τα παρακάτω πέντε δομικά συστατικά στοιχεία του συστήματος δικλίδων, τα οποία παρουσιάζονται σχηματικά και στο διάγραμμα 1:

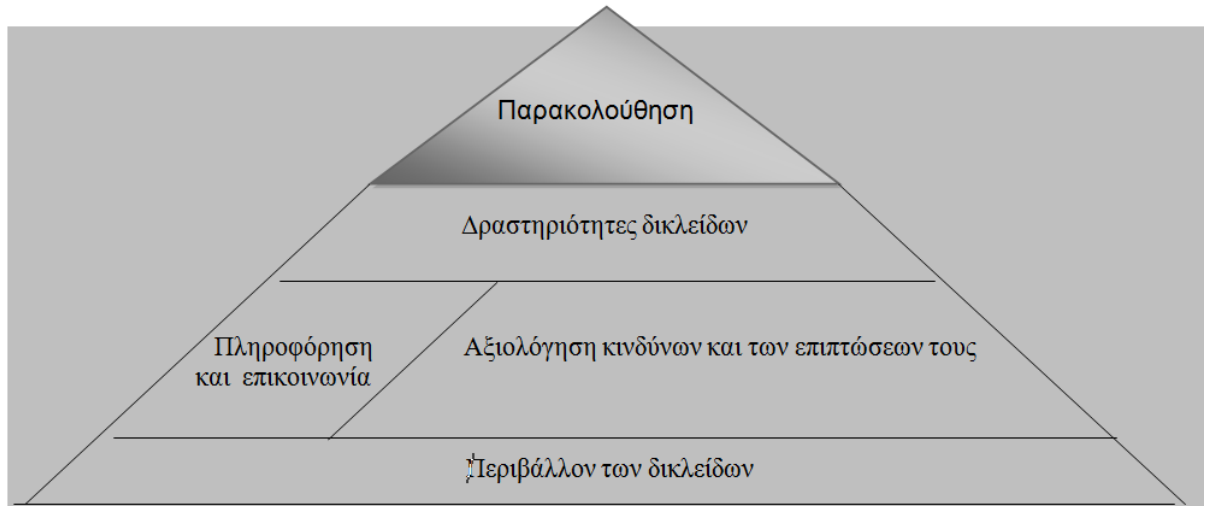
- **Το περιβάλλον των δικλίδων.** Το περιβάλλον των δικλίδων αποτελεί το θεμέλιο επί του οποίου οικοδομείται το όλο σύστημα εσωτερικών δικλίδων.

- **Αξιολόγηση των υφιστάμενων κινδύνων και των επιπτώσεών τους.** Η αξιολόγηση αυτή γίνεται από τη διοίκηση, αφού προηγουμένως καθοριστούν συμβατοί μεταξύ τους επιχειρηματικοί στόχοι σε πολλαπλά επίπεδα ιεράρχησης, με κεντρικό σημείο τις πιθανές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- **Δραστηριότητες δικλίδων.** Οι δραστηριότητες δικλίδων διασφαλίζουν ότι οι αποφασισμένες από τη διοίκηση δράσεις που **απαιτούνται** για την αντιμετώπιση των εντοπισμένων κινδύνων και την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων, πράγματι εκτελούνται αποτελεσματικά.

- **Πληροφόρηση και επικοινωνία.** Ένα άρτιο σύστημα ροής πληροφοριών και γνωστοποίησης ρόλων και υπευθυνότητας είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία των διαφόρων επιχειρηματικών διαδικασιών.

- **Παρακολούθηση.** Η παρακολούθηση σε τακτά διαστήματα, από τη διοίκηση, του συστήματος δικλίδων συνθέτουν τις πολιτικές αλλά και τις διάφορες ενέργειες, τις διαδικασίες, τους μηχανισμούς και τα μέτρα που λαμβάνονται με σκοπό να διασφαλισθεί ότι οι στόχοι της επιχείρησης και οι οδηγίες της διοίκησης σχετικά με τη διαχείριση των σχετικών κινδύνων και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται πιστά (Παπαδάτου, 2001).



Σχήμα 1: Η δομή του συστήματος εσωτερικών δικλείδων (Παπαδάτου, 2001)

✓ Περιβάλλον των δικλείδων (Παπαστάθη, 2003)

Το περιβάλλον των δικλείδων αποτελεί θεμέλιο επί του οποίου οικοδομείται το όλο σύστημα εσωτερικών δικλείδων. Το περιβάλλον των δικλείδων σχετίζεται με τη γενικότερη λειτουργία της διοίκησης και διακυβέρνησης της επιχείρησης. Αναφέρεται, μεταξύ άλλων, σε θέματα λειτουργίας της επιχείρησης, κανόνων συμπεριφοράς, ηθικής ακεραιότητας, δεοντολογίας και αξιοκρατίας καθώς και στην επίγνωση εκ μέρους της διοίκησης και του προσωπικού της σημασίας αυτών των παραμέτρων. Το περιβάλλον των δικλείδων δημιουργεί το όλο κλίμα, επηρεάζει την ψυχολογία και τον τρόπο σκέψης του προσωπικού και καθορίζει το βαθμό αναγνώρισης της σημασίας του συστήματος εσωτερικών δικλείδων, δημιουργώντας έτσι συνθήκες πειθαρχίας για όλο το προσωπικό, σε κάθε ιεραρχική βαθμίδα. Είναι αυτό που στην αγγλική γλώσσα ονομάζεται «*the tone at the top*», δηλαδή το στίγμα που εκπέμπει, με άλλα λόγια και έργα, η ανώτερη διοίκηση.

Μερικά από τα συστατικά που συνθέτουν το περιβάλλον των δικλείδων μπορούν να ομαδοποιηθούν στις παρακάτω επτά ενότητες:

- Η γενικότερη στάση, η διάθεση και η αξιολογική θέση της διοίκησης απέναντι στο θέμα του συστήματος εσωτερικών δικλείδων, τόσο για γενικότερα λογιστικά θέματα και θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όσο και για θέματα ανάληψης και διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων. Η παράμετρος αυτή είναι ίσως η σημαντικότερη στο όλο σύστημα δικλείδων καθώς θέτει το όλο κλίμα και επηρεάζει το σύνολο της επιχείρησης.

- Οι κανόνες λειτουργίας που έχει εκπονήσει η διοίκηση, η εταιρική κουλτούρα που έχει αναπτύξει και εμπεδώσει, το σύστημα αξιών που έχει προωθήσει (ακεραιότητα και ηθικές αξίες καθώς και προσήλωση στις αρχές της αξιοκρατίας, της ικανότητας, της δικαιοσύνης κ.λπ.).

- Η πολιτική διαχείριση ανθρώπινων πόρων, δηλαδή το σύστημα κινήτρων – ποινών, οι πρακτικές προσλήψεων, προαγωγών, εκπαίδευσης, αξιολόγησης, ενσωμάτωσης στην επιχειρηματική κουλτούρα κ.λπ.

- Η οργανωτική δομή της επιχείρησης η οποία παρέχει το πλαίσιο εντός του οποίου σχεδιάζονται και εκτελούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Σημαντικές παράμετροι είναι η καταλληλότητα της οργανωτικής δομής για το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων, ο βαθμός συγκεντρωτικής ή αποκεντρωτικής διοίκησης, η ύπαρξη σαφών

ορίων ευθύνης και αρμοδιότητας, ο αριθμός και η σπουδαιότητα υποκαταστημάτων ή θυγατρικών κ.λπ.

- Οι κανόνες για εκχώρηση αρμοδιότητας και ανάθεση ευθύνης στο προσωπικό για την λήψη αποφάσεων. Διεθνώς παρατηρείται μία τάση για μεταβίβαση αρμοδιότητας σε χαμηλότερα ιεραρχικά κλιμάκια, σε πρόσωπα που είναι πιο κοντά στις καθημερινές επιχειρηματικές δράσεις. Ωστόσο, είναι κρίσιμο αφενός μεν η εκχώρηση αρμοδιότητας και ευθύνης να γίνει στο επίπεδο που πραγματικά χρειάζεται, αφετέρου δε να έχει προηγουμένως δημιουργηθεί το κατάλληλο πλαίσιο αναφοράς και λογοδοσίας.

- Οι στρατηγικές επιλογές της διοίκησης για τον τρόπο ανάπτυξης της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η μεγέθυνση της επιχείρησης με εσωτερική οργανική ανάπτυξη ή η μεγέθυνση με εξαγορές και συγχωνεύσεις περισσότερο ή λιγότερο ανομοιογενών (οργανωτικά, διοικητικά, οικονομικά κ.λπ.)

- Ιδιαίτερης σημασίας παράμετρος στο περιβάλλον των δικλίδων είναι η τυχόν ύπαρξη κινήτρων που επιστρατεύονται τη δημιουργία και τη λειτουργία ενός αποτελεσματικού και αποδοτικού συστήματος δικλίδων. Για παράδειγμα, η ύπαρξη συστημάτων αμοιβών για τη διοίκηση με βάση τις πωλήσεις, δημιουργεί ένα κίνητρο για «φόρτωμα» των πελατών τον τελευταίο μήνα της χρήσης με ποσότητες εμπορευμάτων που δεν χρειάζονται πραγματικά στις συνήθεις συνθήκες λειτουργίας (channel stuffing).

