



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ
Χ.Α. ΠΡΙΝ ΤΟ 2004 ΚΑΙ ΜΕΤΑ»**

ΤΟΡΝΑΖΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΑΜ:7114

ΣΓΟΥΡΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ ΑΜ:6937



ΗΡΑΚΛΕΙΟ

ΜΑΡΤΙΟΣ 2011

ΠΡΟΛΟΓΟΣ - ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα αυτή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της υποχρεωτικής πτυχιακής εργασίας κατά τη διάρκεια των σπουδών μας στο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης, στο τμήμα Λογιστικής κατά το Ακαδημαϊκό έτος 2010 – 2011 υπό την επίβλεψη του καθηγητή κ. Ιωάννη Γιαννούλη.

Ο βασικός στόχος αυτής της πτυχιακής εργασίας είναι η μελέτη και η παρουσίαση του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών (έλεγχος της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων Λογιστικών Καταστάσεων) σε εισηγμένες εταιρείες στο Χ.Α.

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους όσους μας βοήθησαν στην εκπόνηση αυτής της πτυχιακής και ιδιαίτερα τον καθηγητή μας και εισηγητή της πτυχιακής αυτής κ. Ιωάννη Γιαννούλη, για την αμέριστη συμπαράσταση, συνεργασία και καθοδήγηση του. Τον ευχαριστούμε επίσης, για όλα όσα μας δίδαξε, για το επιστημονικό υλικό που μας παρείχε καθώς και για τις συμβουλές του καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας.

Όλες οι δυσκολίες που αντιμετωπίσαμε κατά την εκπόνηση αυτής της εργασίας, ξεπεράστηκαν με αρκετό διάβασμα και υπομονή, ευελπιστώντας η πτυχιακή αυτή να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες και του πιο απαιτητικού αναγνώστη.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα οικονομικά και λογιστικά σκάνδαλα που συνέβησαν κυρίως στις Η.Π.Α. στις αρχές του 21^{ου} αιώνα (Enron, World Com) επανέφεραν πάλι στο προσκήνιο το μείζον θέμα της λογιστικής απάτης και τους τρόπους αντιμετώπισης της.

Γι' αυτό, η συμβολή της *Ελεγκτικής επιστήμης*, ως προς την αποφυγή τυχόν σφαλμάτων ή παραλείψεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης κρίνεται ουσιώδης.

Στην εργασία αυτή, περιγράφεται ο σωστός τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των λογαριασμών μίας εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α., παρουσιάζεται το ενδεικνυόμενο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου που πρέπει να υπάρχει σε κάθε ομάδα λογαριασμών και επισημαίνονται οι ενέργειες του Ορκωτού Ελεγκτή για την επαλήθευση των υπολοίπων τους καθώς και τα σημεία που παρουσιάζουν δυσκολίες ως προς τον έλεγχο τους.

Θα πρέπει να δίνεται μεγάλη σημασία στην αποτελεσματικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου, από την Διοίκηση της εταιρείας, έτσι ώστε αφενός να αποφεύγονται «τυχαίες» παραλείψεις στις ΟΚ της και αφετέρου να διευκολύνει τον Ο.Ε. στο δύσκολο, ομολογουμένως, έργο του.

Κι' αυτό γιατί ο Ορκωτός Ελεγκτής, ως ένα από τα κύρια θεσμικά όργανα του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρείας, έχει την κυριότερη ευθύνη για την αποκάλυψη των λογιστικών απατών. Με την έκθεση ελέγχου που διατυπώνει ο ΟΕ, εκφράζει την γνώμη του για την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρείας. Η γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή έχει βαρύνουσα σημασία καθώς προσδίδει αξιοπιστία και αντικειμενικότητα στις ελεγχόμενες ΟΚ της εταιρείας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
---------------	---

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ.....	8
---------------------------	---

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	9
------------------------	---

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Σκοπός της εργασίας.....	10
2. Εσωτερικός Έλεγχος (έννοια, σκοπός, στόχος).....	11
3. Εξωτερικός Έλεγχος (έννοια, σκοπός, στόχος).....	12
4. Σχέση μεταξύ Εσωτερικού – Εξωτερικού ελέγχου.....	13
5. Διαφορές Εσωτερικού – Εξωτερικού ελέγχου.....	15
6. Ανάδειξη του εξεταζόμενου προβλήματος (προβληματισμός).....	15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1.1 Εισαγωγή.....	16
1.2 Κωδικοί στοιχείων.....	17
1.3 Ανάλυση στοιχείων.....	17
1.4 Αποτίμηση παγίων στοιχείων.....	18
1.5 Τρόποι κτήσης παγίων στοιχείων.....	20
1.6 Μητρώο παγίων στοιχείων.....	22
1.7 Ιδιοκατασκευή κτιρίων.....	26
1.8 Εύλογη αξία παγίων στοιχείων.....	26
1.9 Απομείωση παγίων στοιχείων.....	27
1.10 Απόσβεση παγίων στοιχείων.....	28
1.11 Εσωτερικός Έλεγχος παγίων στοιχείων (σκοποί, μέτρα).....	31
1.12 Εξωτερικός Έλεγχος παγίων στοιχείων (έλεγχος τεκμηρίωσης).....	32
1.13 Εσωτερικός Έλεγχος Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης (μέτρα).....	35
1.14 Εξωτερικός Έλεγχος (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	35
1.15 Εσωτερικός Έλεγχος Συμμετοχών (μέτρα).....	36
1.16 Εξωτερικός Έλεγχος (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.1 Εισαγωγή.....	38
2.2 Κωδικοί στοιχείων.....	38
2.3 Απογραφή αποθεμάτων.....	39
2.4 Αποτίμηση αποθεμάτων.....	40
2.5 Εσωτερικός Έλεγχος Αποθεμάτων (σκοποί, μέτρα).....	41
2.6 Εξωτερικός Έλεγχος (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

3.1 Εισαγωγή.....	51
3.2 Κωδικοί στοιχείων.....	51
3.3 Απαιτήσεις.....	52
3.3.1 Λογαριασμός (30) «Πελάτες».....	52
3.3.1.1 Κατάσταση ενηλικίωσης πελατών (ageing analysis).....	52
3.3.1.2 Έγκριση πελάτη.....	53
3.3.1.3 Διαγραφή πελάτη.....	53
3.3.2 Λογαριασμός (31) «Γραμμάτια εισπρακτέα».....	53
3.3.3 Λογαριασμός (33) «Χρεώστες Διάφοροι».....	54
3.3.4 Εσωτερικός Έλεγχος Απαιτήσεων (σκοποί, μέτρα).....	55
3.3.5 Εξωτερικός Έλεγχος Απαιτήσεων (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	56
3.4 Χρεόγραφα.....	61
3.4.1 Μετοχές.....	62
3.4.2 Ομολογίες.....	63
3.4.3 Διαφορές μετοχής – ομολογίας.....	64
3.4.4 Εσωτερικός Έλεγχος Χρεογράφων (σκοποί, μέτρα).....	64
3.4.5 Εξωτερικός Έλεγχος Χρεογράφων (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	66
3.5 Διαθέσιμα.....	70
3.5.1 Λογαριασμός (38) «Ταμείο».....	70
3.5.2 Εσωτερικός Έλεγχος Ταμείου.....	71
3.5.3 Εξωτερικός Έλεγχος Ταμείου (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	73

3.5.4 Καταθέσεις Όψεως και προθεσμίας.....	76
3.5.5 Κατάρτιση τραπεζικής συμφωνίας.....	77
3.5.6 Συμφωνία Ταμείου.....	78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

4.1 Εισαγωγή.....	79
4.2 Κωδικοί στοιχείων.....	79
4.3 Εσωτερικός Έλεγχος στοιχείων Καθαρής Θέσης (σκοποί, μέτρα).....	80
4.4 Εξωτερικός Έλεγχος στοιχείων Καθαρής Θέσης (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	82

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

5.1 Εισαγωγή.....	88
5.2 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.....	88
5.3 Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις.....	89
5.3.1 Κωδικοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων.....	89
5.4 Εσωτερικός Έλεγχος Υποχρεώσεων (σκοποί, μέτρα).....	89
5.5 Εξωτερικός Έλεγχος Υποχρεώσεων (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	91
5.6 Έλεγχος Λογαριασμών Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων.....	96

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ (ΟΡΓΑΝΙΚΑ) ΕΞΟΔΑ

6.1 Έννοια και ορισμός των εξόδων.....	99
6.2 Κωδικοί στοιχείων.....	100
6.3 Μισθοδοσία.....	100
6.4 Εξωτερικός Έλεγχος Μισθοδοσίας (έλεγχος τεκμηρίωσης).....	100
6.5 Έννοια, μέτρηση και θέση εξόδου στην επιχείρηση.....	105
6.6 Συμψηφισμός Εξόδων.....	107
6.7 Διαφορές Δ.Λ.Π με Ε.Γ.Λ.Σ.	109

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ (ΟΡΓΑΝΙΚΑ) ΕΣΟΔΑ

7.1 Έννοια και ορισμός των εσόδων.....	113
7.2 Κωδικοί στοιχείων.....	113
7.3 Έννοια, μέτρηση και θέση εσόδου στην επιχείρηση.....	114
7.4 Πραγματοποίηση και αναγνώριση εσόδων. Μέθοδοι πραγματοποιήσεως εσόδων.....	118
7.5 Συμψηφισμός εσόδων.....	121

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

8.1 Έννοια αποτελέσματος.....	122
8.2 Περιεχόμενο της ομάδας 8.....	122
8.3 Κωδικοί στοιχείων.....	123
8.4 Κατάρτιση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.....	124
8.5 Λογαριασμός (80) «Γενική Εκμετάλλευση».....	125
8.6 Λογαριασμός (81) «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».....	128
8.7 Λογαριασμός (86) «Αποτελέσματα Χρήσεως».....	129
8.8 Λογαριασμός (88) «Αποτελέσματα προς διάθεση».....	130
8.9 Λογαριασμός (89) «Ισολογισμός».....	131

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

9.1 Έννοια πρόβλεψης.....	132
9.2 Διακρίσεις προβλέψεων.....	132
9.3 Εξωτερικός Έλεγχος προβλέψεων (σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης).....	133

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

10.1 Εισαγωγή.....	136
10.2 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού (36).....	136
10.3 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού (56).....	137
10.4 Εφαρμογή – Παράδειγμα Μεταβατικών Λογαριασμών.....	138

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΚΥΚΛΩΜΑ ΑΓΟΡΩΝ

11.1 Εισαγωγή.....	140
11.2 Επιχειρηματικός Στόχος	140
11.3 Ποιοί Λογαριασμοί επηρεάζονται	140
11.4 Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση.....	141
11.5 Τι ελέγχους διενεργεί το τμήμα προμηθειών.....	142
11.6 Αδυναμίες στο Κύκλωμα Αγορών.....	143
11.7 Ελεγκτικός Κίνδυνος. Σκοπός Εξωτερικού Ελέγχου.	143
11.7.1 Αξιολόγηση του Σ.Ε.Ε.....	144
11.7.2 Προληπτικά μέτρα Εσωτερικού Ελέγχου.....	145
11.7.3 Τελικός έλεγχος των λογαριασμών.....	146
11.8 Αναλυτικές Διαδικασίες	146

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 ΚΥΚΛΩΜΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

12.1 Εισαγωγή.....	147
12.2 Επιχειρηματικός Στόχος Κυκλώματος Πωλήσεων.....	147
12.3 Ποιοι Λογαριασμοί επηρεάζονται.....	148
12.4 Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση.....	149
12.5 Τι ελέγχους διενεργεί το τμήμα πιστωτικού ελέγχου.....	150
12.6 Αδυναμίες στο Κύκλωμα Πωλήσεων.....	151
12.7 Εσωτερικός Έλεγχος Κυκλώματος Πωλήσεων.....	151
12.7.1 Κίνδυνοι Κυκλώματος Πωλήσεων.....	154
12.7.2 Προληπτικά μέτρα Εσωτερικού Ελέγχου.....	155
12.8 Ελεγκτικοί σκοποί κατά τον έλεγχο των πωλήσεων.....	156

ΕΠΙΛΟΓΟΣ (Συμπεράσματα).....	157
-------------------------------------	------------

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	158
-----------------------	------------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ.....	174
----------------------------------	------------

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΓΠΑΛ	Γενικά Παραδεκτές Αρχές Λογιστικής
ΔΔΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΓΑΣ	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΔΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΝ	Ενεργητικό
ΙΣ	Ισολογισμός
ΚΑΧ	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΟΚ	Οικονομικές Καταστάσεις
ΟΕ	Ορκωτός Ελεγκτής
ΠΑΘ	Παθητικό
ΣΕΕ	Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου
ΣΟΕΛ	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΣΟΛ	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
ΦΕ	Φύλλα εργασίας
ΧΑΑ	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 0.1	Κριτήρια Υποχρεωτικού Ελέγχου μιας Α.Ε. από Ο.Ε....	13
Πίνακας 0.2	Διαφορές Εσωτερικού – Εξωτερικού Ελέγχου.....	15
Πίνακας 1.1	Στοιχεία που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Παγίων...	23
Πίνακας 1.2	Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων.....	25
Πίνακας 10.1	Επεξήγηση Μεταβατικών Λογαριασμών.....	138
Πίνακας 10.2	Εφαρμογή των Μεταβατικών Λογαριασμών.....	139
Πίνακας 11.1	Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση Κυκλώματος Αγορών.	141
Πίνακας 11.2	Αδυναμίες Κυκλώματος Αγορών.....	143
Πίνακας 12.1	Λογαριασμοί που επηρεάζονται στο Κύκλωμα Πωλήσεων.	148
Πίνακας 12.2	Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση Κυκλώματος Πωλήσεων.....	149
Πίνακας 12.3	Αδυναμίες Κυκλώματος Πωλήσεων.....	151

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην σημερινή εποχή, η συμβολή της Ελεγκτικής επιστήμης, ως προς την αποφυγή τυχόν σφαλμάτων ή παραλείψεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης κρίνεται ουσιώδης. Για αυτόν τον λόγο η ύπαρξη ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου (εσωτερικός – εξωτερικός) είναι απαραίτητη και αναγκαία σε μια οικονομική μονάδα. Από την παρακάτω εργασία, αναδεικνύεται και παρουσιάζεται η χρησιμότητα της Ελεγκτικής (δηλαδή το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών) ως μέσο πρόληψης και αποφυγής λογιστικών απατών και σκανδάλων κατά την διαχείριση της περιουσίας μίας οικονομικής μονάδας.

1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι η μελέτη και η προβολή του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών (σημειώσεις και παρατηρήσεις) σε εισηγμένες εταιρείες στο Χ.Α. πριν το 2004 και μετά. Πιο συγκεκριμένα, παρουσιάζεται ο σωστός τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των λογαριασμών σε μία εταιρεία, το Σ.Ε.Ε (Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου) που πρέπει να υπάρχει, καθώς και οι ενέργειες του Ο.Ε. (Ορκωτού ελεγκτή) για την κάλυψη των τυχόν κενών που υπάρχουν στο Σ.Ε.Ε., για την επαλήθευση των υπολοίπων τους στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις.

Η εργασία χωρίζεται σε 3 βασικά μέρη.

Στο 1^ο μέρος αναφέρονται ο σκοπός της εργασίας καθώς και κάποιες βασικές εισαγωγικές έννοιες του ελέγχου.

Στο 2^ο μέρος παρουσιάζεται αναλυτικά η κάθε ομάδα λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ καθώς και τα Κυκλώματα Αγορών και Πωλήσεων, τα σημεία που παρουσιάζουν κινδύνους , το Σ.Ε.Ε. που πρέπει να υιοθετείται από την ίδια την εταιρεία σε κάθε ομάδα λογαριασμών καθώς και οι επισημάνσεις των Ορκωτών Ελεγκτών κατά τον έλεγχο του Σ.Ε.Ε .

Στο 3^ο και τελευταίο μέρος καταγράφονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εργασία αυτή, παρατίθενται οι πηγές από τις οποίες προήλθε το υλικό για την εργασία ενώ στο παράρτημα παρουσιάζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάποιων Α.Ε εισηγμένων στο Χ.Α.Α..

2. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (έννοια, σκοπός, στόχος)

Εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και ασκείται από υπαλλήλους της.

Τονίζεται όμως ιδιαίτερα ότι, με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» δεν εννοούμε μόνο την ιδιαίτερη υπηρεσία ελέγχου που υπάρχει στην επιχείρηση, αλλά **εννοούμε το όλο σύστημα οργάνωσης των διαδικασιών εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής απεικόνισης**. Ο ορθός όρος του συστήματος αυτού είναι «**σύστημα εσωτερικού ελέγχου**». Με τον όρο αυτό εννοούμε την κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών υπηρεσιών της εταιρείας, την κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού και την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε :

- Να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών.
- Να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
- Να φυλάσσονται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (π.χ. αποθέματα, χρεόγραφα).

Βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου είναι η ύπαρξη ενός συστηματικού σχεδίου οργάνωσης, η ύπαρξη κατάλληλου προσωπικού και η ύπαρξη ικανοποιητικού αριθμού γραπτών οδηγιών.

Αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) είναι η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση, μέσω επιστημονικών προσεγγίσεων και αναλύσεων με σκοπό την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.), προκειμένου η διοίκηση, να διαχειριστεί τους επιχειρηματικούς κινδύνους κατά άριστο τρόπο, που είναι και το κύριο μέλημα της.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποσκοπεί στην εφαρμογή των αρχών της Εταιρικής Διακυβέρνησης για τη θωράκιση των συμφερόντων της επιχείρησης, των μετόχων και τη διαφύλαξη των εργαζομένων.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλους εκείνους τους μηχανισμούς και τα μέσα τα οποία αποβλέπουν στην συνεχή αξιολόγηση και εξασφάλιση της λειτουργίας μιας επιχείρησης σύμφωνα με την προδιαγεγραμμένη πολιτική της διοίκησης.

Σύμφωνα με τον ορισμό του Ινστιτούτου των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών, «εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μίας επιχείρησης για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγεγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής».

3. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ (έννοια, σκοπός, στόχος)

Εξωτερικός έλεγχος είναι ο λογιστικοδιαχειριστικός έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες, ανεπίληπτου ήθους και ακέραιου χαρακτήρα, άρτιας επιστημονικής κατάρτισεως και εξειδικευμένης πείρας, οι οποίοι δεν έχουν καμία υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση ή άλλη εξάρτηση από αυτή ή από τη Δημόσια Διοίκηση και έτσι είναι εξασφαλισμένη η ανεξαρτησία της επαγγελματικής τους γνώμης.

Ο εξωτερικός έλεγχος επιβάλλεται από τη νομοθεσία και επικεντρώνεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, με σκοπό τη διατύπωση γνώμης, προς τους μετόχους του οργανισμού, κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του οργανισμού, και ότι συνάδουν με τη σχετική νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Με το άρθρο 42^α του Κ.Ν 2190/1920 όπως ίσχυε μέχρι το 2007 και με την τροποποίηση του με τον νόμο 3604/2007 καθορίζονται τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία, μια Α.Ε. υπόκειται σε υποχρεωτικό έλεγχο από Ο.Ε

Τα κριτήρια παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 0.1 Κριτήρια Υποχρεωτικού Ελέγχου μιας Α.Ε. από τον Ο.Ε

Έως 31/12/2007		Από 01/01/2008
1.5 εκατ. €	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	2.5 εκατ. €
3 εκατ. €	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	5 εκατ. €
>50 εργαζόμενοι	ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ	>50 εργαζόμενοι
Πρέπει να ισχύουν 2 από τα 3 κριτήρια για 2 συνεχόμενες χρονιές και η 3 ^η χρήση ελέγχεται.		

Οι Α.Ε. που δεν υπόκεινται σε έλεγχο από Ο.Ε. ελέγχονται από μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος, δηλαδή φοροτέχνες λογιστές.

Πάντως με τον νόμο αυτό (3604/2007) καταργείται πλήρως η υποχρέωση ελέγχου των Α.Ε. που δεν υπερβαίνουν τα παραπάνω όρια, εφόσον ο κύκλος εργασιών τους (πωλήσεις) δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.000.000 €.

4. ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης από τον Ο.Ε πριν την έναρξη του ελέγχου αναφέρεται στη διεθνή ελεγκτική βιβλιογραφία καθώς και στα ελεγκτικά πρότυπα. Αν και η ευθύνη της εσωτερικής οργάνωσης και του ελέγχου της επιχείρησης μέσω αυτής είναι ευθύνη της διοίκησης της μονάδας, η ύπαρξη αλλά και το επίπεδο της αποτελεσματικής λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει σοβαρά τον ορκωτό ελεγκτή.

Η σημασία της ύπαρξης αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τη σκοπιά του εξωτερικού ελεγκτή είναι να διαβεβαιώσει αυτόν ότι λάθη και ανωμαλίες, οι οποίες είναι δυνατόν να επηρεάσουν την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των παραγόμενων από αυτό στοιχείων, μπορούν να ανακαλυφθούν έγκαιρα.

Στην αντίθετη περίπτωση ο εξωτερικός ελεγκτής θα είναι υποχρεωμένος να καταφύγει στην εφαρμογή επιπρόσθετων, κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της κακής λειτουργίας ή της μη ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιτυχή διεξαγωγή του διενεργούμενου ελέγχου. Εκ μέρους του ελεγκτή απαιτείται ικανοποιητική γνώση των χαρακτηριστικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου για την μελέτη και αξιολόγησή του.

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου πρωταρχικό σκοπό έχει να διαμορφώσει γνώμη ο Ο.Ε για το κατά πόσο αυτός μπορεί να στηριχτεί στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και της οργάνωσης της επιχείρησης για την χρησιμοποίηση επιμέρους λειτουργιών και συστημάτων στη διεξαγωγή του ελέγχου. Τα συστήματα τα οποία θα μπορέσει ο Ο.Ε να χρησιμοποιήσει είναι βασικά το λογιστικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου και του μηχανογραφικού, και όπου υπάρχει, αυτό των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο βαθμός της αξιοπιστίας την οποία μπορεί να έχει για τον ορκωτό ελεγκτή το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης θα επηρεάσει το εύρος και την τελική μορφή του ελέγχου. Ο Ο.Ε ενδιαφέρεται πρωταρχικά για τον λογιστικό εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τις παραγόμενες από το λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά μπορεί να αξιολογήσει και τα άλλα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης όπως αυτά των ποιοτικών ελέγχων, προμηθειών κ.τ.λ. τα οποία μπορούν να έχουν έμμεση επίπτωση στην αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

Αναμένεται επίσης από τον Ο.Ε να εκμεταλλευτεί την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και για την ανακάλυψη ατασθαλιών και απάτης σημαντικού βαθμού.

Όταν λοιπόν υπάρχει ένα αποτελεσματικής και αξιόπιστης λειτουργίας λογιστικό σύστημα, ο Ο.Ε θα επωφεληθεί από αυτή την ποιότητα του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου και θα διεκπεραιώσει τον εξωτερικό έλεγχο συντομότερα και οικονομικότερα. Αντίθετα, στις περιπτώσεις κακής λειτουργίας των εν λόγω συστημάτων θα χρειαστεί περισσότερος χρόνος (και εφαρμογή εκτενέστερων και ειδικότερων ελεγκτικών και λογιστικών, ακόμα, διαδικασιών) και ο Ο.Ε θα συμπεριλάβει στην αμοιβή του το επιπλέον για τον απαιτούμενο έλεγχο κόστος.

Η αντίδραση του ορκωτού ελεγκτή εν όψει μιας κακής λειτουργίας του λογιστικού συστήματος μιας επιχείρησης που καλείται να ελέγξει μπορεί να φτάσει και στην άρνηση εκτέλεσης του ελέγχου ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης.

5. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ – ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα κριτήρια/ διαφορές του εσωτερικού με τον εξωτερικό έλεγχο συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 0.2 Διαφορές Εσωτερικού – Εξωτερικού Ελέγχου

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ		ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ
Εσωτερικός ελεγκτής(υπάλληλος της επιχείρησης)	ΠΟΙΟΣ ΕΛΕΓΧΕΙ	Ανεξάρτητος Ορκωτός Ελεγκτής
Τις λειτουργίες της επιχείρησης	ΤΙ ΕΛΕΓΧΕΙ	Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης
Διαχωρισμός λειτουργιών/εξουσιών	ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ	Πλήρης πρόσβαση στα στοιχεία, ολοκλήρωση λογιστικών εργασιών, ύπαρξη ΣΕΕ
N 3016/2002	ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	N 2190/20 άρθρο 37 243

6. ΑΝΑΔΕΙΞΗ ΤΟΥ ΕΞΕΤΑΖΟΜΕΝΟΥ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΟΣ

Μέσα από την παρακάτω ανάλυση απαντώνται τρία ουσιώδη ερωτήματα:

α) πως επιτυγχάνεται η σωστή λογιστική παρακολούθηση όλων των λογαριασμών για τον προσδιορισμό του ακριβούς αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας μέσα σε μια διαχειριστική χρήση, **β)** κατά πόσον το Σ.Ε.Ε. ανταποκρίνεται στο έργο του και για ποίο λόγο προκύπτουν κενά και αδυναμίες κατά την εφαρμογή του και **γ)** κατά πόσον συμβάλει ο Εξωτερικός Έλεγχος στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων του Σ.Ε.Ε. και ποια η συμβολή του στον ακριβή προσδιορισμό του πραγματικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αγαθά, αξίες και δικαιώματα αναγνωρίζονται ως στοιχεία του πάγιου ενεργητικού εάν:

- α.** Προσδοκείται κάποιο όφελος (ταμειακή εισροή) από την εκμετάλλευσή τους,
- β.** Το κόστος τους υπολογίζεται κατά αντικειμενικό τρόπο. Είναι δηλαδή αποτέλεσμα συναλλαγής.
- γ.** Προορίζονται για χρήση ή εκμετάλλευση για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Πρέπει να διευκρινισθεί εδώ ότι βασικό κριτήριο αναγνώρισης των πάγιων στοιχείων είναι ο προορισμός τους και όχι η φύση τους. Έτσι, για μια επιχείρηση εμπορίας επίπλων, τα έπιπλα γραφείου μπορεί να είναι στοιχεία του πάγιου ενεργητικού της, εάν προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες του προσωπικού της ή στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού (εμπορεύματα) εάν προορίζονται για πώληση. Στην πρώτη περίπτωση, αναμένονται οφέλη από τη χρήση των επίπλων για μεγάλο χρονικό διάστημα, ενώ, στη δεύτερη, από την πραγματοποίηση της πώλησής τους στο άμεσο μέλλον.

Τα πάγια στοιχεία διακρίνονται σε:

- α.** Ενσώματα και άυλα (ασώματα), με κριτήριο τη φυσική τους υπόσταση,
- β.** Υποθηκευμένα και ελεύθερα, με κριτήριο τη νομική τους μορφή,
- γ.** Στοιχεία παραγωγής, μεταφοράς, στέγασης κ.λπ. με κριτήριο το λειτουργικό τους προορισμό,
- δ.** Πάγια εργοστασίου, υποκαταστημάτων, θυγατρικών εταιριών εξωτερικού κ.λπ., με κριτήριο τον χώρο στον οποίο είναι τοποθετημένα,

Η ζωή των πάγιων στοιχείων και ιδιαίτερα των ενσωμάτων διέρχεται τα στάδια:

- α.** Της κτήσης τους
- β.** Της χρήσης ή εκμετάλλευσής τους
- γ.** Της απομάκρυνσής τους

1.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 10. Εδαφικές εκτάσεις
- 11. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα
- 12. Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13. Μεταφορικά μέσα
- 14. Έπιπλα κα λοιπός εξοπλισμός
- 15. Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων
- 16. Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17.
- 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

1.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία (λογ.10-15) είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
- Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία ή ασώματες ακινήτοποιήσεις (λογ. 16.00-16.09) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα.
- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ.16.10-16.19) είναι τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της ,
 - τα έξοδα κτήσεως ακινήτοποιήσεων,
 - οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήση παγίων,
 - τα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
 - οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

- Ως συμμετοχή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (λογ.18.00) χαρακτηρίζεται η κατοχή τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου άλλης επιχείρησης σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% και εφόσον υπάρχει πρόθεση διαρκούς κατοχής της, διαφορετικά ομαδοποιείται στα χρεόγραφα(μετοχές ανωνύμων εταιρειών, εταιρικά μερίδια ΕΠΕ, εταιρικές μερίδες) 18.01 συμμετοχές σε λοιπές μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- Ως μακροπρόθεσμη απαίτηση (λογ.18.02-18.99) χαρακτηρίζεται κάθε απαίτηση της οποίας η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

1.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού αποτιμώνται κατά προτίμηση στο κόστος κτήσης τους (ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ) μειωμένο με το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων.

Εναλλακτικά μπορούν να αποτιμηθούν στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους (ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ) μειωμένη με το ποσό των σωρευμένων αποσβέσεων. (πρέπει να γίνονται τακτικά αναπροσαρμογές)

Η τιμή κτήσεως των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελείται από το ιστορικό του κόστους προσαυξημένο με την αξία των προσθηκών , επεκτάσεων και βελτιώσεων.

Η τιμή κτήσεως των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αποτελείται από την τιμή κτήσης τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση απεικονίζονται λογιστικά μόνο εάν για την δημιουργία τους έχουν πραγματοποιηθεί έξοδα που υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση και δεν εκπίπτουν εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ (μείωση αξίας παγίων)

Υπάρχει μείωση της αξίας κάποιου παγίου εφόσον η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, η ζημιά από τη μείωση της αξίας παγίων καταχωρείται στη χρέωση του **83.10 Ζημιά από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων** με πίστωση του **44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων**(ο 44.10 είναι αντίθετος λογαριασμός του παγίου και ο 83.10 κλείνει στον 86 Αποτελέσματα Χρήσης).

Αν παύσουν να συντρέχουν οι λόγοι για τους οποίους μειώθηκε η αξία ενός παγίου και αυτό επανακτήσει την αρχική του αξία, τότε το υπόλοιπο του 44.10 μεταφέρεται στην πίστωση του 86 ως μη λειτουργικό κέρδος (*εξαιρέση αποτελεί η φήμη και πελατεία*).

Σύμφωνα με το **ΔΛΠ 36** ζημιά από τη μείωση της αξίας ενός παγίου (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ) υπάρχει όταν το ανακτήσιμο ποσό του παγίου στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία. (το ανακτήσιμο ποσό αποτιμάται ως η υψηλότερη αξία μεταξύ ΚΑΘΑΡΗΣ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗΣ ΑΞΙΑΣ και ΑΞΙΑΣ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ δηλαδή η ΠΑ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ). Σε αυτή την περίπτωση η λογιστική αξία του παγίου πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του.

Η ζημιά από τη μείωση της αξίας παγίων (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ) πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο (με πίστωση του λογαριασμού του παγίου ή των σωρευμένων αποσβέσεων) εκτός εάν ο λογαριασμός καθαρής θέσης **41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων** εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο. Στην περίπτωση αυτή πρώτα μειώνεται (χρεώνεται) το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού και η τυχόν εναπομένουσα μείωση αξίας μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ (αύξηση αξίας παγίων)

Σε περιόδους πληθωρισμού, διευρύνεται η απόκλιση της τρέχουσας αξίας από το κόστος κτήσης.

Το ΔΛΠ 16 αντιμετωπίζει αυτό το θέμα επιτρέποντας την αποτίμηση των παγίων στην τρέχουσα αξία τους. Πρόκειται για μια διαδικασία τιμαριθμικής αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να πιστώνεται σε λογαριασμό ΚΘ **41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή λοιπών περιουσιακών στοιχείων** με χρέωση του λογαριασμού του παγίου.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

Οι μετοχές Α.Ε , οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή της Α.Ε αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας.

Ως τρέχουσα τιμή εννοείται ,

- Για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους(μετοχές, ομολογίες κλπ) ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
- Για τις μετοχές των Α.Ε που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών(Καθαρή θέση / αριθμός μετοχών

1.5 ΤΡΟΠΟΙ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

❖ ΑΓΟΡΑ

✓ Με μετρητά

✓ Με προθεσμιακό διακανονισμό

Αν η τιμή τοις μετρητοίς δεν είναι γνωστή, ως τιμή κτήσης θεωρείται η παρούσα αξία της τιμής με πίστωση, προεξοφλώντας με βάση το τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο

✓ Με εκχώρηση (έκδοση) χρεογράφων

- Ως τιμή κτήσης θεωρείται η τιμή τοις μετρητοίς των χρεογράφων
- Αν η τιμή τοις μετρητοίς των χρεογράφων δεν είναι γνωστή, τότε ως τιμή κτήσης εκλαμβάνεται η τρέχουσα τιμή τοις μετρητοίς του παγίου
- Όταν εκχωρούνται χρεόγραφα από το χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης προς τον προμηθευτή προκύπτει ένα αποτέλεσμα, το οποίο είναι ίσο με την διάφορα του κόστους αγοράς τους από την τρέχουσα τιμή.

✓ Με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου

- Αν η τιμή τοις μετρητοίς του νέου πάγιου είναι γνωστή, τότε αποτελεί και την τιμή κτήσης του
- Αν η τιμή τοις μετρητοίς του νέου παγίου δεν είναι γνωστή, τότε ως τιμή κτήσης εκλαμβάνεται η τρέχουσα τιμή τοις μετρητοίς των περιουσιακών στοιχείων που ανταλλάσσονται αυξημένη με το ποσό των μετρητών που καταβάλλεται στον προμηθευτή
- Όταν ανταλλάσσεται ένα παλιό πάγιο με ένα νέο, πραγματοποιείται συνήθως ένα μη λειτουργικό αποτέλεσμα, το οποίο είναι ίσο με τη διαφορά της λογιστικής αξίας του παλιού παγίου από την καθαρή τρέχουσα αξία του

✓ Αγορά ομάδας παγίων

- Καθορίζεται η τρέχουσα τιμή κάθε παγίου
- Εκφράζεται η τρέχουσα τιμή κάθε παγίου ως ποσοστό της τρέχουσας αξίας του συνόλου (ομάδας) παγίων
- Εφαρμόζεται το συγκεκριμένο ποσοστό στην τιμή αγοράς της ομάδας των παγίων

❖ **ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΗ**

❖ **ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ**

❖ **ΑΩΡΕΑ**

- Μέχρι η επιχείρηση να ικανοποιήσει τους όρους της δωρεάς το πάγιο εμφανίζεται στη χρέωση του *01.03 Πάγια στοιχεία τρίτων* και στην πίστωση του *05.03 Δικαιούχοι παγίων στοιχείων*. Πρόκειται για λογαριασμούς τάξεως
- Όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα του παγίου, το πάγιο εμφανίζεται με την τιμή κτήσης του στη χρέωση του σχετικού λογαριασμού του παγίου και στην πίστωση ενός λογαριασμού καθαρής θέσης π.χ. *41.12 Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν*
- Οι λογαριασμοί τάξεως εξισώνονται και κλείνουν

❖ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

- ✓ Το δημόσιο καταβάλει μέρος του κόστους κτήσης του πάγιου, ενώ το υπόλοιπο κόστος επιβαρύνει την αγοράστρια επιχείρηση
- ✓ Το πόσο της επιχορήγησης δεν μειώνει το λογιστικό κόστος κτήσης του παγίου
- ✓ Η είσπραξη της επιχορήγησης παρουσιάζεται στη χρέωση του 38.03 *Καταθέσεις όψεως* και στην πίστωση του 41.10 *Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων*

❖ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ

Κόστος κτήσης = τιμή κτήσης + έξοδα προπαρασκευής

Τιμή κτήσης = Τρέχουσα αξία παγίων + ειδικά έξοδα κτήσης

- Στις ΕΠΕ και ΑΕ η τρέχουσα αξία καθορίζεται από εμπειρογνώμονες εκτιμητές
- Στις ΟΕ και ΕΕ η τρέχουσα αξία καθορίζεται μετά από κοινή συμφωνία των εταίρων
- Όταν συγχωνεύονται δυο ΑΕ και ιδρύεται νέα ΑΕ, η τρέχουσα αξία των μεταβιβαζομένων στοιχείων ορίζεται από εμπειρογνώμονες εκτιμητές

1.6 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται για τη λογιστική παρακολούθηση της τιμής κτήσεως, των αποσβέσεων και γενικώς όλων των μεταβολών της αξίας των παγίων.
- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το πάγιο (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτές (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις), ο τόπος εγκατάστασης, η ημερομηνία στην οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής, καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης, καταστροφής, επιστροφής ή κατάσχεσης.

Πίνακας 1.1 Στοιχεία που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Παγίων

1	ΚΩΔΙΚΟΣ
2	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
3	ΗΜ/ΝΙΑ ΑΓΟΡΑΣ
4	ΗΜ/ΝΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
5	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
6	ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
7	ΥΠΟΛΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
8	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ
9	ΣΕ ΧΡΗΣΗ
10	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τήρησης αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα , παρακολουθούνται σε μια ατομική μερίδα), με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο , όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

2. Εξάλλου , η τήρηση του Μητρώου σαν υποχρεωτικού βιβλίου των υπόχρεων σε τήρηση των βιβλίων της τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων προβλέπεται ήδη από τις διατάξεις του κώδικα αυτού οι οποίες ορίζουν τα παρακάτω,
Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων.....

Επίσης τηρεί μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων , κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του γενικού λογιστικού σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων κατά συντελεστή απόσβεσης.

3. Το βιβλίο αυτό , δεν περιλαμβάνεται εντούτοις στα βιβλία του κώδικα που υπόκεινται σε θεώρηση , που σημαίνει ότι το βιβλίο είναι φορολογικά έγκυρο , μολονότι αθεώρητο.

4. Με τα παραπάνω δεδομένα , ότι δηλ. η καρτέλα μητρώου του καθενός παγίου περιλαμβάνει από την μια μεριά την αξία κτήσης του παγίου με τη χρονολογική της εξέλιξη και από την άλλη τις αποσβέσεις του παγίου στην ίδια βάση, συνάγεται ότι το μητρώο αυτό αποτελεί ουσιαστικά, τους λογαριασμούς του τελευταίου βαθμού ανάλυσης τόσο των παγίων στοιχείων όσο και των αποσβέσεων τους αντίστοιχα. Αυτή άλλωστε η λειτουργία του Μητρώου ορίζεται και τυπικά , από τις παραπάνω διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ που προβλέπουν την τήρηση του.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ

- ΚΩΔΙΚΑΣ: 12.00.00.00
- ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ: από την υπηρεσία μελετών ή τα παραστατικά αγοράς
- ΚΑΤΑΤΑΞΗ: μηχανήματα διαμόρφωσης λαμαρίνας ή μηχανήματα βαφείου
- ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ: ευεργετικές διατάξεις Ν.
- ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΒΑΡΗ: προσημείωση ή υποθήκη (στοιχεία συμβολαίου – μεταγραφής)

Πίνακας 1.2 Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων

ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ					ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ									ΑΝΑΠΟΣΒΕ ΣΤΗ ΑΞΙΑ
ΧΡΟΝΟ ΛΟΓΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΕΣ ΠΡΟΣΘΗ ΚΕΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	/12	%	ΑΙΤΙΟΛΟ ΓΙΑ - ΕΠΕΞΗΓ ΗΣΕΙΣ	ΤΑΚΤΙΚΕΣ		ΚΙΝΗΤΡΑ		ΣΥΝΟΛΟ		
								ΕΤΗΣ ΙΕΣ	ΑΝΑΚΕΦ ΑΛΛΑΙΩΤΙ ΚΕΣ	ΕΤΗΣΙΕ Σ	ΑΝΑΚΕΦ ΑΛΛΑΙΩΤΙ ΚΕΣ	ΕΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΑΚΕ ΦΑΛΛΑΙ ΩΤΙΚΕ Σ	
1/99	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο	.....	.....	.....	5	.....		.....	.....	.....	.....	.....	.....
1/00 1/00 1/00		.....	.....	.....	12	.....		.....		.....		.....
31/12/00			
1/01 1/01		.....	.....	.....	12	.....		.....		.....		.....
31/12/01			

1.7 ΙΔΙΟΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΤΙΡΙΩΝ

Το κόστος ιδιοκατασκευής του κτιρίου ισούται με την αμοιβή του εργολάβου πλέον ,

- το κόστος εργασίας
- τις τυχόν αναλώσεις αποθεμάτων
- τα γενικά έξοδα
- τα έξοδα αποζημιώσεως μισθωτών παλαιών κτιρίων που τυχόν υπήρχαν στο οικόπεδο
- τα έξοδα κατεδάφισης των παλαιών κτιρίων
- τα έξοδα διαμόρφωσης οικόπεδου που έγιναν ειδικά για την κατασκευή του κτιρίου

Οι τόκοι δάνειου που πιθανόν πήρε η επιχείρηση για την κατασκευή του κτιρίου ΚΑΝΟΝΙΚΑ δεν ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής

1.8 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ορισμός

- Τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται κατά προτίμηση στο κόστος κτήσης τη χρονική στιγμή της απόκτησης και εξακολουθούν να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης μειωμένο κατά τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις.
- Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός για τα ενσώματα πάγια είναι σε μεταγενέστερης χρονική στιγμή του παγίου ως στοιχείου ενεργητικού, το στοιχείο αυτό να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις.

Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά

- Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που προβαίνουν με τη θέληση τους και με γνώση σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Πρακτικά θέματα

- Η εύλογη αξία των κτιρίων συνήθως ταυτίζεται με την αγοραία αξία όπως προσδιορίζεται με εκτίμηση που διενεργείται από επαγγελματίες εκτιμητές με τα απαιτούμενα προσόντα.
- Εναλλακτικές προσεγγίσεις περιλαμβάνουν την αναπροσαρμογή της τιμής κτήσης με τη χρήση δεικτών που μετράνε τη μεταβολή της αγοραστικής αξίας του χρήματος (λογιστική πληθωρισμού) όπως έχει συμβεί στο παρελθόν και στη χώρα μας.

1.9 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το ΔΛΠ 38, αλλά και γενικότερα η αρχή της συντηρητικότητας, επιβάλλει τα στοιχεία ενεργητικού να αναπροσαρμόζονται στο ανακτήσιμο ποσό. Το ανακτήσιμο ποσό αποτιμάται ως η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης (το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου) και της αξίας λόγω χρήσης. Το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται για κάθε στοιχείο ενεργητικού χωριστά.

Όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου ενεργητικού είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι ζημιά απομείωσης.

Μια ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αμέσως.

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει (μεταξύ άλλων) να γνωστοποιούν:

Το ποσό των ζημιών απομείωσης που καταχωρήθηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και που συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης οι εν λόγω ζημίες απομείωσης.

Το ποσό των ζημιών απομείωσης που καταχωρήθηκε κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της περιόδου.

1.10 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Απόσβεση εννοούμε τη μείωση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τη φθορά που υπέστη αυτό είτε λόγω της παρόδου του χρόνου (χρονική φθορά) είτε λόγω της χρήσεως (λειτουργική φθορά) είτε και όταν οφείλεται σε επιστημονικές και τεχνικές ανακαλύψεις και εφευρέσεις (οικονομική απαξίωση).

Κάθε αξία υπόκειται σε μείωση της τιμής της από διάφορες αιτίες σε μία δεδομένη περίοδο. Η μείωση αυτή μπορεί να προέρχεται είτε από προσωρινή, είτε από μόνιμη σμίκρυνση της τιμής της. Στην πρώτη περίπτωση έχουμε τις διακυμάνσεις της τιμής, ενώ στην δεύτερη την λεγόμενη υποτίμηση. Το ποσοστό της υποτίμησης της δεύτερης αυτής περίπτωσης ονομάζουμε «*ΑΠΟΣΒΕΣΗ*» και αποσβέσιμο. Πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα χρόνο.

Η αξία πάνω στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται *ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ*. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου στοιχείου είναι εκείνη η χρονική περίοδος κατά την οποία το πάγιο στοιχείο αυτό θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η χρονική κατανομή της απόσβεσης της αξίας του παγίου στοιχείου, υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Υπολειμματική αξία είναι η καθαρή αξία, που υπολογίζεται να έχει στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του ένα αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Μια επιχείρηση αγόρασε ένα μηχάνημα εμφιάλωσης αναψυκτικών αντί 9.600 €. Η διάρκεια ζωής του μηχανήματος θα είναι 8 χρόνια. Το κόστος κτήσης (9.600) θα επιμερισθεί ισόποσα στα επόμενα 8 χρόνια λειτουργίας του μηχανήματος.

Επομένως, το έξοδο της ετήσιας απόσβεσης ($9.600/8 = 1200$) θα ενσωματώνεται στα έξοδα της χρήσης και θα συσχετίζεται με τα έσοδα από την πώληση αναψυκτικών κάθε χρόνο για τα επόμενα 8 χρόνια.

Αίτια αποσβέσεων

- ✓ Εκμετάλλευση των παγίων (Η ένταση εκμετάλλευσης επηρεάζει το ρυθμό μείωσης της χρησιμότητας των παγίων)
- ✓ Πάροδος του χρόνου (Η μοναδική αιτία μείωσης της χρησιμότητας για τα περισσότερα άυλα πάγια)
- ✓ Οικονομική απαξίωση (Η χρήση των παγίων γίνεται ασύμφορη όταν νέα πάγια παράγουν το ίδιο έργο πιο οικονομικά ή με το ίδιο κόστος παράγουν έργο που είναι ποιοτικά ή ποσοτικά ανώτερο)
- ✓ Ανεπάρκεια των παγίων (Δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις νέες συνθήκες της αγοράς)

Χαρακτηριστικά των αποσβέσεων

- Δεν αποτελεί ταμειακή εκροή (δεν είναι απαραίτητη η καταβολή χρηματικού ποσού για την εξόφληση του)
- Επιδρούν καθοριστικά στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης
- Προσδιορίζουν την αποδοτικότητα των απασχολούμενων κεφαλαίων αφού προκαλούν μείωση των κερδών
- Επιτρέπουν την επανείσπραξη των επενδεδυμένων στα πάγια κεφαλαίων (αυτό συμβαίνει όταν τα έσοδα της χρήσης καλύπτουν το σύνολο των ταμειακών και μη ταμειακών εξόδων)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	48.000 €
ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΕΞΟΔΑ	46.000 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	2.000 €

Από το ποσό των εσόδων η επιχείρηση καταβάλλει 46.000 για την εξόφληση των ταμειακών εξόδων (μισθοί, ενοίκια κτλ)

Το υπόλοιπο ποσό των 2.000 αντιστοιχεί στο έξοδο της απόσβεσης και παραμένει στην επιχείρηση επειδή το κόστος των υπηρεσιών των παγίων προπληρώθηκε κατά την αγορά τους και επιτρέπει στην επανείσπραξη των επενδεδυμένων στα πάγια κεφαλαίων.

