



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ-ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΥΚΛΟΥ ΑΓΟΡΩΝ-
ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

της

ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΑΝΘΙΑΣ
Επιβλέπων Καθηγητής: κ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη Λογιστική
και Χρηματοοικονομική
με κατεύθυνση στη Λογιστική

Οκτώβριος 2011

Αφιερώνεται στους γονείς μου, Γιώργο και Μαρία, για την πολύτιμη υποστήριξή τους, ηθική και οικονομική, κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη καθώς επίσης και τον Μιχάλη Σαμαρίνα για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθειά τους. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την στήριξή τους καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας

Τέλος, ευχαριστώ όλους μου τους φίλους και ιδιαίτερα αυτούς που απέκτησα κατά την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Περίληψη

Σ' ένα επιχειρησιακό περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από ραγδαίες μεταβολές σε κοινωνικό, πολιτικό, οικονομικό και τεχνολογικό επίπεδο οι επιχειρήσεις καλούνται να ανταπεξέλθουν στις αλλαγές αυτές προκειμένου να επιτύχουν τον βασικό τους στόχο που δεν είναι άλλος από το κέρδος. Για να προσαρμοστούν λοιπόν στο περιβάλλον αυτό χρησιμοποιούν νέες μεθόδους και τεχνικές όσο αφορά στην εταιρική διακυβέρνησή τους, υιοθετώντας πλέον ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου με την βοήθεια του οποίου αξιολογούνται οι λειτουργίες τους.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να γίνει αντιληπτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος και η εφαρμογή των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου του κύκλου αγορών-αποθεμάτων αποτελεί λύση για κάθε επιχείρηση που θέλει να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει. Οι μεταβολές στην τεχνολογία, το ασταθές οικονομικό περιβάλλον και η αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων επιβάλλουν την ύπαρξη του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις ως μέσο για την επίτευξη των αντικειμενικών της στόχων.

Τα λάθη είναι ένα έμφυτο χαρακτηριστικό του ανθρώπου, το οποίο δεν πρόκειται να εξαφανιστεί ποτέ. Άρα πρέπει να υπάρχει ένα αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης και αντιμετώπισης των λαθών αυτών, ώστε οι επιχειρήσεις να θωρακίζονται από τις απειλές και τις βλαπτικές ενέργειες εις βάρος τους.

Εκτός από την βιβλιογραφική επισκόπηση που σκοπεύει στην θεωρητική προσέγγιση του θέματος, το τελευταίο μέρος της εργασίας αποτελείται από το εμπειρικό κομμάτι που έχει στόχο να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με το αν οι σημερινές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ικανοποιητικά συστήματα ελέγχου στις διαδικασίες που αφορούν τα αποθέματα και τις αγορές τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες.....	3
Περίληψη.....	4
Κατάλογος Πινάκων.....	8
Κατάλογος Διαγραμμάτων.....	9
Παράρτημα (Ερωτηματολόγιο Έρευνας, Πίνακας Αποτελεσμάτων).....	11
Βιβλιογραφία.....	19
Πρόλογος.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	24
1.1 Σκοπός Του Εσωτερικού Ελέγχου.....	24
1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	25
1.3 Εσωτερικός Ελεγκτής.....	27
1.4 Κώδικας Δεοντολογίας (Code Of Ethics).....	28
1.5 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
1.5.1 Σκοπός Των Προτύπων.....	29
1.5.2 Κατηγορίες Προτύπων.....	30
1.5.3 Ανάγκη Υιοθέτησης Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου.....	30
1.6 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System).....	31
1.6.1 Σκοπός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	31
1.6.2 Βασικές Αρχές Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	32
1.6.3 Περιεχόμενο Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	33
1.6.4 Χαρακτηριστικά Ενός Αποτελεσματικού Συστήματος Ελέγχου.....	34
1.6.5 Αξιολόγηση Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	36
1.6.6 Έκταση Και Χρόνος Μελέτης Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	37
1.6.7 Αδυναμίες Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	38
1.7 Φύλλα Εργασίας.....	38
1.7.1 Σκοπός των Φύλλων Εργασίας.....	39
1.7.2 Κατηγορίες Φύλλων Εργασίας.....	39
1.7.3 Χαρακτηριστικά φύλλων εργασίας.....	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΚΥΚΛΟΣ ΑΓΟΡΩΝ-ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	41
2.1 Αποθέματα.....	41
2.1.1 Ορισμός Αποθεμάτων.....	41
2.1.2 Ρόλος Των Αποθεμάτων- Σημασία Διαχείρισης Τους.....	42
2.1.3 Είδη Αποθεμάτων.....	44
2.1.4 Έλεγχος Αποθεμάτων – Διαχείριση Αποθεμάτων.....	44
Παράδειγμα Διαχείρισης Αποθεμάτων.....	46
2.1.4.1 Αντικειμενικοί Στόχοι Του Ελέγχου Αποθεμάτων.....	49
2.1.5 Προβλήματα - Κίνδυνοι Διαχείρισης Αποθεμάτων.....	51
2.1.6 Αποτελέσματα Από Κακή Διαχείριση Αποθεμάτων.....	52
2.1.7 Συστήματα Απογραφής Και Πως Αυτή Πραγματοποιείται.....	53
2.1.8 Προϋπολογισμοί.....	55
2.1.9 Χρήσιμοι Δείκτες Αποδοτικότητας.....	56
2.1.10 Συστήματα Αποθεμάτων.....	57
2.2 Αγορές- Ορισμός.....	58
2.2.1 Στάδια Αγοράς.....	58
2.2.2 Τρόποι Κτήσης Αποθεμάτων.....	59
2.2.3 Εκπτώσεις- Επιστροφές Αγορών.....	59
2.2.4 Εσωτερικός Έλεγχος Αγορών.....	58
2.2.5 Σκοποί Και Μέτρα Εσωτερικού Ελέγχου στις Αγορές.....	60
2.2.6 Αξιολόγηση Των Μέτρων Εσωτερικού Ελέγχου Στις Αγορές.....	61
2.2.7 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Αγορών.....	62
2.3 Ε.Γ.Λ.Σ – Δ.Λ.Π Και Λογιστική Παρακολούθηση Των Αποθεμάτων Και Των Αγορών.....	63
2.3.1 Ε.Γ.Λ.Σ και λογιστικές διακρίσεις των αποθεμάτων.....	65
2.3.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων.....	65
2.3.2.1 Αποτίμηση Αποθεμάτων Στο Τέλος Χρήσης.....	66
2.3.3 Κόστος Αγοράς Αποθεμάτων.....	66
2.3.3.1 Ειδικά Έξοδα Αγορών.....	66
2.3.4 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 “Αποθέματα”.....	67
2.3.4.1 Κόστος Μεταποίησης.....	68

2.3.4.2 Λοιπά Στοιχεία Κόστους.....	69
2.3.4.3 Κόστος αποθεμάτων του παρόχου υπηρεσιών.....	69
2.3.4.4 Τεχνικές Επιμέτρησης Του Κόστους.....	70
2.3.4.5 Τύποι Προσδιορισμού Του Κόστους.....	71
2.3.4.6 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	72
2.3.4.7 Αναγνώριση Ως Έξοδο.....	73
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΟΜΜΑΤΙ-ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	75
3.1 Εισαγωγή.....	75
3.2 Μεθοδολογία ανάλυσης αποτελεσμάτων.....	76
3.3 Εμπειρικό κομμάτι.....	78
3.3.1 Πρώτος Έλεγχος: χ^2	98
3.3.2 Δεύτερος Έλεγχος: Pearson Correlation.....	104
3.3.3 Τρίτος Έλεγχος: one way anova.....	107
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	109

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<i>Πίνακας 1: Κατανομή συχνότητας για Φύλο</i>	<i>77</i>
<i>Πίνακας 2:Κατανομή συχνότητας για Ηλικία.....</i>	<i>78</i>
<i>Πίνακας 3:Κατανομή συχνότητας για Μόρφωση.....</i>	<i>78</i>
<i>Πίνακας 4:Κατανομή συχνότητας για Μορφή Εταιρίας.....</i>	<i>79</i>
<i>Πίνακας 5:Κατανομή συχνότητας για Αριθμό Εργαζομένων.....</i>	<i>80</i>
<i>Πίνακας 6:Κατανομή συχνότητας για Κλάδο.....</i>	<i>80</i>
<i>Πίνακας 7:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α1.....</i>	<i>81</i>
<i>Πίνακας 8:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α2.....</i>	<i>82</i>
<i>Πίνακας 9:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α3.....</i>	<i>83</i>
<i>Πίνακας 10:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α4.....</i>	<i>84</i>
<i>Πίνακας 11:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α5.....</i>	<i>84</i>
<i>Πίνακας 12:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α6.....</i>	<i>85</i>
<i>Πίνακας 13:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α7.....</i>	<i>86</i>
<i>Πίνακας 14:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α8.....</i>	<i>86</i>
<i>Πίνακας 15:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α9.....</i>	<i>87</i>
<i>Πίνακας 16:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α10.....</i>	<i>88</i>
<i>Πίνακας 17:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α11.....</i>	<i>88</i>
<i>Πίνακας 18:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Α12.....</i>	<i>89</i>
<i>Πίνακας 19:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β1.....</i>	<i>90</i>
<i>Πίνακας 20:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β2.....</i>	<i>90</i>
<i>Πίνακας 21;Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β3.....</i>	<i>91</i>
<i>Πίνακας 22:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β4.....</i>	<i>92</i>
<i>Πίνακας 23:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β5.....</i>	<i>92</i>
<i>Πίνακας 24:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β6.....</i>	<i>93</i>
<i>Πίνακας 25:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β7.....</i>	<i>94</i>
<i>Πίνακας 26:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β8.....</i>	<i>95</i>
<i>Πίνακας 27:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β9.....</i>	<i>95</i>
<i>Πίνακας 28:Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση Β10.....</i>	<i>96</i>

<i>Πίνακας 29:</i> Κατανομή συχνότητας για Ερώτηση B11.....	97
<i>Πίνακας 30:</i> Chi-Square Tests, Μόρφωση με Ερώτηση A3.....	98
<i>Πίνακας 31 :</i> Chi-Square Tests, Μόρφωση με ερώτηση A8.....	98
<i>Πίνακας 32 :</i> Chi-Square Tests, Μόρφωση με ερώτηση B2.....	98
<i>Πίνακας 33:</i> Chi-Square Tests, Μόρφωση με ερώτηση B9.....	99
<i>Πίνακας 34 :</i> Chi-Square Tests, Μορφή εταιρίας με ερώτηση A5.....	99
<i>Πίνακας 35 :</i> Chi-Square Tests, Μορφή εταιρίας με ερώτηση B9.....	100
<i>Πίνακας 36 :</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A1.....	100
<i>Πίνακας 37 :</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A8.....	100
<i>Πίνακας 38 :</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A12.....	101
<i>Πίνακας 39 :</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B1.....	101
<i>Πίνακας 40 :</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B6.....	101
<i>Πίνακας 41:</i> Chi-Square Tests, Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B10.....	102
<i>Πίνακας 42 :</i> Chi-Square Tests, Κλάδος με ερώτηση A7.....	102
<i>Πίνακας 43 :</i> Chi-Square Tests, Κλάδος με ερώτηση B8.....	103
<i>Πίνακας 44 :</i> ANOVA, ONEWAY QA1 QA7 QA10 QB6 BY TYPE.....	106
<i>Πίνακας 45 :</i> ANOVA, ONEWAY QA1 QA7 QA10 QB6 BY SECTOR.....	107

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<i>Εικόνα 1:</i> Διάγραμμα για Φύλο.....	77
<i>Εικόνα 2:</i> Διάγραμμα για Ηλικία.....	78
<i>Εικόνα 3:</i> Διάγραμμα για Μόρφωση.....	78
<i>Εικόνα 4:</i> Διάγραμμα για Μορφή Εταιρίας.....	79
<i>Εικόνα 5:</i> Διάγραμμα για Αριθμό Εργαζομένων.....	80
<i>Εικόνα 6:</i> Διάγραμμα για Κλάδο.....	81
<i>Εικόνα 7:</i> Διάγραμμα για Κλάδο.....	81
<i>Εικόνα 8:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A1.....	82
<i>Εικόνα 9:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A2.....	83
<i>Εικόνα 10:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A3.....	83

<i>Εικόνα 11:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A4.....	84
<i>Εικόνα 12:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A5.....	85
<i>Εικόνα 13:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A6.....	85
<i>Εικόνα 14:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A7.....	86
<i>Εικόνα 15:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A8.....	87
<i>Εικόνα 16:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A9.....	87
<i>Εικόνα 17:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A10.....	88
<i>Εικόνα 18:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A11.....	89
<i>Εικόνα 19:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση A12.....	89
<i>Εικόνα 20:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B1.....	90
<i>Εικόνα 21:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B2.....	91
<i>Εικόνα 22:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B3.....	91
<i>Εικόνα 23:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B4.....	92
<i>Εικόνα 24:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B5.....	93
<i>Εικόνα 25:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B6.....	94
<i>Εικόνα 26:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B7.....	94
<i>Εικόνα 27:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B8.....	95
<i>Εικόνα 28:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B9.....	96
<i>Εικόνα 29:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B10.....	96
<i>Εικόνα 30:</i> Διάγραμμα για Ερώτηση B11.....	97

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
Ερωτηματολόγιο Έρευνας



Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

Ερωτηματολόγιο στα πλαίσια εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας με θέμα:
“Εσωτερικός Έλεγχος- Έλεγχος του κύκλου αγορών- αποθεμάτων”

Στοιχεία υπεύθυνου της έρευνας:

Όνοματεπώνυμο: Αναγνωστοπούλου Ευανθία

Τηλέφωνο: 6946464809

Διεύθυνση: Γραβιάς 14, Θεσσαλονίκη T.K 54645

Ηλεκτρονικό Ταχυδρομείο: evaanagnostopoulou@gmail.com

Το παρακάτω ερωτηματολόγιο αποτελείται από 23 ερωτήσεις που αφορούν σημαντικές λειτουργίες μιας επιχείρησης όπως την διαχείριση των αποθεμάτων, τις αγορές, τις υποχρεώσεις και τους προμηθευτές της. Αποσκοπεί στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το αν οι σημερινές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το εργαλείο του εσωτερικού ελέγχου στις προαναφερθείσες λειτουργίες τους και σε ποιο βαθμό. Η συμπλήρωσή του δεν είναι υποχρεωτική, είναι όμως απαραίτητη για την εξαγωγή συμπερασμάτων στο πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας. Το ερωτηματολόγιο είναι άκρως εμπιστευτικό και θα τηρηθεί πλήρης ανωνυμία. Τα αποτελέσματα της έρευνας θα παρουσιαστούν ομαδικά. Σε περίπτωση που υπάρξει κάποια ερώτηση την οποία δεν θεωρείτε κατάλληλη, απλώς προσπεράστε την χωρίς να την απαντήσετε και συνεχίστε με τις υπόλοιπες ερωτήσεις.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τον πολύτιμο χρόνο που διαθέσατε.

Αναγνωστοπούλου Ευανθία

Γενικά στοιχεία (Σημειώνετε με X στο αντίστοιχο κουτάκι)

Φύλο	Αντρας	Γυναίκα

Ηλικία	20-35	35-50	> 50

Μόρφωση	Δευτεροβάθμια εκπαίδευση	Πανεπιστημιακή εκπαίδευση	Μεταπτυχιακό	Διδακτορικό

Μορφή Εταιρίας	A.E	O.E	E.E	E.Π.E	Ατομική

Αριθμός Εργαζομένων	< 10	10-100	> 100

Κλάδος Δραστηριότη τας	Εμπόριο	Κατασκευές	Χρημ/κές Υπηρεσίες	Υπηρεσίες προς επιχειρήσεις	Μόδα- Ένδυση- Υπόδηση	Υγείας- Φαρμάκων	Καταναλωτι κά- Ηλεκτρονικά προϊόντα	Τουρισμός -Χώροι εστιάσεων

Μέρος Α' (έλεγχος αποθεμάτων) Σημειώνετε με X στο αντίστοιχο κουτάκι	<i>Καθό- λου</i>	<i>Σε μικρό βαθμό</i>	<i>Σε μέτριο βαθμό</i>	<i>Σε μεγάλο βαθμό</i>	<i>Σε πολύ μεγάλο βαθμό</i>
1.Ο έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί σημαντική λειτουργία της επιχείρησης;					
2.Ο χώρος διατήρησης των αποθεμάτων είναι κατάλληλος; Υπάρχει επαρκής ασφάλεια;					
3.Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι σταθερή διαχρονικά;					
4.Υπάρχουν επαρκή αποθέματα ώστε να καλύπτουν την μελλοντική ζήτηση σε συνεχή βάση, όταν αυτό χρειαστεί;					
5.Εκδίδονται δελτία εισαγωγής-εξαγωγής των αποθεμάτων από την αποθήκη;					
6.Ασκείται ποιοτικός έλεγχος;(Αν υπάρχουν ελαττωματικά προϊόντα)					
7.Το ύψος των αποθεμάτων καλύπτουν μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού της επιχείρησης;					
8.Πόσο αποτελεσματικό είναι το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης;					
9.Η φυσική απογραφή των αποθεμάτων είναι πλήρης και τακτική;					
10.Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων είναι επαρκής;Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις;					
11.Σε περίπτωση εμφάνισης ελλείμματος ή πλεονάσματος μετά την απογραφή, ελέγχεται ο λόγος που αυτό συνέβη και ποιός είναι υπεύθυνος γι' αυτό;					
12.Ορίζεται ανώτατο και κατώτατο όριο αποθεμάτων;					

Μέρος Β' (Αγορές-Προμηθευτές-Υποχρεώσεις) Σημειώνετε με Χ στο αντίστοιχο κουτάκι	<i>Καθό- λου</i>	<i>Σε μικρό βαθμό</i>	<i>Σε μέτριο βαθμό</i>	<i>Σε μεγάλο βαθμό</i>	<i>Σε πολύ μεγάλο βαθμό</i>
1.Οι εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής είναι προαριθμημένα και υπό τον έλεγχο συγκεκριμένου υπευθύνου;					
2.Οι αγορές γίνονται αφού εγκριθούν πρώτα από τον υπεύθυνο της υπηρεσίας προμηθειών;					
3.Εξακριβώνεται η τήρηση των όρων της παραγγελίας;Συγκρίνονται τα τιμολόγια των προμηθευτών με τα δελτία παραγγελίας;					
4.Οι συναλλαγές που αφορούν αγορές, επιστροφές και εκπτώσεις καταχωρούνται κανονικά στα λογιστικά βιβλία της χρήσης;					
5.Σε περιπτώσεις που κρίνεται αναγκαίο διενεργούνται διαδικασίες διαγωνισμού ή λήψης προσφορών, πριν οριστικοποιηθούν αγορές;					
6.Οι αγορές πραγματοποιούνται με βάση τα υποχρεωτικά αποθέματα ασφαλείας;					
7.Τα τιμολόγια που αφορούν αγορές με πίστωση συνοδεύονται από τις εντολές αγοράς, τα δελτία παραλαβής και συμφωνούν με αυτά ως προς τους όρους παραγγελίας;					
8.Τα δικαιολογητικά αγορών και εξόδων ελέγχονται από τον Εσωτερικό Ελεγκτή για να διαπιστωθεί η πληρότητα των απαιτούμενων εγκρίσεων και των συνημμένων στοιχείων;					
9.Βγαίνει ισοζύγιο παραλαβών τακτικά και αντίγραφο του οποίου στέλνεται στο τμήμα προμηθειών;					
10.Είναι επαρκής η διαφύλαξη των λογαριασμών των Υποχρεώσεων και παρουσιάζονται στον Ισολογισμό με σαφήνεια;					
11.Η εξόφληση των Υποχρεώσεων γίνεται αφού την εγκρίνει το αρμόδιο στέλεχος;					

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ερωτηματολόγια	Γενικές Ερωτήσεις						
	Φύλο	Ηλικία	Μόρφωση	Μορφή Εταιρίας	Αριθμός Εργαζομένων	Κλάδος	
E1	1	0	2	4	1	0	
E2	0	2	1	0	2	5	
E3	0	0	2	0	0	0	
E4	0	1	1	0	2	1	
E5	0	0	1	3	1	1	
E6	0	0	1	2	0	0	
E7	0	0	3	0	2		
E8	1	2	1	0	1	4	
E9	0	0	2	0	2	6	
E10	1	1	1	0	2		
E11	0	0	2	0	2	1	
E12	0	1	1	0	2	0	
E13	0	0	1	0	1	0	
E14	0	2	1	0	2	0	
E15	0	1	1	0	1	0	
E16	0	0	0	0	0	0	
E17	1	0	0	0	1	7	
E18	1	0	0	0	1	0-1	
E19	1	0	0	0	1	1	
E20	1	0	0	1	0	1	
E21	1	1	0	2	0	4	
E22	0	2	0	1	0	0	
E23	1	1	x	0	1	0	
E24	0	0	0	0	0	0	
E25	1	1	1	1	2	0	
E26	1	1	0	0	0	6	
E27	1	0	0	1	0	6	
E28	0	0	1	1	1	0	
E29	0	0	1	3	1	4	
E30	0	0	1	1	2	4	
E31	1	0	1	1	1	4	
E32	1	1	0	4	0	5	
E33	x	x	x	0	2	0-1	
E34	0	1	0	1	0	4	
E35	0	0	1	2	0	0	

Ερωτηματολόγια	Μέρος Α- Έλεγχος Αποθεμάτων											
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
E1	4	2	3	2	4	4	2	3	3	4	4	0
E2	4	4	4	3	4	4	1	4	3	4	4	4
E3	4	4	4	2	3	1	3	3	3	4	3	0
E4	4	4	4	4	4	3	3	4	4	4	4	4
E5	3	3	3	1	3	1	1	3	1	3	4	2
E6	4	3	3	3	4	4	3	4	1	4	4	0
E7	4	2	2	3	4	4	3	4	4	4	3	4
E8	3	3	4	3	4	4	3	4	4	4	2	0
E9	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
E10	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
E11	4	4	4	3	4	3	3	3	3	4	4	3
E12	4	4	4	2	4	4	3	3	3	3	2	3
E13	3	4	3	3	4	4	4	4	3	3	3	3
E14	4	3	4	3	4	3	2	3	3	3	3	4
E15	4	4	4	3	4	3	2	x	3	4	4	3
E16	3	4	4	3	0	3	4	2	1	2	4	0
E17	2	4	4	4	0	4	0	2	4	4	4	3
E18	3	3	4	4	0	4	2	2	3	3	4	3
E19	3	3	4	4	0	3	2	2	3	3	4	3
E20	4	4	4	3	0	4	2	x	4	4	4	3
E21	4	4	4	4	0	4	4	2	4	4	4	1
E22	4	3	4	2	4	4	4	3	3	3	4	4
E23	4	4	4	3	0	4	4	2	4	4	4	0
E24	4	4	4	3	0	4	4	3	3	4	4	1
E25	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
E26	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	3
E27	4	4	4	4	0	4	4	3	1	4	4	1
E28	2	3	3	2	2	3	1	3	2	2	4	3
E29	4	4	4	3	3	4	4	3	4	3	4	3
E30	4	3	3	4	4	4	3	4	3	4	3	3
E31	3	4	4	3	4	3	4	3	3	4	3	3
E32	4	4	3	3	4	4	3	3	3	4	3	3
E33	4	3	3	2	4	4	3	4	3	4	4	3
E34	2	2	4	3	3	2	2	3	4	3	2	1
E35	1	2	4	1	1	2	2	3	4	3	4	2

Ερωτηματολόγια	Μέρος Β- Αγορές-Προμηθευτές-Υποχρεώσεις										
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11
E1	3	4	4	3	3	0	4	3	2	3	4
E2	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4
E3	0	4	3	4	0	1	3	3	0	3	4
E4	4	4	4	4	4	3	0	3	4	4	4
E5	4	4	4	4	3	3	3	2	0	4	4
E6	0	4	4	4	1	3	4	4	0	3	4
E7	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4
E8	3	3	3	4	1	2	3	3	3	3	4
E9	4	4	4	4	4	4	4	4	x	4	4
E10	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
E11	4	4	4	4	3	3	4	2	1	4	4
E12	4	3	4	4	3	4	4	4	3	4	4
E13	3	3	4	3	4	3	3	3	4	4	3
E14	4	4	3	4	4	3	3	3	x	4	4
E15	1	3	4	4	4	3	4	3	1	3	4
E16	3	4	4	4	4	x	4	3	0	2	4
E17	0	4	4	4	4	2	4	0	0	4	4
E18	2	4	4	4	4	3	4	4	0	4	4
E19	2	4	4	4	4	3	4	4	0	4	4
E20	0	4	4	4	x	3	4	4	0	4	4
E21	0	4	4	4	4	x	4	4	0	4	4
E22	4	4	4	4	0	4	4	4	4	2	3
E23	0	4	4	4	x	x	4	4	0	3	4
E24	0	4	4	4	4	0	4	4	0	4	4
E25	4	4	4	4	4	3	4	4	3	4	4
E26	4	4	4	4	4	x	4	4	4	4	4
E27	3	4	4	4	4	2	4	4	0	4	4
E28	3	3	4	4	2	3	4	3	3	4	4
E29	4	4	4	4	2	3	4	3	4	4	4
E30	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4
E31	4	4	4	4	2	3	4	3	3	4	4
E32	3	4	3	4	3	3	3	3	3	3	4
E33	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
E34	3	4	3	4	3	3	3	3	3	3	4
E35	4	3	4	3	3	1	3	4	1	2	4

Υπόμνημα

Γενικές Ερωτήσεις

Φύλο : Άντρας: 0 Γυναίκα: 1

Ηλικία : 20-35: 0, 35-50: 1, >50: 2

Μόρφωση : Δευτεροβάθμια εκπαίδευση: 0, Πανεπιστημιακή εκπαίδευση: 1, Μεταπτυχιακό: 2, Διδακτορικό: 3

Μορφή εταιρίας: Α.Ε:0, Ο.Ε:1, Ε.Ε:2, Ε.Π.Ε:3, Ατομική:4

Αριθμός εργαζομένων: <10 : 0, 10-100: 1, >100: 2

Κλάδος Δραστηριότητας: Εμπόριο: 0, Κατασκευές: 1, Χρημ/κές Υπηρεσίες: 2, Υπηρεσίες προς επιχειρήσεις: 3, Μόδα,ένδυση,υπόδυση: 4, Υγείας-φαρμάκων: 5, Καταναλωτικά-ηλεκτρονικά προϊόντα: 6, Τουρισμός-χώροι εστίασης: 7

Μέρος Α' - Μέρος Β' (οι απαντήσεις των ερωτήσεων γίνονται με βάση μια βαθμολογική κλίμακα)

Καθόλου: 0
Σε μικρό βαθμό:1
Σε μέτριο βαθμό:2
Σε μεγάλο βαθμό:3
Σε πολύ μεγάλο βαθμό: 4

G10: Βιομηχανία πλαστικών
G13: Τρόφιμα

Βιβλιογραφία

- Άγγελος Α. Τσακλάγκανος (2005) , Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
- Αντώνης Α. Παπάς (1999) Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου, Αθήνα, Α' Έκδοση
- Κώστας Ν. Δερβιτσιώτης (1985) Συστήματα Αποθεμάτων- Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδοτικός Οίκος αφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
- Γρηγόρης Πραστάκος (2006) Διοικητική Επιστήμη, Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων στην Κοινωνία της Πληροφορίας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα, Β' Έκδοση
- Eugene L. Magad, John M. Amos (1995) Total Materials Management, Kluwer Academic Publishers, Boston/Dordrecht/London 2nd Edition,
- Audit Manual Grant Thornton, Longman, 1990
- Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης, (2003) Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Τόμος Α', Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, Β' Έκδοση
- Κ.Η. Spencer Pickett (1997) The Internal Auditing Handbook,, John Willey and sons
- Θεοχάρης Μπάλης (1998) Σύγχρονη Ελεγκτική – Εσωτερικός Έλεγχος, Αθήνα
- Άγγελος Α. Τσακλάγκανος (1987) Ελεγκτική- Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
- Παντελής Παπαστάθης (2003) Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις- Πρακτική Εφαρμογή, Τόμοι Α, Β, Αθήνα
- Κωνσταντίνος Κάντζος (1995) Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

- Κωνσταντίνος Κάντζος- Αθηνά Χονδράκη (2006) Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα Β' Έκδοση
- Καραμάνης Κ. (2008) Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ο.Π.Α. , Αθήνα
- Καζαντζής Χ. (2006), Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, μία συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, εκδόσεις Business Plus A.E
- Selim G. and Mc. Namee, The risk management and internal auditing relationship: Developing and validating a model, International journal of auditing, 1999

Αρθογραφία

- “Οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι και ο εσωτερικός έλεγχος”, Λιάρος Κόσμάς , Εφημερίδα “Το Βήμα”, 20/08/2000
- “Business risk vs Audit risk”, Dan Swanson, IT Compliance Institute
- “ What is internal auditing about the profession”, 1990, (the statement of responsibilities of internal audit by the Institute of internal auditors, 1947)
- “Consulting Auditing's impact on auditor's independence”, Mark R. Simons, CIA CFE, 1995
- “Audit Committee Composition “Gray Directors” and interaction with internal auditing”, K. Raghunandan, William J Read, Dasanatha V Rama, Vol.15, 2001
- “ Εννοιολογικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου: θεωρητική προσέγγιση και πρακτική μελέτη περίπτωσης”, Γεώργιος Δρογαλάς, Θωμάς Φωτιάδης, Δημήτρης Σουμπενιώτης, 2010
- “Διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος”, Φάκος Δ., 2008, Epsilon 7

Ιστοσελίδες

- <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=3GKp3O8fqJE%3D&tabid=380&mid=838>
- <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Bcv4WQm7gqs%3D&tabid=380&mid=1921>
- http://www.tex.unipi.gr/undergraduate/notes/diax_ylikon/handle.pdf
- <http://www.imh.com.cy/assets/files/J%20&%20P%205th%20cfo.pdf>
- http://www.hiia.gr/internal_audit.htm
- www.logistis.gr/files/dlp/dlp2.doc
- <http://www.mbasociety.gr/uploads/hantzaras.pdf>
- http://www.emetris.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=580%3Aeswterikos-elegxos&catid=68%3Abusiness-topics&Itemid=174&lang=el
- <http://www.qualitynet.gr/displayITM1.asp?ITMID=60092&LANG=GR>

Πρόλογος

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, γεγονός που απαιτεί την συνεχή ενημέρωση και προσαρμογή τους στις αλλαγές αυτές. Η εξέλιξη της διοικητικής επιστήμης και του μάνατζμεντ υπό το πρίσμα της παγκοσμιοποίησης, είναι πλέον αναπόφευκτη και αναγκαία. Έχοντας σαν βασικό στόχο την αποτελεσματικότητα, το management είναι η δραστηριότητα μέσω της οποίας η επιχείρηση αποσκοπεί στο να ολοκληρώσει τους στόχους της αλλά και τους στόχους των μελών που την απαρτίζουν. Σημαντική λειτουργία στα πλαίσια του μάνατζμεντ, για κάθε επιχείρηση που θέλει να λέγεται σύγχρονη, πρέπει να αποτελεί η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου. Σ' ένα περιβάλλον όπου οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι ολοένα αυξάνονται, κρίνεται αναγκαίο να υπάρχει αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος ο οποίος να αντιμετωπίζει τους κινδύνους αυτούς προσθέτοντας ταυτόχρονα αξία στον οργανισμό και βελτιώνοντας τις λειτουργίες του. Η αξιολόγηση των διαδικασιών σκοπεύει στην αναγνώριση λαθών και ατασθαλιών προκειμένου να ενημερώνεται η διοίκηση και να προβαίνει σε βελτιώσεις όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο. Έτσι η ελεγκτική διαδικασία θωρακίζει την αποτελεσματικότητα του οργανισμού και μέσω του εργαλείου του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επιτευχθεί σημαντική βελτίωση στην εταιρική διακυβέρνηση μιας και δύναται να παρέχει συμβουλές σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της διοίκησης. Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητη και αντικειμενική και δεν πρέπει να περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο αλλά να κινείται σε ένα ευρύτερο πεδίο εφαρμογής.