3.7.3 Κίνδυνος Εσωτερικών Δικλίδων

Ο κίνδυνος εσωτερικών δικλίδων ορίζεται ως ο κίνδυνος να υπάρχει σημαντική ανακρίβεια στο υπόλοιπο ενός λογαριασμού ή σε μία κατηγορία συναλλαγών που δεν πρόκειται ούτε να προληφθεί ούτε να ανιχνευθεί έγκαιρα από τη δομή του εσωτερικού ελέγχου. Ο κίνδυνος εσωτερικών δικλίδων περιλαμβάνει τρεις πτυχές: το σχεδιασμό, την «ύπαρξη» και την πραγματική λειτουργία των ελέγχων. Ο ελεγκτής θα πρέπει να δοκιμάσει την πραγματική λειτουργία εκτελώντας δομικές ελέγχου. Αρχικά ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τη δομή του ελέγχου και μετά να αξιολογήσει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Για να κατανοήσει την εσωτερική δομή του, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώσει πληροφορίες σχετικά με το σχεδιασμό του και αν αυτό το σχέδιο έχει τεθεί σε λειτουργία. Μετά την κατανόηση των στοιχείων της δομής του εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο εσωτερικών δικλίδων. Εάν αξιολογήσει τον κίνδυνο στο μέγιστο, δεν χρειάζεται να εκτελέσει τις δομικές ελέγχου. Ωστόσο, εάν ο κίνδυνος του ελέγχου αξιολογείται σε επίπεδο κάτω από το μέγιστο, ο εσωτερικός ελεγκτής εφαρμόζει τις δοκιμές ελέγχου για την διατήρηση του επιθυμητού επιπέδου κινδύνου των εσωτερικών δικλίδων.

✓ Εκτίμηση Κινδύνου Εσωτερικών Δικλίδων

Ο κίνδυνος των εσωτερικών δικλίδων κυμαίνεται μεταξύ 30% και 100%. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι σε ένα επίπεδο κινδύνου 30% από τις 100 επιχειρήσεις, στις 30 το σύστημα εσωτερικών δικλίδων δεν θα μπορέσει να εντοπίσει ή και να αποτρέψει ουσιώδη σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όπως ο ενδογενής έτσι και ο κίνδυνος εσωτερικών δικλίδων μπορεί να μεταβάλλεται από λογαριασμό σε λογαριασμό ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Μια επιχείρηση μπορεί να έχει άρτιο σύστημα δικλίδων όσον αφορά τις αμοιβές προσωπικού ενώ οι δικλίδες που αφορούν τις προμήθειες να παρουσιάζουν σοβαρές αδυναμίες. Αυτονόητα ο κίνδυνος δικλίδων στην μισθοδοσία θα είναι μικρότερος σε σχέση με τις προμήθειες.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν την αξιολόγηση του κινδύνου των εσωτερικών δικλειδών είναι οι ακόλουθοι: α) οι προϊστάμενοι και το προσωπικό του λογιστηρίου του ελεγχόμενου, β) οι εσωτερικές συνθήκες των ελεγχόμενων, οι οποίες μπορούν να ανιχνεύσουν ή να αποτρέψουν δολιοφθορές, γ) η ασφάλεια του πληροφοριακού συστήματος και δ) οι πληροφορίες της διοίκησης για τον εντοπισμό εταιρικών δραστηριοτήτων.

Κατά πλαίσιο COSO (1996) οι παράγοντες που επηρεάζουν τον κίνδυνο εσωτερικών δικλειδών είναι οι εξής: περιβάλλον ελέγχου, αξιολόγηση κινδύνου, πληροφόρηση και επικοινωνία, ελεγκτικές δραστηριότητες και παρακολούθηση.

Το περιβάλλον ελέγχου θέτει το γενικό πνεύμα του οργανισμού. Αποτελεί το θεμέλιο για τις υπόλοιπες συνιστώσες παρέχοντας πειθαρχία και δομή. Οι παράγοντες του περιβάλλοντος ελέγχου περιλαμβάνουν την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες, την επάρκεια – ικανότητα του προσωπικού της μονάδας, τη φιλοσοφία της Διοίκησης και του τύπου λειτουργίας, της μεθόδου που η διοίκηση εξουσιοδοτεί και αναθέτει ευθύνες, οργανώνει και αναπτύσσει το προσωπικό και τέλος την προσοχή και την κατεύθυνση που παρέχεται από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Κάθε οικονομική μονάδα αντιμετωπίζει μια ποικιλία από κινδύνους από εσωτερικές και από εξωτερικές πηγές που πρέπει να αξιολογηθούν. Απαραίτητη προϋπόθεση της αξιολόγησης των κινδύνων είναι ο καθαρισμός επιχειρησιακών στόχων. Η εκτίμηση των κινδύνων περιλαμβάνει τον προσδιορισμό και την ανάλυση των σχετικών κινδύνων για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων, καταρτίζοντας μια βάση για την διαχείρισή τους. Εξαιτίας των οικονομικών, βιομηχανικών, ρυθμιστικών και λειτουργικών συνθηκών που συνεχώς μεταβάλλονται απαιτείται ο προσδιορισμός των ειδικών κινδύνων που επιφέρουν οι αλλαγές.

Ο προσδιορισμός, η κτήση και η διαβίβαση της πληροφορίας, πρέπει να γίνεται με τον κατάλληλο τρόπο και στον κατάλληλο χρόνο ώστε να καθιστά ικανό το προσωπικό να εκτελεί τα καθήκοντά του. Το πληροφοριακό σύστημα παράγει καταστάσεις, περιέχοντας πληροφορίες λειτουργικές, οικονομικές και σχετικές με την πλήρωση των κανόνων, βασικές για την εκτέλεση και τον έλεγχο των επιχειρησιακών εργασιών. Επιπροσθέτως ενημερώνει την επιχείρηση σχετικά με εξωτερικά συμβάντα, δραστηριότητες και συνθήκες που είναι απαραίτητες να ενημερώσουν το σύστημα λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων.

✓ *Εκτίμηση Κινδύνου Εντοπισμού*

Ο κίνδυνος εντοπισμού, είναι η πιθανότητα οι διαδικασίες και τα τεστ του ελεγκτή να μην εντοπίσουν ένα σφάλμα το οποίο αθροιστικά με άλλα σφάλματα μπορεί να είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο κίνδυνος εντοπισμού γεννάται από τα παρακάτω τέσσερα βασικά αίτια:

- Ανεπαρκής σχεδιασμός ελέγχου, με αποτέλεσμα ο ελεγκτής να εκτελέσει της πλέον ακατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες.

- Αποτυχία στον εντοπισμό σφαλμάτων οφειλόμενη στη δειγματοληπτική φύση του ελέγχου – κίνδυνος δειγματοληψίας.

- Αδυναμία του ελεγκτή να εντοπίσει σφάλματα λόγω πίεσης χρόνου, ανεπαρκούς εκπαίδευσης, έλλειψης γνώσεων ή εποπτείας – κίνδυνος μη σχετιζόμενος με την δειγματοληψία.

- Εσφαλμένη εκτίμηση του κινδύνου εσωτερικών δικλειδών.

Καθώς ο κίνδυνος ελέγχου έχει εδραιωθεί, ο κίνδυνος εσωτερικών δικλειδών και ο ενδογενής κίνδυνος έχουν αξιολογηθεί, ο εσωτερικός ελεγκτής λύνει την εξίσωση του συνολικού κινδύνου για τον υπολογισμό του κινδύνου εντοπισμού ως εξής:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

(όπου AR=Audit Risk, IR=Inherent Risk, CR=Control Risk. DR=Detection Risk)

Σύμφυτα Ενυπάρχων Κίνδυνος (IR ή inherent risk)

Κίνδυνος Συστήματος Ελέγχου (CR ή control risk)

Κίνδυνος Ανίχνευσης (DR ή Detection Risk)

Σύμφυτος κίνδυνος (Inherent Risk)

Ο σύμφυτος κίνδυνος είναι το ενδεχόμενο εμφάνισης λανθασμένης παραδοχής (assertion) στις οικονομικές καταστάσεις λόγω απουσίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο σύμφυτος κίνδυνος (Colbert and Alderman, 1995) είναι ο κίνδυνος:

- μη συμμόρφωσης με τους κανόνες και τους κανονισμούς (λογιστικός έλεγχος συμμόρφωσης)
- περιπτώσεων ανεπαρκών ή και ατελέσφορων διαδικασιών (λειτουργικός λογιστικός έλεγχος) και,
- περιπτώσεων σημαντικώς λανθασμένων διατυπώσεων που εισάγονται στο σύστημα (οικονομικός λογιστικός έλεγχος).

Ο ελεγκτής αξιολογεί τον σύμφυτο κίνδυνο χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη δομή ελέγχου. Δηλαδή, ο σύμφυτος κίνδυνος αξιολογείται χωρίς την πρότερη εξέταση των ελέγχων που μπορούν να είναι σε ισχύ για να αποτρέψουν ή να ανιχνεύσουν την μη συμμόρφωση, τις ανεπαρκείς και ατελέσφορες διαδικασίες, ή/και τις λανθασμένες διατυπώσεις. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση και εξετάζει πολλούς παράγοντες κατά την αξιολόγηση του κινδύνου. Οι σύμφυτα ενυπάρχοντες παράγοντες κινδύνου υποδιαιρούνται σε δύο σημαντικές κατηγορίες:

- Σε κυρίαρχους παράγοντες (Pervasive factors), και
- Σε ειδικούς παράγοντες (Specific inherent risk factors).