- Το έξοδο της απόσβεσης βοηθάει στην βελτίωση της ρευστότητας της επιχείρησης (το ποσό της απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αγορά στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή για την εξόφληση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων)
- Οι αποσβέσεις ως έξοδο συντελούν στην μείωση του φόρου εισοδήματος αφού αφαιρούνται από τα κέρδη της χρήσης και έτσι μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα (γι' αυτό αρκετοί επιχειρηματίες τείνουν να παρουσιάζουν υψηλότερες ετήσιες αποσβέσεις από ότι δικαιολογεί η πραγματική μείωση της χρησιμότητας των παγίων)

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων πρέπει να είναι γνωστά

- ❖ Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου
- ❖ Η αποσβεσταία αξία του

Ωφέλιμη ζωή παγίων

Είναι η ζωή του παγίου κατά τη διάρκεια της οποίας η εκμετάλλευση του είναι οικονομικά συμφέρουσα.

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εκφράζεται σε μονάδες:

- Χρόνου (έτη, μήνες, ώρες)
- Ποσότητας προϊόντος που προβλέπεται πως θα παράγει το πάγιο
- Ποσότητας πρώτων υλών που χρειάζονται για την παραγωγική λειτουργία του παγίου

Ο χρόνος της ωφέλιμης ζωής ενός φορτηγού αυτοκινήτου εκφράζεται: σε χιλιόμετρα που θα διανύσει το φορτηγό, σε λίτρα καυσίμων που θα αναλώσει και σε μονάδες χρόνου.

Στην πράξη όμως ο χρόνος της ωφέλιμης ζωής καθορίζεται με βάση:

τις τεχνικές προδιαγραφές του κατασκευαστή, την σχετική πείρα των στελεχών της επιχείρησης και την πολιτική της εκμετάλλευσης παγίων που ακολουθεί η επιχείρηση.

Προσδιοριστικοί παράγοντες αποσβέσεων

- ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.
- Η ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΗ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
- ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Μέθοδοι απόσβεσης παγίων στοιχείων

- ✓ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
- ✓ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
- ✓ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
- ✓ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ
- ✓ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

1.11 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σκοποί

Ελαχιστοποίηση των κινδύνων που ενέχει η λογιστική παρακολούθηση τους, η διαφύλαξη και η διαχείριση τους. Αυτοί οι κίνδυνοι εμφανίζονται όταν:

- Οι μεταβολές των παγίων γίνονται χωρίς την έγκριση εξουσιοδοτημένων προσώπων.
- Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης δεν είναι ακριβής και πλήρης.
- Τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται με ελλείψεις και λάθη ή νοθεύονται.
- Οι καταχωρήσεις αφορούν εικονικές συναλλαγές.
- Η διαφύλαξη των ενσώματων παγίων είναι ανεπαρκής.
- Η νομική προστασία των άυλων παγίων είναι ελλιπής.
- Η διάκριση των αποσβέσεων σε τακτικές και πρόσθετες δεν ακολουθείται με συνέπεια.
- Η απόσβεση και η αποτίμηση δεν διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- Τα καθήκοντα δεν διαχωρίζονται κατά τρόπο σαφή.

Μέτρα

- Οριοθέτηση καθηκόντων- διαχωρισμός εξουσιών
- Διαφύλαξη παγίων από φθορές και κλοπές.
- Νομική καταχώρηση των άυλων πάγιων στοιχείων (π.χ. εμπορικών σημάτων, ευρεσιτεχνιών).
- Επαλήθευση ύπαρξης ενσώματων παγίων.
- Λεπτομερής αναγραφή παγίων και μεταβολών τους στο μητρώο παγίων.
- Υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων κάθε χρόνο και σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- Αποτίμηση στο τέλος της χρήσης και σύμφωνα με ΕΓΛΣ.
- Σαφής παρουσίαση των λογαριασμών των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού στις λογιστικές καταστάσεις

1.12 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου

Ο ελεγκτής πρέπει να ελέγξει για την:

- Ύπαρξη σαφή διαχωρισμού των καθηκόντων των υπευθύνων για τη διαχείριση και τη διαφύλαξη των παγίων και για τη διενέργεια των αποσβέσεων.
- Συνεπή εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης για τη διενέργεια της απόσβεσης και για την αναλυτική παρουσίαση όλων των παγίων στο αντίστοιχο μητρώο.
- Ύπαρξη σαφών οδηγιών της διοίκησης για την κατάρτιση των ισοζυγίων των παγίων, οι οποίες ακολουθούνται πιστά από το προσωπικό.
- Σύνταξη πινακίων παγίων που έχουν υποθηκευτεί ή προσημειωθεί.

Σκοποί

Κύριος σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης των λογαριασμών των ενσώματων και των άυλων παγίων στοιχείων είναι να διαπιστωθεί εάν:

- Τα πάγια που απεικονίζουν οι λογαριασμοί να ανήκουν πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- Όλα τα πάγια κυριότητας της επιχείρησης να είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- Το υπόλοιπο κάθε αναλυτικού λογαριασμού πάγιου στοιχείου να συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.
- Οι αποσβέσεις να έχουν υπολογιστεί και καταχωρηθεί σύμφωνα με τα όσα ορίζει η σχετική νομοθεσία και οι οδηγίες της διοίκησης.
- Τα πάγια να έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ.
- Τα επιβαρημένα πάγια να μην διατρέχουν κίνδυνο άμεσης εκποίησης λόγω αδυναμίας της επιχείρησης να εξυπηρετεί εμπρόθεσμα τις δανειακές της υποχρεώσεις.
- Οι λογαριασμοί των παγίων να παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις με σαφήνεια.

Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος

- Κατάρτιση κατάστασης στην οποία εμφανίζονται το αρχικό υπόλοιπο κάθε λογαριασμού παγίων και οι μεταβολές του και σύγκριση των στοιχείων αυτών με τα αντίστοιχα του μητρώου των παγίων.
- Διασταύρωση των περιεχομένων των λογαριασμών των παγίων που έχουν εκποιηθεί με αυτό των λογαριασμών των κερδών (ζημιών) που προέκυψαν από τη διάθεση των συγκεκριμένων στοιχείων.
- Ανάλυση σε ιδιαίτερο πίνακα των δαπανών της επιχείρησης για τη συντήρηση και τις επισκευές των παγίων και διαπίστωση του εύλογου μεγέθους τους.
- Διασταύρωση του περιεχομένου των βελτιώσεων και των προσθηκών σε πάγια με τα αυξημένα ποσά αποσβέσεων της χρήσης.
- Επαλήθευση της ορθότητας της καταχώρησης των αποσβέσεων συγκρίνοντας το έξοδο της απόσβεσης κάθε παγίου με τη διαφορά που παρουσιάζουν το αρχικό και το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων του παγίου.

Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής

Ερευνάται μήπως:

- Δεν έχουν συμπεριληφθεί στα πάγια της επιχείρησης, όσα βρίσκονται στα χέρια τρίτων για λογαριασμό της.
- Δεν μπορέσει η επιχείρηση να εκπληρώσει τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της κατά την επόμενη χρήση και αναγκαστεί να ρευστοποιήσει τα υποθηκευμένα πάγια της.

Σαφής διάκριση:

- Των ενσώματων παγίων σε ελεύθερα και υποθηκευμένα, σε κινητά και ακίνητα και σε αποσβέσιμα και μη αποσβέσιμα
- Των άυλων παγίων σε υπεραξία και σε δικαιώματα χρήσης και εκμετάλλευσης.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών παγίων στις λογιστικές καταστάσεις

Υπόδειγμα παρουσίασης στον ισολογισμό (Πάγιο Ενεργητικό)

• Ασώματες ακινητοποιήσεις:

16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.

16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως.

16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

16.04- 05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.

• Ενσώματες ακινητοποιήσεις.

10.00, 10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα ,

μείον 44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων

10.01- 06, 10.11- 16, 10.99 Ορυχεία- Μεταλλεία-Λατομεία-Αγροί-Φυτείες-Δάση

11 Κτίρια και τεχνικά έργα.

12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα.

14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

15, 32.00, χρεωστικό υπόλοιπο 50, 08 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές.

1.13 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ

ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (λογαριασμός 16)

Μέτρα

Τα πιο σημαντικά μέτρα εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να υπάρχουν είναι τα εξής:

- Ο διαχωρισμός των εξόδων σε έξοδα χρήσης και σε κεφαλαιοποιημένα έξοδα γίνεται με προκαθορισμένα κριτήρια, τα οποία εφαρμόζονται με συνέπεια.
- Η απόσβεση των κεφαλαιοποιημένων εξόδων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζει το ΕΓΛΣ ή η σχετική νομοθεσία.
- Το ύψος των κεφαλαιοποιημένων εξόδων της χρήσης είναι εύλογο σε σχέση με το επίπεδο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

1.14 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ

ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ (λογαριασμός 16)

Στόχοι ελέγχου τεκμηρίωσης

- Όλα τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα είναι καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία.
- Όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς 16.10 ως 16.99 αφορούν πραγματοποιημένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- Η αποτίμηση των κεφαλαιοποιημένων εξόδων είναι σύμφωνη με τα όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- Η παρουσίαση των λογαριασμών των κεφαλαιοποιημένων εξόδων είναι σαφής και ακολουθεί το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών των κεφαλαιοποιημένων εξόδων στις λογιστικές καταστάσεις

Υπόδειγμα παρουσίασης στον ισολογισμό

- Έξοδα εγκαταστάσεως

16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.

16.15 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων

16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

16.13- 14, 16.16- 17, 16.19, 16.90 Λοιπά έξοδα εγκατάστασης.

- Πάγιο Ενεργητικό- Ασώματες ακινητοποιήσεις.

16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.

16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως.

16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

1.15 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ (λογαριασμός 18)

Μέτρα

Ο ελεγκτής εξετάζει εάν:

- Αν οι αγορές και οι ρευστοποιήσεις συμμετοχών εγκρίνονται από το κατάλληλα εξουσιοδοτημένο διοικητικό όργανο.
- Αν τα δικαιολογητικά έγγραφα και οι τίτλοι των συμμετοχών διαφυλάσσονται κατά τρόπο ασφαλή.
- Αν οι συμμετοχές εμφανίζονται σε λογαριασμούς του πάγιου ενεργητικού με σαφήνεια.
- Αν τα καθήκοντα των υπευθύνων για τη διαχείριση των συμμετοχών διαχωρίζονται από αυτά του λογιστή.
- Αν η είσπραξη του εισοδήματος από τις συμμετοχές και οι αυξομειώσεις του αριθμού των συμμετοχών, λόγω των μεταβολών του κεφαλαίου των εξαρτημένων εταιριών, παρακολουθούνται ανελλιπώς.
- Αν ο εσωτερικός ελεγκτής επαληθεύει την ύπαρξη των τίτλων των συμμετοχών

1.16 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ (λογαριασμός 18)

Σκοποί

Ο ελεγκτής οφείλει να εξακριβώσει εάν :

- Οι συμμετοχές που αναγράφονται στους σχετικούς λογαριασμούς ανήκουν πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
- Όλες οι συμμετοχές κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένες στους αντίστοιχους λογαριασμούς.

- Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού συμμετοχών συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.
- Η αποτίμηση των συμμετοχών έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
- Οι λογαριασμοί των συμμετοχών παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις όπως ορίζει το ΕΓΛΣ.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών των συμμετοχών στις λογιστικές καταστάσεις

Υπόδειγμα παρουσίασης στον ισολογισμό:

- Πάγιο Ενεργητικό- Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις.

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

18.15- 16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.

- Αφαιρετικά εμφανίζονται:

53.06 Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών.

18.00.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

18.01.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση και τα οποία:

- Προορίζονται να πουληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πουληθούν όταν πάρουν τη μορφή των ετοιμών προϊόντων
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και για την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

2.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 20 εμπορεύματα
- 21 προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 παραγωγή σε εξέλιξη
- 24 πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας
- 25 αναλώσιμα υλικά
 - 25.00 μικρά εργαλεία
 - 25.01 λιγνίτης
 - 25.02 πετρέλαιο
 - 25.03 μαζούτ
- 26 ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
- 27
- 28 είδη συσκευασίας
- 29 αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

2.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Απογραφή είναι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάται το αγαθό και τη συνολική αξία του αγαθού με την οποία γίνεται μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Τα αποθέματα καταγράφονται ποσοτικά μέχρι την εικοστή μέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Κατ' αξία καταγράφονται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

Προκαταρκτικές εργασίες της απογραφής

- Τακτοποίηση αποθεμάτων
- Πρόβλεψη ειδικών διαδικασιών για τα αποθέματα που είναι δύσκολο να μετρηθούν
- Αναγνώριση και διαχωρισμός των ειδών που θα μετρηθούν ξεχωριστά (εμπορεύματα τρίτων)
- Προσδιορισμός του περιεχομένου τυχόν δεμάτων
- Διάθεση των κατάλληλων μηχανημάτων ή εργαλείων για τα αποθέματα που βρίσκονται σε «δύσκολη» θέση
- Προαρίθμηση των κατάλληλων δικαιολογητικών μέτρησης

Σημεία που παρουσιάζουν κινδύνους κατά την απογραφή

- Το προσωπικό που είναι επιφορτισμένο με την απογραφή
- Η ημερομηνία και η διάρκεια της απογραφής
- Οι χώροι που θα γίνει η απογραφή
- Τα αποθέματα που θα απογραφούν
- Ο διαχωρισμός των χρήσεων
- Ο τρόπος μέτρησης
- Οι εργασίες που γίνονται μετά την απογραφή
- Η προσέγγιση με την διαρκή απογραφή

Προληπτικά μέτρα για την αποφυγή των κινδύνων κατά την απογραφή

1. Το προσωπικό πρέπει να είναι κατάλληλα πληροφορημένο και προετοιμασμένο για την απογραφή
2. Η καλύτερη ημερομηνία για την διεξαγωγή απογραφής είναι η ημερομηνία κλεισίματος των λογαριασμών ή όταν υπάρχουν χαμηλά αποθέματα στην επιχείρηση.
3. Να μην γίνεται μεταφορά αποθεμάτων στους χώρους της απογραφής και είναι (οι χώροι) ορατά διαχωρισμένοι
4. Να καταγράφονται όλα τα εμπορεύματα της επιχείρησης και όχι τα εμπορεύματα τρίτων
5. Να κλείνει η επιχείρηση κατά την απογραφή(σταμάτημα παραγωγής, παραλαβών, παραδόσεων, εσωτερικών μετακινήσεων)
6. Τα δικαιολογητικά μέτρησης να είναι προσαρμοσμένα στην κατάλληλη μορφή
7. Να αποφεύγονται οι μεταφορές αποθεμάτων
8. Έλεγχος για αριθμητική συμφωνία των δυο απογραφών(συμφωνία με την διαρκή απογραφή)

2.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι μία διαδικασία απόδοσης σε χρήμα της απογραφόμενης ποσότητας τους. Προϋποθέτει την επιλογή της κατάλληλης τιμής για κάθε μονάδα αποθέματος και τον υπολογισμό του γινομένου της με την ποσότητα του. Αυτό το γινόμενο αντιπροσωπεύει την αξία του αποθέματος και είναι το ποσό με το οποίο θα παρουσιαστεί στον Ισολογισμό ο σχετικός λογαριασμός. Σύμφωνα με το **Κ.Β.Σ. (άρθρο 28) και το Ε.Γ.Α.Σ.** έχουμε ότι “τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, υποπροϊόντα και ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.”

Μέθοδοι Αποτίμησης

- FIFO (Μέθοδος πρώτου εισερχομένου, πρώτου εξερχομένου).
- LIFO (Τελευταία εισαγωγή, πρώτη εισαγωγή).
- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Μ.Σ.Κ.).
- Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος.
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους (Standard Cost).

Πρόβλεψη απαξίωσης/υποτίμησης αποθεμάτων

Η πρόβλεψη υποτίμησης αποθεμάτων δεν προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. σε περίπτωση που η διοίκηση προβλέπει ότι το απόθεμά της θα πωληθεί σε πολύ χαμηλή τιμή λόγω παλαιότητας ή ξεπερασμένης μόδας (απαξίωση). Πρέπει να αλλαχθεί η τιμή αποτίμησης του αποθέματος και αντίστοιχα μέσω της αλλαγής στο τελικό απόθεμα που θα προκύψει, να επιβαρυνθεί το κόστος πωληθέντων. Πάντως αν η εγγραφή έχει γίνει στην γενική λογιστική τότε πρέπει να αναμορφωθεί φορολογικά.

1^{ος} τρόπος: ΧΡ.: 68.09 ΠΙΣ.: 44.09

2^{ος} τρόπος: ΧΡ.: 81.02 ΠΙΣ.: 78.XX (μείωση του κόστους πωληθέντων σε αύξηση των έκτακτων ζημιών της εταιρίας).

2.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Κάθε επιχείρηση υιοθετεί κάποια μέτρα εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων της. Τα χαρακτηριστικά τους (έκταση, αυστηρότητα) διαφέρουν ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, τη σημασία των αποθεμάτων για την ομαλή λειτουργία της καθώς και τη φιλοσοφία της διοίκησης της.

Γενικότερα, τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.) των αποθεμάτων παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ τους αλλά έχουν κοινούς σκοπούς και βασίζονται σε κάποια βασικά μέτρα και μηχανισμούς (πρότυπα) τα οποία παρουσιάζονται παρακάτω.

Κύριος σκοπός της υιοθέτησης ενός Σ.Ε.Ε. στα αποθέματα είναι ο όσο το δυνατό μεγαλύτερος περιορισμός των κινδύνων που εμφανίζονται κατά την διαχείριση των αποθεμάτων.

Οι κίνδυνοι αυτοί εμφανίζονται όταν:

- Ο διαχωρισμός των καθηκόντων του προσωπικού που ασχολείται με τα αποθέματα είναι ασαφής ή ελλιπής.
- Η κίνηση των αποθεμάτων γίνεται αυθαίρετα (χωρίς εξουσιοδότηση και χωρίς έκδοση παραστατικών).
- Η λογιστική παρακολούθηση και η διαφύλαξη των αποθεμάτων είναι ανεπαρκής.
- Η φυσική απογραφή γίνεται αυθαίρετα (δεν γίνεται σύμφωνα με της οδηγίες της διοίκησης).
- Η αποτίμηση γίνεται χωρίς να τηρούνται οι βασικοί κανόνες.
- Τυχόν ελλείμματα ή πλεονάσματα που προκύπτουν κατά την απογραφή δεν εξετάζονται από τους υπεύθυνους.
- Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων δεν παρουσιάζονται με σαφήνεια στις Ο.Κ.

Μέτρα

- ✓ Η διοίκηση οφείλει να ορίσει ανώτατο και κατώτατο όριο αποθεμάτων.
- ✓ Αποθήκευση των αποθεμάτων σε χώρο όπου μόνο εξουσιοδοτημένα άτομα έχουν πρόσβαση.
- ✓ Η εισαγωγή και η εξαγωγή τους πρέπει να γίνεται με παραστατικά υπογεγραμμένα από τους αρμόδιους υπαλλήλους
- ✓ Τήρηση βιβλίου αποθήκης όπου καταγράφεται η κίνηση των αποθεμάτων κατά ποσότητα και κόστος (διαρκής απογραφή).
- ✓ Η φυσική απογραφή των αποθεμάτων να γίνεται τουλάχιστον μία φορά τον χρόνο (τέλος της λογιστικής χρήσης).
- ✓ Να γίνεται συχνή επιθεώρηση τους για τον εντοπισμό τυχόν κατεστραμμένων ή απαξιωμένων αποθεμάτων.
- ✓ Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων να προσαρμόζονται στα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής.
- ✓ Να υπάρχει σωστός διαχωρισμός εξουσιών και καθηκόντων των ατόμων που ασχολούνται με τα αποθέματα (Υπεύθυνος αποθήκης, Υπεύθυνος λογιστηρίου).

2.6 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Στόχοι του Ελεγκτή

Οι βασικοί στόχοι του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων είναι οι εξής:

1. Η αξιολόγηση του Σ.Ε.Ε.
2. Η επαλήθευση της αξίας των αποθεμάτων (Ισολογισμός)
3. Η επιβεβαίωση της ιδιοκτησίας των εμφανιζόμενων αποθεμάτων (κυριότητα)
4. Η εκτίμηση της κατάστασης και της ποιότητας των αποθεμάτων
5. Ο έλεγχος της ορθότητας των μεθόδων αποτίμησης και της κοστολόγησης των προϊόντων
6. Ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων ανά περίοδο.

Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας του Σ.Ε.Ε.

Ο ελεγκτής, για να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα του Σ.Ε.Ε. πρέπει να αναγνωρίσει τα ήδη εφαρμοζόμενα μέτρα του εσωτερικού ελέγχου, να τα συγκρίνει με αυτά που πρέπει να εφαρμόζονται και να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητά του.

Από την δειγματοληψία καταχωρήσεων από λογαριασμούς αποθεμάτων, ο ελεγκτής ανατρέχει στα αντίστοιχα παραστατικά (τιμολόγιο προμηθευτών, δελτίο παραλαβής κ.τ.λ.). Έπειτα εστιάζει στα σημεία ελέγχου (μονογραφές, ημερομηνίες κ.τ.λ.) που πρέπει να έχουν τα παραστατικά έτσι ώστε να εντοπίσει τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου που υπάρχουν. Δηλαδή η ύπαρξη υπογραφών, μονογραφών, ημερομηνιών στα παραστατικά αποδεικνύουν την ύπαρξη κάποιου υπευθύνου για την έγκριση της κίνησης, την λογιστική παρακολούθηση καθώς και για την ορθότητα των καταχωρήσεων. Επίσης ο ελεγκτής εξετάζει εάν υπάρχει και εάν εφαρμόζεται ο σωστός διαχωρισμός καθηκόντων μεταξύ των υπαλλήλων της επιχείρησης.

Από την εξέταση του δείγματος που πήρε, ο ελεγκτής μπορεί με μια παρατήρηση να εντοπίσει τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου που υπάρχουν και τα συγκρίνει με αυτά που θα έπρεπε να εφαρμόζονται από την επιχείρηση. Προσπαθεί να εντοπίσει τυχόν αποκλίσεις και λάθη που προκύπτουν από το υπάρχον Σ.Ε.Ε., όμως για να καταλήξει σε ένα ασφαλές συμπέρασμα, πρέπει να προχωρήσει στον **έλεγχο τεκμηρίωσης**.

Τα συμπεράσματα που βγάζει ο ελεγκτής μέχρι εδώ (πριν τον έλεγχο τεκμηρίωσης) επαληθεύονται με τους αριθμοδείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων και

περιθωρίου μικτού κέρδους. Οι παραπάνω αριθμοδείκτες προσδιορίζουν τις μεταβολές των αποθεμάτων που οφείλονται σε λάθη (υπεραποθεματοποίηση, ατασθαλίες, διαχειριστικές παραλείψεις) και ανάλογα με την σπουδαιότητα των αιτιών, ο ελεγκτής αποφασίζει την επανεξέταση του Σ.Ε.Ε. ή όχι.

Σκοποί και διαδικασίες ελέγχου τεκμηρίωσης

Ο έλεγχος τεκμηρίωσης γίνεται για να εντοπίσει ο ελεγκτής εάν:

- i. Τα αποθέματα που απεικονίζουν οι σχετικοί λογαριασμοί ανήκουν πράγματι στην επιχείρηση (κυριότητα)
- ii. Υπάρχει σωστή καταχώρηση (στους λογαριασμούς) των αποθεμάτων που ανήκουν πράγματι στην επιχείρηση
- iii. Το ποσό που προκύπτει από την απογραφή συμφωνεί με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού
- iv. Η αποτίμηση των αποθεμάτων έχει γίνει σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον νόμο
- v. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων παρουσιάζονται με σαφήνεια στις Ο.Κ.

Για να προχωρήσει στον έλεγχο τεκμηρίωσης ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, την αξιοπιστία της απογραφής των αποθεμάτων και την σωστή παρουσίαση των λογαριασμών των αποθεμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επαλήθευση αποτελεσματικότητας του Λογιστικού Συστήματος

Για την επιβεβαίωση (επαλήθευση) της άποψης του σχετικά με την αποδοτικότητα του λογιστικού συστήματος, ο ελεγκτής διενεργεί περισσότερους ελέγχους και προβαίνει στις ακόλουθες ενέργειες:

- a. Κατάρτιση ισοζυγίου λογαριασμών αποθεμάτων και σύγκριση του με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών
- b. Έλεγχος των σημείων που παρουσιάζουν μεταβολές και επαλήθευση τους με τα σχετικά παραστατικά

- c. Ελέγχει την σωστή εφαρμογή του διαχωρισμού των χρήσεων (cut off) δηλαδή οι πραγματοποιηθείσες εγγραφές τέλους χρήσης να αφορούν την εξεταζόμενη χρήση και όχι την επόμενη ή και αντιστρόφως.
- d. Ελέγχει τις εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών στα αποτελέσματα της απογραφής των αποθεμάτων (ελλείμματα, πλεονάσματα)
- e. Εξετάζει τυχόν αποκλίσεις ανάμεσα στα στοιχεία του βιβλίου απογραφών σε σχέση με τα αποτελέσματα της απογραφής
- f. Ελέγχει, στο τέλος της χρήσης την πλήρη ενσωμάτωση της ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική) στα αποτελέσματα τέλους χρήσης.

Επαλήθευση της αριότητας της απογραφής

Η σωστή διενέργεια της απογραφής επηρεάζει αποφασιστικά την αξιοπιστία των υπολοίπων των λογαριασμών αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, καθώς είναι μια πολύ σημαντική διαδικασία για την καταμέτρηση των αποθεμάτων.

Σύμφωνα με τα πρότυπα της ελεγκτικής, ο μοναδικός υπεύθυνος για την διενέργεια της φυσικής απογραφής και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων είναι η διοίκηση της επιχείρησης. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της καθώς και για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της (απογραφής).

Προτού αρχίσει η απογραφή, ο ελεγκτής ενημερώνεται για τις διαδικασίες και τις ενέργειες που έχουν καθοριστεί από την διοίκηση για την ομαλή διεξαγωγή της (**Κ.Β.Σ. άρθρο 27, παρ 3**). Μπορεί ακόμη και να προτείνει κάποιες επιπλέον διαδικασίες για καλύτερα αποτελέσματα, όπως π.χ. τα αποθέματα που έχουν ήδη μετρηθεί να διαχωρίζονται από τα υπόλοιπα έτσι ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος διπλής μέτρησης κ.τ.λ..

Ο ελεγκτής παρακολουθεί συνεχώς την απογραφή και παρατηρεί εάν εφαρμόζονται πλήρως, από το προσωπικό που κάνει την απογραφή, οι οδηγίες της διοίκησης.

Μπορεί να επέμβει εφόσον διαπιστώσει παρατυπίες στα στάδια

- A. Της αναγνώρισης των αποθεμάτων
- B. Της μέτρησης των αναγνωρισθέντων αποθεμάτων
- C. Της αποτίμησης των αποθεμάτων

Τα τρία αυτά στάδια αναλύονται παρακάτω καθώς παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τον ελεγκτή.

Αναγνώριση αποθεμάτων

Είναι το Α΄ στάδιο της φυσικής απογραφής. Κύριος σκοπός του είναι ο εντοπισμός και η ακριβής περιγραφή των αγαθών που ανήκουν στην επιχείρηση και γίνεται σε τρεις φάσεις:

1. Των διαχωρισμό των αποθεμάτων
2. Την περιγραφή των αποθεμάτων
3. Την κατάταξη των αποθεμάτων σε κατηγορίες ή ομάδες

Στην πρώτη φάση, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει, από τα σχετικά παραστατικά, εάν έχει γίνει διαχωρισμός μεταξύ αγαθών που ανήκουν στην επιχείρηση (αποθέματα) και αγαθών που ανήκουν σε τρίτους (περιουσιακά στοιχεία τρίτων).

Πάντως και τα δύο (αποθέματα, αγαθά τρίτων) απογράφονται. Για να καθοριστεί η κυριότητα των αγαθών, πρέπει να προσδιοριστεί το ακριβές σημείο που βρίσκεται η συναλλαγή. Για την αποφυγή των παραπάνω δυσκολιών, ο ελεγκτής συνήθως ελέγχει εάν συμπεριλαμβάνονται στα αποθέματα όλα τα αγαθά που η επιχείρηση έχει:

- 1) Αγοράσει η παράγει και βρίσκονται στην αποθήκη ή είναι εκχωρημένα σε τρίτους για φύλαξη, πώληση ή εγγύηση
- 2) Αγοράσει αλλά δεν έχει παραλάβει, τα οποία όμως ταξιδεύουν για λογαριασμό και με ευθύνη της
- 3) Αγοράσει και βρίσκονται στην φάση της περαιτέρω επεξεργασία τους

Επιπλέον, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορά (π.χ. εμπορεύματα) διαχωρίζονται από αυτά που προέρχονται από ιδιοπαραγωγή (π.χ. έτοιμα προϊόντα) επειδή δεν γίνεται ενιαία αποτίμηση.

Μετά την ολοκλήρωση του διαχωρισμού των αποθεμάτων ακολουθεί η ακριβής περιγραφή τους. Ο ελεγκτής παρατηρεί τα κριτήρια με βάση τα οποία περιγράφεται κάθε είδος αποθέματος, π.χ. το όνομα και η συσκευασία προσδιορίζουν ομοιογενή αποθέματα ενώ τα τεχνικά χαρακτηριστικά προσδιορίζουν κεφαλαιουχικά αποθέματα, ενώ η ποιότητα αναφέρεται στο ίδιο το απόθεμα και στα στοιχεία του π.χ. πρώτες ύλες.

Η σωστή περιγραφή των αποθεμάτων διευκολύνει την κατάταξή τους σε κατηγορίες. Βασικά κριτήρια κατάταξης είναι το είδος του αποθέματος, ο χώρος της αποθήκευσης τους, η νομική τους κατάσταση, ο χώρος προέλευσης τους κ.τ.λ.. Ο ελεγκτής παρατηρεί εάν τα ίδια κριτήρια εφαρμόζονται σε κάθε χρήση.

Συνήθως, η αναγνώριση των αποθεμάτων παρουσιάζει δυσκολίες και στις τρεις φάσεις, για αυτό ο ελεγκτής οφείλει να είναι ιδιαίτερα παρατηρητικός σε αυτό το στάδιο και να διαπιστώσει εάν ακολουθούνται κατά γράμμα οι οδηγίες της διοίκησης.

Ο έλεγχος αυτού του σταδίου γίνεται με μια δειγματοληψία του ελεγκτή από τα αποθέματα. Πιθανά λάθη είναι η εμφάνιση εμπορευμάτων τρίτων ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, υλικά συσκευασίας συγχέονται με εμπορεύματα κ.τ.λ..

Μέτρηση αποθεμάτων

Είναι το Β΄ στάδιο της φυσικής απογραφής. Κύριος σκοπός του είναι η ακριβής μέτρηση της αξίας και της ποσότητας των αποθεμάτων. Κι εδώ προκύπτουν δυσκολίες για τον ελεγκτή, που οφείλονται σε κινδύνους όπως:

- Η υπερτίμηση ή υποτίμηση του τελικού αποθέματος που οδηγεί σε λάθος καταχωρήσεις αυτού στην ΚΑΧ (κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης) και πιθανές αιτίες είναι η διπλή ή πολλαπλή ή και καμία μέτρηση των αποθεμάτων
- Η χρησιμοποίηση λανθασμένης μονάδας μέτρησης
- Να υπάρχουν λάθη ή ελλείψεις στην αρίθμηση ή στην ζύγιση των αποθεμάτων
- Η ύπαρξη ατασθαλιών στα αποτελέσματα της μέτρησης για την κάλυψη τυχόν ελλειμμάτων.

Τα αποτελέσματα της μέτρησης μπορεί να παρουσιαστούν αλλοιωμένα εξαιτίας

α) Της προσθήκης νέων φύλλων εργασίας με εικονικά αποθέματα στα ήδη υπάρχοντα φύλλα με τις πραγματικές τιμές και **β)** της καταχώρησης, των εμπορευμάτων τρίτων που βρίσκονται στην επιχείρηση για φύλαξη, πώληση ή και εγγύηση, ως αποθεμάτων.

Ο ελεγκτής, για την αντιμετώπιση των παραπάνω κινδύνων ενεργεί ως εξής:

1. Εξετάζει ένα δείγμα φύλλων και δελτίων απογραφής τα οποία ελέγχει ως προς την ορθότητα τους και την σωστή συμπλήρωση τους (προαρίθμηση, υπογραφές – μονογραφές υπευθύνων απογραφής)
2. Προσπαθεί να αποτρέψει την χρήση νέων φύλλων εργασίας με εικονικά αποθέματα, συγκρίνοντας τον αρχικό αριθμό φύλλων και δελτίων απογραφής με το άθροισμα των χρησιμοποιημένων και των αχρησιμοποίητων
3. Εμποδίζει την μετέπειτα, προσθήκη εικονικών στοιχείων με την αντιγραφή της τελευταίας σειράς κάθε φύλλου απογραφής στα δικά του φύλλα εργασίας
4. Συγκρίνει τα δελτία αποστολής αποθεμάτων των τελευταίων ημερών της χρήσης με τα τιμολόγια πώλησης της ίδιας περιόδου καθώς και τα δελτία παραλαβής αποθεμάτων με τα τιμολόγια αγορών, έτσι ώστε να περιορίσει τον κίνδυνο καταχώρησης αγορών και πωλήσεων της επόμενης χρήσης στα βιβλία της παρούσας χρήσης.

Σε περιπτώσεις όπου η σωστή μέτρηση των αποθεμάτων είναι δύσκολη έως και αδύνατη (π.χ. μέτρηση αποθηκευμένων υγρών καυσίμων σε δεξαμενή) τότε η μέτρηση γίνεται έμμεσα ή κατά προσέγγιση. Ο βαθμός προσέγγισης διαμορφώνεται ανάλογα με την φύση και την σημασία του αποθέματος για την επιχείρηση, το κόστος ανά μονάδα καθώς και τον βαθμό κινδύνου που αποδέχεται ο ελεγκτής.

Πάντα όμως, ο ελεγκτής εξετάζει εάν:

- ο Τα χαρακτηριστικά του είδους του αποθέματος και οι αντίστοιχες ποσότητες του καταχωρούνται σε δελτία απογραφής ή ετικέτες
- ο Η ομαδοποίηση των δελτίων απογραφής γίνεται κατά κατηγορία αποθέματος και το περιεχόμενο τους μεταφέρεται στα φύλλα απογραφής και στο βιβλίο απογραφών.

Επίσης, ο ελεγκτής παρατηρεί εάν τηρούνται οι ημερομηνίες καταγραφής των ποσοτήτων των αγαθών που ανήκουν στην επιχείρηση και σε τρίτους, αφού σύμφωνα με τον **Κ.Β.Σ (άρθρο 17 παρ 7)** αυτή η καταγραφή πρέπει να γίνει την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου, από την λήξη της λογιστικής χρήσης, μήνα. Τυχόν εκπρόθεσμη καταγραφή επιφέρει σοβαρές συνέπειες στην επιχείρηση (ποινικές ευθύνες).

Ένα άλλο, ενδιαφέρον, ζήτημα για τον ελεγκτή είναι ο έλεγχος της ακρίβειας της αναγνώρισης, της μέτρησης και της καταχώρησης των αποθεμάτων της επιχείρησης που βρίσκονται εκτός επιχείρησης (αποθήκες τρίτων, γενικές αποθήκες κράτους κ.τ.λ.). Επειδή όμως είναι αδύνατη και δαπανηρή η επιτόπια παρακολούθηση της απογραφής αυτών από τον ελεγκτή, ο ίδιος ζητάει την γραπτή επιβεβαίωση τους από αυτούς (τρίτους) για την ακριβή ποσότητα που έχουν στην κατοχή τους. Αυτό επιτυγχάνεται με αποστολή μιας επιστολής προς αυτούς ενώ οι απαντήσεις τους αποστέλλονται στον ελεγκτή. Όμως, ο ελεγκτής δεν πρέπει να περιορίζεται στις απαντητικές επιστολές επειδή μπορεί να υπάρχει λάθος βεβαίωση (σκόπιμα) η οποία διώκεται ποινικά. Γι' αυτό ο ελεγκτής ελέγχει την ορθότητα τους με μια δειγματοληψία από τις απαντήσεις τους, συγκρίνοντας τις με τα σχετικά παραστατικά.

Αποτίμηση αποθεμάτων

Είναι το Γ' στάδιο της φυσικής απογραφής. Κύριος σκοπός είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των αποθεμάτων. Είναι και αυτή μια χρονοβόρα διαδικασία και ο ελεγκτής οφείλει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός. Για να ελέγξει την ορθότητα της αποτίμησης, ο ελεγκτής ενεργεί ως εξής:

- 1) Εξετάζει εάν η αποτίμηση έγινε σύμφωνα με τον νόμο
- 2) Με την μέθοδο της δειγματοληψίας ελέγχει εάν οι αρχικές τιμές κτήσης των αποθεμάτων για κάθε χρήση είναι σωστές
- 3) Κάνει επαλήθευση στους υπολογισμούς της αποτίμησης και καταχωρεί στα φύλλα εργασίας του τα συμπεράσματα και τις παρατηρήσεις του
- 4) Παρατηρεί εάν όντως χρησιμοποιήθηκε η χαμηλότερη τιμή αποτίμησης ανάμεσα στην τρέχουσα τιμή κτήσης και την αρχική τιμή κτήσης

5) Εξετάζει εάν τα φθαρμένα ή ελαττωματικά αποθέματα έχουν αποτιμηθεί σωστά και εάν όντως είναι έτσι (φθαρμένα)

6) Ελέγχει εάν η επιχείρηση θα πουλήσει στην επόμενη χρήση αποθέματα σε τιμή χαμηλότερη από την τρέχουσα και εάν καταχωρηθεί στα φύλλα εργασίας η ζημιά αυτή.

Όλα τα παραπάνω αφορούν τα αγοραζόμενα εμπορεύματα της επιχείρησης. Όσον αφορά τα παραγόμενα προϊόντα της επιχείρησης, ο ελεγκτής εξετάζει την μέθοδο υπολογισμού του κόστους παραγωγής καθώς και εάν εφαρμόζονται οι σωστές μέθοδοι κοστολόγησης και αποτίμησης στα προϊόντα που βρίσκονται στα διάφορα στάδια επεξεργασίας.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου της αποτίμησης, ο ελεγκτής εξετάζει την ορθότητα της καταχώρησης των αποτελεσμάτων της απογραφής στο βιβλίο απογραφών. Σε αυτό, καταχωρούνται οι τιμές ανά μονάδα και είδος καθώς και τα αποτελέσματα της αποτίμησης, ενώ ο ελεγκτής, επαληθεύει την ακρίβεια των καταχωρήσεων και επισημαίνει τυχόν διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των στοιχείων του βιβλίου απογραφής και του βιβλίου αποθήκης (υπόλοιπα λογαριασμών αποθεμάτων), με δειγματοληψία. Πιο συγκεκριμένα:

- Συγκρίνει την ποσότητα και τις τιμές των αποθεμάτων του δείγματος με αυτές που είναι καταχωρημένες στα δικά του φύλλα εργασίας καθώς και στο βιβλίο κοστολόγησης
- Ελέγχει την ορθότητα των αριθμητικών πράξεων για τον υπολογισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων
- Συγκρίνει το αποτέλεσμα της απογραφής κάθε είδους με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού και ερευνά την ορθότητα των προσαρμογών που έχουν γίνει για κάλυψη τυχόν διαφορών.

Εάν ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος με την απογραφή των αποθεμάτων τότε συμφωνεί ότι τα υπόλοιπα των λογαριασμών αποθεμάτων ανταποκρίνονται όντως στην πραγματικότητα. Σε αντίθετη περίπτωση συνεχίζει τον έλεγχο του μέσω δειγματοληψιών ή ζητάει από την διοίκηση της επιχείρησης την βελτίωση των διαδικασιών της φυσικής απογραφής. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι ικανοποιημένος από την αποτελεσματικότητα της απογραφής, τότε εκφράζει την δυσπιστία του για την αξιοπιστία των αντίστοιχων λογαριασμών (αποθεμάτων).

Έλεγχος της παρουσίας των αποθεμάτων στον Ισολογισμό

Μετά τον έλεγχο της απογραφής, ο ελεγκτής εξετάζει **α)** εάν η παρουσίαση των λογαριασμών των αποθεμάτων στις ΟΚ έχει γίνει σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και **β)** την ορθότητα των υπολοίπων τους. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων εντάσσονται στο Κυκλοφορούν ΕΝ. και παρουσιάζονται αναλυτικά και κατά κατηγορίες στον ΙΣ ως εξής:

20	1. Εμπορεύματα
21 και 22	2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή- Υποπροϊόντα και Υπολείμματα
23	3. Παραγωγή σε εξέλιξη
24, 25, 26 και 28	4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά-Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας
32.01, 32.02, 32.03 και χρ. Υπ. 50(πλην 50.08)	5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων

Οι παραπάνω λογαριασμοί αφορούν δύο συνεχόμενες χρήσεις. Ο ελεγκτής εξετάζει την σωστή μεταφορά των μεγεθών της προηγούμενης στην επόμενη χρήση. Επίσης, ο ελεγκτής ελέγχει το περιεχόμενο του προσαρτήματος των ΟΚ και παρατηρεί εάν αναγράφονται όλες οι πληροφορίες σχετικά με τα αποθέματα. Τέλος, επιβάλλεται να υπάρχει σαφής διαχωρισμός μεταξύ ελεύθερων και ενεχυριασμένων αποθεμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην ομάδα 3 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Σύμφωνα με την έννοια αυτή, κάθε απαίτηση της οικονομικής μονάδας, της οποίας η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση, καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό της ομάδας 3.

3.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 30 πελάτες
- 31 γραμμάτια εισπρακτέα
- 32 παραγγελίες στο εξωτερικό
- 33 χρεώστες διάφοροι
- 34 χρεόγραφα
- 35 λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων
- 36 μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού
- 38 χρηματικά διαθέσιμα
- 39 απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

3.3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Οι απαιτήσεις συνιστούν το δικαίωμα του πιστωτή ή του δανειστή να αξιώσει από τον χρεώστη ή τον οφειλέτη να αποδώσει το χρέος ή την οφειλή του σε αυτόν (προέρχονται από συναλλαγές με πίστωση). Από χρηματοοικονομική άποψη, οι απαιτήσεις αντιπροσωπεύουν επενδύσεις της πιστώτριας εταιρείας. Από λογιστική άποψη, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και σε μακροπρόθεσμες.

Βραχυπρόθεσμες: Λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης ή κατά τη διάρκεια του λειτουργικού κυκλώματος της επιχείρησης και εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική χρήση.

Μακροπρόθεσμες: Λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης ή μετά την ολοκλήρωση του λογιστικού κυκλώματος

3.3.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (30) «ΠΕΛΑΤΕΣ»

Ο λογαριασμός «Πελάτες» περιλαμβάνει ποσά τα οποία προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επί πιστώσει τα οποία η επιχείρηση έχει απαίτηση να εισπράξει. Δηλαδή, στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και κατ' εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολουθήσεως, ορισμένες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας έναντι πελατών της, που απορρέουν από τις πωλήσεις της.

3.3.1.1 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΗΛΙΚΙΩΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ (ageing analysis)

Ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για τη συγκεντρωτική αξιολόγηση της επάρκειας των σχηματισμένων σωρευμένων προβλέψεων για επισφάλειες πελατών είναι η κατάρτιση του Ισοζυγίου ηλικίας πελατών. Είναι μια κατάσταση που παρουσιάζει τα υπόλοιπα των πελατών με βάση την ηλικία τους. Ως ηλικία θεωρείται το χρονικό διάστημα από τη δημιουργία της απαίτησης μέχρι την ημέρα κατάρτισης του Ισοζυγίου.

3.3.1.2 ΕΓΚΡΙΣΗ ΠΕΛΑΤΗ

Οι υποψήφιοι πελάτες ελέγχονται ως προς την πιστοληπτική τους ικανότητα πριν την έγκριση της πώλησης. Η διαδικασία του πιστοληπτικού ελέγχου και της έγκρισης είναι μια εσωτερική δικλίδα και μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες κάθε επιχείρησης και τα εφαρμοζόμενα συστήματα (πχ ηλεκτρονικός έλεγχος πιστωτικών καρτών μέσω internet ή μέσω εξειδικευμένου γραφείου).