Τα στελέχη που απαρτίζουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και να προέρχονται από διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο (Οικονομολόγοι, Λογιστές, Μηχανικοί, Τεχνικοί Πληροφοριακών Συστημάτων, κ.α), προκειμένου να αντεπεξέρχονται σε όλα τα είδη των ελεγκτικών διαδικασιών. Λόγω των ευθυνών που εμπεριέχει η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, γίνεται αντιληπτό πως η στελέχωσή του και η οργανωσιακή του δομή θα πρέπει να αναδιαμορφώνεται τακτικά.

Μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου είναι αυτή της διαχείρισης των αποθεμάτων και των αγορών. Η έννοια των αποθεμάτων συναντάται τόσο σ' ένα παραγωγικό σύστημα (Α' ύλες, τελικά, ενδιάμεσα και έτοιμα), όσο και στις υπηρεσίες (υλικά αγαθά και προμήθειες). Ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου των αποθεμάτων είναι

μία τεχνική με επιστημονικές βάσεις που στοχεύει στην παρακολούθηση της αποθηκευμένης ποσότητας του εμπορεύματος και λαμβάνει τις ανάλογες αποφάσεις για το πόσο και πότε πρέπει να γίνει η σχετική παραγγελία.

Στην παρούσα εργασία θα αναπτυχθεί η έννοια και το περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου γενικότερα, και έχοντας υπ' όψη ότι ένα αποτελεσματικό σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων εξοικονομεί πόρους για την επιχείρηση ελαχιστοποιώντας το κόστος, θα αναλυθούν εκτενώς οι διαδικασίες που αφορούν τον έλεγχο του κύκλου αγορών-αποθεμάτων από την εντολή αγοράς και την παραγγελία μέχρι την παραλαβή των εμπορευμάτων και την αποθήκευση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ¹

Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) αποτελεί μια πολύ σημαντική λειτουργία για κάθε επιχείρηση κι αυτό γιατί θεωρείται ένα αποτελεσματικό μέσο επίτευξης των στόχων που έχει θέσει η οικονομική μονάδα. Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι πρωταρχικός αφού καλείται να αντιμετωπίσει μείζοντα θέματα για μια επιχείρηση, όπως την καταπολέμηση τυχόν παραλείψεων εντός αυτής αλλά και την μείωση των επιπτώσεων που θα μπορούσαν να επιφέρουν οι παραλείψεις αυτές στην εν λόγω οικονομική μονάδα καθώς επίσης και στο περιβάλλον της. Ο ρόλος που καλείται να διαδραματίσει ένα σύστημα ελέγχου είναι τόσο να προστατέψει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όσο και να συμβάλει στην αποτελεσματικότερη λειτουργία της υπακούοντας ταυτόχρονα και στις διαδικασίες που θέτει η διοίκησή της. Επίσης καλείται να διαχειριστεί τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση, κίνδυνοι που προέρχονται από το ρίσκο που αναλαμβάνει αυτή προκειμένου να πετύχει τους στόχους που έχει θέσει η διοίκησή της.

Σύμφωνα με το ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία δραστηριότητα αντικειμενική και ανεξάρτητη η οποία μέσω καλού σχεδιασμού και άρτιας οργάνωσης αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

1.1 Σκοπός Του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών στην διοίκηση μέσω της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Γενικότερα στοχεύει στην διευκόλυνση των μελών της επιχείρησης προκειμένου να ασκούν τα καθήκοντά τους αποτελεσματικά χρησιμοποιώντας επιστημονικές αναλύσεις και αξιολογήσεις με το ελάχιστο δυνατό κόστος.

Για να επιτευχθεί ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι αναγκαία η

¹ The Internal Auditing Handbook, K.H. Spencer Pickett, John Willey and sons 1997, pg 3-136
Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2005
Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση

εξέταση ορισμένων βασικών σημείων ώστε να εξάγουμε σωστά αποτελέσματα. Οι βασικοί έλεγχοι που πρέπει να διεξαχθούν αφορούν την ύπαρξη και την επάρκεια συστήματος οργάνωσης, την ύπαρξη διαδικασιών που διέπουν τις σχέσεις συναλλαγών με τρίτους, την πιστοποίηση της λειτουργίας του οργανισμού και την σύγκριση των στόχων με το τελικό αποτέλεσμα, την αποδοτικότητα της διοίκησης, την παρακολούθηση και διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων, την τήρηση των κανόνων επαγγελματικής συμπεριφοράς, και την συμμόρφωση των εργαζομένων με τις διαδικασίες που θέτει η διοίκηση.

Επίσης πρέπει να εξετάζονται ποιες δραστηριότητες είναι επικερδείς και ποιες όχι, ποιες επενδύσεις αποδίδουν θετικά και ποιο είναι το συνολικό κόστος και ποιο το κόστος για κάθε επιμέρους τμήμα. Ακόμη, πρέπει να ελέγχονται λεπτομερώς οι οικονομικές καταστάσεις και τα βιβλία ώστε να αποφεύγονται κλοπές, καταχρήσεις και ατασθαλίες, και να επιβλέπονται οι διαδικασίες τήρησης του ποιοτικού ελέγχου (αν πληρούν τα standards), η τήρηση των πολιτικών που ακολουθούνται για τις πωλήσεις και τις εισπράξεις, η αξιοποίηση ή μη των μέσων παραγωγής και το ύψος και ο τρόπος διαχείρισης των αποθεμάτων

Τέλος, για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος πρέπει να διαπιστώνεται αν τα τμήματα του οργανισμού αντιλαμβάνονται τις αρμοδιότητές τους, να παρακολουθείται το κλίμα συνεργασίας μεταξύ των εργαζομένων, το ανταγωνιστικό περιβάλλον όπου δραστηριοποιείται η επιχείρηση και η διάθεση συνεργασίας των ελεγχόμενων με τον εσωτερικό έλεγχο.

Με την διεκπεραίωση των προαναφερθέντων διαδικασιών ο ελεγκτής είναι σε θέση να αξιολογήσει τις δραστηριότητες και να διαμορφώσει γνώμη σχετικά με την ποιότητα και την απόδοση τους. Στη συνέχεια εισηγείται στην διοίκηση για να εκφέρει την γνώμη αυτή και να προτείνει κάποιες λύσεις σε περίπτωση που εμφανίζονται αδυναμίες προκειμένου αυτές να βελτιωθούν.

1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου²

Στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνονται ποικίλα αντικείμενα με αποτέλεσμα αυτός να διακρίνεται σε τόσες κατηγορίες όσες είναι και οι λειτουργίες μέσα σε μια οικονομική μονάδα. Τα είδη του εσωτερικού ελέγχου λοιπόν, αφορούν μια γκάμα επιμέρους

2 Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2005
Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση

ελέγχων, δηλαδή λειτουργικούς, οικονομικούς, παραγωγής, διοικητικούς, τεχνικούς, προμηθειών, ποιοτικού ελέγχου, διαχείρισης αποθεμάτων, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, μηχανογράφησης, πωλήσεων και αγορών, παραγωγικών μέσων, τεχνικών έργων, εκπαίδευσης προσωπικού, συμπεριφοράς των εργαζομένων και γενικά κάθε έλεγχο που αντιστοιχεί σε κάθε μία από τις εκάστοτε δραστηριότητες κάθε επιχείρησης.

Στη συνέχεια παρατίθενται τα είδη του εσωτερικού ελέγχου ομαδοποιημένα σε τέσσερις κατηγορίες με την προϋπόθεση ότι συμπεριλαμβάνουν όλα τα παραπάνω.

α. Λειτουργικοί έλεγχοι (Operational Audits)

Σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι μέσα από την εξέταση και την αξιολόγηση της δομής του συστήματος να προτείνει νέες ιδέες ή να βελτιώσει ήδη υπάρχοντα ζητήματα. Αντικείμενο του συγκεκριμένου ελέγχου είναι να διαπιστώνει αν λειτουργεί σωστά το οργανόγραμμα, αν οι νόμοι και οι πρακτικές της διοίκησης εφαρμόζονται και αν οι συναλλαγές γίνονται με βάση τους θεσπισμένους κανόνες. Το ερώτημα λοιπόν, που καλείται να απαντήσει είναι κατά πόσο τα τμήματα μιας επιχείρησης λειτουργούν αρμονικά και αποδοτικά και αν καταφέρνουν να έχουν ανάλογα αποτελέσματα με τους στόχους που είχαν αρχικά τεθεί. Σε περίπτωση αποκλίσεων από τα επιθυμητά αποτελέσματα προτείνονται κάποιες διορθωτικές παρεμβάσεις.

β. Οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits)

Αντικείμενο ελέγχου αυτής της κατηγορίας είναι τα βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ώστε να διαπιστωθεί αν αυτές διέπονται από αξιοπιστία, ακρίβεια και ειλικρίνεια. Μέσω του λεπτομερούς ελέγχου των οικονομικών στοιχείων, των συναλλαγών και κάθε είδους οικονομικού φαινομένου, σκοπός είναι να εξετάζεται αν η απεικόνιση των συναλλαγών είναι σωστή, αν οι διαδικασίες είναι νόμιμες και αν οι οικονομικοί πόροι της επιχείρησης αξιοποιούνται σωστά. Σε αυτό το σημείο να τονιστεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν αναμειγνύονται στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, αρμοδιότητα η οποία ανήκει αποκλειστικά στον αρμόδιο λογιστή.

γ. Έλεγχοι Παραγωγής (Production Audits)

Σκοπός του συγκεκριμένου ελέγχου είναι να διαπιστώνει αν η παραγωγική διαδικασία λειτουργεί με τις διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί. Η παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνει στοιχεία όπως τις παραγόμενες ποσότητες, τη διαχείριση και τη χρήση του μηχανολογικού

εξοπλισμού, την εφοδιαστική αλυσίδα, τα στελέχη και την εκπαίδευσή τους, τα προϊόντα και τη συσκευασία τους, τις διαδικασίες διανομής και παράδοσης των προϊόντων. Κάθε ένα από αυτά πρέπει να εξετάζεται για εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με το αν η παραγωγική διαδικασία λειτουργεί ομαλά κάτω από τις αποφάσεις της διοίκησης.

δ.Διοικητικοί Έλεγχοι (Management Audits)

Το πεδίο δράσης αυτού του είδους των ελέγχων είναι ευρύτερο καθώς επίσης και οι στόχοι τους. Αφορά την εξέταση και την αξιολόγηση της συνολικής διοικητικής αποτελεσματικότητας της επιχείρησης σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές αρχές της διοικητικής επιστήμης. Έτσι μέσω επιστημονικών μεθόδων και τεχνικών ελέγχουν την οργάνωση, την συνεργασία και την επικοινωνία μεταξύ των επιμέρους τμημάτων της οικονομικής μονάδας, καθώς επίσης και τις τυχόν αδυναμίες που μπορεί να παρουσιαστούν. Βασικός στόχος αποτελεί η αξιολόγηση της στρατηγικής που ακολουθεί η επιχείρηση ώστε να πετυχαίνει τους στόχους που έχει θέσει και η διερεύνηση αν το ανθρώπινο δυναμικό αξιοποιείται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο και ποιες οι εργασιακές συνθήκες κάτω από τις οποίες εργάζεται.

Τέλος, εξετάζεται η ύπαρξη ή μη κουλτούρας στον οργανισμό και οι σχέσεις συνεργασίας μεταξύ των εργαζομένων. Γενικότερα οι διοικητικοί έλεγχοι καλύπτουν λειτουργίες που αφορούν άμεσα το λειτουργικό διοικητικό κομμάτι όλων των ιεραρχικών επιπέδων παρέχοντας έτσι στη διοίκηση μια καλύτερη εικόνα της διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης.

1.3 Εσωτερικός Ελεγκτής³

Στις μικρού μεγέθους επιχειρήσεις ο εσωτερικός έλεγχος αναθέτεται στα στελέχη της ίδιας της επιχείρησης, ενώ στις μεγάλες επιχειρήσεις ο έλεγχος διενεργείται από κάποιον εξουσιοδοτημένο εσωτερικό ελεγκτή, ο οποίος ορίζεται από τα μέλη της διοίκησης, η φιλοσοφία των οποίων είναι ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες που επηρεάζουν την διαμόρφωση της πολιτικής της επιχείρησης σε θέματα ελέγχου. Η θέση του στην εταιρία είναι πολύ υψηλή και είναι ανεξάρτητος από το προσωπικό. Το οργανόγραμμα που έχει

3 Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση

σχεδιαστεί από τη Διοίκηση ορίζει και την θέση του ελεγκτή η οποία εξαρτάται από την σπουδαιότητα των υπηρεσιών που αυτός προσφέρει. Συνήθως υπάγεται στην οικονομική διεύθυνση και αναφέρεται απευθείας στον οικονομικό διευθυντή.

Οι ευθύνες και οι υποχρεώσεις του εσωτερικού ελεγκτή διαφέρουν ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης και τη δομή της. Γενικότερα, ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει αν το προσωπικό τηρεί τις αποφάσεις της διοίκησης, αν τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου υπερβαίνουν το κόστος του, αν υπάρχουν αδυναμίες και σημαντικά προβλήματα και αν το λογιστικό σύστημα λειτουργεί ορθολογικά και οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι αξιόπιστες.

Ταυτόχρονα, ελέγχει την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου σε τακτά χρονικά διαστήματα και όταν το κρίνει αναγκαίο προτείνει στη διοίκηση τη λήψη διορθωτικών μέτρων για τη βελτίωση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Το έργο τους είναι καθοριστικό για την ανάπτυξη της εκάστοτε επιχείρησης, ιδιαίτερα στις ανεπτυγμένες οικονομίες, όπου έχουν ιδρυθεί Ενώσεις ή Σώματα εσωτερικών ελεγκτών τα οποία διέπονται από ορισμένους κανόνες που αφορούν τα ελεγκτικά πρότυπα που πρέπει να ακολουθεί ο κάθε ελεγκτής, τον κώδικα δεοντολογίας που πρέπει να τηρεί, τις προσπάθειες για αναβάθμιση του ρόλου τους στις επιχειρήσεις και τη λήψη μέτρων έτσι ώστε το επάγγελμά τους να είναι κοινωνικά καταξιωμένο.

Στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος άρχισε να εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις στις αρχές της δεκαετίας του '90. Τα σημερινά δεδομένα, λόγω της παγκοσμιοποίησης και της αύξησης του ανταγωνισμού, απαιτούν προσαρμογή των επιχειρήσεων στο θεσμό του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι πολλές εταιρίες περιλαμβάνουν στις λειτουργίες τους τον εσωτερικό έλεγχο και ο θεσμός του ελεγκτή αποκτά νέα δυναμική και αναγνώριση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές στη χώρα μας είναι από τα πιο έμπιστα στελέχη με αξιόλογες σπουδές και ίδρυσαν το 1980 το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών το οποίο είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας Ινστιτούτων Εσωτερικών Ελεγκτών και τα μέλη του προέρχονται από τους σημαντικότερους τομείς της οικονομίας.

1.4 Κώδικας Δεοντολογίας (Code Of Ethics)⁴

4 http://www.hiia.gr/internal_audit_code.htm

Στόχος του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ο κώδικας απαρτίζεται από τις ακόλουθες αρχές τις οποίες και αναμένεται να τηρούν οι εσωτερικοί ελεγκτές:

Αντικειμενικότητα: Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτιμούν όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες που έχουν στα χέρια τους, και βγάζουν συμπεράσματα τα οποία δεν καθοδηγούνται από προσωπικά συμφέροντα ή συμφέροντα τρίτων.

Ακεραιότητα: Είναι το στοιχείο που εδραιώνει την εμπιστοσύνη, όσο αφορά στην κρίση των εσωτερικών ελεγκτών.

Εμπιστευτικότητα: Τα στοιχεία και οι πληροφορίες που χρησιμοποιούν οι ελεγκτές για να φέρουν εις πέρας τη διαδικασία του ελέγχου είναι στην κυριότητα της επιχείρησης, πράγμα το οποίο οι ελεγκτές οφείλουν να σέβονται και να μην κοινοποιούν στοιχεία της επιχείρησης χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εάν δεν υπάρχει επαγγελματικός ή νομικός λόγος.

Επάρκεια: Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την πείρα τους προκειμένου να φέρουν εις πέρας την διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου.

1.5 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου⁵

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία δραστηριότητα που διεξάγεται σε διαφορετικά νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα καθώς και σε διαφορετικά είδη επιχειρήσεων και οργανισμών, όσο αφορά το μέγεθος, τη δομή και την πολυπλοκότητά τους. Για τους προαναφερθέντες λόγους κρίνεται αναγκαία η ύπαρξη κάποιων γενικά αποδεκτών αρχών που θα διέπουν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Γι' αυτό το λόγο έχουν θεσπιστεί τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου, με τα οποία απαιτείται να συμμορφώνεται κάθε εσωτερικός ελεγκτής προκειμένου να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του και να διεκπεραιώσει την διαδικασία του ελέγχου αποτελεσματικά.

1.5.1 Σκοπός Των Προτύπων

⁵ http://www.hiia.gr/internal_audit_protipa.htm
Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση

Ο σκοπός των προτύπων είναι:

- Να σκιαγραφήσουν τις βασικές πρακτικές που διέπουν την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου
- Να προδιαγράψουν το γενικό πλαίσιο μέσα στο οποίο παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενης αξίας υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου
- Να αποτελέσουν τη βάση για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας του εσωτερικού ελέγχου
- Να συμβάλλουν στην βελτίωση των οργανωτικών δομών και λειτουργιών.

1.5.2 Κατηγορίες Προτύπων

Τα πρότυπα χωρίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards), τα οποία περιλαμβάνουν την περιγραφή των χαρακτηριστικών που πρέπει να διέπουν τους οργανισμούς και τα πρόσωπα που ασκούν τον εσωτερικό έλεγχο.
- Πρότυπα απόδοσης ή διεξαγωγής (Performance Standards), τα οποία περιγράφουν την φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια με βάση τα οποία αξιολογείται η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου
- Πρότυπα εφαρμογής (Implementation Standards), τα οποία αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται σε συγκεκριμένους κλάδους, εξειδικεύοντας έτσι τις δύο παραπάνω κατηγορίες προτύπων. Σε κάθε βασικό τύπο δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου αντιστοιχεί ένα πρότυπο εφαρμογής. Η εν λόγω κατηγορία προτύπων αφορά τόσο τις συμβουλευτικές υπηρεσίες* όσο και τις υπηρεσίες διασφάλισης.

**Στην περίπτωση των συμβουλευτικών υπηρεσιών ο ελεγκτής θα πρέπει να διατηρεί την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά του ώστε να μην αναμειχθεί σε δευτερεύουσες δραστηριότητες διοικητικής φύσης.*

1.5.3 Ανάγκη Υιοθέτησης Διεθνών Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες μιας επιχείρησης κι αυτό γιατί παρέχει πολύτιμη βοήθεια στην διακυβέρνηση αυτής. Οι εσωτερικοί ελεγκτές βοηθούν την διοίκηση της επιχείρησης να διαχειριστεί τους κινδύνους που αντιμετωπίζει και να πάρει τις κατάλληλες αποφάσεις ώστε η λειτουργία της να γίνει περισσότερο αποδοτική.

Για να επιτευχθούν τα παραπάνω πρέπει να υιοθετηθούν συγκεκριμένες αρχές οι οποίες να είναι κοινά αποδεκτές. Έτσι, κρίνεται αναγκαίο οι εσωτερικοί ελεγκτές να τηρούν το διεθνές πλαίσιο επαγγελματικών πρακτικών σχετικά με τα διεθνή πρότυπα επαγγελματικών πρακτικών εσωτερικού ελέγχου, τον κώδικα ηθικής και των πρακτικών συμβουλών. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να συνεργάζεται με στελέχη τα οποία θα τον υποστηρίζουν και θα μπορούν να διαβεβαιώνουν ότι παρέχει ποιοτική πληροφόρηση. Τα μέλη των ελεγκτικών επιτροπών πρέπει να εργάζονται στενά με τον εσωτερικό ελεγκτή με σκοπό να διασφαλίζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και των χρηματοοικονομικών αναφορών. Αν κατανοηθούν τα πρότυπα, τότε οι ελεγκτικές επιτροπές θα έχουν την δυνατότητα να ενδυναμώσουν την διαδικασία επίβλεψης.

1.6 Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System)⁶

Ως έννοια, ο όρος Σύστημα Εσωτερικού ελέγχου διακρίνεται από τον όρο Εσωτερικό έλεγχο και αφορά ένα οργανωμένο πλάνο που περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες που λαμβάνουν χώρα μέσα σε μία επιχείρηση και στοχεύει στην εφαρμογή των πολιτικών αυτών που θα εξασφαλίσουν στην επιχείρηση την επίτευξη των στόχων της και την αποτελεσματική της λειτουργία.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι υπεύθυνο για την εφαρμογή των κανονισμών και την εναρμόνιση των εμπλεκόμενων με το θεσμικό πλαίσιο που ισχύει. Επίσης καλείται να διαχειρίζεται κάθε είδους επιχειρηματικού κινδύνου αξιοποιώντας ταυτόχρονα με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τους διαθέσιμους πόρους. Είναι με λίγα λόγια ένα οργανωτικό

6 Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2005

πλέγμα που προεκτείνεται σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της επιχείρησης. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε ότι έχει παρομοιαστεί από τους Cook and Winkle (1976) με το νευρικό σύστημα του ανθρώπινου οργανισμού, θέλοντας να τονίσουν την ικανότητα του συστήματος να μεταφέρει εντολές και αντιδράσεις από και προς την Διοίκηση της.

Το μέγεθος, η επάρκεια και η ανάγκη ύπαρξης ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε μία επιχείρηση εξαρτάται από πολλούς παράγοντες συμπεριλαμβανομένου και την δομή της, το είδος των δραστηριοτήτων της, την πολυπλοκότητά της και την εξειδίκευση του ανθρώπινου δυναμικού της. Ένα σωστά και άρτια οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει στην διοίκηση την ομαλή και ασφαλή λειτουργία της επιχείρησης.

1.6.1 Σκοπός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι στόχοι που θέτει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- ➔ Να εφαρμόζει τις πολιτικές αυτές που θα υλοποιούν τους στρατηγικούς στόχους της επιχείρησης και να συγκρίνει το τελικό αποτέλεσμα με αυτούς
- ➔ Να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και αξιοποιεί πλήρως τους διαθέσιμους πόρους και το ανθρώπινο δυναμικό.
- ➔ Να διέπεται από πνεύμα συνεργασίας και οργάνωσης καλύπτοντας τις βασικές ανάγκες και να προσαρμόζεται στο περιβάλλον της επιχείρησης
- ➔ Να αντιμετωπίζει πάσης φύσεως επιχειρηματικούς κινδύνους διασφαλίζοντας την βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας
- ➔ Να ασκεί εσωτερικό έλεγχο στο ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου με σκοπό την αξιολόγηση του
- ➔ Να ρυθμίζει τις σχέσεις μεταξύ των εργαζομένων, να εξετάζει αν οι αποφάσεις είναι κατανοητές σε όλους και να διαπιστώνει αν οι εντολές εφαρμόζονται από όλους παρέχοντας ταυτόχρονα και την δυνατότητα ανάπτυξης πρωτοβουλιών από μέρους τους.

1.6.2 Βασικές Αρχές Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι βασικές αρχές που διέπουν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποσκοπούν στο να

βοηθήσουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να εμβαθύνουν τις γνώσεις τους πάνω στη λειτουργία του συστήματος προκειμένου η αξιολόγηση των διαδικασιών αυτού να είναι καλύτερη. Οι αρχές αυτές είναι οι εξής:

➔ Αποκέντρωση της Διοίκησης, δηλαδή οι αρμοδιότητες να εκχωρούνται σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, κάθε τμήμα να είναι υπεύθυνο για το αποτέλεσμά του και στο τέλος να γίνεται αξιολόγηση όλων των επιμέρους τμημάτων προκειμένου να βελτιώνεται η κατάσταση.

➔ Αποδοτικό προσωπικό-Κατάλληλη στελέχωση, δηλαδή το ανθρώπινο δυναμικό να αποτελείται από εξειδικευμένα στελέχη και εργαζόμενους οι οποίοι να αξιολογούνται και να αξιοποιούνται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο.

➔ Σαφής προσδιορισμός καθηκόντων και ευθυνών

➔ Περιγραφή διαδικασιών ελέγχου και θέσπιση τμήματος εσωτερικού ελέγχου

➔ Διασφάλιση συμφερόντων- συναλλαγών. Αυτό μπορεί να γίνει αν κάθε συναλλαγή, αφού εκχωρηθεί στον αρμόδιο η εξουσιοδότηση γι' αυτήν, να εγκρίνεται, να εκτελείται και να καταγράφεται. (Δημιουργία συστήματος υπογραφών έγκρισης, εκταμίευσης και λογιστικής θεώρησης)

➔ Σύστημα εκπροσώπησης της εταιρίας σε τρίτους, μέσω εξουσιοδοτήσεων από τη διοίκηση στα πλαίσια των οποίων πρέπει να κινείται ο φορέας.

➔ Σύστημα παροχής πληροφοριών για έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση

➔ Επιθεώρηση εργασίας, μέσω της οποίας δίνεται η δυνατότητα για διορθωτικές κινήσεις, όπου αυτές απαιτούνται προκειμένου να διασφαλίζεται η αποδοτικότερη λειτουργία του φορέα.