Οι κυρίαρχοι έμφυτοι παράγοντες κινδύνου, αφορούν την αξιολόγηση του έμφυτου κινδύνου σε όλες ή πολλές περιοχές λογιστικού ελέγχου. Οι ειδικοί έμφυτοι παράγοντες κινδύνου, αφορούν την αξιολόγηση του έμφυτου κινδύνου για ένα και μόνο ένα συγκεκριμένο λογαριασμό.

Κίνδυνος συστήματος ελέγχου (Control Risk)

Ο κίνδυνος συστήματος ελέγχου είναι η πιθανότητα ότι η αποτυχία συμμόρφωσης, οι ανεπαρκείς διαδικασίες, και οι λανθασμένες διατυπώσεις δεν θα ανιχνευθούν από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Ο κίνδυνος συστήματος ελέγχου (Knechel, 2001) είναι η πιθανότητα ότι το λάθος σε μια λογιστική ισορροπία μπορεί να εμφανιστεί αλλά να μην ανιχνευθεί εγκαίρως από τις πολιτικές και τις διαδικασίες δομών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η φύση του περιβάλλοντος ελέγχου, το σύστημα λογιστικής, και οι διαδικασίες ελέγχου έχουν επιπτώσεις στο επίπεδο κινδύνου ελέγχου. Για τους σκοπούς της κατανόησης της δομής εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής αφενός συγκεντρώνει τις πληροφορίες σύμφωνα με το σχέδιό του, και αφετέρου διαπιστώνει εάν το σχέδιο έχει τεθεί σε λειτουργία. Η δομή εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από κοινά στοιχεία, καθώς επίσης και από στοιχεία

που είναι συγκεκριμένα σε μια εφαρμογή-συγκεκριμένη περίπτωση. Η αξιολόγηση του κινδύνου ελέγχου, ακολουθεί την πλήρη κατανόηση των στοιχείων της δομής του εσωτερικού ελέγχου. Ο κίνδυνος ελέγχου μπορεί να αξιολογηθεί είτε στο ανώτατο όριό του, είτε σε επίπεδο κάτω από το μέγιστο. Εάν ο ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο ελέγχου στο ανώτατο όριό του (1.00 σε ποσοτική κλίμακα), δοκιμές ελέγχου δεν χρειάζεται να εκτελεστούν. Εντούτοις, εάν ο κίνδυνος ελέγχου αξιολογείται σε επίπεδο κάτω από το μέγιστο, ο εσωτερικός ελεγκτής εκτελεί τις δοκιμές των ελέγχων για να υποστηρίξει την αξιολόγηση του.

Ο κίνδυνος συστήματος ελέγχου αφορά την αποτελεσματικότητα σχεδιασμού και λειτουργίας των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου. Οι εκτιμήσεις για τον συγκεκριμένο κίνδυνο γίνονται με βάση τα στοιχεία που αποκτώνται προκειμένου να τεκμηριωθεί η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην αποφυγή ή τον εντοπισμό λαθών. Λόγω των περιορισμών που είναι συνυφασμένοι με οποιοδήποτε σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ως ένα βαθμό, η ύπαρξη αυτού του κινδύνου θα είναι πάντα υφιστάμενη.

Κίνδυνος αδυναμίας εντοπισμού λανθασμένης παραδοχής από τις ελεγκτικές διαδικασίες (Detection Risk).

Ο κίνδυνος ανίχνευσης αναφέρεται στην περίπτωση που ο εσωτερικός ελεγκτής, ως υπεύθυνος του εσωτερικού ελέγχου, δεν ανιχνεύει τις λανθασμένες διατυπώσεις, τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης, και τις ανεπαρκείς διαδικασίες. Αφορά την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται. Ο κίνδυνος αδυναμίας εντοπισμού λαθών μπορεί να αυξηθεί ή να μειωθεί από την ομάδα ελέγχου, σε αντίθεση με το συμφυή κίνδυνο και τον κίνδυνο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι δεν επηρεάζονται από την διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Ο κίνδυνος αδυναμίας εντοπισμού λανθασμένης παραδοχής (detection risk) αφορά ένα ή περισσότερα από τα εξής:

- το είδος και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που εφαρμόζονται,
- την αξιοπιστία των στοιχείων εκεί όπου εφαρμόζονται οι διαδικασίες, το βαθμό λεπτομέρειας στον οποίο υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία, και
- τον αριθμό και το ύψος των λογαριασμών που εξετάζονται.

Διαδικασίες οι οποίες είναι ανεπαρκείς, ή/και λανθασμένη διατύπωση που εισάγεται στο σύστημα δεν ανιχνεύεται και δεν αποτρέπεται από τη δομή ελέγχου και από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αποτελούν εκφάνσεις-αποτελέσματα κινδύνου ανίχνευσης.

Έχοντας επιλέξει ως επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου το 5% και με βάση τα όρια του ενδογενούς κινδύνου (80% έως 100%) και του κινδύνου εσωτερικών δικλειδών (30% έως 100%), ο κίνδυνος εντοπισμού κυμαίνεται μεταξύ 5% και 21%. Αυτονόητα ο κίνδυνος εντοπισμού μπορεί να μεταβάλλεται από λογαριασμό σε λογαριασμό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση των διαφόρων ανεξάρτητων μεταβλητών του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου παρουσιάζεται στον επόμενο πίνακα.

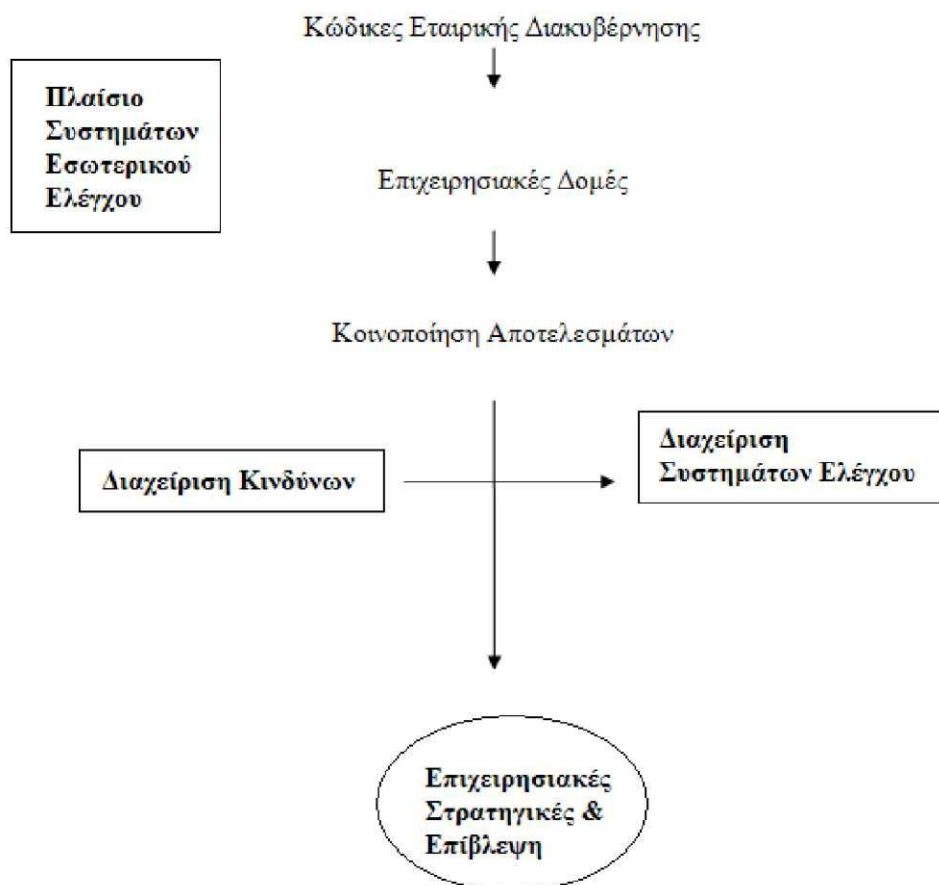
| Εκτίμηση CR | | | | |
|-------------|---------------------|--------------|---------|----------|
| | Μέγιστος | Υψηλός | Μέτριος | Χαμηλός |
| Εκτίμηση IR | Αποδεκτό επίπεδο DR | | | |
| Μέγιστος | Πολύ χαμηλός | Πολύ χαμηλός | Χαμηλός | Χαμηλός |
| Υψηλός | Πολύ χαμηλός | Χαμηλός | Χαμηλός | Μέτριος |
| Μέτριος | Χαμηλός | Χαμηλός | Μέτριος | Υψηλός |
| Χαμηλός | Χαμηλός | Μέτριος | Υψηλός | Μέγιστος |

✓ Επίλυση του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου

Με βάση το σχεδιαζόμενο επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού, ο ελεγκτής ρυθμίζει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα, και την έκταση των ουσιαστικών δοκιμών. Εάν ο κίνδυνος εντοπισμού είναι χαμηλός (δηλαδή, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να σχεδιάσει ουσιαστικά κριτήρια για την επίτευξη υψηλού επιπέδου εμπιστοσύνης), ο εσωτερικός ελεγκτής ρυθμίζει εκ νέου φύση, το χρονοδιάγραμμα, και την έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών ώστε να ανταποκρίνονται στο προγραμματισμένο επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού (Airmic, Alarm, and Irm, 2002).