3.3.1.3 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΠΕΛΑΤΗ

Η διαγραφή ενός πελάτη, έστω κι αν έχει σχηματιστεί για το συνολικό ποσό ισόποση πρόβλεψη επισφάλειας, είναι μια διαδικασία που χρήζει της προσοχής του ΟΕ. Ο λόγος είναι ότι τέτοιες διαγραφές είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν για συγκάλυψη υπεξαίρεσης χρημάτων της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ο πελάτης καταβάλλει το ποσό της οφειλής το οποίο το παρακρατεί υπάλληλος της επιχείρησης. Στη συνέχεια γίνεται διαγραφή της απαίτησης για το λογιστικό κλείσιμο του λογαριασμού. Μια τέτοια ενέργεια, φυσικά γίνεται δυνατή όταν υπάρχουν βασικές αδυναμίες στις Εσωτερικές Δικλίδες της εταιρείας.

3.3.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (31) ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ)

Στους υπολογαριασμούς του 31 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν». Οι τίτλοι αυτοί, στις επόμενες παραγράφους, αναφέρονται με την ονομασία *«γραμμάτια εισπρακτέα»*.

3.3.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (33) «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ»

Στους υπολογαριασμούς του 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία απαιτήσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 3.

Τέτοιες απαιτήσεις είναι :

1. **«Προκαταβολές προσωπικού»:** καταχωρίζονται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των αποδοχών τους.
2. **«Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού»**
3. **«Δάνεια προσωπικού»:** καταχωρίζονται τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με μορφή δανείου
4. **«Μέτοχοι- Λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου ή εταίροι λογ. και κεφαλαίου»**
5. **«Οφειλόμενο κεφάλαιο»**
6. **«Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου»**
7. **«Προμερίσματα»**
8. **«Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων ή ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία»:** καταχωρίζονται τα ποσά που αφορούν όλες τις χρηματικές δοσοληψίες της επιχείρησης με τους εταίρους ή, όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε «ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία».
9. **«Ελληνικό Δημόσιο- Προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»**
10. **«Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ κ.α.»**

3.3.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Σκοποί

Ο εσωτερικός έλεγχος στις διαδικασίες δημιουργίας λογιστικής παρακολούθησης και είσπραξης των απαιτήσεων από πιστωτικές πωλήσεις πρέπει να είναι ιδιαίτερα αυστηρός λόγω της σπουδαιότητας των απαιτήσεων στη διαμόρφωση της ρευστότητας και της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Πρέπει να στοχεύει στα παρακάτω:

1. Οι λογαριασμοί να περιέχουν όλες τις απαιτήσεις που δημιουργήθηκαν πραγματικά στη διάρκεια της χρήσης.
2. Οι απαιτήσεις να μην είναι εικονικές και οι λογαριασμοί τους να μην περιέχουν λάθη, παραλείψεις ή νοθεύσεις στοιχείων.
3. Το ύψος των φερέγγυων και των επισφαλών απαιτήσεων να μην υπερβαίνει το όριο που προβλέπει η πιστωτική πολιτική της επιχείρησης.
4. Το ποσό των προβλέψεων για επισφαλείς πελάτες να είναι επαρκές και να προσδιορίζεται σύμφωνα με προκαθορισμένα κριτήρια.
5. Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων να ενημερώνονται πλήρως και εγκαίρως.
6. Η δραχμοποίηση των απαιτήσεων σε ΞΝ και η λογιστική τους απεικόνιση να διέπονται από τις αρχές του ΕΓΛΣ.
7. Οι αρμοδιότητες σχετικά με τη δημιουργία, τη λογιστική παρακολούθηση και την είσπραξη των απαιτήσεων να είναι καταμερισμένες κατά ορθολογικό τρόπο.
8. Η οπισθογράφιση των γραμματίων, συναλλαγματικών και μεταχρονολογημένων επιταγών που ενσωματώνουν απαιτήσεις από πιστωτικές πωλήσεις να γίνεται από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
9. Η διαφύλαξη των γραμματίων εισπρακτέων και των άλλων πιστωτικών τίτλων να είναι ικανοποιητική.

Μέτρα

Οι παραπάνω στόχοι θα εκπληρωθούν μόνο όταν ληφθούν τα παρακάτω μέτρα ελέγχων:

1. Η χορήγηση των πιστώσεων και των εκπτώσεων πωλήσεων σε πελάτες εγκρίνεται από τον Οικονομικό Διευθυντή.
2. Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων τηρούνται σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ και η ενημέρωση τους βασίζεται σε προαριθμημένα και νομότυπα συμπληρωμένα παραστατικά.
3. Το Ισοζύγιο πελατών καταρτίζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα.
4. Η ορθότητα του λογαριασμού των απαιτήσεων από πωλήσεις με ανοικτό λογαριασμό επαληθεύεται τακτικά.
5. Οι λογαριασμοί των πελατών και οι πιστωτικοί τίτλοι που ενσωματώνουν απαιτήσεις(πχ συναλλαγματικές στο χαρτοφυλάκιο) προστατεύονται από τον κίνδυνο κλοπών, καταστροφών κ.α.
6. Ο χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών και ο σχηματισμός της ανάλογης πρόβλεψης γίνονται από πρόσωπα που δεν έχουν άμεση σχέση με τη διαχείριση των απαιτήσεων.
7. Η οπισθογράφιση και η μεταβίβαση συναλλαγματικών εισπρακτέων σε τρίτους γίνεται από κατάλληλα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.

3.3.5 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου στις απαιτήσεις

Ο εξωτερικός ελεγκτής για να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των μέτρων που εφαρμόζει η ελεγχόμενη επιχείρηση, πρέπει να αναγνωρίσει τα μέτρα που ισχύουν και να τα συγκρίνει με τα προηγούμενα. Οι διαφορές που πιθανόν να προκύψουν είναι ενδεικτικές της επάρκειας των ελέγχων.

Για να εντοπίσει τα εφαρμοζόμενα μέτρα, ο ΟΕ εξασφαλίζει ένα δείγμα τιμολογίων πωλήσεων, πιστωτικών σημειωμάτων και αποδείξεων είσπραξης απαιτήσεων και εξετάζει ορισμένα σημεία που είναι ενδεικτικά της ύπαρξης μέτρων εσωτερικού ελέγχου πχ μονογραφές, εγκρίσεις, διαγραφές, αρίθμηση.

Έτσι προσπαθεί να εξακριβώσει εάν:

1. Καταχωρήθηκαν όλες οι απαιτήσεις και οι εισπράξεις απαιτήσεων στους κατάλληλους λογαριασμούς και σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ (πχ μονογραφές υπαλλήλων στα παραστατικά, ημερομηνίες μεταφοράς στοιχείων)
2. Καταρτίζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα Ισοζύγια πελατών για την επαλήθευση της ακρίβειας των καταχωρήσεων (αναζήτηση και διερεύνηση ισοζυγίων)
3. Περιέχονται στους λογαριασμούς εικονικές απαιτήσεις (πχ δεν υπάρχουν προαριθμημένα παραστατικά, πλαστογράφηση υπογραφών)
4. Είναι εύλογα τα αναγραφόμενα ποσά των απαιτήσεων σε σχέση με το ύψος των πιστωτικών πωλήσεων και των πραγματοποιημένων εισπράξεων.

Επίσης ο ΟΕ παρατηρεί τη διαδικασία που ακολουθείται για την τακτική επαλήθευση της ακρίβειας των υπολοίπων των λογαριασμών των απαιτήσεων. Υποβάλλει ερωτήσεις στα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης και προσπαθεί να διαπιστώσει πόσο πιστά εφαρμόζεται στη πράξη ο διαχωρισμός των καθηκόντων αυτών που ασχολούνται με τη δημιουργία, τη λογιστική παρακολούθηση και την είσπραξη των απαιτήσεων από πιστωτικές πωλήσεις.

Τελικά, συγκρίνει τα μέτρα ελέγχου που εφαρμόζονται με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζει η επιχείρηση και προσδιορίζει το πλήθος και το μέγεθος των λαθών και των παραλείψεων που μπορούν να γίνουν. Εκτιμά, στη συνέχεια, την επίπτωση της ανεπάρκειας των μέτρων στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Τα συμπεράσματα της αξιολόγησης ενισχύονται ή αποδυναμώνονται με την συσχέτιση των μεγεθών των απαιτήσεων της παρούσας χρήσης με αυτά των προηγούμενων χρήσεων καθώς και με τη συγκριτική ανάλυση των αριθμοδεικτών της κυκλοφοριακής ταχύτητας των απαιτήσεων.

Σκοποί ελέγχου τεκμηρίωσης του υπολοίπου του λογαριασμού των απαιτήσεων

Ο εξωτερικός ελεγκτής θέλει να εξακριβώσει αν:

- 1.Υπάρχουν πράγματι οι απαιτήσεις που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών.
- 2.Οφείλονται πράγματι στην επιχείρηση κατά το τέλος της χρήσης, τα ποσά που αναγράφουν οι λογαριασμοί των απαιτήσεων.
3. Έχουν καταχωρηθεί όλες οι απαιτήσεις της επιχείρησης.
4. Είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθούν τα ποσά των φερέγγυων απαιτήσεων.
- 5.Είναι επαρκές το μέγεθος της πρόβλεψης που σχημάτισε η επιχείρηση για να καλύψει πιθανές ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις.
- 6.Αποτιμήθηκαν οι απαιτήσεις σύμφωνα με όσα ορίζει το ΕΓΛΣ ή με όσα προβλέπει η σχετική φορολογική νομοθεσία.
7. Παρουσιάζονται με σαφήνεια οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των προβλέψεων στον ισολογισμό και οι λογαριασμοί των συναλλαγματικών διαφορών και των πιθανών ζημιών στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Επαλήθευση απαιτήσεων

Για να διαπιστώσει αν υπάρχουν πράγματι οι συγκεκριμένες απαιτήσεις και ότι τα εισπρακτέα ποσά είναι αυτά που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών, ο ελεγκτής πρέπει να:

1. Εξασφαλίσει επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών από τους ίδιους τους πελάτες, τους χρεώστες ή τις τράπεζες.
- 2.Αναγνωρίσει και μετρήσει τις συναλλαγματικές ή τα γραμμάτια και τις μεταχρονολογημένες επιταγές που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης.
- 3.Εξασφαλίσει την επαλήθευση από τρίτους της ύπαρξης των συναλλαγματικών που έχουν καταχωρηθεί σε αυτούς για είσπραξη, προεξόφληση, εγγύηση δανείων κλπ.
- 4.Παρακολουθήσει τα μεταγενέστερα της χρήσης γεγονότα, τα οποία συμβάλλουν στην επαλήθευση ή τη διάψευση της αξιοπιστίας των υπολοίπων των λογαριασμών.

Επιβεβαιωτική επιστολή σε πελάτη

Για την διενέργεια της διαδικασίας επιβεβαίωσης του υπολοίπου των πελατών, ο ΟΕ επιλέγει ένα δείγμα πελατών. Για κάθε έναν από τους πελάτες αυτούς ο ΟΕ προετοιμάζει σχετική επιστολή. Με την επιστολή αυτή καλείται ο πελάτης της ελεγχόμενης εταιρείας να επιβεβαιώσει το ποσό της οφειλής του, ή εάν διαφωνεί να εξηγήσει τους λόγους της διαφωνίας του. Η επιστολή γράφεται σε επιστολόχαρτο της εταιρείας και υπογράφεται από εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο της. Στην επιστολή εσωκλείεται απαντητικός φάκελος που φέρει την ταχυδρομική διεύθυνση του ΟΕ και τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιήσει ο πελάτης για την απάντησή του. Η επιστολή πρέπει να απευθύνεται σε πρόσωπο το οποίο πρέπει να έχει και τη γνώση και την αρμοδιότητα για να απαντήσει και δεν πρέπει να βρίσκεται σε προφανή σύγκρουση συμφερόντων, έτσι ώστε να δοθεί μια ειλικρινή και αμερόληπτη απάντηση.

Υπάρχουν 2 τύποι επιβεβαιωτικής επιστολής:

- ✓ Η θετική επιβεβαίωση. Εδώ ο πελάτης καλείται να απαντήσει, είτε συμφωνεί με το υπόλοιπο της οφειλής ή διαφωνεί. Εάν διαφωνεί, ζητείται από τον πελάτη να εξηγήσει επιπλέον τους λόγους της διαφωνίας.
- ✓ Η αρνητική επιβεβαίωση. Εδώ ο πελάτης καλείται να απαντήσει μόνο εφόσον διαφωνεί με το υπόλοιπο της οφειλής.

Γενικότερα, η θετική επιβεβαίωση δημιουργεί πιο αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια καθώς στην αρνητική επιβεβαίωση η έλλειψη απάντησης εκλαμβάνεται ως συμφωνία, ενώ μπορεί να οφείλεται σε άλλους λόγους (πχ απώλεια επιστολής)

Ανάλογα με τη σύνθεση των πελατών, ο ΟΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει είτε την μία είτε την άλλη ή και συνδυασμό των δύο τύπων. Ο συνδυασμός των ειδών ενδείκνυται όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός πελατών με μικρά υπόλοιπα (αρνητική επιβεβαίωση) και ταυτόχρονα ένας μικρός αριθμός πελατών με μεγάλα υπόλοιπα (θετική επιβεβαίωση). Το βασικό πρόβλημα με αυτόν τον τρόπο συλλογής τεκμηρίων είναι το χαμηλό ποσοστό απάντησης εκ μέρους των πελατών. Δηλαδή, η έλλειψη απάντησης πιθανώς να υποκρύπτει διαφωνία, την οποία ο ΟΕ δεν δύναται να πληροφορηθεί.

Έλεγχος φερεγγυότητας απαιτήσεων

Η επαλήθευση της ύπαρξης των απαιτήσεων δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η είσπραξη τους είναι βέβαιη. Χρειάζεται λοιπόν να αξιολογηθεί η φερεγγυότητα των πελατών της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης. Για αυτό το σκοπό, ο ελεγκτής ενημερώνεται από τους υπεύθυνους σχετικά με τα κριτήρια και τη διαδικασία που ακολουθούν για το χαρακτηρισμό ορισμένων απαιτήσεων ως επισφαλών ή ανεπίδεκτων είσπραξης. Ελέγχει δείγμα επισφαλών απαιτήσεων για να εξακριβώσει πόσο ορθολογικά αποδεικνύονται τα συγκεκριμένα μέτρα κατά την εφαρμογή τους.

Αποτίμηση απαιτήσεων

Σε αυτό το στάδιο ελέγχεται από τον εξωτερικό ελεγκτή αν:

1. Οι φερέγγυες και οι επισφαλείς απαιτήσεις σε € και σε ξένο νόμισμα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ και η σχετική νομοθεσία.
2. Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα έχουν υπολογιστεί επακριβώς και καταχωρηθεί στους σωστούς λογαριασμούς.
3. Ο χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών βασίζεται σε αξιόπιστες πληροφορίες για την πιστοληπτική τους ικανότητα.
4. Οι σχηματισμένες προβλέψεις για απώλεια από επισφαλείς απαιτήσεις είναι επαρκείς και έχουν καταχωρηθεί σωστά στους σχετικούς λογαριασμούς.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις

(30) Πελάτες

μείον (44.11) Προβλέψεις

(31.00- 31.07) Γραμμάτια εισπρακτέα Χαρτοφυλακίου

μείον (31.04) και (31.11) Γραμμάτια μεταβιβασμένα

(31.05) και (31.12) Γραμμάτια προεξοφλημένα

(31.01) και (31.08) Στις τράπεζες για είσπραξη

(31.02) και (31.09) Στις τράπεζες για εγγύηση

ΜΕΙΟΝ (31.06) ΚΑΙ (31.13) Μη δεδουλευμένοι τόκοι

(31.90) **ως και** (31.95) Υποσχετικές επιστολές και λοιποί τίτλοι

(31.03) **και** (31.10) Γραμμάτια σε καθυστέρηση

(33.90) Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)

(33.91) Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)
(33.04) **και** (33.05) Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση
(33.11) **και** (33.12) Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
(33.21) **και** (33.22) Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
(33.07), (33.08), (33.09) **και** (33.10) Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως
(32.04), (33.17) **και** (33.18) Δεσμευμένοι λογαριασμοί καταθέσεων
(33.19) **και** (33.20) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση
(30.97), (30.99), (33.97) και (33.99) Επισφαλείς- Επίδικοι πελάτες και χρεώστες
μείον (44.11) Προβλέψεις
(33.00), (33.01), (33.02), (33.13), (33.14), (33.15), (33.16), (33.95), (33.96) και
(54.08)
Χρεώστες διάφοροι
(35) Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων
(18.02) **και** (18.03) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
(18.04) **και** (18.05) Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
(18.07) **και** (18.08) Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως
μείον (18.09) **και** (18.10) Μη δεδουλευμένοι τόκοι

3.4 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Με τον όρο **Χρεόγραφα** εννοούμε τις διάφορες μετοχές και ομολογίες άλλων οικονομικών μονάδων, τις οποίες κατέχει η επιχείρηση με σκοπό την πρόσκαιρη τοποθέτηση κάποιων κεφαλαίων της. Τα χρεόγραφα αποτελούν αξιόγραφα, δηλαδή έγγραφα με ενσωματωμένα δικαιώματα.

Για την εξέταση των θεμάτων που σχετίζονται με τα χρεόγραφα, απαιτείται η κατανόηση των εννοιών των μετοχών και των ομολογιών.

3.4.1 ΜΕΤΟΧΕΣ

Το κεφάλαιο των Ανωνύμων Εταιρειών χωρίζεται σε ίσα μέρη τα οποία ονομάζονται μετοχές και αποτελούν τίτλους ιδιοκτησίας του συγκεκριμένου τύπου εταιρείας. Η ονομαστική αξία της μετοχής είναι το ποσό που αναγράφεται στον τίτλο της και αποτελεί το πηλίκο του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου δια του αριθμού των μετοχών. Είναι δηλαδή το ποσό που πλήρωσαν οι ιδρυτές της επιχείρησης για την απόκτηση των πρώτων μετοχών. Η πραγματική τιμή όμως της μετοχής είναι η τιμή που έχει διαμορφωθεί στην αγορά, με βάση τις δυνάμεις της ζήτησης και της προσφοράς.

Ο μέτοχος, δηλαδή αυτός που κατέχει μετοχές, είναι συνιδιοκτήτης της εταιρείας, επομένως συμμετέχει στα κέρδη ή τις ζημιές της επιχείρησης αλλά και στην διοίκηση της. Βέβαια, επειδή στις Α.Ε., ισχύει η αρχή της πλειοψηφίας του κεφαλαίου, η συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων και στη διοίκηση της εταιρείας, πρακτικά απαιτεί κατοχή ενός μεγάλου μέρους των μετοχών και τη δέσμευση μεγάλων χρηματικών ποσών.

Σε περίπτωση κατά την οποία μια Α.Ε. θέλει να πραγματοποιήσει μια σημαντική επένδυση, μπορεί να τη χρηματοδοτήσει με την έκδοση νέων μετοχών. Ταυτόχρονα, προσφέρεται η δυνατότητα σε οποιονδήποτε, χωρίς την καταβολή σημαντικού χρηματικού ποσού, να συμμετέχει στα κέρδη μιας μεγάλης επιχείρησης, ενώ η πώληση των μετοχών και η μετατροπή τους ξανά σε χρήμα μπορεί να γίνει ανά πάσα στιγμή, ειδικά αν πρόκειται για μετοχές εταιρειών που η διαπραγματεύσή τους γίνεται στο Χρηματιστήριο. Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο ονομάζονται «Εισηγμένες» εταιρείες.

Η εισαγωγή των μετοχών μιας επιχείρησης στο Χρηματιστήριο απαιτεί κάποιες προϋποθέσεις, η εκπλήρωση των οποίων μπορεί να γίνει μόνο από σημαντικές και αξιόπιστες επιχειρήσεις.

Τα κέρδη μιας Ανώνυμης Εταιρείας, αφού αφαιρεθούν φόροι και αποθεματικά, διανέμονται στους μετόχους της, ανάλογα με τον αριθμό μετοχών που κατέχει καθένας από αυτούς.

Συγκεκριμένα, τα κέρδη τα οποία προορίζονται για διανομή, διαιρούνται με τον αριθμό των μετοχών και έτσι προκύπτει το **μέρισμα δηλαδή το κέρδος που αντιστοιχεί σε μια μετοχή.**

Οι μέτοχοι όμως δεν προσβλέπουν μόνο στο μέρισμα, ειδικά όταν επενδύουν ευκαιριακά σε κάποιες μετοχές, και όχι με διάθεση μακροχρόνιας τοποθέτησης των

κεφαλαίων τους. Οι τιμές των μετοχών μεταβάλλονται καθημερινά και αν οι αγορασμένες μετοχές πωληθούν σε τιμή μεγαλύτερη από την τιμή αγοράς, προκύπτουν κέρδη για τον αγοραστή, ενώ, αν πωληθούν σε τιμή μικρότερη, πραγματοποιούνται ζημιές. Πολλοί από τους μετόχους αποβλέπουν σχεδόν αποκλειστικά στα κέρδη που μπορούν να προκύψουν από την αύξηση της τιμής των μετοχών και όχι στα έσοδα από μερίσματα.

Οι επιχειρήσεις που επενδύουν μέρος των διαθέσιμων τους σε αγορά μετοχών με πρόσκαιρο χαρακτήρα, αποβλέπουν συνήθως στην αποκόμιση γρήγορων κερδών από την αύξηση της τιμής τους.

Τα κέρδη βέβαια από την απόκτηση μετοχών δεν είναι εξασφαλισμένα και οι ζημιές είναι αρκετά συχνές. Τα αποτελέσματα από την πώληση μετοχών (κέρδη ή ζημιές) αποτελούν έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα και δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης· συμμετέχουν όμως στο σχηματισμό των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

3.4.2 ΟΜΟΛΟΓΙΕΣ

Ομολογίες ή αλλιώς ομόλογα ονομάζονται τα αξιόγραφα, τα οποία δίνουν στον κάτοχό τους το δικαίωμα να λαμβάνει ένα σταθερό ποσό με βάση το επιτόκιο τους, για κάποιο ορισμένο χρονικό διάστημα το οποίο αποτελεί τη διάρκεια της ομολογίας. Μετά τη λήξη του χρονικού αυτού διαστήματος, ο κάτοχος της ομολογίας δικαιούται να πάρει πίσω την ονομαστική της αξία, δηλαδή το ποσό που πλήρωσε ο αρχικός αγοραστής της.

Η πραγματική τιμή της ομολογίας, όπως και στην περίπτωση των μετοχών, είναι αυτή που προσδιορίζεται στην αγορά από την αλληλεπίδραση της ζήτησης και της προσφοράς.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις, ή το κράτος εκδίδουν τα ομολογιακά δάνεια, με σκοπό να χρηματοδοτηθούν για κάποιο χρονικό διάστημα από το ευρύ επενδυτικό κοινό. Οι ομολογίες αποτελούν πιστωτικούς τίτλους – μέρη αυτών των δανείων και αποδίδουν ένα σταθερό εισόδημα με ελάχιστο ή χωρίς ουσιαστικό κίνδυνο για αυτόν που επενδύει σε αυτές, αφού οι εκδότριες εταιρείες ή το κράτος έχουν μεγάλη φερεγγυότητα. Από την άλλη μεριά, οι εκδότριες επιχειρήσεις ή το κράτος αποκτούν τα χρηματικά ποσά που χρειάζονται, αξιοποιώντας τις αποταμιεύσεις των νοικοκυριών.

3.4.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΟΧΗΣ - ΟΜΟΛΟΓΙΑΣ

Οι διαφορές της ομολογίας από τη μετοχή είναι οι ακόλουθες:

α) Η ομολογία δεν αποτελεί τίτλο ιδιοκτησίας της επιχείρησης, όπως η μετοχή, και δε δίνει το δικαίωμα στον κάτοχό της να συμμετέχει στα κέρδη και τη λήψη αποφάσεων. Είναι όμως δυνατό να είναι μετατρέψιμη σε μετοχή, να δίνει δηλαδή τη δυνατότητα στους κατόχους της να τη μετατρέψουν σε μετοχή, κάτω από κάποιες προϋποθέσεις.

β) Αποδίδει στον κάτοχό της τον τόκο, δηλαδή ένα σταθερό ποσό, αντίθετα με τη μετοχή, η οποία αποδίδει μέρισμα μόνο αν υπάρχουν κέρδη ή αποφασιστεί από τη διοίκηση της επιχείρησης η διανομή κερδών.

γ) Το στοιχείο του κινδύνου είναι μεγαλύτερο στη μετοχή από ότι είναι στην ομολογία.

Αυτό συμβαίνει γιατί η ύπαρξη κερδών είναι αμφίβολη για οποιαδήποτε επιχείρηση, ενώ η είσπραξη του τόκου δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ή όχι κερδών. Οι κάτοχοι της ομολογίας είναι δανειστές της επιχείρησης και όχι συνιδιοκτήτες. Σε περίπτωση διάλυσης της εκδότριας επιχείρησης, οι δανειστές έχουν πολύ μεγαλύτερη πιθανότητα να μη χάσουν το ποσό που έχουν επενδύσει από ότι οι μέτοχοι.

3.4.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Σκοποί

Ο εσωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται κυρίως για το δραστικό περιορισμό των κινδύνων της απώλειας, της λογιστικής νόθευσης, της απάτης και της καταδολίευσης. Τέτοιοι κίνδυνοι παρουσιάζονται όταν:

1. Οι αγορές και οι πωλήσεις των χρεογράφων γίνονται από μη εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
2. Οι αγοραπωλησίες των χρεογράφων γίνονται με όρους που δεν είναι σύμφωνοι με την επενδυτική πολιτική και τις σχετικές εντολές της διοίκησης.
3. Η διαφύλαξη των τίτλων είναι ανεπαρκής.
4. Ο διαχωρισμός των καθηκόντων των υπευθύνων της διαχείρισης των χρεογράφων και του λογιστηρίου δεν είναι πλήρης.
5. Η είσπραξη των μερισμάτων και των τόκων γίνεται εκπρόθεσμα ή παραγράφεται το δικαίωμα είσπραξης.

Επίσης, εξίσου σοβαροί είναι και οι κίνδυνοι που αφορούν τη λογιστική παρακολούθηση και τη διενέργεια της απογραφής των τίτλων:

1. Οι συναλλαγές να μην αποτυπώνονται πλήρως και νομότυπα στα κατάλληλα παραστατικά.
2. Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων αγοράς και διάθεσης των χρεογράφων και της πραγματοποίησης προσόδων και κερδών ή ζημιών να μην είναι πλήρης ή ακριβής.
3. Η καταχώρηση των σχετικών λογιστικών γεγονότων να μην διέπεται από τις αρχές του ΕΓΛΣ.
4. Η παρακολούθηση των μεταβολών των χρεογράφων να είναι ελλιπής με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται ο άμεσος εντοπισμός τους.
5. Οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς των χρεογράφων να αναφέρονται σε εικονικές συναλλαγές.
6. Η απογραφή των χρεογράφων να μη διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα ή να είναι ελλιπής.
7. Η αποτίμηση των χρεογράφων να μη βασίζεται στις διατάξεις της νομοθεσίας.
8. Η παρουσίαση των λογαριασμών των χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις να μην είναι σαφής.

Μέτρα

1. Όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών να είναι προαριθμημένα, θεωρημένα και νομότυπα συμπληρωμένα.
2. Όλες οι αγορές και οι πωλήσεις τίτλων να οριστικοποιούνται μετά από έλεγχο των όρων κάθε συναλλαγής.
3. Οι εκχωρήσεις χρεογράφων σε τρίτους για είσπραξη, φύλαξη ή ενέχυρο να αποδεικνύονται από τα απαραίτητα παραστατικά και να βασίζονται σε έγκριση του αρμόδιου στελέχους.
4. Οι πωλήσεις με πίστωση να εγκρίνονται από τον οικονομικό διευθυντή ή οποιονδήποτε υπεύθυνο για τη χορήγηση των πιστώσεων.
5. Τα καθήκοντα του διαχειριστή του χαρτοφυλακίου να διαχωρίζονται από αυτά του λογιστή, του ταμιά και του υπεύθυνου για τη χορήγηση των πιστώσεων.
6. Οι λογαριασμοί των χρεογράφων να αναπτύσσονται σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης και να ενημερώνονται εγκαίρως και πλήρως.

7. Η ορθότητα της μεταφοράς λογιστικών στοιχείων να ελέγχεται με την κατάρτιση ισοζυγίων σε τακτά χρονικά διαστήματα.
8. Η αγορά των ίδιων μετοχών να γίνεται σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
9. Τα χρεόγραφα φυλάσσονται σε ασφαλές μέρος.
10. Η πρόσβαση στα χρεόγραφα περιορίζεται στα κατάλληλα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα.
11. Η ύπαρξη των τίτλων επιβεβαιώνεται με αιφνιδιαστικούς ελέγχους από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
12. Τα χρεόγραφα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα προβλέπει η σχετική νομοθεσία.
13. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (34) «Χρεόγραφα» στο τέλος της χρήσης συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών.
14. Οι λογαριασμοί των χρεογράφων παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις.

3.4.5 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου χρεογράφων

1. Ο ελεγκτής εξετάζει δείγμα παραστατικών ορισμένης χρονικής περιόδου, τα οποία τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση:
 - Αγορών και πωλήσεων χρεογράφων.
 - Εκχωρήσεων χρεογράφων σε τρίτους για πώληση, φύλαξη ή εγγύηση δανείων.
 - Είσπραξης εισοδήματος από χρεόγραφα.
2. Παρατηρεί αν τα παραστατικά είναι προαριθμημένα, νομότυπα συμπληρωμένα, γνήσια και φέρουν τα απαραίτητα σημεία ελέγχου.
3. Ελέγχει την πληρότητα των μέτρων που εφαρμόζονται στην επιχείρηση ως προς την εξασφάλιση της καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης όλων των σχετικών με τα χρεόγραφα συναλλαγών.
4. Εξακριβώνει αν όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς αφορούν πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές.
5. Εξετάζει αν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για την κατάρτιση των ισοζυγίων και τη διενέργεια της απογραφής των χρεογράφων σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Σκοποί

Κύριος σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης είναι να εξακριβωθεί αν :

1. Τα χρεόγραφα που αναγράφουν οι σχετικοί λογαριασμοί βρίσκονται πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης.
2. Όλα τα χρεόγραφα κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
3. Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού χρεογράφων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών.
4. Τα χρεόγραφα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ και η σχετική νομοθεσία.
5. Οι λογαριασμοί των χρεογράφων παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις με σαφήνεια.

Για την επίτευξη των παραπάνω σκοπών, ο ελεγκτής χρειάζεται να επαληθεύσει:

- Την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος.
- Την αρτιότητα της διαδικασίας απογραφής των χρεογράφων στο τέλος της χρήσης.
- Την πληρότητα της παρουσίασης των λογαριασμών των χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος

Τεκμήρια για το πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί το λογιστικό σύστημα συγκεντρώνει ο ελεγκτής κατά τη μελέτη και την αξιολόγηση των μέτρων εσωτερικού ελέγχου.

Μπορεί δε να επαυξήσει τα στοιχεία αυτά και να ενισχύσει την αποδεικτική τους δύναμη καταρτίζοντας το ισοζύγιο χρεογράφων στο τέλος της χρήσης και παρατηρώντας την πορεία της λογιστικοποίησης των αγορών και των πωλήσεων τίτλων ή είσπραξης εσόδων από μερίσματα και τόκους.

Παρατηρεί με ιδιαίτερη προσοχή τα λάθη, τις νοθεύσεις και τις παραλείψεις που γίνονται και αποφαίνεται στις επιπτώσεις τους στην πληρότητα και την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών. Ελέγχει με σχολαστικότητα τις μεταβολές που παρουσιάζουν οι λογαριασμοί των χρεογράφων τις τελευταίες ημέρες της παρούσας χρήσης και στις πρώτες μέρες της επόμενης χρήσης.

Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής

1. Ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει την αρτιότητα των διαδικασιών που ακολούθησε το προσωπικό της επιχείρησης για την αναγνώριση, τη μέτρηση και την αποτίμηση των χρεογράφων στο τέλος της χρήσης, για να εκφέρει γνώμη για την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.

2. Προσπαθεί να εξακριβώσει αν έχουν αναγνωρισθεί:

- Οι φυσικοί τίτλοι με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά τους.
- Οι άυλοι τίτλοι με τη βοήθεια των στοιχείων του τραπεζικού λογαριασμού στον οποίο είναι καταχωρημένοι.
- Οι εταιρικές μερίδες και τα μερίδια με βάση τα πληροφοριακά στοιχεία και τις ενδείξεις των παραστατικών της αγοράς τους.

3. Επαληθεύει την αρτιότητα της διαδικασίας μέτρησης των τίτλων που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η μέτρηση των χρεογράφων είναι αιφνιδιαστική και γίνεται συγχρόνως με αυτή των διαθεσίμων για να αποφευχθεί οποιαδήποτε προσπάθεια συγκάλυψης ταμειακού ελλείμματος με την εξαργύρωση τίτλων ή ελλείμματος χρεογράφων με την αγορά τίτλων που λείπουν.

4. Η επαλήθευση αναγνώρισης και μέτρησης των χρεογράφων που βρίσκονται στα χέρια τρίτων επιτυγχάνεται με την αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών προς αυτούς.

5. Επαληθεύει την ορθότητα της αποτίμησης των χρεογράφων. Ελέγχει αν η αποτίμηση έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΠΔ 367/94, δηλαδή, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αρχικής και της τρέχουσας. Εξαιρέση αποτελούν οι τίτλοι προθεσμιακής κατάθεσης, οι οποίοι αποτιμούνται στην παρούσα αξία τους.

6. Ερευνά τον τρόπο με τον οποίο το προσωπικό της επιχείρησης προσδιορίζει την αρχική τιμή κτήσης και τη συγκρίνει με την τρέχουσα τιμή για κάθε είδους χρεογράφου. Επαληθεύει την ακρίβεια των τιμών και των διαφόρων υπολογισμών για τον καθορισμό της τελικής αξίας του χαρτοφυλακίου και του υπολοίπου των αντίστοιχων αναλυτικών λογαριασμών. Επίσης, ελέγχει αν έχουν καταχωρηθεί σωστά στο βιβλίο των απογραφών τα αποτελέσματα της απογραφής και αν τα τελευταία συμφωνούν με το υπόλοιπο του λογαριασμού (34) «Χρεόγραφα».

7. Επειδή η τρέχουσα τιμή δεν προσδιορίζεται κατά τρόπο ενιαίο για κάθε κατηγορία χρεογράφων, ο ελεγκτής εξετάζει αν χρησιμοποιήθηκε ως τρέχουσα τιμή για:

- Τους εισηγμένους τίτλους, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους για τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- Τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- Τους μη εισηγμένους τίτλους, η λογιστική τους αξία.

Στο σημείο αυτό, ο ελεγκτής έχει συλλέξει αρκετά στοιχεία που του επιτρέπουν να τεκμηριώσει τη γνώμη του για το βαθμό της αξιοπιστίας των λογαριασμών των χρεογράφων. Ενισχύει δε την ορθότητα της γνώμης του διενεργώντας κριτική ανάλυση των μεγεθών των χρεογράφων και συμπεραίνοντας το εύλογο των μεταβολών τους σε σχέση με τις μεταβολές άλλων στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών χρεογράφων στις λογιστικές καταστάσεις

Ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει αν οι λογαριασμοί των χρεογράφων εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης με την εξής σειρά:

- (34.00- 03), (34.10- 13), (34.20- 21) Μετοχές.
- (34.05- 06), (34.15- 16), (34.22- 23) Ομολογίες.
- Υπόλοιπο λογ. 34 Λοιπά χρεόγραφα.
- (34.25) Ίδιες μετοχές.

Παρατηρεί αν:

- ❖ Παρατίθενται αφαιρετικά από τους παραπάνω λογαριασμούς ο (53.07) «Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων» και ο (34.99) «Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων».
- ❖ Συνοδεύεται ο λογαριασμός (34.25) «Ίδιες μετοχές» από τον (41.09) «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές» ή αν παρουσιάζεται αφαιρετικά από τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης.

3.5 ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Διαθέσιμα είναι τα χρηματικά ποσά στο ταμείο της επιχείρησης, αλλά και τα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία του Ενεργητικού της, τα στοιχεία δηλαδή τα οποία μπορούν άμεσα και με ασφάλεια να μετατραπούν σε χρήματα.

Το ύψος των διαθέσιμων κεφαλαίων μιας επιχείρησης είναι κρίσιμος παράγοντας για την ύπαρξη της αναγκαίας **ρευστότητας, της ικανότητας δηλαδή της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της**. Όμως, η ύπαρξή τους δίνει σχεδόν μηδενική απόδοση στην επιχείρηση, γεγονός που καθιστά οικονομικά ασύμφορη τη διατήρηση μεγάλων ποσών ως διαθέσιμων και μειώνει την οικονομική αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Καθώς όμως οι καθημερινές εισπράξεις μιας επιχείρησης σπανίως φτάνουν για να καλύψουν τις τρέχουσες υποχρεώσεις της, η ύπαρξη ρευστών διαθέσιμων είναι απολύτως απαραίτητη για την εύρυθμη λειτουργία της.

Στα Διαθέσιμα περιλαμβάνονται:

- α) Το ταμείο δηλαδή τα χρήματα, χαρτονομίσματα και κέρματα, σε εγχώριο νόμισμα ή σε άμεσα μετατρέψιμο ξένο νόμισμα.
- β) Οι καταθέσεις όψεως, και προθεσμίας.
- γ) Οι επιταγές ημέρας όσες δηλαδή έχουν ημερομηνία πληρωμής σημερινή ή προγενέστερη, οι μη μεταχρονολογημένες.
- δ) Τα ληγμένα τοκομερίδια, οι τόκοι δηλαδή που δίνουν οι ομολογίες.

3.5.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (38) «ΤΑΜΕΙΟ»

Στο ταμείο περιλαμβάνονται τα χαρτονομίσματα και τα κέρματα που κατέχει μια επιχείρηση.

Οι περισσότερες επιχειρήσεις δε διαθέτουν πλέον παρά ελάχιστα μετρητά, καθώς η εκτεταμένη χρήση των τραπεζικών επιταγών έχει μειώσει δραστικά την ανάγκη χρησιμοποίησής τους.

Στην πράξη, η χρήση τους περιορίζεται για την πληρωμή μικροεξόδων που μπορεί να προκύψουν.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» χρεώνεται σε κάθε είσπραξη τοις μετρητοίς από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, από είσπραξη απαιτήσεων κτλ. και πιστώνεται σε κάθε πληρωμή τοις μετρητοίς για πληρωμή υποχρεώσεων, καταθέσεις σε τράπεζες κ.ά.

Λόγω της ευαισθησίας που παρουσιάζει η χρήση μετρητών, χρειάζονται αυστηρές διαδικασίες και συστηματικός έλεγχος σε κάθε είσπραξη ή πληρωμή που πραγματοποιείται.

Η λειτουργία αυτή αφορά όλες τις οικονομικές πράξεις της οικονομικής μονάδας, τις σχετικές με το ταμείο. Κυρίως αφορά τις παρακάτω πράξεις:

- Πληρωμές σε μετρητά, με επιταγές ή με εμβάσματα.
- Εισπράξεις σε μετρητά, με επιταγές ή με εμβάσματα.
- Οικονομικά έξοδα που προκύπτουν από τις πράξεις του ταμείου που διενεργούνται μέσω τραπεζών.

Ο έλεγχος του ταμείου παρουσιάζει ενδιαφέρον για τους εξής λόγους:

Το ταμείο είναι λογαριασμός που μεσολαβεί στις περισσότερες οικονομικές πράξεις της επιχείρησης, καθώς όλες σχεδόν οι πράξεις ξεκινούν ή καταλήγουν σε μετρητά. Επίσης το ταμείο έχει ένα μεγάλο όγκο πράξεων. Η ρευστότητα του λογαριασμού του ταμείου ενέχει σοβαρούς κινδύνους κλοπών, εάν η επιχείρηση δεν λάβει τα κατάλληλα μέτρα.

3.5.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΑΜΕΙΟΥ

Η υπηρεσία χρηματοδοτήσεως, που τη διευθύνει ο γενικός ταμίας, είναι συνήθως υπεύθυνη για τις περισσότερες λειτουργίες που σχετίζονται με τη διαχείριση του ταμείου. Στις λειτουργίες αυτές περιλαμβάνονται: η έγκριση πιστώσεων, ο χειρισμός και η κατάθεση των ταμειακών εισπράξεων, η υπογραφή των επιταγών, η επένδυση αδρανών ρευστών, και η φύλαξη του ταμείου, των εμπορεύσιμων τίτλων και άλλων διαπραγματεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Η υπηρεσία χρηματοδοτήσεως συμμετέχει επίσης ενεργώς στη διαδικασία προβλέψεως των ταμειακών αναγκών και ρυθμίζει τα θέματα βραχυπρόθεσμης και μακροπρόθεσμης χρηματοδοτήσεως.

Η ιδανική οργάνωση είναι εκείνη στην οποία οι λειτουργίες της χρηματοδοτικής και λογιστικής υπηρεσίας αλληλοσυνδέονται και ολοκληρώνονται κατά τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται ότι:

1. Όλα τα ρευστά που θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί πραγματικά εισπράχθηκαν και καταχωρήθηκαν σωστά και αμέσως.
2. Οι ταμειακές πληρωμές έχουν γίνει μόνο για εγκεκριμένους σκοπούς και έχουν καταχωρηθεί σωστά.
3. Τα ρευστά στα χέρια της επιχείρησης και τα κατατεθειμένα στις τράπεζες έχουν γραφεί με ακρίβεια και φυλάγονται καλά.
4. Τα ρευστά διαθέσιμα διατηρούνται σε επαρκή, αλλά όχι υπερβολικά επίπεδα με την κατά το δυνατό σωστή πρόβλεψη των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που αναμένονται βάσει της κανονικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Έτσι με το χρονικό καταμερισμό εισπράξεων και πληρωμών είναι γνωστό από πριν πότε θα χρειαστούν δανεικά κεφάλαια και πότε θα υπάρχουν ρευστά διαθέσιμα για επένδυση.

Υπάρχουν μερικές γενικές κατευθύνσεις που μπορούν οι ελεγκτές να τις χρησιμοποιήσουν για να αξιολογήσουν τις μεθόδους χρηματικής διαχείρισης επιχειρήσεων οποιουδήποτε κλάδου. Αυτοί οι, καθολικής εφαρμογής, κανόνες για τη διαμόρφωση καλού εσωτερικού ελέγχου του ταμείου μπορούν να συνοψισθούν στα ακόλουθα:

1. Ποτέ δεν επιτρέπεται μια συναλλακτική πράξη να την χειρίζεται από την αρχή μέχρι το τέλος ο ίδιος υπάλληλος, οποιουδήποτε κι αν είναι.
2. Ο χειρισμός του ταμείου πρέπει να είναι ανεξάρτητος από την τήρηση των λογιστικών βιβλίων.
3. Η είσπραξη ρευστών πρέπει να είναι όσο το δυνατόν περισσότερο συγκεντρωτική.
4. Οι εγγραφές των ταμειακών εισπράξεων πρέπει να γίνονται αμέσως.
5. Πρέπει να προτρέπονται οι πελάτες να παίρνουν τις αποδείξεις πωλήσεως και να προσέχουν το άθροισμα της ταινίας των ταμειακών μηχανών.
6. Οι ταμειακές εισπράξεις κάθε μέρας πρέπει να κατατίθενται στην τράπεζα στο ακέραιο.

7. Όλες οι πληρωμές πρέπει να γίνονται με επιταγές, εκτός από τις πληρωμές που γίνονται από το μικρό ταμείο.
8. Οι συμφωνίες με τα δεδομένα των τραπεζών πρέπει να γίνονται από τους υπαλλήλους που δεν έχουν καμιά αρμοδιότητα για την έκδοση επιταγών ή τη φύλαξη χρημάτων.

Ο κανόνας για την κατάθεση ολόκληρου του ποσού των ημερησίων εισπράξεων έχει πολλές και σοβαρές δικαιολογίες. Η καθημερινή κατάθεση των εισπράξεων σημαίνει ότι τα ρευστά, που έχει στο θησαυροφυλάκιο του ο ταμίας και αποτελούν πρόκληση για «δανεισμό», είναι λιγότερα. Έπειτα, η καθιέρωση της τακτικής να κατατίθενται στο ακέραιο οι εισπράξεις κάθε μέρας δε δίνουν την ευκαιρία στον ταμία να καλύψει ένα σημερινό έλλειμμα, με τις εισπράξεις επομένων ημερών. Όταν οι εισπρακτέες επιταγές δεν κατατίθενται αμέσως στην τράπεζα, μεγαλώνει ο κίνδυνος να μείνουν ανείσπρακτες. Επίσης, οι εισπράξεις που δεν έχουν κατατεθεί αποτελούν αδρανή διαθέσιμα, που δεν αποφέρουν έσοδα.

3.5.3 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΑΜΕΙΟΥ

Στόχοι των ελεγκτών κατά την εξέταση του ταμείου

Ο έλεγχος του ταμείου έχει σαν κύριο στόχο:

-Την μελέτη και την αξιολόγηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, τις σχετικές με τις ταμειακές συναλλαγές.

-Τον προσδιορισμό του ποσού των μετρητών και την κανονική εμφάνιση του ταμείου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Οι ελεγκτές, μετά την περιγραφή των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου που αφορούν το ταμείο, στα φύλλα ελέγχου κάνουν έλεγχο διαδικασιών για να διαπιστώσουν αν οι διάφορες ταμειακές συναλλαγές και οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία έγιναν σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διαδικασίες ελέγχου. Οι διαδικασίες προβλέπουν και την έκδοση διαφόρων καταστάσεων και δικαιολογητικών καταθέσεων.

Ανάλογα με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στις διάφορες φάσεις των ταμειακών εισροών και εκροών, θα καθοριστεί το μέγεθος των δειγμάτων και οι κατηγορίες των υλικών που θα επιλεγούν για έλεγχο. Ο έλεγχος διαδικασίας των ταμειακών συναλλαγών θα δείξει την αποτελεσματικότητα και τον βαθμό επιτυχίας στην πράξη των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου.