1.6.3 Περιεχόμενο Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει ορισμένα υποσυστήματα τα οποία αποτελούν το περιεχόμενο του. Τα υποσυστήματα αυτά είναι τα εξής:

- (1) Οργανόγραμμα στο οποίο να προσδιορίζονται ξεκάθαρα οι ευθύνες και οι δραστηριότητες (διαχωρισμός κύριων και δευτερευουσών) κάθε τομέα
- (2) Πολιτική επίτευξης των στρατηγικών στόχων με συγκεκριμένο τρόπο δράσης και βάσει ορισμένου χρονοδιαγράμματος
- (3) Καταστατικό όπου προσδιορίζονται οι κύριοι στόχοι και το αντικείμενο εργασίας της επιχείρησης
- (4) Πολιτική αγορών και προμηθειών
- (5) Πολιτική πωλήσεων και τιμολόγησης
- (6) Πολιτική εισπράξεων
- (7) Πολιτική διαχείρισης των αποθεμάτων και προσδιορισμό του κύκλου της παραγωγικής διαδικασίας
- (8) Πολιτική διαχείρισης του χαρτοφυλακίου καθώς επίσης και των ιδίων και ξένων κεφαλαίων
- (9) Προγραμματισμό δράσης, συμπεριλαμβανομένου των τυχόν αποκλίσεων
- (10) Ολοκληρωμένο Διοικητικό Πληροφοριακό Σύστημα (M.I.S)
- (11) Άρτια οργανωμένο μηχανογραφικό σύστημα
- (12) Πολιτικές που ακολουθούνται σε ότι αφορά το ανθρώπινο δυναμικό (προσλήψεις, μισθοδοσία, εκπαίδευση, ασφάλεια-προστασία)
- (13) Πολιτική διαχείρισης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και του μηχανολογικού εξοπλισμού καθώς και τρόπους προστασίας αυτών (ασφάλεια)
- (14) Πολιτική επενδύσεων και λήψης δανείων και πολιτική αποπληρωμής αυτών
- (15) Εσωτερικό έλεγχο στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τα υποσυστήματα αυτού προκειμένου να αξιολογούνται αποτελεσματικά
- (16) Συστήματα διασφάλισης της ποιότητας των προϊόντων- υπηρεσιών (I.S.O)
- (17) Σύστημα εκχώρησης εξουσιοδοτήσεων σε στελέχη για την εσωτερική λειτουργία αλλά και για την εκπροσώπηση της εταιρίας σε τρίτους
- (18) Γενικούς κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης
- (19) Σύστημα φορολογικής ενημέρωσης (υποχρεώσεις, φοροαπαλλαγές)
- (20) Σύστημα περιβαλλοντικής προστασίας (Environmental Management Auditing Systems), σύμφωνα με τις προδιαγραφές ,I.S.O. 14001, έγκριση τυποποίησης της ευρωπαϊκής Επιτροπής 2/4/1996.

1.6.4 Χαρακτηριστικά Ενός Αποτελεσματικού Συστήματος Ελέγχου

Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τα οποία θα αναλυθούν εκτενώς παρακάτω, ώστε να είναι ικανοποιητικό είναι τα εξής:

- Οργανωτικό σχέδιο, καλά μελετημένο
- Σύστημα εξουσιοδότησης αρμοδιοτήτων
- Κατάλληλη πολιτική προσωπικού
- Αποτελεσματικό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου
- Λογιστική διάρθρωση

➤ Οργανωτικό Σχέδιο:

Για να καθιερωθεί ένα οργανωτικό σχήμα από μία επιχείρηση, πρέπει να ληφθούν υπ' όψην ποικίλοι παράγοντες που αφορούν την δομή της επιχείρησης, τον γεωγραφικό χώρο που δραστηριοποιείται, την φύση των εργασιών της κτλ. Για να επιτύχει η επιχείρηση ένα σύστημα αποτελεσματικό πρέπει να διαθέτει τέτοιο οργανωτικό σχέδιο το οποίο να διευκολύνει την εκτέλεση των διαφόρων λειτουργιών του ελέγχου. Δύο είναι τα βασικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ένα ικανοποιητικό σχέδιο: α) Να υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων μεταξύ των μελών του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και β) Να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και να εξασφαλίζει την αξιοπιστία των λογιστικών στοιχείων.

➤ Σύστημα εξουσιοδότησης Αρμοδιοτήτων:

Θα πρέπει να υπάρχει κατάλληλο λογιστικό σύστημα στο οποίο να καταχωρούνται όλες οι ευθύνες και οι αρμοδιότητες, προκειμένου να μπορούν να ελέγχονται όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο. Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διασφαλίζει τις συναλλαγές όσον

αφορά στην πραγματοποίησή τους, στην καταχώρησή τους, στην περιορισμένη πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και στην σύγκριση των υπολοίπων των βιβλίων με την απογραφή.

➤ Κατάλληλη Πολιτική Προσωπικού:

Το προσωπικό που στελεχώνει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι από τα σημαντικότερα θέματα στο οποίο πρέπει να δίνει μεγάλη σημασία κάθε επιχείρηση που στοχεύει σε ένα αποτελεσματικό σύστημα. Η επιλογή των κατάλληλων στελεχών γίνεται με την υιοθέτηση μοντέρνων πολιτικών προσωπικού και είναι μία πολύπλοκη διαδικασία που περιλάμβανε συνήθως συνέντευξη, προϋπηρεσία πολλές φορές ακόμη και εξετάσεις ώστε να διαπιστώνεται αν ο υποψήφιος είναι κατάλληλος για μία θέση στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Οι νέοι υπάλληλοι θα πρέπει να εκπαιδεύονται, εκπαίδευση που θα διαρκεί ανάλογα με την πείρα του εργαζομένου αλλά και ανάλογα με την φύση της εργασίας που πρόκειται να αναλάβει. Τέλος θα πρέπει να υπάρχει επαρκής επίβλεψη των εργαζομένων έτσι ώστε να διαπιστωθεί το επίπεδο και η ποιότητα της εκτέλεσης της εργασίας και να ληφθούν διορθωτικές αποφάσεις.

➤ Αποτελεσματικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου:

Κυρίαρχο ρόλο για την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, παίζει το προσωπικό που απασχολείται σε αυτό. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται από τον εκάστοτε ορκωτό ελεγκτή, και για να έχει θετικά αποτελέσματα η αξιολόγηση αυτή πρέπει οι εσωτερικοί ελεγκτές να διέπονται από ανεξαρτησία, δηλαδή το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εκτελεί μόνο τις εντολές του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

➤ Λογιστική Διάρθρωση:

Ένα λογιστικό σύστημα το οποίο μπορεί και μετράει την λειτουργικότητα και την αποδοτικότητα των επιμέρους λειτουργικών μονάδων αποτελεί μυστικό επιτυχίας για ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου. Στο λογιστικό σύστημα αυτό πρέπει να περιλαμβάνονται:

α) ένα διάγραμμα λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, β) Περιγραφή θέσεων, δηλαδή μία πλήρης περιγραφή εργασίας που να δίνει πληροφορίες για τον ρόλο της θέσης στην επιχείρηση, γ) Πρωτοβάθμιους λογαριασμούς ελέγχου (χρεώστες, πιστωτές, εμπορεύματα) και αναλυτικά καθολικά. Για να διαχωρίζονται καλύτερα οι ευθύνες και να αποφεύγονται λάθη θα πρέπει το Γενικό καθολικό και το Αναλυτικό καθολικό να συμπληρώνονται από ξεχωριστά πρόσωπα. δ) Αριθμημένα εσωτερικά έγγραφα, θεωρημένα τα οποία να ελέγχονται σε τακτά χρονικά διαστήματα ε) Έλεγχος στα εισερχόμενα στοιχεία και στις διαδικασίες επεξεργασίας αυτών.

1.6.5 Αξιολόγηση Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να αξιολογείται έτσι ώστε να εξάγουμε αποτελέσματα σχετικά με την αποδοτικότητά του. Για να είναι λοιπόν αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει καταρχήν να διέπεται από ανεξαρτησία. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι αναγκαίο να υποστηρίζονται από τη διοίκηση της επιχείρησης, μέσα σε ένα κλίμα καλής επικοινωνίας και συνεργασίας. Πρέπει επίσης να έχουν πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία του φορέα και να μην δέχονται παρεμβάσεις από τρίτους που θα μπορούσαν να “δηλητηριάσουν” την διεκπεραίωση της διαδικασίας του ελέγχου. Ο διευθυντής του εσωτερικού ελέγχου εισηγείται στη διοίκηση της επιχείρησης και συμμετέχει σε θέματα που αφορούν τον έλεγχο που έχει φέρει εις πέρας.

Η αντικειμενικότητα που πρέπει να διέπει τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι ακόμη ένα στοιχείο που οδηγεί στην καλύτερη απόδοση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου κι αυτό γιατί τα αποτελέσματα του ελέγχου προέρχονται από ανιδιοτελή κρίση των εσωτερικών ελεγκτών χωρίς αυτοί να καθοδηγούνται από οποιαδήποτε συμφέροντα.

Κάθε επιχείρηση στηρίζεται στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, του οποίου αρμοδιότητα είναι να αποκαλύπτει και να προλαμβάνει ατασθαλίες και αδυναμίες του φορέα. Έτσι για να καλύπτει τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις της και να έχει μια καλύτερη εικόνα της οικονομικής της κατάστασης, χρησιμοποιεί τις εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου καθώς επίσης και τις οδηγίες-συμβουλές του εσωτερικού ελεγκτή.

Το να φτάσει μια επιχείρηση στα όρια της πτώχευσης λόγω απουσίας ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι ένα γεγονός που αφορά όλο το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και ιδιαίτερα το ανθρώπινο δυναμικό. Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι η στήριξη από τη μεριά της επιχείρησης και η συνεργασία του εσωτερικού ελεγκτή με όλους τους εργαζομένους συμφέρει και τα δύο μέρη αφού θα έχει θετικά αποτελέσματα για όλους. Για να είναι λοιπόν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποδοτικό πρέπει ο χαρακτήρας του να είναι συμβουλευτικός, να παρέχει υπηρεσίες υψηλών προδιαγραφών, να υποστηρίζεται από την διοίκηση αλλά και από όλους τους εργαζομένους και να διέπεται από ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.

Τέλος, για να διεκπεραιωθεί η αξιολόγηση- μελέτη του εσωτερικού ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να συλλέξει εκείνες τις πληροφορίες που θα του φανούν χρήσιμες προκειμένου να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με το αν υπάρχει αποδοτικός εσωτερικός έλεγχος στις λειτουργίες της επιχείρησης. Οι πηγές από τις οποίες θα αντλήσει τις απαραίτητες για τη δουλειά του πληροφορίες προέρχονται από το εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης και αφορούν φακέλους ελέγχων προηγούμενων χρήσεων, το καταστατικό της επιχείρησης, συζητήσεις- συνεντεύξεις με το προσωπικό και τα στελέχη, επιθεώρηση και παρατήρηση των διαδικασιών και των λειτουργιών του φορέα, εγχειρίδια περιγραφής των καθηκόντων κάθε εργαζόμενου και οργανογράμματα βάσει των οποίων θα φαίνεται η οργάνωση του λογιστηρίου.

1.6.6 Έκταση Και Χρόνος Μελέτης Ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο χρόνος που απαιτείται για να διεκπεραιωθεί ο εσωτερικός έλεγχος σε μία οικονομική μονάδα εξαρτάται από ποικίλους παράγοντες που έχουν να κάνουν με τη δομή και τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης που εξετάζεται. Το χρονικό διάστημα, από την έναρξη μέχρι και τη λήξη του ελέγχου εξαρτάται κυρίως από το μέγεθος της επιχείρησης, μιας και μια μεγάλου μεγέθους επιχείρηση έχει την ανάγκη ύπαρξης ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου ενώ μια μικρή μπορεί απλώς να αρκείται στον ουσιαστικό έλεγχο του ιδιοκτήτη της, γεγονός που πρέπει να ληφθεί υπόψη από τον ορκωτό ελεγκτή κατά τη διαδικασία αξιολόγησης του ελέγχου. Συνήθως το πρόβλημα υπάρχει στις μεσαίου μεγέθους

επιχειρήσεις, όπου ενώ χρειάζονται αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο, δεν υπάρχει οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου λόγω οικονομικής κατάστασης και έλλειψης πείρας. Έτσι, σε αυτή την περίπτωση η αξιολόγησή του αποτελεί δύσκολη ενέργεια.

Άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την έκταση του ελέγχου είναι η ηλικία της επιχείρησης, η ύπαρξη ή μη τμήματος εσωτερικών ελέγχων και το πότε έγινε ο τελευταίος εσωτερικός έλεγχος και πόσο διήρκεσε. Η μελέτη και η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου ανήκουν στη συνολική ελεγκτική διαδικασία, η οποία ολοκληρώνεται πριν το κλείσιμο των βιβλίων της επιχείρησης.

1.6.7 Αδυναμίες Του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Μία από τις σημαντικότερες δυσκολίες που συναντά κανείς στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου είναι η “τραμπάλα” κόστους- ωφέλειας. Για να επιτευχθούν οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου πρέπει πρώτα να μετρηθεί το κόστος και η ωφέλεια που θα προκύψουν από αυτόν, και η ωφέλεια θα πρέπει να ξεπερνά το κόστος της διαδικασίας του ελέγχου. Αν και τα στοιχεία αυτά είναι δύσκολο να μετρηθούν επακριβώς, πρέπει να γίνονται εκτιμήσεις γι' αυτά και πάντα να γίνονται συγκρίσεις μεταξύ τους.

Επίσης άλλη μία αδυναμία αφορά τον ανθρώπινο παράγοντα κι αυτό γιατί μπορεί κάποιος να μην τηρεί τις βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης οι λάθος εκτιμήσεις, οι απροσεξίες και πολλές φορές οι λανθασμένες εντολές- οδηγίες μπορούν να αποβούν μοιραίες για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

1.7 Φύλλα Εργασίας⁷

Με τον όρο φύλλα εργασίας αναφερόμαστε σε διάφορες καταστάσεις, πίνακες και εκθέσεις τα οποία περιλαμβάνουν ταξινομημένες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που έχει συλλέξει ο ελεγκτής κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Επίσης, τα διάφορα έγγραφα που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής (οργανόγραμμα, ερωτηματολόγια, πρακτικά κτλ) θεωρούνται κι αυτά φύλλα εργασίας.

⁷ http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2011/KapetanakisNikolaos,MarinakisEleutherios/attached-document-1305195208-71755-29498/kapetanakis_marinakis2011.pdf, σελίδες 114-117
Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Έκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2005

1.7.1 Σκοπός των Φύλλων Εργασίας

Ουσιαστικά τα φύλλα εργασίας βοηθούν στη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, κι αυτό γιατί διευκολύνουν τον καταμερισμό της εργασίας μεταξύ των ελεγκτικών μελών και αποτελούν τη βάση αξιολόγησης των τελευταίων. Βασικός στόχος των φύλλων εργασίας είναι να διευκολύνουν την σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου αλλά και να εξυπηρετούν επαναλαμβανόμενους ελέγχους. Τέλος αποσκοπούν στο να μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά, είτε για την εκπαίδευση νέων υπαλλήλων είτε σαν αποδεικτικά στοιχεία σε δίκες εάν αυτό χρειαστεί.

1.7.2 Κατηγορίες Φύλλων Εργασίας:

- Σχέδια ελέγχου, φύλλα ημερήσιας διάταξης, ερωτηματολόγια
- Πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο
- Διορθωτικές ημερολογιακές εγγραφές, εγγραφές αταξινόμησης
- Πίνακες τεκμηρίωσης, αναλύσεις και φύλλα υπολογιστικής εργασίας
- Αντίγραφα πρακτικών Δ.Σ.
- Ενημερωτικές επιστολές πελάτη και δικηγόρου

1.7.3 Χαρακτηριστικά φύλλων εργασίας

Τα Φύλλα εργασίας θα πρέπει να πληρούν κάποιες προϋποθέσεις ώστε η σύνταξή τους να γίνεται με τον σωστό τρόπο και να είναι κοινά αποδεκτή. Δύο βασικοί κανόνες που πρέπει να τηρούνται κατά την σύνταξη των φύλλων εργασίας είναι οι εξής:

α) Τυποποίηση, που σημαίνει πως θα πρέπει να υπάρχουν τυποποιημένα χαρακτηριστικά όσον αφορά τις επικεφαλίδες, την σελιδοποίηση, τα σύμβολα. Επίσης θα πρέπει να αναφέρεται ο σκοπός του ελέγχου και η μέθοδος και η διαδικασία που ακολουθήθηκε.

β) Ποιότητα, που σημαίνει πως τα φύλλα πρέπει να είναι καθαρογραμμένα, ευανάγνωστα, ομοιογενή, σαφή και ακριβή, η σύνταξή τους να είναι σωστή και να αναφέρονται πάντα οι πηγές των στοιχείων που παρουσιάζονται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΥΚΛΟΣ ΑΓΟΡΩΝ-ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Αποθέματα⁸

Οι συνθήκες που επικρατούν, σύμφωνα με τα σημερινά δεδομένα, στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν επιβάλλει στις επιχειρήσεις να αναζητούν όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερους τρόπους διαχείρισης των αποθεμάτων τους. Σ' ένα επιχειρησιακό περιβάλλον όπου πλέον οι πελάτες απαιτούν τα προϊόντα άμεσα, η πολιτική αποθεμάτων που ακολουθεί μία επιχείρηση είναι ζωτικής σημασίας γι' αυτήν και επιδρά στον επιχειρηματικό κύκλο. Τα αποθέματα χρησιμοποιούνται για να καλύψουν την μελλοντική ζήτηση και πολλές φορές μπορεί να παρατηρηθεί συσσώρευση αυτών λόγω οικονομικών κλίμακας, διακυμάνσεων της ζήτησης κτλ.

Ο καλύτερος συνδυασμός που θα είχε θετικά αποτελέσματα για μια επιχείρηση επιτυγχάνεται από την βελτιστοποίηση της εφοδιαστικής αλυσίδας σε συνδυασμό με την ελαχιστοποίηση του κόστους αποθεμάτων. Σε κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει περιλαμβάνονται και σύγχρονα συστήματα επεξεργασίας πληροφοριών που θα βοηθούν στη μείωση του κόστους. Συνήθως το ερώτημα που απασχολεί τις επιχειρήσεις είναι “πόσο απόθεμα πρέπει να έχουμε διαθέσιμο και σε ποιό κόστος;” Όσο αφορά το “πόσο” έχουμε δύο εναλλακτικές ακραίες λύσεις.

Η πρώτη λύση απαντά “πολύ” έτσι ώστε να υπάρχει η σιγουριά ότι η επιχείρηση δεν θα μείνει ποτέ χωρίς απόθεμα κι έτσι θα μπορεί να καλύπτει την μελλοντική ζήτηση. Σ' αυτήν την περίπτωση έχουμε υψηλό κόστος αποθεματοποίησης αλλά μικρό κόστος διαχείρισης. Η δεύτερη λύση απαντά “καθόλου ή πολύ λίγο” (just-in-time), περίπτωση στην οποία το κόστος αποθεματοποίησης είναι μικρό ενώ το κόστος διαχείρισης μεγάλο. Συνήθως παρατηρείται έλλειψη αποθεμάτων στο χρονικό διάστημα από τη στιγμή που γίνεται η παραγγελία μέχρι τη στιγμή που θα γίνει η παραλαβή της. Έτσι αν η επιχείρηση εξασφαλίσει

⁸ Άγγελος Α. Τσακλάγκανος, Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2005
Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση

το σωστό επίπεδο και ποιότητα αποθέματος, οι πελάτες της θα μείνουν ικανοποιημένοι χωρίς να χρειαστεί να ακυρώσουν κάποια παραγγελία ή να περιμένουν μεγάλο διάστημα.

Κάθε επιχείρηση πρέπει έχει υπόψη τα κόστη τα οποία θα αναλάβει ώστε η πολιτική διαχείρισης των αποθεμάτων της να είναι αποτελεσματική. Τα κόστη αυτά περιλαμβάνουν το κόστος διατήρησης, το κόστος παραγγελίας (μεταφορά, έλεγχοι, επιστροφές, εργατικά κ.α.), το κόστος παραλαβής και το κόστος αποθήκευσης (εργατικά, πάγια, απόσβεση χώρου, κεφάλαιο κ.α.). Για να πετύχει η επιχείρηση ένα υψηλό επίπεδο εξυπηρέτησης σε συνδυασμό με χαμηλό κόστος αποθεμάτων πρέπει να ελέγχονται όλες οι λειτουργίες που αφορούν την εφοδιαστική αλυσίδα (επιλογή προμηθευτών, αποθήκευση, διανομή, λήψη παραγγελίας, ο “νεκρός χρόνος” του προμηθευτή, ο σχεδιασμός αναπλήρωσης του προϊόντος). Για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος πρέπει να εξετάζονται χωριστά α) η επιλογή και η εφαρμογή μιας πολιτικής αποθεμάτων, β) η μέτρηση και ο έλεγχος των παραμέτρων της. Στο τελικό στάδιο της αξιολόγησης πρέπει να μετράται η απόδοση κάθε μιας λειτουργίας χωριστά σε συνάρτηση με τον αρχικό στόχο.

2.1.1 Ορισμός Αποθεμάτων

Αποθέματα είναι η ποσότητα οποιουδήποτε οικονομικού μέσου ή πόρου, υλικού ή όχι⁹, η οποία παραμένει προσωρινά αχρησιμοποίητη μέχρις ότου υπάρξει μελλοντική ζήτηση για αυτή κι έτσι χρησιμοποιείται σε δεδομένη χρονική στιγμή με σκοπό την αποτελεσματική λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας.

2.1.2 Ρόλος Των Αποθεμάτων- Σημασία Διαχείρισης Τους¹⁰

Τα αποθέματα αποτελούν βασικό στοιχείο κάθε επιχείρησης κι αυτό γιατί καθορίζουν σε

⁹ Ο ορισμός του αποθέματος είναι γενικός και δεν περιορίζεται μόνο σε υλικά αγαθά (πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα, τελικά προϊόντα) αλλά καλύπτει ένα ευρύ φάσμα οικονομικών φαινομένων (ανθρώπινο δυναμικό, μηχανές και άλλα μέσα που καλύπτουν την μελλοντική ζήτηση για προϊόντα ή υπηρεσίες)

¹⁰ Συστήματα Αποθεμάτων- Θεωρία και Εφαρμογές, Κώστα Ν. Δερβιτσιώτη, Εκδοτικός Οίκος αφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1985

μεγάλο ποσοστό την ομαλή λειτουργία του παραγωγικού της συστήματος. Έτσι λόγω του πρωταρχικού τους αυτού ρόλου γίνεται αντιληπτό ότι ο έλεγχος, η οργάνωση και η σωστή διαχείριση τους είναι από τις σημαντικότερες λειτουργίες μιας επιχείρησης. Η φιλοσοφία της διαχείρισης των αποθεμάτων έχει σαν σκοπό την αλληλοσύνδεση όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που συμπεριλαμβάνονται στον κύκλο των αποθεμάτων, από τον προμηθευτή μέχρι και τον πελάτη.

Ένα σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων έχει σκοπό τον καθορισμό του πότε πρέπει να γίνει η παραγγελία των αγαθών και πόσο μεγάλη θα είναι η παραγγελία αυτή. Για να είναι ένα σύστημα αποτελεσματικό και να οδηγεί στην ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας πρέπει να ελαχιστοποιεί το κόστος εξοικονομώντας ταυτόχρονα πόρους γι' αυτήν. Τα αποθέματα δημιουργούνται είτε γιατί υπάρχει η ανάγκη ύπαρξής τους έτσι ώστε να έχουμε όσο το δυνατόν λιγότερα προβλήματα στην αλληλεπίδραση ζήτησης-προσφοράς, δηλαδή για να προλάβουμε έκτακτες καταστάσεις που αφορούν την ζήτηση και την προσφορά του εκάστοτε αγαθού, είτε λόγω κακού προγραμματισμού ή απρόβλεπτων γεγονότων.

Για να λειτουργεί σωστά ένα σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις, να ακολουθεί συγκεκριμένα βήματα και να έχει συγκεκριμένους στόχους. Οι στόχοι που θα πρέπει να επιτευχθούν περιλαμβάνουν θέματα όπως (α)* την ύπαρξη της αναγκαίας ποσότητας αποθεμάτων που να μπορεί να καλύψει τυχόν μελλοντική ζήτηση. (β)* τα κεφάλαια της οικονομικής μονάδας, τα οποία πρέπει να αξιοποιούνται όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά (γ)* την ελαχιστοποίηση του κόστους που προέρχεται από λειτουργίες όπως για παράδειγμα το κόστος αποθήκευσης.

Οι ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα για τους ακόλουθους λόγους:

- Τα αποθέματα είναι από τα σπουδαιότερα στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης και επηρεάζεται περισσότερο από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο όταν γίνονται σημαντική λάθη
- Λόγω του πληθωρισμού, οι τιμές των αποθεμάτων παρουσιάζουν αυξομειώσεις, πράγμα που περικλείει πολλούς επιχειρηματικούς κινδύνους
- Επηρεάζουν άμεσα το κόστος πωληθέντων και το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης
- Χρειάζεται πολύς κόπος και χρόνος ώστε να εξακριβωθεί και να επαληθευτεί η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων
- Εξακριβώνοντας την πραγματική τους αξία, δίνεται η δυνατότητα να παρουσιαστεί μια

αληθινή εικόνα στον ισολογισμό

2.1.3 Είδη Αποθεμάτων¹¹

- αποθέματα για συνεχή ροή ή αποθέματα “αγωγού” , σε περιπτώσεις όπου απαιτείται χρόνος για την κάλυψη των παραγγελιών λόγω γεωγραφικής περιοχής υπάρχουν τα εν λόγω αποθέματα για να καλύπτουν τη ζήτηση στο χρονικό διάστημα που η παραγγελία βρίσκεται καθ' οδόν. Τα αποθέματα αυτά διατηρούνται για την εξασφάλιση της συνεχούς ροής.
- αποθέματα οικονομικής παραγγελίας , όπου για κάθε ανανέωση προσδιορίζεται το μέγεθος της παραγγελίας έτσι ώστε να εξισορροπείται το κόστος από υπερβολικά αποθέματα και συχνές παραγγελίες.
- αποθέματα ασφαλείας, τα οποία υπάρχουν στην επιχείρηση για να αποφευχθούν δυσμενείς επιπτώσεις εξ' αιτίας των αποκλίσεων που δημιουργούνται όταν προηγουμένως έχουν γίνει εκτιμήσεις για την μελλοντική ζήτηση, τον ρυθμό παραγωγής κτλ. Είναι προφανές ότι η διατήρηση αποθεμάτων ασφαλείας έχει νόημα μόνο σε περιπτώσεις σχετικά αυξημένης αβεβαιότητας ζήτησης. Το βασικό μοντέλο αποθεμάτων αναφέρεται στην περίπτωση γνωστής ,σταθερής ζήτησης του αποθέματος καθώς και γνωστού και σταθερού χρόνου εκτέλεσης παραγγελιών. Στην πράξη συνήθως παρουσιάζονται διακυμάνσεις τόσο στη ζήτηση όσο και στο χρόνο υστέρησης που αντιμετωπίζονται με τα αποθέματα ασφαλείας. Οι διακυμάνσεις αυτές οφείλονται τόσο σε εσωτερικούς όσο και εξωτερικούς παράγοντες. Τα αποθέματα ασφαλείας εξασφαλίζουν ότι η ζήτηση θα ικανοποιείται έγκαιρα αν η ζήτηση του αποθέματος ξεπεράσει τον μέσο ρυθμό που προβλέπεται για το χρόνο υστέρησης. Η ύπαρξη αποθεμάτων ασφαλείας συνεπάγεται ένα κόστος αποθεματοποίησης που οφείλεται στη δέσμευση κεφαλαίων, στη δαπάνη της αποθήκευσης και στον κίνδυνο φθοράς ή απαξίωσης των αποθεμάτων, αλλά και ένα όφελος από την εξουδετέρωση του κινδύνου μιας κατάστασης έλλειψης αποθέματος. Αν η ζήτηση είναι αβέβαιη τότε μέσα στο χρόνο υστέρησης μπορεί να ζητηθεί ποσότητα που να υπερβαίνει το απόθεμα που απομένει. Έτσι ένα μέρος της ζήτησης δεν θα ικανοποιηθεί και θα υπάρξει περίοδος έλλειψης αποθέματος. Για την αντιμετώπιση αυτών των προβλημάτων χρησιμοποιείται το απόθεμα

¹¹ *Συστήματα Αποθεμάτων- Θεωρία και Εφαρμογές, Κώστα Ν. Δερβιτσιώτη, Εκδοτικός Οίκος αφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1985*

ασφαλείας. Ο καθορισμός αυτού βασίζεται στην έννοια του κόστους του αποθέματος. Το κόστος αυτό είναι συνάρτηση του κόστους αποθεματοποίησης μειωμένου κατά την ωφέλεια που προκύπτει από την εξουδετέρωση του κινδύνου έλλειψης αποθέματος.

- αποθέματα διάζευξης ή σχετικής ανεξαρτησίας, τα οποία χρησιμοποιούνται για να ανεξαρτητοποιήσουν διαδοχικά στάδια παραγωγής έτσι ώστε σε περίπτωση βλάβης του ενός σταδίου το δεύτερο στάδιο να μπορεί να λειτουργεί κανονικά.
- Αποθέματα που η ζήτηση γι' αυτά εντοπίζεται σε μία περιορισμένη χρονική περίοδο. Η περίπτωση εμφανίζεται σε αποθέματα μη διατηρήσιμων υλικών, προϊόντων μόδας, ανταλλακτικών και έντονα εποχικών προϊόντων. Εποχικά αποθέματα, δημιουργούνται όταν η παραγωγή υπερκαλύπτει τη ζήτηση και διατηρούνται για να καλύπτουν τη ζήτηση όταν αυτή ξεπερνά τα όρια της παραγωγικής δυναμικότητας, άρα χρησιμοποιούνται για την εξομάλυνση του ρυθμού παραγωγής. Πρόκειται για μία ειδική περίπτωση του προβλήματος διαχείρισης αποθεμάτων που χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα. Το πρόβλημα στα αποθέματα αυτού του είδους (των οποίων τη ζήτηση χαρακτηρίζει αβεβαιότητα) το δημιουργεί το κόστος υπεραποθεματοποίησης ή υποαποθεματοποίησης. Και τα δύο αυτά γεγονότα συνδέονται με κάποια πιθανότητα να συμβούν, που είναι συνάρτηση της ζήτησης. Οι επιχειρήσεις λοιπόν, εκτός από ένα μέρος της ζήτησης, το οποίο μπορεί να είναι γνωστό, πολλές φορές έχουν να αντιμετωπίσουν συνθήκες απρόβλεπτα αυξημένη ζήτησης. Για να μπορέσουν λοιπόν να ικανοποιήσουν την επιπλέον αυτή ζήτηση και να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους, αναγκάζονται να διατηρούν ποσότητες αποθεμάτων ασφαλείας.
- αποθέματα για διάφορους άλλους λόγους όπως για παράδειγμα η κερδοσκοπία ή οι επιπτώσεις του πληθωρισμού.