3.8 Εσωτερικός έλεγχος και Εταιρική Διακυβέρνηση

Όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, ο εσωτερικός έλεγχος έχει ως αντικείμενο του την αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης. Οι τρεις παραπάνω έννοιες (εταιρική διακυβέρνηση, διαχείριση κινδύνων και διαχείριση συστημάτων ελέγχου) σύμφωνα με τον Spencer Pickett K. H., (2005) συνδέονται μεταξύ τους όπως απεικονίζεται στο ακόλουθο σχήμα:



Σχήμα 2: Spencer Pickett K.H., (2005)

Ερμηνεύοντας κάθε κομμάτι του σχήματος:

Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης: Αναφερόμαστε στους κώδικες, κανονισμούς, κατευθύνσεις και πρότυπα που υπάρχουν στις μεγάλες κυρίως επιχειρήσεις.

Επιχειρησιακές Δομές: Οι επιχειρησιακές δομές και διαδικασίες είναι εκείνες που εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση με τους κώδικες της εταιρικής διακυβέρνησης.

Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων: Αναφερόμαστε στα στοιχεία που πρέπει να παρουσιάζονται στις ετήσιες αναφορές, τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις παρατηρήσεις των ορκωτών λογιστών, τις αναφορές των διοικητικών στελεχών. Επιπλέον περιλαμβάνει αναφορές για τη συμμόρφωση της επιχείρησης με τους κώδικες εταιρικής διακυβέρνησης, τις αρχές διαχείρισης των κινδύνων και την αποστολή των συστημάτων ελέγχου.

Πλαίσιο Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου: Κάθε μεγάλος οργανισμός - επιχείρηση οφείλει να έχει ένα γενικευμένο πλαίσιο ελέγχου που θα καθορίζει τους ελεγκτικούς στόχους και τις ελεγκτικές πρακτικές. Θα παρέχει γενικές κατευθύνσεις για το πώς θα σχετίζονται και θα επικοινωνούν οι άνθρωποι μεταξύ τους και το πώς θα διαμορφώνονται οι επιχειρησιακές δομές και η διαδικασία εταιρικής διακυβέρνησης.

Διαχείριση κινδύνων: Το πλαίσιο συστημάτων εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει διαδικασίες για αναγνώριση, αξιολόγηση και διαχείριση των κινδύνων που απειλούν την επίτευξη της αποστολής και την βιωσιμότητα ενός οργανισμού ή επιχείρησης.

Διαχείριση Συστημάτων Ελέγχου: Έχοντας αξιολογήσει τους βασικούς κινδύνους, μια επιχείρηση πρέπει να τους διαχειριστεί μέσω μιας συστηματικής στρατηγικής διαχείρισης κινδύνων. Βασικό συστατικό της στρατηγικής αυτής είναι τα συστήματα ελέγχου που αποσκοπούν στον περιορισμό των μη αποδεκτών επιπέδων κινδύνου.

Επιχειρησιακές Στρατηγικές και Επίβλεψη: Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνων και η εξασφάλιση ότι τα συστήματα ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά, πρέπει να ενσωματώνονται σε μια συνολική στρατηγική, η οποία θα οδηγεί την επιχείρηση στην επίτευξη των στόχων της.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό, ότι η εταιρική διακυβέρνηση είναι μια ομπρέλα που ορίζει το μοντέλο-πλαίσιο ελέγχου και αναφορών το οποίο με τη σειρά του εξαρτάται από το σύστημα διαχείρισης των κινδύνων και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Μελέτη Περίπτωσης - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ Α.Ε. (Ε.Α.Β. Α.Ε.)

Στη συνέχεια της παρούσας εργασίας θα γίνει μελέτη περίπτωσης και εφαρμογής των παραπάνω περιγραφόμενων δικλείδων στην Ελληνική Αμυντική Βιομηχανία Α.Ε. Η Ε.Α.Β. αποτελεί μια από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες στη χώρα και επιλέχθηκε για τη μελέτη περίπτωσης καθώς το μέγεθός της καθώς και η οργανωτική της δομή είναι κατάλληλες για να διαπιστώσουμε εάν υπάρχει πραγματική εφαρμογή της θεωρίας στις επιχειρήσεις καθώς και το βαθμό στον οποίο οι δικλείδες οι οποίες τίθενται από τη διοίκηση βοηθούν στην αποτελεσματική εκτίμηση και διαχείριση του κινδύνου που προκύπτει.

4.1 Ιστορικό Ε.Α.Β. Α.Ε.

Δημιουργήθηκε το 1975 για την υποστήριξη των πτητικών μέσων των Ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων, τόσο σε επίπεδο παροχής υπηρεσιών όσο και σε επίπεδο παροχής προϊόντων. Μέσα σε αυτά τα 37 χρόνια της πορείας της ανέπτυξε τεχνογνωσία, εστίες εκπαίδευσης, αποκλειστικές συνεργασίες σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, συμμετοχές σε ερευνητικά προγράμματα εντάσεως υψηλής τεχνολογίας κ.α. (<http://www.hai.gr/index.php/el/the-company/hai-history.html>)

Σήμερα η ΕΑΒ, η μεγαλύτερη αεροναυπηγική και αμυντική εταιρεία της χώρας κατατάσσεται μεταξύ των σημαντικότερων Βιομηχανιών αεροναυπηγικής και ηλεκτρονικών, παγκοσμίως. Στην έρευνα, την συμπαραγωγή, τις κατασκευές, την συντήρηση, η ΕΑΒ ήταν και παραμένει μεταξύ των σημαντικότερων επιχειρήσεων του κλάδου, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

Η εταιρεία έχει κερδίσει διεθνή αναγνώριση και εμπιστοσύνη που πιστοποιείται και μέσω των συνεργασιών της με τις κορυφαίες διεθνείς Βιομηχανίες στο χώρο όπως, Lockheed Martin, EADS, Dassault Aviation, Finmeccanica, Snecma, Thales, Pratt & Whitney, Boeing κ.α. Συγκεκριμένα με την Pratt & Whitney έχει δημιουργήσει την κοινοπραξία «1Source AeroServices A.E.» με αντικείμενο την συντήρηση παρελκόμενων αεροκινητήρων του παγκόσμιου στόλου αεροσκαφών της στρατιωτικής και πολιτικής αεροπορίας. Η εταιρία συμμετέχει και συνεργάζεται με εθνικούς και διεθνείς οργανισμούς Αεροδιαστημικής, Άμυνας και Ασφάλειας όπως η Ένωση Ελληνικών Εταιριών Αεροδιαστημικής και Άμυνας, ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Ασφάλειας, ASD, Ευρωπαϊκός οργανισμός Άμυνας, Ευρωπαϊκός οργανισμός Διαστήματος. Επίσης η ΕΑΒ συμμετέχει σε μεγάλες σε μεγάλες Ευρωπαϊκές Τεχνολογίες Ερευνητικές πρωτοβουλίες όπως το CleanSky και το ARTEMIS καθώς και σε κοινοπραξίες με εθνικά και διεθνή ερευνητικά κέντρα και εταιρείες του κλάδου.

Η ΕΑΒ έχει πιστοποιηθεί:

- Από τη Rolls-Royce ως ένα από τα έξι Εξουσιοδοτημένα Κέντρα Συντήρησης (Authorized Maintenance Center - AMC) αεροκινητήρων T56 που λειτουργούν πλέον στον κόσμο,
- Από την LOCKHEED MARTIN ως Authorized Maintenance Center (AMC) για τα αεροσκάφη C-130,
- Από τη SNECMA ως εξουσιοδοτημένο Κέντρο Συντήρησης του αεροκινητήρα M53
- Από την HONEYWELL για τους αεροκινητήρες T53.