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου ταμείου

1. Στο τέλος της χρήσης ο ελεγκτής επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των διαθεσίμων και ανατρέχει στα σχετικά παραστατικά, τα οποία πρέπει να φέρουν σημεία ελέγχου π.χ. υπογραφές, ημερομηνίες καταχώρησης, διασταυρώσεις κλπ. Η προσεκτική μελέτη των τελευταίων επιτρέπει την εύστοχη επισήμανση των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει το προσωπικό.
2. Στη συνέχεια, συγκρίνει τα μέτρα που εφαρμόζονται με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζονται, εντοπίζει τις διαφορές που τυχόν υπάρχουν και αξιολογεί την επίπτωση τους στο βαθμό της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στα διαθέσιμα.
3. Ο εξωτερικός ελεγκτής αποδίδει ιδιαίτερη σημασία στα ελλείμματα ή πλεονάσματα που παρουσιάζονται κατά την απογραφή των χρηματικών μέσων. Αποτελούν ενδείξεις ανεπαρκών ελέγχων στην πληρωμή, την είσπραξη και τη διαφύλαξη των διαθεσίμων.
4. Από τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτό ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου θα επηρεάσει δραστικά τη διαμόρφωση του ελέγχου τεκμηρίωσης που πρόκειται να διενεργήσει ο ελεγκτής.

Σκοποί

Ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει αν:

- Τα διαθέσιμα που υποδηλώνουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών υπάρχουν πράγματι και ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης.
- Όλα τα διαθέσιμα της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
- Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού διαθεσίμων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών.
- Τα διαθέσιμα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ.

Επαλήθευση της αρτιότητας της απογραφής

Ο ελεγκτής αποδεικνύει την ύπαρξη των χρηματικών μέσων και την ορθότητα του υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού

- 1.Επαληθεύοντας τη συμφωνία ταμείου ή διενεργώντας ο ίδιος τη συμφωνία ταμείου της τελευταίας ημέρας της χρήσης.
- 2.Αναγνωρίζοντας τα μετρητά, τις επιταγές και τις εντολές που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και
3. Προβαίνοντας ο ίδιος στη μέτρηση τους.

Η μέτρηση των μετρητών, επιταγών και των άλλων χρηματικών μέσων διενεργείται αιφνιδιαστικά και ταυτόχρονα σε όλα τα ταμεία της επιχείρησης. Έτσι, αποκλείεται η μεταφορά διαθεσίμων από το ταμείο που είχε ήδη ελεγχθεί σε άλλο ταμείο με σκοπό την κάλυψη ελλείμματος. Κατά την αναγνώριση και την μέτρηση πρέπει να είναι πάντοτε παρών ένας εκπρόσωπος της επιχείρησης ώστε να μην κατηγορηθεί ο ελεγκτής για υπεξαίρεση.

Για να αποδείξει την ύπαρξη των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας και για να επαληθεύσει την ορθότητα του υπολοίπου των αντίστοιχων λογαριασμών, ο ελεγκτής στέλνει στις τράπεζες επιστολές και τις ζητά να επιβεβαιώσουν την ύπαρξη και το μέγεθος των καταθέσεων της επιχείρησης που ελέγχει.

Η διαδικασία της επαλήθευσης επιτρέπει στον ελεγκτή να εξακριβώσει αν:

- ✚ Συμφωνούν το υπόλοιπο που αναγράφεται στην επιβεβαιωτική επιστολή και αφορά την τελευταία ημέρα της χρήσης και αυτό που αναγράφεται στο extrait και αφορά την ίδια χρονική περίοδο.
- ✚ Παρουσίασαν οι καταθέσεις αδικαιολόγητη αύξηση.
- ✚ Υπήρχε ταμειακό έλλειμμα που συγκαλύφθηκε με κάποιο αριθμητικό λάθος ή με παράλειψη της καταχώρησης πληρωμής με επιταγή κλπ.
- ✚ Καταχωρήθηκαν σε μεταβατικούς λογαριασμούς και όχι σε λογαριασμούς του ενεργητικού, οι δεδουλευμένοι τόκοι των καταθέσεων προθεσμίας, επειδή θα γίνουν απαιτητοί την επόμενη χρήση.

Μετά την ολοκλήρωση της μέτρησης των χρηματικών διαθεσίμων και της επαλήθευσης των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας, ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύσει την ορθότητα της αποτίμησης των διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα που διενήργησε το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα, ελέγχει αν η αποτίμηση γίνεται στην τιμή αγοράς (από την τράπεζα) του ξένου νομίσματος που ισχύει την τελευταία ημέρα της χρήσης, ώστε το υπόλοιπο των λογαριασμών να δείχνει την πραγματική (τρέχουσα) αξία των διαθεσίμων σε €. Επίσης, ελέγχει αν έχουν επακριβώς υπολογιστεί και καταχωρηθεί στους λογαριασμούς οι συναλλαγματικές διαφορές που οφείλονται στην αποτίμηση των διαθεσίμων.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών διαθεσίμων στις λογιστικές καταστάσεις

Το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ είναι το εξής:

(38.00) Ταμείο.

(38.02) Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα.

(38.03- 06) Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.

3.5.4 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ ΚΑΙ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ

Με το λογαριασμό (38.03) «Καταθέσεις Όψεως» παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία η επιχείρηση έχει καταθέσει σε λογαριασμό όψεως σε κάποια τράπεζα. Με αυτόν τον τρόπο, επιτυγχάνεται αφενός η φύλαξη των χρημάτων της επιχείρησης, συχνά με κάποιο μικρό τόκο, και αφετέρου η ύπαρξη αντικρίσματος για τις επιταγές που εκδίδονται. Η τράπεζα στην οποία η επιχείρηση διατηρεί τις καταθέσεις της, την εξυπηρετεί πληρώνοντας τους δικαιούχους των επιταγών που εκδίδει και εισπράττοντας για λογαριασμό της διάφορα ποσά, επιβαρύνοντάς την όμως με κάποια έξοδα ή με το να μη καταλογίζει τόκους για τις καταθέσεις της.

Οι καταθέσεις προθεσμίας είναι συνήθως τρίμηνης ή εξάμηνης διάρκειας και αποφέρουν έσοδα στις επιχειρήσεις αφού είναι έντοκες, αντίθετα με τις καταθέσεις όψεως οι οποίες είναι κατά κανόνα άτοκες. Σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση αναγκαστεί να αποσύρει το κεφάλαιο νωρίτερα από τη λήξη της προθεσμίας, εισπράττει το αρχικό ποσό αυξημένο κατά τους τόκους της περιόδου κατάθεσης, οι οποίοι όμως μειώνονται από τους «τόκους πρόωρης ανάληψης». Οι καταθέσεις προθεσμίας αποτελούν μια καλή λύση για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν μεγάλα ποσά σε μετρητά για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα.

3.5.5 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ

Η εκτεταμένη χρήση επιταγών ως κυρίαρχο μέσο πληρωμών τα τελευταία χρόνια έχει καταστήσει την παρακολούθηση των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών εξαιρετικά σημαντικό και κρίσιμο ζήτημα για τις επιχειρήσεις. Οι επιχειρήσεις φροντίζουν καθημερινά ώστε οι τραπεζικοί τους λογαριασμοί να διαθέτουν το απαιτούμενο υπόλοιπο, προκειμένου να μπορούν να πληρωθούν οι επιταγές που έχουν εκδώσει.

Ο λογαριασμός «Καταθέσεις Όψεως» που τηρείται από τις επιχειρήσεις χρεώνεται με κάθε κατάθεση ή άλλη αύξηση του τραπεζικού λογαριασμού και πιστώνεται με κάθε ανάληψη ή έκδοση επιταγής. Παράλληλα, οι τράπεζες ενημερώνουν σε τακτά χρονικά διαστήματα για την κίνηση του λογαριασμού που γίνεται από αυτές. Η ενημέρωση αυτή γίνεται με το **extrait** το οποίο αποτελεί ένα αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού που τηρούν οι τράπεζες.

Είναι πολύ πιθανόν, το υπόλοιπο του λογαριασμού που τηρεί μια τράπεζα να μην συμφωνεί με το αντίστοιχο της επιχείρησης. Αυτό συμβαίνει επειδή υπάρχουν γεγονότα, τα οποία τα γνωρίζει η τράπεζα και δεν έχει λάβει γνώση η επιχείρηση και το αντίθετο, δηλαδή γεγονότα τα οποία γνωρίζει η επιχείρηση αλλά όχι η τράπεζα.

Παραδείγματα τέτοιων γεγονότων είναι:

- α) Διάφορα έξοδα με τα οποία χρεώνει η τράπεζα την επιχείρηση.
- β) Τόκους που καταλογίζει η τράπεζα υπέρ της επιχείρησης.
- γ) Καταθέσεις στο λογαριασμό της επιχείρησης από τρίτους, τις οποίες δε γνωρίζει ακόμη η επιχείρηση.
- δ) Επιταγές τις οποίες εξέδωσε η επιχείρηση και δεν έχουν ακόμη εμφανιστεί στην τράπεζα για να πληρωθούν.
- ε) Επιταγές που κατέθεσε η επιχείρηση στο λογαριασμό της και η είσπραξη των οποίων δεν κατέστη δυνατή.
- στ) Λογιστικά λάθη της επιχείρησης ή της τράπεζας.

Η κατάρτιση της **κατάστασης τραπεζικής συμφωνίας** έχει σκοπό να συμφωνήσει το υπόλοιπο του λογαριασμού που τηρεί η επιχείρηση, με τον αντίστοιχο της τράπεζας. Ταυτόχρονα με τον τρόπο αυτό, επιτυγχάνεται η πλήρης ενημέρωση του λογαριασμού της επιχείρησης, ώστε να γνωρίζει με ακρίβεια το πραγματικό υπόλοιπο που παρουσιάζει.

Η κατάσταση τραπεζικής συμφωνίας καταρτίζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, καθημερινά, κάθε βδομάδα ή κάθε μήνα, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Για να εντοπιστούν οι αιτίες των διαφορών των δυο υπολοίπων, γίνεται αντιπαραβολή του extrait που εκδίδει η τράπεζα με τις κινήσεις του λογαριασμού «Καταθέσεις Όψεως» που τηρεί η επιχείρηση. Κατόπιν ξεκινώντας είτε από το υπόλοιπο του λογαριασμού της επιχείρησης είτε από το υπόλοιπο του extrait, προσθαφαιρούνται τα ποσά που αντιστοιχούν στις αιτίες των διαφορών, ώστε τα δυο υπόλοιπα να συμφωνήσουν.

3.5.6 ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΑΜΕΙΟΥ

Ο αμοιβαίος έλεγχος του λογιστή και του ταμιά εξασφαλίζεται με τη συμφωνία ταμείου που πρέπει να γίνεται στο τέλος κάθε εργάσιμης ημέρας. Ο λογιστής αθροίζει τα ποσά των εισπράξεων της ημέρας και στο άθροισμα προσθέτει το υπόλοιπο που είχε ο λογαριασμός (38.00) «Ταμείο» στην αρχή της ημέρας. Από το νέο άθροισμα αφαιρεί το σύνολο των πληρωμών της ημέρας και η διαφορά που προκύπτει δείχνει (αν δεν υπάρχουν λάθη) το ποσό των χρηματικών μέσων που πρέπει να υπάρχει στο ταμείο. Τι υπάρχει πράγματι εξακριβώνεται από τον ταμιά με την αναγνώριση και τη μέτρηση των χρηματικών μέσων που έχει στα χέρια του στο τέλος της ημέρας.

Αν το ποσό που υπάρχει συμφωνεί με αυτό που υπέδειξε το λογιστήριο, τότε ολοκληρώνεται η συμφωνία ταμείου και θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι η λογιστική παρακολούθηση και ο έλεγχος των χρηματικών μέσων ήταν αποτελεσματικοί.

Αν δεν συμφωνεί, αναζητούνται και εντοπίζονται τα αίτια της διαφοράς (λογιστικά σφάλματα, λάθη του ταμιά, κλοπές κλπ) και γίνονται οι σχετικές διορθώσεις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το ίδιο το κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή το εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέον (κερδών ή ζημιών).



ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ = ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ- ΠΑΘΗΤΙΚΟ

4.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 40 Κεφάλαιο
- 41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων
- 42 Αποτελέσματα εις νέο
- 43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
- 44 Προβλέψεις
- 45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- 46
- 47
- 48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα
- 49 Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

4.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Η καθαρή θέση είναι πολλαπλής σπουδαιότητας τόσο για την εταιρία όσο και για τους πιστωτές της. Η ύπαρξη ιδίων κεφαλαίων είναι απαραίτητη για

- ο Τη συγκρότηση και τη δραστηριοποίηση οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας
- ο Την εξασφάλιση των πιστωτών

Στην περίπτωση κυρίως των κεφαλαιουχικών εταιριών, τα ίδια κεφάλια αποτελούν τη μοναδική εγγύηση των απαιτήσεων των πιστωτών τους. Στη χώρα μας, τη κεντρική σημασία της καθαρής θέσης αναγνωρίζει και ο νομοθέτης, ο οποίος θέτει ορισμένες τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις για την επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων και για τη δημοσιότητα των μεταβολών τους. Έτσι, δεν επιτρέπεται:

1. Η διανομή κερδών στην περίπτωση που η καθαρή θέση μειωθεί κάτω από ένα όριο
2. Η αύξηση ή η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου εάν δεν προηγηθεί τροποποίηση του καταστατικού ως προς τη μεταβολή αυτή και δεν δημοσιευτεί έγκαιρα, ώστε οι πιστωτές να γνωρίζουν τη νέα καθαρή θέση της εταιρίας
3. Η έκδοση μετοχών υπό το άρτιο και η διανομή απραγματοποίητων κερδών
4. Η διανομή πλασματικών κερδών
5. Η αποτίμηση των στοιχείων του ΕΝ με βάση τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας

Έτσι, είναι απαραίτητη η εφαρμογή ενός ικανοποιητικού πλέγματος εσωτερικού ελέγχου από την ίδια την εταιρία, δεδομένης της σπουδαιότητας των ιδίων κεφαλαίων.

Σκοποί

Η θέσπιση πλέγματος μέτρων ελέγχου αποσκοπεί στο μετριασμό των κινδύνων που συσχετίζονται με την υποχρέωση της εταιρίας να συγκροτεί και να μεταβάλλει την καθαρή θέση της, σύμφωνα με όσα προβλέπει η νομοθεσία και οι εντολές της διοίκησης. Τέτοιοι κίνδυνοι είναι:

1. Η μη τήρηση των διατάξεων του καταστατικού και των νόμων που αφορούν την αύξηση ή τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, το σχηματισμό των αποθεματικών κ.τ.λ.
2. Η μη έκδοση των κατάλληλων παραστατικών που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των διαφόρων μεταβολών των στοιχείων της καθαρής θέσης. Π.χ. αποδεικτικά έκδοσης νέων μετοχών ή εξαγοράς μετοχών
3. Η μη καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στους κατάλληλους λογαριασμούς ή λανθασμένη καταχώρηση
4. Η μη οριοθέτηση των καθηκόντων των ατόμων που έχουν επιφορτιστεί με την διαχείριση και την λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων της καθαρής θέσης
5. Η μη ύπαρξη ενημερωμένου αρχείου ή βιβλίου μετόχων
6. Η διενέργεια συναλλαγών από μη εξουσιοδοτημένα πρόσωπα
7. Η μη ύπαρξη επάρκειας στη διαφύλαξη των τίτλων

Μέτρα

Μερικά από τα πιο βασικά μέτρα ελέγχου που πρέπει να υπάρχουν και να εφαρμόζονται με αυστηρότητα είναι τα εξής:

1. Η νομιμότητα των αποφάσεων των ΓΣ και του ΔΣ να ελέγχονται από κατάλληλο όργανο.
2. Η τήρηση της υποχρέωσης για ελάχιστο ΜΚ και τακτικό αποθεματικό ή για μείωση της Καθαρής Θέσης πέρα του ορίου που θέτει ο νομοθέτης (άρθρο 47/2190) να ελέγχεται τακτικά.
3. Οι διοικητικές πράξεις της αύξησης ή της μείωσης του ΜΚ να είναι νομότυπες και να αποδεικνύονται από τα σχετικά παραστατικά.
4. Η ενημέρωση των τοπικών αρχών ή του Υπ. Εμπορίου για μεταβολές στην καθαρή θέση να είναι πλήρης και έγκαιρη.

5. Τα ειδικά αποθεματικά να χρησιμοποιούνται ακριβώς για το σκοπό για τον οποίο έχουν σχηματιστεί.
6. Οι υπολογισμοί των διαφορών από την τιμαριθμική αναπροσαρμογή των παγίων να συμφωνούν με τα όσα προβλέπει ο σχετικός νόμος και να επαληθεύονται.
7. Το βιβλίο ονομαστικών μετοχών να είναι συνεχώς ενημερωμένο με τις μεταβιβάσεις των μετοχών που έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσης.
8. Οι υπό έκδοση μετοχές να είναι προαριθμημένες και όσες από αυτές δεν διατεθούν να διαφυλάσσονται.
9. Η εξόφληση των δόσεων του οφειλόμενου ΜΚ και η πληρωμή των μερισμάτων να είναι εμπρόθεσμες και να εποπτεύονται από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο.

4.4 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικός ελεγκτής πρώτα αναγνωρίζει τα υπάρχοντα μέτρα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και κατόπιν τα συγκρίνει με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζονται. Εντοπίζει τις τυχόν αποκλίσεις τους, αναζητά τα αίτια τους και αξιολογεί τις συνέπειες τους στην αποτελεσματικότητα του συστήματος των ελέγχων.

Για να αναγνωρίσει τα ισχύοντα μέτρα, ο ελεγκτής εξετάζει τα παραστατικά που αφορούν μεταβολές του ΜΚ, εξόφληση του οφειλόμενου κεφαλαίου, σχηματισμό αποθεματικών, πληρωμή μερισμάτων κ.λπ.

Βασική επιδίωξη του ελεγκτή είναι να διαπιστώσει μέσα από τα σημεία ελέγχου που φέρουν τα παραστατικά ότι οι ενέργειες της διοίκησης χαρακτηρίζονται από νομιμότητα. Έτσι, ελέγχει μήπως:

- ✓ Η ονομαστική αξία της μετοχής είναι κατώτερη των 0,30€ ή ανώτερη των 100€
- ✓ Οι εισφορές σε είδος των μετόχων κατά τη συγκέντρωση ή την αύξηση του κεφαλαίου δεν αποτιμούνται από την επιτροπή εμπειρογνομόνων του αρ. 9/2190
- ✓ Τα ίδια κεφάλαια έχουν μειωθεί κάτω από το 50% του ΜΚ
- ✓ Δεν παρακρατείται το σωστό ποσοστό των κερδών για το σχηματισμό αποθεματικών

Επίσης ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει αν υπάρχουν μέτρα ελέγχου

- a. Στην είσπραξη του οφειλόμενου κεφαλαίου (υπογραφές ταμιά, αποκόμματα επιταγών)
- b. Στην ενημέρωση των βιβλίων μετόχων και των σχετικών λογαριασμών
- c. Στην κατάθεση μετοχών από τους μετόχους για συμμετοχή στη ΓΣ και επιστροφή σε αυτούς των μετοχών τους
- d. Στη διαφύλαξη των ίδιων μετοχών

Ο ελεγκτής αναζητά τα ισοζύγια των λογαριασμών της ΚΘ και εξετάζει πόσο συχνά καταρτίζονται ή πόσο σοβαρές είναι οι αποκλίσεις από τα υπόλοιπα των λογαριασμών. Επίσης, ερεύνα για σημεία σαφή διαχωρισμού των καθηκόντων του υπευθύνου για τη χορήγηση ή την υπογραφή των μετοχών και του λογιστή ή του υπεύθυνου για τη φύλαξη τους.

Τελικά, ο ελεγκτής εξετάζει τα μέτρα που υπάρχουν και εξασφαλίζουν

1. Την εμπρόθεσμη και ασφαλή πληρωμή των μερισμάτων
2. Την επαλήθευση της ορθότητας της καταχώρησης στους λογαριασμούς διαφόρων πράξεων
3. Την θεώρηση της διαδικασίας σχηματισμού αποθεματικών ή την αντικατάσταση παλαιών μετοχών με νέες

Η σύγκριση των υφιστάμενων μέτρων ΕΕ με αυτά που έπρεπε να υπήρχαν σε μια εταιρία όπως είναι η ελεγχόμενη αναδεικνύει τις διαφορές που υπάρχουν καθώς και το μέγεθος και την πληθώρα των λαθών που μπορούσαν να γίνουν. Η σπουδαιότητα των τελευταίων καθορίζει και το βαθμό της αποτελεσματικότητας των ΕΕ, ο οποίος στη συνέχεια επηρεάζει τον προγραμματισμό και τη διενέργεια του ελέγχου τεκμηρίωσης των υπολοίπων των λογαριασμών της ΚΘ.

Σκοποί

1. Όλες οι πράξεις και οι συναλλαγές που αφορούν την ΚΘ είναι σύμφωνες με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας.
2. Όλες οι καταχωρήσεις των σχετικών λογαριασμών της ΚΘ αναφέρονται σε πραγματικά στοιχεία.
3. Όλα τα στοιχεία της ΚΘ είναι καταχωρημένα σωστά στους αντίστοιχους λογαριασμούς.
4. Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών.
5. Οι λογαριασμοί των στοιχείων της ΚΘ παρουσιάζονται στον ΙΣ με σαφήνεια.

Εδώ, ο ελεγκτής χρειάζεται να επαληθεύσει πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί το λογιστικό σύστημα και πόσο πλήρης είναι η εμφάνιση των λογαριασμών στον ΙΣ τέλους χρήσεως. Το πώς διενεργείται η επαλήθευση των ανωτέρω στοιχείων είναι ένα θέμα που εξετάζεται παρακάτω.

Επαλήθευση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος

Ο ελεγκτής θα πρέπει να ερευνήσει πιο εμπειριστατωμένα ορισμένα σημεία του ΕΕ.

Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να:

1. Εξακριβώσει εάν τα σχετικά με την ΚΘ λογιστικά γεγονότα είναι σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας και του καταστατικού της εταιρίας και με τις αποφάσεις των ΓΣ των μετόχων και του ΔΣ.
2. Συντάξει πίνακα με τα κυριότερα μεγέθη των στοιχείων της ΚΘ
3. Ερευνήσει εάν τηρείται βιβλίο μετόχων και μετοχών και εάν είναι πλήρως ενημερωμένο
4. Εξετάζει εάν συμφωνεί το βιβλίο μετοχών με το υπόλοιπο του λογαριασμού 40.00, ως προς την αξία των μετοχών που έχουν εκδοθεί και κυκλοφορούν
5. Καταρτίσει κατάσταση για κάθε στοιχείο της ΚΘ και να συμφωνήσει τα μεγέθη της με τα υπόλοιπα των περιληπτικών λογαριασμών
6. Ελέγξει εάν ορισμένοι λογαριασμοί της ΚΘ τηρούνται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα (αφορολόγητα αποθεματικά, επιχορηγήσεις επενδύσεων κτλ)
7. Επιβεβαιώσει την ακρίβεια των μερισμάτων που πληρώθηκαν, την αρτιότητα της παρακολούθησης των ημερομηνιών, μετατροπής ομολογιών σε μετοχές ή άσκησης προνομίων για αγορά μετοχών κτλ

8. Ελέγξει την διαδικασία της παρακολούθησης των μετόχων που έχουν αποσβεσθεί ή έχουν αντικατασταθεί με νέες.

Ο ελεγκτής στέλνει επιβεβαιωτικές επιστολές σε μετόχους για να ελέγξει εάν οφείλουν τα ποσά που αναγράφονται στους αναλυτικούς λογαριασμούς του 33.04 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο»

Ανάλογες ενέργειες ακολουθεί για να εξασφαλίσει από την ανάδοχο τράπεζα την επιβεβαίωση του αριθμού των μετοχών που έχουν εκδοθεί και τεθεί σε κυκλοφορία, του ύψους της οφειλόμενης σε αυτήν αμοιβής, του αριθμού των μετοχών που δεν έχουν διατεθεί και βρίσκονται στα χέρια της για φύλαξη κτλ.

Τα πορίσματα από αυτήν την αξιολόγηση, επιτρέπουν στον ελεγκτή να οριστικοποιήσει την γνώμη του σχετικά με την αξιοπιστία των παρεχόμενων πληροφοριών από τους σχετικούς λογαριασμούς.

Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών της ΚΘ στις λογιστικές καταστάσεις

Σε αυτό το στάδιο (τελικό) ο ελεγκτής εστιάζει στον τρόπο με τον οποίο απεικονίζονται οι λογαριασμοί της ΚΘ στον ΙΣ της ελεγχόμενης επιχείρησης. Οι προτεινόμενες ενότητες είναι οι εξής:

1. ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2. ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ
3. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
4. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
5. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ
6. ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Ο ελεγκτής παρατηρεί εάν στην ενότητα 1 υπάγονται οι εξής λογαριασμοί:

- 40.00- 40.01 ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ
- 40.02- 40.03 ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ
- 40.04- 40.05 ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ

Καθώς και εάν τα υπόλοιπα τους αναφέρονται σε 2 διαδοχικές χρήσεις.

Στη συνέχεια ο ελεγκτής εξετάζει εάν στην ενότητα 3 εμφανίζονται οι λογαριασμοί:

- ❖ 41.06 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ
- ❖ 41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
- ❖ 41.10 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Έπειτα, ο ελεγκτής εξετάζει εάν στην ενότητα 4 εντάσσονται οι λογαριασμοί:

- ✓ 41.02 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ
- ✓ 41.03 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ
- ✓ 41.04 ΕΙΔΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ
- ✓ 41.05 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ
- ✓ 41.08, 41.90 – 92 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ
- ✓ 41.09 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΓΙΑ ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

Στην ομάδα 5, ο ελεγκτής εξετάζει εάν εμφανίζονται οι λογαριασμοί:

- 42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ
- 42.01 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ
- 42.02 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Τέλος, ο ελεγκτής εξετάζει εάν στην ομάδα 6 υπάγονται οι λογαριασμοί:

- 43.00 – 43.01 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ Ή ΕΤΑΙΡΩΝ
- 43.02 ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΜΚ
- 43.90 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΤΙΘΕΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Τα αφορολόγητα αποθεματικά παρουσιάζουν κάποια ιδιαιτερότητα και γι' αυτό οι σχετικοί λογαριασμοί πρέπει να συνοδεύονται από ανάλυση των επενδύσεων που χρηματοδοτήθηκαν από τις συγκεκριμένες κατηγορίες αποθεματικών. Ακόμη, ο λογαριασμός του αποθεματικού για ίδιες μετοχές πρέπει να παρουσιάζεται παράλληλα με το λογαριασμό των ίδιων μετοχών.

Τελικά, ο ελεγκτής εξετάζει εάν τα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης έχουν μεταφερθεί χωρίς λάθη στις καταστάσεις της παρούσας χρήσης και αν το ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ περιέχει πληροφοριακά στοιχεία σχετικά με:

1. Τις κατηγορίες των μετοχών (κοινές, προνομιούχες που εκδόθηκαν στη χρήση για Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου **ΑΜΚ**)
2. Τις ίδιες μετοχές που έχουν αγοραστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης.
3. Τις κατηγορίες των μετοχών στις οποίες διαιρείται το ΜΚ .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα ξένα κεφάλαια είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους. Διακρίνονται σε **ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ** και **ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ** σε € ή σε Ξ.Ν.

5.2 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Έτσι, κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που πρόκειται να εξοφληθεί μέσα στη χρήση μεταφέρεται σε λογαριασμό βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης.

Για να τακτοποιηθούν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, κατά την κατάρτιση κάθε ισολογισμού, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες:

α. Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5.

β. Οι ομολογίες που είναι πληρωτέες μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 45.00 - 45.05 στο λογαριασμό 53.04 «ομολογίες πληρωτέες».

γ. Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.10 - 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε €» και 53.18 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.». Παρέχεται η δυνατότητα, αντί από τη μεταφορά και επαναφορά, να εμφανίζονται τα σχετικά ποσά των λογαριασμών 53.17 και 53.18 στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τον ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί άνοιγμα των λογαριασμών τούτων στα λογιστικά βιβλία.

5.3 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

5.3.1 ΚΩΔΙΚΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

- 50 Προμηθευτές
- 51 Γραμμάτια πληρωτέα (ή «Συναλλαγματικές πληρωτέες»)
- 52 Τράπεζες- λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 53 Πιστωτές διάφοροι
- 54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη
- 55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

5.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής προσπαθεί να εντοπίσει τα μέτρα ΕΕ που εφαρμόζει η ελεγχόμενη επιχείρηση στις υποχρεώσεις και να τα συγκρίνει με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζει. Οι διαφορές τους υποδηλώνουν την αποτελεσματικότητα του ΣΕΕ. Για αυτό το σκοπό, θα πρέπει πρώτα να αναγνωρίσει τους σκοπούς του ΕΕ στις υποχρεώσεις.

Σκοποί

Η εφαρμογή ορισμένων βασικών μέτρων ΕΕ στοχεύει στην ελαχιστοποίηση των παρακάτω κινδύνων:

1. Να μην απεικονίζουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών όλες οι υποχρεώσεις της χρήσης ή να απεικονίζουν εικονικές υποχρεώσεις.
2. Να μην ανταποκρίνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών στα πραγματικά μεγέθη των υποχρεώσεων.
3. Να μην έχει γίνει σωστός διαχωρισμός των υποχρεώσεων.
4. Να γίνονται λάθη και παραλείψεις κατά την αναγνώριση, τη μέτρηση και την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε € και σε ΞΝ.
5. Να μην υφίσταται σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων του διαχειριστή των υποχρεώσεων, του λογιστή και του υπεύθυνου για τη διενέργεια της απογραφής τους.

Μέτρα

Ένα ΣΕΕ θεωρείται αποτελεσματικό όταν μπορεί να προβλέψει:

- Την κατάρτιση του Ισοζυγίου προμηθευτών σε τακτά χρονικά διαστήματα και τη συμφωνία του βιβλίου γραμματίων πληρωτέων με το γενικό καθολικό.
- Την τακτική επαλήθευση από τους προμηθευτές, τις τράπεζες, τους διάφορους πιστωτές της ύπαρξης των υποχρεώσεων και της ακρίβειας του ύψους και του χρόνου λήξης τους.
- Την έγκαιρη ενημέρωση των υπεύθυνων της διαχείρισης των υποχρεώσεων για τις διακυμάνσεις της τιμής των ΞΝ
- Τη συνεχή λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγματικών ή των μεταχρονολογημένων επιταγών αποδοχής ή έκδοσης τρίτων που έχουν εκχωρηθεί στους προμηθευτές για κάλυψη υποχρέωσης ή στις τράπεζες για εγγύηση δανείων.
- Το σαφή διαχωρισμό των καθηκόντων όσων παρακολουθούν λογιστικώς την κίνηση των λογαριασμών των υποχρεώσεων και αυτών που είναι υπεύθυνοι για την πληρωμή τους.
- Την απεικόνιση των λογαριασμών των υποχρεώσεων στον ΙΣ σύμφωνα με όσα ορίζονται από το ΕΓΛΣ.

Τα παραπάνω μέτρα συμπληρώνουν αυτά που πρέπει να εφαρμόζονται στις διαδικασίες δημιουργίας και πληρωμής των υποχρεώσεων από εμπορικές πιστώσεις, τραπεζικά και ομολογιακά δάνεια, από παρακρατήσεις φόρων υπέρ του δημοσίου και από άλλες αιτίες. Τα πιο σημαντικά μέτρα Εσωτερικού Ελέγχου στις διαδικασίες γένεσης και εξόφλησης δανειακών υποχρεώσεων είναι τα εξής:

1. Η σύναψη και η εξόφληση δανείων να γίνεται ύστερα από έγκριση των κατάλληλα εξουσιοδοτημένων προσώπων.
2. Η καταχώρηση των δανειακών υποχρεώσεων και των πληρωμών προς τους δανειστές να γίνονται εγκαίρως και σύμφωνα με όσα προβλέπει το ΕΓΛΣ.
3. Η καταχώρηση των δανειακών υποχρεώσεων σε ΞΝ να γίνεται στην τρέχουσα τιμή του σε €.
4. Οι υπολογισμοί των τόκων πληρωτέων να επαληθεύονται τακτικά
5. Οι πληρωμές σε πιστωτές και δανειστές να γίνονται εμπρόθεσμα και εφόσον έχουν λήξει οι αντίστοιχες υποχρεώσεις.

6. Τα παραστατικά που αποδεικνύουν την υποχρέωση για πληρωμή να ακυρώνονται μετά την έκδοση της επιταγής.
7. Η ακρίβεια των υπολοίπων των δανειακών υποχρεώσεων πρέπει να επιβεβαιώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσης από τις δανείστριες τράπεζες.

Τα πιο βασικά μέτρα ΕΕ στη δημιουργία και την εξόφληση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης προς το Δημόσιο είναι τα παρακάτω:

- ❖ Ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος και των προκαταβολών του φόρου να επαληθεύεται από τρίτο πρόσωπο.
- ❖ Οι αναδρομικές φορολογικές υποχρεώσεις να είναι πλήρως τεκμηριωμένες και να αναλαμβάνονται από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο.
- ❖ Ο προσδιορισμός των φόρων και τελών που παρακρατούνται για να αποδοθούν στο δημόσιο ή στη τοπική αυτοδιοίκηση πρέπει να ελέγχεται ως προς την ακρίβεια των ποσών και των συντελεστών που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό τους.
- ❖ Η καταχώρηση των φορολογικών υποχρεώσεων στα βιβλία να είναι πλήρης και έγκαιρη.
- ❖ Η επιβολή φορολογικών προστίμων να είναι πλήρως αιτιολογημένη και το ύψος τους να είναι ανάλογο προς τη σοβαρότητα της φορολογικής παράβασης.
- ❖ Η εξόφληση των φορολογικών υποχρεώσεων να αποδεικνύεται από παραστατικό του Δημοσίου.

5.5 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου στις Υποχρεώσεις

Ο ελεγκτής για να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των μέτρων ΕΕ, θα πρέπει πρώτα να εντοπίσει τα υπάρχοντα μέτρα και στη συνέχεια να τα συγκρίνει με αυτά που έπρεπε να εφαρμόζει το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Το μέγεθος και ο αριθμός των αποκλίσεων που θα παρατηρήσει υποδηλώνουν την ανεπάρκεια των μέτρων.

Για το σκοπό αυτό, επιλέγει ένα δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων και ανατρέχει στα αντίστοιχα παραστατικά π.χ. δανειακές συμβάσεις,

συμβάσεις έκδοσης ομολογιακών δανείων , τοκομερίδια, εξοφλημένες ομολογίες, έκθεση τελευταίου φορολογικού ελέγχου, μισθοδοτικές καταστάσεις, εξουσιοδοτήσεις για τη σύναψη δανείων, φύλλα απογραφής κτλ .

Από τα σημεία ελέγχου που φέρουν τα παραστατικά, αναγνωρίζει τα μέτρα που υπάρχουν.

Πιο συγκεκριμένα, επιλέγει ένα δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων και αναζητά τα αντίστοιχα παραστατικά. Εάν είναι αυθεντικά και φέρουν τα απαραίτητα σημεία ελέγχου, τότε ο ελεγκτής κατανοεί την ύπαρξη μέτρων ελέγχου. Για να σιγουρευτεί, διασταυρώνει το περιεχόμενο των παραστατικών και διενεργεί συσχετίσεις των σημείων ελέγχου.

Για παράδειγμα, η ύπαρξη ακυρωμένων και εξοφλημένων ομολογιών ή τοκομεριδίων υποδηλώνει ότι η εξόφληση τους γίνεται κανονικά. Οι μονογραφές και οι ημερομηνίες που αναγράφονται στους τίτλους αποδεικνύουν ότι έχει ανατεθεί το έργο της πληρωμής και της ακύρωσης σε κατάλληλα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα. Τα ανάλογα σημεία ελέγχου στα φύλλα απογραφής, οι υπολογισμοί της τρέχουσας αξίας των υποχρεώσεων σε ΞΝ, οι μονογραφές αυτών που διενέργησαν την αποτίμηση είναι ενδεικτικά της ύπαρξης μέτρων ελέγχου στους λογαριασμούς των υποχρεώσεων.

Ο ελεγκτής, για να εξετάσει την αποτελεσματικότητα των υπαρχόντων μέτρων, συγκρίνει τα συγκεκριμένα μέτρα με αυτά που θα έπρεπε να εφαρμόζει το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Εάν ο βαθμός της αποτελεσματικότητας είναι ικανοποιητικός, τότε ο ελεγκτής προχωρά στον έλεγχο τεκμηρίωσης των υπολοίπων των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

Πρώτον, καθορίζει την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης και προγραμματίζει τις απαιτούμενες ελεγκτικές διαδικασίες. Γίνεται μια διαχρονική σύγκριση των υπολοίπων των λογαριασμών κάθε κατηγορίας υποχρεώσεων και παρατηρεί την τάση που παρουσιάζουν. Έπειτα, καταρτίζει αριθμοδείκτες δανειακής επιβάρυνσης και σχέσεις υποχρεώσεων από εμπορικές πιστώσεις προς αγορές με πίστωση ή τόκων προς δανειακά κεφάλαια ή μικτά κέρδη για μια χρονική περίοδο 4 ως 5 ετών. Συγκρίνει τα ευρήματα με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών και εξετάζει αν είναι εύλογα. Εάν δεν είναι, τότε η έκταση του ελέγχου θα πρέπει να είναι μεγαλύτερη.

Σκοποί

Ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν:

1. Οι οφειλές της επιχείρησης συνιστούν έννομες υποχρεώσεις της.
2. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών υποδηλώνουν τα ποσά που πράγματι οφείλει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης.
3. Όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.
4. Οι υποχρεώσεις λήγουν κατά το χρόνο που αναγράφεται στα βοηθητικά βιβλία.
5. Όλες οι υποχρεώσεις αποτιμήθηκαν σύμφωνα με όσα ορίζει το ΕΓΛΣ ή με όσα ορίζει η νομοθεσία.
6. Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ΞΝ έχουν υπολογιστεί σωστά και καταχωρηθεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.
7. Οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων παρουσιάζονται με σαφήνεια στον ΙΣ.

Για να επιτύχει ο ελεγκτής τους συγκεκριμένους σκοπούς, θα πρέπει να:

- Επαληθεύσει την ακρίβεια των υπολοίπων των λογαριασμών των υποχρεώσεων
- Ελέγξει την ορθότητα των διαδικασιών αποτίμησης των υποχρεώσεων
- Διαπιστώσει εάν οι σχετικοί λογαριασμοί παρουσιάζονται στις ΟΚ όπως ορίζει το ΕΓΛΣ.

Επαλήθευση υποχρεώσεων

Ο ελεγκτής επαληθεύει την ύπαρξη των υποχρεώσεων που αναγράφουν οι σχετικοί λογαριασμοί καθώς και την ακρίβεια του ύψους και της ληκτότητας τους με διαδικασίες άμεσης επιβεβαίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής επιλέγει δείγμα από τον πληθυσμό των προμηθευτών, των δανειστών και των πιστωτών της επιχείρησης. Πρέπει να περιλαμβάνονται προμηθευτές εσωτερικού κα εξωτερικού προς τους οποίους οφείλονται σημαντικά ποσά, επισφαλείς ή επίδικες απαιτήσεις από προμηθευτές, τράπεζες προς τις οποίες υπάρχουν δανειακές υποχρεώσεις, Δ.Ο.Υ κτλ .

Το προσωπικό της επιχείρησης στέλνει στους επιλεγμένους προμηθευτές, πιστωτές κ.α. επιβεβαιωτικές επιστολές για λογαριασμό του ελεγκτή. Ο προμηθευτής, η

τράπεζα και ο οποιοσδήποτε άλλος οφειλέτης ενημερώνει απευθείας τον ελεγκτή για το εάν συμφωνεί ή διαφωνεί με το ποσό της υποχρέωσης που αναγράφεται στην επιστολή. Σε περίπτωση διαφωνίας, θα πρέπει να γράψει και τα πιθανά αίτια της. Εάν ο ελεγκτής δεν αναγράφει το ποσό της οφειλής, τότε πρέπει να το αναφέρουν οι άλλοι(πιστωτές, προμηθευτές) και εάν παρουσιάζεται απόκλιση ανάμεσα στο ποσό που αναγράφεται στην επιστολή και στο υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού, ο ελεγκτής αναζητά τα αίτια της διαφοράς.

Η προθυμία των πιστωτών να ενημερώσουν τον ελεγκτή για τα υπόλοιπα των λογαριασμών τους δεν πρέπει να καθισχυράζει τον ελεγκτή σχετικά με την ειλικρίνεια των απαντήσεων τους και γι' αυτό ο ελεγκτής πρέπει να διασταυρώνει τις απαντήσεις τους με σχετικό έλεγχο των συναλλαγών τους.

Οι απαντήσεις των τραπεζών έχουν ιδιαίτερη αποδεικτική βαρύτητα λόγω του κύρους και της αρτιότητας του ΣΕΕ που διαθέτουν. Τυχόν αποκλίσεις εντοπίζονται με τη συσχέτιση των αντιγράφων της κίνησης των λογαριασμών που στέλνουν οι τράπεζες στους πελάτες τους.

Για την επαλήθευση της ύπαρξης των υποχρεώσεων από φόρους, τέλη και από απλήρωτους μισθούς και ημερομίσθια, ο ελεγκτής βασίζεται στην εξέταση των παραστατικών που τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση της υποχρέωσης, την ορθότητα του ύψους της και την πληρωμή μέρους της οφειλής. Για τις φορολογικές υποχρεώσεις επαληθεύει την ακρίβεια των υπολογισμών του φορολογητέου εισοδήματος και των προκαταβολών του φόρου, ερευνά το φάκελο της εφορίας για τον εντοπισμό φορολογικών εκκρεμοτήτων, προστίμων και διακανονισμών. Επίσης, διασταυρώνει τα στοιχεία της ετήσιας εκκαθάρισης του Φ.Π.Α. με αυτά των μηνιαίων δηλώσεων Φ.Π.Α. και ελέγχει για την έγκαιρη και ορθή απόδοση του φόρου.

Για την επαλήθευση των υποχρεώσεων από ομολογιακά δάνεια σε € και σε ΞΝ, ο ελεγκτής ελέγχει την ακρίβεια των υπολογισμών των τόκων και του ύψους του αναπόσβεστου δανείου και την ορθότητα του προσδιορισμού του ληξιπρόθεσμου ποσού.

Η ύπαρξη, το ύψος και ο χρόνος λήξης κάθε σημαντικής υποχρέωσης επαληθεύονται με την παρατήρηση γεγονότων που εκδηλώνονται στις αρχές της επόμενης χρήσης. Με την ολοκλήρωση των διαδικασιών επαλήθευσης, ο ελεγκτής είναι πεπεισμένος ότι υπάρχουν οι συγκεκριμένες υποχρεώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης και ότι τα οφειλόμενα ποσά είναι αυτά που αναγράφουν οι λογαριασμοί.

Αποτίμηση υποχρεώσεων

Ο ελεγκτής εξετάζει τις διαδικασίες της εσωλογιστικής απογραφής των υποχρεώσεων. Ενδιαφέρεται για την ορθότητα των διαδικασιών που ακολουθεί το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης για την αναγνώριση και την αποτίμηση κάθε σημαντικής υποχρέωσης και για την κατάλληλη προσαρμογή των υπολοίπων λογαριασμών στα αποτελέσματα της απογραφής.

Για το σκοπό αυτό προσπαθεί να εξακριβώσει εάν:

1. Η αποτίμηση των υποχρεώσεων σε € και σε ΞΝ έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα από την νομοθεσία.
2. Τα αποτελέσματα της αποτίμησης έχουν καταχωρηθεί με ακρίβεια στο βιβλίο απογραφών.
3. Οι χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές έχουν υπολογιστεί σωστά και καταχωρηθεί στα βιβλία σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.
4. Οι κανόνες αποτίμησης εφαρμόζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση.

Επαληθεύει την ορθότητα των τιμών συναλλάγματος που ίσχυαν την τελευταία μέρα της χρήσης και χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ΞΝ.

Επισημαίνει περιπτώσεις αποτίμησης υποχρεώσεων σε τιμές που δεν είναι οι τρέχουσες π.χ. προθεσμιακής αγοράς συναλλάγματος και αξιολογεί την σοβαρότητα τους.

Συγκρίνει τις καταχωρήσεις στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα των λογαριασμών των υποχρεώσεων και διαπιστώνει τυχόν διαφορές. Αναζητά τα αίτια των διαφορών και βασιζόμενος στα σχετικά ευρήματα, προσπαθεί να σχηματίζει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας των λογαριασμών των υποχρεώσεων.

Έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών υποχρεώσεων στις λογιστικές καταστάσεις

Ο ελεγκτής παρατηρεί μήπως η παρουσίαση των λογαριασμών δεν είναι σαφής, δηλαδή μήπως παρουσιάζει αποκλίσεις από το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ.

Επίσης, ο ελεγκτής εξετάζει εάν:

- Έχουν μεταφερθεί σωστά τα υπόλοιπα των λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης στον ΙΣ της παρούσας χρήσης.