2.1.4 Έλεγχος Αποθεμάτων – Διαχείριση Αποθεμάτων¹²

Τα αποθέματα αποτελούν συστατικό στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού και ορίζονται ως περιουσιακά στοιχεία τα οποία προορίζονται να καλύψουν την μελλοντική ζήτηση. Έχουν μεγάλη σημασία για κάθε επιχείρηση γι' αυτό και ο εσωτερικός έλεγχος δίνει μεγάλη σημασία στο θέμα των αποθεμάτων κι αυτό γιατί είτε τυχόν ελλείψεις είτε τυχόν

1 2 <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Bcv4WQm7gqs%3D&tabid=380&mid=1921>
http://www.tex.unipi.gr/undergraduate/notes/diax_ylikon/handle.pdf

πλεονασμοί δημιουργούν σοβαρά προβλήματα.

Στην περίπτωση της υπεραποθεματοποίησης, η επιχείρηση επιβαρύνεται με επιπλέον κόστος εξαιτίας της ανάγκης διατήρησης-φύλαξης των επιπλέον αποθεμάτων. Από την άλλη στην περίπτωση της υποαποθεματοποίησης, η επιχείρηση ουσιαστικά δεν είναι σε θέση -λόγω έλλειψης αποθεμάτων- να καλύψει την μελλοντική ζήτηση, άρα χάνει την δυνατότητα δημιουργίας κερδών- κέρδη που θα είχε αν τα αποθέματά της ήταν στο επιθυμητό ύψος (κόστος ευκαιρίας).

Παρατηρείται λοιπόν πως ο έλεγχος των αποθεμάτων θα πρέπει να αποτελεί μία από τις σημαντικότερες λειτουργίες μιας επιχείρησης, καθώς καθορίζει την επιτυχία της όποιας επιχειρηματικής προσπάθειας και επηρεάζει το κόστος πωληθέντων άρα και το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης και την εικόνα του ισολογισμού της.

Η διαχείριση των αποθεμάτων είναι μία λειτουργία η οποία απαιτεί ένα πρόγραμμα ελέγχου το οποίο δύναται να προσφέρει ποικίλες λύσεις σε πολύπλοκες διαδικασίες. Ο έλεγχος θα πρέπει να αποτελείται τόσο από ποιοτικούς όσο και από ποσοτικούς παράγοντες.

Οι ποιοτικοί στόχοι έχουν να κάνουν με την εκπαίδευση- ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού, με τις σχέσεις που έχει η επιχείρηση με τους προμηθευτές της και με την θεμελίωση μίας πλήρους και οργανωμένης δομής της επιχείρησης. Οι ποσοτικοί στόχοι αφορούν την μείωση του τυχόν πλεονάσματος που μπορεί να υπάρχει μετά την απογραφή, την αύξηση της παραγωγικότητας και την μείωση τυχόν λαθών και ατασθαλιών.

Οι ποιοτικοί στόχοι είναι δύσκολο να επιβληθούν κι αυτό γιατί είναι υποκειμενικοί και εξαρτώνται από την προσωπική κρίση του καθενός. Από την άλλη οι ποσοτικοί στόχοι είναι αντικειμενικοί και εξετάζονται συχνά προκείμενου να παρέχουν πληροφορίες για το ποια θα πρέπει να είναι η δράση της επιχείρησης, κι αυτό γιατί αφορούν καθημερινές λειτουργίες της επιχείρησης.

Για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος πρέπει τα στοιχεία και οι πληροφορίες που συλλέγονται να είναι ακριβή και έγκυρα. Επίσης οι αναφορές αξιολόγησης παίζουν σημαντικό ρόλο στον έλεγχο κι αυτό γιατί παρέχουν πληροφορίες και στατιστικές μελέτες μείζονος σημασίας για την διοίκηση η οποία με τη σειρά της τις χρησιμοποιεί για να βελτιώνει τις επιχειρηματικές τη απολιτικές και αποφάσεις.

Όσο αφορά τους ποσοτικούς στόχους, παρακάτω ταξινομούνται επακριβώς τα σημεία

στα οποία πρέπει να δίνεται προσοχή από τους αρμόδιους:

- Έλεγχος παραγωγής, δηλαδή έλεγχος για το αν χρησιμοποιούνται πλήρως το ανθρώπινο δυναμικό και οι διαθέσιμοι πόροι και προσκόλληση στο πρόγραμμα που έχει σχεδιαστεί.
- Έλεγχος απογραφής, όπου τα στοιχεία πρέπει να είναι ακριβή, τα αποθέματα πρέπει να είναι διαθέσιμα και ο εφοδιασμός κατάλληλος.
- Αγορές, όπου πρέπει να δίνεται προσοχή στην ποιότητα των προϊόντων που προμηθεύεται η εταιρία καθώς επίσης και στον τρόπο-χρόνο που αυτά μεταφέρονται. Επίσης εξετάζεται αν υπάρχουν υποκατάστατα προϊόντα το κόστος των οποίων είναι χαμηλότερο, προσφέρουν όμως την ίδια ποιότητα.
- Διανομή. Εδώ δίνεται βάση στα κόστη μεταφοράς, στον χρονοδιάγραμμα, στα οχήματα που διαθέτει η επιχείρηση γι' αυτό το σκοπό και στο σύστημα εξυπηρέτησης του πελάτη.
- Αποθήκευση η οποία περιλαμβάνει το χώρο που απαιτείται, την σωστή τοποθεσία, τα ακριβή στοιχεία και την κατάλληλη τοποθέτηση των προϊόντων

Εύκολα αντιλαμβάνεται κανείς ότι τα αποθέματα παίζουν τον ρόλο ρυθμιστή στις παρακάτω σχέσεις: Προμηθευτή-προμηθειών, προμηθειών-παραγωγής, παραγωγής-Marketing, Marketing-διανομής, διανομής-εμπόρου και εμπόρου-πελάτη.

Παράδειγμα Διαχείρισης Αποθεμάτων¹³:

Μια βιομηχανική εταιρία χρησιμοποιεί μια πρώτη ύλη για την παραγωγή των προϊόντων της.

Ο ρυθμός με τον οποίο καταναλώνει αυτήν την πρώτη ύλη είναι σταθερός και ίσος με 200 τόνους τον μήνα. Η τιμή αγοράς ενός τόνου πρώτης ύλης είναι 30 ευρώ, η δε μεταφορά της πρώτης ύλης κοστίζει 12 ευρώ ανά παραγγελία (ανεξαρτήτως ποσότητας). Η παράδοση της πρώτης ύλης από τον προμηθευτή είναι άμεση. Για την αποθήκευση της πρώτης ύλης που δεν καταναλώνεται μέσα στον μήνα η εταιρία πληρώνει ενοίκιο και ασφάλιστρα συνολικού ύψους 0,75 ευρώ ανά τόνο τον μήνα. Ζητείται να βρεθεί η άριστη πολιτική παραγγελιών, ώστε να ελαχιστοποιηθεί το συνολικό κόστος των αποθεμάτων, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι πρέπει πάντα να υπάρχουν τα απαραίτητα αποθέματα ώστε να μην διακοπεί η παραγωγή.

¹ 3 Διοικητική Επιστήμη, Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων στην Κοινωνία της Πληροφορίας, Γρηγόρης Πραστάκος, Β' Έκδοση, Αθήνα 2006, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Σελ 111-115

Λύση:

Μας ενδιαφέρει να προσδιορίσουμε: α) την συχνότητα των παραγγελιών της πρώτης ύλης και β) το ύψος της κάθε παραγγελίας.

Έστω Q η ποσότητα παραγγελίας σε τόνους και T το χρονικό διάστημα μεταξύ δύο παραγγελιών σε μήνες. Σημειώνουμε ότι δεν υπάρχει ανάγκη για απόθεμα ασφαλείας εφόσον η ζήτηση είναι γνωστή και η παράδοση της πρώτης ύλης είναι άμεση.

Προχωρώντας στη διατύπωση του μοντέλου εξετάζουμε καταρχάς τους συντελεστές του κόστους. Προηγουμένως θα ορίσουμε ορισμένες μεταβλητές ή σταθερές του προβλήματος:

ζ = η μηνιαία ζήτηση σε τόνους = 200

Z = η ετήσια ζήτηση σε τόνους = 2400

K = το κόστος μεταφοράς ανά παραγγελία = 12

a = το κόστος αγοράς ανά τόνο = 30

h = το κόστος αποθήκευσης ανά τόνο το μήνα = 0,75

Q = το ύψος παραγγελίας σε τόνους =

T = το χρονικό διάστημα μεταξύ δύο παραγγελιών σε μήνες

x = ο αριθμός των παραγγελιών σε ένα χρόνο

Θ = το συνολικό ετήσιο κόστος αποθεμάτων

M = το μέσο μηνιαίο συνολικό κόστος αποθεμάτων

Επομένως το συνολικό ετήσιο κόστος ισούται με: $\Theta = x[(\text{κόστος μιας παραγγελίας}) + (\text{κόστος μιας αποθήκευσης})]$.

Το κόστος κάθε παραγγελίας αποτελείται με τη σειρά του από δύο συντελεστές, το σταθερό κόστος και το μεταβλητό. Άρα: Κόστος μια παραγγελίας = $K + aQ$

Το κόστος αποθήκευσης ισούται με το μέσο ύψος της αποθήκης επί το μοναδιαίο

κόστος. Επομένως: Κόστος αποθήκευσης: $h(QT)/2$

Ο αριθμός παραγγελιών σε ένα χρόνο ισούται με το κλάσμα της συνολικής ετήσιας ζήτησης διά του ύψους της κάθε παραγγελίας. Άρα: $x = Z/Q$. Μπορούμε εύκολα να διαπιστώσουμε ότι $T = Q/\zeta$. Αντικαθιστούμε και έχουμε: $\Theta = [(ZK)/Q] + aZ + [(hZQ)/(2\zeta)]$ (1) και μέσο μηνιαίο κόστος: $M = [(\zeta K)/Q] + a\zeta + [(hQ)/2]$ (2)

Από την μορφή της συνάρτησης M προκύπτει ότι παρουσιάζει ένα ελάχιστο σημείο όπου η πρώτη παράγωγος είναι μηδέν. Επομένως: $dM(Q)/dQ = -(\zeta K)/(Q^2) + (h/2) = 0$

Επιλύοντας αυτή την εξίσωση προσδιορίζουμε την άριστη ποσότητα παραγγελίας: $Q^* = (2K\zeta/h)^{1/2} = 80$ τόνοι και $T^* = (Q/\zeta) = 0,4$ μήνες $M^* = 6.060$ ευρώ

Άρα η άριστη πολιτική παραγγελιών είναι: Να γίνεται καινούρια παραγγελία κάθε περίπου 12 ημέρες, ύψους 80 τόνων. Με αυτή την πολιτική το συνολικό μηνιαίο κόστος θα ελαχιστοποιηθεί στο ποσό των 6.060 ευρώ.

2.1.4.1 Αντικειμενικοί Στόχοι Του Ελέγχου Αποθεμάτων¹⁴

Κάθε επιχείρηση υιοθετεί κάποια μέτρα εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων της έκταση των οποίων εξαρτάται από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, από την κουλτούρα της και από την σημαντικότητα των αποθεμάτων ως προς την καλύτερη λειτουργία της. Οι βασικοί στόχοι που πρέπει να εκπληρωθούν στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- Εκτίμηση της κατάστασης των αποθεμάτων
- Επιβεβαίωση της ιδιοκτησίας των εμφανιζόμενων αποθεμάτων
- Αξιολόγηση του εξωτερικού ελέγχου
- Επαλήθευση της αξίας των αποθεμάτων, όπως αυτή αναγράφεται στον ισολογισμό

- Έλεγχος της εγκυρότητας των μεθόδων αποτίμησης και κοστολόγησης
- Εκτίμηση του κόστους πωληθέντων κάθε περιόδου

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω ένας από τους βασικότερους στόχους του ελέγχου των αποθεμάτων είναι διαπιστώσει αν υπάρχουν στην επιχείρηση επαρκή αποθέματα και να εξετάσει την ποιότητα αυτών. Στη συνέχεια εξετάζεται η τυχόν ύπαρξη υπερβολικής αποθεματοποίησης και τελικά ελέγχεται η πραγματική εικόνα των αποθεμάτων και διαπιστώνεται αν υπάρχουν λάθη. Για να αποκαλυφθούν ατασθαλίες και απάτες πρέπει να παρακολουθούνται η διακίνηση των αποθεμάτων και οι λειτουργίες της επιχείρησης που αφορούν τα αποθέματα (προμηθειών, παραλαβών, αποθήκευσης και λογιστηρίου), οι οποίες πρέπει να είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους.

Τμήμα προμηθειών: Δίνει αντίγραφα των εντολών για αγορές στα γραφεία παραλαβών, αποθήκης και στο λογιστήριο για να γίνονται οι απαραίτητες εγγραφές.

Τμήμα παραλαβών: Ελέγχει τις ποσότητες που παραλαμβάνει και εξετάζει την ποιότητά τους. Στη συνέχεια προωθεί τα αγαθά που παρέλαβε στις αποθήκες μαζί με την έκθεση παραλαβής που έχει συντάξει.

Τμήμα αποθήκης: Παραλαμβάνει τα αγαθά, τα καταμετρά και στη συνέχεια τα καταχωρεί στο βιβλίο της αποθήκης. Επίσης εκδίδει δελτίο εισαγωγής των παραληφθέντων αγαθών με ημερομηνία το οποίο και στέλνει στο λογιστήριο. Ο αποθηκάριος έχει την ευθύνη φύλαξης και συντήρησης των αγαθών και σε περίπτωση που το αγαθό βγει προς τα έξω, λόγω πωλήσεων για παράδειγμα, πρέπει να εκδίδεται δελτίο εξαγωγής, μετά από εντολή του τμήματος πωλήσεων, το οποίο εκδίδει και το τιμολόγιο. Η καταχώρηση εισαγωγής ή εξαγωγής των αγαθών στο βιβλίο της αποθήκης μπορεί να γίνει σε ημερήσια βάση και στη συνέχεια τα συγκεντρωτικά δεδομένα μεταφέρονται στο βιβλίο της αποθήκης.

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τον χώρο αποθήκευσης ώστε να διαπιστώνει αν η φύλαξη των αγαθών γίνεται στο κατάλληλο μέρος και αν υπάρχει επαρκής ασφάλεια. Τέλος θα πρέπει να εξετάζεται αν τηρείται το βιβλίο της αποθήκης(άρθρο 8 του ΚΒΣ) και αν διασφαλίζεται το σύστημα αποθεμάτων από λάθη ή κλοπές.

Κατά τη διαδικασία της επεξεργασίας των αγαθών, πριν αποθηκευτούν σαν έτοιμα, ένας αρμόδιος επιστάτης πρέπει να γνωρίζει που βρίσκονται τα αγαθά και πως αυτά θα διατεθούν. Σ' αυτή τη φάση, ο εσωτερικός έλεγχος καλείται να ασκήσει ποιοτικό έλεγχο επί των αγαθών και να διαπιστωθεί αν υπάρχουν ελαττωματικά προϊόντα, δηλαδή να ανακαλυφθεί η λεγόμενη “ανεπάρκεια του παραγωγικού συστήματος”.

Για να γίνει η αποστολή των αγαθών, πρέπει πρώτα αυτή να εγκριθεί από το τμήμα των πωλήσεων κι ένα αντίγραφο της στέλνεται στην υπηρεσία αποθηκών, ένα άλλο κρατιέται από το τμήμα αποστολών κι ένα τρίτο συνοδεύει τα αγαθά μέχρι τον τελικό τους προορισμό. Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία της αποστολής, το τμήμα αποστολών στέλνει τα στοιχεία φόρτωσης στην υπηρεσία έκδοσης τιμολογίων.

2.1.5 Προβλήματα - Κίνδυνοι Διαχείρισης Αποθεμάτων

Τα προβλήματα που αφορούν ένα σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων παίζουν πρωταρχικό ρόλο για όλες τις επιχειρήσεις καθώς το κόστος διατήρησής των αποθεμάτων είναι μεγάλο και απαιτούν σημαντικό ύψος δεσμευμένων κεφαλαίων. (Υπάρχουν κάποιες κατηγορίες επιχειρήσεων, όπως τα super market, στις οποίες τα αποθέματά τους καλύπτουν μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού τους, ποσοστό που μπορεί να φτάνει και το 50 %). Τα προβλήματα που συναντά κάποιος σε ένα σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν, οι οποίοι και αναφέρονται παραπάνω.

Το πιο σημαντικό πρόβλημα που συναντάται στα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων και συνδέεται με τον στόχο¹⁵ (α)* είναι η δυνατότητα να διατηρείται τέτοια ποσότητα αποθεμάτων έτσι ώστε να εξασφαλίζεται σε συνεχή βάση η διάθεσή τους όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο με σκοπό την αποτελεσματικότερη λειτουργία της επιχείρησης. Ακόμη ένα σημαντικό πρόβλημα που συνδέεται με τον στόχο¹⁵ (β)* είναι η αποθεματοποίηση των υλικών να γίνεται με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να μην δεσμεύονται κεφάλαια της επιχείρησης σε αποθέματα, κεφάλαια τα οποία θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σε επενδύσεις ή στην

1 5 Βλ.2.1.2 Ρόλος Των Αποθεμάτων- Σημασία Διαχείρισης Τους, σελ 39

1 5 Βλ.2.1.2 Ρόλος Των Αποθεμάτων- Σημασία Διαχείρισης Τους, σελ 39

αύξηση της κερδοφορίας της οικονομικής μονάδας.

Επιπρόσθετα, ένα τελευταίο σημείο στο οποίο πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη βάση και συνδέεται με τον στόχο¹⁵ (γ)*είναι η σωστή διαχείριση του επιπλέον κόστους που προέρχεται από λειτουργίες του συστήματος διαχείρισης αποθεμάτων, όπως το κόστος παραγγελίας, το κόστος αποθήκευσης, το κόστος μεταφοράς και διανομής και το κόστος αποθήκευσης.

Οι κίνδυνοι που έχουν να κάνουν με την διαχείριση των αποθεμάτων αφορούν περιπτώσεις όπου:

- Η φυσική απογραφή δεν είναι πλήρης και τακτική
- Η αποτίμηση γίνεται με αυθαίρετο τρόπο
- Η διαφύλαξη των αποθεμάτων είναι ανεπαρκής
- Δεν υπάρχει διαχωρισμός των καθηκόντων μεταξύ του αποθηκάρου, του λογιστή και του διαχειριστή αποθεμάτων
- Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων δεν είναι επαρκής
- Δεν εξετάζεται ποιος έχει την ευθύνη σε περιπτώσεις που παρατηρούνται ελλείμματα ή πλεονάσματα κατά τη διαδικασία της φυσικής απογραφής
- Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων δεν παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις

Έτσι λοιπόν για να αντιμετωπιστούν τα παραπάνω προβλήματα πρέπει να ακολουθούνται ορισμένοι κανόνες ώστε να λαμβάνονται οι κατάλληλες αποφάσεις σχετικά με το πότε πρέπει να γίνει μία νέα παραγγελία για να ανανεωθεί το απόθεμα, και με το πόσο πρέπει να είναι το ύψος του αποθέματος που θα παραγγελθεί. Αν ληφθούν υπόψη τα παραπάνω θα είναι δυνατόν να ικανοποιηθούν οι μελλοντικές ανάγκες των πελατών της επιχείρησης σε συνδυασμό με την ελαχιστοποίηση του κόστους του συστήματος αποθεμάτων.

2.1.6 Αποτελέσματα Από Κακή Διαχείριση Αποθεμάτων¹⁶

- Αύξηση αριθμού εκκρεμών παραγγελιών

1 5 Βλ.2.1.2 Ρόλος Των Αποθεμάτων- Σημασία Διαχείρισης Τους, σελ 39

1 6 <http://academics.epu.ntua.gr/LinkClick.aspx?fileticket=Bcv4WQm7gqs%3D&tabid=380&mid=1921>,
διαφάνεια 11

- Αύξηση απαιτούμενων χρημάτων σε αποθέματα ενώ οι εκκρεμείς παραγγελίες παραμένουν σταθερές
- Περιοδική έλλειψη επαρκούς αποθηκευτικού χώρου
- Διακύμανση στην ταχύτητα κυκλοφορίας αποθεμάτων μεταξύ των κέντρων διανομής
- Μεγάλες ποσότητες απολεσθέντων αντικειμένων
- Αύξηση παραγγελιών που ακυρώνονται
- Κακές σχέσεις με ενδιάμεσους

2.1.7 Συστήματα Απογραφής Και Πως Αυτή Πραγματοποιείται¹⁷

1.Σύστημα περιοδικής απογραφής

Σύμφωνα μ' αυτό το σύστημα δεν τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί κατ' είδος αλλά με την αξία των αγαθών που έχουν αγοραστεί χρεώνονται οι λογαριασμοί των αποθεμάτων. Όταν πωλούνται τα αποθέματα δεν γίνεται καμία εγγραφή ώστε να εμφανιστεί λογιστικά το κόστος πωληθέντων, αλλά η εγγραφή αυτή γίνεται περιοδικά(μήνα-τρίμηνο-εξάμηνο) και σίγουρα στο τέλος της χρήσης μετά τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Άρα σύμφωνα με αυτό το σύστημα, το κόστος πωληθέντων υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος πωληθέντων: Συνολικές αγορές προς διάθεση¹⁸-Τελικά αποθέματα

2.Σύστημα διαρκούς απογραφής

Στο σύστημα της διαρκούς απογραφής χρεώνονται και οι γενικοί αλλά και οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθεμάτων. Για κάθε είδος αποθέματος (ποσότητα και αξία)τηρούνται καρτέλες τόσο κατά την εισαγωγή όσο και κατά την εξαγωγή. Έτσι η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να ενημερώνεται σε συνεχή βάση για το τι είδους αποθέματα υπάρχουν στην κατοχή της. Αν και αυτό το σύστημα δεν καθιστά αναγκαία την ύπαρξη φυσικής απογραφής,

1 7 <http://www.euretirio.com/2010/06/periodiki-apografi.html>
<http://www.euretirio.com/2010/06/diarkis-apografi.html>
<http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2010/GeorgiakakiStyliani,DoulouAikaterini,NikiforakiIoanna/attached-document-1266826631-379265-8094/Georgiakaki2010.pdf> , σελ 62

18 Συνολικές αγορές προς διάθεση = Αρχικά αποθέματα + καθαρές αγορές χρήσεως - επιστροφές, εκπτώσεις

αυτή τελικά πραγματοποιείται γιατί καθίσταται υποχρεωτική από το ΚΒΣ (άρθρο 27) και γιατί επιβάλλεται για λόγους διαχειριστικής ανάγκης και για ελεγκτικούς σκοπούς(αποφυγή λαθών).

Εάν βρεθούν διαφορές στις απογραφές τότε:

Πλεονάσματα: Χρεώνονται οι σχετικές καρτέλες της αποθήκης και πιστώνεται ο λογαριασμός πλεονάσματα απογραφής

Ελλείμματα: Χρεώνεται ο λογαριασμός ελλείμματα απογραφής και πιστώνονται οι καρτέλες

Η απογραφή των αποθεμάτων ρυθμίζεται από το άρθρο 27 του ΚΒΣ και για να πραγματοποιηθεί πρέπει στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου να γίνεται καταμέτρηση των αποθεμάτων και μετά αυτά να καταγράφονται στο βιβλίο της αποθήκης. Αυτή η διαδικασία θα πρέπει να γίνεται για κάθε αποθηκευτικό χώρο ξεχωριστά. Η καταγραφή κάθε είδους πρέπει να περιλαμβάνει: την ποσότητα, την μονάδα μέτρησης, την κατά μονάδα αξία που αποτιμήθηκε και την συνολική του αξία. Η καταμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου και η αποτίμησή τους (άρθρο 28) γίνεται μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν είναι υποχρεωμένος να διενεργήσει αυτός τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Την διαδικασία αυτή την αναλαμβάνει το προσωπικό της επιχείρησης. Πριν ξεκινήσει η φυσική απογραφή ο εσωτερικός ελεγκτής πληροφορείται από τα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης σχετικά με την διαδικασία που έχει σχεδιαστεί και για τον προγραμματισμό που έχει γίνει για την αποτελεσματική καταμέτρηση και αποτίμηση των αποθεμάτων της. Ο ελεγκτής παρακολουθεί σχολαστικά την εργασία του προσωπικού της επιχείρησης και ελέγχει αν οι οδηγίες της διοίκησης ακολουθούνται κατά γράμμα. Τα στάδια που περιλαμβάνει η απογραφή είναι τα εξής: α) Αναγνώριση των αποθεμάτων, β) Μέτρηση των αποθεμάτων αφού έχουν αναγνωρισθεί, γ) Αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν καταμετρηθεί.

Κατά τη διαδικασία της απογραφής μπορεί να συμβούν λάθη που περιλαμβάνουν παραλείψεις και διπλές μετρήσεις. Για την αποφυγή αυτών των λαθών θα ήταν καλό σε κάθε είδος που καταγράφεται να τοποθετείται μία ετικέτα με τα χαρακτηριστικά του. Έτσι οι

ελεγκτές θα καταγράφουν στα φύλλα εργασίας τα στοιχεία που αναγράφονται στις ετικέτες αυτές και στη συνέχεια θα μπορούν να συγκρίνουν τα στοιχεία αυτά με αυτά της φυσικής απογραφής με σκοπό να αποκαλύψουν τυχόν λάθη. Επίσης θα πρέπει να δίνεται προσοχή και στα αποθέματα τρίτων επί παρακαταθήκη, τα οποία πρέπει να καταχωρούνται χωριστά από αυτά της επιχείρησης, και να ελέγχονται τα αποδεικτικά παραλαβής τους.

Σημαντικό κομμάτι του ελέγχου θα πρέπει να αποτελεί η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων γιατί σε περίπτωση που αυτή αλλάξει θα υπάρχουν προβλήματα στη φορολόγηση. Όταν αλλάζει η μέθοδος αποτίμησης δημιουργούνται λογιστικές διαφορές με αποτέλεσμα να επιβάλλονται πρόστιμα και ποινές. Η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης γίνεται μετά από έγκριση της εφορίας για λόγους βελτίωσης της λειτουργικότητας της επιχείρησης. Σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν τιμολόγια αγαθών τα οποία δεν έχουν παραληφθεί αλλά έχουν φορτωθεί στο όνομα της επιχείρησης τότε δεν καταχωρούνται στην απογραφή αλλά γίνεται η ακόλουθη εγγραφή:

36 μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

36.02 αγορές υπό παραλαβή 200

50 προμηθευτές

50.00.00 προμηθευτής Α 200

Στην παραλαβή:

20 εμπορεύματα

20.01 αγορές χρήσεως 200

36 μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού 200

2.1.8 Προϋπολογισμοί¹⁹

Ως προϋπολογισμός ορίζεται ένα ολοκληρωμένο οικονομικό πλάνο βάσει του οποίου

1 9 Total Materials Management, Second Edition, Eugene L. Magad, John M. Amos Kluwer Academic Publishers, Boston/Dordrecht/London 1995

αναμένεται να επιτευχθούν οι στόχοι- οικονομικοί και μη-που έχει θέσει η επιχείρηση, και είναι ένα από τα σημαντικότερα μέσα ελέγχου που χρησιμοποιεί ένας φορέας. Κατά βάση ένας προϋπολογισμός εκφράζεται με νούμερα, υπάρχουν όμως περιπτώσεις, όπως σε αυτή των πρώτων υλών που εκφράζεται με κιλά ή τόνους. Η διαδικασία του προϋπολογισμού, συμπεριλαμβανομένου των προϋπολογισμών των σημαντικότερων λειτουργιών του φορέα, ξεκινάει με την πρόβλεψη των πιθανών πωλήσεων από τη διοίκηση της επιχείρησης.

Η διαχείριση των αποθεμάτων αφορά δύο ειδών προϋπολογισμούς :τον προϋπολογισμό για τις Α' ύλες και τον λειτουργικό προϋπολογισμό.