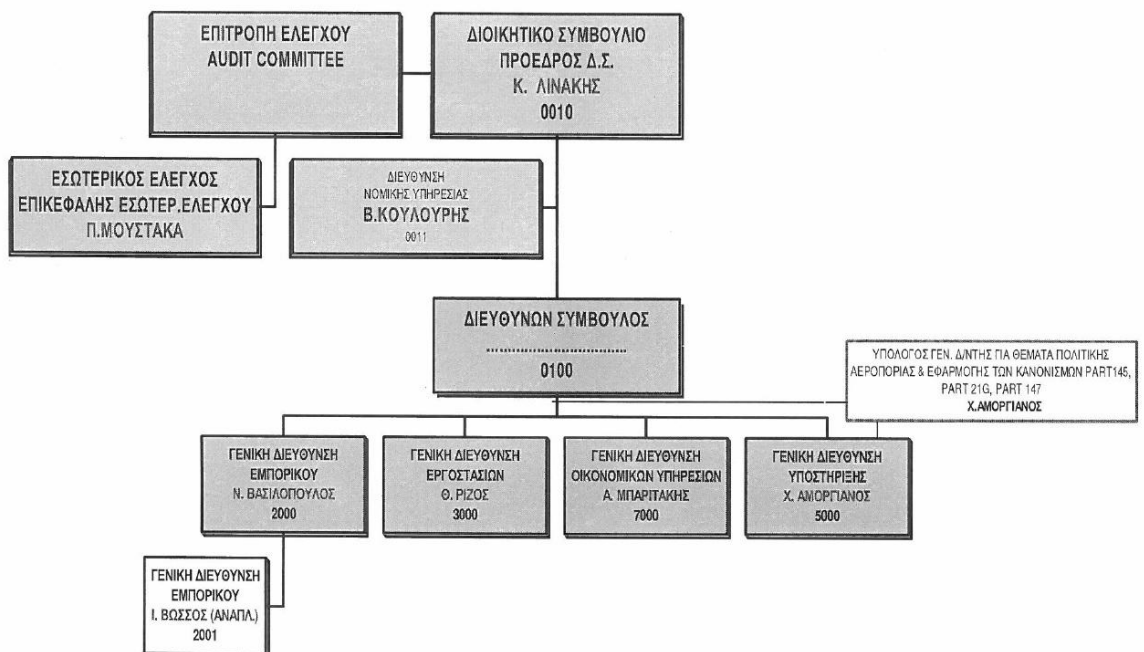
4.2 Κύριες δραστηριότητες της Ε.Α.Β. Α.Ε.

Αποστολή της ΕΑΒ είναι η παροχή προϊόντων και υπηρεσιών που περιλαμβάνουν συστήματα αέρος, διαστήματος και επιφάνειας, προς το Ελληνικό Δημόσιο και άλλους εγχώριους και διεθνείς πελάτες, αφενός στο χώρο της άμυνας και της ασφάλειας και αφετέρου στον πολιτικό τομέα, εστιάζοντας σε δραστηριότητες που μπορούν να λειτουργούν ως κέντρα επιχειρηματικής αριστείας.

Οι επιχειρηματικοί Άξονες Δραστηριότητας:

- Υπηρεσίες υποστήριξης στρατιωτικών πτητικών μέσων
- Υπηρεσίες υποστήριξης πτητικών μέσων πολιτικού νηολογίου
- Κατασκευή αεροπορικών δομών
- Σχεδίαση, Υλοποίηση και Διαιρέηση Ολοκληρωμένων Δορυφορικών & επίγειων Ευρυζωνικών Τηλεπικοινωνιακών Δικτύων και Παροχή Πολυμεσικών Τηλεπικοινωνιακών Υπηρεσιών.
- Κατασκευή ηλεκτρονικών συστημάτων και συστημάτων πληροφορικής με την ανάπτυξη ή παραμετροποίηση του Κατάλληλου Υλικού (H/W) και Λογισμικού (S/W)
- Παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης στα πλαίσια δραστηριοτήτων της εταιρείας
- Έρευνα και Ανάπτυξη Τεχνολογίας για την Σχεδίαση - Κατασκευή ιδίων προϊόντων στους τομείς της Αεροναυπηγικής και των Ηλεκτρονικών. (<http://www.hai.gr/index.php/el/capabilities-solutions/company-strategic-themes.html>)

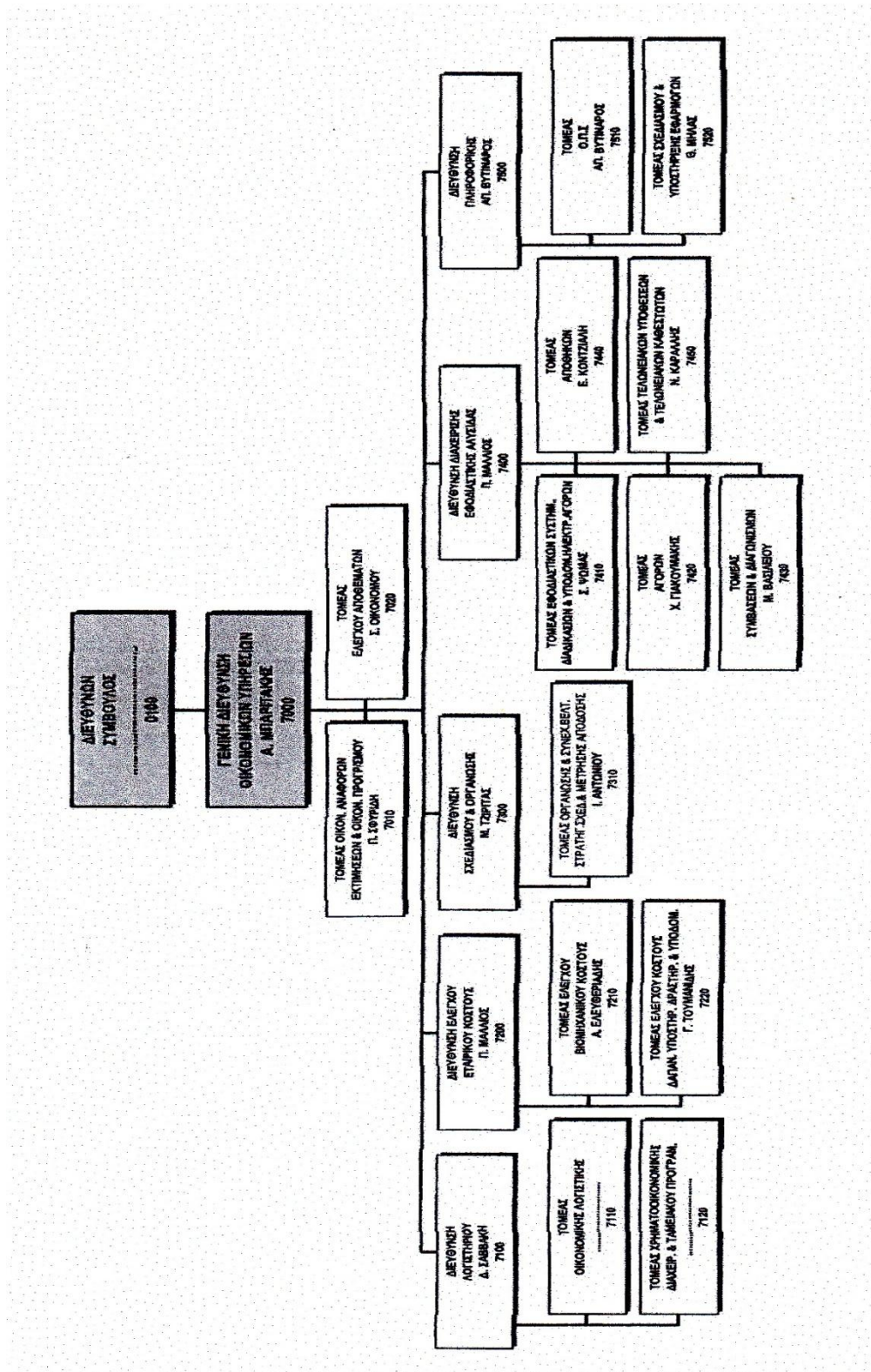
4.3 Οργανόγραμμα της Ε.Α.Β.



Σχήμα 3: Οργανόγραμμα

(<http://static.diavgeia.gov.gr/doc/%CE%92%CE%9B4%CE%A4469%CE%971%CE%93-%CE%A16%CE%95>)

Όπως παρατηρούμε από το παραπάνω οργανόγραμμα το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου δεν ανήκει σε κανένα τμήμα και αναφέρεται απευθείας στην επιτροπή ελέγχου και το Διοικητικό Συμβούλιο. Το γεγονός αυτό είναι απολύτως λογικό καθώς θα πρέπει να υπάρχει η πλήρης ανεξαρτησία του τμήματος έτσι ώστε να μην υπάρχει κάποια αμφιβολία σχετικά με τις διαδικασίες οι οποίες ακολουθούνται από το τμήμα.



4.4 Διαδικασίες για τη διαχείριση των παγίων

4.4.1 Ορισμός και κατηγορίες παγίων

Σύμφωνα με την κατευθυντήρια οδηγία λειτουργίας 16-09 της Ε.Α.Β. Α.Ε.: Πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή πάγιο ενεργητικό θεωρείται κάθε υλικό ή άυλο αγαθό που ανήκει κατά κυριότητα στην Εταιρεία και δεν προορίζεται για συναλλαγή, αλλά για μόνιμη χρήση και εξυπηρέτηση, απαραίτητη για την διεξαγωγή της βασικής εκμετάλλευσης, καθώς και των άλλων δευτερευουσών εκμεταλλεύσεων της. Σαν μόνιμα στοιχεία παραμένουν στην Εταιρεία μέχρι την πλήρη φθορά τους, ή την οικονομική απαξίωση τους ή με άλλο τρόπο απομάκρυνση τους από την εταιρία και επομένως είναι στοιχεία πολυετούς χρήσης.»

Πάγια αποτελούν:

✓ Κτίρια, Έπιπλα, Σκεύη, Μεταφορικά Μέσα, Συσκευές. Όλα τα αγαθά των κατηγοριών αυτών χαρακτηρίζονται σαν πάγια χωρίς κανένα κριτήριο επιλογής.