- Εμφανίζονται οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων από προεισπραγμένα έσοδα και δεδουλευμένα έξοδα στην ομάδα των λογαριασμών με τίτλο ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.
- Παρουσιάζει ο λογαριασμός 30 ΠΕΛΑΤΕΣ πράγματι πιστωτικό υπόλοιπο

Επίσης, ελέγχει εάν περιέχονται στο Προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης πληροφορίες σχετικά με:

- Τις υποχρεώσεις από ενδεχόμενα γεγονότα (εγγυήσεις προϊόντων)
- Τα στοιχεία του ΕΝ που έχουν εκχωρηθεί σε εγγύηση ορισμένων υποχρεώσεων (εμπράγματατες ασφάλειες)
- Τις υποχρεώσεις που έχουν λήξει καθώς και τις επιβαρύνσεις από τόκους και διάφορα έξοδα
- Τις υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών
- Τους κανόνες αποτίμησης κάθε κατηγορίας υποχρεώσεων
- Τις τιμές των ΕΝ σε € με τις οποίες αποτιμήθηκαν οι υποχρεώσεις σε ΕΝ στο τέλος της χρήσης.

5.6 ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν συναλλαγές και αναλαμβάνουν συμβατικές δεσμεύσεις, οι οποίες είναι πιθανό να προκαλέσουν τη γένεση υποχρεώσεων κατά την επόμενη χρήση. Κατά την κατάρτιση των ΟΚ στο τέλος της χρήσης, οι συγκεκριμένες υποχρεώσεις δεν είναι οριστικές επειδή δεν πηγάζουν από λογιστικά γεγονότα. Θα οριστικοποιηθούν την επόμενη χρήση και εφόσον διεξαχθούν οι σχετικές συναλλαγές ή πληρωθούν ορισμένοι όροι των συμβάσεων. Μέχρι να συμβούν αυτά, θεωρούνται ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Οι περισσότερες ενδεχόμενες υποχρεώσεις δημιουργούνται όταν η επιχείρηση:

1. Εκχωρεί γραμμάτια από το χαρτοφυλάκιο της στις τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς, για προεξόφληση ή εγγύηση δανείων.
2. Μεταβιβάζει γραμμάτια από το χαρτοφυλάκιο της σε προμηθευτές ή άλλους πιστωτές για κάλυψη οφειλής της
3. Παρέχει εγγύηση για καλή εκτέλεση συμβολαίων ή συμβάσεων από τρίτους.

4. Αναλαμβάνει τη δέσμευση προαγοράς περιουσιακών στοιχείων ή χορήγησης δανείων με προκαθορισμένους όρους.
5. Αναλαμβάνει τη δέσμευση πώλησης περιουσιακών στοιχείων σε προκαθορισμένες και αμετάβλητες τιμές ή την κάλυψη ζημιάς θυγατρικής εταιρίας.
6. Χορηγεί υπέρ των πελατών της εγγύηση καλής λειτουργίας των προϊόντων της.

Αυτές οι υποχρεώσεις καταχωρούνται σε λογαριασμούς τάξεως ή τα σχετικά στοιχεία αναγράφονται στο προσάρτημα (σύμφωνα με το ΕΓΛΣ). Ορισμένοι από τους λογαριασμούς τάξεως είναι οι παρακάτω:

- **02.13** *ΕΓΓΥΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΓΙΑ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ*
- **02.14** *ΕΓΓΥΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΓΙΑ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ*
- **02.20** *ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΜΕΝΑ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ*
- **02.21** *ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΜΕΝΑ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ*
- **06.13** *ΚΟΜΙΣΤΕΣ ΕΓΓΥΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΓΙΑ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ*
- **06.14** *ΚΟΜΙΣΤΕΣ ΕΓΓΥΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΓΙΑ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΚΑΛΗΣ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΣ*
- **06.20** *ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΕΙΣ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ*
- **06.21** *ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ*

Σκοπός του ελέγχου των παραπάνω λογαριασμών είναι η εξακρίβωση της αξιοπιστίας των υπολοίπων τους. Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να συλλέξει επαρκή στοιχεία ώστε να είναι σε θέση να αποδείξει ότι:

1. Οι συγκεκριμένες υποχρεώσεις είναι ενδεχόμενες και όχι οριστικές.
2. Όλες οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις έχουν καταχωρηθεί κανονικά στους σχετικούς λογαριασμούς.
3. Όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς αφορούν ενδεχόμενες υποχρεώσεις της παρούσας χρήσης.

Για να επιτύχει το συγκεκριμένο σκοπό, ο ελεγκτής ζητάει από το Νομικό Συμβούλιο της επιχείρησης να βεβαιώσει εγγράφως την ύπαρξη δικαστικών εκκρεμοτήτων και να εκτιμήσει την πιθανότητα ζημιάς και το ύψος αυτής. Στη συνέχεια ο ελεγκτής στρέφεται στον έλεγχο των σχετικών παραστατικών. Πιο συγκεκριμένα:

- ❖ Επιλέγει δείγμα παραστατικών και ελέγχει εάν οι εκχωρήσεις και μεταβιβάσεις γραμματίων σε τρίτους έγιναν σύμφωνα με όσα προβλέπουν οι εντολές της διοίκησης της επιχείρησης στα πλαίσια του ΣΕΕ.
- ❖ Ερευνά τις σχετικές συμβάσεις προαγοράς και προπώλησης αγαθών και ξένων νομισμάτων.
- ❖ Ελέγχει τη δυνατότητα της επιχείρησης να ικανοποιήσει στο άμεσο μέλλον τους όρους των υφιστάμενων συμβάσεων της και εξετάζει την πιθανότητα ζημιάς από την ακύρωσή τους.
- ❖ Ελέγχει τις εκθέσεις των φορολογικών ελέγχων για να διαπιστώσει εάν υπάρχουν συναφείς δεσμεύσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ (ΟΡΓΑΝΙΚΑ) ΕΞΟΔΑ

6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Έξοδα, γενικώς, είναι κάθε τι που αναλύεται για την πραγματοποίηση ενός σκοπού, ενός αποτελέσματος.

Ειδικότερα, **από επιχειρηματική άποψη**, έξοδα είναι κάθε ηθελημένη ανάλωση των συντελεστών παραγωγής, από την οποία σχηματίζεται το κόστος του παραγόμενου αγαθού ή της προσφερόμενης υπηρεσίας. Την παραπάνω ηθελημένη ανάλωση πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα για την επίτευξη του σκοπού της, δηλαδή του κέρδους.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο.

Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

Τα έξοδα, στην κανονική (ομαλή) έκτασή τους, προσδοκούν πάντοτε ένα οικονομικό αντάλλαγμα, δηλαδή τα έσοδα. Αν τα παραγόμενα αγαθά ή οι παρεχόμενες υπηρεσίες βρουν ανταπόκριση στην αγορά τότε τα έσοδα από την πώλησή τους εμπεριέχουν και ένα θετικό αποτέλεσμα, το κέρδος.

Κατά συνέπεια, τα έξοδα δεν είναι αποτέλεσμα αλλά φορέας αποτελέσματος και με αυτή την έννοια αποτελούν ένα δυναμικό στοιχείο αξίας, αλλά ευπαθέστερης μορφής, που έχει προέλθει από τη μετατροπή μιας άλλης αξίας (ενός ενεργητικού στοιχείου, όπως μετρητά, μηχανήματα, υλικά κτλ).

Η ευπάθεια των εξόδων εξαρτάται από το αν τα έσοδα από την πώληση θα επαναφέρουν στην επιχείρηση τα έξοδα (κόστος) που έχουν δαπανηθεί συν ένα επιπλέον ποσό, οπότε προκύπτει κέρδος (θετικό αποτέλεσμα), ή αν θα επαναφέρουν μέρος μόνο των εξόδων, οπότε προκύπτει ζημιά (αρνητικό αποτέλεσμα).

6.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62. Παροχές τρίτων
- 63. Φόροι-Τέλη
- 64. Διάφορα έξοδα
- 65. Τόκοι και συναφή έξοδα
- 66. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

6.3 ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ

Η μισθοδοσία (λογαριασμοί 60,61) στις περισσότερες εταιρίες αποτελεί το σημαντικότερο κονδύλι των δαπανών εκμετάλλευσης και συνεπώς πρέπει να τύχει ιδιαίτερης εξέτασης από τους ελεγκτές.

6.4 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

Οι βασικοί σκοποί των ελεγκτών κατά την εξέταση της μισθοδοσίας είναι :

- ✓ Ο προσδιορισμός ότι οι εγκεκριμένες καταχωρήσεις και διαδικασίες είναι σχεδιασμένες και εφαρμόζονται έτσι ώστε να επιτυγχάνεται ικανοποιητικός έλεγχος.
- ✓ Ο καθορισμός ότι ο πελάτης έχει συμμορφωθεί με τις κυβερνητικές ρυθμίσεις αναφορικά με τις κρατήσεις για κοινωνική ασφάλιση, για ασφάλιση της ανεργίας, για αποζημίωση των αποχωρούντων εργατών-υπαλλήλων, καθώς και για τις ώρες εργασίας και τους μισθούς και τις παρακρατήσεις για φόρο εισοδήματος και τις λοιπές ομοσπονδιακές πολιτειακές και τοπικές ρυθμίσεις αναφορικά με την απασχόληση.
- ✓ Ο καθορισμός ότι η εταιρία συμμορφώνεται με τους όρους των συλλογικών συμβάσεων σχετικά με τους μισθούς, τις άδειες μετ' αποδοχών και παρεμφερή θέματα.
- ✓ Η πρόταση μεθόδων για την απλοποίηση και βελτίωση των διαδικασιών της μισθοδοσίας.

Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας των Μέτρων Εσωτερικού Ελέγχου

Αρχικά, ο εξωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται σχετικά με τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου της διεύθυνσης προσωπικού στις διαδικασίες πρόσληψης, μετάθεσης, προαγωγής, απόλυσης ή συνταξιοδότησης του προσωπικού και της επιλογής των ελεύθερων επαγγελματιών. Καταρτίζει διαγράμματα ροών ή συντάσσει περιγραφικές εκθέσεις για την πορεία των διαδικασιών που έχουν θεσπιστεί για κάθε περίπτωση.

Στη συνέχεια, επιλέγει δείγμα φακέλων του προσωπικού και τρίτων και αντλεί από αυτούς πληροφορίες σχετικά με τα προσωπικά στοιχεία κάθε εργαζομένου, του όρους και την ημερομηνία πρόσληψης του. Τα καθήκοντά του και το ύψος των αποδοχών του. Εξετάζει εάν υπάρχουν μέτρα ελέγχου που εγγυώνται την πληρότητα και τη νομιμότητα των συμβάσεων εργασίας και ανάθεσης έργου σε τρίτους, την τήρηση των προϋποθέσεων για τις προαγωγές, τη χορήγηση αδειών, την παροχή χρηματικών διευκολύνσεων κ.λπ. και την έγκαιρη ενημέρωση των φακέλων.

Αφού εξακριβώσει την πληρότητα των φακέλων του προσωπικού ο ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια των μέτρων εσωτερικού ελέγχου στην κατάρτιση της μισθοδοτικής κατάστασης στην πληρωμή των καθαρών αμοιβών στο προσωπικό και στους τρίτους και στην απόδοση των κρατήσεων και των εισφορών στους δικαιούχους Οργανισμούς και το Δημόσιο. Επιλέγει ένα δείγμα στοιχείων από τις μισθοδοτικές καταστάσεις διαφόρων μηνών και από τις καταστάσεις πληρωμής των αμοιβών τρίτων και αναζητά τα παραστατικά (π.χ. δελτία χρόνου, κάρτες και καταστάσεις παρουσίας κ.λπ.) που εμφανίζουν τις ώρες της κανονικής και υπερωριακής εργασίας ή τις μονάδες που παράγει κάθε εργαζόμενος ή το έργο που έχουν προσφέρει οι τρίτοι και τα εξετάζει ως προς της πληρότητα και τη νομιμότητά τους

Προσπαθεί δε, να επισημάνει τα σημεία ελέγχου που φέρουν τα παραστατικά του δείγματος και να διακρίνει μέσω τη συσχέτισης τους τα ισχύοντα μέτρα εσωτερικού ελέγχου.

Ειδικότερα εστιάζει την προσοχή του στην ανίχνευση των μέτρων που εξασφαλίζουν

- α) Τη σωστή μεταφορά των στοιχείων από τα παραστατικά στις μισθοδοτικές καταστάσεις και τους σχετικούς λογαριασμούς π.χ. κατάρτιση ισοζυγίων,
- β) Την έγκαιρη έγκριση της κατάρτισης των μισθοδοτικών καταστάσεων και της έκδοσης των ενταλμάτων για την πληρωμή των αμοιβών τρίτων π.χ. ανάθεση των σχετικών καθηκόντων σε ικανό υπάλληλο του λογιστηρίου
- γ) Την πληρωμή αμοιβών σε υπαρκτά πρόσωπα που έχουν προσφέρει πράγματι ανάλογες υπηρεσίες π.χ. διασταύρωση των στοιχείων των μισθολογικών καταστάσεων με τους φακέλους του προσωπικού,
- δ) Την προστασία των απλήρωτων ποσών π.χ. ανάθεση ελέγχου σε στέλεχος λογιστηρίου,
- ε) Το διαχωρισμό των καθηκόντων όσων ασχολούνται με την κατάρτιση των μισθοδοτικών καταστάσεων και την πληρωμή των μισθών ή την καταχώρηση των σχετικών γεγονότων στα βιβλία ή την εξόφληση των υποχρεώσεων από κρατήσεις και εργοδοτικές εισφορές.

Στο στάδιο αυτό, ο εξωτερικός ελεγκτής έχει σχηματίσει μια σαφή εικόνα για τα υπάρχοντα μέτρα εσωτερικού ελέγχου στις αμοιβές εργασίας. Για να εξακριβώσει πόσο αποτελεσματικά είναι, τα συγκρίνει με τα μέτρα που θα πρέπει να εφαρμόσει μια επιχείρηση σαν την ελεγχόμενη. Οι διαφορές που παρατηρεί είναι ενδεικτικές της ανεπάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και υποδηλώνουν τα λάθη, τις παραλείψεις και τις νοθεύσεις που μπορούσαν να γίνουν χωρίς να εντοπιστούν από τους μηχανισμούς ελέγχου. Ποια από τα λάθη αυτά έχουν πράγματι γίνει και ποιες είναι οι επιπτώσεις τούς στην αξιοπιστία των αντίστοιχων λογαριασμών μπορεί να εξακριβωθούν με τη διενέργεια του ελέγχου τεκμηρίωσης.

Την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης καθορίζουν η αποτελεσματικότητα των μέτρων εσωτερικού ελέγχου και το εύλογο του εξόδου των αμοιβών. Για τον τελευταίο παράγοντα, ο ελεγκτής καταρτίζει αριθμοδείκτες της σχέσης των αμοιβών προς τα άλλα έξοδα κατά τα προηγούμενα χρόνια. Παρατηρεί εάν έχει διαμορφωθεί κάποια τάση και αν το μέγεθος του εξόδου των αμοιβών της τρέχουσας χρήσης συμβαδίζει με αυτήν ή παρουσιάζει αποκλίσεις. Στην τελευταία περίπτωση, θα πρέπει να γίνει πιο εκτενής και σχολαστικός έλεγχος τεκμηρίωσης.

Έλεγχος Τεκμηρίωσης

Βασικός σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης είναι η εξακρίβωση της πληρότητας της καταχώρησης των σχετικών συναλλαγών και της αντικειμενικότητας του περιεχομένου των λογαριασμών των αμοιβών. Παρεμφερής είναι και η επιδίωξη του ελεγκτή να διαπιστώσει τη σωστή ενσωμάτωση των εξόδων στο κόστος παραγωγής.

Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός ελεγκτής προσπαθεί μέσα από συστηματικές διαδικασίες να εξακριβώσει τα λάθη και τις παραλείψεις που έγιναν κατά:

- α)** Την παρακολούθηση κάθε εργαζόμενου και τρίτου με την τήρηση ατομικών φακέλων,
- β)** Την κατάρτιση των μισθοδοτικών καταστάσεων, τον έλεγχο του περιεχομένου τους και την έγκριση τους από τα αρμόδια στελέχη,
- γ)** Τη λογιστική απεικόνιση της πραγματοποίησης και της πληρωμής των αμοιβών και της δημιουργίας της υποχρέωσης για απόδοση των κρατήσεων και πληρωμή των εισφορών,
- δ)** Τη διαφύλαξη των μέσων πληρωμής των αμοιβών,

Αρχικά, ο ελεγκτής επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των αμοιβών του προσωπικού και των τρίτων που είναι αντιπροσωπευτικό του σχετικού πληθυσμού των εργαζομένων. Στο δείγμα συμπεριλαμβάνονται οι περιπτώσεις αμοιβής εργαζομένων που έχουν μεγάλο αριθμό απουσιών ή που έχουν προεισπράξει σημαντικά ποσά από τις αμοιβές τους ή εισπράττουν τις αμοιβές τους εκπρόθεσμα. Συγκρίνει τα στοιχεία των καταχωρήσεων με τα στοιχεία των ατομικών φακέλων και των παραστατικών παροχής της εργασίας και παραγωγής έργου. Ελέγχει μήπως δεν έχουν καταβληθεί τουλάχιστον τα κατώτατα ποσά μισθών και ημερομισθίων που προβλέπουν οι νόμοι και οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας. Τυχόν αποκλίσεις οδηγούν στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την καταβολή αμοιβών α) σε ανύπαρκτα πρόσωπα ή σε πρόσωπα που δεν έχουν προσφέρει την απαιτούμενη εργασία ή δεν έχουν ολοκληρώσει συγκεκριμένο έργο και β) που είναι κατώτερες από τα ελάχιστα νόμιμα ποσά ή από ότι προβλέπει ο κανονισμός του προσωπικού της επιχείρησης.

Ο ελεγκτής επαληθεύει την ορθότητα των υπολογισμών της ωριαίας και συνολικής αμοιβής του κάθε εργαζόμενου χρησιμοποιώντας τα στοιχεία που περιέχει το σχετικό δείγμα παραστατικών.

Ελέγχει δε μήπως οι κρατήσεις και οι εισφορές δεν έγιναν σύμφωνα με όσα ορίζουν οι νόμοι και μήπως δεν έχουν αποδοθεί εγκαίρως. Τυχόν διαφορές υποδηλώνουν ότι υπάρχουν λάθη στον υπολογισμό του ύψους των κρατήσεων και των εισφορών ή ότι δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο και τους άλλους δικαιούχους τα ποσά που πραγματικά οφείλονται.

Στη συνέχεια ο ελεγκτής εξετάζει τις μισθοδοτικές καταστάσεις για να διαπιστώσει εάν φέρουν τις υπογραφές α) των υπευθύνων για την κατάρτιση του και για την έγκριση πληρωμής των σχετικών ποσών και β) των εργαζόμενων. Εάν λείπουν υπογραφές από την τελευταία μισθοδοτική κατάσταση, ο ελεγκτής εξετάζει εάν οι συγκεκριμένοι δικαιούχοι έχουν πληρωθεί, οπότε αναζητά τους λόγους για τους οποίους παρέλειψαν να υπογράψουν ή εάν δεν έχουν πληρωθεί, αναζητά τα απλήρωτα ποσά στο ταμείο, μειώνοντας έτσι τον κίνδυνο ιδιοποίησης τους.

Τελικά, ο ελεγκτής ελέγχει πόσο σωστά έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς των εξόδων, των υποχρεώσεων και των προκαταβολών οι αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων και οι πληρωτέες κρατήσεις που περιέχονται στο σχετικό δείγμα των καταχωρήσεων. Εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει σύστημα αναλυτικής λογιστικής και τηρεί τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του ΕΓΛΣ, ο ελεγκτής εξετάζει κατά πόσο είναι ορθολογικός ο επιμερισμός κόστους παραγωγής και του αποτελέσματος της χρήσης. Επίσης ελέγχει εάν τα έξοδα των αμοιβών εμφανίζονται στη χρέωση του 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Κατά την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου τεκμηρίωσης, ο εξωτερικός ελεγκτής έχει συλλέξει επαρκή και κατάλληλα στοιχεία, που θεμελιώνουν τη γνώμη του σχετικά με την αξιοπιστία των λογαριασμών των αμοιβών του προσωπικού και τρίτων.

6.5 ΕΝΝΟΙΑ, ΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΕΞΟΔΟΥ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Έξοδο είναι το κόστος του αποκτηθέντος εισοδήματος ή η αξία ανταλλαγής (ανταλλακτική αξία) των αγαθών και υπηρεσιών που καταναλώθηκαν για τη λειτουργία της επιχειρήσεως. Σαν πιο στενή έννοια του εξόδου αναφέρεται η ανταλλακτική αξία των αγαθών και υπηρεσιών – εκτός από το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων – που καταναλώθηκαν στη λειτουργία της επιχειρήσεως. Από μια όμως γενικότερη άποψη το έξοδο συμπεριλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία, τα οποία συνιστούν ελάττωση του κεφαλαίου (εκτός βέβαια από τις ατομικές απολήψεις των ιδιοκτητών) και συσχετίζονται και προκαλούνται από τη δραστηριότητα και λειτουργία της επιχειρήσεως με σκοπό την παραγωγή εσόδων.

Το συνολικό ποσό των εξόδων ισούται με την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν ή καταναλώθηκαν για την παραγωγή εσόδων. Σύμφωνα με άλλη άποψη **έξοδο** είναι το κόστος που εξέπνευσε – τα ποσά που δαπανήθηκαν – με την προσδοκία δημιουργίας εσόδου. Είναι δηλαδή μια θυσία, που πραγματοποιήθηκε με σκοπό τη δημιουργία εσόδου.

Πολλές φορές όμως η έννοια του εξόδου συγχέεται με την έννοια του κόστους καθώς και με την έννοια της δαπάνης. Η **έννοια του κόστους** θεωρείται σαν μια ευρύτερη έννοια, η οποία περιλαμβάνει τις έννοιες του εξόδου και της δαπάνης. Κόστος είναι η αξία που καταβλήθηκε για την απόκτηση κάποιου αγαθού ή περιουσιακού στοιχείου.

Κόστος είναι η αξία που καταβλήθηκε για την παραγωγή ή κατασκευή αγαθού ή περιουσιακού στοιχείου. **Κόστος** είναι η μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που θα θυσιαστούν στο μέλλον για την επίτευξη κάποιου αντικειμενικού σκοπού (κόστος είναι η μέτρηση της οικονομικής θυσίας).

Η δαπάνη είναι γενική και συμπεριλαμβάνει τις δύο άλλες έννοιες του εξόδου και του κόστους. Πολλοί συγγραφείς, όμως, χρησιμοποιούν και τις τρεις έννοιες σαν συνώνυμες.

Η έννοια του εξόδου, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, είναι μία έννοια στενότερη από την έννοια του κόστους. Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά περιορισμένη. Έξοδο είναι ότι δαπανάται, αναλώνεται ή χρησιμοποιείται σε μία διαχειριστική χρήση κατά την προσπάθεια αποκτήσεως εσόδων. Το έξοδο, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Αρχές της Λογιστικής (ΓΠΑΛ), σχετίζεται πάντοτε με τα έσοδα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Το κόστος παρέχει συνεχείς υπηρεσίες για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και κεφαλαιοποιείται και κατανέμεται μέσω των αποσβέσεων σε περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις. Το κόστος οπωσδήποτε θα μετατραπεί σε έξοδο, ανάλογα με την χρονική χρησιμότητα και την συνεισφορά του στην απόκτηση εσόδου σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Έτσι διακρίνουμε το περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του οποίου παρέχει υπηρεσίες και χρησιμοποιείται για μακρύτερο χρονικό διάστημα, από το έξοδο (expense), το κόστος του οποίου αναλώνεται, χρησιμοποιείται, εκπνέει σε αυτήν την συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή διαχειριστική χρήση.

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η έννοια του εξόδου είναι ανεξάρτητη και δεν επηρεάζεται από την πληρωμή ή μη μετρητών.

Σύμφωνα με τα εκτεθέντα παραπάνω είναι δυνατό μια πράξη ή ενέργεια (μία δαπάνη) να αποτελεί έξοδο, έστω και αν δεν πληρώθηκε ακόμα και οφείλεται, όπως επίσης ότι πληρώθηκε δεν αποτελεί πάντοτε έξοδο. Όπως είναι π.χ. η προκαταβολή ασφαλιστρών για την επόμενη χρήση ή την αγορά ενός κτηρίου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Η αγορά ενός μηχανήματος καταλογίζεται σαν κόστος (περιουσιακό στοιχείο).

Η μεταφορά και εγκατάσταση του μηχανήματος αυτού αποτελεί επίσης κόστος.

Τα έξοδα τα οποία θα προκύψουν από την δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος και τα έξοδα εκπαίδευσης του προσωπικού που θα χειρίζεται το μηχάνημα αποτελούν κόστος (κεφαλαιοποίηση).

Η χρησιμοποίηση του μηχανήματος καταλογίζεται σαν έξοδο (απόσβεση).

Η συνεχής συντήρηση του μηχανήματος αποτελεί έξοδο.

Η γενική επισκευή που θα γίνει πολύ αργότερα (για μία φορά) και η οποία ίσως θα παρατείνει την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος και θα εξασφαλίσει την ομαλή λειτουργία αυτού αποτελεί κόστος (κεφαλαιοποίηση).

Η επέκταση, η προσθήκη εξαρτημάτων και η βελτίωση αυτού αποτελούν κόστος.

Η χρησιμοποίηση καυσίμων, λιπαντικών και άλλων βοηθητικών υλών για το μηχάνημα αποτελούν έξοδο.

Η διακοπή της λειτουργίας του προσωρινά, αποτελεί έξοδο (απόσβεση).

Η οριστική διακοπή της λειτουργίας του μηχανήματος (για διάφορους λόγους) αποτελεί ζημία.

Ζημία είναι το μη παραγωγικό έξοδο, είναι το εκπνεύσαν κόστος σε μέγεθος μεγαλύτερο από το κανονικό και το αναμενόμενο ή το εκπνεύσαν κόστος πέραν εκείνου που θα παράγει κάποια έσοδα.

Ζημία επίσης θεωρείται και η διαφορά μεταξύ των εξόδων μιας συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου ή χρήσεως και των εσόδων της ίδιας χρήσεως

Σύμφωνα με τον ορισμό του Αμερικάνικου Ινστιτούτου των Ορκωτών Λογιστών «Έξοδο είναι κάθε μείωση περιουσιακών στοιχείων ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων η οποία αναγνωρίζεται και μετράται σύμφωνα με τις ΓΠΑΛ και που προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως που επιδιώκει το κέρδος και οι οποίες έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταβολή της καθαρής περιουσίας της επιχειρήσεως.»

6.6 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

Οι Συμψηφισμοί Εξόδων πρέπει να διακρίνονται από τα έσοδα.

Τα έσοδα δημιουργούνται από την πραγματοποιηθείσα αύξηση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ συμψηφισμοί εξόδων είναι οι δαπάνες τις οποίες η επιχείρηση μπόρεσε να αποφύγει. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν εξοικονόμηση (μείωση) εξόδων, δεν αποτελούν όμως έσοδα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ. έστω ότι η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει μία μηχανή στην τιμή των 120.000€ με δόσεις δύο ετών ή στην τιμή των 100.000€, «τοίς μετρητοίς». Αν η επιχείρηση αποφασίσει να αγοράσει την μηχανή «τοίς μετρητοίς», οι 20.000 € που δεν θα πληρώσει δεν αποτελούν εισόδημα αλλά εξοικονόμηση εξόδων. Το κόστος της μηχανής και στις δύο περιπτώσεις είναι 100.000 €. Στην περίπτωση που η μηχανή αγοραστεί με δόσεις, οι επιπλέον 20.000 € που θα πληρώσει η επιχείρηση αποτελούν το κόστος του προνομίου που της παρέχεται, δηλαδή το κόστος για την αναβολή της άμεσης πληρωμής των 100.000€ και της πληρωμής αυτών με δόσεις μέσα σε δύο χρόνια.

Στην περίπτωση κατά την οποία πωλούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητο), η τιμή που εισπράττεται ή χρεώνεται (έσοδο) και η λογιστική αξία του ακινήτου (κόστος) συμψηφίζονται και μόνο το καθαρό κέρδος ή η ζημία παρουσιάζονται στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» και μάλιστα σε ξεχωριστό τμήμα και λογαριασμό. Ο χειρισμός αυτός δικαιολογείται από το γεγονός ότι η πώληση του ακινήτου δεν αποτελεί μέρος της κανονικής λειτουργίας της επιχειρήσεως και κατά συνέπεια μας ενδιαφέρει μόνο το καθαρό αποτέλεσμα από την πράξη αυτή.

Σε άλλες περιπτώσεις το έσοδο είναι δυνατόν να παρουσιάζεται και σαν αρνητικό στοιχείο κόστους και κατ' αυτόν τον τρόπο μειώνει τα έξοδα, όπως π.χ. έσοδα πραγματοποιηθέντα από την εκποίηση ενός ακινήτου το οποίο είχε αποσβεστεί προηγουμένως πλήρως ή έσοδα από την υπολειμματική αξία του ακινήτου. Επίσης το ίδιο συμβαίνει όταν πωλούνται υποπαράγωγα ή υποπροϊόντα, τα έσοδα των οποίων μειώνουν το κόστος των κύριων προϊόντων, επειδή η διαδικασία παραγωγής είναι κοινή για το κύριο προϊόν και το υποπαράγωγο ή υποπροϊόν. Τα δύο αυτά προϊόντα προέρχονται από την ίδια πρώτη ύλη και ως εκ τούτου είναι πολύ δύσκολη η κατανομή του κόστους στο καθένα από αυτά. Η πρακτική όμως αυτή δεν θα πρέπει να γενικεύεται και να χρησιμοποιείται ασύστολα γιατί τότε θα αλλοιώνονται τα κύρια μεγέθη των εσόδων και των εξόδων και αυτό θα έχει σοβαρές συνέπειες στην αντικειμενικότητα, αξιοπιστία και την ορθότητα των παρεχόμενων πληροφοριών για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Στη συνέχεια, με βάση τα εκτεθέντα παραπάνω, θα παρουσιάσουμε υποδείγματα λογαριασμών Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Επαναλαμβάνουμε ότι βασικά διακρίνουμε τις εξής δύο κατηγορίες:

α) την απλή μορφή ταξινομήσεως των στοιχείων (Single – Step) και

β) την σύνθετη μορφή ταξινομήσεως των στοιχείων (Multiple – Step).

Από την άποψη του τρόπου της παρουσιάσεως στην βιβλιογραφία απαντούμε επίσης δύο άλλες κατηγορίες:

- 1) την παρουσίαση με την μορφή του λογαριασμού (Account Form) ή οριζόντια διάταξη και
- 2) την παρουσίαση με την μορφή της καταστάσεως ή εκθέσεως (Report Form) ή κάθετη διάταξη των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Η παρουσίαση με τη μορφή του λογαριασμού ή με οριζόντια διάταξη συνίσταται στο να τοποθετήσουμε στην αριστερή πλευρά της σελίδας αναλυτικά το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και τις διάφορες κατηγορίες των εξόδων και στην δεξιά πλευρά όλα τα πάσης φύσεως και μορφής έσοδα. Το καθαρό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, αναγράφεται στην πλευρά που απαιτείται για την συνολική εξίσωση των δύο πλευρών.

Η παρουσίαση με τη μορφή της καταστάσεως συνίσταται στον διαχωρισμό των εσόδων και των εξόδων κατά τμήματα παρά κατά λογαριασμούς.

Κατατάσσονται πρώτα τα έσοδα και στη συνέχεια το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων. Αφαιρούμε το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων από τα έσοδα και παίρνουμε το μικτό κέρδος (ή ζημία) ή μικτό περιθώριο (gross margin). Κατόπιν αφαιρούμε και τα πάσης φύσεως έξοδα και έτσι προκύπτει το καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων. Στη συνέχεια αφαιρούμε τους φόρους και καταγράφουμε τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από την μη κανονική λειτουργία της επιχείρησης.

Τέλος, προκύπτει το τελικό αποτέλεσμα συνοδευόμενο συνήθως από τα κέρδη ανά μετοχή (όταν υπάρχει κέρδος) και τις διάφορες επεξηγηματικές σημειώσεις του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως». Οι σημειώσεις συνήθως παρατίθεται στο τέλος και των δύο χρηματοοικονομικών καταστάσεων δηλαδή του ΙΣ και της ΚΑΧ. Θα πρέπει να τονισθεί ότι οι σημειώσεις (ή υποσημειώσεις) αποτελούν αναγκαίο και απαραίτητο συμπλήρωμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σ' αυτές εξηγούνται οι διάφορες μέθοδοι και αρχές που χρησιμοποιήθηκαν όπως επίσης διάφορα σημαντικά γεγονότα που πρέπει να ανακοινωθούν στους μετόχους και το κοινό όπως αναπτύχθηκε παραπάνω στο τμήμα για τις λογιστικές αρχές και παραδοχές και ιδιαίτερα στην συζήτηση για την αρχή της ανακοινώσεως ή δημοσιεύσεως των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6.7 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Α.Π ΜΕ ΕΓΛΣ

ΔΑΠ

Εξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της χρήσεως με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των στοιχείων ενεργητικού ή δημιουργίας υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, με εξαίρεση τις μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων που προέρχονται από επιστροφές κεφαλαίων στους μετόχους.

Ο ορισμός των εξόδων περιλαμβάνει τόσο τα έξοδα που προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης (π.χ. κόστος πωλήσεων, αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις) όσο και τις ζημιές (π.χ. ζημιές από πυρκαγιά, πλημμύρα).

Τα έξοδα συνήθως λαμβάνουν τη μορφή εκροής ή μείωσης στοιχείων του ενεργητικού, όπως π.χ. μετρητών και ισοδύναμων μετρητών, αποθεμάτων και ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Στην έννοια των εξόδων περιλαμβάνονται ακόμη και οι απραγματοποίητες ζημιές, π.χ. οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση δανείων σε Ξ.Ν..

Οι ζημιές αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εξόδων και μπορεί ή όχι να προκύψουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι ζημιές αντιπροσωπεύουν μειώσεις στα οικονομικά οφέλη και για το λόγο αυτό δεν διαφέρουν στη φύση τους από τα έξοδα.

Οι ζημιές εμφανίζονται διακεκριμένα στην ΚΑΧ, γιατί η γνωστοποίησή τους είναι χρήσιμη στους μελετητές οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα έξοδα καταχωρούνται στα «αποτελέσματα χρήσεως»:

- όταν έχει προκύψει μια μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζεται με μείωση στοιχείου ΕΝ ή με αύξηση υποχρέωσης, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι η καταχώρηση των εξόδων συμβαδίζει με την καταχώρηση μιας αύξησης στις υποχρεώσεις ή μιας μείωσης στα στοιχεία ΕΝ (π.χ. οι δουλεμένες αμοιβές προσωπικού ή η απόσβεση παγίων).

- βάση μιας απευθείας σχέσης μεταξύ των γενόμενων δαπανών και της απόκτησης συγκεκριμένων στοιχείων εσόδων. Αυτή η διαδικασία, κοινώς αναφερόμενη ως **συσχετισμός των εξόδων με τα έσοδα**, συνεπάγεται την ταυτόχρονη ή συνδυασμένη καταχώρηση των εσόδων και εξόδων που προέρχονται κατ' ευθείαν και από κοινού από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα.

Για παράδειγμα, τα διάφορα στοιχεία εξόδων που συγκροτούν το κόστος των πωληθέντων αγαθών καταχωρούνται τον ίδιο χρόνο με τα έσοδα από την πώληση των αγαθών. Όμως, η εφαρμογή της αρχής του συσχετισμού εσόδων και εξόδων, δεν επιτρέπει την καταχώρηση στοιχείων στον ΙΣ που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων.

- Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένονται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων και η σχέση τους με τα έσοδα μπορεί μόνο γενικά ή έμμεσα να προσδιοριστεί, τότε τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση

διαδικασιών συστηματικής και εύλογης κατανομής. Αυτό είναι συχνά αναγκαίο για την καταχώρηση εξόδων που σχετίζονται με την εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού, όπως των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων και εμπορικών σημάτων. Σε αυτές τις περιπτώσεις το έξοδο αναφέρεται ως απόσβεση. Αυτές οι διαδικασίες κατανομής χρησιμοποιούνται για να καταχωρούνται έξοδα στις λογιστικές περιόδους στις οποίες τα οικονομικά οφέλη, που σχετίζονται με αυτά τα στοιχεία, αναλύσκονται ή εκπνέουν.

- Μια δαπάνη καταχωρείται αμέσως στα αποτελέσματα, **όταν δεν αναμένονται από αυτή μελλοντικά οικονομικά οφέλη** ή όταν, και στον όποιο βαθμό, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη δεν έχουν τις προϋποθέσεις ή παύουν να έχουν τις προϋποθέσεις, για καταχώρηση τους ως στοιχεία ενεργητικού.

- Μια δαπάνη καταχωρείται επίσης στα αποτελέσματα στις περιπτώσεις που **δημιουργείται μια υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση ενός στοιχείου ενεργητικού**, όπως π.χ. υποχρέωση από εγγύηση που έδωσε η επιχείρηση.

ΕΓΛΣ

Κατά το ΕΓΛΣ, *έξοδο* είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο.

Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του. Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων. Η διαφορά των εξόδων από τις ζημίες είναι ότι τα έξοδα πραγματοποιούνται με την προσδοκία εσόδων, ενώ από τις ζημίες δεν αναμένονται έσοδα.

Το έξοδο πραγματοποιείται:

(α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων. Έτσι λ.χ. το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιίας δεν εκπνέει γιατί ενσωματώνεται σε στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργήθηκε με την παραγωγή των υποδημάτων και ενώνεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους αυτών. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση της πώλησεως των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και γι' αυτό

δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων. Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των υποδημάτων.

(β) Όταν μια επένδυση, πάγια (μηχάνημα) ή τρέχουσα (προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει πια να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι, το κόστος της πάγιας επενδύσεως (μηχανήματος) που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πωλήσεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως.

Σε ότι αφορά την πραγματοποίηση των εξόδων διδάσκεται στη χώρα μας η αρχή του «δουλευμένου», δηλαδή ότι η δαπάνη αναλώθηκε για την πραγματοποίηση εσόδων που ανήκουν στη χρήση, λ.χ. το κόστος των πωλημένων προϊόντων, ή ότι το έξοδο συνδέεται όχι με το έσοδο αλλά με την περίοδο της χρήσεως, όπως συμβαίνει με τα καλούμενα χρονικής αναλώσεως έξοδα, όπως είναι π.χ. τα ασφάλιστρα, ενοίκια, κ.λπ. δεν είναι πάντοτε ορθή η συνταγή ότι τα αποτελέσματα της χρήσεως πρέπει να επιβαρύνονται με τα *οριστικά και εκκαθαρισμένα* έξοδα. Γιατί αν τέτοια έξοδα αφορούν έσοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν στη χρήση πρέπει, με βάση άλλη θεμελιώδη αρχή, του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, να μεταφέρονται ως αναστελλόμενα έξοδα και να βαρύνουν τις χρήσεις που θα ωφεληθούν από τα σχετικά έσοδα, λ.χ. τα έξοδα που πραγματοποιούν οι τράπεζες για τη συντήρηση, ασφάλιση κ.λπ. των πλοίων που κατοχυρώνονται σ' αυτές σε δημόσιους πλειστηριασμούς πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως των πλοίων, επειδή τα έσοδα από την πώληση των πλοίων θα ωφελήσουν τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων κατά τις οποίες τα πλοία θα πωληθούν. Αποτελεί παράβαση της αρχής της συσχετίσεως εσόδων-εξόδων, τα έξοδα αυτά να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία κατέστησαν οριστικά και εκκαθαρισμένα, αφού με τα σχετικά έσοδα θα ωφεληθούν επόμενες χρήσεις.

Τέλος σημειώνουμε ότι, για να κρίνουμε αν μια συγκεκριμένη δαπάνη πρέπει να θεωρείται έξοδο χρήσεως, είναι συχνά χρήσιμο να απαντήσουμε στα εξής δύο ερωτήματα: (α) αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε για να παράγει έσοδο της τρέχουσας χρήσεως και (β) αν η δαπάνη μειώνει την καθαρή θέση της επιχειρήσεως.

Αν και στα δύο αυτά ερωτήματα η απάντηση είναι θετική, η δαπάνη οπωσδήποτε είναι έξοδο της χρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ (ΟΡΓΑΝΙΚΑ) ΕΣΟΔΑ

7.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έσοδα, από επιχειρηματική άποψη, είναι κάθε αξία ή απαίτηση που αποκτά η επιχείρηση, ως αντιστάθμισμα εξόδου, για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Κατά κανόνα το έσοδο επαναφέρει στην επιχείρηση το ποσό που έχει δαπανηθεί συν ένα θετικό αποτέλεσμα, το κέρδος. Το κέρδος αυτό αυξάνει την ΚΘ της επιχείρησης. Αν το έσοδο επαναφέρει μέρος μόνον του δαπανηθέντος ποσού, τότε προκύπτει αρνητικό αποτέλεσμα, δηλαδή ζημία.

Η ζημία αυτή μειώνει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Το σύνολο των εσόδων μέσα σε μια διαχειριστική χρήση αποτελεί τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (τζίρο).

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσης κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επίτευξης των σκοπών της.

Κατά τα Δ.Λ.Π. Νο 18 έσοδο είναι η ακαθάριστη εισροή οικονομικών οφελών κατά την περίοδο, η οποία προέρχεται από τις συνήθεις εργασίες της επιχείρησης και έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (εξαιρουμένης της αύξησης που προέρχεται από συνεισφορές των μετόχων, πχ αύξηση κεφαλαίου).

7.2 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 70. Πωλήσεις Εμπορευμάτων
- 71. Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών
- 72. Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 73. Πωλήσεις υπηρεσιών ή έσοδα από παροχή υπηρεσιών
- 74. Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 75. Έσοδα παρεπόμενων υπηρεσιών
- 76. Έσοδα κεφαλαίων
- 78. Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

7.3 ΕΝΝΟΙΑ, ΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΕΣΟΔΟΥ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Ο καθορισμός της έννοιας του εσόδου είναι ένα από τα δυσκολότερα προβλήματα της Λογιστικής και επιτυγχάνεται μόνο κατά προσέγγιση. Συγχρόνως όμως αποτελεί και τον βασικό αντικειμενικό σκοπό της. Χρησιμοποιώντας (πραγματοποιώντας) διάφορες υποθέσεις προσπαθούμε να φθάσουμε στην καλύτερη εκτίμηση του περιοδικού εσόδου, του εσόδου μιας ορισμένης διαχειριστικής χρήσεως. Το σημείο όμως αυτό (δηλ. ο καθορισμός του περιοδικού εσόδου) είναι εκείνο που παρουσιάζει τα μεγαλύτερα προβλήματα.

Αν επρόκειτο για τα έσοδα όλης της διάρκειας της ζωής της επιχειρήσεως από την χρονική στιγμή της συστάσεως της μέχρι το κλείσιμο ή τη διάλυσή της, το ερώτημα θα ήταν πολύ πιο απλό.

Είναι πολύ ευκολότερο να καθοριστεί η καθαρή αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως στην αρχή και στο τέλος της ζωής της και αν ληφθούν υπόψη οι τυχόν απολήψεις που πραγματοποιήθηκαν αυτήν την περίοδο, είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα καθαρά έσοδα. Θα πρέπει όμως παράλληλα να μη ληφθεί υπόψη η μεταβολή της αξίας του χρήματος τη χρονική αυτή περίοδο ή να υποτεθεί ότι το επίπεδο των τιμών παραμένει σταθερό κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Γενικότερα σκοπός της μετρήσεως των εσόδων είναι ο καθορισμός του % επιτυχίας των επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης διαχειριστικής χρήσεως.

Διαπιστώνεται δηλ. εάν η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση απ' ότι βρισκόταν στην αρχή της, καθώς και ποια είναι τα αποτελέσματα της κανονικής δραστηριότητάς της. Από την άποψη αυτή επομένως μπορούμε να ορίσουμε το επιχειρηματικό έσοδο σαν το «μέγιστο ποσό περιουσιακών στοιχείων» το οποίο θα μπορούσε να διανείμει η επιχείρηση στους ιδιοκτήτες ή στους μετόχους της (στο τέλος μιας ορισμένης περιόδου) παραμένοντας στο ίδιο επίπεδο περιουσιακής καταστάσεως (θέσεως) με αυτό στο οποίο βρισκόταν στην αρχή της ίδιας περιόδου. Η μέτρηση λοιπόν του εσόδου μιας επιχειρήσεως για μια συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση, συνεπάγεται την μέτρηση της περιουσιακής της καταστάσεως σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και τον καθορισμό του ποσού κατά το

οποίο αυξήθηκε ή μειώθηκε η ΚΘ της επιχειρήσεως σε σύγκριση με την προηγούμενη χρήση. Φανερόνεται έτσι σε μεγαλύτερο βαθμό η αλληλεξάρτηση και η αλληλεπίδραση μεταξύ ΙΣ και λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οποιαδήποτε όμως προσπάθεια καθορισμού της περιουσιακής καταστάσεως επακριβώς σε μια καθορισμένη στιγμή, προσκρούει σε ανυπέρβλητα εμπόδια και δυσκολίες, όπως είναι το πρόβλημα της αποτιμήσεως και της προσαρμογής της αξίας των διαφόρων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Η έλλειψη πραγματικής συναλλαγής (π.χ. πωλήσεως) σχετικά με τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, αναγκάζει τη Λογιστική να πραγματοποιήσει πολλές υποθέσεις και να χρησιμοποιήσει πολλές παραδοχές με σκοπό να καταλήξει να αποδώσει στα στοιχεία αυτά μια αξία γενικά παραδεκτή.

Επίσης, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία έχουν διαφορετική αξία αν εκποιηθούν μεμονωμένα και διαφορετική αν εκποιηθούν σαν σύνολο μαζί με ολόκληρη την επιχείρηση. Η ικανότητα τους να αποφέρουν κέρδη συνηγορεί στην άποψη ότι για την εύρεση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να ληφθεί υπόψη η ΠΑ των μελλοντικών καθαρών εισπράξεων. Η εκτίμηση όμως των καθαρών μελλοντικών εισπράξεων υπόκειται σε αβεβαιότητα και προϋποθέτει την πραγματοποίηση πολλών υποθέσεων και παραδοχών οι οποίες θα αποτελέσουν τη βάση για τους σχετικούς υπολογισμούς.