Προϋπολογισμός Α' υλών: Ξεκινά με την πρόβλεψη της ζήτησης και είναι μία δύσκολη διαδικασία που χρειάζεται κόπο και χρόνο. Τα στελέχη διαχείρισης της λειτουργίας αυτής, μέσω του συγκεκριμένου προϋπολογισμού παρέχουν εισροές που ενδυναμώνουν τα σχέδια της εταιρίας και τους στόχους της. Οι αντικειμενικοί στόχοι που θέτει ο προϋπολογισμός αυτός σχετίζονται με όλες τις λειτουργίες που συνδέονται με την διαχείριση αποθεμάτων και είναι οι εξής:

- ➔ Μείωση του κόστους απογραφής
- ➔ Διαπραγμάτευση για χαμηλότερο κόστος των υλικών
- ➔ Προγράμματα που θα μειώνουν το κόστος των υλικών
- ➔ Σχέδιο για αποφυγή πλεονασμάτων κατά την απογραφή
- ➔ Καλύτερη συνεργασία μεταξύ των επιμέρους τμημάτων- λειτουργιών

Ο *λειτουργικός προϋπολογισμός* αφορά κόστη τα οποία μπορούν να ελεγχθούν, αν και μερικές φορές ακόμη και αυτά εξαρτώνται από παράγοντες στους οποίους ούτε τα στελέχη δεν έχουν επιρροή. Μία λύση θα ήταν να σχεδιάζεται ένας πιο “ελαστικός” προϋπολογισμός, ο οποίος θα αντανakλούσε την τωρινή δραστηριότητα της επιχείρησης συγκρίνοντας τα πραγματικά με τα προϋπολογισθέντα κόστη. Ένα από τα σημαντικότερα κόστη αφορούν τους μισθούς των εργαζομένων. Σε μία λειτουργία όμως, όπως η απογραφή ή οι αγορές όσο περισσότερο το ανθρώπινο δυναμικό, τόσο καλύτερα θα είναι τα αποτελέσματα που αφορούν την μείωση του λειτουργικού κόστους και του κόστους των υλικών.

2.1.9 Χρήσιμοι Δείκτες Αποδοτικότητας²⁰

Έλεγχος παραγωγής:

Τήρηση προγράμματος	Πραγματική ποσότητα παραγόμενων μονάδων/προγραμματισμένη παραγόμενη ποσότητα
Αξιοποίηση ανθρώπινου δυναμικού	Προγραμματισμένες ώρες/πραγματικές ώρες
Αξιοποίηση διαθέσιμων πόρων	Προγραμματισμένες ώρες μηχανών/πραγματικές ώρες μηχανών

Έλεγχος απογραφής:

Έλεγχος απογραφής	Πραγματική αξία/προγραμματισμένη αξία
Ακρίβεια	Λάθη/ σωστές διεργασίες

Αγορές

Κόστη προμηθευτή	Συνολική αξία κάθε μονάδας+ κόστος λόγω προβλημάτων στην ποιότητα/συνολική αξία κάθε μονάδας
Καθυστέρηση παραλαβής	Αριθμός καθυστερημένων παραλαβών/αριθμός προγραμματισμένων παραλαβών

Διανομή

Κατανάλωση ενέργειας	Χιλιόμετρα/ χρήση καυσίμων
Γενικά κόστη	Συνολική διαδρομή/συνολικό κόστος μεταφοράς
Αξιοποίηση εργασίας	Βάρος που μεταφέρθηκε/ώρες εργασίας

Παραλαβή και αποθήκευση

20 Total Materials Management, Second Edition, Eugene L. Magad, John M. Amos Kluwer Academic Publishers, Boston/Dordrecht/London 1995

Ξεφόρτωμα	Ξεφόρτωμα/ ώρες εργασίας
Χώρος αποθήκευσης	γεμάτες θέσεις/άδειες θέσεις
Έλεγχος για υλικά που δεν παραγγέλθηκαν	Αριθμός υλικών που δεν παραγγέλθηκαν/συνολική παραγγελία

Έλεγχος υλικών

Αξιοποίηση εργασίας	Συνολικές ώρες- εργασία για χειρισμό υλικών/συνολικές ώρες εργασίας
Αξιοποίηση εξοπλισμού	Πραγματικές ώρες χρήσης εξοπλισμού/ διαθέσιμες ώρες εξοπλισμού

2.1.10 Συστήματα Αποθεμάτων²¹

Υπάρχουν δύο είδη συστημάτων για τον έλεγχο των αποθεμάτων: το πρώτο είδος αναφέρεται σε συστήματα που είναι ανεξάρτητα της ζήτησης και χρησιμοποιούν ποσοτικά μοντέλα για να συσχετίσουν σημαντικά μεγέθη και το δεύτερο είδος αφορά συστήματα που εξαρτώνται από η ζήτηση. Στην συνέχεια ακολουθεί ένα παράδειγμα ενός συστήματος που λαμβάνει υπόψη του τη ζήτηση.

Μέθοδος εισροών-εκροών:

Περιλαμβάνει την ζήτηση, τον τρόπο ανανέωσης, τους λειτουργικούς περιορισμούς του συστήματος, τον μηχανισμό για την λήψη αποφάσεων σχετικά με τις παραγγελίες και το συνολικό κόστος λειτουργίας του συστήματος. Η ζήτηση, δηλαδή η εκροή του συστήματος είναι από τα σημαντικότερα κομμάτια καθώς αν δεν υπήρχε αυτή δεν θα υπήρχε και η ανάγκη για ύπαρξη αποθεμάτων. Είναι μέγεθος ανεξέλεγκτο και την προσδιορίζουμε σαν τυχαία μεταβλητή. Ο τρόπος ανανέωσης περιλαμβάνει τον χρόνο και την ποσότητα της παραγγελίας

Όσο αφορά τον μηχανισμό για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις παραγγελίες μας απασχολούν το **πότε (t)** θα γίνει η ανανέωση και το **πόσο (Q)** θα πρέπει να είναι το ύψος της παραγγελίας. Ουσιαστικά υπάρχουν δύο είδη συστημάτων διαχείρισης αποθεμάτων, το

²¹ *Συστήματα Αποθεμάτων- Θεωρία και Εφαρμογές, Κώστα Ν. Δερβιτσιώτη, Εκδοτικός Οίκος αφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1985*

σύστημα σταθερής ποσότητας παραγγελίας (σύστημα συνεχούς παρακολούθησης α αποθεμάτων) και το σύστημα σταθερής περιόδου παραγγελίας (σύστημα περιοδικής παρακολούθησης αποθεμάτων). Δηλαδή, ο καθορισμός μπορεί να γίνει α) με σταθερό το t και μεταβλητό το Q για να φτάσει το απόθεμα στο επιθυμητό ύψος, β) με μεταβλητό το t και σταθερό το Q , όταν το απόθεμα πέσει στην στάθμη παραγγελίας, πράγμα που συμβαίνει σε μεταβλητούς χρόνους και γ) με μεταβλητά και τα δύο μεγέθη (t, Q).

Οι λειτουργικοί περιορισμοί περιλαμβάνουν θέματα όπως την χωρητικότητα της αποθήκης, τους προμηθευτές και την πολιτική που ακολουθούν αυτοί, το ύψος του διαθέσιμου προϋπολογισμού κ.α.

Το συνολικό κόστος λειτουργίας του συστήματος αποτελείται από τα επιμέρους κόστη: διατήρησης αποθεμάτων C_H , ανανέωσης αποθεμάτων C_S , έλλειψης αποθεμάτων C_R και αγοράς ειδών για το απόθεμα C_B . Συμπερασματικά η λύση στο πρόβλημα των αποθεμάτων είναι να προσδιοριστούν οι μεταβλητές t και Q έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθεί το συνολικό κόστος ($TC=C_H+C_S+C_R+C_B$).

2.2 Αγορές- Ορισμός²²

Η έννοια της αγοράς στην οικονομική επιστήμη αφορά έναν θεωρητικό χώρο στον οποίο περιλαμβάνονται η ζήτηση και η προσφορά αγαθών και υπηρεσιών, ή γενικότερα είναι ένας θεωρητικός χώρος όπου πραγματοποιούνται εμπορικές συναλλαγές.

2.2.1 Στάδια Αγοράς

Στο πρώτο στάδιο ο αγοραστής διαπραγματεύεται με τον προμηθευτή τους όρους της συμφωνίας, ως προς την ποιότητα, την τιμή, τον τόπο και τον χρόνο παράδοσης, τον τρόπο και τον χρόνο μεταφοράς. Στο δεύτερο στάδιο πραγματοποιείται η σύμβαση αγοράς και στο τρίτο και τελευταίο στάδιο πραγματοποιείται η εκτέλεση της παραγγελίας, δηλαδή μεταβιβάζεται η κυριότητα του εμπορεύματος από τον πωλητή στον αγοραστή.

2 2 Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπέλου Αθήνα 1999 Α' Έκδοση Audit Manual Grant Thornton, Longman, 1990, pg 381-479

2.2.2 Τρόποι Κτήσης Αποθεμάτων

Οι τρόποι κτήσης των αποθεμάτων είναι είτε με αγορά είτε με δωρεά. Τα αποθέματα στην περίπτωση της αγοράς μπορούν να αγοραστούν είτε τοις μετρητοίς, όπου η εξόφληση της υποχρέωσης συμπίπτει με την παραλαβή των εμπορευμάτων, είτε επί πιστώσει, όπου η εξόφληση γίνεται σε μεταγενέστερο, από την παραλαβή τους, χρόνο (με ανοικτό λογαριασμό, με γραμμάτια υπέρ του προμηθευτή, με μεταχρονολογημένες επιταγές υπέρ του προμηθευτή).

2.2.3 Εκπτώσεις- Επιστροφές Αγορών

Σε κάποιες περιπτώσεις όπου η εξόφληση των υποχρεώσεων γίνεται σε μικρό χρονικό διάστημα χορηγείται έκπτωση στην επιχείρηση για λόγους δημιουργίας κινήτρων από την μεριά των προμηθευτών. Οι εκπτώσεις αυτές καταχωρούνται είτε πιστώνοντας τον λογαριασμό Εμπορεύματα είτε πιστώνοντας τον λογαριασμό Εκπτώσεις Αγορών. Όσο αφορά στις επιστροφές αποθεμάτων, μια επιχείρηση μπορεί να επιστρέψει το σύνολο ή μέρος των αγορασθέντων εμπορευμάτων εάν διαπιστωθεί ότι αυτά δεν ανταποκρίνονται στους όρους της παραγγελίας. Οι Επιστροφές Αγορών έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση της ποσότητας και της τιμολογιακής αξίας των αγορών, των χρεωστικών τόκων και του Φ.Π.Α. Επίσης προκαλούν ισόποση μείωση της υποχρέωσης προς τον προμηθευτή. Καταχωρούνται είτε με πίστωση του λογαριασμού Εμπορεύματα είτε με πίστωση του λογαριασμού επιστροφές αγορών.

2.2.4 Εσωτερικός Έλεγχος Αγορών

Η αγορά εμπορευμάτων, πρώτων υλών και άλλων περιουσιακών στοιχείων οδηγεί στην δημιουργία υποχρεώσεων (βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες) της επιχείρησης απέναντι στους προμηθευτές της. Για να εξοφληθούν αυτές οι υποχρεώσεις η επιχείρηση προβαίνει σε πληρωμές έτσι ώστε να μην υπάρξουν δυσμενείς συνέπειες γι' αυτήν. Έτσι, προκειμένου οι

επιχειρήσεις να παρακολουθούν τις συναλλαγές αυτές, πρέπει να υιοθετήσουν ένα σύστημα παρακολούθησης μέσω των κατάλληλων λογαριασμών. Οι λογαριασμοί που πρέπει να τηρούνται στα πλαίσια αυτού του συστήματος είναι οι εξής: Αγορές χρήσεως(εσωτερικού και εξωτερικού), εκπώσεις και επιστροφές αγορών, προμηθευτές(εσωτερικού και εξωτερικού), γραμμάτια πληρωτέα και ταμείο. Πέρα από το σύστημα αυτό, πρέπει να καθιερωθούν ελεγκτικές διαδικασίες στα πλαίσια του εσωτερικού ελέγχου, μέσω των οποίων θα διαπιστώνεται αν όντως πραγματοποιήθηκαν οι αγορές που απεικονίζονται στους ανωτέρω λογαριασμούς και αν η παρουσίαση τους είναι ακριβής. Επίσης, θα εξακριβώνεται αν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία οι υποχρεώσεις, που προκύπτουν από τις εν λόγω αγορές, και αν αυτές έχουν εξοφληθεί.

2.2.5 Σκοποί Και Μέτρα Εσωτερικού Ελέγχου στις Αγορές

Τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις έχουν σκοπό να περιορίσουν την εμφάνιση λαθών και παραλείψεων, όπως η ποσότητα των εμπορευμάτων που έχει παραγγελθεί να είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από την επιθυμητή, να μην καταμετρηθούν σωστά τα εμπορεύματα, να υπάρχουν λάθη σε τιμολόγια ή στα βιβλία της επιχείρησης κ.α. Για να αποφευχθούν τα λάθη αυτά, πρέπει να καθιερωθούν συγκεκριμένα μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν στον περιορισμό των ατασθαλιών και στη μεγιστοποίηση της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών. Τα μέτρα αυτά είναι τα εξής:

- (1) Οι εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής να είναι προαριθμημένα και συμπληρωμένα σύμφωνα με αυτά που ορίζει ο νόμος
- (2) Οι αγορές να πραγματοποιούνται αφού πρώτα έχουν εγκριθεί από τον υπεύθυνο του τμήματος προμηθειών
- (3) Τα εμπορεύματα που παραλαμβάνονται να εξετάζονται και να ελέγχεται αν τα στοιχεία τους συμφωνούν με αυτά που αναγράφονται στις εντολές αγορών
- (4) Να ελέγχεται αν τα τιμολόγια των προμηθευτών είναι ακριβή, να αντιπαραβάλλονται με τα δελτία παραλαβής και τις εντολές αγοράς προκειμένου να διαπιστώνεται αν τηρούνται οι όροι της παραγγελίας και τέλος να μονογράφονται.

- (5) Οι συναλλαγές που αφορούν αγορές, εκπτώσεις και επιστροφές πρέπει να καταχωρούνται κανονικά στα λογιστικά βιβλία της χρήσης
- (6) Να υπάρχει κάποιο βοηθητικό βιβλίο στο οποίο να καταχωρούνται παραγγελίες που δεν έχουν εκτελεστεί.
- (7) Οι αρμοδιότητες των υπευθύνων για την έγκριση της αγοράς να είναι ανεξάρτητες από αυτές του λογιστή, του ταμιά και του υπεύθυνου για την παραλαβή εμπορευμάτων
- (8) Οι αγορές μεγάλης αξίας να πραγματοποιούνται με την διαδικασία των προσφορών

2.2.6 Αξιολόγηση Των Μέτρων Εσωτερικού Ελέγχου Στις Αγορές

Για να είναι αποτελεσματικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που αφορά τις αγορές πρέπει το προσωπικό της επιχείρησης να εφαρμόζει τους ανάλογους κανόνες και να ακολουθεί τις αποφάσεις της διοίκησης. Όσο λιγότερα είναι τα λάθη και οι ατασθαλίες που παρουσιάζονται, τόσο αποτελεσματικότερος είναι και ο εσωτερικός έλεγχος που έχει διενεργηθεί. Έτσι πρέπει να δίνεται προσοχή στα ακόλουθα σημεία:

- Να υπάρχει διαχωρισμός καθηκόντων μεταξύ των υπευθύνων για τις εντολές αγοράς, των υπευθύνων για την παραλαβή εμπορευμάτων και των υπευθύνων για την καταχώρηση των συναλλαγών στα βιβλία της επιχείρησης
- Οι εγκρίσεις επιστροφών αγορών, η εξασφάλιση εκπτώσεων αγορών και η αποστολή των επιστρεφόμενων εμπορευμάτων στους προμηθευτές να είναι δραστηριότητες που διενεργούνται από ξεχωριστά πρόσωπα
- Το προσωπικό της επιχείρησης να ακολουθεί κατά γράμμα τις διαδικασίες αγοράς, επιστροφών αγορών και εξασφάλισης εκπτώσεων, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές (διαφορές που αφορούν τις πραγματοποιηθείσες διαδικασίες σε σχέση με τις προγραμματισμένες)
- Να μην υπάρχουν αποκλίσεις στα μέτρα του εσωτερικού ελέγχου.

Αν εφαρμοστούν τα παραπάνω μέτρα, τότε το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που αφορά στις αγορές θα είναι αποδοτικότερο. Έτσι όταν έρθει η στιγμή να διενεργηθεί εξωτερικός έλεγχος, ο ελεγκτής θα μπορεί να βασιστεί με σιγουριά σ' αυτό, κι αυτό γιατί θα τον βοηθήσει να αποκτήσει μια πλήρη εικόνα των βασικών στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου

που αφορούν τη διοικητική πλευρά της λειτουργίας του.

2.2.7 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Αγορών

Προκειμένου να γίνεται ο έλεγχος τεκμηρίωσης των αγορών, πρέπει να ερευνώνται οι παρακάτω διαδικασίες:

- Όσο αφορά τους προμηθευτές: 1) Αν έχουν εκδοθεί εντολές αγοράς και αν έχουν σταλεί σε αυτούς 2) Αν εξοφλήθηκαν και με ποιο τρόπο (μετρητά ή επιταγές)
- Αν έχει γίνει η παραλαβή των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν και αν έχουν μπει στις αποθήκες
- Αν η εντολή αγοράς έχει υπογραφεί από εξουσιοδοτημένο πρόσωπο
- Αν υπάρχει δελτίο παραλαβής για τα αγορασθέντα, αν η παραγγελία έγινε σύμφωνα με τους όρους της παραγγελίας, αν έγινε σωστά η καταμέτρηση των εμπορευμάτων και αν έχουν υπογραφεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Αν η εξόφληση έχει γίνει με μετρητά ή επιταγές, ελέγχεται αν το ταμείο είναι πιστωμένο με ένα από τα δύο
- Αν έχει εκδοθεί δελτίο εισαγωγής των εμπορευμάτων από τη στιγμή που μπήκαν στην αποθήκη και αν αυτό έχει υπογραφεί από τον αρμόδιο
- Αν έχει εκδοθεί τιμολόγιο, ακριβές ως προς το περιεχόμενό του και να έχει μονογραφεί από τον υπεύθυνο
- Σε περίπτωση που δεν έχει εξοφληθεί μια συναλλαγή, ελέγχεται πως έχει καλυφθεί αυτή η υποχρέωση
- Αν έχει γίνει καταχώρηση της συναλλαγής στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Εκτός από τα παραπάνω, μέσω του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να καθιερωθούν προληπτικά μέτρα για την αντιμετώπιση λαθών και καταχρήσεων και για την παροχή αξιόπιστων πληροφοριών.

2.3 Ε.Γ.Λ.Σ – Δ.Λ.Π Και Λογιστική Παρακολούθηση Των Αποθεμάτων Και Των Αγορών²³

Ο εσωτερικός ελεγκτής αφού έχει αποδείξει ότι η επιχείρηση έχει στην κυριότητά της τα αποθέματα που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών, ελέγχει αν η παρουσίαση των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις συμφωνεί με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση τα οποία:

- Προορίζονται για πώληση
- Βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής και προορίζονται για πώληση
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία πάγιων στοιχείων
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για συσκευασία εμπορευμάτων

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων εντάσσονται στην ομάδα των λογαριασμών του κυκλοφορούντος ενεργητικού και παρουσιάζονται ως εξής:

20 εμπορεύματα

21 προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

22 υποπροϊόντα και υπολείμματα

23 παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

24 πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας

25 αναλώσιμα υλικά

2 3 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, Τόμος Α', Δεύτερη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2003, σελ 575-621, 655-720

26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

28 είδη συσκευασίας

29 αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

32.01, 32.02, 32.03 και χρ. υπ. 50 (εκτός του 50.08) Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων

Οι λογαριασμοί 20- 28 λειτουργούν ως εξής:

Χρεώνονται:

- Στην αρχή της περιόδου με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης χρήσης
- Κατά τη διάρκεια της χρήσης με την αξία των αγαθών που αγοράστηκαν
- Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης με την αξία των τελικών αποθεμάτων, πιστώνοντας τον λογαριασμό 80.00(γενική εκμετάλλευση)

Πιστώνονται:

- Στο τέλος της χρήσης

-με την αξία των αρχικών αποθεμάτων-με την αξία των καθαρών αγορών χρεώνοντας τον λογαριασμό 80.00

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π και συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π 2 “Αποθέματα”, αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση
- Είναι σε μορφή υλικών για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών (Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα).

2.3.1 Ε.Γ.Λ.Σ και λογιστικές διακρίσεις των αποθεμάτων²⁴

Η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στηρίζεται στον προορισμό τους στα πλαίσια της λειτουργικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης επιχείρησης. Τα αποθέματα διακρίνονται βάσει των παρακάτω κριτηρίων:

- Ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση διακρίνονται σε εμπορικά και βιομηχανικά.
- Ανάλογα με τον τρόπο αποκτήσεως τους διακρίνονται σε αγοραζόμενα και παραγόμενα
- Ανάλογα με την ενσωμάτωσή τους στο κόστος παραγόμενων προϊόντων διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα.

2.3.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων

- Άρθρο 28, Π.Δ. 186/92.
- Τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.
- Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μείον τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.
- Τα υποπροϊόντα, αν προορίζονται για πώληση, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μείον τα άμεσα έξοδα πώλησης. Αν προορίζονται για χρήση από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους
- Τα ελαττωματικά προϊόντα ανάλογα με τη χρήση τους αποτιμώνται ως εξής:
 - Όταν πρόκειται να διατεθούν σαν ελαττωματικά σε μικρότερη τιμή, η

2 4 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη, Τόμος Α', Δεύτερη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2003, σελ 577-578

αποτίμηση γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησης τους.

- Όταν πρόκειται να διατεθούν σαν ελαττωματικά με μικρή έκπτωση, η αποτίμηση γίνεται όπως και στο κανονικό προϊόν.
- Όταν δεν διατίθενται στην αγορά με το ελάττωμά τους και επανεισάγονται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, η αποτίμηση γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

2.3.2.1 Αποτίμηση Αποθεμάτων Στο Τέλος Χρήσης:

Μετά την αποτίμηση των αποθεμάτων στο κόστος κτήσης, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αγοράς.

Η διαφορά που προκύπτει χρεώνεται στον λογαριασμό «Διαφορές αποτίμησης» ενώ πιστώνεται ο λογαριασμός «Αποθέματα».

Τρέχουσα τιμή:

Δ.Λ.Π.: τρέχουσα τιμή είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και του εκτιμώμενου κόστους που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Ε.Γ.Λ.Σ.: τρέχουσα τιμή ενός συγκεκριμένου αποθέματος είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κατά από κανονικές συνθήκες. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης.

2.3.3 Κόστος Αγοράς Αποθεμάτων

2.3.3.1 Ειδικά Έξοδα Αγορών

Αφορούν κόστη τα οποία σχετίζονται με την παραγγελία, την μεταφορά και την παραλαβή των εμπορευμάτων. Τέτοια κόστη είναι τα εξής:

- Δασμοί

- Ασφάλιστρα μεταφοράς
- Έξοδα φόρτωσης
- Αμοιβές εκτελωνιστών
- Μεταφορικά
- Εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
- Προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- Δικαιώματα Ο.Λ.Π
- Μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α. κτλ.

Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται: είτε χρεώνοντας τον λογαριασμό εμπορεύματα είτε χρεώνοντας τον λογαριασμό ειδικά έξοδα αγορών. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ “τα άμεσα έξοδα καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιστοιχισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2”.

Κόστος αγοράς:

- Πραγματικό κόστος: Αφορά την συνολική οικονομική επιβάρυνση από την αγορά αποθεμάτων
- Λογιστικό κόστος: Περιλαμβάνει τα στοιχεία που σχετίζονται άμεσα με τα αγορασθέντα υλικά. Τα κύρια στοιχεία που συνιστούν το κόστος αγοράς είναι η τιμολογιακή αξία των αποθεμάτων και τα ειδικά έξοδα αγορών.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ “τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)”. Η τιμολογιακή αξία είναι η “αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και των τελών τα οποία δεν βαρύνουν τελικά την οικονομική μονάδα”.

Στην αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων δεν περιλαμβάνονται:

- Τα γενικά έξοδα αγορών
- Το συνεπαγόμενο κόστος (έξοδα αποθήκευσης, έξοδα διακινήσεως, ασφάλιστρα περιόδου αποθήκευσης, τόκος του απασχολούμενου κεφαλαίου επί των αποθεμάτων, τυχόν

μείωση της αξίας του αποθέματος)

- Τα έξοδα αποθέσεως στις Γενικές Αποθήκες
- Τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων σε τρίτους
- Τα έξοδα αποστολής υλικών σε υποκαταστήματα
- Τα γενικά έξοδα διαχείρισεως, τα γενικά έξοδα διαθέσεως καθώς και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως.

2.3.4 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 “Αποθέματα”²⁵

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που προδιαγράφει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων είναι το Πρότυπο 2 “Αποθέματα”. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται αλλά πρέπει να γνωστοποιείται.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 2 το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- Την τιμή αγοράς
- Τους εισαγωγικούς δασμούς
- Τους άλλους φόρους
- Τα μεταφορικά
- Τα έξοδα παραδόσεως
- Άλλα έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών
- Οι πάσης φύσεως εκπτώσεις επί των αγορών εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς

Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια πρόσφατη αγορά αποθεμάτων σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις που αυτό

επιτρέπεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 21 “οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος”.

2.3.4.1 Κόστος Μεταποίησης

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης περιλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία εκείνα του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής.

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ασυνήθιστα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην επιμετρώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Όταν το κόστος μεταποίησης δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, επιμετρούνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

2.3.4.2 Λοιπά Στοιχεία Κόστους

Τα λοιπά στοιχεία κόστους συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους
- β) κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής
- γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
- δ) κόστος πώλησης

Το ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες το κόστος δανεισμού περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων.

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

2.3.4.3 Κόστος αποθεμάτων του παρόχου υπηρεσιών

Στην έκταση που οι πάροχοι υπηρεσιών έχουν αποθέματα, αυτά επιμετρώνται στο κόστος παραγωγής τους. Το κόστος αυτό αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από τους παρέχοντες τις υπηρεσίες.

2.3.4.4 Τεχνικές Επιμέτρησης Του Κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της τιμής λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής τιμής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την επιμέτρηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μεικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

2.3.4.5 Τύποι Προσδιορισμού Του Κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους. Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (ΠΕΠΕ-

FIFO) ή του μέσου σταθμισμένου κόστους. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οικονομική οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Η μέθοδος FIFO προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα στοιχεία που παραμένουν στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

2.3.4.6 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν το κόστος κάθε υπηρεσίας για την οποία χρεώνεται

χωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα.

Οι ύλες και τα λοιπά υλικά, που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντिलογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που τηρείται λογιστικά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

2.3.4.7 Αναγνώριση Ως Έξοδο

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία.

Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΟΜΜΑΤΙ-ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

3.1 Εισαγωγή

Σ' αυτό το κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται και αναλύονται τα αποτελέσματα της έρευνας που διεξήχθη, έρευνα που πραγματοποιήθηκε με την συμπλήρωση ερωτηματολογίων σε ελληνικές επιχειρήσεις. Σκοπός της έρευνας, όπως και της εργασίας, είναι να διερευνηθεί το θέμα του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις αλλά και ειδικότερα το θέμα του ελέγχου αγορών – αποθεμάτων.

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας (βλ. Παράρτημα) αποτελείται από 23 ερωτήσεις και ο ερωτώμενος απαντά με βάση μια βαθμολογική κλίμακα (καθόλου, σε μικρό βαθμό, σε μέτριο βαθμό, σε μεγάλο βαθμό, σε πολύ μεγάλο βαθμό), ανάλογα με τον βαθμό συμφωνίας του. Οι ερωτήσεις χωρίζονται σε δύο μέρη (Α και Β). Το πρώτο μέρος έχει να κάνει με τον έλεγχο των αποθεμάτων και το δεύτερο μέρος με τις αγορές, τους προμηθευτές και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Αρχικά ο ερωτώμενος καλείται να συμπληρώσει κάποια δημογραφικά στοιχεία που αφορούν το φύλο του, την ηλικία, τη μόρφωση, την μορφή της εταιρίας, τον αριθμό των εργαζομένων και τον κλάδο δραστηριότητας της εκάστοτε επιχείρησης.

Το Α μέρος αποτελείται από 12 ερωτήσεις οι οποίες αφορούν τον έλεγχο των αποθεμάτων και αν αυτός είναι σημαντικός για την επιχείρηση, τον χώρο διατήρησης των αποθεμάτων, την μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιείται, την επάρκεια των αποθεμάτων για την κάλυψη της μελλοντικής ζήτησης, την έκδοση δελτίων εισαγωγής-εξαγωγής, την άσκηση ποιοτικού ελέγχου, τα αποθέματα σε σχέση με το Ενεργητικό της επιχείρησης, την αποτελεσματικότητα του συστήματος κοστολόγησης, την φυσική απογραφή των αποθεμάτων και την λογιστική τους παρακολούθηση, τις αιτίες δημιουργίας ελλείμματος ή πλεονάσματος μετά την απογραφή και τα ανώτατα-κατώτατα όρια αποθεμάτων.

Το Β μέρος αποτελείται από 11 ερωτήσεις οι οποίες αφορούν τις εντολές αγορών, την έγκριση των αγορών, την εξακρίβωση των όρων παραγγελίας, την καταχώρηση των αγορών

των επιστροφών και των εκπτώσεων στα λογιστικά βιβλία, τους διαγωνισμούς και τις λήψεις προσφορών, τα αποθέματα ασφαλείας και σε ποιο βαθμό αποτελούν την βάση για να γίνει μια αγορά, τα τιμολόγια και αν αυτά συνοδεύονται με εντολές αγοράς και με τα δελτία παραλαβής, τον έλεγχο δικαιολογητικών των αγορών και των εξόδων, τα ισοζύγια παραλαβών, την επάρκεια της διαφύλαξης των λογαριασμών των Υποχρεώσεων και την εξόφληση των Υποχρεώσεων.