✓ Μηχανολογικός Εξοπλισμός, Ειδικά Εργαλεία (εκτός αναλωσίμων). Τα κριτήρια επιλογής της κατηγορίας αυτής είτε μεμονωμένα, είτε σε συνδυασμό μεταξύ τους είναι:

- Διάρκεια ζωής να υπερβαίνει τον ένα χρόνο
- Αξία να υπερβαίνει τις 300 ευρώ (100.000 δρχ), (εκτός ειδικών περιπτώσεων όπως π.χ. ειδικά εργαλεία κ.λ.π.)
- Ομάδα ή υπομονάδα NSN με βάση τις καταστάσεις ομαδοποίησης των παγίων
- Δυνατότητα του αγαθού να λειτουργεί και παρέχει εξυπηρέτηση από μόνο του
- Αγαθά που προβλέπεται να προσαρμοσθούν σε ήδη υπάρχον πάγιο αγαθό με σκοπό την βελτίωση της χρησιμότητάς τους, θεωρούνται σαν παρελκόμενα παγίου.

Σημείωση: στην κατηγορία αυτή των παγίων περιλαμβάνονται και είδη , όπως οι ηλεκτρικές συσκευές και μικροσυσκευές, τα όργανα ακριβείας κλπ

Για την παρακολούθηση των παγίων όλων των προηγούμενων κατηγοριών η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών χρησιμοποιεί τους παρακάτω κωδικούς:

11: Κτίρια, Εγκαταστάσεις Κτιρίων, Τεχνικά Έργα

12: Μηχανήματα, Τεχνικές Εγκαταστάσεις, Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός

13: Μεταφορικά Μέσα

14: Έπιπλα, Σκεύη, Λοιπός Εξοπλισμός, που υποδιαιρείται:

a. Έπιπλα, Σκεύη και

b. Μηχανογραφικός Εξοπλισμός και Συστήματα Τηλεπικοινωνίας

4.4.2 Απόκτηση παγίων

Αγορά με έκδοση Εντολής Αγοράς (PO). Με την έγκριση της αίτησης Η-22 «Αιτήσεις προς Διεύθυνση Συντηρήσεως Εγκαταστάσεων» σύμφωνα με την ΚΟΓΔ 30-02, (Εσωτερική αρίθμηση εταιρικής οδηγίας) η Διεύθυνση Εφοδιασμού προχωρά στην έκδοση της εντολής αγοράς, αντίγραφο της οποίας μαζί με το Η-22 αποστέλλεται στην Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών. Με βάση τα αντίγραφα αυτά (PO & Η-22), η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών εντάσσει το πάγιο στη κατάλληλη κατηγορία παγίου. Εάν κατά την παραλαβή του παγίων που αναφέρεται σε Η-22 και μετά την συνεργασία με την Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, διαπιστωθεί ότι κάποιο εξ' αυτών δεν είναι πάγιο αποχαρακτηρίζεται πριν γίνει η οριστική παραλαβή του.

Αγορά με Σύμβαση. Ο χαρακτηρισμός των παγίων της κατηγορίας αυτής γίνεται από την Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών με βάση αντίγραφο του H-22 και της σύμβασης προμήθειας που διατίθεται από τη Διεύθυνση Εφοδιασμού.

Πάγια από FMS Cases. Για την κατηγορία αυτή των παγίων ακολουθείται η ίδια διαδικασία με τις παραπάνω περιπτώσεις. Τα πάγια αυτά πρέπει κατά την παραλαβή τους να συνοδεύονται από το έντυπο των ΗΠΑ- DD Form 1348-1 “ DOD SingleLineItemRelease/ ReceiptDocument” σαν παραστατικό παραλαβής.

Τεχνικά Έργα. Όταν υπογραφεί η σύμβαση με τον ανάδοχο του έργου, ένα αντίγραφο της σύμβασης και του H-22 αποστέλλεται από τη Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων στην Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών. Με βάση τα αντίγραφα αυτά και το πρωτόκολλο παραλαβής των έργων, γίνεται ο χαρακτηρισμός τους και καταχώρηση στο ΟΠΣ από την Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, σε συνεργασία με τη Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων και Διεύθυνση Εφοδιασμού. Η Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων καταχωρεί το έργο στο ΟΠΣ (PM Module) με το Αριθμό της Λειτουργικής Περιοχής (FunctionalLocation).

Πάγια από Ιδιοκατασκευές της Εταιρείας. Ο χαρακτηρισμός των παγίων αυτής της κατηγορίας γίνεται μετά από την ολοκλήρωση της κατασκευής τους και με επιτόπου εξέταση εκ μέρους της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών σε συνεργασία με την Διεύθυνση Εφοδιασμού. Η Διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών συμπληρώνει και το έντυπο H-655 (Αναθ. 1) «Υποκατάστατο Δελτίο Εισαγωγής Παγίου» και το κρατάει στα αρχεία της. Αντίγραφο δε αυτού διαβιβάζεται στην Διεύθυνση Εφοδιασμού και στην Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων για καταχώρηση στο ΟΠΣ. Για τις ιδιοκατασκευές από τις Διευθύνσεις Παραγωγής ακολουθείται η ΚΟΓΔ 30-02 «Αιτήσεις προς τη Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων με το έντυπο H-22. Απαραίτητο είναι οι ιδιοκατασκευές μετά την ολοκλήρωσή τους να ευρίσκονται στον συγκεκριμένο χώρο για τον οποίο γίνεται η αίτηση.

Πάγια από την Πολεμική Αεροπορία. Ο χαρακτηρισμός αυτών των παγίων γίνεται με βάση το συνοδευτικό έντυπο «Δικαιολογητικόν Δοσοληψιών Υλικού» και εφόσον φέρει τις ενδείξεις AW 6178 ή AW 6179(Εσωτερική αρίθμηση που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο τύπο παγίων). Ο πάγιος εξοπλισμός από την Π.Α. χορηγείται στην Εταιρεία μετά από ενέργειες της ενδιαφερόμενης Επιχ. Μονάδας/ Διεύθυνσης. Μετά την οριστική έγκριση χορήγησης του αιτηθέντος παγίου, η ενδιαφερόμενη Επιχ. Μονάδα/ Διεύθυνση ενημερώνει την Διεύθυνση Εφοδιασμού, την Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και την Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων.

4.4.3 Παραλαβή παγίων

Από την Διεύθυνση Εφοδιασμού. Μετά την παραλαβή του παγίου η Διεύθυνση Εφοδιασμού ελέγχει τα συνοδευτικά παραστατικά, ενημερώνει το ΟΠΣ (Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα) (παραλαβή, χορήγηση στον αιτούντα/ ονοματεπώνυμο/ Υπηρεσία) και εκδίδει το έντυπο H-655 (Αναθ. 1), το οποίο αποστέλλει σύμφωνα με την διανομή που αναγράφεται στο ίδιο έντυπο. Ταυτόχρονα θα γίνεται σήμανση του κάθε παγίου με την τοποθέτηση σταθερής ετικέτας (αριθμός ΕΑΒ) (Tag Number), η οποία θα φέρει ένα μοναδικό αριθμό που θα αποτελεί ταυτότητα του παγίου (για κάθε τεμάχιο χωριστή ετικέτα). Ο αριθμός αυτός θα καταχωρείται στο ΟΠΣ, «Συντήρηση Εγκαταστάσεων» (Module PM) και στο πεδίο «Εξοπλισμός» (Equipment No) και θα συσχετίζεται με τα προαναφερθέντα στοιχεία παραλαβής και χρέωσης.

Από τον Αιτούντα/Χρήστη.

Για την παραλαβή όλων των παγίων, η Διεύθυνση Εφοδιασμού ειδοποιεί την αιτούσα Διεύθυνση. Ο χρήστης/Προϊστάμενος Υπηρεσίας υπογράφει το έντυπο Η-655 και χρεώνεται το πάγιο. Σε περίπτωση πολλών χρηστών το πάγιο χρεώνεται στον κοινό Προϊστάμενο των εργαζομένων ή έστω σε αυτόν που έχει την κύρια χρήση.

Το αντίγραφο του εντύπου Η-655 που διαβιβάζεται στην Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων ενέχει θέση ειδοποίησης για την εγκατάσταση του παγίου στον χρήστη, όπου απαιτείται και εφόσον προβλέπεται από το αντίστοιχο Η-22.

Τα τεχνικά έργα, για τα οποία δεν προβλέπεται έκδοση του εντύπου Η-655, παραλαμβάνονται με υπογραφή στο πρωτόκολλο παραλαβής των έργων από την επιτροπή Οικονομικών Υπηρεσιών και η Διεύθυνση Εφοδιασμού για την καταχώρηση στο ΟΠΣ.

Όλα τα πάγια πλην αυτών που κατασκευάζονται από φορείς της Εταιρείας, προωθούνται και μέχρι την παραλαβή τους από τους αιτούντες σε ιδιαίτερο αποθηκευτικό χώρο.

✓ Συστήματα παρακολούθησης παγίων

Η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών με βάση τα παραστατικά που παραλαμβάνει δημιουργεί και ενημερώνει το δικό της αρχείο (Module AM) για την παρακολούθηση των παγίων.