Γενικά, θα πρέπει να τονισθεί ότι δεν υπάρχει ένας αντικειμενικός τρόπος καθορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος να οδηγεί στον αντικειμενικό καθορισμό του περιοδικού εσόδου της επιχειρήσεως. Υπάρχει όμως αυτό που ονομάζεται «αντικειμενική απόδειξη», όπως είναι πρόσφατη αγορά, πώληση, δανεισμός, ενοικίαση, υπογραφή συμβάσεως ή συμβολαίου κλπ. ότι δηλαδή αποτελεί πραγματική συναλλαγή υπό συνθήκες πραγματικής και ελεύθερης αγοράς.

Επίσης, χωρίς την ύπαρξη εξωτερικής συναλλαγής, υφίσταται αντικειμενική απόδειξη στην περίπτωση που δια μέσου της ελεύθερης διαμόρφωσης των τιμών στην αγορά, η παραγωγική διαδικασία μας προσφέρει προϊόντα των οποίων γνωρίζουμε ή μπορούμε να εκτιμήσουμε το κόστος παραγωγής (γνωρίζοντας το κόστος των διαφόρων παραγωγικών συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν).

Το κόστος μπορεί να είναι άμεσο, έμμεσο, συνεχές.

Το άμεσο κόστος αφορά κατ' ευθείαν ορισμένα προϊόντα (κόστος προϊόντος) όπως είναι τα άμεσα υλικά και τα άμεσα ημερομίσθια (αναφέρεται στους παραγωγικούς συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν άμεσα για την παραγωγή προϊόντος).

Το έμμεσο κόστος αφορά σε ορισμένη χρονική περίοδο (και όχι προϊόν) - κόστος περιόδου – και συσχετίζεται με τα έσοδα της ίδιας περιόδου (τα έξοδα πωλήσεως, διαφήμισεως κ.λπ. αποτελούν έμμεσο κόστος).

Το συνεχές κόστος υπολογίζεται στη διάρκεια ολόκληρης της ζωής διάφορων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εφ' όσον συνεχίζουν αυτά να παρέχουν χρήσιμες υπηρεσίες στην επιχείρηση στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Μετά από την παραπάνω θεώρηση της έννοιας του εσόδου, μπορούμε τώρα να ορίσουμε το έσοδο σαν τη χρηματική αξία του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών, τα οποία μεταβιβάζει η επιχείρηση στους πελάτες της, στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Για την περίοδο αυτή τα έσοδα ισούνται με το άθροισμα της αξίας των μετρητών που εισέρρευσαν στην επιχείρηση συν το σύνολο των ποσών με τα οποία χρεώθηκαν οι πελάτες μας για την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών. Σχετικά με μία μόνο συγκεκριμένη συναλλαγή, έσοδο αποτελεί η αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιήλθαν στην κατοχή του πελάτη.

Τα έσοδα προκαλούν αύξηση στην (καθαρή) περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως και κατά συνέπεια τα στοιχεία του ενεργητικού αυξάνονται, ενώ αντίθετα μειώνονται τα στοιχεία του παθητικού. Η εισροή ενεργητικών ή η εξόφληση παθητικών στοιχείων για το σύνολο των προϊόντων ή υπηρεσιών που μεταβιβάζονται από την επιχείρηση σε μια δεδομένη χρονική περίοδο αποτελούν τα έσοδά της (από εννοιολογική άποψη).

Πρέπει επομένως να συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα όλες οι μεταβολές της περιουσιακής καταστάσεως της επιχειρήσεως, εκτός βέβαια από τις μεταβολές εκείνες που προέρχονται από τις συναλλαγές που αφορούν στην «καθαρή περιουσία» της επιχειρήσεως. (πχ νέα κατάθεση κεφαλαίου).

Συνήθως τα έσοδα προέρχονται:

- α) από την πώληση εμπορευμάτων
- β) από την παροχή υπηρεσιών
- γ) από την ενοικίαση ακινήτων (ενοίκιο)
- δ) από τον δανεισμό μετρητών (τόκοι)
- ε) από την αγορά μετοχών άλλων εταιρειών (μερίσματα)
- στ) από την αγορά ομολογιών άλλων εταιρειών (τοκομερίδια)
- ζ) από κέρδη από την πώληση άλλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από εμπορεύματα
- η) από κέρδη από την επιτυχή και πλεονεκτική εξόφληση υποχρεώσεων κ.λπ.

Τα έσοδα πρέπει να αποτιμούνται στην ισοδύναμη τιμή καθαρών μετρητών που προκύπτουν από μια πραγματική συναλλαγή κάτω από συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού (ελεύθερης αγοράς).

Επομένως η συναλλαγή εμπορευμάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών και η αντίστοιχη αξία τους σε μετρητά, μετά την αφαίρεση και προσαρμογή των εκπτώσεων πωλήσεως, καθορίζουν το συνολικό ποσό των εσόδων που πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Αν η συναλλαγή δεν περικλείει την καταβολή μετρητών, τότε το έσοδο αποτιμάται στην τρέχουσα τιμή (τιμή αγοράς) των περιουσιακών στοιχείων που ανταλλάσσονται (που δίνονται ή λαμβάνονται) και μάλιστα στην τιμή αγοράς εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούμε ευκολότερα και αντικειμενικότερα να προσδιορίσουμε την αξία τους.

7.4 ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΣΟΔΩΝ.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΕΣΟΔΩΝ

Με τον όρο **πραγματοποίηση εσόδων** εννοούμε τη χρονική αναγνώριση των εσόδων και στη συνέχεια την καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Το ζήτημα της αναγνώρισεως των εσόδων είναι ένα πολύ σοβαρό πρόβλημα της Λογιστικής. Τα ερωτήματα που μας απασχολούν είναι τα εξής:

- πότε δημιουργείται το έσοδο;
- σε ποιο σημείο της παραγωγικής ή εμπορικής δραστηριότητας;
- ποια είναι τα γεγονότα και οι συνθήκες εκείνες που συμβάλλουν στην αναγνώριση του εσόδου;

Αναφέραμε παραπάνω ότι η δημιουργία εσόδων συνεπάγεται αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.

Επειδή όμως η διαδικασία αυτή είναι συνεχής (συναλλαγές πραγματοποιούνται κάθε μέρα) και συνεπώς όλα τα στάδια της παραγωγικής ή εμπορικής διαδικασίας δημιουργούν συνέχεια έσοδα, γι' αυτό πρέπει για πρακτικούς λόγους να καθορίσουμε ορισμένα χρονικά σημεία ή να αναγνωρίσουμε διάφορα σημαντικά γεγονότα τα οποία αύξησαν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως και να καταχωρίσουμε τα έσοδα στα λογιστικά βιβλία με την αξία της τιμής της ημέρας (τρέχουσα τιμή) και όχι με την τιμή κόστους με την οποία μέχρι τώρα αναγράφηκαν στα βιβλία (πχ αποθέματα εμπορευμάτων). Τα χρονικά σημεία, γεγονότα ή κριτήρια δημιουργίας εσόδων είναι δύο: α) Η ύπαρξη πραγματικής συναλλαγής κατά την οποία μεταβιβάζονται αγαθά και υπηρεσίες.

Η συναλλαγή αυτή αποτελεί πραγματική και αντικειμενική απόδειξη για την τρέχουσα αξία των αγαθών και υπηρεσιών. β) Το γεγονός ότι η παραγωγική διαδικασία του προϊόντος έχει συμπληρωθεί, έχουν δηλ. πραγματοποιηθεί όλες οι σχετικές δαπάνες (μερικές από τις οποίες μπορούν να εκτιμηθούν με ακρίβεια). Στην περίπτωση εμπορικής επιχειρήσεως έσοδο δημιουργείται όταν συμπληρωθεί η διαδικασία πραγματοποιήσεως κέρδους.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια, έσοδα δημιουργούνται στις εξής περιπτώσεις:

1) Τη στιγμή της πώλησεως των εμπορευμάτων ή της παροχής των υπηρεσιών, όταν δηλ. πραγματοποιηθεί η πώληση και η παράδοση των εμπορευμάτων (ή έχει μεταβιβαστεί η κυριότητα) και ληφθούν σαν αντάλλαγμα μετρητά ή υπόσχεση καταβολής μετρητών στο εγγύς μέλλον. Στην περίπτωση της υποσχέσεως του πελάτη, θα πρέπει να υπάρχει σχετική και λογική βεβαιότητα για την είσπραξη του ανάλογου ποσού μετρητών καθώς και η δυνατότητα καθορισμού των εξόδων της πώλησεως με ακρίβεια στην ίδια περίοδο (της πώλησεως). Η πώληση εμπορευμάτων ή η παροχή υπηρεσιών αποτελεί αντικειμενική απόδειξη για την τιμή και την αξία των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Σε οποιοδήποτε άλλο χρονικό σημείο πριν από την πώληση και κατά τη διάρκεια της παραγωγής θα ήταν αρκετά δύσκολο να καθοριστεί ή τιμή πώλησεως λόγω της αβεβαιότητας που πλανάται στην αγορά σχετικά με τη ζήτηση και την τιμή του προϊόντος. Η αβεβαιότητα αυτή οδηγεί σε υποκειμενικές εκτιμήσεις, γεγονός που μας απομακρύνει από τα παραπάνω κριτήρια και κυρίως από το κριτήριο της αντικειμενικής απόδειξης.

Για τις περισσότερες επιχειρήσεις η πώληση αγαθών και υπηρεσιών αποτελεί το σπουδαιότερο στάδιο στη διαδικασία πραγματοποιήσεως κέρδους. Μέχρις ότου γίνει η πώληση η μελλοντική ροή των εσόδων δεν θα πρέπει ακόμη να θεωρηθεί ότι έχει πραγματοποιηθεί. Είναι ευκολότερο να παραχθεί ένα προϊόν, παρά να δημιουργηθεί μόνιμη πελατεία για την πώλησή του σε σημαντικές ποσότητες. Πολλές φορές ούτε καν η πώληση δεν αποτελεί επιβεβαιωτικό στοιχείο για τη δημιουργία εσόδων, εφ' όσον πολλοί αγοραστές έχουν το δικαίωμα να επιστρέψουν μέσα σε καθορισμένη προθεσμία τα εμπορεύματα που αγόρασαν.

Για παράδειγμα πολλοί μικροπωλητές έχουν το δικαίωμα να επιστρέψουν στους χονδρέμπορους τα εμπορεύματα που αγόρασαν αν δεν μπορέσουν να τα ξαναπουλήσουν. Συνήθως η πληρωμή και εξόφληση των αγορασθέντων αγαθών αναβάλλεται μέχρι την πραγματοποίηση της νέας πώλησης από τον μικροπωλητή. Στις περιπτώσεις αυτές δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται έσοδα μέχρις ότου συμπληρωθούν οι συμβατικές υποχρεώσεις των δύο μερών και εισπραχθεί το αντίτιμο της πώλησεως. Αν όμως δεν υφίσταται συμφωνία επαναπώλησεως από τον αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει αμέσως να αναγνωρίσει το έσοδο, ιδιαίτερα αν ο

αγοραστής κατέβαλε το αντίτιμο της πωλήσεως ή ανέλαβε την υποχρέωση να εξοφλήσει το χρέος του στο μέλλον χωρίς η υποχρέωση αυτή να εξαρτάται από την μεταπώληση των εμπορευμάτων και χωρίς να έχει αναλάβει ο πωλητής κάποια μελλοντική υποχρέωση σχετικά με την παροχή βοήθειας στον αγοραστή για την διοχέτευση των προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές. Δεν θα πρέπει όμως να παραλείψει ο αρχικός πωλητής να προβλέψει κατά προσέγγιση τον όγκο των επιστροφών πωλήσεων, βασιζόμενος σε στοιχεία και στην πείρα του παρελθόντος. Η πρόβλεψη αυτή πρέπει να πραγματοποιηθεί τη στιγμή δημιουργίας του εσόδου, όταν δηλ. έχει συντελεσθεί η πώληση.

Σχετικά με τις συναλλαγές οι οποίες δεν δημιουργούν έσοδα τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεώς τους, είναι πιθανό να δημιουργήσουν έσοδα στο μέλλον όταν λήξει το προνόμιο της επιστροφής των εμπορευμάτων.

Από τα παραπάνω στοιχεία συνάγεται ότι η πώληση δε δημιουργεί πάντοτε έσοδο αν και αποτελεί αντικειμενική απόδειξη δημιουργίας εσόδου. Επομένως οι έννοιες της πώλησης και της πραγματοποιήσεως εσόδου δε θα πρέπει να θεωρούνται συνώνυμες. Οι υπόλοιπες περιπτώσεις δημιουργίας εσόδου αποτελούν εξαίρεση του γενικού κανόνα της πώλησης.

2) Τη στιγμή της εισπράξεως των μετρητών (cash approach).

Πρόκειται για την ταμειακή βάση της Λογιστικής η οποία αναγνωρίζει τη δημιουργία εσόδων μόνο όταν αυτά εισπραχθούν ή αντίστοιχα την πραγματοποίηση εξόδων όταν πληρωθούν από το ταμείο της επιχειρήσεως.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση αγοράς γης ή κτηρίων κ.λπ., με μακροχρόνιες δόσεις, κατά την οποία ο αγοραστής δίνει μια μικρή μόνο προκαταβολή και έχει τη δυνατότητα να ακυρώσει τη σύμβαση οποτεδήποτε το επιθυμεί, χάνοντας όμως την προκαταβολή. Επειδή υπάρχει μεγάλη αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη του ποσού της πωλήσεως, θα ήταν λογικότερο να αναγνωρισθούν τα έσοδα την περίοδο της εισπράξεως των μετρητών. Με την πάροδο των ετών και την καταβολή όλο και μεγαλύτερων ποσών σαν αντίτιμα της πωλήσεως, η αβεβαιότητα σχετικά με την ακύρωση της συμβάσεως μειώνεται ενώ το οφειλόμενο υπόλοιπο ποσό είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα εισπραχθεί στο μέλλον. Η μέθοδος αυτή αναγνωρίσεως εσόδων είναι γνωστή σαν μέθοδος καταβολής του συνολικού ποσού με δόσεις (Installment method).

3) Έσοδα πραγματοποιούνται μόνο όταν εισπράττονται οι δόσεις.

Η μέθοδος αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται αντί της προηγούμενης, όταν υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την πραγματοποίηση της τελικής εισπράξεως ή όταν δεν μπορούν αμέσως να καθοριστούν με ακρίβεια τα σχετιζόμενα με την πώληση έξοδα.

Οι συνθήκες αυτές αποδεικνύουν ότι η διαδικασία πραγματοποιήσεως κέρδους δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί τη στιγμή της πωλήσεως.

Η ταμειακή μέθοδος πραγματοποιήσεως και αναγνώρισεως εσόδων, παρά το γεγονός ότι έχει πολύ περιορισμένη εφαρμογή, χρησιμοποιείται ευρύτατα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, γιατί παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναβάλλουν την πληρωμή των φόρων. Αυτό συμβαίνει γιατί οι ελληνικοί φορολογικοί νόμοι αναγνωρίζουν την πραγματοποίηση εσόδου αμέσως κατά τη στιγμή της πωλήσεως (έστω και αν το αντίτιμο θα εισπραχθεί με μηνιαίες δόσεις στα επόμενα χρόνια ή ακόμη και αν είναι αβέβαιο ότι το έσοδο θα εισπραχθεί ποτέ εξ ολοκλήρου).

Επομένως θα πρέπει ο φόρος να καταβληθεί στο τέλος της διαχειριστικής εκείνης χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκε η πώληση. Το γεγονός αυτό είναι πολύ πιθανό να δημιουργήσει σοβαρά ταμειακά προβλήματα για την επιχείρηση.

Παρ' όλα αυτά η αποδοχή της ταμειακής μεθόδου για λόγους φορολογικούς, δεν πρέπει να θεωρηθεί σα βασικός λόγος για τη χρησιμοποίησή της στην ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

7.5 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ

Οι συμψηφισμοί εσόδων θα πρέπει να αναγνωρίζονται, να αφαιρούνται από τα συνολικά μικτά έξοδα και να μην παρουσιάζονται σαν έξοδα γιατί στην ουσία δεν αποτελούν έξοδα.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι επιστροφές πωλήσεων, οι εκπτώσεις πωλήσεων (οι μη καθαρά ταμειακές) και η με οποιοδήποτε τρόπο αναγνώριση μειωμένης υποχρεώσεως του πελάτη, η οποία προέρχεται είτε από ελαττωματικά προϊόντα, είτε από λανθασμένη εκτέλεση της παραγγελίας, είτε από την πρόκληση ζημιάς κατά την μεταφορά κ.λπ. Τα ποσά αυτά θα πρέπει να αφαιρούνται από τα έσοδα γιατί αποτελούν έσοδα που δε θα πραγματοποιηθούν ποτέ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

8.1 ΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε η επιχείρηση σε μια χρονική περίοδο είναι ίσο με τη μεταβολή που επήλθε στην καθαρή της θέση κατά την περίοδο, λαμβάνοντας υπόψη τις καταβολές και απολήψεις των φορέων της επιχειρήσεως. Η μεταβολή αυτή μπορεί να διακριθεί σε:

α) Ουσιαστική μεταβολή της καθαρής θέσεως. Κατά τον υπολογισμό αυτής λαμβάνονται υπόψη οι αξίες όχι μόνον των υλικών στοιχείων, αλλά και των άυλων στοιχείων που δημιουργεί με τη δράση της η επιχείρηση, π.χ. των εμπορικών διασυνδέσεων, του εργατικού δυναμικού. Ένας τέτοιος, όμως, υπολογισμός του αποτελέσματος ανατρέπει «εκ βάθρων» τις λογιστικές παραδοχές και περικλείει υποκειμενικές εκτιμήσεις και υπολογισμούς, που δεν παρέχουν εχέγγυα αντικειμενικότητας.

β) Τυπική μεταβολή της καθαρής θέσεως. Κατά τον υπολογισμό της καθαρής θέσεως λαμβάνονται υπόψη μόνο τα γραμμένα στα βιβλία υλικά στοιχεία και από τα άυλα μόνο όσα αγοράστηκαν. Δεν λαμβάνονται, συνεπώς, υπόψη τα άυλα στοιχεία που δημιουργήθηκαν από την δράση της επιχειρήσεως και τα οποία δεν είναι γραμμένα στα λογιστικά της βιβλία. Έτσι, η αντίληψη αυτή, σε σχέση με την προηγούμενη, είναι περισσότερο αντικειμενική, αφού δε συνυπολογίζονται τα δημιουργούμενα από την επιχείρηση άυλα στοιχεία και τα σχετικά προβλήματα επικεντρώνονται μόνο στην εκτίμηση της αξίας των γραμμένων στα βιβλία περιουσιακών στοιχείων.

8.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 8

Η 8η Ομάδα περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών:

(α) Αποτελεσματικούς λογαριασμούς ουσίας με τους οποίους παρακολουθούνται:

Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και ζημιές.

Τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

(β) Αποτελεσματικούς λογαριασμούς συνθέσεως, με τους οποίους προσδιορίζονται:

Τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως -ολικά και μικτά.

Τα οργανικά έξοδα και έσοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Τα τελικά ολικά αποτελέσματα της χρήσεως και της διαθέσεως αυτών.

Μολονότι δεν προβλέπεται στο Ε.ΓΛΣ είναι δυνατό να δημιουργήσουμε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς στην περιοχή 80.90-80.99 με τη χρησιμοποίηση των οποίων να προσδιορίζουμε:

- Βραχύχρονα (μηνιαία, τριμηνιαία, κ.λπ.) αποτελέσματα.
- Κλαδικά αποτελέσματα.

(γ) Το λογαριασμό (ελέγχου) «Ισολογισμός», ο οποίος χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της επόμενης (νέας) χρήσεως.

8.3 ΚΩΔΙΚΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 80 Γενική Εκμετάλλευση
- 81 Έκτακτα και Ανόργανα αποτελέσματα
- 82 Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
- 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
- 85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
- 86 Αποτελέσματα Χρήσης
- 87
- 88 Αποτελέσματα προς διάθεση
- 89 Ισολογισμός

8.4 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

Στο λογαριασμό Γενικής εκμετάλλευσης, που κινείται μόνο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων μεταφέρονται:

- Τα αποθέματα αρχής , τα τελικά αποθέματα ,οι αγορές (ομάδα 2)
- Τα έξοδα (ομάδα 6)
- Τα έσοδα (ομάδα 7)

Οι εμπορικές επιχειρήσεις στο τέλος της χρήσης διενεργούν πραγματική απογραφή των αποθεμάτων τους. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00, "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης" και οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται. Στη συνέχεια, ο λογαριασμός 80.00 πιστώνεται με το κόστος της τελικής απογραφής των αποθεμάτων. Μετά την εγγραφή αυτή, ο λογαριασμός 80.00 δείχνει με το υπόλοιπό του το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Κατόπιν μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.01, "Μικτά αποτελέσματα κέρδη ή ζημίες εκμετάλλευσης". Στην πίστωση του λογαριασμού 80.01 μεταφέρεται επίσης το κόστος των λειτουργιών:

1. Διοίκησης , 2. Ερευνών-ανάπτυξης , 3. Διάθεσης , 4. Χρηματοδότησης

με χρέωση του λογαριασμού 80.02, "έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων". Το κόστος των λειτουργιών αυτών (διοίκησης, ερευνών-ανάπτυξης, διάθεσης, χρηματοδότησης) λαμβάνεται από το εξωλογιστικά καταρτιζόμενο φύλλο μερισμού των οργανικών κατ' είδος των λογαριασμών της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ., με βάση το οποίο σχηματίζεται το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών-ανάπτυξης, διάθεσης, χρηματοδότησης.

Στη χρέωση του λογαριασμού 80.01 μεταφέρονται επίσης τα δεδομένα των λογαριασμών 74,75,76.00, 76.01, 76.04, 76.02-76.98 και 78.5 του Ε.Γ.Λ.Σ., με πίστωση του λογαριασμού 80.03 "έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων". Μετά από αυτές τις εγγραφές θα έχουν σχηματιστεί εσωλογιστικά όλοι οι λογαριασμοί από τους οποίους καταρτίζεται ο λογαριασμός 86 "αποτελέσματα χρήσης" στη Γενική Λογιστική. (Άρθρο 28, παράγρ. 5.2 ερμηνευτικής Κ.Β.Σ.).

Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συνήθως δεν έχουν αποθέματα και στο τέλος της χρήσης μεταφέρουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών οργανικών εξόδων κατ' είδος και οργανικών εσόδων κατ' είδος των ομάδων 6 και 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό Γενικής εκμετάλλευσης 80.00, για το σχηματισμό του λογαριασμού αυτού και τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμετάλλευσης.

Οι επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα στο τέλος της χρήσης διενεργούν πραγματική (εξωτερική) απογραφή των αποθεμάτων τους και προσδιορίζουν εξωλογιστικά το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών τους, με την κατάρτιση φύλλου μερισμού των οργανικών εξόδων κατ' είδος, των λογαριασμών της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ. και των αποθεμάτων που αναλώθηκαν στη λειτουργία παραγωγής ή και στις άλλες λειτουργίες. Με βάση το φύλλο μερισμού και τα δεδομένα απογραφών των αποθεμάτων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά το ολικό πραγματικό κόστος παραγωγής και το μικτό και καθαρό αποτέλεσμα. Ο λογαριασμός εκμετάλλευσης 80.00 και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης καταρτίζονται με εσωλογιστικές εγγραφές.

8.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (80) «ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ»

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

1. Ο **λογαριασμός 80** χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως. Ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

2. Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

3. Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας(κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

4. Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως που κλείνει.

5. Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες), σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην προηγούμενη περίπτωση 4. Έπειτα από τη μεταφορά αυτή, από το λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα λειτουργίας διαθέσεως, οι διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα. Από τον ίδιο λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα.

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, που περιγράφονται στο πέμπτο μέρος, τελικά δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωλημένων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως. Τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 9, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ είδος της ομάδας 6, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 «έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων», 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 64.12 «διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» και 65 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα». Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δε συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ είδος της ομάδας 7, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05 τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το λογαριασμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών, από το λογαριασμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων, από το λογαριασμό 76.04 τα κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογαριασμούς 76.02-76.98, πλην 76.04, οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

6. Ο λογαριασμός **80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»** χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

Τελικά, ο λογαριασμός 80.02 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογισμούς του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» .

7. Ο λογαριασμός **80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»** χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

Τελικά, ο λογαριασμός 80.03 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» .

8.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (81) «ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.02 Έκτακτες ζημίες

81.03 Έκτακτα κέρδη

1. Στο λογαριασμό **81** καταχωρούνται κατ είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 81.00.99, 81.01.99, 81.02.99 και 81.03.99.

2. Στο λογαριασμό **81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα»** καταχωρούνται κατ είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00.

3. Στο λογαριασμό **81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα»** καταχωρούνται, κατ είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01.

4. Στους λογαριασμούς **81.02 «έκτακτες ζημίες» και 81.03 «έκτακτα κέρδη»** καταχωρούνται τα αποτελέσματα - ζημίες ή κέρδη - που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις ή από λαχνούς ομολογιακών δανείων.

5. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.02 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λογαριασμός 81 να εξισώνεται.

8.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (86) «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»

86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα

86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

1. Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202.

2. Η κατάσταση του λογαριασμού 86, στην οποία, πέρα από τα στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του, περιλαμβάνονται και στοιχεία συνολικού κύκλου εργασιών (πωλήσεων) και κόστους πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

3. Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει. Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των

λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων, που γίνεται στο λογαριασμό 86 και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος και εισφοράς ΟΓΑ καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).

4. Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.

8.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (88) «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ»

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.01 Ζημίες χρήσεως

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως

88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη

88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό σύστημα φόροι

88.98 Ζημίες εις νέο

88.99 Κέρδη προς διάθεση

1. Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

2. Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

8.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ (89) «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ»

89.00 Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως

89.01 Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως

1. Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσεως.

2. Η κατάσταση του ισολογισμού όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, δηλαδή, όταν από την οικονομική μονάδα τηρούνται οι σχετικοί λογαριασμοί, δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

3. Ο λογαριασμός 89 χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

9.1 ΕΝΝΟΙΑ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 ορίζει ότι οι προβλέψεις είναι υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία όταν, και μόνο όταν, συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- α) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (ή υποχρέωση) νόμιμη ή τεκμαιρόμενη, ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- β) πιθανολογείται, δηλαδή είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι η άνω επιχείρηση θα διακανονίσει την άνω δέσμευση με μετρητά ή με άλλους πόρους που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.
- γ) το ποσό της άνω δέσμευσης έχει προσδιοριστεί με αξιόπιστη εκτίμηση.

9.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

- α) Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).
- β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημιές και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από ανώνυμες εταιρείες, οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών: 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

9.3 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Σκοποί

Ο κύριος σκοπός της διενέργειας του εξωτερικού ελέγχου είναι να εξακριβώσει το βαθμό της αξιοπιστίας των λογαριασμών των προβλέψεων. Ο ελεγκτής προσπαθεί να διαπιστώσει εάν:

1. Οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι επαρκείς
2. Όλες οι σχηματισμένες προβλέψεις έχουν καταχωρηθεί κανονικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς
3. Όλες οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς των προβλέψεων π.χ. 44, 34.99, 18.00.99 αφορούν προβλέψεις που έχουν πραγματικά σχηματιστεί
4. Η κάλυψη των ζημιών και των εξόδων έγιναν με τη χρησιμοποίηση προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί στο παρελθόν
5. Οι λογαριασμοί των προβλέψεων παρουσιάζονται στον ΙΣ με σαφήνεια

Για την επίτευξη των παραπάνω, ο εξωτερικός ελεγκτής παρατηρεί τα υπάρχοντα μέτρα εσωτερικού ελέγχου στον υπολογισμό και στο σχηματισμό επαρκών προβλέψεων στα πλαίσια της σχετικής νομοθεσίας και αξιολογεί το βαθμό της πιστότητας τους. Η συγκεκριμένη διαδικασία είναι συνοπτική, γιατί οι πράξεις και γενικά οι συναλλαγές που επηρεάζουν τις προβλέψεις είναι ολιγάριθμες.

Ο ελεγκτής προχωρεί στην εκτίμηση της επάρκειας της σχηματισμένης πρόβλεψης λαμβάνοντας υπόψη του:

- Τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζουν το αντικείμενο και οι εργασίες της επιχείρησης
- Τη σπουδαιότητα και τη συχνότητα των ενδεχομένων εξόδων και των πιθανολογούμενων ζημιών
- Τις προβλεπόμενες εναλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον

Βασίζεται δε, σε μεγάλο βαθμό στην επαγγελματική του πείρα και την επιστημονική του κατάρτιση για να αξιολογήσει τη δυνατότητα του προσωπικού της επιχείρησης να εκτιμά σωστά την πιθανότητα επέλευσης ζημιών ή έκτακτων εξόδων.

Ο ελεγκτής εξετάζει εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση ακολουθεί κατά πάγιο τρόπο τη διαδικασία σχηματισμού και χρησιμοποίησης των προβλέψεων της και προσπαθεί να εντοπίσει την ύπαρξη τυχόν σοβαρών αποκλίσεων. Αναζητά τα αίτια τους και αξιολογεί τις επιπτώσεις τους στην ακρίβεια των μεγεθών. Επίσης, εξετάζει εάν υπάρχει κάποιος υπεύθυνος για τον εντοπισμό των αποκλίσεων που παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές προβλέψεις από τις σχηματισμένες και για την ανάλυση των αιτιών τους, ώστε να βελτιώνεται η δυνατότητα επιτυχούς πρόβλεψης των ενδεχομένων εξόδων και των επερχόμενων ζημιών.

Στη συνέχεια της εργασίας του, ο ελεγκτής εξετάζει διάφορα παραστατικά εξόδων ή ορισμένες περιπτώσεις ζημιών που πηγάζουν από συναλλαγές προηγούμενων χρήσεων και παρατηρεί εάν:

- ✓ Η κάλυψη των ζημιών και των εξόδων έγινε με τη χρησιμοποίηση σχηματισμένων προβλέψεων
- ✓ Η σχετική μεταβολή στις προβλέψεις έχει καταχωρηθεί στους κατάλληλους λογαριασμούς σύμφωνα με όσα ορίζει το ΕΓΛΣ
- ✓ Τα έκτακτα έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις ή οι έκτακτες ζημιές από την υπέρβαση των σχηματισμένων προβλέψεων έχουν καταχωρηθεί σωστά
- ✓ Το ύψος της σχηματισμένης πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες έχει υπολογιστεί με βάση τους συντελεστές που αναφέρει η φορολογική νομοθεσία.

Έλεγχος της παρουσίας των λογαριασμών προβλέψεων στις λογιστικές καταστάσεις

Εδώ, ο ελεγκτής παρατηρεί εάν εμφανίζονται στο παθητικό του Ισολογισμού και αμέσως μετά από τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης οι λογαριασμοί 44.00 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ» και 44.09, 44.12-99 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ».

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, οι υπόλοιποι λογαριασμοί των προβλέψεων πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικά από συγκεκριμένους λογαριασμούς του ΕΝ. Για παράδειγμα, ο 44.11 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» αφαιρείται από τον 30 «ΠΕΛΑΤΕΣ» και τους 30.97, 30.98, 30.99, 33.97, 33.98, 33.99 «ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ – ΕΠΙΔΙΚΟΙ ΠΕΛΑΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΕΩΣΤΕΣ».

Τελικά, ο ελεγκτής ερευνά εάν αναγράφονται στο προσάρτημα πληροφορίες σχετικά με:

- ❖ Τις μεθόδους εκτίμησης του ύψους των προβλέψεων της χρήσης
- ❖ Τις επιμέρους προβλέψεις
- ❖ Τα αίτια της χρησιμοποίησης των προβλέψεων
- ❖ Τις αποκλίσεις των προβλέψεων από τις πραγματοποιημένες ζημιές και τα δεδουλευμένα έξοδα.

Εδώ, ολοκληρώνεται το έργο του ελεγκτή ως προς τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης και των προβλέψεων. Εάν έχει συγκεντρώσει τις κατάλληλες αποδείξεις, θα μπορέσει να εκφράσει τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογαριασμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

10.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, «οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση.

10.2 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (36)

Λογαριασμός 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό αυτό εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις.

Λογαριασμός 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα»

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που είναι βέβαια, οριστικά και ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσης απαιτητά και για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων.

Λογαριασμός 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή»

Στο λογαριασμό αυτό, στο τέλος της χρήσης, παρακολουθούνται οι αγορές υπό παραλαβή, δηλαδή παρακολουθείται η αξία των αγορασμένων αγαθών, των οποίων την κυριότητα έχει κατά το τέλος της χρήσης αποκτήσει η επιχείρηση, και τα οποία, μέχρι το τέλος της χρήσης, δεν έχει ακόμη παραλάβει.

Λογαριασμός 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό»

Στο λογαριασμό αυτό, στο τέλος της χρήσης, καταχωρούνται τα ποσά που η επιχείρηση δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία ποσά δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι το τέλος της χρήσης.

10.3 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (56)

Λογαριασμός 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 όσα από αυτά δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Η ανάλυση του λογαριασμού 56.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξή της.

Λογαριασμός 56.01 «Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)»

Στο λογαριασμό 56.01 «έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)» καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ' αυτή, και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

Λογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση»

Στο λογαριασμό 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση» παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών.

Λογαριασμός 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό»

Στο λογαριασμό 56.03 «εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 70-73, οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το ακριβές τους ύψος και από το λόγο αυτό δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών. Οι εκπτώσεις αυτές, όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιούνται, μεταφέρονται από το λογαριασμό 56.03 στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών.

Λογαριασμός 56.90 «Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό τακτοποίηση»

(Γνωμ.257/2257/96)

10.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Πίνακας 10.1 Επεξήγηση Μεταβατικών Λογαριασμών

ΕΣΟΔΟ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟ (μεταβατικοί λογαριασμοί ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ)	ΕΣΟΔΟ (πίστωση) (πωλήσεις)	ΕΣΟΔΟ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (λογαριασμός ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ)
<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> αντί να χρεώσω τον πελάτη γιατί δεν έχω κόψει ακόμα τιμολόγιο	<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> έχω εισπράξει ή μου οφείλουν Όταν πουλάω μέσα στη χρήση ΧΡ: ταμείο	<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> έχω εισπράξει κάτι που αφορά την επόμενη χρήση ΧΡ: ταμείο
Όταν κόψω τιμολόγιο ΧΡ: πελάτης ΠΙΣ: έσοδα εισπρακτέα	ΧΡ : έσοδο εισπρακτέο ή ΧΡ: πελάτη	ΠΙΣ: έσοδο επομένης χρήσης
		Όταν εξετάσουμε το έσοδο ΧΡ: έσοδο επόμενης χρήσης ΠΙΣ: έσοδο

ΕΞΟΔΟ ΠΛΗΡΩΤΕΟ (μεταβατικοί λογαριασμοί ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ)	ΕΞΟΔΟ (χρέωση) (αγορές)	ΕΞΟΔΟ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (λογαριασμός ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ)
<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> χρωστάω ένα έξοδο ΧΡ: έξοδο ΠΙΣ: έξοδο πληρωτέο	<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> έχω πληρώσει ή οφείλω Όταν αγοράζω μέσα στη χρήση ΧΡ: έξοδο ΠΙΣ: ταμείο ή ΠΙΣ: έξοδο πληρωτέο	<u>ΕΝΝΟΙΑ:</u> έχω πληρώσει κάτι που αφορά την επόμενη χρήση ΧΡ: έξοδο επόμενης χρήσης ΠΙΣ: ταμείο
		Όταν εξετάσουμε το έξοδο ΧΡ: έξοδο ΠΙΣ: έξοδο επόμενης χρήσης

Πίνακας 10.2 Εφαρμογή των Μεταβατικών Λογαριασμών

ΕΞΟΔΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ		
1	Δεν έχουν πληρωθεί	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		ΕΞΟΔΑ	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
2	Έχουν πληρωθεί	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΤΑΜΕΙΟ		ΕΞΟΔΑ	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
3	Πληρωμή 15/1, εγγραφή 15/1	—	—		ΕΞΟΔΑ	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		
4	Δεν έχουν πληρωθεί	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		ΕΞΟΔΑ	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
ΕΣΟΔΑ								
1	Είσπραξη 30/12 ενοίκια Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου	ΤΑΜΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ		ΕΣΟΔΑ	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΚΥΚΛΩΜΑ ΑΓΟΡΩΝ

11.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αγορές και τα έξοδα εκμετάλλευσης αντιπροσωπεύουν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναλώνει η επιχείρηση για την πραγματοποίηση του σκοπού δραστηριότητας της.

11.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΣΤΟΧΟΣ

Ο κυριότερος στόχος του κυκλώματος αγορών είναι η άμεση ικανοποίηση των πραγματικών αναγκών σε αγαθά της επιχείρησης. Άλλοι στόχοι είναι **α)** η ελαχιστοποίηση του κόστους προμήθειας και συναλλαγών, **β)** η παραγωγή προϊόντων με συγκεκριμένη ποιότητα, σε συγκεκριμένη ποσότητα στο κατάλληλο χρονικό διάστημα με το ελάχιστο κόστος, **γ)** η ελαχιστοποίηση του κόστους αποθήκευσης, **δ)** προστασία των αποθεμάτων από καταστροφή και **ε)** πληρωμές μόνο για πραγματικές οφειλές.

11.3 ΠΟΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΠΗΡΕΑΖΟΝΤΑΙ

Το κύκλωμα αγορών επηρεάζει σημαντικούς λογαριασμούς των ΟΚ. Οι βασικές κατηγορίες συναλλαγών είναι οι αγορές και τα ειδικά έξοδα αγορών, οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι πληρωμές. Έτσι, διαμορφώνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών των αποθεμάτων και των προμηθευτών. Δεν εξετάζονται τα έξοδα μισθοδοσίας, η προμήθεια για συντήρηση παγίων καθώς και το κόστος πωληθέντων.

Αναλυτικότερα,

Από το **Ενεργητικό** επηρεάζονται **α)** τα αποθέματα (κόστος αγοράς ή παραγωγής, εκπτώσεις, επιστροφές, κόστος πωλήσεων, επιμέτρηση)

β) τα διαθέσιμα (πληρωμές για αγορές)

γ) οι εμπορικές υποχρεώσεις (αγορές, πληρωμές, επιστροφές, εκπτώσεις)

Από την **ΚΑΧ** επηρεάζονται τα έξοδα συνδεόμενα με αγορές (προμήθειες).

Από το προσάρτημα παρέχονται οι αναλύσεις και πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΛΠ 2 για αγορές, εκπτώσεις, επιστροφές και αποθέματα καθώς και από το ΔΛΠ 7 για τους προμηθευτές.

11.4 ΣΤΑΔΙΑ- ΣΚΟΠΟΣ- ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Πίνακας 11.1 Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση Κυκλώματος Αγορών

ΣΤΑΔΙΑ	ΣΚΟΠΟΣ	ΟΡΓΑΝΩΣΗ	ΤΜΗΜΑ	ΕΝΤΥΠΟ
ΑΝΑΓΚΗ	ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΑΝΑΓΚΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΠΡΟΑΡΙΘΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΤΟΛΩΝ ΑΓΟΡΑΣ	ΟΠΟΙΟΔΗΠΟΤΕ	ΕΝΤΟΛΗ ΑΓΟΡΑΣ
ΕΠΙΛΟΓΗ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ (ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ)	ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΛΥΤΕΡΟΥ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ (ΤΙΜΗ, ΠΟΙΟΤΗΤΑ, ΠΑΡΑΔΟΣΗ)	ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ	ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ
ΠΑΡΑΛΑΒΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	ΣΥΓΚΡΙΣΗ Δ.ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ- Δ.ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	ΑΠΟΘΗΚΗ	ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	ΓΙΝΕΤΑΙ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	
ΠΛΗΡΩΜΗ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ		ΤΑΜΕΙΟ	ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (Η ΕΠΙΤΑΓΗ)

Αναλυτικότερα,

Στα πλαίσια ενός καλού Εσωτερικού Ελέγχου, για να ολοκληρωθεί η λειτουργία αγοράς, πρέπει να διατρεχθούν τα παρακάτω στάδια και να καλύπτονται από τις εν συνεχεία αναφερόμενες υπηρεσίες.

Τα στάδια της λειτουργίας των αγορών είναι τα εξής:

- 1) Απόφαση για παραγγελία (τι θα αγορασθεί και σε ποιες ποσότητες).
- 2) Παραγγελία (Αποστολή της παραγγελίας για τα αγαθά ή υπηρεσίες που η επιχείρηση επιθυμεί να αποκτήσει.
- 3) Παραλαβή των παραγγελθέντων.
- 4) Καταγραφή, διαπίστωση του χρέους και εμφάνιση του λογιστικά.
- 5) Πληρωμή των τιμολογίων που αντιστοιχούν στις αγορές.

Υπηρεσίες που παρεμβαίνουν:

1)Υπηρεσίες που εκδίδουν την αρχική **εντολή αγοράς**.

Οι εντολές αγοράς για αγαθά & υπηρεσίες γίνονται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, στις ενδεδειγμένες ποσότητες και από πρόσωπα αρμόδια.

2)Υπηρεσία αγορών που εκδίδει τα **δελτία παραγγελίας**.

Οι αγορές αγαθών & υπηρεσιών γίνονται από αρμόδιο πρόσωπο με τους καλύτερους όρους τιμών, ποσοτήτων, ποιότητας και προθεσμιών παράδοσης και πληρωμής.

3)Υπηρεσία παραλαβής η οποία διασφαλίζει ότι τα παρεληφθέντα συμφωνούν με τα παραγγελθέντα. **Δελτίο παραλαβής**.

Η παραλαβή πρέπει να γίνεται μέσα στις προτεινόμενες προθεσμίες.

4)Υπηρεσία λογιστικής προμηθευτών η οποία καταγράφει τα τιμολόγια αγοράς. **Ημερολογιακό άρθρο**.

Η λογιστική διαδικασία είναι ορθά οργανωμένη ώστε οι λογαριασμοί προμηθευτών να παρακολουθούνται συστηματικά.

5)Υπηρεσίες πληρωμής τιμολογίων. **Ταμείο**.

11.5 ΤΙ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙ ΤΟ ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ

Το τμήμα προμηθειών προσπαθεί να προσδιορίσει με σωστό τρόπο τις πραγματικές ανάγκες της επιχείρησης με βάση τις εντολές αγοράς από τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης. Η έγκριση της εντολής αγοράς γίνεται από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο της επιχείρησης ανάλογα με την αναγκαιότητα και την αξία της παραγγελίας. Στόχος του τμήματος προμηθευτών είναι η συγκέντρωση των εντολών αγοράς, η εξέταση τους ως προς την αναγκαιότητα. Έπειτα εγκρίνει ή απορρίπτει την εντολή αγοράς και επιλέγει τον προμηθευτή με βάση προσφορές.

11.6 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΣΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΑΓΟΡΩΝ

Πίνακας 11.2 Αδυναμίες Κυκλώματος Αγορών

ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΑΓΟΡΩΝ	
1	Συγκέντρωση εξουσιών
2	Δεν υπάρχει ελάχιστο απόθεμα στην επιχείρηση
3	Δεν γίνεται έρευνα αγοράς
4	Δεν γίνεται ποιοτικός έλεγχος των παραγγελιών
5	Δεν υπάρχει δελτίο παραλαβής
6	Δεν γίνεται σύγκριση Δελτίου παραλαβής με Δελτίο παραγγελίας
7	Δεν υπάρχει προαρίθμηση εντύπων

11.7 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ. ΣΚΟΠΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Η λειτουργία του κυκλώματος αγορών ενέχει τους παρακάτω κινδύνους:

1. Μη εμφάνιση ορισμένων αγορών.
2. Οι λογιστικές εγγραφές δεν ανταποκρίνονται πάντα στην πραγματικότητα.
3. Ορισμένα έξοδα εμφανίζονται αυξημένα ή μειωμένα.
4. Πιθανότητα λάθους αποτίμησης των υποχρεώσεων στον ισολογισμό.

Απέναντι λοιπόν σ' αυτούς τους πιθανούς κινδύνους , ο ελεγκτής πρέπει εξετάζοντας τις διαδικασίες του συγκεκριμένου κυκλώματος να έχει σαν στόχο την διασφάλιση των παρακάτω:

- A. Να διασφαλίσει ότι όλα τα έξοδα αγοράς & εκμετάλλευσης έχουν καταγραφεί λογιστικά.
- B. Να διασφαλίσει ότι όλα τα καταχωρημένα έξοδα αγορών αφορούν την συγκεκριμένη επιχείρηση.
- Γ. Να σιγουρευτεί ότι ο διαχωρισμός δουλεμένων και μη δουλεμένων εξόδων έγινε σωστά.
- Δ. Να διασφαλίσει ότι τα υπόλοιπα των λογαριασμών στον ισολογισμό έχουν ορθά αποτιμηθεί.
- E. Να σιγουρευτεί για την αξιοπιστία των ποσών των υποχρεώσεων στον ισολογισμό.

Προκειμένου να αγγίζει το στόχο του ο ελεγκτής προβαίνει στην συνέχεια στις εξής ενέργειες:

- Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.
- Έλεγχο των λογαριασμών.