Το ερωτηματολόγιο εστάλη σε 230 επιχειρήσεις μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, μέσω προσωπικής επαφής και μέσω fax. Από αυτές ανταποκρίθηκαν μόνο οι 35, δηλαδή ποσοστό της τάξης του 15,2%. Από τις 35 επιχειρήσεις οι 14(40%) προέρχονται από τον κλάδο του εμπορίου, οι 7(20%) από τον κατασκευαστικό κλάδο, οι 6 (17,1%) από τον κλάδο της μόδας-ένδυσης-υπόδησης, οι 3 (8,5%) από τον κλάδο καταναλωτικών-ηλεκτρονικών προϊόντων, οι 2 (5,7%) από τον κλάδο υγείας-φαρμάκων και μία (2,9%) από τον ξενοδοχειακό κλάδο(τουρισμός-χώροι εστίασης). Οι 2 εναπομείναντες επιχειρήσεις ανήκουν στον κλάδο τροφίμων (2,9%) και στον κλάδο βιομηχανίας πλαστικών (2,9%).

Οι 35 επιχειρήσεις διαφέρουν ως προς την γεωγραφική τους περιοχή μιας και οι 11 από αυτές βρίσκονται στην Θεσσαλονίκη, οι 9 στην Αθήνα, οι 12 στην Καστοριά, και οι υπόλοιπες 3 στην Δράμα, την Ξάνθη και το Κιλκίς.

3.2 Μεθοδολογία ανάλυσης αποτελεσμάτων²⁶

Το στατιστικό πρόγραμμα που χρησιμοποιήθηκε, μέσω του οποίου διενεργήθηκαν τρία είδη ελέγχων στα ερωτηματολόγια που επεστράφησαν απαντημένα, είναι το SPSS Statistics 17.0. Το S.P.S.S. είναι ένα στατιστικό πακέτο που έχει πολλές δυνατότητες όσον αφορά την επεξεργασία και παρουσίαση των δεδομένων μιας επιστημονικής έρευνας αλλά και μεγάλη αξιοπιστία.

Με τον όρο μεταβλητή αναφερόμαστε στα χαρακτηριστικά ενός πληθυσμού τα οποία μελετάμε. Οι μεταβλητές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες με βάση τις «τιμές» που παίρνουν, τις ποιοτικές και τις ποσοτικές. Οι ποιοτικές μεταβλητές παίρνουν «τιμές» που

2 6 <http://users.auth.gr/agpapana/SPSS.pdf>
<http://www.math.upatras.gr/~adk/lectures/ida/lab3/slides3.pdf>

δεν έχουν αριθμητικές ιδιότητες και διακρίνονται σε μεταβλητές κατηγορίας (nominal) και σε μεταβλητές διάταξης (ordinal).

α) Κατηγορίας είναι οι μεταβλητές που το σύνολο των τιμών τους δεν έχει καμία ιδιότητα, και η σειρά τους δεν έχει νόημα, π.χ. φύλο, ηλικία κλπ.

β) Διάταξης είναι οι μεταβλητές που για το σύνολο τιμών τους μπορούμε να ορίσουμε μια διάταξη, δηλαδή η σειρά τους έχει νόημα.

Ο πρώτος έλεγχος που πραγματοποιήθηκε είναι ο έλεγχος chi square (χ^2), ο οποίος βασίζεται στον υπολογισμό ενός μέτρου από τις συχνότητες του πίνακα συνάφειας. Η αρχική (μηδενική) υπόθεση είναι ότι οι δύο μεταβλητές δεν είναι συσχετισμένες. Ο εν λόγω έλεγχος γίνεται ανάμεσα σε μεταβλητές κατηγορίας και σε μεταβλητές διάταξης, δηλαδή ανάμεσα στα δημογραφικά στοιχεία του ερωτηματολογίου και τις απαντήσεις των ερωτήσεων του μέρους Α και μέρος Β αντίστοιχα. Αυτή η διαδικασία μας βοηθάει να διαπιστώσουμε εάν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών αυτών. Αφού ολοκληρωθεί ο έλεγχος, παρατηρούμε την σημαντικότητα της σχέσης μεταξύ των μεταβλητών. Αν η τιμή είναι $\leq 0,05$ τότε υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών, αν η τιμή είναι $>0,05$ οι μεταβλητές δεν εξαρτώνται.

Ο δεύτερος έλεγχος που θα διενεργηθεί είναι το λεγόμενο “Pearson Correlation Test”, όπου θα εισάγουμε μόνο μεταβλητές διάταξης (απαντήσεις των ερωτήσεων του μέρους Α και Β του ερωτηματολογίου) με σκοπό την διαπίστωση σχέσης εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών. Ο έλεγχος της σημαντικότητας γίνεται με το ίδιο τρόπο όπως και στον έλεγχο chi square (χ^2), δηλαδή αν η τιμή είναι $\leq 0,05$ τότε υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών, αν η τιμή είναι $>0,05$ οι μεταβλητές δεν εξαρτώνται.

Ο τρίτος και τελευταίος έλεγχος είναι ο “one way annova”. Είναι μία μέθοδος σύγκρισης μέσων όρων μεταβλητής ανάμεσα σε 2 δείγματα, δηλαδή βρίσκει και αναλύει συμπεριφορές. Στον συγκεκριμένο έλεγχο θα χρησιμοποιήσουμε ως ανεξάρτητες μεταβλητές τον κλάδο και την μορφή της κάθε εταιρίας και σαν εξαρτημένες μεταβλητές τις ερωτήσεις 1,7,10 του Α' μέρους και την 6 ερώτηση του Β' μέρους. Μ' αυτόν τον τρόπο θα εξετάσουμε την συμπεριφορά αυτών που απάντησαν στις παραπάνω ερωτήσεις ανάλογα με την κλάδο της επιχείρησης και την μορφή της. Στο υποκεφάλαιο που ακολουθεί θα αναλυθούν εκτενέστερα οι παραπάνω έλεγχοι και θα απεικονιστούν διαγραμματικά οι απαντήσεις των ερωτήσεων.

3.3 Εμπειρικό κομμάτι

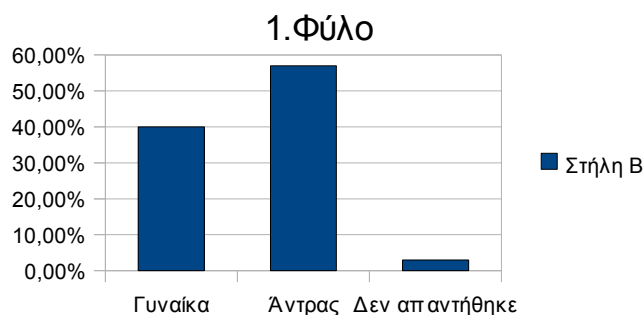
Για την αναλυτικότερη παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας και την καλύτερη κατανόησή τους όλες οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου θα αναλυθούν ξεχωριστά και η απεικόνιση των αποτελεσμάτων θα γίνει και γραφικά, ώστε να υπάρχει μια πιο ξεκάθαρη εικόνα σχετικά με αυτά.

Αρχικά θα παρατεθούν τα αποτελέσματα των ερωτήσεων που αφορούν κάποια δημογραφικά στοιχεία (φύλο, ηλικία, μόρφωση, μορφή εταιρίας, αριθμός εργαζομένων και κλάδος της επιχείρησης).

Η πρώτη ερώτηση αφορά το φύλο του ερωτώμενου και όπως φαίνεται και παρακάτω το 40% αυτών ήταν Γυναίκες ενώ το 57% ήταν Άντρες. Το 3% δεν απάντησε στην ερώτηση.

Πίνακας 1	Φύλο	Frequency		Valid percent
	40,00%	14	Γυναίκα	41,10%
	57,00%	20	Άντρας	58,90%
	3,00%	1	Δεν απαντήθηκε	
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

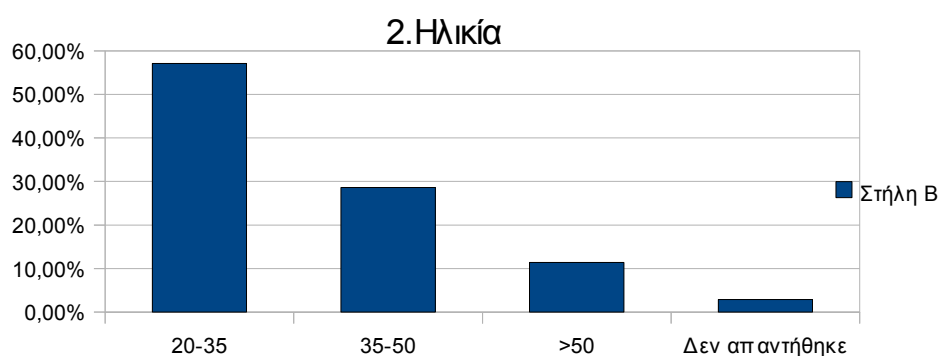
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Στην επόμενη ερώτηση, η οποία αφορά την ηλικία του ερωτώμενου το 57,1% είναι μεταξύ 20 και 35 χρονών, το 28,6% είναι μεταξύ 35 και 50, ενώ το 11,4% είναι πάνω από 50 ετών. Το 2,9% δεν απάντησε.

Πίνακας 2	Ηλικία	Frequency		Valid percent
	57,10%	20	20-35	58,80%
	28,60%	10	35-50	29,40%
	11,40%	4	>50	11,80%
	2,90%	1	Δεν απαντήθηκε	
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

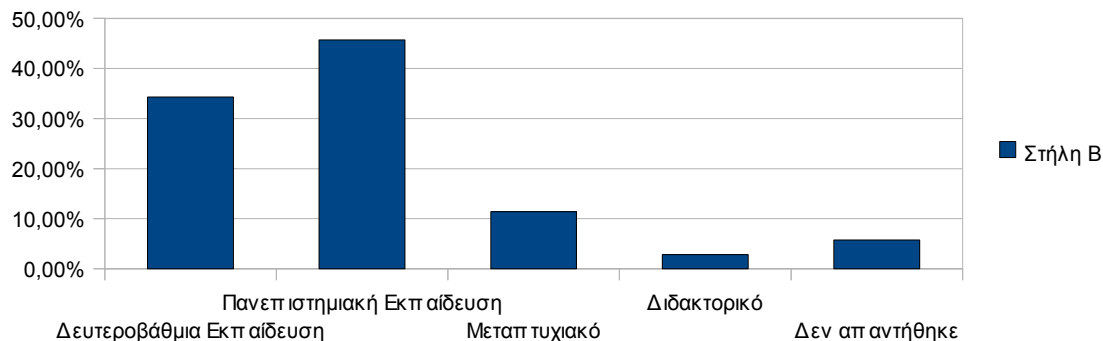


Η τρίτη ερώτηση έχει να κάνει με την μόρφωση των ερωτώμενων. Διαπιστώνουμε λοιπόν πως το 34,3% έχει τελειώσει μόνο το λύκειο, το 45,70% έχει πτυχίο πανεπιστημίου, το 11,4% έχει μεταπτυχιακό ενώ μόλις το 2,85% έχει διδακτορικό. Το 5,75% δεν απάντησε.

Πίνακας 3	Μόρφωση	Frequency		Valid percent
	34,30%	12	Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση	36,40%
	45,70%	16	Πανεπιστημιακή Εκπαίδευση	48,50%
	11,40%	4	Μεταπτυχιακό	12,10%
	2,85%	1	Διδακτορικό	3,00%
	5,75%	2	Δεν απαντήθηκε	
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

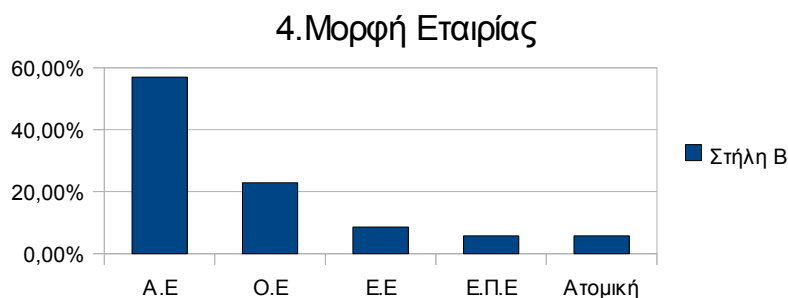
3. Μόρφωση



Η επόμενη ερώτηση έχει να κάνει με την μορφή της εταιρίας που εξετάζουμε. Παρατηρούμε πως το 57% αυτών είναι ανώνυμες εταιρίες, το 22,9% είναι ομόρρυθμες, το 8,6% είναι ετερόρρυθμες, το 5,75% εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και το 5,75% ατομικές.

Πίνακας 4	Μορφή Εταιρίας	Frequency	
	57,00%	20	A.E
	22,90%	8	O.E
	8,60%	3	E.E
	5,75%	2	E.Π.E
	5,75%	2	Ατομική
Σύνολο	100,00%	35	

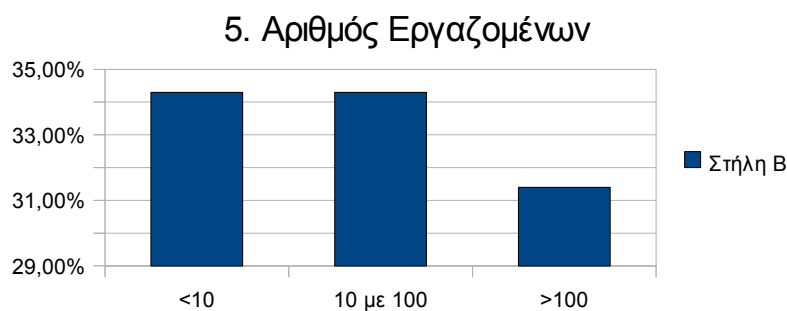
Με την βοήθεια του Excell τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Στην συνέχεια παρατίθεται η ερώτηση που αφορά τον αριθμό των εργαζομένων της εκάστοτε επιχείρησης. Τα αποτελέσματα δείχνουν πως το 34,3% απασχολεί κάτω από 10 εργαζόμενους, το 34,3% απασχολεί μεταξύ 10 και 100 εργαζομένων και το υπόλοιπο 31,4% απασχολεί πάνω από 100 εργαζόμενους.

Πίνακας 5	Αριθμός Εργαζομένων	Frequency	
	34,30%	12	<10
	34,30%	12	10 με 100
	31,40%	11	>100
Σύνολο	100,00%	35	

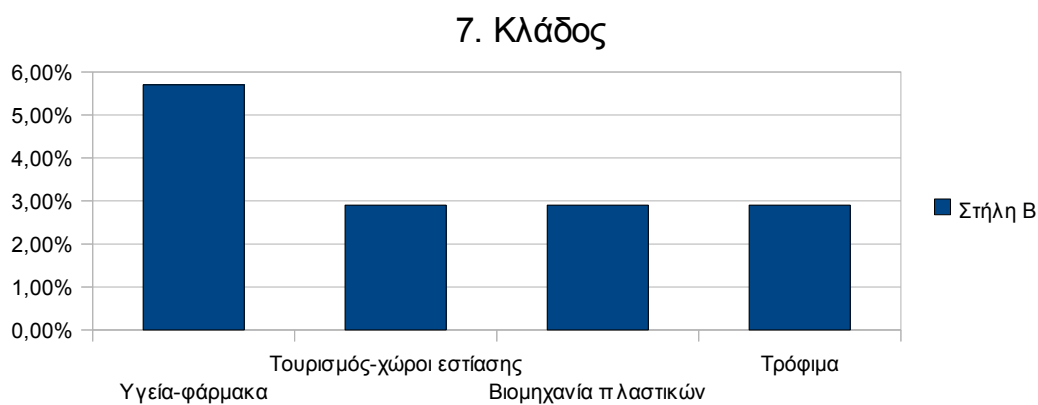
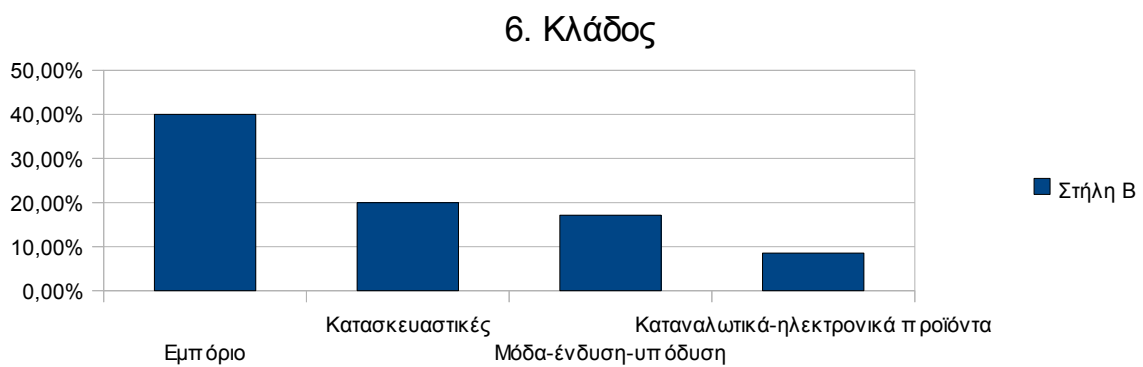
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η τελευταία ερώτηση αφορά στον κλάδο της επιχείρησης και παρατηρείται πως το 40% προέρχεται από τον κλάδο του εμπορίου, το 20% από τον κατασκευαστικό κλάδο, το 17,1% από τον κλάδο της μόδας-ένδυσης-υπόδησης, το 8,5% από τον κλάδο καταναλωτικών-ηλεκτρονικών προϊόντων, το 5,7% από τον κλάδο υγείας-φαρμάκων και το 2,9% από τον ξενοδοχειακό κλάδο(τουρισμός-χώροι εστίασης). Οι 2 εναπομείναντες επιχειρήσεις ανήκουν στον κλάδο τροφίμων (2,9%) και στον κλάδο βιομηχανίας πλαστικών (2,9%).

Πίνακας 6	Κλάδος	Frequency	
	40,00%	14	Εμπόριο
	20,00%	7	Κατασκευαστικές
	17,10%	6	Μόδα-ένδυση-υπόδυση
	8,50%	3	Καταναλωτικά-ηλεκτρονικά προϊόντα
	5,70%	2	Υγεία-φάρμακα
	2,90%	1	Τουρισμός-χώροι εστίασης
	2,90%	1	Βιομηχανία πλαστικών
	2,90%	1	Τρόφιμα
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

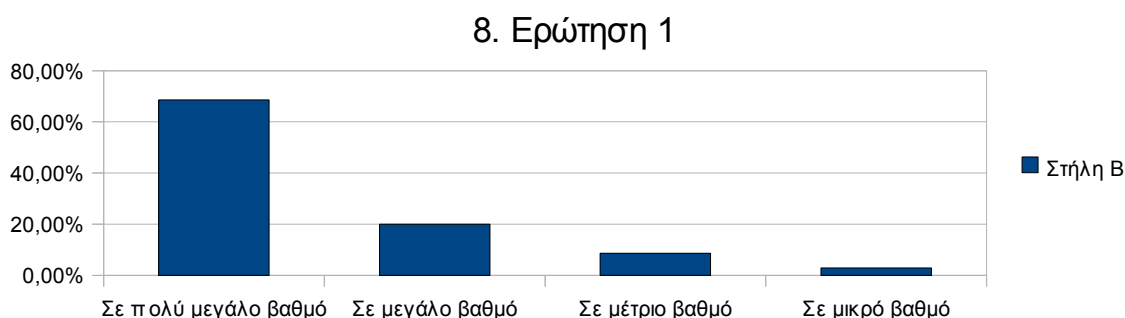


Στην συνέχεια θα παρατεθούν οι απαντήσεις των ερωτήσεων που αποτελούν το βασικό κομμάτι του ερωτηματολογίου, δηλαδή τις 12 ερωτήσεις του μέρους Α και τις 11 ερωτήσεις του μέρους Β.

Το μέρος Α αποτελείται από 12 ερωτήσεις, τα αποτελέσματα των οποίων ακολουθούν παρακάτω. Η ερώτηση Α1 εξετάζει αν ο έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί σημαντική λειτουργία της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν πως το 68,57% απάντησε “σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 20% απάντησε “Σε μεγάλο βαθμό”, το 8,57% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”, ενώ μόλις το 2,86% απάντησε “Σε μικρό βαθμό”. Παρατηρούμε λοιπόν πως για το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων ο έλεγχος των αποθεμάτων τους αποτελεί σημαντική λειτουργία.

Πίνακας 7	Ερώτηση 1	Frequency	
	68,57%	24	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	20,00%	7	Σε μεγάλο βαθμό
	8,57%	3	Σε μέτριο βαθμό
	2,86%	1	Σε μικρό βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

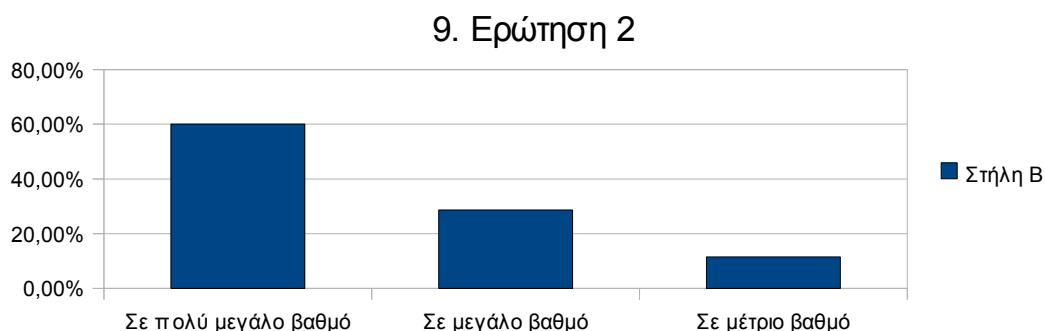
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η ερώτηση Α2 εξετάζει αν ο χώρος διατήρησης των αποθεμάτων είναι κατάλληλος και αν υπάρχει επαρκής ασφάλεια. Βλέπουμε στον παρακάτω πίνακα πως το 60% απάντησε “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 28,6% “Σε μεγάλο βαθμό”, ενώ το 11,4% “Σε μέτριο βαθμό”. Άρα στις περισσότερες επιχειρήσεις ο χώρος διατήρησης των αποθεμάτων είναι κατάλληλος και η ασφάλεια είναι επαρκής.

Πίνακας 8	Ερώτηση 2	Frequency	
	60,00%	21	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	28,60%	10	Σε μεγάλο βαθμό
	11,40%	4	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η ερώτηση 3 εξετάζει αν η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι σταθερή διαχρονικά. Τα αποτελέσματα μας δείχνουν πως το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων (74,2% “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και 22,8% “Σε μεγάλο βαθμό”) χρησιμοποιεί διαχρονικά την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Μόλις το 3% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”.

Πίνακας 9	Ερώτηση 3	Frequency	
	74,20%	26	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	22,80%	8	Σε μεγάλο βαθμό
	3,00%	1	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

10. Ερώτηση 3

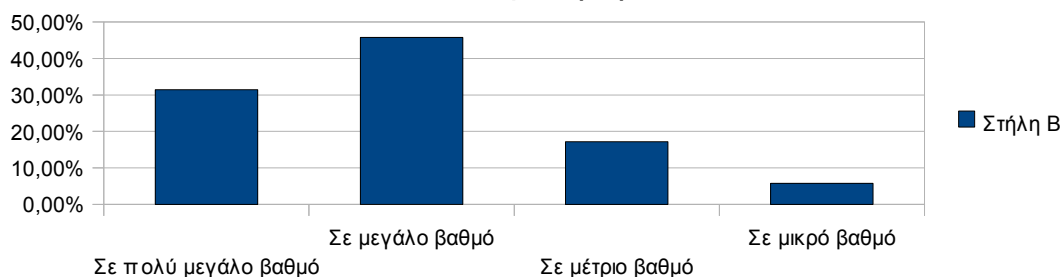


Στην επόμενη ερώτηση οι ερωτώμενοι καλούνται να απαντήσουν αν υπάρχουν επαρκή αποθέματα ώστε να καλύπτουν την μελλοντική ζήτηση σε συνεχή βάση, όταν αυτό χρειαστεί. Εδώ διαπιστώνουμε πως οι περισσότερες επιχειρήσεις (31,42% και 45,72% “σε πολύ μεγάλο βαθμό” και “σε μεγάλο βαθμό” αντίστοιχα.) διαθέτουν επαρκή αποθέματα ώστε να καλύπτουν την μελλοντική ζήτηση σε συνεχή βάση. Το 17,14% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”, ενώ μόλις το 5,72% απάντησε “Σε μικρό βαθμό”.

Πίνακας 10	Ερώτηση 4	Frequency	
	31,42%	11	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	45,72%	16	Σε μεγάλο βαθμό
	17,14%	6	Σε μέτριο βαθμό
	5,72%	2	Σε μικρό βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

11. Ερώτηση 4

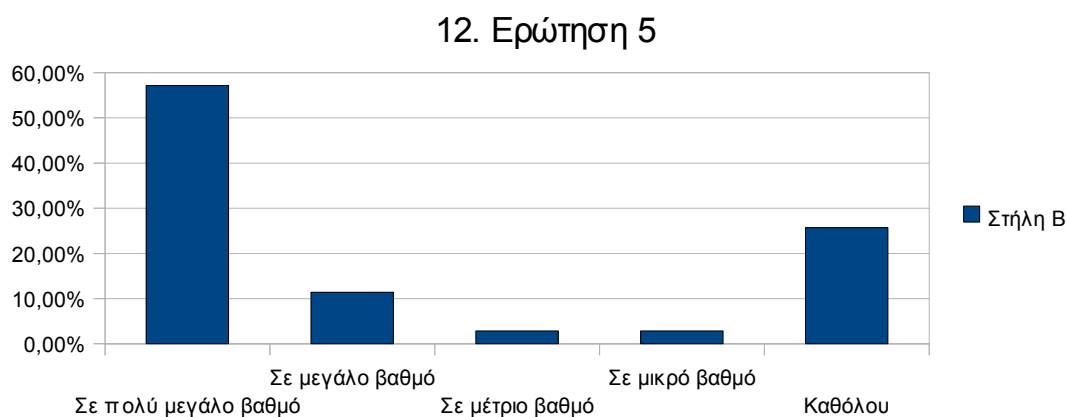


Η ερώτηση 5 έχει σκοπό να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με το αν εκδίδονται δελτία εισαγωγής-εξαγωγής των αποθεμάτων από την αποθήκη όταν αυτά μπαίνουν και βγαίνουν από αυτήν αντίστοιχα. Παρατηρούμε στον παρακάτω πίνακα πως το 57,14% απάντησε “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”. Το 11,43%, το 2,86% και το 2,86% απάντησαν “Σε μεγάλο

βαθμό” ,“Σε μέτριο βαθμό” και “Σε μικρό βαθμό” αντίστοιχα. Σ' αυτήν την ερώτηση παρατηρούμε ένα αρκετά μεγάλο ποσοστό(25,71%) το οποίο απάντησε “Καθόλου”. Το συμπέρασμα που μπορούμε να εξάγουμε από αυτήν την απάντηση είναι ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις είτε δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης, είτε διαθέτουν κάποιο ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης των αποθεμάτων τους, οπότε τα δελτία εισαγωγής-εξαγωγής δεν είναι αναγκαία.

Πίνακας 11	Ερώτηση 5	Frequency	
	57,14%	20	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	11,43%	4	Σε μεγάλο βαθμό
	2,86%	1	Σε μέτριο βαθμό
	2,86%	1	Σε μικρό βαθμό
	25,71%	9	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

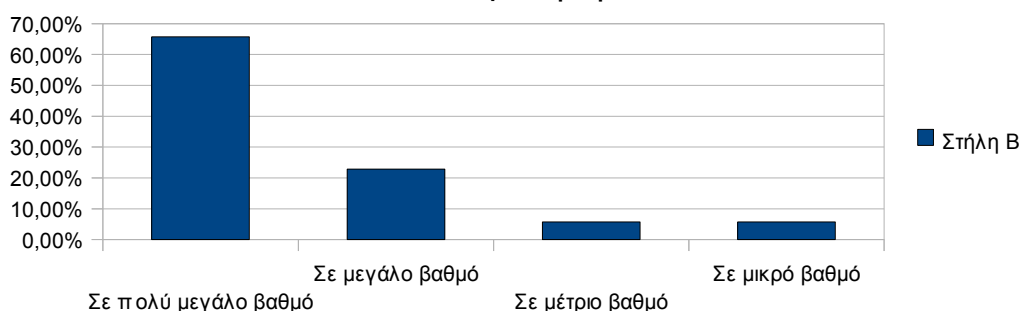


Η επόμενη ερώτηση αφορά τον ποιοτικό έλεγχο των αποθεμάτων της επιχείρησης. Εδώ παρατηρούμε πως το μεγαλύτερο ποσοστό διενεργεί ποιοτικό έλεγχο στα αποθέματα του προκειμένου να ελέγχεται η ύπαρξη ελαττωματικών προϊόντων.