Η Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων ενημερώνεται για την εισαγωγή κάθε νέου παγίου που έχει κωδικό 11,12,13,14-1, με το Ροζ αντίγραφο του Η-655, τη σύμβαση προμήθειας ή το πρωτόκολλο παραλαβής, ανάλογα με την περίπτωση. Βάσει της ανωτέρω ενημέρωσης και εντός 10 ημερών καταγράφει τα απαραίτητα τεχνικά στοιχεία του παγίου στον τόπο εγκατάστασης και συμπληρώνει τα αντίστοιχα πεδία του ΟΠΣ.

Η Διεύθυνση Πληροφορικής και Επικοινωνιών ενημερώνεται για την εισαγωγή κάθε νέου παγίου που έχει κωδικό 14-2 σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση παγίων που αναφέρθηκε παραπάνω, με το Πράσινο Αντίγραφο του Η-655. Βάσει της ανωτέρω ενημέρωσης και εντός 10 ημερών καταγράφει τα απαραίτητα τεχνικά στοιχεία του παγίου στον τόπο εγκατάστασης του και συμπληρώνει τα αντίστοιχα στοιχεία του ΟΠΣ.

Για οποιαδήποτε αλλαγή των στοιχείων του χρήστη ή του κέντρου κόστους ή της χωροταξικής θέσης συμπληρώνεται το έντυπο Η-301 «Κάρτα Ελέγχου Θέσης» από τον χρήστη- το οποίο διαβιβάζεται στην Διεύθυνση Εφοδιασμού για ενημέρωση του ΟΠΣ- και συγχρόνως ενημερώνεται η Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων ή η Διεύθυνση Πληροφορικής και Επικοινωνιών με αντίγραφο του Η-301. Στην περίπτωση αυτή η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών ενημερώνεται από το ΟΠΣ.

Το έντυπο Η-301Α "Ετικέτα Μετακίνησης" συνοδεύει τον εξοπλισμό με ευθύνη του χρήστη κατά τις μετακινήσεις όπου αναγράφονται τα συγκεκριμένα στοιχεία του χώρου, από όπου έγινε η αποστολή του εξοπλισμού, καθώς και τα στοιχεία της παράδοσης και του κανούργιου χώρου.

Η Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων, για τον εξοπλισμό των κατηγοριών 11,12,13,14-1 και η Διεύθυνση Πληροφορικών και Επικοινωνιών για την κατηγορία 14-2 πρέπει να διενεργούν περιοδικούς ελέγχους (audits) προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα πάγια βρίσκονται στο εργαζόμενο και στους χώρους όπου έχουν χρεωθεί. Παράλληλα εκδίδεται σχετική αναφορά προς την Διεύθυνση Εφοδιασμού για διορθωτικές Ενέργειες.

Η Διεύθυνση Εφοδιασμού θα εκδίδει:

→ κάθε μήνα κατάσταση ανα Κωδ. Οργανογράμματος η οποία θα περιέχει τις παραλαβές του προηγούμενου μήνα, θα αποστέλλεται για επιβεβαίωση και θα

επιστρέφεται, υπογεγραμμένη από τον αρμόδιο Προϊστάμενο/Διευθυντή, στην Διεύθυνση Εφοδιασμού όπου και θα φυλάσσεται.

- Κάθε εξάμηνο συγκεντρωτική κατάσταση ανα Κωδ. Οργανογράμματος η οποία, θα αποστέλλεται για επιβεβαίωση και θα επιστρέφεται, υπογεγραμμένη από τον αρμόδιο Προϊστάμενο/Διευθυντή, στην Διεύθυνση Εφοδιασμού όπου και θα φυλάσσεται.
- Σε περίπτωση μετακίνησης του Προϊσταμένου από τη θέση του απογράφονται τα πάγια που έχει χρεωθεί, τακτοποιούνται οι διαφορές και χρεώνονται στο νέο χρήστη, με ευθύνη της Διεύθυνσης Εφοδιασμού.

✓ Διαγραφή παγίων

Λόγω παλαιότητας: σε περίπτωση που ένα πάγιο πάψει- λόγω παλαιότητας- να χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία, ο χρήστης του με επιστολή υπογεγραμμένη από τον Διευθυντή Διεύθυνσης του, ειδοποιεί την Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων για την σύγκληση επιτροπής που αποτελείται από εκπροσώπους των:

- Χρήστη
- Διευθυντή Εφοδιασμού
- Διεύθυνσης Συντήρησης Εγκαταστάσεων
- Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών
- Τομέα Ποιοτικής Εξασφάλισης.

Η επιτροπή συντάσσει πρωτόκολλο διαγραφής του παγίου λόγω παλαιότητας και το πάγιο προωθείται με ευθύνη του χρήστη σε ιδιαίτερο αποθηκευτικό χώρο του Εφοδιασμού και στην συνέχεια στον ΟΔΔΥ οπότε και διαγράφεται από τα μητρώα της Εταιρείας με ευθύνη της Διεύθυνσης Εφοδιασμού και Οικονομικών Υπηρεσιών. Σημείωση η παλαιότητα ενός παγίου για τις κατηγορίες 11,12,13,14-1 καθορίζεται από την Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων ή από την Διεύθυνση Πληροφορικής για την κατηγορία 14-2 σε συνεργασία με τον χρήστη με διάφορα κριτήρια (όπως π.χ. συχνότητα βλαβών, αδυναμία υποστήριξης σε ανταλλακτικά) τέτοια ώστε να καθιστά οικονομικά ασύμφορη τη διατήρηση του εν λειτουργία.

Λόγω μη Αναγκαιότητας στον Χρήστη: Στην περίπτωση που ένα πάγιο δεν είναι αναγκαίο στο χρήστη λόγω μη χρησιμοποίησης του πλέον στην παραγωγική διαδικασία, ο χρήστης με επιστολή υπογεγραμμένη από τον Προϊστάμενο Τομέα του, συγκαλεί επιτροπή από εκπροσώπους των:

- Χρήστη
- Διευθυντή Εφοδιασμού
- Διεύθυνσης Συντήρησης Εγκαταστάσεων
- Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών.

Η επιτροπή διερευνά τη δυνατότητα χρήσης του παγίου από άλλο φορέα της Εταιρείας και σε περίπτωση που δε διαπιστωθεί τέτοια δυνατότητα, η Διεύθυνση Εφοδιασμού προβαίνει σε ενέργειες πώλησης του παγίου.

Λόγω Καταστροφής/Απώλειας: σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας παγίου, ο χρήστης οφείλει να ειδοποιεί σχετικά την Διεύθυνση Ασφαλείας, Πυρασφάλεια και Ασφάλειας Πτήσεων και Εδάφους για την διεξαγωγή έρευνας και τον καταλογισμό των ευθυνών το αποτέλεσμα της έρευνας ανακοινώνεται στο χρήστη και αν υπάρχουν ευθύνες του προσωπικού, ακολουθείται η ΚΟΓΔ 10-08 «Χορήγηση Ειδών Ιδιοκτησίας ΕΑΒ και Ευθύνη του Προσωπικού στο οποίο έχουν χορηγηθεί» για την παρακράτηση της οφειλής ή επιβολή άλλης πειθαρχικής ποινής. Στη συνέχεια ο χρήστης ειδοποιεί τη Διεύθυνση

Συντήρησης Εγκαταστάσεων και ακολουθούνται τα προβλεπόμενα από την παράγραφο "Λόγω Παλαιότητας".

Πάγια Ιδιοκτησίας Πελάτη: η επιστροφή των παγίων αυτών στους πελάτες όταν παύσει ο δανεισμός γίνεται μέσω της Διεύθυνσης Εφοδιασμού.

- ✓ Υπεύθυνοι υλοποίησης
- Η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών είναι υπεύθυνη για τον χαρακτηρισμό των παγίων στοιχείων που ανήκουν κατά κυριότητα στην Εταιρεία, τη λογιστικοποίηση τους και γενικά τη λογιστική τους παρακολούθηση σε όλη τη διάρκεια της ζωής τους.
- Η Διεύθυνση Εφοδιασμού είναι υπεύθυνη για την προμήθεια και τη μεταφορά των αγορασθέντων παγίων, ως επίσης και την διακίνηση αυτών και των ιδιοκατασκευών στο χώρο του χρήστη, καθώς επίσης και την παραλαβή/διακίνηση των παγίων των πελατών, την χρέωση όλων των παραπάνω στον χρήστη και την παρακολούθηση τους μέσω ΟΠΣ.
- Η Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων είναι υπεύθυνη για την εγκατάσταση, συντήρηση, μετακίνηση και βελτίωση των παγίων.

4.5 Συμπεράσματα

Κλείνοντας τη παραπάνω ανάλυση της περίπτωσης της ΕΑΒ πρέπει να τονίσουμε ότι παρατηρούμε να εφαρμόζεται ένα ιδιαίτερα περίπλοκο και δαιδαλώδες σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Κάτι τέτοιο δεν πρέπει βεβαίως να μας κάνει ιδιαίτερη εντύπωση, καθώς η εταιρία λειτουργεί κάτω από κρατικό έλεγχο και οι διαδικασίες ακολουθούν τη φιλοσοφία που υπάρχει στη πλειοψηφία των κρατικών οργανισμών. Έτσι δεν λείπει η γραφειοκρατία και η λεπτομερής ανάλυση διαδικασιών για ορισμένες λειτουργίες που σε διαφορετική περίπτωση, ιδιωτικής εταιρίας, θα ήταν αρκετά πιο συμπυκνωμένες. Βεβαίως η διάρθρωση αυτή βοηθά στο να επιτυγχάνεται ένα ικανοποιητικό επίπεδο εσωτερικού ελέγχου σε μια μεγάλη εταιρία με πολλά τμήματα και μεγάλο αριθμό εργαζομένων. Άρα θα μπορούσαμε να πούμε ότι η κατάλληλη εκπαίδευση του προσωπικού είναι ιδιαίτερα σημαντική έτσι ώστε να λαμβάνει το κλίμα και τη νοοτροπία της εταιρίας και να μπορεί να την εφαρμόσει στο μέγιστο δυνατό βαθμό.