11.7.1 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ Σ.Ε.Ε

Η διαδικασία τεκμηρίωσης της αγοράς αξιολογείται με τις παρακάτω ενέργειες:

α) Να ερευνηθεί:

1. Αν εκδόθηκαν εντολές αγοράς προς τους προμηθευτές και εάν έχουν σταλεί σ' αυτούς.
2. Εάν έχουν παραληφθεί τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν και αν έχουν μπει στις αποθήκες για φύλαξη.
3. Εάν εξοφλήθηκαν οι προμηθευτές και πως έγινε η εξόφληση με μετρητά ή με επιταγές.

β) Να διαπιστωθεί:

1. Εάν η εντολή αγοράς, που εκδόθηκε έχει υπογραφεί από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο (π.χ. υπεύθυνο τμήματος προμηθειών – εφοδιασμού).
2. Εάν έχουν εκδοθεί για τα αγορασθέντα πρωτόκολλο παραλαβής ή δελτίο παραλαβής. Εάν η παραγγελία έγινε σύμφωνα με όρους της συμφωνίας. Εάν έγινε σωστή καταμέτρηση των εμπορευμάτων και εάν έχουν υπογραφεί από αρμόδια άτομα.
3. Εάν τα εμπορεύματα μπήκαν στις αποθήκες, οπότε πρέπει να ελεγχθεί εάν εκδόθηκε το δελτίο εισαγωγής και εάν έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο υπάλληλο (αποθηκάριο).
4. Εάν έχουν εξοφληθεί με μετρητά ή με επιταγή, οπότε ελέγχεται το ταμείο, εάν είναι πιστωμένο με μετρητά ή με επιταγή.
5. Εάν έχει εκδοθεί κατά το Κ.Β.Σ. **τιμολόγιο**. Εάν είναι ακριβές ως προς το περιεχόμενο του και εάν έχει μονογραφηθεί από υπεύθυνο άτομο.
6. Εάν δεν έχει εξοφληθεί η συναλλαγή (αγορά) ερευνάται πως έχει καλυφθεί η υποχρέωση αυτή.

7. Τέλος, ελέγχουμε εάν έχει καταχωρηθεί η συναλλαγή (αγορά εμπορευμάτων) στα λογιστικά βιβλία (Ημερολόγιο αγορών, συγκεντρωτικό ημερολόγιο, γενικό καθολικό).

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος, μπορεί να καθιερώσει προληπτικά μέτρα για να αποφεύγονται λάθη, απάτες και καταχρήσεις (ατασθαλίες) και γενικά να παρέχονται ακριβείς και αξιόπιστες πληροφορίες.

11.7.2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για το σκοπό αυτό η διοίκηση:

1. Καθιερώνει **διαχωρισμό καθηκόντων** των υπευθύνων:

- ✓ Για την έκδοση των **εντολών αγορών**.
- ✓ Για την έκδοση **δελτίων παραλαβής** ή πρωτόκολλων παραλαβής (από επιτροπές παραλαβών) για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα.
- ✓ Για την **λογιστικοποίηση των συναλλαγών**, καταχώρηση δηλαδή των συναλλαγών στα βιβλία.

2. Παρέχει **εξουσιοδοτήσεις** σε υπεύθυνα άτομα, τα οποία θα προβαίνουν σε αγορές (προμήθειες εμπορευμάτων). Θα καθορίζουν τους όρους αυτών και θα προσδιορίζουν τον τρόπο προμήθειας των εμπορευμάτων π.χ. μέχρι ποιού ποσού θα γίνεται η προμήθεια από την αγορά με απλές προσφορές, με ελεύθερη επιλογή ή με διαγωνισμό (εσωτερικό ή διεθνή).

Διευκρινίζουμε ότι οι ανωτέρω αρμοδιότητες είναι ανεξάρτητες απ' αυτές:

- ⇒ του λογιστή, του ταμία και
- ⇒ του υπεύθυνου για τις παραλαβές των εμπορευμάτων.

3. **Διαχωρίζει τις αρμοδιότητες** των προσώπων που έχουν εξουσιοδοτηθεί:

- ⇒ να εγκρίνουν **επιστροφές αγορών**,
- ⇒ να διαπραγματεύονται **παροχή εκπτώσεων**, από τους προμηθευτές,
- ⇒ να **χορηγούν εκπτώσεις** σε πελάτες κ.ά.

11.7.3 ΤΕΛΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Ο ελεγκτής έχοντας τα συμπεράσματα όλων των παραπάνω, συντάσσει τον τελικό έλεγχο των λογαριασμών στον οποίο εκφράζεται η γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις και περιλαμβάνει τις παρακάτω ενέργειες:

- Σύγκριση με στοιχεία εξωτερικής πληροφορίας.
- Επαλήθευση των συγκεντρωτικών εγγραφών που αφορούν τις αγορές.
- Εξέταση των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών.
- Επαλήθευση της συνάφειας των λογαριασμών.
- Επικύρωση των υπολοίπων των λογαριασμών.

Μετά από μια ανακεφαλαίωση των ενεργειών, που μελέτησε ο ελεγκτής, εκδίδει την γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις

11.8 ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Η χρήση αναλυτικών διαδικασιών ως ελεγκτικό εργαλείο για τον εντοπισμό σφαλμάτων στον κύκλο αγορών είναι αρκετά διαδεδομένη. Ισχύει ιδιαίτερα για λογαριασμούς εξόδων(μεταφορικά , ασφάλιστρα κτλ).

Για μεγαλύτερη αξιοπιστία, τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται δεν πρέπει να είναι συγκεντρωτικά δηλαδή πρέπει να αναφέρονται σε μικρή χρονική περίοδο. Οι πιο διαδεδομένες αναλυτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται είναι η ανάλυση τάσης των εξόδων του κύκλου αγορών σε σχέση με τις πωλήσεις, η χρήση δεικτών με βάση χρηματοοικονομικά και μη δεδομένα.

Πάντως, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί την σημασία τυχόν αποκλίσεων μεταξύ μεγεθών που προέρχονται από τα αρχεία της επιχείρησης και των δικών του εκτιμήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 ΚΥΚΛΩΜΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

12.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ενότητα αυτή αφορά τις ενέργειες της μονάδας που αποβλέπουν στην απόκτηση εσόδων και αποτελούν το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης.

12.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΣΤΟΧΟΣ

Ο στόχος της επιχειρηματικής διαδικασίας των πωλήσεων είναι η μεγιστοποίηση των εσόδων της εταιρείας, με βάση τους στρατηγικούς στόχους που έχουν τεθεί. Επίσης, ένας ακόμη στόχος είναι η μείωση της επισφάλειας για την επιχείρηση (άμεση ικανοποίηση των αναγκών των πελατών).

Έτσι μπορεί να πρόκειται για πωλήσεις αγαθών που κατασκευάζει, τροποποιεί ή αγοράζει και ξαναπουλάει ή για παροχή υπηρεσιών. Αφορά επίσης ενέργειες αντίστροφες της πώλησης , όπως επιστροφές πωλήσεων καθώς και ενέργειες παρεπόμενες της πώλησης πχ προμήθειες, εκπτώσεις κ.τ.λ.

Σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, για να θεωρήσουμε ότι η πώληση έγινε και έχουμε αντίστοιχο δουλεμένο έσοδο, πρέπει να έχει μεταβιβαστεί το αντάλλαγμα που αποτελεί το αντικείμενο της πώλησης. Είναι λοιπόν σημαντική και καθοριστική η ημερομηνία μεταβίβασης της κυριότητας, γιατί σε αυτήν ακριβώς την ημερομηνία θεωρείται ότι επετεύχθη η πώληση. Η ημερομηνία αυτή εξαρτάται από τους όρους με τους οποίους γίνεται η πώληση. Έτσι για παράδειγμα έχουμε πώληση :

- Αμέσως μετά την έξοδο του αγαθού από την αποθήκη, όταν μεταφέρεται με ευθύνη του πελάτη-αγοραστή.
- Μετά την φόρτωση για πωλήσεις FOB.
- Μετά την ολοκληρωτική πληρωμή σε περίπτωση πώλησης με παρακράτηση κυριότητας.
- Μετά την πλήρη παράδοση του προϊόντος σε πωλήσεις με προθεσμία.

Η λογιστική εμφάνιση της πώλησης πρέπει να γίνει σε αυτήν την καθοριστική ημερομηνία, άσχετα με την είσπραξη ή μη του εσόδου. Υπάρχουν διάφορων τύπων πωλήσεις ανάλογα με τον χρόνο είσπραξης του εσόδου:

Πωλήσεις μετρητοίς, όπου η μεταβίβαση κυριότητας των αγαθών και η είσπραξη είναι ταυτόχρονες.

Πωλήσεις με πίστωση, όταν η μεταβίβαση κυριότητας προηγείται της είσπραξης.

Πωλήσεις με προθεσμία, όπου η αξία εισπραξης καθορίζεται όχι όταν γίνεται η συμφωνία πώλησης, αλλά όταν παραδίνεται πλήρως το προϊόν.

Η λογιστική εμφάνιση πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις αξίες που εμφανίζονται στα τιμολόγια πώλησης και φυσικά και ο αντίστοιχος Φ.Π.Α.

12.3 ΠΟΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΠΗΡΕΑΖΟΝΤΑΙ

Το κύκλωμα πωλήσεων επηρεάζει τους παρακάτω λογαριασμούς,

Από το ενεργητικό επηρεάζονται, **1) τα διαθέσιμα (εισπράξεις από πωλήσεις)**

2) οι εμπορικές απαιτήσεις(πωλήσεις , εισπράξεις πωλήσεων, επιστροφές, εκπτώσεις κτλ)

3) τα αποθέματα

Από την ΚΑΧ επηρεάζονται **1) οι πωλήσεις 2) το κόστος πωληθέντων 3) τα έξοδα που συνδέονται με πωλήσεις 4) οι προβλέψεις για την επισφάλεια των πελατών.**

Πίνακας 12.1 Λογαριασμοί που επηρεάζονται στο Κύκλωμα Πωλήσεων

30.00	Πελάτες εσωτερικού
30.01	Πελάτες εξωτερικού
31.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο
31.07	Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο
33.90	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες
38.00	Ταμείο
56.00	Έσοδα επόμενων χρήσεων
56.00.00	Μη δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων
70.98	Εκπτώσεις πωλήσεων
70.95	Επιστροφές πωλήσεων
71	Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών
72	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
76.02	Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
76.03	Λοιποί πιστωτικοί τόκοι
76.03.04	Τόκοι τρεχούμενων λογαριασμών πελατών

12.4 ΣΤΑΔΙΑ – ΣΚΟΠΟΣ - ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Πίνακας 12.2 Στάδια – Σκοπός- Οργάνωση Κυκλώματος Πωλήσεων.

ΣΤΑΔΙΑ	ΣΚΟΠΟΣ	ΟΡΓΑΝΩΣΗ	ΤΜΗΜΑ	ΕΝΤΥΠΟ
ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ	ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ	ΛΗΨΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΩΝ	ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ
ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΕΛΑΤΩΝ	ΜΕΙΩΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΠΙΣΤΟΛΗΠΤΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΑΠΟΣΤΟΛΗ- ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ ΣΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ	ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΜΕ ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΑΠΟΘΗΚΗ	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ
ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΕΚΔΟΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ		ΤΑΜΕΙΟ	

Αναλυτικότερα,

Στα πλαίσια ενός αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου και για να ολοκληρωθεί η λειτουργία πώλησης, πρέπει να διατρεχθούν τα παρακάτω στάδια.

- **Παραγγελία.** Αποδοχή και καταγραφή της παραγγελίας.
- **Παράδοση.** Εκτέλεση της παραγγελίας.
- **Τιμολόγηση.** Έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου
- **Καταγραφή.** Η λογιστική εμφάνιση της πώλησης στο ημερολόγιο πωλήσεων και στους λογαριασμούς πελατών, πωλήσεων και Φ.Π.Α.
- **Είσπραξη.** Η παρακολούθηση των λογαριασμών πελατών μέχρι τη στιγμή της εξολοκλήρου είσπραξης.

Οι υπηρεσίες που παρεμβαίνουν στο κύκλωμα πωλήσεων είναι:

1. **Υπηρεσία πωλήσεων.** Επιφορτισμένη με την καταγραφή και την παρακολούθηση της εκτέλεσης της παραγγελίας. Οι όροι της παραγγελίας είναι αποδεκτοί και ανταποκρίνονται στους όρους πωλήσεων που έχει προσδιορίσει η επιχείρηση (τιμές, προθεσμίες πληρωμής-παράδοσης). Ένα **δελτίο παραγγελίας** εκδίδεται για κάθε παραγγελία.
2. **Υπηρεσία έγκρισης των πιστώσεων.** Με αντικείμενο την χορήγηση έγκρισης αποδοχής της παραγγελίας, πριν ακόμα από την καταγραφή της. Τα δελτία παραγγελίας επικυρώνονται από αρμόδιο πρόσωπο για τους όρους πώλησης και την χορήγηση πιστώσεων.
3. **Υπηρεσία αποστολών.** Επιφορτισμένη με την εκτέλεση της παραγγελίας, πρέπει να διασφαλίσει ότι κανένα αγαθό δεν αποστέλλεται χωρίς σχετική έγκριση. Τα αγαθά που αποστέλλονται ανταποκρίνονται σε ποσότητα και ποιότητα με τα παραγγελθέντα. Ένα **δελτίο αποστολής** εκδίδεται για κάθε εξαγωγή εμπορευμάτων από το χώρο αποθήκευσης και αντίτυπό του αποστέλλεται στο λογιστήριο στο τμήμα τιμολογήσεων.
4. **Υπηρεσία τιμολογήσεων.** Ανήκει στην υπηρεσία λογιστηρίου και έχει την ευθύνη σύνταξης του τιμολογίου σύμφωνα με τις πληροφορίες που χορηγούνται από τις άλλες υπηρεσίες. Το **τιμολόγιο** εκδίδεται σύμφωνα με το δελτίο αποστολής.
5. **Υπηρεσία λογιστικής πελατών.** Καταγράφει τα τιμολόγια και παρακολουθεί τους λογαριασμούς των πελατών. Διασφαλίζει ότι τα ποσά της λογιστικής καταγραφής ανταποκρίνονται σ' αυτά που της μεταβιβάζονται από την υπηρεσία τιμολογήσεων.

12.5 ΤΙ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙ ΤΟ ΤΜΗΜΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το τμήμα πιστωτικού ελέγχου ελέγχει την πιστοληπτική ικανότητα των υποψήφιων πελατών. Αν πρόκειται για παλιό πελάτη τότε εξετάζεται το πιστωτικό του όριο. Αν πρόκειται για καινούριο πελάτη τότε εξετάζεται η φερεγγυότητα του. Βασικός στόχος είναι η μείωση της επισφάλειας για την επιχείρηση.

12.6 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΣΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Πίνακας 12.3 Αδυναμίες Κυκλώματος Πωλήσεων

ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	
1	Συγκέντρωση εξουσιών / αρμοδιοτήτων σε ένα άτομο
2	Προφορική ενημέρωση
3	Δεν γίνεται σύγκριση μεταξύ Δελτίου αποστολής και δελτίου παραγγελίας
4	Δεν γίνεται πιστωτικός έλεγχος των πελατών
5	Δεν υπάρχει προαρίθμηση εντύπων
6	Δεν γίνεται ποιοτικός και ποσοτικός έλεγχος των εμπορευμάτων που πωλούνται

12.7 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Αναπτύσσοντας τα ζητήματα του εσωτερικού ελέγχου επί των πωλήσεων, θα ασχοληθούμε κυρίως με τις πωλήσεις βιομηχανικών επιχειρήσεων. Όταν ο εσωτερικός έλεγχος των πωλήσεων επί πιστώσει είναι ανεπαρκής, είναι σχεδόν αναπόφευκτο ότι θα παρατηρηθούν μεγάλες ζημιές από τις πιστώσεις. Μπορεί να σταλούν εμπορεύματα σε πελάτες που η πιστωτική τους επιφάνεια δεν είναι ικανοποιητική. Μπορεί να σταλούν εμπορεύματα σε παλέτες χωρίς να έχει λάβει γνώση η υπηρεσία εκδόσεως τιμολογίων, με συνέπεια να μην έχουν εκδοθεί τα σχετικά τιμολόγια.

Μπορεί ακόμα τα εκδοθέντα τιμολόγια να έχουν σφάλματα ως προς τις τιμές και τις ποσότητες. Τέλος μπορεί τα τιμολόγια πώλησης, αν δεν παρακολουθείται ο αύξων αριθμός τους, να χαθούν και έτσι να μη περαστούν τα αντίστοιχα ποσά στους λογαριασμούς εισπρακτέους.

Για να αποφεύγονται όλες αυτές οι ανωμαλίες, είναι απαραίτητο να εφαρμόζεται αυστηρός έλεγχος στις πωλήσεις επί πιστώσει.

Συνήθως ο εσωτερικός έλεγχος των πωλήσεων επί πιστώσει επιτυγχάνεται καλύτερα με τον διαχωρισμό των αρμοδιοτήτων, έτσι ώστε διαφορετικές υπηρεσίες ή άτομα να είναι υπεύθυνα για:

1) Την έκδοση των εντολών πωλήσεων και έλεγχο αυτών. Ο έλεγχος και η προώθηση για εκτέλεση των παραγγελιών που στέλνουν οι πελάτες πρέπει να γίνεται με διαδικασίες προσεκτικά σχεδιασμένες που να ενσωματώνουν και πολλούς ελεγκτικούς μηχανισμούς, αν θέλουμε να αποφύγουμε δαπανηρά λάθη. Τα σημαντικότερα αρχικά στάδια των διαδικασιών αυτών είναι η καταχώρηση της παραγγελίας του πελάτη, η διαπίστωση ότι υπάρχουν τα αντικείμενα και οι ποσότητες που ζητάει ο πελάτης ώστε να μπορεί να εκτελεστεί η παραγγελία σε εύλογο χρονικό διάστημα και τέλος η έκδοση της εντολής πώλησης. Η εντολή πώλησης είναι κατά κάποιο τρόπο η μετάφραση των όρων της παραγγελίας του πελάτη σε μια σειρά από συγκεκριμένες οδηγίες που θα εκτελέσει το εργοστάσιο, ή υπηρεσία αποστολής και η υπηρεσία τιμολογίων.

2) Την έγκριση της πίστωσης και των «ορίων αυτής χωριστά» για κάθε πελάτη. Πριν προωθηθούν για εκτέλεση τα δελτία παραγγελιάς, η υπηρεσία πιστώσεων πρέπει να καθορίσει αν τα εμπορεύματα μπορούν να αποσταλούν στον πελάτη έναντι ανοικτού λογαριασμού. Η υπηρεσία αυτή με προϊστάμενο το διευθυντή πιστώσεων που είναι υπεύθυνος έναντι του γενικού ταμιά ή του αντιπροέδρου του χρηματοοικονομικού, έχει πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση των νέων ή των παλαιών πελατών, ανατρέχοντας στις περιοδικές οικονομικές εκθέσεις των πελατών και τις δημοσιευμένες εκθέσεις των πιστωτικών οργανισμών.

3) Την εξαγωγή των εμπορευμάτων από την αποθήκη. Οι επιχειρήσεις που διατηρούν αποθέματα τυποποιημένων προϊόντων έχουν ιδιαίτερες αποθήκες γι' αυτά, με υπεύθυνο έναν αποθηκάριο. Ο αποθηκάριος παραδίδει στην υπηρεσία αποστολής τα εμπορεύματα που αναφέρει η εντολή πώλησης, μόνο όταν η εντολή αυτή έχει περάσει από την υπηρεσία πιστώσεων.

4) Την φόρτωση και αποστολή των εμπορευμάτων με ταυτόχρονη έκδοση του δελτίου αποστολής. Όταν τα εμπορεύματα παραδίδονται από την αποθήκη έτοιμων προϊόντων στην υπηρεσία αποστολής, αυτή φροντίζει να εξασφαλίσει το κατάλληλο μεταφορικό μέσο. Τα έγγραφα αποστολής όπως πχ οι φορτωτικές, συμπληρώνονται κατά το χρόνο της φορτώσεως. Τα έγγραφα αποστολής είναι αριθμημένα κατά αύξοντα αριθμό και καταχωρούνται σε ένα ημερολόγιο, πριν αποσταλούν στην υπηρεσία εκδόσεως τιμολογίων.

5) Την έκδοση του τιμολογίου. Η τιμολόγηση θα πρέπει να γίνεται από υπηρεσία που δεν υπάγεται στον έλεγχο των διευθυντών πωλήσεων. Η λειτουργία της τιμολογήσεως ανατίθεται γενικά σε ιδιαίτερο τμήμα του λογιστηρίου, της υπηρεσίας χρηματοοικονομικού ή της υπηρεσίας ηλεκτρονικής επεξεργασίας στοιχείων. Το τμήμα τιμολογίων έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- α) Να παρακολουθεί τη σειρά των αριθμημένων εγγράφων αποστολής.
- β) Να συγκρίνει τα έγγραφα αποστολής και τα δελτία παραγγελίας των πελατών, καθώς και με τα τροποποιητικά σημειώματα αν υπάρχουν.
- γ) Να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία των παραπάνω εγγράφων στα τιμολόγια.
- δ) Να αναγράφει στα τιμολόγια τις τιμές και τις εκπτώσεις
- ε) Να κάνει τους σχετικούς υπολογισμούς .
- στ) Να συγκεντρώνει το σύνολο των ποσών που έχουν τιμολογηθεί.

Πριν δοθούν στους πελάτες τα τιμολόγια πρέπει να ελέγχονται για να εξακριβώνεται η ορθότητα και η ακρίβεια των τιμών, των όρων πιστοδοτήσεως, των μεταφορικών εξόδων κ.τ.λ. Το συνολικό πόσο των τιμολογίων που εκδίδονται κάθε μέρα, στέλνεται κατευθείαν στο λογιστήριο που τηρεί το γενικό καθολικό για καταχώρηση στους γενικούς λογαριασμούς. Αντίγραφα όλων των τιμολογίων στέλνονται στο τμήμα που τηρεί τους εισπρακτέους λογαριασμούς.

6) Την είσπραξη των απαιτήσεων. Με την είσπραξη των απαιτήσεων, ο ταμίας κρατάει τις ειδοποιήσεις εμβασμάτων των πελατών ή κάνει ένα συγκριτικό πίνακα, όπου καταγράφει τα ποσά που πρέπει να πιστωθούν στο λογαριασμό κάθε πελάτη. Ύστερα οι ειδοποιήσεις εμβασμάτων πρέπει να σταλούν στο τμήμα εισπρακτέων λογαριασμών ή στην υπηρεσία ηλεκτρονικής επεξεργασίας των λογιστικών δεδομένων, που θα κάνουν τις κατάλληλες εγγραφές στο καθολικό των πελατών. Κατά τακτά διαστήματα πρέπει να συντάσσεται ένα προσωρινό ισοζύγιο των λογαριασμών των πελατών, ταξινομημένων κατά χρονολογία ανοίγματος, που στέλνει στην υπηρεσία πιστώσεων για να ρυθμίσει το πρόγραμμα των εισπράξεων της. Με το σύστημα αυτό το γενικό καθολικό και οι εισπρακτέοι λογαριασμοί του αναλυτικού καθολικού ενημερώνονται από ξεχωριστά στοιχεία και από υπαλλήλους που εργάζονται ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλο, κι έτσι εξασφαλίζεται η ανακάλυψη όλων των τυχαίων σφαλμάτων.

7) Τον χαρακτηρισμό των παλετών ως επισφαλών και την έγκριση διαγραφής των ανεπίδεκτων εισπραξής απαιτήσεων. Οι απαιτήσεις που κρίνονται από τη διεύθυνση της επιχείρησης ως ανεπίδεκτες εισπράξεως πρέπει να διαγράφονται και να μεταφέρονται σε ιδιαίτερο γενικό λογαριασμό.

Ο λογαριασμός είναι περισσότερο πληροφοριακού χαρακτήρα παρά μέρος της λογιστικής διαδικασίας, αλλά είναι βασικό οι απαιτήσεις που διαγράφονται να τηρούνται υπό κατάλληλο έλεγχο. Αλλιώς είναι ενδεχόμενο οι υπάλληλοι να καταχραστούν εμβάσματα που θα σταλούν τα μεταγενέστερα, χωρίς να χρειαστεί να πλαστογραφήσουν τα λογιστικά δεδομένα για να καλύψουν την κατάχρηση.

12.7.1 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Υπάρχουν οι παρακάτω **κίνδυνοι** αναφορικά με το κύκλωμα των πωλήσεων-λογαριασμοί εισπρακτέοι:

- Πραγματοποιημένες πωλήσεις να μην γίνουν αντικείμενο ημερολογιακής εγγραφής.
- Οι λογιστικές εγγραφές που απεικονίζουν πωλήσεις να μην ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα με συνέπεια να υπάρχουν στον ισολογισμό απαιτήσεις που δεν είναι υπαρκτές.
- Οι λογιστικές εγγραφές πώλησης να μην αφορούν την χρήση.
- Ύπαρξη στον ισολογισμό απαιτήσεων που δεν πρόκειται να εισπραχθούν, κακή αποτίμηση των απαιτήσεων και των πιθανών απωλειών.

12.7.2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την ελαχιστοποίηση των παραπάνω κινδύνων θεσπίζονται ορισμένα **μέτρα εσωτερικού ελέγχου**, από τα οποία τα πιο ουσιαστικά είναι τα παρακάτω:

1. Όλα τα δελτία παραγγελίας, οι εντολές πώλησης, τα τιμολόγια και τα δελτία αποστολής πρέπει να είναι προαριθμημένα, νομότυπα συμπληρωμένα και να φέρουν τις υπογραφές των υπευθύνων.
2. Όλα τα παραστατικά των πωλήσεων πρέπει να συσχετίζονται ώστε να διαπιστώνεται αν έχουν ικανοποιηθεί οι όροι της παραγγελίας και να εντοπίζονται ανεκπλήρωτες παραγγελίες πωλήσεων.
3. Η χορήγηση πίστωσης πρέπει να εγκρίνεται πριν από την παράδοση στον πελάτη των πωληθέντων αποθεμάτων.
4. Τα δελτία αποστολής πρέπει να αποδίδουν την ποσότητα και ποιότητα όλων των εμπορευμάτων που έχουν διατεθεί.
5. Οι τιμοκατάλογοι που χρησιμοποιούνται για την τιμολόγηση των προϊόντων πρέπει να είναι ενημερωμένοι με τις ισχύουσες τιμές.
6. Οι τιμές που αναγράφονται στο τιμολόγιο πρέπει να είναι οι ίδιες με αυτές που αναγράφονται στα δελτία παραγγελιών και στους τιμοκαταλόγους.
7. Οι υπολογισμοί στα τιμολόγια πρέπει να επαληθεύονται από τρίτο πρόσωπο, υπάλληλο συνήθως του λογιστηρίου.
8. Ο υπεύθυνος για την έκδοση τιμολογίων δεν πρέπει να έχει πρόσβαση στα πιστωτικά σημειώματα γιατί μπορεί να ιδιοποιηθεί εισπράξεις εκδίδοντας εικονικά ταμειακά παραστατικά και πιστωτικά σημειώματα.
9. Ο οικονομικός διευθυντής και όχι ο διευθυντής των πωλήσεων, πρέπει να είναι υπεύθυνος για την έγκριση χορήγησης πιστώσεων.

Με την πιστή εφαρμογή των μέτρων αυτών είναι δυνατόν να αυξηθεί η πιθανότητα α) να τιμολογούνται σωστά και να καταχωρούνται εγκαίρως στους αντίστοιχους λογαριασμούς όλες οι συναλλαγές των πωλήσεων, β) να χορηγείται μόνο από εξουσιοδοτημένο άτομο της επιχείρησης έγκριση για τις πιστώσεις και τις εκπτώσεις προς τον πελάτη και γ) να αποδίδουν οι καταχωρήσεις μόνο τις πραγματοποιημένες πωλήσεις.

12.8 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Οι κυριότεροι σκοποί που επιδιώκουν οι ελεγκτές κατά των έλεγχο των απαιτήσεων και των πωλήσεων είναι να εξακριβώσουν :

- 1) Την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στις πωλήσεις και στις απαιτήσεις.
- 2) Την εγκυρότητα ή τη γνησιότητα των καταχωρημένων απαιτήσεων.
- 3) Την κατά προσέγγιση πραγματοποιήσιμη αξία των περιουσιακών αυτών στοιχείων και
- 4) Το διαχωρισμό των καταχωρημένων ποσών σε αξία πωλήσεως και σε τόκους.

Ο πιο σημαντικός συντελεστής για την επιλογή των ελεγκτικών διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν σε συγκεκριμένη εργασία είναι η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Είναι συνεπώς σωστό να εξετάσουμε τώρα τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου, όπως εφαρμόζονται στους εισπρακτέους λογαριασμούς και στη διαδικασία πωλήσεων, καθώς και τις ελεγκτικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη δόκιμη και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα εργασία παρουσιάστηκε το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών σε εταιρείες εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Καταγράφηκαν όλες οι δυσκολίες που αντιμετωπίζουν κατά την διάρκεια των εργασιών τους, αναλύθηκε ο τρόπος της σωστής λογιστικής παρακολούθησης όλων των λογαριασμών μίας εταιρείας και αναφέρθηκαν οι προτεινόμενες, από τον Ο.Ε., λύσεις σε κάθε πρόβλημα που προκύπτει κατά τον έλεγχο των υπολοίπων τους, έτσι ώστε το αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και να μην αποτελεί « προϊόν» λογιστικών σφαλμάτων και ατασθαλιών.

Συνοψίζοντας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι ο έλεγχος πρέπει να γίνεται με σοβαρότητα, υπευθυνότητα και σχολαστικότητα πρώτα από το Σ.Ε.Ε. και έπειτα από τον ελεγκτή, έτσι ώστε στο τέλος να εμφανίζεται η πραγματική περιουσία της εταιρείας. Η ύπαρξη ενός καλού Σ.Ε.Ε. θα βοηθήσει αρκετά και θα διευκολύνει τον ελεγκτή στο δύσκολο, ομολογουμένως, έργο του. Ο ελεγκτής, με την σειρά του, θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός και να δίνει μεγάλη σημασία τόσο στον έλεγχο όσο και στον τρόπο παρακολούθησης όλων των λογαριασμών της εταιρείας.

Με αυτόν τον τρόπο, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας θα είναι αξιόπιστες αναφορικά με τα κέρδη και την πραγματική περιουσία της. Παραμένει όμως αναπάντητο το ερώτημα, εάν η ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου αποτελεί «πανάκεια» στην αποτροπή της κακοδιαχείρισης της περιουσίας μίας οικονομικής μονάδας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Έκθεση Ο.Ε	159
2. Εργασίες τέλους χρήσης.....	160
3. Ισολογισμός «ΚΑΝΤΖΑ Α.Ε» 31/12/2003.....	160
4. Ενοποιημένος Ισολογισμός «ICAP Group Α.Ε» 31/12/2009.....	161
5. Βασικά Οικονομικά μεγέθη «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ Α.Ε.Β.Ε» 2005-06-07.....	162
6. Παρατηρήσεις Ο.Ε στην «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ Α.Ε.Β.Ε»	163
7. Προσαρμοσμένο Ισοζύγιο «ΕΡΓΑ Α.Ε» 1/1/2009 – 31/12/2009.....	164
8. Κατάσταση εξόδων – Φύλλο μερισμού «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	165
9. Κατάσταση εσόδων «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	166
10. Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	166
11. Μικτό Κέρδος «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	168
12. Καθαρό Κέρδος «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	169
13. Τελικό Ισοζύγιο «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	170
14. Ισολογισμός «ΕΡΓΑ Α.Ε» 31/12/2009.....	171
15. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	172
16. Πίνακας Διάθεσης Κερδών «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009.....	173

1. ΈΚΘΕΣΗ Ο.Ε

ΕΚΘΕΣΗ

ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΤΗΣ POWER-TAX Α.Ε.

ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (από 1/1/2008 μέχρι 31/12/2008)

Κύριοι Μέτοχοι,

Οι ορισθέντες με την Τακτική Συνέλευση των Μετόχων της 30^{ης} Ιουνίου 2008, της Εταιρείας ως ελεγκτές αυτής για την εταιρική Χρήση 1/1/2008 έως 31/12/2008:

Βασίλης Βασιλείου του Power-tax, κάτοικο..... γεννημένο το έτος
....., με ΑΔΤ, του Αστυνομικού Τμήματος Ασφαλείας
.....πτυχιούχο Α.Β.Σ.Θ, ΑΜ δηλώνουμε, έπειτα από έλεγχο της
ακρίβειας και της νομιμότητας των εγγράφων στα βιβλία της εταιρείας, ότι:

α) Μας παρασχέθηκαν όλες οι απαραίτητες για την εκτέλεση του έργου μας πληροφορίες.

β) Λάβαμε γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών

γ) Η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, στο τέλος της Χρήσεως, έγινε με βάση τα πραγματικά στοιχεία κατά την ημέρα αυτή και σύμφωνα με τις επιταγές του Νόμου.

δ) Ο Ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας κατά την ημερομηνία της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα.

ε) Το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από το άρθρο 43α του Κ.Ν. 2190/20 και το περιεχόμενο αυτού, καθώς και της Εκθέσεως Διαχειρίσεως του Δ. Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων έχει επαληθευτεί με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

Ημερομηνία, 30/4/2009

ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ

5. ΒΑΣΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ Α.Ε.Β.Ε.» 2005-06-07

Financial Highlights

Βασικά Μεγέθη		Ορκωτός Ελεγκτής:		Χρήστος Γ. Χρήστος / ΣΟΛ Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ΑΕ				
ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ Α.Ε.Β.Ε.		Εταιρεία Ελεγκτικής:		Χρήστος Γ. Χρήστος / ΣΟΛ Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ΑΕ				
ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ		€		Μεταβολές		Ποσοστιαία σύνθεση		
Ισολιονόμος		2007	2006	07/06	06/05	2007	2006	2005
Εξόδα εγκατάστασης	185.950,52	0,39	5.149,01	47679520,5%	-100,0%	0,5%	0,0%	0,0%
Ασώματες & ενσώματες ακινητοποιήσεις	4.633.969,89	4.803.860,99	3.966.744,13	-3,5%	21,1%	13,4%	16,8%	16,5%
Συμμετοχές & λοιπά στοιχεία	3.409.461,77	1.648.021,77	1.213.257,12	106,9%	35,8%	9,9%	5,8%	5,0%
Κυκλοφορούν ενεργητικό	26.304.252,24	22.173.731,84	18.886.422,11	18,6%	17,4%	76,2%	77,5%	78,5%
Συνολικό ενεργητικό	34.533.634,42	28.626.614,99	24.071.572,37	20,6%	18,9%	100,0%	100,0%	100,0%
Ίδια κεφάλαια	19.695.952,75	13.743.168,47	11.566.363,44	43,3%	18,8%	57,0%	48,0%	48,0%
Προβλέψεις	306.344,97	306.344,97	145.471,75	0,0%	110,6%	0,9%	1,1%	0,6%
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	5.089.620,00	2.781.170,43	2.803.740,06	63,0%	-0,8%	14,7%	9,7%	11,6%
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	9.441.716,70	11.784.931,12	9.555.997,12	-20,0%	23,4%	27,3%	41,2%	39,7%
Συνολικό παθητικό	34.533.634,42	28.626.614,99	24.071.572,37	20,6%	18,9%	100,0%	100,0%	100,0%
Λογαριασμοί τάξεως	1.590.787,4€	6.870.524,5€	6.751.275,0€	-76,8%	1,8%	4,6%	24,0%	28,0%
Αποτελέσματα Χρήσης								
Κύκλος εργασιών	35.062.280,85	34.293.708,07	34.225.276,13	2,2%	0,2%	100,0%	100,0%	100,0%
Μικτά αποτελέσματα	12.802.427,68	12.611.466,83	12.798.978,41	1,5%	-1,5%	36,5%	36,8%	37,4%
μικτό περιθώριο	36,5%	36,6%	37,4%	-0,7%	-1,7%			
Εξόδα διοίκησης	3.236.786,01	1.993.371,84	2.467.385,89	62,4%	-19,2%	9,2%	5,8%	7,2%
Εξόδα διάθεσης	7.084.278,00	5.929.576,13	6.168.792,74	19,5%	-3,9%	20,2%	17,3%	18,0%
Λοιπά λειτουργικά έσοδα (έξοδα)	135.001,83	43.110,00	16.051,26	213,2%	168,6%	0,4%	0,1%	0,0%
Πλέον / Ενσωματωμένες αποσβέσεις	869.596,78	807.980,55	681.760,92	7,6%	18,5%	2,5%	2,4%	2,0%
Κέρδη προ τόκων, φόρων & αποσβέσεων	3.485.962,28	6.539.609,41	4.860.611,96	-37,1%	14,0%	9,9%	16,2%	14,2%
περιθώριο ΚΠΤΦΑ	9,9%	16,2%	14,2%	-36,5%	13,7%			
Κέρδη προ τόκων & φόρων	2.616.366,90	4.731.826,86	4.178.851,04	-44,7%	13,2%	7,5%	13,8%	12,2%
περιθώριο ΚΠΦ	7,5%	13,8%	12,2%	-45,9%	13,0%			
Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	-441.565,63	-305.584,47	-426.961,58	-44,5%	28,4%	-1,3%	-0,9%	-1,2%
Εκτακτά & λοιπά αποτελέσματα	4.775.648,76	-30.192,16	-9.590,47	15917,5%	-214,8%	13,6%	-0,1%	0,0%
Κέρδη προ φόρων	6.950.448,63	4.395.852,23	3.742.296,99	58,1%	17,8%	19,8%	12,8%	10,9%
Καθαρό περιθώριο	19,8%	12,8%	10,9%	54,6%	17,2%			
Φόρος Εισοδήματος	605.533,61	1.088.482,39	941.723,03	-44,4%	15,6%	1,7%	3,2%	2,8%

Η εταιρεία έχει ελεγχθεί φορολογικά μέχρι και τη χρήση 2002.

Ο κλάδος του εγχώριου ενδυμασίας αντιμετωπίζει την έντονη εισαγωγική διαδουση έτοιμων προϊόντων από ασιατικές χώρες (ιδίως από Κίνα), τα οποία λόγω του μικρότερου κόστους παραγωγής τιμολογούνται σε αρκετά χαμηλότερα επίπεδα, ενώ παράλληλα και τα επώνυμα διεθνή brands ισχυροποιούν διαρκώς τη θέση τους στην αγορά.

Οι τάσεις αυτές έχουν προκαλέσει την έντονη υποχώρηση της ελληνικής παραγωγικής δραστηριότητας. Η τελευταία πάντως το 2007 ανέκαμψε, καθώς ο δείκτης βιομηχανικής παραγωγής της ΕΣΥΕ αυξήθηκε κατά 10,8%, ενώ τα προηγούμενα χρόνια χαρακτηρίστηκαν από διηφές πτωτικές μεταβολές (2006: -13% και 2005: -14,8%). Σωρευτικά, η παραγωγή του κλάδου από το 2000 έχει μειωθεί κατά 32,1%. Αρκετές εγχώριες εταιρείες, υπό το βάρος των ανταγωνιστικών πιέσεων των κινεζικών προϊόντων και των πολυεθνικών, μεμινούν το εργατικό δυναμικό τους, ενώ αρκετές είναι οι περιπτώσεις μετεγκατάστασης σε βουλκανικές χώρες (κυρίως στη Βουλγαρία).

Η επέλαση των κινεζικών προϊόντων στην ευρωπαϊκή αγορά ξεκίνησε με την καθάρση των ποσοτικών περιορισμών στις εισαγωγές από 1/1/2005. Οι περιορισμοί καθιερώθηκαν πάλι από τα μέσα του 2005 και για μια περίοδο δύο ετών, με αποτέλεσμα ο ρυθμός ανέυ των κινεζικών εισαγωγών να ανακοίτε. Θετικό θεωρείται το κλίμα για τις εταιρείες που διαθέτουν εμπορικά σήματα και ομοιοποιούν αποτελέσματα τα δίκτυα πωλήσεων, σε αντίθεση με τους παραγωγούς που ειδικεύονται στην υπεργολαβία. Το κλίμα για τους υπεργολαβούς επιδεινώθηκε μετά την 31/12/2007, καθώς έληξε η συμφωνία μεταξύ ΕΕ και Κίνας για την εφαρμογή ποσοστώσεων σε 10 προϊόντα.

Η ελληνική αγορά χαρακτηρίζεται ελαστική από έντονα ομίλους που αναζητούν ευκαιρίες επέκτασης σε άλλες χώρες, καθώς ο Έλληνας καταναλωτής, παρά τις πιέσεις που υφίσταται η αγοραστική του δύναμη τα τελευταία χρόνια, εξακολουθεί να διατηρεί μεγαλύτερο ποσοστό του εισοδήματός του για ρούχα με κατασκευαστικά με κατασκευαστές άλλων ευρωπαϊκών χωρών. Εκτιμάται ότι τα ελληνικά νοικοκυριά διαθέτουν €103,24 το μήνα κατά μέσο όρο για αγορά ενδυμάτων, από τα οποία €40,95 αφορούν γυναικεία, €32,03 ανδρικά και €14,86 παιδικά ενδύματα (Δεμένα οικογενειακών προπολογισμών ΕΣΥΕ 2004-2005).

Η είσοδος έντονα ομίλων στο επίπεδο αλλά και το φθινό ρούχο, αλλά και η δραστηριοποίηση των μεγάλων αλυσίδων supermarkets με τη διάθεση ειδών ένδυσης και υπόδησης ενέτεινε τον ανταγωνισμό που υφίσταται ο Έλληνας παραγωγός.

Μια άλλη διάσταση του προβλήματος αγγίζει το λιανεμπόριο, καθώς τα μεγάλα πολυκαταστήματα στα οποία έχουν παρουσία τα επώνυμα ελληνικά και εισαγόμενα ενδύματα απειλούν τη βιωσιμότητα των μακρών καταστημάτων.

Τα εμπορικά κέντρα πάντως αλλάζουν σταδιακά τις αγοραστικές συνήθειες των καταναλωτών, προσφέροντας ταυτόχρονα χώρους τόσο σε ελληνικές, όσο και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Η παρουσία τους έχει προκαλέσει το ενδιαφέρον περισσότερων ομίλων που επιθυμούν να εισέλθουν στη χώρα μας. Αναφέρονται οι περιπτώσεις των El Corte Ingles στα Mediterranean Cosmo, αλλά και των τουρκικών Mavi Jeans, Koton, Sagar και Irelcoly μέσω του The Mall.

Στα τέλη του 2006 το ΥΠΑΝ ενέκρινε τη χρηματοδότηση 366 επενδυτικών σχεδίων από εταιρείες του ευρύτερου κλάδου της κλωστοϋφαντουργίας, ένδυσης και υπόδησης, συνολικού προϋπολογισμού €2,9 εκ. Τα σχέδια αυτά στοχεύουν στην εφαρμογή νέων τεχνολογιών, ώστε να καταστεί δυνατή η παραγωγή προϊόντων υψηλότερης προστιθέμενης αξίας.

ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	2007	Μεταβολή	Αξιολόγηση	Μέση πωλή στον κλάδο	Μέση μεταβολή στον κλάδο	Αξιολόγηση
Ενεργητικό	34.533.634,42	20,6%	Βελτίωση	4,04	2,2%	Βελτίωση
Πάγιο ενεργητικό	8.043.431,86	24,7%	Βελτίωση	1,10	-2,6%	Επιδείνωση
Ίδια κεφάλαια	19.695.952,7€	43,3%	Βελτίωση	1,41	0,4%	Βελτίωση
Υποχρεώσεις	14.531.336,7€	-0,3%	Βελτίωση	2,80	5,5%	Επιδείνωση
Πωλήσεις	35.062.280,8€	2,2%	Βελτίωση	3,52	0,9%	Βελτίωση
ΚΠΤΦΑ	3.485.962,2€	-37,1%	Επιδείνωση	0,28	5,3%	Βελτίωση
Κέρδη προ φόρων	6.950.448,63	58,1%	Βελτίωση	0,13	7,2%	Βελτίωση
Εμπορικός Κύκλος	210	65%	Επιδείνωση	135	3,3%	Επιδείνωση
Ημέρες απαιτήσεων	169	-6%	Βελτίωση	162	3,8%	Επιδείνωση
Ημέρες αποθεμάτων	145	93%	Επιδείνωση	135	18,4%	Επιδείνωση
Ημέρες προμηθειών	104	-18%	Επιδείνωση	162	-0,6%	Επιδείνωση
Ξένα προς ίδια κεφάλαια	0,73	-31%	Βελτίωση	1,61	3,2%	Επιδείνωση
Αποδοτικότητα ιδίων κεφαλαίων	35,3%	10%	Βελτίωση	1,5%	-6,3%	Επιδείνωση
Μικτό περιθώριο	36,5%	-1%	Επιδείνωση	25,1%	0,4%	Βελτίωση
Περιθώριο ΚΠΤΦΑ	9,9%	-38%	Επιδείνωση	7,7%	7,1%	Βελτίωση
Καθαρό περιθώριο (πφ)	19,8%	55%	Βελτίωση	3,2%	67,7%	Βελτίωση

Με πράσινο χρώμα οι δείκτες οι οποίοι υπερβαίνουν τις μέσες κλάδικές τιμές με κόκκινο οι δείκτες οι οποίοι υπολείπονται του κλάδου. Η κεντρική αγορά στο 2007ο ΣΤΑΚΟΔ και περιλαμβάνονται 433 εταιρείες.

ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΤΟΝ ΚΛΑΔΟ	Θέση Εταιρείας	Συμμετοχή Εταιρείας	Πρώτη εταιρεία	Μέγεθος	Συμμετοχή
Ενεργητικό	6	1,97%	BSB Α.Β.Ε.Ε.	67,24	3,8%
Πάγιο ενεργητικό	8	1,78%	BSB Α.Β.Ε.Ε.	39,76	8,3%
Ίδια κεφάλαια	4	3,24%	ΕΛΒΕ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ Α.Ε.	25,54	4,2%
Υποχρεώσεις	11	1,28%	BSB Α.Β.Ε.Ε.	41,39	3,7%
Πωλήσεις	2	2,30%	BSB Α.Β.Ε.Ε.	44,40	2,9%
ΚΠΤΦΑ	6	2,85%	LAPIN HOUSE ΠΑΠΑΔΑΝΝΟΥ Σ. Α.Β.Ε.Ε.	5,58	5,4%
Κέρδη προ φόρων	1	12,17%	STAFF Α.Ε.Β.Ε. ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ	6,95	12,2%

2008/1/2008

© 2008-2009 Hellenic Staff A.E. - Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος

6. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ Ο.Ε ΣΤΗΝ «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ Α.Ε.Β.Ε»

Auditors Adjustments

Αναπροσαρμογή Οικονομικών Καταστάσεων & Αριθμοδεικτών, βάσει των Παρατηρήσεων του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Οικονομικά μεγέθη	Προσαρμοσμένα με παρατηρήσεις Ορκωτού Ελεγκτή		Δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις		Μεταβολή 2007/2006	
	2007	2006	2007	2006	Απόλυτη σε (€)	Ποσοστιαία
Ενεργητικό						
Ενσώματα πάγια	4.461.969,89	4.600.460,99	4.461.969,89	4.600.460,99	0,00	0,0%
Συμμετοχές	3.409.461,77	1.648.021,77	3.409.461,77	1.648.021,77	0,00	0,0%
Πάγια Ενεργητικό	8.043.431,66	6.451.882,76	8.043.431,66	6.451.882,76	0,00	0,0%
Αποθέματα	8.993.529,04	4.540.495,05	8.993.529,04	4.540.495,05	0,00	0,0%
Απαιτήσεις	15.919.139,53	16.542.094,22	16.469.139,53	17.042.094,22	-550.000,00	-3,3%
Σύνολο ενεργητικού	33.983.634,42	28.125.614,99	34.533.634,42	28.625.614,99	-550.000,00	-1,6%
Παθητικό						
Ίδια Κεφάλαια	18.987.952,75	13.128.168,47	19.695.952,75	13.743.168,47	-708.000,00	-3,6%
Προβλέψεις	464.344,97	421.344,97	306.344,97	306.344,97	158.000,00	51,6%
Υποχρεώσεις	14.389.560,14	14.492.930,43	14.389.560,14	14.492.930,43	0,00	0,0%
Αποτελέσματα προ φόρων	6.907.448,63	4.364.852,23	6.950.448,63	4.395.852,23	-43.000,00	-0,6%
Βασικοί Αριθμοδείκτες						
Κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων	2,5	4,8	2,5	4,8		0,0%
Ξένα προς Ίδια κεφάλαια	0,76	1,10	0,73	1,05		3,7%
Συνολικές υποχρεώσεις προς συνολικά κεφάλαια	42,3%	51,5%	41,7%	50,6%		1,6%
RoA	20,3%	15,5%	20,1%	15,4%		1,0%
RoE	36,4%	33,3%	35,3%	32,0%		3,1%
Περιθώριο καθαρού κέρδους (προ φόρων)	19,7%	12,7%	19,8%	12,8%		-0,6%

Σχολισμός:

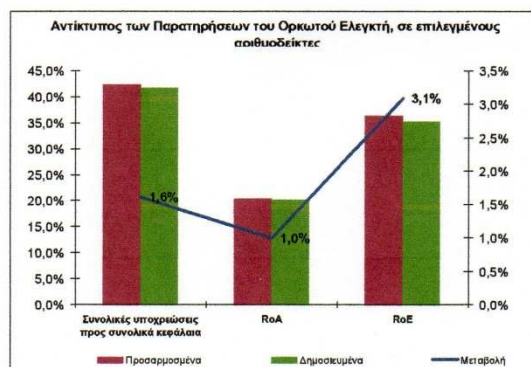
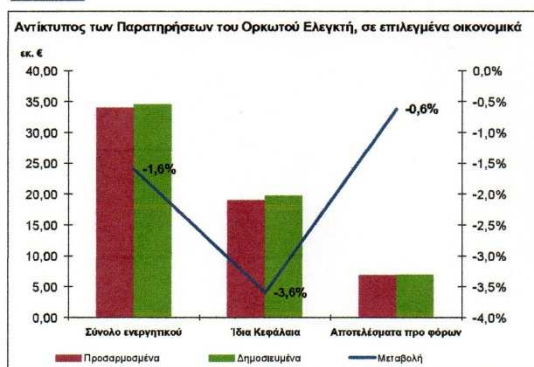
Από την επεξεργασία των παρατηρήσεων του Ορκωτού Ελεγκτή για τη χρήση 2007 προκύπτουν τα εξής: Η αξία του συνολικού ενεργητικού μειώνεται κατά ευρώ 550.000, (-1,59%), η αξία των ιδίων κεφαλαίων μειώνεται κατά ευρώ 708.000, (-3,59%), ενώ τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης μειώνονται κατά ευρώ 43.000, (-0,62%). Ως συνέπεια των ανωτέρω προσαρμογών, η αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων βελτιώνεται σε 36,4%, έναντι 35,29% (δημοσιευμένο) ενώ η σχέση των ξένων προς τα ίδια κεφάλαια επιδεινώνεται σε 0,76 προς 1, έναντι 0,73 προς 1 (δημοσιευμένο).

Σύνοψη παρατηρήσεων:

2007: (1) Προβλέψεις για καθυστερημένες απαιτήσεις 550.000 σε Απαιτήσεις και ΙΚ.(2) Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού 158.000 σε Προβλέψεις και ΙΚ, 43.000 σε ΑΧ.

2006: (1) Προβλέψεις απο καθυστερημένες πέραν του έτους απαιτήσεις 500.000 σε Απαιτήσεις και ΙΚ. (2) Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού 115.000 σε Προβλέψεις και ΙΚ, 31.000 σε ΑΧ.

Διαγράμματα



8. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΞΟΔΩΝ – ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009

σημ	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	ΣΥΝΟΛΟ			
1	60.00	Αμοιβές έμμεθου προσωπικού	182.985,88	0,00				
2	60.00.03	Δώρα εορτών (Χριστούγεννα και Πάσχα)	0,00	0,00				
3	60.00.07	Επιδόματα κανονικής άδειας	0,00	0,00				
4	60.01	Τακτικές αποδοχές ημερησίου προσωπικού	179.371,59	0,00				
5	60.02	Παροχές και έξοδα προσωπικού	2.018,02	0,00				
6	60.03	Εργοδοτικές παροχές Ι.Κ.Α. έμμεθου προσωπικού	54.349,25	0,00				
7	60.04	Εργοδοτικές παροχές Ι.Κ.Α. ημερησίου προσωπικού	55.134,49	0,00				
8	60.05	Αποζημιώσεις απολύσεως εξόδου	3.470,30	0,00	477.329,53	0,00	477.329,53	60
9	61.00	Αμοιβές και έξοδα ελ. Επαγγελματιών	34.356,00	0,00				
10	61.00.07	Αμοιβές και έξοδα φοροτεχνικών	0,00	0,00				
11	61.03	Επιπλέον αμοιβές από τρίτους	428,00	0,00				
12	61.90	Αμοιβές τρίτων μη υποκ. παρακρ. φόρου εισοδ.	7.200,00	0,00	41.982,00	0,00	41.982,00	61
13	62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	30.459,86	0,00				
14	62.02	Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας	203,94	0,00				
15	62.03	Τηλεπικοινωνίες	13.925,98	0,00				
16	62.03.02	Ελληνικά Ταχυδρομικά (ΕΛ.ΤΑ.)	0,00	0,00				
17	62.04	Ενοίκια	30.748,73	0,00				
18	62.05	Ασφάλιστρα	17.018,40	0,00				
19	62.05.01	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων που εκπέττουν από τη φορολογία εισοδήματος	0,00	0,00				
20	62.05.01	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων που δεν εκπέττουν από τη φορολογία εισοδήματος	0,00	0,00				
21	62.07	Επισκευές και συντηρήσεις	82.259,20	0,00				
22	62.07.03	Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων εκπέττουν από φορολογία εισοδήματος	0,00	0,00				
23	62.07.03	Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων δεν εκπέττουν από φορολογία εισοδήματος	0,00	0,00				
24	62.07.04	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	0,00	0,00				
25	62.98	Λοιπές παροχές τρίτων	20.989,57	0,00	195.585,68	0,00	195.585,68	62
26	63.00	Φόρος εισοδήματος μη συμμετρήσιμος	0,00	0,00				
27	63.03	Φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφ. μέσων	2.184,00	0,00				
28	63.04	Δημοτικοί φόροι - τέλη	3.460,15	0,00				
29	63.98	Διάφοροι φόροι - τέλη	585,13	0,00	6.229,28	0,00	6.229,28	63
30	64.00	Έξοδα μεταφορών	54.097,44	0,00	54.097,44	0,00	54.097,44	64.00
31	64.01	Έξοδα ταξιδίων	5.698,07	0,00				
32	64.01.00	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	0,00	0,00				
33	64.01.01	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	0,00	0,00	5.698,07	0,00	5.698,07	64.01
34	64.02.00	Έξοδα προβολής και διαφήμισης	15.471,86	0,00				
35	64.02.05	Έξοδα συνεδρίων και λοιπών εκδηλώσεων	0,00	0,00				
36	64.03	Έξοδα ενδοεπιχειρησιακών υποδείξεων	0,00	0,00	15.471,86	0,00	15.471,86	64.02
37	64.05	Συνδρομικές παροχές	7.065,02	0,00				
38	64.06	Διαρκείς παροχές	0,00	0,00				
39	64.07	Έντυπα και γραφήση άλ.	862,38	0,00				
40	64.07.01	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	0,00	0,00				
41	64.07.02	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	0,00	0,00				
42	64.07.03	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου	0,00	0,00				
43	64.08	Υλικά άμεσης ανάληψης	233,06	0,00				
44	64.08.01	Υλικά καθαριότητας	0,00	0,00				
45	64.08.02	Υλικά φαρμακείου	0,00	0,00				
46	64.08.99	Λοιπά υλικά άμεσης ανάληψης	0,00	0,00				
47	64.09	Έξοδα δημοσίων	2.175,87	0,00				
48	64.98	Διάφορα έξοδα	1.209,08	0,00				
49	65.01	Τόκοι και έξοδα λοιπών μικρ. υποχρεώσεων	14.989,40	0,00				
50	65.05	Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχ. χρηματ.	34.181,83	0,00				
51	65.10	Προμήθειες εγγυητικών επιστολών	0,00	0,00				
52	65.98	Λοιπά συναφή με χρηματοοικονομικά έξοδα	1.019,37	0,00	50.189,60	0,00	50.189,60	65
53	66.01	Αποσβέσεις παγίων	73.982,10	0,00				
54	66.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων, τριγωνών εγκαταστάσεων	127.259,92	0,00				
55	66.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	12.902,57	0,00				
56	66.04.00	Αποσβέσεις επίπλων	0,00	0,00				
57	66.04.02	Αποσβέσεις μηχανών γραφείου	0,00	0,00				
58	66.04.03	Αποσβέσεις ΗΥ	0,00	0,00				
59	66.04.05	Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων	0,00	0,00				
60	66.04.08	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	0,00	0,00				
61	66.04.99	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	0,00	0,00				
62	66.05.10	Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης και τρίτης εγκατάστασης	0,00	0,00				
63			0,00	0,00	212.354,59	0,00	212.354,59	
64	68.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	0,00	0,00				
65	68.01	Προβλέψεις για αποζημίωση χρεωγράφων	0,00	0,00				
	0		0	0,00	0,00	0,00	0,00	
			1.070.283,46	0,00	1.043.466,19	0,00	1.043.466,19	
			1.070.283,46					

Φύλλο μερισμού δαπανών χρήσης 2009

Κωδικός	Περιγρ. Λογ/σμού	Σύνολο	Κόστος	Διοίκηση	Διάθεση	Χρηματ/κά
60	Αμοιβές και έξοδ πρ/κού	477.329,53	305.157,45	172.172,08		477.329,53
61	Αμοιβές και έξοδ τρίτων	41.982,00			41.982,00	41.982,00
62	Παροχές τρίτων	195.585,68	176.511,68	19.074,00		195.585,68
63	Φόροι - τέλη	6.229,28			6.229,28	6.229,28
64	Διάφορα έξοδα	86.612,78		86.612,78		86.612,78
65	Τόκοι και συναφή έξοδα	50.189,60				50.189,60
66	Αποσβέσεις παγίων	0,00	212.354,60			212.354,60
68	Προβλέψεις εκμ/σης					0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	857.928,87	694.023,73	277.858,86	48.211,28	212.354,60

85	Αποσβέσεις μη κοστολογ	21.597,97	21.597,97
----	------------------------	-----------	-----------

9. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΣΟΔΩΝ «ΕΡΓΑ Α.Ε.» 2009

α/α	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	ΣΥΝΟΛΟ
1	70.00	Πωλήσεις ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	0,00	363.903,76	
2	70.95	Επιστροφές πωλήσεων	0,00	0,00	
3	70.00.01	Πωλήσεις ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ εσωτερικού Λιανική Φ.Π.Α. 21%	0,00	0,00	
4	70.00.03	Πωλήσεις σε Ν.Π.Δ.Δ. - δημόσιες υπηρεσίες Φ.Π.Α. 21%	0,00	0,00	363.903,76
5	71.00.	Πωλήσεις ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	0,00	1.207.367,10	
6	71.98	Εκπτώσεις πωλήσεων	14.888,27	0,00	1.192.478,83
7	72.01	Πωλήσεις αναλώσιμων και ειδών συσκευασίας	0,00	313,16	313,16
8	73.00	Πωλήσεις υπηρεσιών	0,00	62.126,34	62.126,34
9	75.00.03	Εσοδα από επισκευές αγαθών τρίτων	0,00	0,00	
10	75.05	Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων	0,00	1.440,00	
11	75.10	Εισπραττόμενα έξοδα αποσολής αγαθών	0,00	0,00	1.440,00
12	76.00.00	Εσοδα συμμετοχών	0,00	0,00	
13	76.00.01	Μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών	0,00	0,00	0,00
14	76.03	Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	0,00	0,00	
15	76.04	Κέρδη από πώληση συμμετοχών	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΟΜΑΔΑΣ 7 ΕΣΟΔΑ			14.888,27	1.635.150,36	1.620.262,09

10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ «ΕΡΓΑ Α.Ε.» 2009

		80.00.00.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης			
	20.00	Αρχικά από εμπορ	77.437,36		
	21.00	Αρχικά από προϊόντα έτοιμα & ημετελή	33.897,91		
	24.00	Αρχικά από πρώτες και βοηθητικές ύλες	33.546,04		
146.469,12	25.00	Αρχικά αναλώσιμα υλικά	1.557,81		
	29.01	Αγορές εμπορευμάτων	227.808,94		
	24.01.00	Αγορές πρώτες και βοηθητικές ύλες	488.151,19		
	25.05.01	Αγορές αναλωσίμων	66.810,94		
782.571,07					
		Τελικά αποθέματα εμπορευμάτων	83.530,17		
		Τελικά αποθέματα προϊόντων	92.987,05		
		Τελικά αποθέματα πρώτ & βοηθητ υλών	71.946,31		
		Τελικά από ειδών συσκ.	3.111,09		
		ΜΕΙΟΝ	251.574,62		
721.126,49	80	Αμοιβές και έξοδα πηκτού	477.329,53	70	Πωλήσεις εμπορευμάτων
	81	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	41.982,00	71	Πωλήσεις προϊόντων
				72	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων
				73	Πωλήσεις υπηρεσιών
	82	Παροχές τρίτων	195.585,68	75	Εσοδα παρεπόμενων ασχολιών
	83	Φόροι - τέλη	6.229,28	76	Εσοδα συμμετοχών
	84.00	Έξοδα κίνησης	54.067,44	78	Ισχύρηση αποθεμάτων
	84.01	Έξοδα ταξιδίων	5.896,07		
	84.02	Έξοδα προβολ. και διαφ.	15.471,86		
0,00	84.03	Έξοδα εκθέσεων	0,00		
86.612,78	84.05	Συνδρομές - εισφορές	7.065,02		
	84.06	Δωρεές-επιχορηγήσεις	0,00		
Διαφορά ΕΞ	84.07	Έντυπα και γραφική ύλη	662,38		
0,00	84.08	Υλικά άμεσης ανάληψης	233,08		
	84.09	Έξοδα δημοσιεύσεων	2.175,87		
	84.98	Διάφορα έξοδα	1.209,08		
	85	Τόκοι και συναφή έξοδα	50.189,60		
	86	Αποσβέσεις παγίων	212.354,59		
	88	Προβλέψεις εκμίσθ			
		ΣΥΝΟΛΟ	1.747.749	ΣΥΝΟΛΟ	1.620.262
		Κέρδη (ζημιά) εκμίσθ	-127.486,94		

α/α	Κωδικός	Περιγραφή	ΧΡ	ΠΙΣ						
	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	929.040,19							
	20.00	Αποθέματα έναρξης εμπορευμάτων 19%		77.437,36						
	20.01	Εμπορεύματα - Αγορές χρήσης 19%		227.608,94						
		(20.98) Οι εκπτώσεις αφαιρούνται από τις αγορές								
	21.00.00	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή - απόθεμα έναρξης		33.897,91						
	24.00	Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά		321.436,35						
	24.01	Υλικά συσκευασίας		1.950,30				80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
	24.02	Πρώτες και Βοηθητικές ύλες ενδοκοινοτικές		186.050,58						
	24.03	Πρώτες και Βοηθητικές ύλες εξωτερικού		0,00						
		(24.98) Οι εκπτώσεις αφαιρούνται από τις αγορές		0,00						
	25.00	Μικρά εργαλεία		1.587,81						
	25.03	Μαζούρι		66.810,94						
	25.05.01	Διάφορα αναλώσιμα υλικά - Αγορές χρήσης 21%		0,00		1	929.040,19	2	251.574,82	
	28.00	Αποθέματα ειδών συσκευασίας - 21%		12.260,00		3	1.070.283,46	4	1.620.262,06	
1	0	0	0	0,00			ΣΥΝΟΛΟ	1.999.323,65	ΣΥΝΟΛΟ	1.871.836,71
	20.00	Τελικά αποθέματα εμπορευμάτων	83.530,17				ΚΕΡΔΟΣ	-127.486,94		ΖΗΜΙΑ
	20.01	Τελικά αποθέματα προϊόντων	62.987,05					0,00		
	21.00.00	Τελικά αποθέματα πρώτ & βοηθητ υλών	71.946,31							
	24.00	Τελικά αποθ ειδών συσκ	3.111,09							
2	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	1.070.283,46	251.574,92						
	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	1.070.283,46							
	80.00	Αμοιβές έμμοιου προαπαιτούμενου		182.985,88						
	80.00.03	Δώρα εορτών (Χριστούγεννα και Πάσχα)		0,00						
	80.00.07	Επιδόματα κανονικής άδειας		0,00						
	80.01	Τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού		179.371,59						
	80.02	Παροχές και έξοδα προσωπικού		2.018,02						
	80.03	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α. έμμοιου προσωπικού		54.349,25						
	80.04	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α. ημερομίσθιου προσωπικού		55.134,49						
	80.05	Αποζημιώσεις απολύσεως εξόδου		3.470,30						
	81.00	Αμοιβές και έξοδα ελ. Εργαζομένων		34.358,00		477.329,53		0,00		
	81.00.07	Αμοιβές και έξοδα φοροτεχνικών		0,00						
	81.03	Επεξεργασίες από τρίτους		426,00						
	81.90	Αμοιβές τρίτων μη υποκ. παρακρ. φόρου εισοδ.		7.200,00		41.982,00		0,00		
	82.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής		30.459,86						
	82.02	Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας		203,94						
	82.03	Τηλεπικοινωνίες		13.925,98						
	82.03.02	Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.)		0,00						
	82.04	Ενοίκια		30.748,73						
	82.05	Ασφάλιστρα		17.018,40						
	82.05.01	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων που εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος		0,00						
	82.05.01	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων που δεν εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος		0,00						
	82.07	Επισκευές και συντηρήσεις		62.259,20						
	82.07.03	Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων εκπίπτουν από φορολογία εισοδήματος		0,00						
	82.07.03	Επισκευές συντηρήσεις μεταφορικών μέσων δεν εκπίπτουν από φορολογία εισοδήματος		0,00						
	82.07.04	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων		0,00						
	82.98	Λοιπές παροχές τρίτων		20.969,57		195.585,88		0,00		
	83.00	Φόρος εισοδήματος μη συμψηφίζόμενος		0,00						
	83.03	Φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφ. μέσων		2.184,00						
	83.04	Δημοτικοί φόροι - τέλη		3.460,15						
	83.98	Διάφοροι φόροι - τέλη		585,13		6.229,28		0,00		
	84.00	Έξοδα μεταφορών		54.097,44						
	84.01	Έξοδα ταξιδίων		5.688,07						
	84.01.00	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού		0,00						
	84.01.01	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού		0,00						
	84.02.00	Έξοδα προβολής και διαφήμισης		15.471,86						
	84.02.05	Έξοδα συνεδρίων και λοιπών εκδηλώσεων		0,00						
	84.03	Έξοδα εκθέσεων υποδείξεων		0,00						
	84.05	Συνδρομές- εισφορές		7.065,02						
	84.06	Δωρεές- επιχορηγήσεις		0,00						
	84.07	Εντύπια και γραφική ύλη		662,38						
	84.07.01	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων		0,00						
	84.07.02	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων		0,00						
	84.07.03	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου		0,00						
	84.08	Υλικά άμεσης ανάλωσης		233,06						
	84.08.01	Υλικά καθαριότητας		0,00						
	84.08.02	Υλικά φαρμακείου		0,00						
	84.08.99	Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης		0,00						
	84.09	Έξοδα δημοσιεύσεων		2.175,87						
	84.98	Διάφορα έξοδα		1.209,08		86.612,78		0,00		
	85.01	Τόκοι και έξοδα λοιπών μακρ. υποχρεώσεων		14.988,40						
	85.05	Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχ. χρηματ.		34.181,83						
	85.10	Προμήθειες επιμηκίων επιστολών		0,00		50.189,80		0,00		
	85.98	Λοιπά συναφή με χρηματοοικονομικά έξοδα		1.019,37						
	86.01	Αποσβέσεις κτιρίων		73.082,10						
	86.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων		127.259,92						
	86.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		12.002,57						
	86.04.00	Αποσβέσεις επίπλων		0,00						
	86.04.02	Αποσβέσεις μηχανών γραφείου		0,00						
	86.04.03	Αποσβέσεις Η/Υ		0,00						
	86.04.05	Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων		0,00						
	86.04.08	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών		0,00						
	86.04.99	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού		0,00						
	86.05.10	Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης		0,00		212.354,59		212.354,59		
	0	0	0	0,00						
	88.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία		0,00		0,00		0,00		
	88.01	Προβλέψεις για αποζημίωση χρεογράφων		0,00		0,00		0,00		
3	0	0	0	0,00		1.070.283,46	0,00			ΑΓΟΣΙΒΕΣΕΙΣ
	70.00	Πωλήσεις ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	363.903,76							
	70.95	Επιστροφές πωλήσεων	0,00							
	70.00.01	Πωλήσεις ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ εσωτερικού Λιανική Φ.Π.Α. 21%				363.903,76		0,00		
	70.00.03	Πωλήσεις σε Ν.Π.Δ.Δ. - δημόσιες υπηρεσίες Φ.Π.Α. 21%								
	71.00	Πωλήσεις ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ	1.192.478,83			1.192.478,83		0,00		
	71.98	Εκπτώσεις πωλήσεων	0,00							
	72.01	Πωλήσεις αναλώσιμων και ειδών συσκευασίας	313,16			62.439,50		60.999,50		
	73.00	Πωλήσεις υπηρεσιών	62.126,34							
	75.00.03	Έξοδα από επισκευές αγαθών τρίτων		0,00						
	75.05	Ενοίκια τρίτων - τεχνικών έργων		1.440,00						
	75.10	Εκπαιδευμένα έξοδα αποστολής αγαθών		0,00		1.440,00		1.440,00		
	76.00.00	Έξοδα συμμετεχόντων		0,00		0,00		0,00		
	76.00.01	Μερίσματα μετόχων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών		0,00		1.620.262,06		0,00		
4	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	1.620.262,06							
5	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	-127.486,94							
	80.01	ΜΙΚΤΑ ΑΓΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		-127.486,94						

11.ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009

α/α	Κωδικός	Περιγραφή	ΧΡ	ΠΙΣ
ΚΕΡΔ ΕΚΜ	80.00	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	-127.486,94	
	5	80.01 ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		-127.486,94
		80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	277.858,86	
		80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	48.211,28	
		80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα (Χρηματοοικονομική λειτουργία)	50.189,60	
6	80.01 ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		376.259,74	
ΜΙΚΤ ΚΕΡΔ	80.01	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	1.440,00	
		80.03.00 Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης (75)		1.440,00
		80.03.XX Έσοδα συμμετοχών(76)		0,00
	7	80.03.XX Αξία δωρεάν αποθεμάτων - Ιδιόχρηση αποθεμάτων (78)		0,00
	8	80.01 ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	247.332,80	
	86.00 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		247.332,80	

80.01 ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ			
ζ	1.440,00	5	-127.486,94
		6	376.259,74
ΣΥΝΟΛΟ	1.440,00	ΣΥΝΟΛΟ	248.772,80
ΚΕΡΔΟΣ	247.332,80	ΖΗΜΙΑ	

80.01.00.00 ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ			
75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	1.440,00	80.00.00.01 Καθαρά κέρδη εκμ/σης	-127.486,94
76 Έσοδα συμμετοχών	0,00	80.02.00.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	277.858,86
78 Ιδιόχρηση αποθεμάτων	0,00	80.02.02.00 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	48.211,28
		80.02.06.00 Χρεωστικοί Τόκοι και συναφή Έξ	50.189,60
ΣΥΝΟΛΟ	1.440,00	ΣΥΝΟΛΟ	248.772,80
Μικτά Κέρδη εκμ/σης	247.332,80		

12.ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009

		80.01	ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	247.332,80	0,0
ΜΙΚΤ ΚΕΡΔ	8	86.00	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	0,00	247.332,80
		86.00	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	376.259,74	
		80.02.00	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	277.858,81	
		80.02.02	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	48.211,21	
κλείσιμο εγγρ 6	9	80.02.06	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα (Χρηματοοικονομική λειτουργία)	50.189,61	
		80.03.00	Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης (75)	1.440,00	
		80.03.XX	Έσοδα συμμετοχών(76)	0,00	
κλείσιμο εγγρ 7	10	80.03.XX	Αξία δωρεάν αποθεμάτων - Ιδιόχρηση αποθεμάτων (78)	0,00	
			ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		1.440,00
		86.00	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	24.878,31	
		81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	2.459,00	
		81.02.04	Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	0,00	
		85.03	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	0,00	
		86.03	Μη ενσωματ/νες στο λειτ. Κόστ. Αποσβ.	21.597,91	
		82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	821,21	
		81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	0,00	
		81.03	Έκτακτα κέρδη	67,23	
		86.00	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		67,23
ΚΕΡΔ ΕΚΜ/ΣΗΣ	13	86.00	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	-152.298,02	
		88.00	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΣΘΕΣΗ		-152.298,02

86.00 (99) Καθαρά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης

<u>9</u>	376.259,74	<u>8</u>	247.332,80
<u>11</u>	24.878,31	<u>10</u>	1.440,00
		<u>12</u>	67,23
ΣΥΝΟΛΟ	401.138,05	ΣΥΝΟΛΟ	248.840,03
ΚΕΡΔΟΣ	-152.298.02	ΖΗΜΙΑ	

86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως			
16.00.02.00	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	277.859	86.00.00.00 Μικτά κέρδη εκμ/σης 247.332,80
16.00.04.00	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	48.211	86.01.00.00 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών 1.440,00
16.01.09.00	Χρεωστικοί Τόκοι και συναφή Έξ	50.190	86.XX.XX.XX Αξία δωρεάν αποθεμάτων - Ιδιόχρηση αποθεμάτων (78) 0,00
16.02.07.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (81.00.)	2.459	86.02.01.00 Έκτακτα κέρδη (81.01,81.03,84.00) 67,23
16.02.08.00	Έκτακτες ζημιές (81.02)	0	
16.02.09.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (82.00)	821	
16.03.04.00	Μη ενσωματ/νες στο λειτ. Κόστ. Αποσβ.	21.598	
ΣΥΝΟΛΟ		401.138	ΣΥΝΟΛΟ 248.840
Καθαρά Κέρδη/(ΖΗΜΙΕΣ) χρήσης		-152.298	

13. ΤΕΛΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009

ΤΕΛΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ 31/12/2009						
Κωδικός	Περιγραφή Απορρίψεων	Χρόνια	Πόσιμα	Σύνολο Χρ	Σύνολο Πόσι	Σύνολο
Α	Α	Α	Α	Α	Α	Α
1	10.00 Γήσινα - Οικόπεδα	541.487,76		541.487,76	0,00	541.487,76
1	11.00 Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων	962.437,00		962.437,00	0,00	962.437,00
1	11.01 Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων Ανατολικού Νότιου ΣΣ99/2004	690.846,00		690.846,00	0,00	690.846,00
1	11.02 Κόμβα Απλ	99.707,74		99.707,74	0,00	99.707,74
1	11.99 Απορριπόμενα κήμα - Εγκαταστάσεις κτηρίων	1.000.157,96		1.000.157,96	0,00	1.000.157,96
1	12.00 Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις	6.036.536,29		6.036.536,29	0,00	6.036.536,29
1	12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις	12.000,00		12.000,00	0,00	12.000,00
1	12.02 Μηχανήματα μεταφορών	8.911,98		8.911,98	0,00	8.911,98
1	12.03 Μηχανήματα	99.806,04		99.806,04	0,00	99.806,04
1	12.04 Μηχανήματα μεταφορών	669.874,20		669.874,20	0,00	669.874,20
1	12.05 Μηχανήματα	152.914,96		152.914,96	0,00	152.914,96
1	12.99 Απορριπόμενα Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις	857.416,44		857.416,44	0,00	857.416,44
1	13.00 Λοιπά επενδυτικά κεφάλαια (έως και 1.500 κ.ε.)	17.246,97		17.246,97	0,00	17.246,97
1	13.01 Απορριπόμενα επενδυτικά κεφάλαια	89.682,00		89.682,00	0,00	89.682,00
1	13.02 Απορριπόμενα κεφάλαια	0,00		0,00	0,00	0,00
1	13.99 Απορριπόμενα λοιπά επενδυτικά κεφάλαια	99.603,21		99.603,21	0,00	99.603,21
1	14.00 Έπιπλα	11.627,52		11.627,52	0,00	11.627,52
1	14.01 Έπιπλα	7.725,32		7.725,32	0,00	7.725,32
1	14.02 Έπιπλα	1.908,11		1.908,11	0,00	1.908,11
1	14.03 Έπιπλα	1.994,09		1.994,09	0,00	1.994,09
1	14.99 Απορριπόμενα έπιπλα	0,00		0,00	0,00	0,00
1	15.00 Λοιπά επενδυτικά κεφάλαια	5.728,17		5.728,17	0,00	5.728,17
1	15.01 Λοιπά επενδυτικά κεφάλαια	10.000,00		10.000,00	0,00	10.000,00
1	15.99 Απορριπόμενα λοιπά επενδυτικά κεφάλαια	0,00		0,00	0,00	0,00
1	16.00 Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων Τεχνικού έργου υπό εκτέλεση	42.763,24		42.763,24	0,00	42.763,24
1	16.01 Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων Τεχνικού έργου υπό εκτέλεση	7.729,49		7.729,49	0,00	7.729,49
1	16.02 Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων Τεχνικού έργου υπό εκτέλεση	35.033,75		35.033,75	0,00	35.033,75
1	16.99 Απορριπόμενα Κόμβα - Εγκαταστάσεις κτηρίων Τεχνικού έργου υπό εκτέλεση	0,00		0,00	0,00	0,00
1	17.00 Έπιπλα μεταφορών	3.918,56		3.918,56	0,00	3.918,56
1	17.01 Έπιπλα μεταφορών	83.142,10		83.142,10	0,00	83.142,10
1	17.99 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	106.936,32		106.936,32	0,00	106.936,32
1	18.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	1.043,32		1.043,32	0,00	1.043,32
1	19.00 Σύνολο	11.220,2	89.802,2	101.022,4	0,00	101.022,4
1	20.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11.220,2	89.802,2	101.022,4	0,00	101.022,4
1	21.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11.220,2	89.802,2	101.022,4	0,00	101.022,4
1	22.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	23.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	24.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	25.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	26.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	27.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	28.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	29.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	30.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	31.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	32.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	33.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	34.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	35.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	36.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	37.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	38.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	39.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	40.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	41.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	42.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	43.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	44.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	45.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	46.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	47.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	48.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	49.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	50.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	51.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	52.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	53.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	54.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	55.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	56.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	57.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	58.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	59.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	60.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	61.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	62.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	63.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	64.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	65.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	66.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	67.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	68.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	69.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	70.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	71.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	72.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	73.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	74.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	75.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	76.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	77.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	101,022,4
1	78.00 Απορριπόμενα έπιπλα μεταφορών	11,220,2	89,802,2	101,022,4	0,00	

14.ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 31/12/2009

		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/2009 (1/1/2009 - 31/12/2009)				
		ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
		Ποσά κλειόμενης χρήσης			Ποσά κλειόμενης χρήσης	
Κωδικός	Περιγραφή	Αξ. Κτήσ.	Αποσβέστ.	Αναπ. Αξ.	Α.	Κωδικός
16.18	16.18				1. Κεφάλαιο	1.323.685,00
16.15	16.15		0,00	0,00	1. Καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο	1.323.685,00
16.18	16.18				2. Οφειλόμενο	40,00
Υπόλοιπα 16	4. Λοιπά έσοδα εγκατάστασης	113.490,18	106.936,22	6.553,96	3. Αποθεμίμο	40,04
					4. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπερ το όριο	41,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ (Β)	113.490,18	106.936,22	6.553,96		
	Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				III Διαφορές αναπροσαρμογής	218.074,80
	I. Ακίνητες ακινήτοτητες				1. Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίων	200.000,00
16.11	1. Έσοδα τρεχών και ανάπτυξης			0,00	2. Διαφοράς από αναγ. αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	41,06
16.01	2. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας			0,00	3. Διαφοράς από αναγ. αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	18.074,90
16.00	3. Υπεράσφα επιχορηγήσεις			0,00	4. Αποθεμίμο κεφάλαιο	173.678,44
16.96	4. Προκαταβολές κληρικών ασκήσεων ακινήτοτητων	0,00	0,00	0,00	1. Ταμείο Αποθεμίμο	12.076,06
16.04	5. Λοιπές ασκήσεις ακινήτοτητες			0,00	2. Αποθεμίμο ασφαλιστικό	41,03
					3. Έξοδα αποθεμίμο	24.944,97
					4. Έκτακτα αποθεμίμο	41,05
					5. Αφροσύνη αποθεμίμο οφείλων διαφόρων νόμων	136.657,41
					6. Αποθεμίμο για ίδιες μετοχές	41,09
	Σύνολο ασκήσεων ακινήτοτητων	0,00	0,00	0,00	V. Αποσβέσματα εις νέο	-201.969,80
	II. Ενομήσιμες ακινήτοτητες				1. Υπόλοιπα κερδών χρήσεως εις νέο	0,00
10.10	11. Γήμινα-Οικόπεδα	541.487,76		541.487,76	2. Υπόλοιπα ζημιών χρήσεως εις νέο	-37.523,49
					3. Υπόλοιπα ζημιών προηγούμενων χρήσεων	-164.146,31
					VI Ποσά προαρκούμενα για αύξηση κεφαλαίου	112.638,51
					1. Καταβλητέ μετόχων	112.638,51
					ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ (Α+ΑII+ΑIII+ΑIV+AV+AVI)	1.626.105,05
10.01	12. Ορυχεία Μεταλλεία-Λατομεία-Αγροί-Φυτικές Δάση			0,00	B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ	
11	3. Κτίρια και τεχνικά έργα	1.713.090,85	1.002.157,95	710.932,90	1. Προβλεψή απομείωση προσκόου λόγω εξόδου από υπηρεσία	44,00
12	4. Μηχανήματα-εργ. Εργατ.- λοιπά μηχαν. εξοπλ.	1.487.109,43	857.416,44	629.692,99	2. Προβλεψή για επισκευές	44,99
13	5. Μεταφορικά μέσα	118.230,47	89.803,21	28.427,26	3. Προβλεψή για επισκευές απαιτήσεις	11.280,51
14	6. Επίπλα και λοιπός εξοπλισμός	151.438,31	131.035,32	20.402,99		
16.17	7. Ακίνητοτητα υπό ανέγερση και προκαταβολές	50.692,64		50.692,64		
	Σύνολο ενομήσιμων ακινήτοτητων	4.011.356,82	2.080.412,92	1.981.636,54		
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (ΓI + ΓII)	4.011.356,82	2.080.412,92	1.981.636,54		
	III. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτ.				ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΚΙΝΔ & ΕΞ.	11.280,51
16.00	11. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις				Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	
16.01	12. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις			1.043,32	1. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0,00
16.02	3. Μακρ. απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων				2. Δάνεια τραπεζών	314.051,51
16.04	4. Μακρ. απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχ.				3. Δάνεια ταμειοληρών	45,10
16.07	5. Γραμμάτια εισπρακτικά μακροπρόθεσμη κίνησης				4. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επίσης	0,00
16.15	6. Τίτλοι μα χαρακτήρα ακινήτοτητων				5. Μεκρίμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επίσης	0,00
16.14	7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις				6. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	45,19
	Σύνολο συμμετοχών και λοιπών μακρ. Απαιτ.			1.043,32	7. Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμα	0,00
					8. Μεκρίμη δεδοικεμένοι τίτλοι	0,00
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΓI + ΓII + ΓIII)			1.982.679,86	Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	314.051,51
	Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
20	1. Αποθεμίμο				1. Προμήθειες	305.714,70
21.22	2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή-υποπροϊόντα και υπολείμματα	83.530,17		83.530,17	2. Επισκευές πληρωτέες (μετανομοιογενείς)	53,90
23	3. Παραγωγή σε εξέλιξη				3. Τραπεζικές-βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	52,00
24.25.26.28	4. Πρωτες και βοηθητικές υλίες- Αναλ. υλ.-Αντικα και Είδη ομοιομοίας	75.057,40		75.057,40	4. Προκαταβολές πελατών	11.170,28
32.01	5. Προκαταβολές για αγορά αποθεμίμων				5. Υποχρεώσεις από φόρους - Τέλη	10.108,97
					6. Ασφαλιστικό Οργανισμό	0,00
	Σύνολο αποθεμίμων			251.574,82	7. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση	53,10
	II. Απαιτήσεις				8. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	53,10
31.00	11. Πάγια		421.323,75	421.323,75	9. Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επίσης	53,12
31.03	12. Γραμμάτια εισπρακτικά				10. Μεκρίματα πληρωτέα	69.036,46
33.90	3a. Επιταγές εισπρακτικές μετανομοιογενείς			397.839,70	11. Πρωτες διάφοροι	0,00
33.04.5	4. Κεφάλαια εισπρακτικά στην επόμενη χρήση				Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	1.127.710,72
33.11	5. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων					
33.21	6. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επίσης			30.000,00		
33.92	7. Επισκευές εισπρακτικές μετανομοιογενείς στις τραπεζές					
33.07	8. Απαιτήσεις κατά οφείλων διοικήσεων			-85.000,00		
33.17	9. Δεδοικεμένοι λογαριασμοί καταθέσεων					
33.19	10. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτικές την επόμενη χρήση			23.628,07		
30.97	11. Επιταγές-Επίσημα τίτλους και γραμμάτια			8.084,50		
33.00-2-13-6.95-6	12. Χρεώσεις διάφοροι					
35	13. Λογαριασμοί διαχειριστικών προκαταβολών και πιστώσεων			785.878,02		
	Σύνολο απαιτήσεων			785.878,02		
34.00	1. Μετοχές					
34.05	2. Ομολογίες					
υπ 34	3. Λοιπά χρεογράφα					
34.25	4. Ίδιες μετοχές					
	Σύνολο χρεογράφων			0,00		
36.00	1. Ταμείο			27.371,48		
36.02	2. Λοιπά ταμειοληρά εισπρακτικά			17.561,93		
36.03	3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			44.833,41		
	Σύνολο διαθέσιμων			44.833,41		
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΔI+ΔII+ΔIII+ΔIV)			1.092.384,05	Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡ.	
	Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ				1. Έσοδα επόμενης χρήσης	56,00
36.00	1. Έσοδα επόμενης χρήσης				2. Έσοδα χρήσεως δεδοικεμένα - πληρωτέα	2.470,08
36.01	2. Έσοδα χρήσεως εισπρακτικά				3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί	υπ 56
υπ 36	3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού					
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			0,00	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΘΗΤ.	2.470,08
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ+Ε)	3.961.617,87			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)	3.961.617,87

**15.ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ «ΕΡΓΑ Α.Ε»
2009**

<u>Κωδικός</u>		Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως 31ης Δεκεμβρίου 2009 (1.1.2009 - 31.12.2009)	
I. Αποτελέσματα εκμετάλλευσης			
70, 71, 72 και 73	Κύκλος εργασιών		1.618.822,09
(70 ως και 73)- 86.00.00	μείον: Κόστος πωληθέντων		1.371.489,29
86.00.00 (80.01)	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		247.332,80
86.00.01 (74, 75)	Πλέον: 1. Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		1.440,00
86.00.06 (95)	2. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος		
86.00.07 (97)	3. Διαφ.ενσωμ. & καταλογισμού		
	Σύνολο		248.772,80
86.00.02 (92.01)	μείον: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	277.858,86	
86.00.04 (92.03)	2. Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	48.211,28	
86.00.03 (92.02)	3. Έξοδα λειτουργίας ερευνών- ανάπτυξης.		
86.00.05 (92.00)	4. Έξοδα λειτουργίας μη κοστολογηθέντα		
86.00.06 (95)	5. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος.		
86.00.07 (97)	6. Διαφ.ενσωμ. & καταλογισμού		326.070,14
	Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		-77.297,34
86.01.00 (76.00)	Πλέον: 1. Έσοδα συμμετοχών		
86.01.01 (76.01)	Πλέον: 2. Έσοδα χρεογράφων		
86.01.02 (76.04)	Πλέον: 3. Κέρδη πωλήσεως συμμετ.&χρεογρ.		
86.01.03 (76.02 ως 76.98 πλην 76.04)	Πλέον: 4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	0,00	0,00
86.01.07 (68.01)	μείον: 1. Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών & χρεογράφων.		
86.01.00 (64.10 και 64.12)	μείον: 2. Έξοδα & ζημιές συμ. & χρεογρ.		
86.01.09 (66, 92.04)	μείον: 3.Χρεστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα	50.189,60	50.189,60
86.00+ 86.01 (80.00)	ΟΛΙΚΑ αποτελέσματα εκμετάλλευσης		-127.486,94
II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα			
86.02.00 (81.01)	Πλέον: 1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	2.391,86	2.391,86
86.02.01 (81.03)	2. Έκτακτα κέρδη.		
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων.		
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.		2.391,86
86.02.07 (81.00)	μείον: 1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
86.02.08 (81.02)	μείον: 2. Έκτακτες ζημιές.		
86.02.09 (62.00)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	821,24	821,24
86.02.10 (63)	4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		821,24
	ΟΡΓΑΝΙΚΑ αποτελέσματα εκμετάλλευσης		-130.700,04
66- 85	μείον: Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων	233.952,56	
66	Μείον: Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.	212.354,59	
86.99	ΚΑΘΑΡΑ (προ φόρων) αποτελέσματα εκμετάλλευσης		-152.298,01

16. ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ «ΕΡΓΑ Α.Ε» 2009

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων			
		Ποσά κλειόμενης χρήσης	Ποσά προηγούμενης χρήσης
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	-152.298,01	
88.02- 04	(-) Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	37.823,49	
88.06	(-) Διαφορές φορολογ. Ελέγχ. προηγούμενων χρήσεων	2.684,05	
88.07	(+) Αποθεματικά προς διάθεση		
	ΜΕΙΟΝ:		
88.08	1. Φόρος εισοδήματος		
88.09 (63.00)	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	9.164,24	
88.99	Κέρδη προς διάθεση	-201.969,79	
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως ακολούθως			
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	12.076,06	
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	0,00	
41.09	2α. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές.		
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα.		
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού		
41.04- 05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά.	24.944,97	
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά.		
41.90	6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.		
41.91	6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο.		
41.92	6γ. Αποθεματικά από κέρδη τεχνικών & οικοδομικών επιχειρήσεων.		
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου		
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο.		
	9. Διανομή κερδών στους εταίρους		

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

Α.ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, (2008), Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα
2. Κάντζος Κ., Χονδράκη Α. (2006), Ελεγκτική Θεωρία και πρακτική(2^η έκδοση), Αθήνα : Εκδόσεις Σταμούλης
3. Καραμάνης Κ., (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική “Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Δ.Ε.Π.”, (1^η έκδοση), Αθήνα : Εκδόσεις Ο.Π.Α
4. Μπάλης Θ., (1998), Σύγχρονη Ελεγκτική “Εσωτερικός έλεγχος”, (1^η Έκδοση), Αθήνα : Εκδόσεις Σταμούλης
5. Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα
6. Παπάς Α. Αντώνης, (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, (1^η Έκδοση), Αθήνα: Εκδόσεις Γ. Μπένου
7. Πομόνης Σ. Νικόλαος, (2010), Γενική Λογιστική ΙΙ (4^η έκδοση), Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλης

Β.ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

1. www.taxheaven.gr
2. www.power-tax.gr
3. www.aicpa.org
4. <http://www.hellastat.com>

Γ.ΑΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ

Σημειώσεις του Καθηγητή εφαρμογών κ. Ιωάννη Γιαννούλη, στα μαθήματα «Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής» και «Εσωτερικός Έλεγχος».