Πίνακας 12	Ερώτηση 6	Frequency	
	65,71%	23	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	22,86%	8	Σε μεγάλο βαθμό
	5,72%	2	Σε μέτριο βαθμό
	5,72%	2	Σε μικρό βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

13. Ερώτηση 6

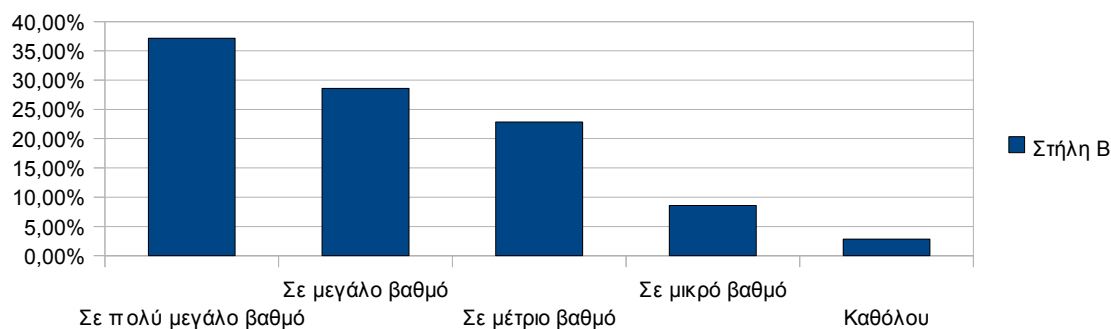


Στην ερώτηση 7 οι ερωτώμενοι καλούνται να απαντήσουν εάν το ύψος των αποθεμάτων της εκάστοτε επιχείρησης καλύπτουν μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού της. Εδώ οι απαντήσεις ποικίλουν μιας και οι επιχειρήσεις διαφέρουν ως προς τον κλάδο.

Πίνακας 13	Ερώτηση 7	Frequency	
	37,14%	13	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	28,57%	10	Σε μεγάλο βαθμό
	22,86%	8	Σε μέτριο βαθμό
	8,57%	3	Σε μικρό βαθμό
	2,86%	1	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

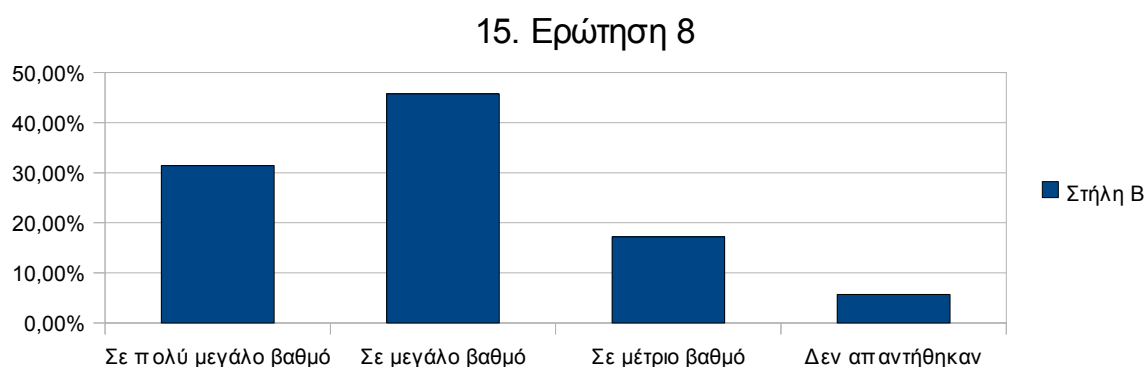
14. Ερώτηση 7



Η ερώτηση 8 αφορά το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης και την αποτελεσματικότητά του. Βλέπουμε και στον παρακάτω πίνακα πως το μεγαλύτερο ποσοστό -31,4% και 45,70%- απάντησε “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και “Σε μεγάλο βαθμό” αντίστοιχα. Το 17,2% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό” και το 5,7% δεν απάντησε.

Πίνακας 14	Ερώτηση 8	Frequency		Valid percent
	31,40%	11	Σε πολύ μεγάλο βαθμό	
	45,70%	16	Σε μεγάλο βαθμό	33,30%
	17,20%	6	Σε μέτριο βαθμό	48,50%
	5,70%	2	Δεν απαντήθηκαν	18,20%
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

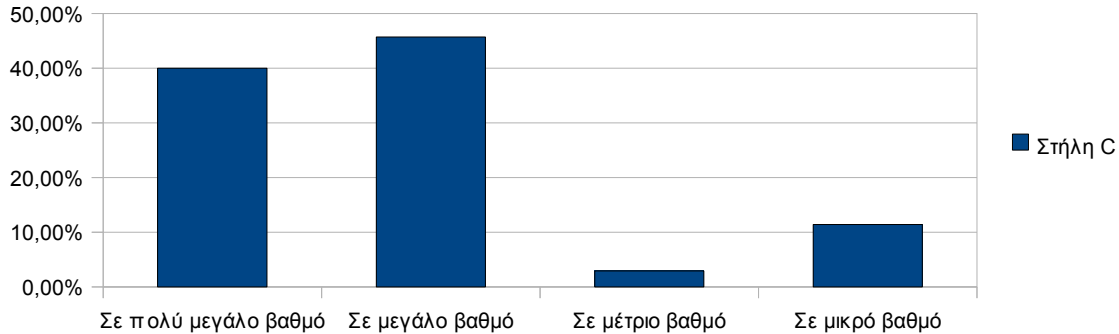


Η επόμενη ερώτηση αφορά την φυσική απογραφή των αποθεμάτων και αν αυτή είναι πλήρης και τακτική. Το 40% απάντησε “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 45,7% “Σε μεγάλο βαθμό”, το 11,4% απάντησε “Σε μικρό βαθμό”, και το 2,9% “Σε μέτριο βαθμό”.

Πίνακας 15	Ερώτηση 9	Frequency	
	40,00%	14	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	45,70%	16	Σε μεγάλο βαθμό
	2,90%	1	Σε μέτριο βαθμό
	11,40%	4	Σε μικρό βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

16. Ερώτηση 9

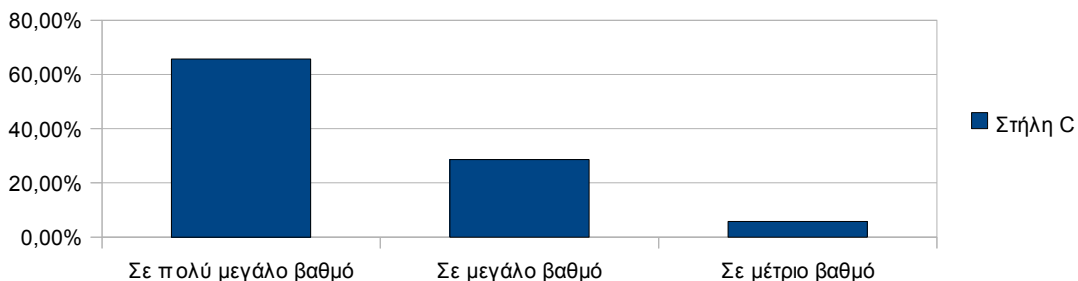


Η ερώτηση 10 αφορά την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και αν λογαριασμοί παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις. Επικρατέστερες απαντήσεις είναι ότι η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων είναι επαρκής και ότι οι λογαριασμοί παρουσιάζονται με σαφήνεια στις καταστάσεις σε πολύ μεγάλο βαθμό ή και μεγάλο βαθμό, με ποσοστό ύψους 65,7% να απαντά «Σε πολύ μεγάλο βαθμό» και 28,6% «Σε μεγάλο βαθμό». Αμελητέο είναι το ποσοστό των ερωτηθέντων που επέλεξαν την απάντηση «Σε μέτριο βαθμό», μόλις 5,7%.

Πίνακας 16	Ερώτηση 10	Frequency	
	65,70%	23	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	28,60%	10	Σε μεγάλο βαθμό
	5,70%	2	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

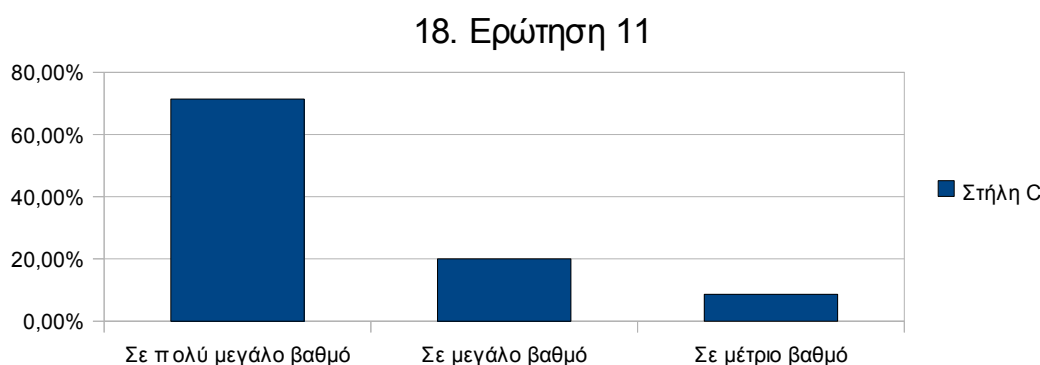
17. Ερώτηση 10



Στην ερώτηση 11 εξετάζεται, αν σε περίπτωση εμφάνισης ελλείμματος ή πλεονάσματος μετά την απογραφή, ελέγχεται ο λόγος που αυτό συνέβη και ποιός είναι υπεύθυνος γι' αυτό. Παρατηρούμε πως το 71,4% και το 20% απάντησαν “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και “Σε μεγάλο βαθμό” αντίστοιχα, ενώ μόλις το 8,6% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”. Άρα διαπιστώνουμε πως όταν κάτι πάει “στραβά” αναζητείται ο υπεύθυνος αυτής της κατάστασης με σκοπό να εξαλειφθούν φαινόμενα λαθών και ατασθαλιών.

Πίνακας 17	Ερώτηση 11	Frequency	
	71,40%	25	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	20,00%	7	Σε μεγάλο βαθμό
	8,60%	3	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

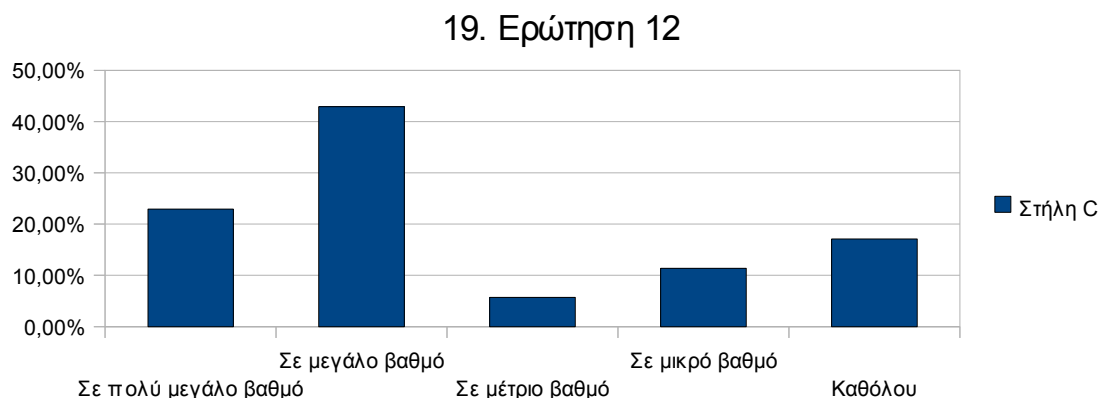
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Στην τελευταία ερώτηση του Α μέρους, η οποία εξετάζει αν ορίζεται ανώτατο και κατώτατο όριο αποθεμάτων το 22,9% απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 42,9% “Σε μεγάλο βαθμό”, ενώ έχουμε ένα αρκετά μεγάλο ποσοστό της τάξης του 17,1% που απαντά “Καθόλου”. Τέλος το 11,4% απαντά “Σε μικρό βαθμό” και το 5,7% “Σε μέτριο βαθμό”.

Πίνακας 18	Ερώτηση 12	Frequency	
	22,90%	8	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	42,90%	15	Σε μεγάλο βαθμό
	5,70%	2	Σε μέτριο βαθμό
	11,40%	4	Σε μικρό βαθμό
	17,10%	6	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

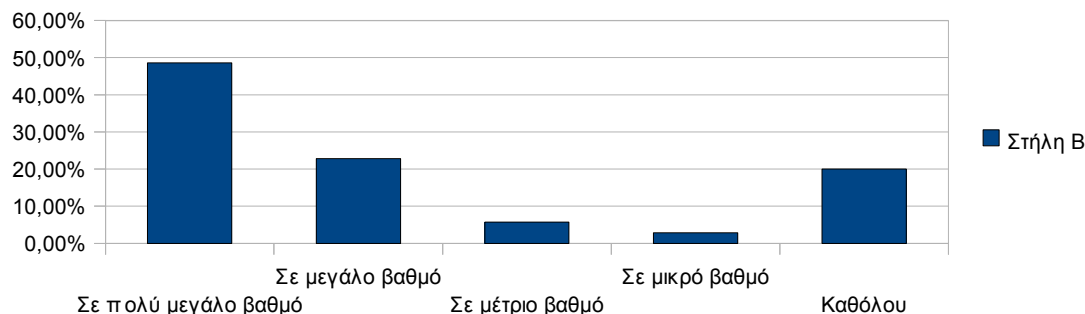


Στην συνέχεια ακολουθούν τα αποτελέσματα των 11 ερωτήσεων του Β μέρους του ερωτηματολογίου. Η πρώτη ερώτηση έχει να κάνει με τις εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής και αν αυτά είναι προαριθμημένα και υπό τον έλεγχο συγκεκριμένου υπευθύνου. Όπως βλέπουμε και στον παρακάτω πίνακα οι περισσότερες επιχειρήσεις απαντούν ότι οι εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής είναι προαριθμημένα και υπό τον έλεγχο συγκεκριμένου υπευθύνου. “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” απαντά το 48,6% και “Σε μεγάλο βαθμό” το 22,85%. Αμελητέα είναι τα ποσοστά που απαντούν “Σε μέτριο βαθμό” και “Σε μικρό βαθμό”, 5,7% και 2,85% αντίστοιχα. Ενδιαφέρον προκαλεί το ποσοστό των ερωτηθέντων που απάντησαν “Καθόλου”, ποσοστό της τάξης του 20%.

Πίνακας 19	Ερώτηση 1	Frequency	
	48,60%	17	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	22,85%	8	Σε μεγάλο βαθμό
	5,70%	2	Σε μέτριο βαθμό
	2,85%	1	Σε μικρό βαθμό
	20,00%	7	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

20. Ερώτηση 1

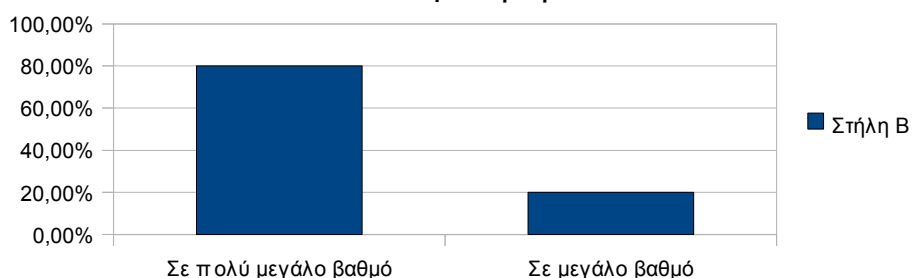


Η δεύτερη ερώτηση αναφέρεται στο αν οι αγορές γίνονται αφού εγκριθούν πρώτα από τον υπεύθυνο της υπηρεσίας προμηθειών. Εδώ το μεγαλύτερο ποσοστό (80%) απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και το υπόλοιπο 20% απαντά “Σε μεγάλο βαθμό”. Άρα διαπιστώνουμε πως στη συγκεκριμένη ερώτηση η πολιτική όλων των εξεταζόμενων επιχειρήσεων είναι πάνω-κάτω η ίδια.

Πίνακας 20	Ερώτηση 2	Frequency	
	80,00%	28	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	20,00%	7	Σε μεγάλο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

21. Ερώτηση 2

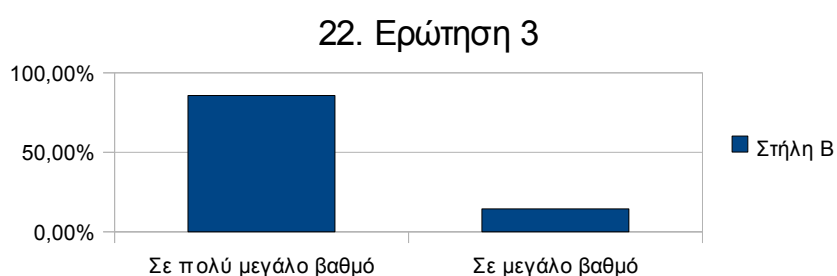


Στην επόμενη ερώτηση εξακριβώνεται αν τηρούνται οι όροι της παραγγελίας και αν συγκρίνονται τα τιμολόγια των προμηθευτών με τα δελτία παραγγελίας. Όπως παρατηρούμε

έχουμε σύγκλιση απόψεων μιας και το 85,7% απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και το 14,3% “Σε μεγάλο βαθμό”.

Πίνακας 21	Ερώτηση 3	Frequency	
	85,70%	30	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	14,30%	5	Σε μεγάλο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

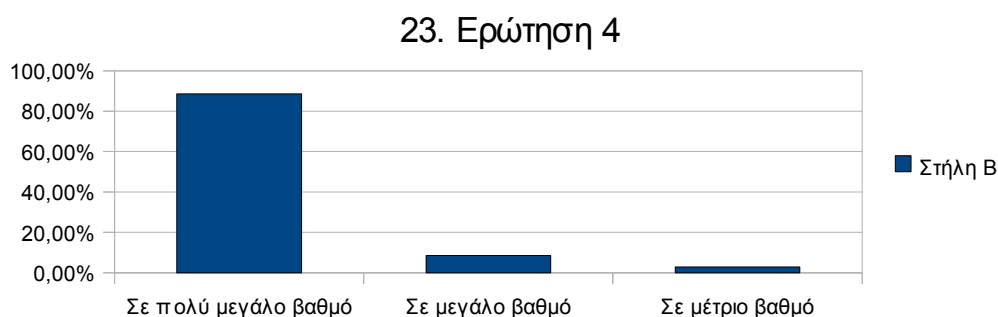
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η ερώτηση 4 έχει να κάνει με συναλλαγές που αφορούν αγορές, επιστροφές και εκπτώσεις και αν αυτές καταχωρούνται κανονικά στα λογιστικά βιβλία της χρήσης. Επικρατέστερη είναι η απάντηση “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” με ποσοστό 88,55%. Το 8,6% απάντησε “Σε μεγάλο βαθμό” και το υπόλοιπο 2,85% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”.

Πίνακας 22	Ερώτηση 4	Frequency	
	88,55%	31	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	8,60%	3	Σε μεγάλο βαθμό
	2,85%	1	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

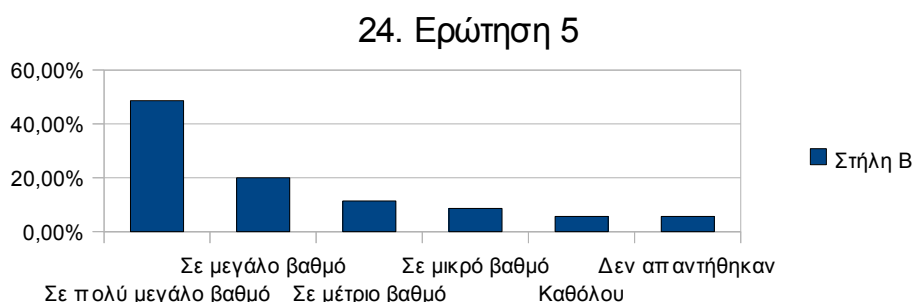
Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η πέμπτη ερώτηση αναφέρεται σε περιπτώσεις που κρίνεται αναγκαίο να διενεργούνται διαδικασίες διαγωνισμού ή λήψης προσφορών, πριν οριστικοποιηθούν αγορές. Εδώ το 48,6% απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 20% “Σε μεγάλο βαθμό” και το 11,4% “Σε μέτριο βαθμό”. Τέλος, το 8,6% απαντά “Σε μικρό βαθμό” και το 5,7% “Καθόλου”, ενώ το υπόλοιπο 5,7% δεν απάντησε.

Πίνακας 23	Ερώτηση 5	Frequency		Valid percent
	48,60%	17	Σε πολύ μεγάλο βαθμό	51,50%
	20,00%	7	Σε μεγάλο βαθμό	21,20%
	11,40%	4	Σε μέτριο βαθμό	12,10%
	8,60%	3	Σε μικρό βαθμό	9,10%
	5,70%	2	Καθόλου	6,10%
	5,70%	2	Δεν απαντήθηκαν	
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

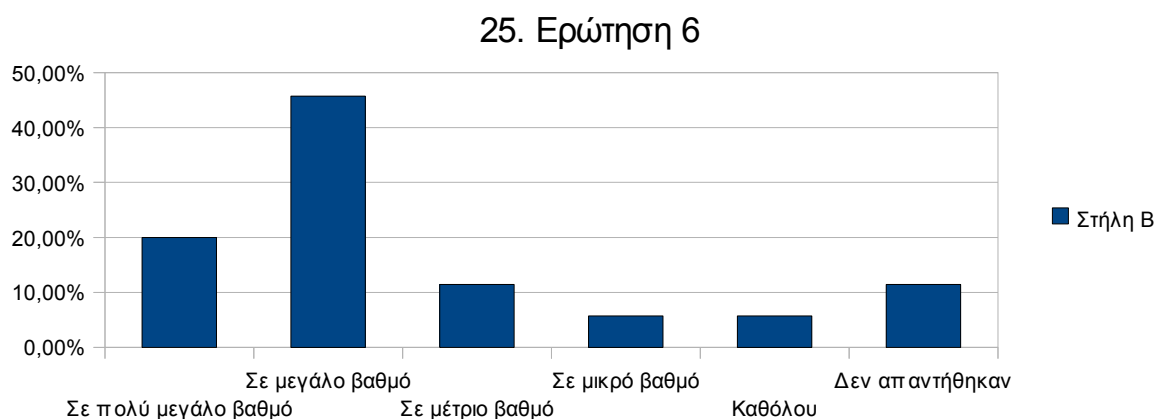
Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Στην έκτη ερώτηση οι ερωτώμενοι καλούνται να απαντήσουν κατά πόσο οι αγορές πραγματοποιούνται με βάση τα υποχρεωτικά αποθέματα ασφαλείας. Όπως βλέπουμε και στον παρακάτω πίνακα το μεγαλύτερο ποσοστό (45,7%) απαντά “Σε μεγάλο βαθμό” και το 20% “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”. “Σε μέτριο βαθμό” απάντησε το 11,43% ενώ το 5,72% “Σε μικρό βαθμό”. Αρνητική απάντηση είχαμε από το 5,72% που απάντησε “Καθόλου”, ενώ το 11,43% δεν απάντησε.

Πίνακας 24	Ερώτηση 6	Frequency		Valid percent
	20,00%	7	Σε πολύ μεγάλο βαθμό	22,60%
	45,70%	16	Σε μεγάλο βαθμό	51,60%
	11,43%	4	Σε μέτριο βαθμό	12,90%
	5,72%	2	Σε μικρό βαθμό	6,45%
	5,72%	2	Καθόλου	6,45%
	11,43%	4	Δεν απαντήθηκαν	
Σύνολο	100,00%	35		100,00%

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

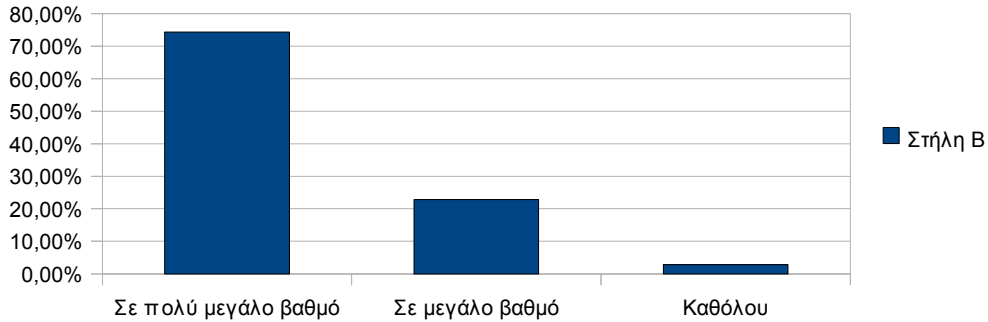


Η έβδομη ερώτηση αναφέρεται στα τιμολόγια που αφορούν αγορές με πίστωση, αν αυτά συνοδεύονται από τις εντολές αγοράς, και αν συμφωνούν με τα δελτία παραλαβής ως προς τους όρους παραγγελίας. Το μεγαλύτερο ποσοστό (74,3%) απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και το 22,85% “Σε μεγάλο βαθμό”. Αμελητέο είναι το ποσοστό που απαντά “Καθόλου” (2,85%).

Πίνακας 25	Ερώτηση 7	Frequency	
	74,30%	26	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	22,85%	8	Σε μεγάλο βαθμό
	2,85%	1	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

26. Ερώτηση 7

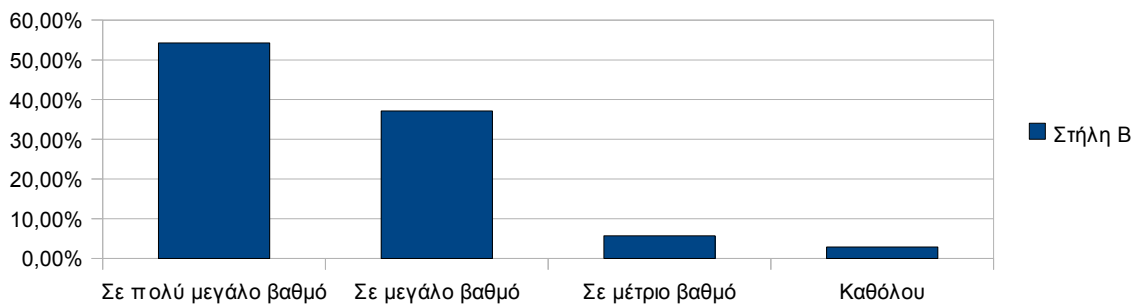


Στην ερώτηση 8 το 54,3% απαντά ότι τα δικαιολογητικά αγορών και εξόδων ελέγχονται από τον Εσωτερικό Ελεγκτή για να διαπιστωθεί η πληρότητα των απαιτούμενων εγκρίσεων και των συνημμένων στοιχείων “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και το 37,15% “Σε μεγάλο βαθμό”. Τέλος το 5,7% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό” και το 2,85% “Καθόλου”.

Πίνακας 26	Ερώτηση 8	Frequency	
	54,30%	19	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	37,15%	13	Σε μεγάλο βαθμό
	5,70%	2	Σε μέτριο βαθμό
	2,85%	1	Καθόλου
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:

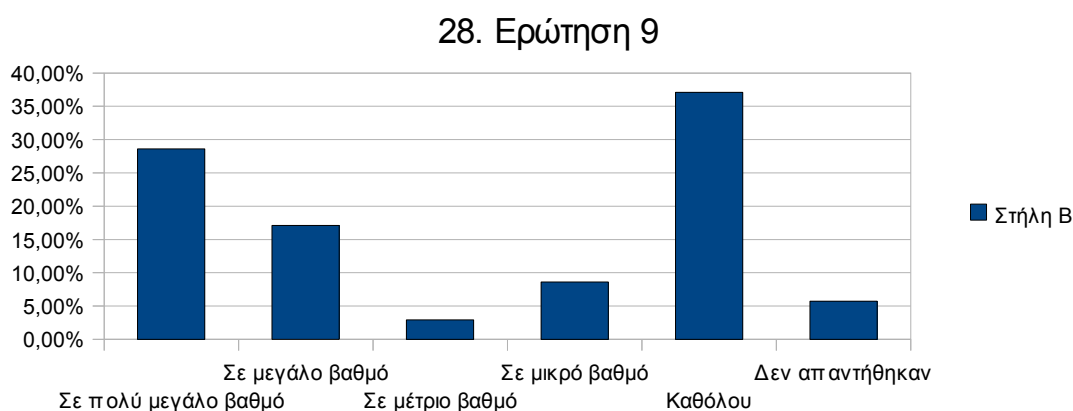
27. Ερώτηση 8



Στην ερώτηση 9 το 28,6 % απαντά ότι βγαίνει ισοζύγιο παραλαβών τακτικά και αντίγραφο του οποίου στέλνεται στο τμήμα προμηθειών “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”. Το 17,1% απαντά “Σε μεγάλο βαθμό”, το 2,9% “Σε μέτριο βαθμό” και το 8,6% “Σε μικρό βαθμό”. Ενδιαφέρον προκαλεί το γεγονός ότι το μεγαλύτερο ποσοστό, 37,1%, απάντησε “Καθόλου”. Τέλος το 5,7% δεν απάντησε. Εδώ παρατηρούμε πως υπάρχουν δυνατότητες βελτίωσης αυτής της δραστηριότητας.

Πίνακας 27	Ερώτηση 9	Frequency		Valid percent
	28,60%	10	Σε πολύ μεγάλο βαθμό	30,30%
	17,10%	6	Σε μεγάλο βαθμό	18,20%
	2,90%	1	Σε μέτριο βαθμό	3,00%
	8,60%	3	Σε μικρό βαθμό	9,10%
	37,10%	13	Καθόλου	39,40%
	5,70%	2	Δεν απαντήθηκαν	100,00%
Σύνολο	100,00%	35		

Με την βοήθεια του *Excell* τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Στην επόμενη ερώτηση εξετάζεται αν η διαφύλαξη των λογαριασμών των Υποχρεώσεων είναι επαρκής και αν αυτές παρουσιάζονται στον Ισολογισμό με σαφήνεια. Το 68,6% απάντησε “Σε πολύ μεγάλο βαθμό”, το 20% απάντησε “Σε μεγάλο βαθμό” ενώ το 11,4% απάντησε “Σε μέτριο βαθμό”.