Επίσης από τη παραπάνω ανάλυση της περίπτωσης της Ε.Α.Β. προκύπτει ότι το σύστημα δικλίδων της εταιρίας που προκύπτει από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της είναι αρκετά δομημένο και περιλαμβάνει πολλές δικλίδες οι οποίες ακολουθούνται πιστά και οι οποίες επηρεάζουν τη λειτουργία της. Και στο επίπεδο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε ότι ακολουθούνται διαδικασίες μεγάλης έκτασης αλλά το γεγονός αυτό είναι απολύτως θεμιτό για τη διοίκηση, το κράτος καθώς και το κοινωνικό σύνολο αφού διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία των τμημάτων, ο σαφής διαχωρισμός τους και ο διαχωρισμός των λειτουργιών που απαιτούνται ώστε να γίνεται η επίτευξη των στόχων της εταιρίας. Η διαχείριση του πάγιου εξοπλισμού αποτελεί μια κρίσιμη λειτουργία καθώς αυτά αποτελούν ένα μεγάλο τμήμα της περιουσίας της. Οι δικλίδες που χρησιμοποιούνται καλύπτουν απόλυτα τις ανάγκες του εσωτερικού ελέγχου, και επιτυγχάνεται μία από τις θεμελιώδεις του αρχές η οποία είναι ότι δεν κινείται το κύκλωμα της διαχείρισης του παγίου εξοπλισμού μόνο από ένα τμήμα και μόνο από ένα μικρό αριθμό εργαζομένων, όπου στη περίπτωση αυτή ο κίνδυνος για την εταιρία θα ήταν μεγαλύτερος. Έτσι οι δικλίδες βοηθούν στην καλύτερη διαχείριση αλλά φυσικά και στην ελαχιστοποίηση του παρουσιαζόμενου κινδύνου.

Το σύστημα είναι ο βοηθός της διοίκησης να επικοινωνεί το όραμα, τους στόχους και τις επιδιώξεις της εταιρίας χωρίς να απαιτείται η καθημερινή, φυσική παρουσία σε όλα τα τμήματα, κάτι που είναι πρακτικά αδύνατον. Βεβαίως και επιδέχεται βελτιώσεις το σύστημα δικλίδων, όπως για παράδειγμα τη μείωση των σταδίων για τη τελική καταχώριση στα βιβλία της εταιρίας, ή η μείωση του μεγάλου αριθμού εντύπων που χρησιμοποιούνται αλλά παρόλα αυτά η ύπαρξη και μόνο ενός δομημένου συστήματος είναι η απαρχή και ο θεμέλιος λίθος όπου μπορούν να χτιστούν μελλοντικές βελτιώσεις.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι ραγδαίες εξελίξεις σε τοπικό-περιφερειακό και σε παγκόσμιο επίπεδο, η απελευθέρωση των αγορών, η τάση των ιδιωτικοποιήσεων, οι νέες κουλτούρες που αναπτύσσονται, η επέκταση, οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων και πλήθος άλλων παραγόντων καθιστούν ακόμα πιο επιτακτική την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου μέσα στις επιχειρήσεις.

Η τήρηση των βέλτιστων αρχών της Εταιρικής Διακυβέρνησης είναι μονόδρομος για τις εταιρείες. Η πίεση που ασκείται από τους επενδυτές για διαφάνεια και συνέπεια επιβάλλει στις εταιρείες να αναθεωρήσουν ορισμένες απόψεις και να υιοθετούν τα συστήματα Εταιρικής Διακυβέρνησης. Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, η αποδοτική λειτουργία του διοικητικού συμβουλίου, η συμμετοχή ανεξάρτητων και μη εκτελεστικών μελών σε αυτό, η προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων και η θεσμοθέτηση επιτροπής ελέγχου, είναι μερικά από τα σημεία στα οποία πρέπει να σταθούν οι εταιρείες. Η σωστή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιφέρει ένα πολύ σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την ίδια την επιχείρηση κάτι που θα την βοηθήσει από τη μία πλευρά να αποφύγει φαινόμενα κακοδιαχείρισης και από την άλλη να βελτιώσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις μέσω των υποδείξεων των ελεγκτών.

Η δημιουργία δικλίδων για την αποτελεσματική, όσο το δυνατόν περισσότερο, ακριβή μέτρηση του κινδύνου που προκύπτει από τη λειτουργία, και τις συναλλαγές των εταιριών είναι ο απώτερος σκοπός ενός ολοκληρωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η δημιουργία του συστήματος αυτού δεν σημαίνει αυτομάτως και την αποτελεσματική διαχείριση των κινδύνων αλλά είναι η βάση πάνω στην οποία πρέπει να στηριχτεί η μελλοντική βελτίωση του συστήματος. Οι συνεχείς βελτιώσεις και ο συνεχής έλεγχος των δικλίδων δίνει τη δυνατότητα για καλύτερη διαχείριση των παρουσιαζόμενων κινδύνων οι οποίοι δεν είναι ίδιοι με το πέρασμα του χρόνου. Μέσω της μελέτης περίπτωσης παρουσιάστηκε μια σημαντική προσπάθεια διαμόρφωσης ενός δομημένου συστήματος δικλίδων προσανατολισμένου σε όλο το προαναφερθέν πολύπλοκο επιχειρησιακό περιβάλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική βιβλιογραφία

Αληφαντής Γ. (2002), «Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Αληφαντής Γ. (2011), «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσης», Εκδόσεις Πάμισος.

Γκίνογλου Δ., Ταχυνάκης Π. (2004), «Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων», Εκδόσεις Rosili.

Γρηγοράκος Θ. Γ. (2011), «Ανάλυση και ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα.

Κοντάκος Α. (2004), «Γενική Λογιστική σε Ευρώ», Εκδόσεις Έλλην.

Μπάλης Θ. (2000), «Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Σταμούλης.

Παπαδάτου Θ. (2001), «Εσωτερικός έλεγχος Ανώνυμων εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα.

Παπαστάθη Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος στις Επιχειρήσεις-Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», τόμος Α, Αθήνα εκδόσεις ΟΠΑΠ.

Παπαστάθη Π. (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος στις Επιχειρήσεις Οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», τόμος Β, Αθήνα: εκδόσεις ΟΠΑΠ.

Πομόνης Ν. (2004), «Γενική Λογιστική ΙΙ», Εκδόσεις Σταμούλης.

Σακέλλης Εμμ. (2003), «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Ε.Σακέλλη.

Σακέλλης Εμμ. (2005), «Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Ε.Σακέλλη.

Καραμάνης Κ. (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική», Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε.

Φίλιος Β. (2010), «Λογιστική Θεωρία», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική

Ξένη βιβλιογραφία

Cheung, T. Chi. and Qiang, Chen. (1997). "Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited", *Managerial Auditing Journal*.

Airmic, Alarm, Irm (2002) "A Risk Management Standard".

Colbert, Janet L and Alderman, C. Wayne. (1995). "A risk-driven approach to the internal audit". *Assessment and internal control*, IFA, New York, NY.

Knechel, W.Robert. (2001). "Auditing Assurance & Risk", 2nd Edition, Canada, South-Western College Publishing.

SpencerPickett KH., (2005). "The Essential Handbook of Internal Auditing", 2005.

Ηλεκτρονικές πηγές

<http://static.diavgeia.gov.gr/doc/%CE%92%CE%9B4%CE%A4469%CE%971%CE%93-%CE%A16%CE%95>

<http://www.hai.gr/index.php/el/the-company/hai-history.html>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Κωδικοποίηση Διαδικασιών της Ε.Α.Β.

- ΚΟΔ 40 «Απογραφή και Έλεγχος Παγίων στοιχείων Ενεργητικού»
- ΚΟΔ 57 «Προϋπολογισμός Παγίων Στοιχείων»
- ΚΟΔ 10-08 «Χορήγηση Ειδών Ιδιοκτησίας ΕΑΒ και Ευθύνη του Προσωπικού στο οποίο έχουν χορηγηθεί»
- ΚΟΔ 30-02 «Αιτήσεις προς την Διεύθυνση Συντήρησης Εγκαταστάσεων με το Έντυπο Η-22»
- ΚΟΔ 30-10 «Απογραφή Περιουσιακών στοιχείων ελεγχόμενων από το σύστημα IFR»
- ΚΟΔ 30-11 «Έλεγχος Θέσης περιουσιακών στοιχείων ΕΑΒ ελεγχόμενων από το σύστημα IFR»
- ΚΟΔ 30-12 «Πρόγραμμα προληπτικής συντήρησης Εγκαταστάσεων»