Πίνακας 28	Ερώτηση 10	Frequency	
	68,60%	24	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	20,00%	7	Σε μεγάλο βαθμό
	11,40%	4	Σε μέτριο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

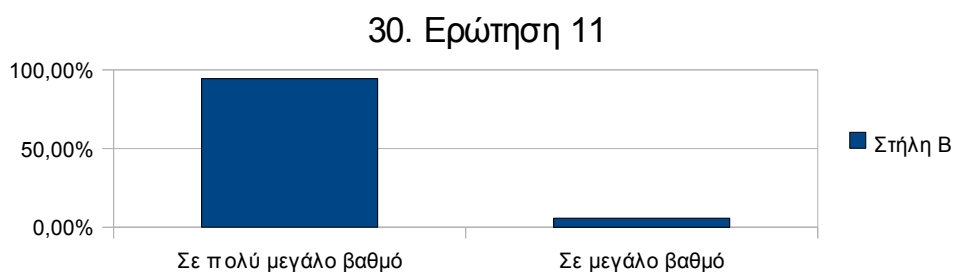
Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



Η τελευταία ερώτηση έχει να κάνει με την εξόφληση των Υποχρεώσεων και αυτή πραγματοποιείται αφού την εγκρίνει το αρμόδιο στέλεχος. Το μεγαλύτερο ποσοστό (94,3%) απαντά “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και το υπόλοιπο 5,7% απαντά “Σε μεγάλο βαθμό”.

Πίνακας 29	Ερώτηση 11	Frequency	
	94,30%	33	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
	5,70%	2	Σε μεγάλο βαθμό
Σύνολο	100,00%	35	

Με την βοήθεια του Excel τα αποτελέσματα εμφανίζονται διαγραμματικά ως εξής:



3.3.1 Πρώτος Έλεγχος: χ^2 ²⁷

Όπως αναφέρθηκε και στην αρχή αυτού του κεφαλαίου, ο πρώτος έλεγχος που πραγματοποιήθηκε είναι ο έλεγχος chi square (χ^2). Ο εν λόγω έλεγχος γίνεται ανάμεσα σε μεταβλητές κατηγορίας και σε μεταβλητές διάταξης, δηλαδή ανάμεσα στα δημογραφικά στοιχεία του ερωτηματολογίου και τις απαντήσεις των ερωτήσεων του μέρους Α και μέρος Β αντίστοιχα. Αυτή η διαδικασία μας βοηθάει να διαπιστώσουμε εάν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών αυτών. Αφού ολοκληρωθεί ο έλεγχος, παρατηρούμε την σημαντικότητα της σχέσης μεταξύ των μεταβλητών. Αν η τιμή είναι $\leq 0,05$ τότε υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών, αν η τιμή είναι $>0,05$ οι μεταβλητές δεν εξαρτώνται.

1) *Μόρφωση με ερώτηση Α3*: Παρατηρείται πως οι απαντήσεις στην ερώτηση 3 του Α μέρους, η οποία έχει να κάνει με τον αν η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων είναι σταθερή διαχρονικά, εξαρτώνται με την μόρφωση του εκάστοτε ερωτώμενου. Αυτό μας δείχνει πως ο κάθε ερωτώμενος απάντησε σ αυτήν την ερώτηση ανάλογα με το μορφωτικό του επίπεδο. Βλέπουμε πως ο έλεγχος μας δείχνει πως μεταξύ τους υπάρχει σχέση εξάρτησης.

Πίνακας 30 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	35,200 ^a	6	,000
Likelihood Ratio	11,325	6	,079
Linear-by-Linear Association	6,291	1	,012
N of Valid Cases	33		

a. 10 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

2) *Μόρφωση με ερώτηση Α8*: Η ερώτηση 8 του Α μέρους αφορά το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης και αν αυτό είναι αποτελεσματικό. Παρατηρείται και εδώ

²⁷ Για να γίνουν οι τρεις έλεγχοι που ακολουθούν χρησιμοποιήθηκε ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, Βλ. παράρτημα

πως υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ της μόρφωσης και της συγκεκριμένης ερώτησης.

Πίνακας 31 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17,222 ^a	6	,009
Likelihood Ratio	21,654	6	,001
Linear-by-Linear Association	9,010	1	,003
N of Valid Cases	31		

a. 10 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,16.

3) Μόρφωση με ερώτηση B2: Διαπιστώνουμε από την τιμή Asymp. Sig. (2-sided) (0,014) ότι τα στοιχεία είναι στατιστικά σημαντικά άρα και υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών. Η ερώτηση 2 του Β μέρους αφορά την έγκριση των αγορών από το αρμόδιο στέλεχος και παρατηρούμε πως οι απαντήσεις εξαρτώνται από την μόρφωση του εκάστοτε ερωτώμενου.

Πίνακας 32 Chi-Square Tests

	Value	df	
Pearson Chi-Square	10,562 ^a	3	,014
Likelihood Ratio	12,936	3	,005
Linear-by-Linear Association	3,287	1	,070
N of Valid Cases	33		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,21.

4) Μόρφωση με ερώτηση B9: Η ερώτηση 9 του Β μέρους αφορά το ισοζύγιο παραλαβών και αν αυτό βγαίνει τακτικά και στέλνεται αντίγραφο του στο τμήμα προμηθειών. Κι εδώ συμβαίνει το ίδιο γεγονός όπως και στις παραπάνω ερωτήσεις, αφού βλέπουμε πως υπάρχει σχέση εξάρτησης με την μόρφωση.

Πίνακας 33 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,422 ^a	12	,009
Likelihood Ratio	23,619	12	,023
Linear-by-Linear Association	3,297	1	,069

N of Valid Cases	31		
------------------	----	--	--

a. 19 cells (95,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

5) Στην συνέχεια ακολουθούν οι ερωτήσεις που διαπιστώνεται από τον έλεγχο χ^2 ότι έχουν σχέση εξάρτησης με την μορφή της εκάστοτε εταιρίας. Αυτές οι ερωτήσεις είναι η 5 του Α μέρους και η 9 του Β μέρους. Έτσι βλέπουμε ότι στην ερώτηση Α5 που αφορά την έκδοση δελτίων εισαγωγής-εξαγωγής των αποθεμάτων από την αποθήκη, οι απαντήσεις εξαρτώνται από την μορφή της εταιρίας. Το ίδιο συμβαίνει και στην ερώτηση Β9 που αφορά το ισοζύγιο παραλαβών. Τα αποτελέσματα του ελέγχου φαίνονται στους παρακάτω πίνακες:

6) Μορφή εταιρίας με ερώτηση Α5

Πίνακας 34 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	32,684 ^a	16	,008
Likelihood Ratio	20,765	16	,188
Linear-by-Linear Association	,173	1	,677
N of Valid Cases	35		

a. 23 cells (92,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,06.

7) Μορφή εταιρίας με ερώτηση Β9

Πίνακας 35 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,474 ^a	16	,048
Likelihood Ratio	19,234	16	,257
Linear-by-Linear Association	,041	1	,839
N of Valid Cases	33		

a. 23 cells (92,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,06.

Η μεταβλητή “Αριθμός εργαζομένων” είναι η επόμενη μεταβλητή που ελέγχουμε για να

βρούμε την ύπαρξη σχέσης εξάρτησης μεταξύ αυτής και των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου. Διαπιστώνεται πως υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτής και των ερωτήσεων A1, A8, A12, B1, B6 και B10. Έτσι λοιπόν φαίνεται πως οι απαντήσεις στις συγκεκριμένες ερωτήσεις εξαρτώνται από το πόσους εργαζόμενους απασχολεί η κάθε επιχείρηση, άρα και από το μέγεθός της. Τα αποτελέσματα φαίνονται στους παρακάτω πίνακες:

8) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A1

Πίνακας 36 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,024 ^a	6	,014
Likelihood Ratio	18,132	6	,006
Linear-by-Linear Association	2,198	1	,138
N of Valid Cases	35		

a. 9 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,31.

9) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A8

Πίνακας 37 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,193 ^a	4	,007
Likelihood Ratio	15,394	4	,004
Linear-by-Linear Association	7,254	1	,007
N of Valid Cases	33		

a. 6 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,00.

10) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση A12

Πίνακας 38 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,775 ^a	8	,001
Likelihood Ratio	29,438	8	,000
Linear-by-Linear Association	11,848	1	,001
N of Valid Cases	35		

a. 13 cells (86,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is , 63.

11) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B1

Πίνακας 39 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,235 ^a	8	,003
Likelihood Ratio	26,987	8	,001
Linear-by-Linear Association	9,118	1	,003
N of Valid Cases	35		

a. 12 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is , 31.

12) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B6

Πίνακας 40 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	17,882 ^a	8	,022
Likelihood Ratio	21,025	8	,007
Linear-by-Linear Association	8,902	1	,003
N of Valid Cases	31		

a. 13 cells (86,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is , 58.

13) Αριθμός εργαζομένων με ερώτηση B10

Πίνακας 41 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,941 ^a	4	,007
Likelihood Ratio	16,857	4	,002
Linear-by-Linear Association	9,982	1	,002
N of Valid Cases	35		

a. 6 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,26.

Το τελευταίο δημογραφικό στοιχείο είναι ο κλάδος στον οποίο ανήκει η κάθε

επιχείρηση και διαπιστώνουμε πως μόνο δύο ερωτήσεις εξαρτώνται από αυτόν, η Α7 και η Β8. Η 7 ερώτηση του Α μέρους αφορά το ποσοστό του Ενεργητικού της επιχείρησης που καλύπτεται από το ύψος των αποθεμάτων. Είναι φανερό λοιπόν πως το ποσοστό του Ενεργητικού που καλύπτεται από το ύψος των αποθεμάτων εξαρτάται από τον κλάδο στον οποία ανήκει η επιχείρηση. Διαφορετικό ποσοστό του Ενεργητικού καλύπτουν τα αποθέματα ενός σούπερ μάρκετ και ενός καταστήματος με ρούχα, από το ποσοστό που καλύπτουν τα αποθέματα ενός ξενοδοχείου. Η ερώτηση Β8 αφορά τον έλεγχο από τον Εσωτερικό ελεγκτή των δικαιολογητικών αγορών και εξόδων. Παρατηρείται πως και εδώ οι απαντήσεις εξαρτώνται από τον κλάδο που ανήκει η εκάστοτε επιχείρηση.

14) Κλάδος με ερώτηση Α7

Πίνακας 42 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	49,358 ^a	20	,000
Likelihood Ratio	28,040	20	,108
Linear-by-Linear Association	,000	1	1,000
N of Valid Cases	33		

a. 29 cells (96,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

15) Κλάδος με ερώτηση Β8

Πίνακας 43 Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	46,034 ^a	15	,000
Likelihood Ratio	21,780	15	,114
Linear-by-Linear Association	1,095	1	,295
N of Valid Cases	33		

a. 22 cells (91,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

3.3.2 Δεύτερος Έλεγχος: Pearson Correlation

Ο δεύτερος έλεγχος που θα διενεργηθεί είναι το λεγόμενο “Pearson Correlation Test”, όπου θα εισάγουμε μόνο μεταβλητές διάταξης (απαντήσεις των ερωτήσεων του μέρους Α και Β του ερωτηματολογίου) με σκοπό την διαπίστωση σχέσης εξάρτησης μεταξύ των μεταβλητών. Ο έλεγχος της σημαντικότητας γίνεται με το ίδιο τρόπο όπως και στον έλεγχο chi square (χ^2), δηλαδή αν η τιμή είναι $\leq 0,05$ τότε υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ αυτών, αν η τιμή είναι $>0,05$ οι μεταβλητές δεν εξαρτώνται. Να αναφερθεί σε αυτό το σημείο πως δύο μεταβλητές μπορούν να συσχετίζονται θετικά αλλά και αρνητικά. Δηλαδή δύο ερωτήσεις που έχουν θετική σχέση εξάρτησης μεταξύ τους, απαντώνται και οι δύο προς την ίδια κατεύθυνση (πχ πολύ, καθόλου κτλ), ενώ δύο ερωτήσεις που εξαρτώνται αρνητικά, απαντώνται προς αντίθετη κατεύθυνση, δηλαδή αν στη μία η απάντηση είναι “πολύ” στην άλλη θα είναι “καθόλου”.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε πως υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των παρακάτω ερωτήσεων:

- 1) Ερώτηση A1 με A2: Υπάρχει θετική σχέση εξάρτησης μεταξύ των απαντήσεων στην ερώτηση για το αν ο έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί σημαντική λειτουργία της επιχείρησης και των απαντήσεων στην ερώτηση για το αν ο χώρος διατήρησης των αποθεμάτων είναι κατάλληλος. Άρα οι επιχειρήσεις που θεωρούν τον έλεγχο των αποθεμάτων σημαντική λειτουργία, διαθέτουν και τον κατάλληλο χώρο με επαρκή ασφάλεια για τα αποθέματά τους.
- 2) Ερώτηση A2 με A3 : Εδώ διαπιστώνεται πως οι επιχειρήσεις που διαθέτουν τον κατάλληλο χώρο για τα αποθέματά τους χρησιμοποιούν διαχρονικά και την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Οι απαντήσεις σε αυτές τις δύο ερωτήσεις είναι θετικά συσχετισμένες.
- 3) Ερώτηση A2 με A4: Υπάρχει θετική σχέση εξάρτησης μεταξύ των ερωτήσεων αυτών, πράγμα που μας δείχνει πως όταν μία επιχείρηση φροντίζει να έχει έναν κατάλληλο χώρο για τα αποθέματά της, φροντίζει να έχει και επαρκή αποθέματα για να καλύπτει την μελλοντική ζήτηση.
- 4) Οι ερωτήσεις A5, A6, A7, A10, B2, B4, B6 και B8 εξαρτώνται θετικά από την ερώτηση A1. Παρατηρούμε λοιπόν πως οι επιχειρήσεις που θεωρούν τον έλεγχο των αποθεμάτων τους σημαντική λειτουργία γι' αυτές, εκδίδουν δελτία εισαγωγής-εξαγωγής αποθεμάτων, ασκούν

ποιοτικό έλεγχο στα αποθέματά τους, το ύψος των αποθεμάτων τους καλύπτει μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού τους, η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων τους είναι επαρκής, οι αγορές γίνονται μετά την έγκριση από το αρμόδιο στέλεχος, οι συναλλαγές που αφορούν επιστροφές και εκπτώσεις καταχωρούνται κανονικά στα λογιστικά βιβλία, οι αγορές πραγματοποιούνται με βάση τα υποχρεωτικά αποθέματα ασφαλείας και τα δικαιολογητικά αγορών-εξόδων ελέγχονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. (Πάντα βέβαια υπάρχει και η αντίστροφη περίπτωση, δηλαδή αν κάποια επιχείρηση δεν θεωρεί τον έλεγχο των αποθεμάτων της σημαντική λειτουργία, δεν πραγματοποιεί και τις προαναφερθείσες λειτουργίες, δηλαδή έχουμε θετική σχέση εξάρτησης αλλά από την αντίστροφη σκοπιά).

5) Οι ερωτήσεις A8, A11, A12, B1, B6 και B9 εξαρτώνται από την ερώτηση A5. Όλες συσχετίζονται με την A5 θετικά εκτός από την A11 που η μεταξύ τους συσχέτιση είναι αρνητική. Η ερώτηση A5 έχει να κάνει με τις διαδικασίες λήψης προσφορών πριν οριστικοποιηθούν οι αγορές. Άρα η κατεύθυνση που ακολουθούν οι απαντήσεις αυτής της ερώτησης είναι ίδια με την κατεύθυνση που ακολουθούν οι απαντήσεις στις ερωτήσεις A8 (αποτελεσματικότητα συστήματος κοστολόγησης), A12 (ορισμός ανώτατου και κατώτατου ορίου αποθεμάτων), B1 (αν οι εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής είναι προαριθμημένα και νομότυπα συμπληρωμένα), B6 (αν οι αγορές πραγματοποιούνται με βάση τα υποχρεωτικά αποθέματα ασφαλείας) και B9 (έκδοση ισοζυγίου παραλαβών και αποστολή αντιγράφου του στο τμήμα προμηθειών).

6) Από την άλλη, αυτοί που απάντησαν πχ “Σε μεγάλο βαθμό” στην ερώτηση A5 απάντησαν “Καθόλου” στην ερώτηση A11(ή και αντίστροφα).(A11: Σε περίπτωση εμφάνισης ελλείμματος ή πλεονάσματος μετά την απογραφή, ελέγχεται ο λόγος που αυτό συνέβη και ποιος είναι υπεύθυνος γι αυτό”)

7) Η ερώτηση A7 εξαρτάται θετικά από τις ερωτήσεις A2, A6 και B8. Δηλαδή αυτοί που απάντησαν πως το ύψος των αποθεμάτων καλύπτουν μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού της επιχείρησής τους, διαθέτουν έναν κατάλληλο χώρο για τα αποθέματά τους, ασκούν ποιοτικό έλεγχο σ' αυτά και τα δικαιολογητικά αγορών και εξόδων τους ελέγχονται από τον Εσωτερικό ελεγκτή για να διαπιστωθεί η πληρότητα των απαιτούμενων εγκρίσεων και των συνημμένων στοιχείων.

8) Η ερώτηση A4 σχετίζεται θετικά με τις ερωτήσεις A6, A10, B2, B5 και B10. Δηλαδή αυτοί που διαθέτουν “Σε μεγάλο βαθμό” επαρκή αποθέματα για την κάλυψη της μελλοντικής

ζήτησης, ασκούν ποιοτικό έλεγχο στα αποθέματά τους “Σε μεγάλο βαθμό”, η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων τους είναι επαρκής “Σε μεγάλο βαθμό”, οι αγορές γίνονται αφού πρώτα εγκριθούν από τον αρμόδιο “Σε μεγάλο βαθμό”, διενεργούνται διαδικασίες λήψης προσφορών όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο “Σε μεγάλο βαθμό” και είναι επαρκής η διαφύλαξη των λογαριασμών των Υποχρεώσεων και παρουσιάζονται στον ισολογισμό με σαφήνεια “Σε μεγάλο βαθμό”.(ή αντίστοιχα “Καθόλου”)

9) Η ερώτηση A8 εξαρτάται θετικά από τις ερωτήσεις A3, A10, B1 και B9. Η A8 έχει να κάνει με το σύστημα κοστολόγησης και την αποτελεσματικότητα αυτού. Παρατηρείται πως οι απαντήσεις σ' αυτήν την ερώτηση συσχετίζονται θετικά με τις απαντήσεις στις ερωτήσεις A3, που έχει να κάνει με την μέθοδο αποτίμησης, A10, που έχει να κάνει με την επάρκεια της λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων, B1, που έχει να κάνει με τις εντολές αγορών και τα δελτία παραλαβής και B9 που αναφέρεται στα ισοζύγια παραλαβών.

10) Η ερώτηση A10 εξαρτάται από την A9. Έτσι διαπιστώνουμε πως αυτοί που απάντησαν πως η φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους είναι πλήρης και τακτική, παρακολουθούν επαρκώς και τα αποθέματά τους.

11) Οι ερωτήσεις B1, B6, B9 και B10 συσχετίζονται θετικά με την A12. Άρα αυτοί που απάντησαν πως στην επιχείρησή τους ορίζεται ανώτατο και κατώτατο όριο αποθεμάτων, είχαν την ίδια συμπεριφορά και σ' αυτές τις 4 ερωτήσεις.

12) Οι ερωτήσεις B2 και B3 και B5 συσχετίζονται θετικά με την A11. Άρα οι απαντήσεις των ερωτώμενων ακολουθούν την ίδια κατεύθυνση σε αυτές τις ερωτήσεις.

13) Η ερώτηση B10 έχει σχέση εξάρτησης με τις ερωτήσεις A2, B3, B4 και B5.

14) Η ερώτηση B9, που έχει να κάνει με την έκδοση ισοζυγίου παραλαβών συσχετίζεται θετικά με τις ερωτήσεις A6 (άσκηση ποιοτικού ελέγχου), B1 (εντολές αγορών και δελτία παραλαβής) και B6 (πραγματοποίηση αγορών με βάση τα αποθέματα ασφαλείας).

15) Η ερώτηση B6(πραγματοποίηση αγορών με βάση τα αποθέματα ασφαλείας) συσχετίζεται θετικά με τις ερωτήσεις B1(εντολές αγορών και δελτία παραλαβής) και B4 (καταχώρηση επιστροφών και εκπώσεων στα λογιστικά βιβλία της χρήσης).

16) Υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ της ερώτησης B7 -Τα τιμολόγια που αφορούν αγορές με πίστωση συνοδεύονται από τις εντολές αγοράς, τα δελτία παραλαβής και συμφωνούν με αυτά ως προς τους όρους παραγγελίας;- και των ερωτήσεων A6 (άσκηση ποιοτικού ελέγχου) και B3(εξακρίβωση της τήρησης των όρων παραγγελίας).

17) Η ερώτηση B4 (καταχώρηση επιστροφών και εκπώσεων στα λογιστικά βιβλία της χρήσης) συσχετίζεται θετικά με την ερώτηση A2 (καταλληλότητα του χώρου αποθήκευσης των αποθεμάτων).

18) Η ερώτηση B5-Σε περιπτώσεις που κρίνεται αναγκαίο διενεργούνται διαδικασίες διαγωνισμού ή λήψης προσφορών, πριν οριστικοποιηθούν αγορές;- συσχετίζεται με την ερώτηση B3 που έχει να κάνει με την εξακρίβωση των όρων των παραγγελιών.

3.3.3 Τρίτος Έλεγχος: one way anova

Ο τρίτος και τελευταίος έλεγχος είναι ο “one way anova”. Είναι μία μέθοδος που βρίσκει και αναλύει συμπεριφορές. Στον συγκεκριμένο έλεγχο θα χρησιμοποιήσουμε ως ανεξάρτητες μεταβλητές τον κλάδο και την μορφή της κάθε εταιρίας και σαν εξαρτημένες μεταβλητές τις ερωτήσεις 1,7,10 του Α' μέρους και την 6 ερώτηση του Β' μέρους. Μ' αυτόν τον τρόπο θα εξετάσουμε την συμπεριφορά αυτών που απάντησαν στις παραπάνω ερωτήσεις ανάλογα με την κλάδο της επιχείρησης και την μορφή της.

ONEWAY QA1 QA7 QA10 QB6 BY TYPE
/MISSING ANALYSIS.

Πίνακας 44 ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<u>QA1</u> Between Groups	1,761	4	,440	,698	,600
Within Groups	18,925	30	,631		
Total	20,686	34			
<u>QA7</u> Between Groups	,743	4	,186	,137	,968
Within Groups	40,800	30	1,360		
Total	41,543	34			
<u>QA10</u> Between Groups	1,183	4	,296	,791	,540
Within Groups	11,217	30	,374		
Total	12,400	34			
<u>QB6</u> Between Groups	5,155	4	1,289	1,107	,374
Within Groups	30,265	26	1,164		
Total	35,419	30			

ONEWAY QA1 QA7 QA10 QB6 BY SECTOR
/MISSING ANALYSIS.

Πίνακας 45 ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QA1	Between Groups	3,695	5	,739	1,206	,333
	Within Groups	16,548	27	,613		
	Total	20,242	32			
QA7	Between Groups	17,481	5	3,496	4,147	,006
	Within Groups	22,762	27	,843		
	Total	40,242	32			
QA10	Between Groups	1,799	5	,360	,947	,467
	Within Groups	10,262	27	,380		
	Total	12,061	32			
QB6	Between Groups	4,969	5	,994	,793	,566
	Within Groups	28,824	23	1,253		
	Total	33,793	28			

Σύμφωνα με αυτόν τον έλεγχο με βάση την μορφή της εταιρίας όλοι έχουν την ίδια συμπεριφορά. (Sig.>0,05). Με βάση τον κλάδο που ανήκει η κάθε επιχείρηση στις ερωτήσεις A1, A10 και B6 όλοι έχουν την ίδια συμπεριφορά. Στην ερώτηση A7 όμως, με βάση τον κλάδο, παρατηρείται μία απόκλιση στην συμπεριφορά αυτών που απάντησαν (Sig<=0,05). Στην ερώτηση 7 οι ερωτώμενοι καλούνται να απαντήσουν αν το ύψος των αποθεμάτων της επιχείρησης τους καλύπτουν μεγάλο ποσοστό του Ενεργητικού της επιχείρησης.

Συμπεραίνουμε λοιπόν πως το ποσοστό του Ενεργητικού που καλύπτεται από τα αποθέματα μιας επιχείρησης εξαρτάται από τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση αυτή. Στο ίδιο συμπέρασμα μας οδήγησε προηγουμένως και ο πρώτος έλεγχος χ^2 , σύμφωνα με τον οποίο ισχύει η ίδια κατάσταση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας, όπως προκύπτουν από την ανάλυση των απαντήσεων του ερωτηματολογίου και από την θεωρητική προσέγγιση του θέματος. Στο τέλος του κεφαλαίου γίνεται αναφορά σε προτάσεις για την βελτίωση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στον σημερινό ελληνικό επιχειρηματικό κόσμο.

Ο αποτελεσματικός έλεγχος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, η βελτίωση σε θέματα διοίκησης και η αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων είναι μερικά από τα πλεονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από ένα αποδοτικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποφεύγονται τυχόν δυσλειτουργίες και ενισχύεται η διαφάνεια της εκάστοτε επιχείρησης. Πλέον, στη χώρα μας οι περισσότερες επιχειρήσεις που θέλουν να δρουν και να επιβιώνουν σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, εφαρμόζουν τις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου, αφού αποτελεί λειτουργία ζωτικής σημασίας για κάθε επιχείρηση. Για να αναπτυχθεί ακόμη περισσότερο η λειτουργία αυτή πρέπει όλες οι επιχειρήσεις να ακολουθούν τις ίδιες βασικές αρχές προκειμένου όλοι οι εσωτερικοί ελεγκτές να μπορούν να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της κάθε επιχείρησης ξεχωριστά, αλλά και να προσαρμόζονται στις αλλαγές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Ο εσωτερικός έλεγχος, δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο δηλαδή στον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων και μόνο, αλλά προσφέρει τις υπηρεσίες του, σε επίπεδο συμβουλευτικού χαρακτήρα, σε ένα ευρύτερο πεδίο λειτουργιών και δραστηριοτήτων. Κάποιοι από τους τύπους του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν τα εξής: έλεγχος στα χρηματικά διαθέσιμα, στα χρεόγραφα, στις απαιτήσεις, στα ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία, στις υποχρεώσεις κτλ. Έτσι, ένας από τους βασικούς τύπους εσωτερικού ελέγχου αποτελεί και ο έλεγχος του κύκλου αποθεμάτων – αγορών μέσω του οποίου εξασφαλίζεται η διαφύλαξη των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού, η ακεραιότητα των δεδομένων για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης και η αποδοτική κατανάλωση των πόρων.

Τα συμπεράσματα που μπορεί να εξάγει κανείς από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε είναι κατά βάση θετικά κι αυτό γιατί διαπιστώνεται από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου πως κατά το μεγαλύτερο ποσοστό οι επιχειρήσεις πλέον χρησιμοποιούν

τον εσωτερικό έλεγχο για να μπορέσουν να εκμεταλλευτούν όλα τα πλεονεκτήματα που τους προσφέρει.

Έτσι, μπορεί να διαπιστωθεί και από τα αποτελέσματα της έρευνας πως οι απαντήσεις στις ερωτήσεις του Α μέρους που έχει να κάνει με τα αποθέματα, είναι κατά πλειοψηφία “Σε πολύ μεγάλο βαθμό” και “Σε μεγάλο βαθμό”. Αμελητέα είναι τα ποσοστά που απάντησαν “Σε μικρό βαθμό” ή “Καθόλου”. Το ίδιο φαινόμενο παρατηρείται και στις απαντήσεις του Β μέρους, που έχει να κάνει με αγορές, προμηθευτές και υποχρεώσεις, με εξαίρεση την ερώτηση 9, όπου το μεγαλύτερο ποσοστό απάντησε “Καθόλου”. Η συγκεκριμένη ερώτηση έχει να κάνει με την έκδοση ισοζυγίου παραλαβών του οποίου αντίγραφο να αποστέλλεται στο τμήμα προμηθειών. Παρατηρείται ότι κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει και καλό θα ήταν να υπάρξει βελτίωση σε αυτόν τον τομέα, με σκοπό πάντα τη βελτίωση των επιχειρηματικών πρακτικών και την διευκόλυνση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπερασματικά, μπορούμε να συμφωνήσουμε με προηγούμενες μελέτες, οι οποίες δείχνουν τους ελεγκτές να εστιάζουν τη προσοχή τους στους κινδύνους που έχουν να κάνουν με τον έλεγχο των αποθεμάτων και των αγορών, επιλύοντας τις μόνο έκτακτες ανάγκες, ενώ θα έπρεπε να δώσουν προσοχή και στον έλεγχο των υπόλοιπων ενοτήτων για την αποδοτικότερη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Μία έρευνα η οποία θα εξετάζει όλες τις ενότητες όπου πρέπει να τηρούνται οι προδιαγραφές εσωτερικού ελέγχου θα μας βοηθούσε να βγάλουμε ολοκληρωμένα αποτελέσματα για την λειτουργία του εργαλείου του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις.