ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

του

ΧΑΤΖΗΣΤΕΡΓΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ
AUD: 78/12

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική, του προγράμματος εφαρμοσμένης λογιστικής και ελεγκτικής

Σεπτέμβριος 2013

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία επιχειρεί να διερευνήσει την προοπτική συμβολής, της ελεγκτικής επιστήμης στην οργάνωση και λειτουργία των οικονομικών μονάδων στην Ελλάδα. Η παρούσα εργασία, προσανατολίζεται κυρίως στη διερεύνηση των ελεγκτικών διαδικασιών, που πραγματοποιούνται στις οικονομικές μονάδες, μέσω του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης. Σκοπός της εργασίας είναι η μελέτη και η ανάλυση εκείνων των πεδίων, της κειμένης νομοθεσίας, των ελεγκτικών προτύπων και της επιστήμης της διοικητικής λογιστικής, έτσι ώστε συμπερασματικά, να καταλήξουμε κατά πόσο μπορεί να συμβάλλει η εφαρμογή της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., τόσο στη πληροφόρηση και στον έλεγχο, όσο και στη μείωση της πιθανότητας διενέργειας απάτης. Σε αυτή την κατεύθυνση, κρίθηκε αναγκαία η μελέτη της εφαρμογής του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, την υποχρέωση τήρησης των οικονομικών μονάδων του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, καθώς και του τρόπου συνεισφοράς των αλλαγών αυτών στην εκτέλεση της ελεγκτικής διαδικασίας. Επιπλέον, λαμβάνοντας σοβαρά υπ' όψιν τις ευθύνες που φέρει τόσο το λογιστικό, όσο και το ελεγκτικό επάγγελμα, αφιερώνεται μεγάλο μέρος της εργασίας, στο τρόπο διασφάλισης τους καθώς και στο τρόπο συγκέντρωσης επαρκούς και κατάλληλης τεκμηρίωσης επί των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό επιτυγχάνεται, με την ανάλυση κατά λογαριασμό, λειτουργιάς του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης, καθώς και με τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που εφαρμόζει το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, για τις ομάδες που είναι υπεύθυνες για το προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ---------- **2**
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ---------- **3**
Ευχαριστίες ---------- **5**
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ---------- **6**
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο ---------- **9**
Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ---------- **9**
1.1 Ο Σκοπός της Εργασίας ---------- **9**
1.1.1 Η Θεωρητική και η Πρακτική Προσέγγιση της Εργασίας ---------- 11
1.1.2 Η Συνεισφορά της Εργασίας ---------- 11
1.2 Η Μεθοδολογία και η Συλλογιστική της Έρευνας ---------- **12**
1.2.1 Η Ερευνητική Μέθοδος ---------- 12
1.2.2 Η Συλλογιστική της Εργασίας ---------- 13
1.3 Η Δομή τα Εργασίας ---------- **14**
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο ---------- **16**
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ - ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ---------- **16**
2.1 Εισαγωγικές Έννοιες του Εξωτερικού Ελέγχου ---------- **16**
2.1.1 Ελεγκτικός Κίνδυνος (Audit Risk) και Ουσιώδες Μέγεθος ---------- 18
2.1.2 Τεκμηρίωση Ελέγχου και Έκφραση Γνώμης ---------- 22
2.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Συνδεδεμένων με το Προσδιορισμό του Κόστους Λογαριασμών ---------- **26**
2.2.1 Αποθέματα και Έλεγχος ---------- 26
2.2.1.1 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Εμπορευμάτων ---------- 33
2.2.1.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Ετοίμων και Ημιτελών ---------- 36
2.2.1.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες Υποπροϊόντων και Υπολειμμάτων ---------- 37
2.2.1.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες Βοηθητικών Υλών Αναλωσίμων και Υλικών Συσκευασίας ---------- 38
2.2.2 Οργανικά Έξοδα Κατ' είδος και Έλεγχος ---------- 39
2.2.2.1 Ελεγκτικές Διαδικασίες Αμοιβών & Εξόδων Προσωπικού ---------- 41
2.2.2.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες Αμοιβών & Εξόδων και Παροχών Τρίτων ----- 43
2.2.2.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Αποσβέσεων ---------- 44
2.2.2.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Προβλέψεων ---------- 46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο ---------- **49**
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ---------- **49**
3.1 Το κόστος ---------- **49**
3.2 Έξοδο ---------- **50**
3.3 Δαπάνη ---------- **50**
3.4 Ανάγκη για Κοστολόγηση ---------- **51**
3.5 Συστήματα Κοστολόγησης ---------- **53**
3.5.1 Κατά Παραγγελία Κοστολόγηση (Job Order Costing System) ---------- 53
3.5.2 Κατά Φάση Κοστολόγηση (Process Costing System) ---------- 54
3.5.3 Με την Αναγγελία της Παραγγελίας Κοστολόγηση (Just In Time Costing System - JIT) ---------- 55
3.5.4 Πλήρους Απορρόφησης Κοστολόγηση (Absorption Costing System) ------- 55
3.5.5 Κοστολόγηση Μεταβλητού Κόστους (Variable Costing System) ---------- 56

3.5.6. Πρότυπη Κοστολόγηση (Standard Costing System)---------- 57
3.5.7 Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες (ABC Costing System) --------- 59
3.6 Εσωλογιστική – Εξωλογιστική Κοστολόγηση---------- 60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο---------- 61
Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΣΤΗ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ---------- 61
4.1 Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης---------- 61
4.1.1 Ο Νέος Κ.Φ.Α.Σ. για το Βιβλίο Αποθήκης ---------- 62
4.1.2 Ο Νέος Κ.Φ.Α.Σ. και Η Σύγχρονη Επιχείρηση---------- 65
4.2. Το Κύκλωμα της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. ---------- 67
4.2.1 Λογαριασμός 90 «Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί» ---------- 68
4.2.2 Λογαριασμός 92 « Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» ---------- 71
4.2.3 Λογαριασμός 93 « Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)»---------- 74
4.2.3 Λογαριασμός 94 «Αποθέματα»---------- 76
4.2.4 Λογαριασμός 96 «Έσοδα-Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα»---------- 79
4.2.5 Λογαριασμός 98 « Αναλυτικά Αποτελέσματα» ---------- 80
4.3 Ελεγκτικά Τεκμήρια του Ελεγκτή από την Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης ---------- 83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5---------- 87
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ---------- 87
5.1 Γενικά για την οικονομική μονάδα ---------- 87
5.2 Διαδικασία υπολογισμού του κόστους πωληθέντων---------- 91
5.3 Ημερολογιακές Εγγραφές Κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ---------- 96
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ---------- 101
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ---------- 104
Νομικό Πλαίσιο ---------- 104
Διαδίκτυο---------- 105

Ευχαριστίες

Οφείλω να ευχαριστήσω το σύνολο του εκπαιδευτικού προσωπικού και ιδιαιτέρως τον επιβλέποντα καθηγητή Δρ. Ταχυνάκη Παναγιώτη, του οποίου η καθοδήγηση σε όλα τα στάδια της διπλωματικής εργασίας, υπήρξε συνεχής και ουσιαστική. Τέλος, την οικογένεια μου, για την αμέριστη συμπαράσταση τους.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Έχει καταστεί σαφές πλέον σε ολόκληρη την Ευρωζώνη, ότι ο ασκούμενος έλεγχος του κράτους προς τους πολίτες συνεχώς αυξάνεται. Εύκολα γίνεται αντιληπτό, ότι λόγο των δημοσιονομικών ελλειμμάτων που έχουν αυξηθεί, κρίθηκε αναγκαία η βίαιη αλλαγή της νομοθεσίας με σκοπό να καταστεί βιώσιμο το χρέος το χώρων, που είναι τροχοπέδη για την εξέλιξη και την οικονομική ανάπτυξη τους. Λόγω του γεγονότος, ότι δεν αποτελεί αντικείμενο τις συγκεκριμένης εργασίας, απλά θα αναφερθεί ότι η πολίτικη της λιτότητας που εφαρμόζεται και στην Ελλάδα, έχει επιφέρει αλλαγές τόσο σε μικροοικονομικό επίπεδο με ελαστικές σχέσεις εργασίας, όσο και σε μακροοικονομικό επίπεδο με πολύ μειωμένες δημοσιονομικές δαπάνες.

Μέσα στο συνεχώς μεταβαλλόμενο κλίμα που επικρατεί, έχουν εφαρμοστεί και επίκεινται να εφαρμοστούν νομοθετικές ρυθμίσεις και αλλαγές. Μια σημαντική, για το επίπεδο λειτουργίας και οργάνωσης των εμπορικών – μεταποιητικών επιχειρήσεων, νομοθετική αλλαγή είναι η τροποποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που αποδεδειγμένα, αν και δημιουργήθηκε για την μείωση της απάτης και της φοροδιαφυγής, δεν αποδείχθηκε ότι έφερε τα επιθυμητά αποτελέσματα. Μέσα σε όλες τις αλλαγές που επιφέρει ο νέος Κ.Φ.Α.Σ., είναι και η παρότρυνση για αλλαγή της διαδικασίας παρουσίασης και απεικόνισης του υπολογισμού του κόστους παραγωγής των εμπορικών μεταποιητικών επιχειρήσεων.

Η εργασία διερευνά τη σύνδεση της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, με τις εμπορικές – μεταποιητικές οικονομικές μονάδες. Επιπλέον, αναλύεται ο τρόπος σύνδεσης της χρήσης της συγκεκριμένης ομάδας λογαριασμών με την ελεγκτική διαδικασία. Σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση της συμβολής της χρήσης της συγκεκριμένης ομάδας στην γενικότερη τάση αύξησης των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και στην εύρυθμη λειτουργιά της οικονομικής μονάδας.

Το θέμα της εργασίας παρουσιάζει ενδιαφέρον λόγω της έντονης δραστηριοποίησης και συμμετοχής του λογιστικού φοροτεχνικού επαγγέλματος στη λειτουργία και στην ανάπτυξη του οικονομικού συστήματος, καθώς και στην αύξηση των υποχρεώσεων και των αρμοδιοτήτων του ελεγκτικού επαγγέλματος στον έλεγχο των οικονομικών μονάδων. Επιπλέον σημαντικό ρόλο για την διερεύνηση του συγκεκριμένου θέματος, διαδραμάτισε το γεγονός ότι οι οικονομικές μονάδες έχουν περιέλθει σε άκρως τυποποιημένες λειτουργίες, οι οποίες διασφαλίζουν τη σωστή απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων, στην ελαχιστοποίηση του χρόνου ελέγχου και

αυτοελέγχου και στην αύξηση της αποτελεσματικότητας τόσο του λογιστικού όσο και του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Το βασικό ερώτημα στο οποίο θα επιχειρηθεί να δοθεί απάντηση, είναι κατά πόσο και ειδικότερα κατά ποιο τρόπο η χρήση της 9^{ης} ομάδας του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, συμβάλλει στην εύρυθμη λειτουργία των εμπορικών - μεταποιητικών επιχειρήσεων και στην συλλογή στοιχείων για την επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών.

Η μεθοδολογία της εργασίας αναπτύσσεται κατά κύριο λόγο σε θεωρητικό, εμπειρικό πλαίσιο και την υπόθεση εργασίας. Για την ολοκλήρωση του εμπειρικού και θεωρητικού πλαισίου χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από τη Λογιστική θεωρία και τη νομολογία για το λογιστικό φοροτεχνικό επάγγελμα, την Ελεγκτική θεωρία και νομολογία για το ελεγκτικό επάγγελμα. Σημαντική είναι η συνεισφορά του διαδικτύου στην εύρεση στοιχείων ενώ το πρακτικό μέρος της εργασίας περιλαμβάνει την ανάπτυξη των κοστολογικών μοντέλων που ισχύουν στην Ελληνική πραγματικότητα καθώς και τις λογιστικές τους εγγραφές με σκοπό την ορθότερη απεικόνιση των συναλλαγών.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας προβάλλεται η μεθοδολογία της έρευνας. Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται να τονίζονται οι αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται ανά ομάδα λογαριασμών, που είναι υπεύθυνοι για τον προσδιορισμό του κόστους και τις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες, μέχρι να έχει αποκτήσει η ελεγκτική ομάδα επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια για την πληρέστερη έκφραση γνώμης και την χορήγηση κατάλληλης έκθεσης ελέγχου. Απώτερος σκοπός είναι η σύνδεση της ελεγκτικής, με τη διαδικασία της κοστολόγησης. Στο τρίτο κεφάλαιο, αφού αναπτύσσονται οι διαδικασίες των συνδεδεμένων με το προσδιορισμό του κόστους λογαριασμών, επιχειρείται η αποσαφήνιση των εννοιών του κόστους, της κοστολόγησης, ο λόγος που είναι αναγκαία η ύπαρξη της και των συστημάτων κοστολόγησης, στα οποία εφαρμόζονται οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Τέλος, περιγράφονται οι διαφορές της εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης. Στο τέταρτο κεφάλαιο διερευνάται και αναλύεται η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης. Αρχικά, γίνεται σύνδεση με τις νέες διατάξεις του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών σχετικά με το βιβλίο αποθήκης και επιχειρείται να τονιστεί η ανάγκη, της σύγχρονης οικονομικής μονάδας, τήρησης του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής. Επιπρόσθετα, κρίνεται ουσιαστική η απόκτηση ορισμένων βασικών τεχνικών γνώσεων, σχετικά με την ανάπτυξη των

βασικότερων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης, για την κατανόηση των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στους συγκεκριμένους λογαριασμούς, καθώς και της πληροφόρησης - τεκμηρίωσης που μπορεί να αποκτήσει ο ελεγκτής, από την εφαρμογή τους. Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η μελέτη μιας υπαρκτής οικονομικής μονάδας, εφαρμόζοντας τις λογιστικές αρχές και τηρώντας τις πρόσθετες νομικές υποχρεώσεις, μέσω του υπολογιστικού φύλλου excel, παρατίθενται πίνακες με τις συνήθεις λογιστικές εγγραφές του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης. Στο τέλος της εργασίας προβάλλονται τα συμπεράσματα της έρευνας και οι βιβλιογραφικές αναφορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^{ο}
Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται η μεθοδολογία της εργασίας που ακολουθήθηκε. Σκοπός του κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει τα βασικά στοιχεία της εργασίας και τη συλλογιστική που αναπτύχθηκε κατά τη διάρκεια μελέτης, καταγραφής και περαίωσης της έρευνας. Το κεφάλαιο έχει σαφώς εισαγωγικό χαρακτήρα υπό την έννοια ότι αποσκοπεί να εισάγει τον αναγνώστη και τον μελετητή στο θέμα της εργασίας.

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας επιμερίζεται σε τρεις βασικές ενότητες. Στην πρώτη ενότητα προσδιορίζεται ο σκοπός της έρευνας και της συγγραφής της εργασίας. Στη δεύτερη ενότητα παρουσιάζεται η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε κατά την υλοποίηση της έρευνας. Στην τρίτη ενότητα παρατίθεται η δομή της εργασίας.

1.1 Ο Σκοπός της Εργασίας

Ο σκοπός της εργασίας είναι να μελετήσει και να διερευνήσει την προοπτική της συνεισφοράς της χρήσης του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης τόσο στη πληροφόρηση των εμπορικών – μεταποιητικών οικονομικών μονάδων, όσο και στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα.

Ο βασικός λόγος επιλογής και ανάπτυξης του συγκεκριμένου θέματος είναι, φτάνοντας ο αναγνώστης στο κεφάλαιο των συμπερασμάτων, να έχει μια σαφή και εμπεριστατωμένη άποψη για το τρόπο ανάπτυξης και λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης στα πλαίσια της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, να κατανοήσει τη σπουδαιότητα ύπαρξης της τόσο για την άσκηση τη λήψη διοικητικών αποφάσεων βάση του κόστους των στελεχών, όσο και για την απλούστερη και ταυτόχρονα ταχύτερη πληροφόρησή τους. Πρέπει να σημειωθεί, ότι στοχεύει ακόμα και στην πληροφόρηση για τη σπουδαιότητα του συγκεκριμένου κυκλώματος στην άσκηση εσωτερικού αλλά και εξωτερικού ελέγχου, καθώς και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται από την εφαρμογή του, σε μια ιδιαίτερη καμπή της

οικονομίας, που η υπάρχουσα ύφεση δίνει τη δυνατότητα λήψης μέτρων για την καλύτερη οργάνωση σε μικροοικονομικό και μακροοικονομικό επίπεδο.

Η οικονομική κρίση, ως μια ιδιαίτερη φάση του οικονομικού κύκλου ασκεί σημαντικές επιδράσεις στην ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας. Κατά κανόνα οι επιδράσεις αυτές έχουν αρνητικό πρόσημο, καθώς προκαλούν υστερήσεις στην οικονομική ανάπτυξη και γενικότερα στην εύρυθμη λειτουργία του οικονομικού συστήματος. Η συνεισφορά όλων των επαγγελματιών για τη βελτίωση του οικονομικού κλίματος σε μια περίοδο κρίσης είναι αναγκαία. Η εργασία ερευνά τη συνεισφορά των λογιστών φοροτεχνικών καθώς και των ελεγκτών λογιστών προς αυτή την προοπτική.

Η συνεισφορά αυτών των δυο επαγγελματικών ομάδων, στη βελτίωση της οικονομικής κατάστασης και της γενικότερης λειτουργίας του κράτους, μέσω της χρήσης της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης μπορεί να πραγματοποιηθεί υπό προϋποθέσεις. Από τη μια μεριά οι λογιστές οφείλουν να διασφαλίζουν για την πληρέστερη απεικόνιση των συναλλαγών, όπως δεσμεύονται από τον κώδικα επαγγελματικής τους δεοντολογίας και προτείνοντας τρόπους ανάπτυξης και βελτίωσης του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων, αντίθετα με την καθιερωμένη τάση ωραιοποίησης της περιουσιακής κατάστασης των οικονομικών μονάδας, που αναλώνεται το σύνολο του κλάδου των λογιστών. Οι λογιστές ελεγκτές, πρέπει να εφαρμόζουν αφ’ ενός το δεοντολογικό πλαίσιο που τους περιβάλλει, να πραγματοποιούν με προσήλωση την ελεγκτική διαδικασία, να διακατέχονται από επαγγελματικό σκεπτικισμό. Τέλος, οφείλει να σταματήσει να υπολειτουργεί το ελεγκτικό όργανο των ελεγκτών (Ε.Λ.Τ.Ε), πραγματοποιώντας τον απαραίτητο ποιοτικό έλεγχο στο ελεγκτικό έργο, στοχεύοντας στη βελτίωση του ελεγκτικού επαγγέλματος και του ελέγχου.

1.1.1 Η Θεωρητική και η Πρακτική Προσέγγιση της Εργασίας

Η θεωρητική εμπειρική προσέγγιση της εργασίας βασίζεται στη διαδικασία μελέτης και ανάλυσης των βασικότερων στοιχείων ορισμένων επιστημονικών αντικειμένων. Τα επιστημονικά αντικείμενα είναι η Λογιστική θεωρία και τη νομολογία για το λογιστικό φοροτεχνικό επάγγελμα, την Ελεγκτική θεωρία και νομολογία για το ελεγκτικό επάγγελμα. Σημαντική είναι η συνεισφορά του διαδικτύου στην εύρεση στοιχείων ενώ το πρακτικό μέρος της εργασίας περιλαμβάνει την ανάπτυξη κοστολογικών μοντέλων που ισχύουν στην Ελληνική πραγματικότητα καθώς και τις λογιστικές τους εγγραφές με σκοπό την ορθότερη απεικόνιση των συναλλαγών.

Σε μεγάλο βαθμό η εργασία βασίζεται σε θεωρητικά θεμελιώδη στοιχεία καθώς και στην Ελληνική νομολογία. Τα εμπειρικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται απορρέουν από το ρόλο των λογιστών φοροτεχνικών και ελεγκτών λογιστών, σε διάφορες φάσεις του οικονομικού κύκλου καθώς και από εμπειρικά στοιχεία της τάσης της αγοράς κατά τη διάρκεια της όλο και βαθύνουσας χρηματοπιστωτικής κρίσης.

1.1.2 Η Συνεισφορά της Εργασίας

Η εργασία φιλοδοξεί να προσφέρει στο ερευνητικό πεδίο της Λογιστικής και της Οικονομικής Θεωρίας μια μελέτη πάνω στην προσφορά του λογιστικού φοροτεχνικού επαγγέλματος στην οικονομική δραστηριότητα. Πιο συγκεκριμένα η εργασία ευελπιστεί να αναλύσει τη σημασία του επαγγέλματος αυτού στη λειτουργία και στην ανάπτυξη του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης εντός των οικονομικών μονάδων και στη συνέχεια να παραθέσει τρόπους για τη συνεισφορά του στην καλύτερη οργάνωση των οικονομικών μονάδων, γεγονός που μπορεί να συμβάλλει στην ανάπτυξη της κερδοφορίας τους με συνολικό στόχο τη συμβολή της μείωσης της ανεργίας και την έξοδο από την οικονομική κρίση. Παράλληλα η εργασία αποσαφηνίζει ότι όλα αυτά δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν εάν το κράτος δεν αποτελεί βασικό πυλώνα, συνεισφέροντας τόσο σε επίπεδο αποφάσεων, όσο και σε επίπεδο άσκησης αποτελεσματικής και δίκαιης πολιτικής.

1.2 Η Μεθοδολογία και η Συλλογιστική της Έρευνας

1.2.1 Η Ερευνητική Μέθοδος

Η ερευνητική μέθοδος που χρησιμοποιείται προκειμένου να καταστεί δυνατή η ανάλυση του ρόλου που διαδραματίζει το λογιστικό επάγγελμα στην ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας είναι η μελέτη περίπτωσης. Σύμφωνα με τον Creswell (1998:92-95), η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης συνιστά μια διερεύνηση ενός προκαθορισμένου από τον χρόνο και τον χώρο συστήματος ή εναλλακτικά μίας περίπτωσης, μέσα από τη λεπτομερή συλλογή δεδομένων από πολλαπλές πηγές πληροφόρησης. Παράλληλα ο Yin (1994:47-51) ορίζει τη μέθοδο της μελέτης περίπτωσης ως μια εμπειρική διαδικασία που ερευνά ένα σύγχρονο φαινόμενο στο πραγματικό πλαίσιο της λειτουργίας και της ανάπτυξης του. Η μελέτη περίπτωσης που επιλέγει να διερευνήσει η εργασία είναι η λειτουργία του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης σε πραγματικό χρόνο, σε υφιστάμενη οικονομική μονάδα, με πραγματικά οικονομικά στοιχεία που χορηγηθήκαν για την ολοκλήρωση του ερευνητικού πεδίου της εργασίας, ζητώντας να γίνει σεβαστό το δικαίωμα της στην ανωνυμία.

1.2.2 Η Συλλογιστική της Εργασίας

Ο βασικός λόγος επιλογής και ανάπτυξης του συγκεκριμένου θέματος είναι, φτάνοντας ο αναγνώστης της στο κεφάλαιο των συμπερασμάτων, να έχει μια σαφή και εμπεριστατωμένη άποψη για το τρόπο ανάπτυξης και λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης στα πλαίσια της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, να κατανοήσει τη σπουδαιότητα ύπαρξης της τόσο για την άσκηση τη λήψη διοικητικών αποφάσεων βάση του κόστους των στελεχών, όσο και για την απλούστερη και ταυτόχρονα ταχύτερη πληροφόρηση τους. Πρέπει να σημειωθεί, ότι στοχεύει ακόμα και στην πληροφόρηση για τη σπουδαιότητα του συγκεκριμένου κυκλώματος στην άσκηση εξωτερικού ελέγχου, που ασκείται στις οικονομικές μονάδες, καθώς και της πληροφόρησης που παρέχεται στους ελεγκτές από τη τήρηση του συγκεκριμένου κυκλώματος.

Όμως, για να μπορέσουν να γίνουν κατανοητά τα προαναφερθέντα, επιλέχτηκε να γίνει αντικείμενο εξέτασης η εφαρμογή του εξωτερικού ελέγχου στις σύγχρονες εμπορικές – μεταποιητικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον Ελλαδικό χώρο. Επιπλέον, εξετάζονται οι έννοιες του ελεγκτικού κινδύνου και της τεκμηρίωσης του ελέγχου. Τέλος, παρουσιάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες που προβλέπονται από το Σ.Ο.Ε.Λ., για την κατάλληλη άσκηση ελέγχου στους λογαριασμούς προσδιορισμού του κόστους, καθώς και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται από την αναλυτική τήρηση τους. Πρέπει να σημειωθεί, ότι βαρύνουσας σημασίας θεωρείται και ο διαχωρισμός των βασικών εννοιών του κόστους, των εξόδων και των δαπανών καθώς και η περιγραφή τω διάφορων κοστολογικών συστημάτων που έχουν αναπτυχτεί και χρησιμοποιούνται για τη λήψη αποφάσεων, ανάλυση που θέτει τη βάση για την επίτευξη του αρχικού σκοπού.

Πρέπει να σημειωθεί ότι λόγο της απόφασης της Ελληνικής κυβέρνησης του 2010 για αναζήτηση του πακέτου στήριξης των 159 δις. ευρώ, έλαβε παράλληλα την απόφαση της μείωσης των δημοσιονομικών δαπανών και την αύξηση της φορολογίας και του ελέγχου με απώτερο σκοπό την κάλυψη του δημοσιονομικού κενού. Όσο άφορα την μείωση των δημοσιονομικών δαπανών, μετά από τρία έτη, το σύνολο της κοινωνίας το έχει αντιληφθεί. Από την άλλη μεριά, εξετάζοντας μόνο την φοροεισπρακτική επιδρομή στις οικονομικές μονάδες, κυρίως με την ισοπέδωση της φορολογικής αντιμετώπισης των ατομικών, ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων, αφανών και

μονοπρόσωπων Ε.Π.Ε. εταιριών, μπορεί να φέρει αποτελέσματα μόνο μέσω ενίσχυσης του ελέγχου.

Συνεπώς, μετά την παρουσίαση του τρόπου λειτουργίας και παρακολούθησης της 9^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., διερευνάται η σημασία του ελέγχου καθώς και ο τρόπος συνεισφοράς του συγκεκριμένου λογαριασμού στον έλεγχο των ελεγκτικών εταιρειών και του φορολογικού ελέγχου.

1.3 Η Δομή τα Εργασίας

Η εργασία αναπτύσσεται σε πέντε κεφάλαια. Μετά το παρόν κεφάλαιο της παρουσίασης της μεθοδολογίας, αναπτύσσεται το δεύτερο κεφάλαιο όπου πραγματοποιείται η σύνδεση της ελεγκτικής επιστήμης, με τη διοικητική λογιστική. Σε αυτή τη προσπάθεια, τονίζονται οι αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται ανά ομάδα λογαριασμών, που είναι υπεύθυνοι για τον προσδιορισμό του κόστους και τις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες, μέχρι να έχει αποκτήσει η ελεγκτική ομάδα επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια για την πληρέστερη έκφραση γνώμης και την χορήγηση κατάλληλης έκθεσης ελέγχου.

Επιπλέον, αποσαφηνίζεται ότι ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από δυο φορείς, που είναι επιφορτισμένοι με διαφορετικές αρμοδιότητες, αλλά με κοινές ελεγκτικές διαδικασίες στη βάση τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο αφού έχουν αναπτυχθεί οι διαδικασίες των συνδεδεμένων με το προσδιορισμό του κόστους λογαριασμών, επιχειρείται η αποσαφήνιση των εννοιών του κόστους, της κοστολόγησης, ο λόγος που είναι αναγκαία η ύπαρξη της και των συστημάτων κοστολόγησης, στα οποία εφαρμόζονται οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Τέλος, περιγράφονται οι διαφορές της εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Το παρόν κεφάλαιο, έχει διττό λόγο ύπαρξης, αφενός την εξοικείωση του αναγνώστη με τις οι έννοιες του κόστους, των εξόδων και των δαπανών, καθώς και των διαφορών τους. Αφετέρου, αποτελεί προπαρασκευαστικό κεφάλαιο για την μελέτη της περίπτωσης που αναπτύσσεται στο τέλος της έρευνας της συγκεκριμένης εργασίας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο διερευνάται και αναλύεται η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης. Αρχικά, γίνεται σύνδεση με τις νέες διατάξεις του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών σχετικά με το βιβλίο αποθήκης και επιχειρείται να τονιστεί η ανάγκη, της σύγχρονης οικονομικής μονάδας, τήρησης του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής. Επιπρόσθετα, κρίνεται ουσιαστική η απόκτηση ορισμένων βασικών τεχνικών γνώσεων, σχετικά με την ανάπτυξη των βασικότερων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης, για την κατανόηση των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στους συγκεκριμένους λογαριασμούς, καθώς και της πληροφόρησης - τεκμηρίωσης που μπορεί να αποκτήσει ο ελεγκτής, από την εφαρμογή τους.

Στο πέμπτο εκτυλίσσεται το πρακτικό κομμάτι της εργασίας. Τέλος στο έκτο κεφάλαιο φιλοξενούνται τα συμπεράσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε με τη συγκεκριμένη εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ - ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, επιχειρείται η σύνδεση της ελεγκτικής επιστήμης, με τη διοικητική λογιστική. Σε αυτή τη προσπάθεια, τονίζονται οι αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται ανά ομάδα λογαριασμών, που είναι υπεύθυνοι για τον προσδιορισμό του κόστους και τις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες, μέχρι να έχει αποκτήσει η ελεγκτική ομάδα επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια για την πληρέστερη έκφραση γνώμης και την χορήγηση κατάλληλης έκθεσης ελέγχου. Επιπλέον, αποσαφηνίζεται ότι ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από δυο φορείς, που είναι επιφορτισμένοι με διαφορετικές αρμοδιότητες, αλλά με κοινές ελεγκτικές διαδικασίες στη βάση τους.

2.1 Εισαγωγικές Έννοιες του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων στη χώρα μας πραγματοποιείται αφ' ενώς από τους ορκωτούς ελεγκτές και αφετέρου από τους υπαλλήλους του υπουργείου οικονομικών, που είναι επιφορτισμένοι με τον φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς, ο έλεγχος των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών, των Ν.Π.Δ.Δ και των Ν.Π.Ι.Δ., καθώς και κάθε άλλη εταιρική μορφή, που υπόκειται σε έλεγχο των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων, πραγματοποιείται από αυτές τις δυο επαγγελματικές ομάδες.

Ο έλεγχος που πραγματοποιείται από τις ελεγκτικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο, στηρίζεται στη μετάφραση, των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (I.F.A.C.), από την Ε.Λ.Τ.Ε. και το Σ.Ο.Ε.Λ. Πρέπει να σημειωθεί, ότι η Ε.Λ.Τ.Ε., από το 2003 και έπειτα, αποτελεί την επιτροπή ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου τόσο των ορκωτών ελεγκτών, όσο και των ελεγκτικών εταιρειών.

Όπως προαναφέρθηκε, οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται κατά περίπτωση, στηρίζονται σε ένα γενικότερο πλαίσιο κανόνων και οδηγιών που

αποτελούν τα πρότυπα ελέγχου. Έχοντας ως σκοπό την ομαλότερη μετάβαση στις επιμέρους ελκτικές διαδικασίες που αφορούν το κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, κρίνεται σκόπιμο να αναπτυχθεί το γενικότερο πλαίσιο στο οποίο στηρίζεται η ελεγκτική διαδικασία.

Είναι κοινώς αποδεκτό, ότι ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πραγματοποιείται με σκοπό την διασφάλιση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, καθώς και κάθε ενδιαφερομένου χρήστη των καταστάσεων αυτών, που δεν έχει την δυνατότητα εσωτερικής πληροφόρησης. Συνεπώς, το έργο των ελεγκτών είναι και σημαντικό, αλλά και πολύ δύσκολο καθ' ότι θα πρέπει να είναι σε θέση να ανακαλύψουν λάθη, παραλείψεις και προσπάθειες απάτης.

Ως απάτη το Δ.Π.Ε. 240 ορίζει, μια εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα άτομα της οικονομικής μονάδας ή από τη διοίκηση ή από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση, από εργαζομένους ή από τρίτα μέρη, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Η απάτη μπορεί να οφείλεται σε κίνητρο ή πίεση για τη διάπραξη της ή μια ευκαιρία για να διαπραχθεί, καθώς και σε εκλογίκευση της πράξης από άτομα που δεν έχουν ηθικούς φραγμούς, γεγονός που τους επιτρέπει την συνειδητή διάπραξη ανέντιμης πράξης. Η απάτη έχει ως απώτερο σκοπό την εμφάνιση παραπλανητικής χρηματοοικονομικής αναφοράς, είτε με εσφαλμένη παρουσίαση ή σκόπιμη παράλειψη λογιστικών γεγονότων, είτε με την χειραγώγηση των λογιστικών αρχείων, είτε με την σκόπιμη μη ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών.

Ως σφάλμα το Δ.Π.Ε. 450 ορίζει, τη διαφορά μεταξύ του ποσού της ταξινόμησης ,της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης του αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού που απαιτείται για το στοιχείο, ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ο ελεγκτής, με το πέρας του ελέγχου θα πρέπει να είναι σε θέση να συντάξει την έκθεση ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, παραθέτοντας όλα τα ευρήματα του ελέγχου που κρίνονται ουσιώδη. Όμως, για να είναι σε θέση να εκδώσει κατάλληλη έκθεση, πρέπει να έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση. Δηλαδή, οι οικονομικές καταστάσεις να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδης ανακρίβειες. Το μέσο για την απόκτηση της εύλογης διασφάλισης για να είναι η τεκμηρίωση επαρκής και κατάλληλη, είναι η σωστή εφαρμογή των προτύπων ελέγχου, ενώ ο ελεγκτής θα πρέπει να διακατέχεται από επαγγελματικό σκεπτικισμό, που είναι απόρροια της

εμπειρίας, του σημαντικού γνωστικού του υπόβαθρου και της συνεχόμενης επικοινωνίας της ελεγκτικής ομάδας.

Σημειώνεται ότι, ο ελεγκτής πρέπει να διακατέχεται από επαγγελματικό σκεπτικισμό σε όλη την έκταση του ελέγχου. Αυτό συνεπάγεται τις αποφάσεις που θα λάβει στην φάση της ανάθεσης σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος, τον ελεγκτικό κίνδυνο που θα αναλάβει, τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών. Στη φάση της εκτέλεσης της ανάθεσης, θα πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς την επάρκεια και την καταλληλότητα τους, αποφασίζοντας για το αν χρειάζονται επιπρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες. Ακόμα στην συγκεκριμένη φάση, θα πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογεί και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς από την διοίκηση. Τέλος, θα πρέπει να εξάγει σωστά συμπεράσματα σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου, τεκμηριώνοντας κατά πόσο η διοίκηση συμμορφώθηκε με τις υποδείξεις του.

2.1.1 Ελεγκτικός Κίνδυνος (Audit Risk) και Ουσιώδες Μέγεθος

Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελεί συνάρτηση του κινδύνου μη εντοπισμού και του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος. Επί της ουσίας, αποτελεί το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να μην διατυπώσει ενδεδειγμένη γνώμη όταν οι καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Δηλαδή όταν περιέχουν σφάλματα και παραλείψεις που δεν μπορούν να εντοπιστούν. Συνεπώς, προτείνεται στη φάση του σχεδιασμού να έχει αποδεχθεί ένα επιθυμητό επίπεδο κινδύνου και στη φάση της εκτέλεσης του ελέγχου, να διενεργηθεί ενδελεχής έλεγχος ούτως ώστε να μειωθεί ο κίνδυνος σε αποδεκτά επίπεδα. Ο ελκτικός κίνδυνος δεν εκφράζεται σε ποσοστό, αλλά σε ποσότητα, που ορίζεται από τον ελεγκτή. Επιπλέον, για την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου και το ύψος της αποδοχής, δεν υπάρχει συγκεκριμένος κανόνας. Η διαδικασία έγκειται στην επαγγελματική επάρκεια, στον επαγγελματικό σκεπτικισμό και στο ύψος της εύλογης διασφάλισης που είναι διατεθειμένος να λάβει ο ελεγκτής. Συμπερασματικά, μπορεί να θεωρηθεί οτι όσο μεγαλύτερος είναι ο ελεγκτικός κίνδυνος, τόσο μεγαλύτερος είναι και ο όγκος της ελεγκτικής διαδικασίας. Επιπλέον, σε οποιοδήποτε είδος εξωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου και του φορολογικού, είναι πολύ σημαντική η απόκτηση εύλογης διασφάλισης, γεγονός που επιτυγχάνεται με την μείωση σε αποδεκτά επίπεδα του εν λόγω κινδύνου. (Λουμιώτης & Τζιφας,2012)

Όπως έχει προαναφερθεί, ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελεί συνάρτηση του κινδύνου μη εντοπισμού και του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος. Ως κίνδυνος μη εντοπισμού, μπορεί να ορισθεί ο κίνδυνος να μην εντοπιστεί ένα σφάλμα, που πηγάζει από κάποιο ισχυρισμό της διοίκησης, που μπορεί να είναι σημαντικός τόσο σε ατομικό, όσο και σε σωρευτικό επίπεδο. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος δεν μπορεί να εκλείψει λόγω του δειγματοληπτικού ελέγχου, αλλά μπορεί να περιοριστεί αρκετά με τη μέθοδο της στοχευμένης δειγματοληψίας.

Ο άλλος παράγοντας της συγκεκριμένης συνάρτησης, είναι ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, ο οποίος αποτελεί τον κίνδυνο να είναι οι οικονομικές καταστάσεις ουσιωδώς εσφαλμένες, πριν την έναρξη της διενέργειας του ελέγχου. Το Δ.Ε.Π. 200 αποσαφηνίζει οτι το ουσιώδες σφάλμα, μπορεί να είναι σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού. Στη πρώτη περίπτωση, σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, αφορά το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων και των ισχυρισμών. Αντίθετα στο επίπεδο των ισχυρισμών, αξιολογείται ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος για το προσδιορισμό της φύσης, της έκτασης, και του χρόνου των ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση επαρκής και κατάλληλης τεκμηρίωσης. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος εξαρτάται με τη σειρά του από δυο υποκατηγορίες κινδύνου που είναι ο ενδογενής και ο κίνδυνος δικλίδων ασφαλείας.

Ο ενδογενής κίνδυνος αφορά την πιθανότητα οι ισχυρισμοί της διοίκησης να είναι εσφαλμένοι είτε σε ατομικό είτε σε σωρευτικό επίπεδο, με αποτέλεσμα να μην παρέχεται σωστή πληροφόρηση. Ο κίνδυνος αυτός ελέγχεται από τον ελεγκτή, για να προβλεφθούν και περιπτώσεις όπου εξωγενείς παράγοντες επηρεάζουν τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς, όπως είναι οι τεχνολογικές εξελίξεις που επιφέρουν απαξίωση των περιουσιακών στοιχείων.

Ο κίνδυνος των δικλίδων ασφαλείας, αποτελεί το σημαντικότερο είδος κινδύνου που είναι προς εξέταση από τον ελεγκτή. Αυτό συμβαίνει γιατί από το είδος και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, εξαρτάται και το είδος του εξωτερικού ελέγχου. Συνεπώς, εξετάζοντας τις δικλίδες ασφαλείας και σε τι βαθμό εφαρμόζονται, ο εξωτερικός ελεγκτής, αντιλαμβάνεται το είδος και το ύψος του κινδύνου που πρόκειται να αναλάβει, με αποτέλεσμα να αποφασίζει τη μεθοδολογία και το βάθος του ελέγχου, για να αντιμετωπίσει ενδεχόμενα λάθη της διοίκησης.

Πίνακας 4. Υπολογισμός Ελεγκτικού Κινδύνου

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ	=	ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ	*	ΕΝΔΟΓΕΝΗ ΚΙΝΔΥΝΟ	*	ΚΙΝΔΥΝΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ
AR	=	DR	*	IR	*	CR

Κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι η διαδικασία του ελέγχου γίνεται με δειγματοληπτικό έλεγχο. Αυτό σημαίνει ότι ανάλογα με το ύψος του κινδύνου στις εντοπισθείσες επικίνδυνες περιοχές, επιλέγεται το μέγεθος του δείγματος. Ο συγκεκριμένος τρόπος ελέγχου επιλέγεται λόγω έλλειψης χρόνου και του υψηλού κόστους που θα είχε η περίπτωση εφαρμογής πλήρους ελέγχου. Όμως, πρέπει να σημειωθεί ότι σε περιοχές που εντοπίζεται υψηλός κίνδυνος, πρέπει να πραγματοποιείται λεπτομερής έλεγχος και σε κάθε περίπτωση, η έκταση του ελέγχου να είναι τέτοια που να δίνει την δυνατότητα επαρκούς και κατάλληλης τεκμηρίωσης στον ελεγκτή, ώστε να μην κινδυνεύει.

Εκτός όμως από τον ελεγκτικό κίνδυνο, ο ελεγκτής βάση της επαγγελματικής του κρίσης για τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, οφείλει να είναι σε θέση να προσδιορίζει επιπλέον, το ουσιώδες μέγεθος και το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης. Τα μεγέθη αυτά υπολογίζονται στη φάση του σχεδιασμού του ελέγχου για να μπορέσουν να προσδιοριστούν η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ουσιώδες μέγεθος, αντιπροσωπεύει το μέγιστο ποσό των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων λαθών που μπορεί να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις και η ύπαρξή τους δεν επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Ως ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης ορίζεται, το ποσό ή τα ποσά που ορίζονται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Πρέπει να σημειωθεί ότι το ουσιώδες μέγεθος κατά την διάρκεια του ελέγχου μπορεί να μεταβάλλεται σε περίπτωση που ο ελεγκτής λαμβάνει πληροφορίες, που αν είχαν υπολογισθεί αρχικά θα τον οδηγούσαν σε

διαφορετική εκτίμηση. Βέβαια, σημειώνεται ότι είναι πιθανό να υπάρχει κίνδυνος μικρότερος του ουσιώδους μεγέθους, αλλά να έχουν υποπέσει στην αντίληψη του ελεγκτή συναλλαγές ή πρακτικές που να χρήζουν μεγαλύτερης διερεύνησης. Σε αυτή την περίπτωση ακόμα και αν υπάρχει φαινομενικά μεγάλο ποσοστό ασφάλειας, διενεργούνται αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Όπως έχει καταστεί σαφές, πέρα από τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται ανά λογαριασμό κατά τη φάση του ελέγχου, οι οποίες αναπτύσσονται στη δεύτερη παράγραφο του κεφαλαίου, τα σημαντικότερα στάδια του ελέγχου είναι η εκτίμηση του κινδύνου και η τεκμηρίωση του αποτελέσματος του ελέγχου.

Το Δ.Π.Ε. 315 και 330 παραθέτει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, τόσο σε επίπεδο ισχυρισμών, όσο και σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων. Οι σημαντικότερες διαδικασίες είναι:

1. Διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση για τη λήψη πληροφοριών σχετικών με:
    - Το περιβάλλον στο οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.
    - Τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου.
    - Την επεξεργασία ή καταχώρηση ασυνήθιστων συναλλαγών.
    - Νομική φύσεως θέματα, όπως μια δικαστική διένεξη.
    - Αλλαγές στις στρατηγικές προώθησης.
2. Αναλυτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό ασυνήθιστων συναλλαγών
3. Παρατήρηση και επιθεώρηση:
    - Των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.
    - Των αρχείων και των εγχειριδίων εσωτερικών δικλίδων.
    - Τις εκθέσεις της διοίκησης.
    - Τα γραφεία και τις εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας
4. Συζήτηση μέσα στην ελεγκτική ομάδα
5. Χρήση ισχυρισμών της διοίκησης
6. Χρησιμοποίηση ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας ενδιάμεσης περιόδου
7. Εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, αφού πρώτα έχουν κατανοηθεί:
    - Το περιβάλλον της οικονομικής μονάδας.

- Οι κατηγορίες των συναλλαγών και των υπολοίπων.
- Οι εσωτερικές δικλίδες.
- Οι κίνδυνοι σε σχέση με τους ισχυρισμούς της διοίκησης

2.1.2 Τεκμηρίωση Ελέγχου και Έκφραση Γνώμης

Όπως έχει προαναφερθεί, ο λόγος ύπαρξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, είναι γιατί υπάρχει ανάγκη πληροφόρησης επί των οικονομικών καταστάσεων των χρηστών που δεν έχουν άμεση πληροφόρηση από την κάθε οικονομική μονάδα. Το τελικό και σημαντικότερο στάδιο του ελέγχου είναι η τεκμηρίωση του ελέγχου και η έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Η τεκμηρίωση του ελέγχου πρέπει να είναι έγκαιρη, δηλαδή πριν την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου. Επιπλέον, πρέπει να χαρακτηρίζεται από επάρκεια και κατάλληλη τεκμηρίωση. Η τεκμηρίωση του ελέγχου είναι αποτέλεσμα των φύλλων ελέγχου που χρησιμοποιούνται από την ελεγκτική ομάδα και πρέπει να πραγματοποιείται παράλληλα με την εξέλιξη της ελεγκτικής διαδικασίας για να θεωρείται έγκυρη και όχι μεταγενέστερα του ελέγχου.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 220, κατά την τεκμηρίωση, δεδομένου ότι έχουν εφαρμοστεί όλες οι απαραίτητες διαδικασίες, που εξασφαλίζουν την κατάλληλη τεκμηρίωση του ελέγχου, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται:

- Τα βασικά στοιχεία της αποκτηθείσας κατανόησης, σχετικά με το περιβάλλον, τα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων, τις πηγές πληροφοριών από τις οποίες αποκτήθηκε η κατανόηση.
- Το ουσιώδες μέγεθος.
- Εάν έχει εφαρμογή το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών και γνωστοποιήσεων.
- Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης.
- Τους εντοπισμένους και εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού.
- Θέματα που εντοπίζονται σε σχέση με τη συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και πως αυτά αντιμετωπίστηκαν.
- Το ποσό κάτω από το οποίο τα σφάλματα θεωρούνται ασήμαντα.
- Όλα τα συγκεντρωμένα σφάλματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

- Το συμπέρασμα εάν τα διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη μεμονωμένα ή ως σύνολο.
- Συμπεράσματα αναφορικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας.
- Συμπεράσματα που εξήχθησαν αναφορικά με την αποδοχή και τη συνέχιση του ελέγχου, καθώς και τις αναθέσεις ελέγχου.
- Τη φύση, το πεδίο και τα εξαχθέντα συμπεράσματα από διαβουλεύσεις που έγιναν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας και τον αριθμό γραφείων.
- Τη φύση και τη πολυπλοκότητα των εργασιών και της οργάνωσης της.
- Διαβεβαιώσεις ότι έχουν εφαρμοσθεί οι διαδικασίες επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας, όπως προβλέπονται από τις πολιτικές της ελεγκτικής εταιρίας.
- Να τεκμηριώνει ανεξάρτητα της φύσης των τροποποιήσεων ή προσθηκών να τεκμηριώνεται με τη συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου, πότε και από ποιον έγιναν και επισκοπήθηκαν καθώς και τους λόγους για τους οποίους έγιναν.
- Η ημερομηνία κατά την οποία ολοκληρώθηκε η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας.
- Οι κίνδυνοι απάτης που εντοπίστηκαν σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμών.
- Το σύνολο των αντιδράσεων της ελεγκτικής ομάδας σχετικά με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών.
- Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τις ανωτέρω διαδικασίες.
- Η σχετική πληροφόρηση από αυτόν που διενήργησε την επισκόπηση, αν δεν ήταν ενήμερος για οποιαδήποτε εκκρεμή ζητήματα, τα οποία θα άλλαζαν τόσο τις κρίσεις, όσο και τα συμπεράσματα της ελεγκτικής ομάδας.
- Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις υποδείξεις της ελεγκτικής ομάδας, να επισυνάπτονται αντίγραφα αρχείων ή εγγράφων, καθώς και πρακτικά συζητήσεων που έγιναν με τη διοίκηση ή με τρίτα μέρη, ως αποδεικτικά στοιχεία διασφάλισης.

- Αν τα ευρήματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν προφορικά στη διοίκηση, πρέπει να περιλαμβάνεται στην τεκμηρίωση του ελέγχου πότε και σε ποιους αυτά κοινοποιήθηκαν.
- Την εξέταση της συνολικής επίδρασης των διορθωμένων σφαλμάτων σε βασικούς δείκτες ή τάσεις.
- Την αξιολόγηση αν έχει υπερβεί το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους.

Η τεκμηρίωση του ελέγχου, αποτελεί την βάση για την έκφραση της καταλληλότερης γνώμης που αποτελεί την τελευταία φάση του ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, η πληρέστερη και η καταλληλότερη δυνατή τεκμηρίωση, συνυπολογίζοντας πάντοτε και τον παράγοντα του στατιστικού λάθους, οδηγεί εκ του αποτελέσματος τον ελεγκτή στην έκφραση συγκεκριμένου είδους γνώμης.

Σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε. 570 και Δ.Ε.Π. 705, καθορίζονται δυο κατηγορίες, που αποτελούν την βάση για την επιλογή του είδους της γνώμης που πρόκειται να εκφράσει ο ελεγκτής. Η πρώτη στηρίζεται στη παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, όταν είναι ενδεδειγμένη, αλλά υπάρχει ουσιώδης ανακρίβεια και η δεύτερη στη παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας όταν δεν είναι ενδεδειγμένη.

Όταν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη για περιστάσεις αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, πρέπει να διαπιστώσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιγράφουν επαρκώς τα κύρια γεγονότα που ενδέχεται να εγείρουν αμφιβολίες για τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την δραστηριότητά της. Ακόμα, οφείλει να ελέγξει εάν γνωστοποιείται με σαφήνεια η ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας για την ικανότητα της συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα έχει πραγματοποιήσει επαρκείς γνωστοποιήσεις, η έκθεση ελέγχου πρέπει να εκφράζεται με διαφοροποιημένη γνώμη και να περιλαμβάνει μια παράγραφο έμφασης θέματος. Σε αυτή την περίπτωση, τονίζεται η ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας σχετιζόμενης με το γεγονός και παραπέμπονται οι χρήστες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, που γνωστοποιεί τα θέματα που παρατίθενται στην παράγραφο. Ουσιαστικά ο ελεγκτής θα ήταν πολύ κοντά στο να εκφράσει σύμφωνη γνώμη, αν δε προκύπτανε μικρά θέματα τα οποία όμως δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις και τις αποφάσεις των χρηστών. Βέβαια, όταν οι ουσιώδεις αβεβαιότητες είναι πολλές,

γεγονός που σημαίνει ότι είναι και διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής μπορεί να καταφύγει και στην αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Σε περίπτωση που οι γνωστοποιήσεις ουσιώδους αβεβαιότητας είναι ανεπαρκείς, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιηθεί και να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη. Γενικότερα, ο τρόπος έκφρασης γνώμης εξαρτάται από το αν η φύση του θέματος που προκαλεί διαφοροποίηση, είναι ουσιώδες αλλά και διάχυτο, προκαλώντας επιπτώσεις σε όλη την έκταση των οικονομικών καταστάσεων.

Συνεπώς, διαφοροποιημένη γνώμη ή γνώμη με επιφύλαξη, εκφράζεται όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή όταν υπάρχει αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Τότε συντάσσονται σύντομες, σαφείς και πλήρεις παρατηρήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Στις περιπτώσεις που ο έλεγχος εντοπίσει ουσιωδώς εσφαλμένες τις οικονομικές καταστάσεις και η ουσιώδης ανακρίβεια είναι και διάχυτη, τότε πρέπει να εκφραστεί αρνητική γνώμη. Συνεπώς, αρνητική γνώμη εκφράζεται όταν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, αλλά τα σφάλματα ατομική ή αθροιστικά είναι ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Επιπλέον, στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτό εφαρμόζοντας όλες τις μεθόδους συλλογής να συγκεντρωθούν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια και ταυτόχρονα υπάρχουν ουσιώδεις ανακρίβειες διάχυτες στους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων, οφείλει να επικαλεσθεί ο ελεγκτής αδυναμία έκφρασης γνώμης. Σημειώνεται ότι αυτή η περίπτωση είναι αρκετά σπάνια, διότι ο ελεγκτής θα πρέπει να εντοπίσει πολλαπλές αβεβαιότητες, ενώ παράλληλα να μην είναι εφικτό να διατυπωθεί γνώμη λόγω της σωρευτικής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρρευτικών επιπτώσεων τους επί των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί εκ νέου ότι ο υπεύθυνος ελεγκτής προσδιορίζει την ουσιώδη επίδραση με βάση την εμπειρία του, το είδος και το μέγεθος της οικονομικής μονάδας, το οικονομικό και νομικό περιβάλλον, τη λειτουργία της, καθώς και τον υφιστάμενο ελεγκτικό κίνδυνο.

2.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Συνδεδεμένων με το Προσδιορισμό του Κόστους Λογαριασμών

Στη παρούσα παράγραφο του τέταρτου κεφαλαίου, επιχειρείται η σύνδεση της ελεγκτικής διαδικασίας με του λογαριασμούς των ομάδων των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων κατ' είδος, των οργανικών εσόδων κατ' είδος και τέλος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που συμβάλλουν στο προσδιορισμό και έλεγχο του κόστους παραγωγής της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, εξετάζονται και οι λογαριασμοί των εσόδων των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, που οδηγούν στον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης.

2.2.1 Αποθέματα και Έλεγχος

Το αντικείμενο που εξετάζεται με την παρούσα εργασία, καθιστά σχεδόν υποχρεωτικό να πραγματοποιηθεί μια εκτενέστερη αναφορά για τη συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών. Αυτό συμβαίνει διότι τα αποθέματα στις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις αποτελούν το μεγαλύτερο τμήμα του ενεργητικού των συγκεκριμένων εταιρειών. Το γεγονός αυτό, είναι αρκετό και αναγκαίο να οδηγήσει την ελεγκτική ομάδα στη διενέργεια εκτενέστερου ελέγχου για τη διαπίστωση ύπαρξης ή όχι απάτης.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος των αποθεμάτων καθίσταται περισσότερο χρονοβόρος λόγω της διενέργειας φυσικής απογραφής κάθε μιας μονάδας αυτών μεμονωμένα. Αυτό συμβαίνει διότι δεν υπάρχει άλλος τρόπος που να παρέχει επαρκή διασφάλιση για την πραγματική ύπαρξη των ποσοτήτων και κατ' επέκταση και των αξιών που αναγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται. Ακόμα, να διαπιστωθεί αν έχει απεικονίσει ορθά μια πιθανή καταστροφή ή αν έχει γίνει υπεξαίρεση ποσότητας αυτών.

Το έργο του ελεγκτή καθίσταται δυσκολότερο όταν η οικονομική μονάδα παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα και όταν η εταιρεία διατηρεί πολλούς αποθηκευτικούς χώρους αντί μιας ενιαίας αποθήκης. Το γεγονός αυτό αφενός σημαίνει μεγάλο όγκο και ποικιλία αποθεμάτων και αφετέρου πολύωρη διαδικασία καταμέτρησής τους.

Τέλος, ενδεχόμενη απάτη στη συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών, μπορεί να αλλοιώσει σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις, λόγω των ταυτόχρονων μεταβολών που επιφέρει στο κόστος πωληθέντων και στο καθαρό αποτέλεσμα χρήσης. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν η τεχνική αύξηση ή μείωση του τελικού τους αποθέματος, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επιδιώκεται (αύξηση ή μείωση αντίστοιχα) στο τέλος της χρήσης.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, οι ελεγκτικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη χώρα μας αλλά και παγκόσμια, στηρίζονται σε μια μεθοδολογία ελέγχου που έχουν αναπτύξει εσωτερικά, η οποία όμως διαφέρει σε ελάχιστες λεπτομέρειες, λόγω της υποχρέωσης συμμόρφωσης με τα ελεγκτικά πρότυπα. Συνεπώς, μπορεί να συμπεράνει κάποιος με ασφάλεια ότι υπάρχει μια βασική μεθοδολογία ελέγχου των αποθεμάτων που ακολουθείται, πέρα από τον τρόπο διεξαγωγής του ελέγχου της κάθε εταιρείας. Επιπλέον, σημειώνεται ότι υπάρχει και μια εσωτερική διαδικασία ελέγχου που ακολουθείται για τη διενέργεια της φυσικής απογραφής.

Όπως αναφέρεται στα ελεγκτικά πρότυπα, κατά την φάση του σχεδιασμού του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να κατανοήσει τη δομή, το είδος και τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης και να αποφασίσει τον τρόπο και την έκταση διεξαγωγής του ελέγχου. Όμως, υπάρχουν ελεγκτικές διαδικασίες που παραμένουν αμετάβλητες ανεξάρτητα αν η ελεγχόμενη εταιρεία είναι εμπορική ή βιομηχανική.

Οι αμετάβλητες διαδικασίες είναι:

1. Η δειγματοληπτική απογραφή. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε αγαθά με μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα, διότι διευκολύνει την μέτρησή τους και ταυτόχρονα ελαχιστοποιεί το χρόνο εκτέλεσης και το κόστος του ελέγχου. Επιπλέον, με αυτό το τρόπο εστιάζεται η προσοχή στα είδη με αυξημένες πιθανότητες εμφάνισης σημαντικών διαφορών.
2. Εξακρίβωση των αγαθών που βρίσκονται στην αποθήκη και αυτών που πιθανόν να έχουν δοθεί ως παρακαταθήκη. Ουσιαστικά πρόκειται για τη διασταύρωση των στοιχείων του δειγματοληπτικού ελέγχου με αυτά των διαχειριστών της αποθήκης.
3. Χρήση φύλλων εργασίας του ελέγχου καθ’ όλη τη διάρκειά του. Αρχικά, καταχωρούνται τα ευρήματα της φυσικής απογραφής και είναι η βάση σύγκρισης του ελεγκτή με τους ισχυρισμούς του αποθηκάριου.

4. Λήψη έγγραφων διαβεβαιώσεων επί των αποθεμάτων που δόθηκαν ως παρακαταθήκη από τους λήπτες τους. Αυτή η διαδικασία αποτελεί ακόμα ένα μέσο για τον ελεγκτή να διασταυρώσει τους ισχυρισμούς της οικονομικής μονάδας για την ποσότητα και την αξία των αποθεμάτων που βρίσκονται στην κατοχή της.

5. Επισκόπηση των μεθόδων και τεχνικών αποτίμησης των αποθεμάτων. Αναλυτικότερα, ότι ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει τη μέθοδο που αποτιμώνται τα αποθέματα διαχρονικά και στη χρήση που εξετάζει. Να εστιάζει εάν τηρείται η αρχή της συνέπειας από την εξεταζόμενη επιχείρηση. Ουσιαστικά κατά πόσο εφαρμόζει όμοια με τα προηγούμενα έτη μέθοδο αποτίμησης. Ακόμα, να διαπιστώσει εάν υπάρχει κάποια αλλαγή στη μέθοδο και εάν οι οικονομική μονάδα έχει πραγματοποιήσει τη σχετική σημείωση στο αντίστοιχο πεδίο των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, εάν έχει επέλθει αλλαγή να εξεταστεί και η επιρροή της στα αποτελέσματα χρήσης. Να διαπιστώσει σε ποιο βαθμό η χρήση αυτής της μεθόδου συμβάλλει στον καλύτερο προσδιορισμό του αποτελέσματος. Επιπρόσθετα, πρέπει να εξετάζεται η συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία που προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής της αγοράς.

Πίνακας 5. Τιμή Κτήσης και Τιμή Αγοράς

Τιμή κτήσης	=	Τιμολογιακή αξία	+	Ειδικά έξοδα αγοράς	-	Χορηγούμενες από τους προμηθευτές εκπτώσεις
Τιμή αγοράς	=	Τιμή αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου				

6. Επισκόπηση του διαχωριστικού σημείου τέλους χρήσης. Σε αυτή τη χρονική στιγμή προσδιορίζονται οι συναλλαγές που αφορούν την ελεγχόμενη χρήση. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να επιλεγούν τα σωστά ακαταχώρητα παραστατικά, για να προσδιοριστεί το πραγματικό ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα.

7. Επισκόπηση του διαχωριστικού σημείου έναρξης του ελέγχου των αποθεμάτων. Πιο συγκεκριμένα, σε αυτή τη χρονική στιγμή, συγκεντρώνονται όλα τα τιμολόγια και δελτία αποστολής που δεν έχουν

καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας και αφορούν συναλλαγές μέχρι το χρονικό σημείο έναρξης του δειγματοληπτικού ελέγχου.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί ότι η δειγματοληπτική απογραφή αποτελεί μια διαφορετική διαδικασία με δική της ανεπτυγμένη μεθοδολογία, η οποία εξαρτάται κυρίως από την δομή, το αντικείμενο εργασίας και τις νομικές υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, οι βασικές αρχές της μεθοδολογίας της δειγματοληπτικής απογραφής εξαρτώνται άμεσα από την υποχρέωση της οικονομικής μονάδας να τηρεί βιβλίο αποθήκης, καθώς και από τον τρόπο διενέργειας της φυσικής απογραφής.

Υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης

Όταν μια επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης, ο έλεγχος των αποθεμάτων καθίσταται ευκολότερος, διότι ο ελεγκτής είναι σε θέση να αντιπαραβάλλει τα ευρήματα του δειγματοληπτικού ελέγχου, με τα δεδομένα του βιβλίου αποθήκης. Βασική προϋπόθεση για να διευκολυνθεί ο έλεγχος, θα πρέπει να είναι ενημερωμένο το συγκεκριμένο βιβλίο με τις τελευταίες κινήσεις εισόδου-εξόδου αποθεμάτων προς και από τους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες προβλέπουν μετά τη διενέργεια του δειγματοληπτικού ελέγχου, να συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο είναι υποχρεωμένος είτε ο νόμιμος εκπρόσωπος της οικονομικής μονάδας, είτε ο ίδιος επιχειρηματίας, να το προσυπογράφει. Με αυτόν τον τρόπο, ο νόμιμος εκπρόσωπος επικυρώνει τα αποτελέσματα του ελέγχου, με αποτέλεσμα κατά τη σύγκριση με τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, να μην είναι δυνατό να προσβάλλει το αποτέλεσμα του δειγματολειπτικού ελέγχου σε περιπτώσεις ασυμφωνίας.

Από την άλλη μεριά, ο ελεγκτής υπογράφει το πρωτόκολλο καταμέτρησης, επαληθεύοντας τις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν, δεσμεύεται ότι έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και έχει επισημάνει πιθανά λάθη και παραλείψεις. Στο πρωτόκολλο καταμέτρησης αναγράφονται όλα τα αποτελέσματα του δειγματοληπτικού ελέγχου, δηλαδή τα είδη και τις ποσότητες που καταμετρήθηκαν.

Μετά τη σύνταξη του πρωτοκόλλου καταμέτρησης, ο απώτερος σκοπός είναι η σύγκριση των αποτελεσμάτων των φύλλων εργασίας με το βιβλίο αποθήκης. Βασική προϋπόθεση, όπως έχει προαναφερθεί, για την πραγματοποίηση αυτής της σύγκρισης, είναι το βιβλίο αποθήκης να είναι πλήρως ενημερωμένο με τις τελευταίες

εισαγωγές και εξαγωγές. Σε περίπτωση που δεν είναι ενημερωμένο, ο ελεγκτής οφείλει να συλλέξει τα ακαταχώρητα παραστατικά και να τα συνυπολογίσει για την σύγκριση ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων.

Επιπρόσθετα, όταν η δραστηριότητα της οικονομικής μονάδος επιτάσσει την ύπαρξη βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, οφείλεται από την ελεγκτική ομάδα, η σύγκριση των στοιχείων παραγωγής κοστολογίου με τα πραγματικά στοιχεία του παραγόμενου προϊόντος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό της πραγματικής φύρας, την πιθανή διαφορά με την πρότυπη φύρα, καθώς και αν η οικονομική μονάδα έχει πραγματοποιήσει τους αντίστοιχους υποκαταλογισμούς ή υπερκαταλογισμούς.

Μη υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης

Στη περίπτωση που η οικονομική μονάδα δεν έχει την νομική υποχρέωση να τηρήσει βιβλίο αποθήκης, πραγματοποιείται και σε αυτή την περίπτωση, δειγματοληπτικός έλεγχος για να διασφαλιστεί ο ελεγκτής, συγκρίνοντας τα με μια αντιπροσωπευτική ποσότητα αποθέματος. Το δείγμα πρέπει να περιλαμβάνει αγαθά των οποίων οι ποσότητες μπορούν να καταμετρηθούν εύκολα και χαρακτηρίζονται από μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα. Βέβαια, όσο μεγαλύτερη η κυκλοφοριακή ταχύτητα των αποθεμάτων, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να εντοπιστούν σημαντικές διαφορές.

Στη συνέχεια, η ελεγκτική ομάδα συντάσσει τη δειγματοληπτική απογραφή και το πρωτόκολλο καταμέτρησης. Τα δυο αυτά έγγραφα προσυπογράφονται τόσο από τον ελεγκτή, όσο και από το νόμιμο εκπρόσωπο ή τον επιχειρηματία της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, ελέγχονται όλα τα παραστατικά εισαγωγών και εξαγωγών τόσο μέχρι την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου, όσο και για το μεσοδιάστημα μέχρι την λήξη του ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, για να μπορέσει να συγκρίνει τα ευρήματα του δειγματολειπτικού ελέγχου με τα πραγματικά αποθέματα. Με αυτόν τον τρόπο ελέγχεται και η επάρκεια των λογιστικών βιβλίων, η επάρκεια του υπολογισμού της φύρας, καθώς και εάν ήταν σωστοί οι υπερκαταλογισμοί ή οι υποκαταλογισμοί.

Φυσική απογραφή αποθεμάτων

Η φυσική απογραφή, αποτελεί τον σημαντικότερο πυλώνα στον οποίο στηρίζεται το ελεγκτικό έργο, για την απόκτηση επαρκούς και κατάλληλης

τεκμηρίωσης, καθώς και την διασφάλιση αναφορικά με τη πραγματική ύπαρξη των αποθεμάτων και των ισχυρισμών της διοίκησης.

Κατά τη φυσική απογραφή, εννοούμε το προσδιορισμό της ποσότητας και αξίας των περιουσιακών στοιχείων που έχουν την θέση αποθεμάτων και είναι μετρήσιμα. Η διαδικασία της φυσικής απογραφής, διενεργείται κατά κανόνα μια φορά το χρόνο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, με σκοπό να προσδιοριστεί το πραγματικό ύψος των αποθεμάτων και να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Λόγω του γεγονότος ότι το αποτέλεσμα της φυσικής απογραφής μπορεί να καταστήσει παραπλανητικές ή ακόμα και άκυρες τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να τηρούνται κάποιες δικλίδες ασφαλείας, τις οποίες η ελεγκτική ομάδα πρέπει να εξετάζει την ύπαρξη, την επάρκεια και την τήρησή του. Πιο συγκεκριμένα, η διοίκηση πρέπει με δική της απόφαση να επιλέξει το προσωπικό της επιχείρησης, το οποίο θα διενεργήσει τη φυσική απογραφή που σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να είναι ο αποθηκάριος, ο υπεύθυνος υπάλληλος διεκπεραίωσης της εργασίας αυτής. Συνήθως επιλέγονται προϊστάμενοι τμημάτων που δεν έχουν σχέση με την καθημερινή διακίνηση εμπορευμάτων, έτσι ώστε να αποκλειστεί η περίπτωση συγκάλυψης απάτης. Συνεπώς, η διοίκηση της εκάστοτε οικονομικής μονάδας σχεδιάζει, εκτελεί, επιβλέπει και ελέγχει την πορεία των εργασιών της φυσικής απογραφής. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος εξετάζει τον τρόπο διενέργειας και τις δικλίδες ασφαλείας που επιλέχθηκαν από την οικονομική μονάδα.

Τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά που πρέπει να περιλαμβάνει ο σχεδιασμός του ελέγχου είναι:

1. Επιλογή κατάλληλης ημερομηνίας για τη διενέργεια της απογραφής. Ως κατάλληλη ημερομηνία, θεωρείται η αργία ή το σαββατοκύριακο, διότι η επιχείρηση παραμένει κλειστή και δεν υπάρχουν μετακινήσεις αποθεμάτων από και προς τις αποθήκες.
2. Επιλογή πρόσθετου προσωπικού στις περιπτώσεις που κρίνεται απαραίτητο για την απόκτηση ασφαλέστερης πληροφόρησης.
3. Μείωση στο ελάχιστο δυνατό για τις ποσότητες των αγαθών που είναι σε επεξεργασία. Με αυτόν τον τρόπο μειώνονται στο ελάχιστο δυνατό οι εισαγωγές και οι εξαγωγές στην αποθήκη και παράλληλα η παραγωγή ετοίμων. Με αυτό το τρόπο γίνεται ευκολότερο το έργο των απογραφών.

4. Όταν δεν είναι δυνατή η διακοπή της παραγωγικής διαδικασίας, πρέπει να γίνεται σχεδιασμός του τρόπου ταξινόμησης των παραγόμενων αγαθών, ώστε στη συνέχεια να ταξινομηθούν.

5. Προσδιορίζεται η σκοπιμότητα του κλεισίματος των παραγωγικών τμημάτων του εργοστασίου κατά τη διάρκεια της απογραφής.

6. Καταγράφονται και διαχωρίζονται τα ελαττωματικά προϊόντα καθώς και τα φθαρμένα ή ληγμένα.

7. Παραδίδονται γραπτές οδηγίες σε όλα τα άτομα που θα πάρουν μέρος στη διενέργεια απογραφής. Με αυτόν τον τρόπο, προσδιορίζονται οι αρμοδιότητες του κάθε υπαλλήλου, καθώς η απογραφή των αποθεμάτων πρέπει να γίνει απρόσκοπτα και χωρίς λάθη, με την ταχύτερη δυνατή διαδικασία.

8. Σχεδιάζονται και αριθμούνται ετικέτες των αποθεμάτων. Αυτές οι ετικέτες συμβάλλουν σημαντικά στη διενέργεια μιας σωστής απογραφής, καθώς βοηθούν στην αποφυγή παραλείψεων κατά τη μέτρηση των αποθεμάτων, όπως επίσης και στην αποφυγή διπλής μέτρησης ορισμένων ποσοτήτων υλικών.

Ο εξωτερικός έλεγχος εξετάζει τον τρόπο διενέργειας της απογραφής. Πιο συγκεκριμένα εξετάζεται:

1. Η φυσική ύπαρξη των αποθεμάτων στους αποθηκευτικούς χώρους της οικονομικής μονάδας. Συνεπώς, αν έχουν καταμετρηθεί και συμπεριληφθεί όλα τα είδη των αποθεμάτων. Αν έχουν εντοπιστεί και καταγραφεί τα φθαρμένα και ελαττωματικά και αν υπάρχουν στις αποθήκες.

2. Αν οι υπάλληλοι της επιχείρησης που είναι επιφορτισμένοι με το έργο της απογραφής έχουν συμμορφωθεί πλήρως και εκτελούν με συνέπεια τις γραπτές οδηγίες της διοίκησης, σχετικά με τον τρόπο της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της εταιρίας.

3. Η μεθοδολογία διεξαγωγής της απογραφής. Ουσιαστικά ελέγχεται, εάν έχουν χωριστεί αρχικά τα αποθέματα που βρίσκονται στις αποθήκες σε ομάδες και αν έχουν αριθμηθεί ανά ομάδα. Επιπλέον αν υπάρχει η σχετική ετικέτα που να αναφέρει την περιγραφή και τα χαρακτηριστικά τους.

Εκτός όμως από το γενικό έλεγχο, τα πρότυπα προβλέπουν συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες καθώς και αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες για κάθε μια ομάδα λογαριασμών που ανήκουν στη συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών. (Ντζανάτος 2009, Τσακλαγκάνος 2005, Γρηγοράκος 2006)

2.2.1.1 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Εμπορευμάτων

Σε αυτό το λογαριασμό, κατά τη πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να πραγματοποιεί τις προβλεπόμενες από τα πρότυπα ορισμένες διαδικασίες επαλήθευσης:

- Αρχικά ελέγχεται είτε δειγματοληπτικά είτε ολικά (όπου κρίνεται), το σύνολο των αγορών του συγκεκριμένου λογαριασμού.
- Εάν η οικονομική μονάδα τηρεί την μέθοδο της περιοδικής απογραφής ή της διαρκούς απογραφής. Επιπλέον, ελέγχονται οι μεταφορές ποσών από σελίδα σε σελίδα αν έγιναν σωστά και αν έχει ενημερωθεί σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές ο λογαριασμός των εμπορευμάτων.
- Έλεγχος αν εκδίδονται τα σύννομα παραστατικά των δελτίων αποστολής, των τιμολογίων και των φορτωτικών. Κατά τη διαδικασία αυτή, πρέπει να επαληθευτεί το ύψος των αγορών με τις εκδοθείσες φορτωτικές. Ακόμα, διασταυρώνεται εάν έχουν πραγματοποιηθεί αγορές χωρίς έκδοση τιμολογίου από τον προμηθευτή με αποτέλεσμα να μην έχουν ενημερωθεί τα βιβλία της εταιρείας.
- Διαπιστώνεται είτε ολικά, είτε δειγματοληπτικά εάν έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι συναλλαγές που έχουν εντοπιστεί στα παραστατικά αγορών.
- Ερευνάται ο τρόπος χορήγησης από τους προμηθευτές των εκπτώσεων αγορών. Αρχικά ελέγχεται αν οι εκπτώσεις χορηγούνται με το αρχικό τιμολόγιο ή εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο. Επιπλέον ερευνάται το ενδεχόμενο η οικονομική μονάδα να δέχεται κρυφές εκπτώσεις σε είδος χωρίς να εκδίδεται το κατάλληλο παραστατικό και να ενημερώνονται εσφαλμένα τα λογιστικά βιβλία.
- Ελέγχεται ο όγκος των εμπορευμάτων που επιστράφηκαν είτε ως ακατάλληλα είτε ως κατεστραμμένα. Εάν αυτού του είδους οι συναλλαγές κριθούν ασυνήθιστα μεγάλες, υπάρχει πιθανότητα αντί να επιστρέφονται να πωλούνται. Αυτό είναι το πιο χαρακτηριστικό παράδειγμα εικονικής μείωσης τόσο του κύκλου εργασιών της οικονομικής μονάδας όσο και του προμηθευτή.
- Ακόμα ένας τρόπος να μειωθεί ο κύκλος εργασιών του προμηθευτή και της οικονομικής μονάδας είναι η αγορά εμπορευμάτων με την καταβολή προκαταβολής, ενώ η ολοκλήρωση της παραγγελίας δεν εκδίδεται το

κατάλληλο παραστατικό. Ουσιαστικά η προκαταβολή θα πρέπει να επιστραφεί από τον προμηθευτή διότι η συναλλαγή είναι ως μη πραγματοποιηθείσα συναλλαγή.

- Η ύπαρξη εικονικών μπορεί να έχει ως σκοπό την διόγκωση του κόστους αγορών. Ένας τρόπος που μπορεί να επιτευχθεί αυτό είναι η αγορά προϊόντων μέσω άλλης εταιρείας, μεταφέροντας με αυτό τον τρόπο τμήμα των κερδών της σε αυτή μειώνοντας το δικό της οικονομικό αποτέλεσμα. Επιπρόσθετα, ένας διαφορετικός τρόπος επίτευξης αυτής της διαδικασίας είναι η τεχνική διόγκωσης του κόστους των εισαγόμενων εμπορευμάτων.

Τέλος πρέπει να ελέγχονται τα παραστατικά που κατέχει η επιχείρηση με τα αντίστοιχα παραστατικά που βρίσκονται στην κατοχή του προμηθευτή για να διαστρωθεί η ύπαρξη ίδιων ποσοτήτων και αξιών. Επιπλέον πρέπει να γίνεται και έλεγχος των υπολοίπων των λογαριασμών των προμηθευτών που φαίνεται να κινούνται περισσότερο κατά τη διάρκεια της χρήσης με μεγάλα ποσά συναλλαγής. Με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η πιθανότητα ύπαρξης ασυμφωνίας των υπολοίπων των υποχρεώσεων με τις αντίστοιχες απαιτήσεις που έχει η άλλη οικονομική μονάδα. (Λουμιώτης 2006, Τσακλαγκάνος 2005, Καραμάνης 2008)

ΦΥΡΑ

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι ο υπολογισμός της φύρας και η σύγκρισή της με την πρότυπη φύρα αποτελεί θεμελιώδη ελεγκτική διαδικασία που αφορά ολόκληρη την έκταση της ομάδας των αποθεμάτων γενικότερα.

Με τον όρο φύρα, εννοείται η απώλεια μέρους ενός αγαθού που έχει ως αποτέλεσμα την ελάττωση του βάρους ή των διαστάσεών του κατά την επεξεργασία του. Η απώλεια μπορεί από φορολογικής άποψης να χαρακτηριστεί ως φυσιολογική, υπερβολική ή μικρή. Και για τις τρεις περιπτώσεις υπό προϋποθέσεις, διενεργούνται ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκούς και κατάλληλης διασφάλισης.

Στην περίπτωση που παρατηρηθεί ότι η φύρα είναι σύμφωνα με το ποσοστό που ορίζεται από τον αντίστοιχο πίνακα και παρατηρείται μικρή απόκλιση από τις φύρες των παραγωγικών μονάδων του κλάδου τότε θεωρείται φυσιολογική. Όμως στην περίπτωση μιας φυσιολογικής φύρας, θα πρέπει να εξετάζεται αν φτάνει σε αυτά τα επίπεδα, λόγω της παραγωγής πολλών προϊόντων που σχηματίζουν μέση φύρα φυσιολογική. Συνεπώς, θα πρέπει να εξετάζονται μεμονωμένα οι φύρες και να διασταυρώνεται αν είναι φυσιολογικές ή όχι.

Όταν χαρακτηρίζεται υπερβολική η φύρα, πρέπει να εξεταστεί σε βάθος ο λόγος που είναι υψηλότερη του κανονικού. Σε αυτή την περίπτωση, εκτός από μια κακή μεθοδολογία στον τρόπο επεξεργασίας ή χρήση κακής ποιότητας πρώτων και βοηθητικών υλών. Μια τέτοια ένδειξη μπορεί να είναι αποτέλεσμα διάθεσης των παραγόμενων προϊόντων χωρίς παραστατικό πώλησης διαπράττοντας η οικονομική μονάδα απάτη. Ακόμα πρέπει να εξεταστεί και το ενδεχόμενο υπεξαίρεσης προϊόντων από τις αποθήκες της.

Σε περίπτωση που η φύρα χαρακτηριστεί μικρή και συνεπώς υπάρχει υπεραπόδοση των παραγόμενων προϊόντων σε σχέση με τις αναλώσεις των πρώτων και βοηθητικών υλών, μπορεί να είναι αποτέλεσμα μιας πολύ οργανωμένης παραγωγικής διαδικασίας που ελαχιστοποιεί το ποσοστό της φύρας ή μπορεί να είναι αποτέλεσμα απάτης. Συνεπώς ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώσει τι από τα δύο συμβαίνει.

Η υπεραπόδοση των πρώτων υλών μπορεί να οφείλεται σε αγορές υλών χωρίς τιμολόγια και ταυτόχρονα τα διαθέτει με τον ίδιο τρόπο διενεργώντας απάτη. Εναλλακτικά μπορεί να είναι αποτέλεσμα υπεξαίρεσης πρώτων υλών από τις αποθήκες, γεγονός που αυξάνει την πιθανότητα η αποθήκη να παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο, εξαιτίας διενεργούμενων πωλήσεων χωρίς επαρκές υπόλοιπο πρώτων και βοηθητικών υλών.

2.2.1.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Ετοίμων και Ημιτελών

Ο ελεγκτής οφείλει να πραγματοποιεί τις προβλεπόμενες από τα πρότυπα ορισμένες διαδικασίες επαλήθευσης:

- Σύγκριση των χαρακτηριστικών των παραγόμενων προϊόντων, με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Ουσιαστικά ελέγχεται αν η γραμμή παραγωγής εξάγει προϊόντα τα οποία είναι ίδια σε βάρος, σε αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών και έχουν τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.
- Εάν υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις του βάρους, από το πρότυπο κόστος που προσδιορίζει το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, προς τα κάτω, θα πρέπει να εξετάζεται η πιθανότητα η οικονομική μονάδα να έχει παράξει προϊόντα τα οποία δεν τα εμφανίζει και σκοπεύει να τα διαθέσει χωρίς την έκδοση παραστατικών. Εναλλακτικά θα πρέπει να εξετάζεται εάν τα βιβλία έχουν καταχωρημένα προϊόντα μικρότερου βάρους από αυτό που προσδιορίζει το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.
- Διασταύρωση των τελικών και ημιτελών παραγόμενων προϊόντων σε σχέση με τις αναλώσεις των πρώτων υλών, των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας που περιγράφονται στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου. Με τον τρόπο αυτό για ακόμα μια φορά ελέγχεται το κατά πόσο η οικονομική μονάδα αποκρύπτει έτοιμα προϊόντα. Πρέπει να τονιστεί ότι κατά τον έλεγχο και σύγκριση των αναλώσεων με τις παραγόμενες ποσότητες, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει με επαγγελματικό σκεπτικισμό και να παρατηρεί:
    i. Την ποιότητα της χρησιμοποιούμενης πρώτης ύλης.
    ii. Το βαθμό εξειδίκευσης του προσωπικού που συμμετέχει στην παραγωγική διαδικασία.
    iii. Την ποιότητα του μηχανολογικού εξοπλισμού που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία.
    iv. Το βαθμό συμμετοχής των βοηθητικών υλών στο τελικό προϊόν.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται, έχουν ως σκοπό τον προσδιορισμό του ποσοστού της φύρας της παραγωγικής διαδικασίας, το οποίο το συγκρίνει με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου και διαχρονικά με τη φύρα που παρουσιάζει η συγκεκριμένη επιχείρηση. Πρέπει να τονιστεί όμως ότι ο έλεγχος δεν περιορίζεται σε περιπτώσεις που παράγονται

περισσότερα από ένα προϊόντα, καθώς η μέση φύρα μπορεί να παρουσιάζεται σε φυσιολογικά επίπεδα ενώ να υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στις μεμονωμένες φύρες του κάθε προϊόντος ξεχωριστά σε σχέση με την πρότυπη ή του κλάδου. Κλείνοντας ο ελεγκτής πρέπει να ελέγχει μια υπερβολικά υψηλή φύρα, γιατί ελλοχεύει κίνδυνο απάτης, αλλά και μια συνολική φυσιολογική φύρα μιας οικονομικής μονάδας με παραγωγή περισσότερων από ένα προϊόντων, θα πρέπει να τον προβληματίζει.

Τέλος αν τηρείται βιβλίο αποθήκης εξετάζονται οι μέρες που παρατηρείται πιστωτικό υπόλοιπο, δεδομένου ότι έχουν καταχωρηθεί όλα τα σχετικά παραστατικά των εισαγωγών και των εξαγωγών. Σκοπός του είναι να διαπιστώσει αν έχει συμβεί κάτι άλλο ή απλά το πιστωτικό υπόλοιπο είναι αποτέλεσμα της αμέλειας των υπαλλήλων της οικονομικής μονάδας.

2.2.1.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες Υποπροϊόντων και Υπολειμμάτων

Στη συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα της οικονομικής μονάδας, τα οποία αποτελούν αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα συγκεκριμένα προϊόντα δεν πρόκειται να πουληθούν, δεν αποτελούν αντικείμενο εκμετάλλευσης και συνεπώς αποβάλλονται από την οικονομική μονάδα ως απώλειες της παραγωγικής διαδικασίας και υπολογίζονται ως φύρα.

Αντίθετα, στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα εκμεταλλεύεται τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα μεταπωλώντας τα ή επανεντάσσοντάς τα στην παραγωγική διαδικασία, αποκτούν ταυτόχρονα κάποια αξία, η οποία επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Συνεπώς στη συγκεκριμένη περίπτωση εξετάζονται ως προϊόντα με συγκεκριμένη εμπορική αξία, ισχύοντας όλες οι ελεγκτικές διαδικασίες που αναφέρονται για τον έλεγχο των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων.

2.2.1.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες Βοηθητικών Υλών Αναλωσίμων και Υλικών Συσκευασίας

Στη συγκεκριμένη ενότητα, αναφέρονται όλες οι διαδικασίες που εφαρμόζονται από την ελεγκτική ομάδα για τη διασταύρωση των στοιχείων των υπόλοιπων λογαριασμών των αποθεμάτων.

Με τον όρο βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας, νοούνται όλες εκείνες οι ύλες οι οποίες συμμετέχουν επικουρικά στην παραγωγή του προϊόντος, για να αποκτήσει την τελική του μορφή, η οποία θα το καταστήσει εύχρηστο για τον καταναλωτή. Αν και έχουν την έννοια των βοηθητικών, στην ουσία αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι για την παραγωγική διαδικασία του προϊόντος και για λόγους ευχρηστίας, παρακολουθούνται ταυτόχρονα με την παραγωγή του προϊόντος. Πρέπει να σημειωθεί ότι στις επιχειρήσεις διακίνησης εμπορευμάτων, υπάρχουν και τα είδη συσκευασίας, τα οποία έχουν την ίδια χρήση με τα υλικά συσκευασίας, με τη διαφορά ότι δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής, απλά υποβοηθούν τη διακίνηση των προϊόντων.

Με τον όρο αναλώσιμα υλικά, νοούνται όλα τα υλικά που αποκτώνται με σκοπό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση και τη σωστή λειτουργία του πάγιου εξοπλισμού. Τα ανταλλακτικά που μπορεί να χρειάζονται τα μηχανήματα της παραγωγικής μονάδας για την επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού με σκοπό την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας, παρακολουθούνται στο λογαριασμό ανταλλακτικά παγίων. Συνήθως, για να αποφεύγονται καθυστερήσεις η συγκεκριμένη ομάδα εξαρτημάτων, τόσο των αναλώσιμων υλικών όσο και των ανταλλακτικών παγίων, βρίσκεται στις αποθήκες της οικονομικής μονάδας και συνεπώς αποτελεί αντικείμενο της απογραφής ως προς την ποσότητα και την αξία.

Για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας των αποθεμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ., πραγματοποιούνται ανάλογες με τις γενικές ελεγκτικές διαδικασίες των αποθεμάτων και με τις ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες των εμπορευμάτων συνδυαστικά. Κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν οι ουσιαστικότερες αυτών, που διασφαλίζουν τον ελεγκτή:

- Αρχικά ελέγχεται είτε δειγματολειπτικά είτε ολικά (όπου κρίνεται), το σύνολο των αγορών των λογαριασμών 24-28.
- Διαπίστωση ύπαρξής τους στις αποθήκες της εταιρείας, με ταυτόχρονη διασταύρωση της ποσότητας και αξίας καθώς και των αναλώσεων που

πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Επιπλέον διασταύρωση με το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου της αναλογίας των αναλώσεων με τις πραγματικές αναλώσεις.

- Διερεύνηση κατά πόσο τα ανταλλακτικά παγίων αποτέλεσαν απλό ανταλλακτικό και συνεπώς καταχωρήθηκαν ως ανάλωση τη στιγμή της αλλαγής ή αποτέλεσαν επέκταση ή βελτίωση του πάγιου εξοπλισμού, γεγονός που το καθιστά πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης.
- Διασταύρωση ύπαρξης εικονικών τιμολογίων. Ο πιο συνηθισμένος έλεγχος, είναι η διαπίστωση ότι τα τιμολόγια του προμηθευτή και της επιχείρησης έχουν τις ίδιες ποσότητες και αξίες.
- Διαπίστωση συνεργασίας με εικονικές εταιρίες φαντάσματα.
- Παρατήρηση αν η παραγωγική διαδικασία της οικονομικής μονάδας μπορεί να παράξει αναλώσιμα υλικά για την ίδια και αν έχει εκδοθεί το αντίστοιχο παραστατικό ιδιόχρησης.
- Διασταύρωση εικονικών εγγράφων στα βιβλία της οικονομικής μονάδας μέσω της συσχέτισης των αγορών και των δαπανών.
- Με τη χρήση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου μπορεί να διαπιστωθεί ο όγκος της παραγωγής καθώς και ο όγκος των αναλώσεων των βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας.

2.2.2 Οργανικά Έξοδα Κατ' είδος και Έλεγχος

Η συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών παρουσιάζει ενδιαφέρον και για τις δυο κατηγορίες εξωτερικού ελέγχου. Ο φορολογικός έλεγχος ενδιαφέρεται κυρίως για το κομμάτι του Φ.Π.Α. και των φόρων. Εξετάζοντας τα οργανικά έξοδα κατ΄ είδος από κοστολογικής πλευράς, παρατηρούμε ότι τόσο οι οικονομικές μονάδες που αναπτύσσουν την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης όσο και αυτές που προσδιορίζουν εξωλογιστικά το κόστος ενδιαφέρονται για τον τρόπο που θα επιρρίψουν αυτά τα στοιχεία κόστους στα αντίστοιχα κέντρα κόστους, αφού έχουν προσδιορίσει πρώτο το ποσοστό συμμετοχής τους.

Τα στελέχη συνεπώς ενδιαφέρονται για τη σωστή ανάπτυξη αυτών των λογαριασμών, έτσι ώστε να είναι σε θέση να γνωρίζουν τα ακριβή κόστη που συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία καθώς και τα έμμεσα κόστη, που αποτελούν καταλυτικό παράγοντα στο προσδιορισμό του κόστους προϊόντος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, ακολουθώντας την ίδια μεθοδολογία στην ανάλυση και επισκόπηση των ελεγκτικών διαδικασιών επιλέγεται, είτε η ανά λογαριασμό είτε η ανά συστάδα λογαριασμών, παρουσίαση των κυριότερων ελεγκτικών διαδικασιών που ακολουθούνται από την ελεγκτική ομάδα.

Όπως έχει προαναφερθεί, σε κάθε λογαριασμό τηρούνται ορισμένες βασικές ελεγκτικές αρχές. Συνεπώς, οι βασικότερες αυτών, πριν υπεισέλθει η έρευνα της συγκεκριμένης εργασίας στις ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες του εκάστοτε λογαριασμού είναι:

i. Αρχική διαπίστωση ότι όντως πραγματοποιήθηκε το σύνολο των δαπανών που αναγράφεται στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας.
ii. Έλεγχος των καταστάσεων μισθοδοσίας.
iii. Διαπίστωση λήψης υπηρεσίας έναντι αμοιβής από τρίτους.
iv. Διαπίστωση ύπαρξης και παρακολούθησης σεμιναρίων επιμόρφωσης από το προσωπικό.
v. Έλεγχος εξόδων προβολής και διαφήμισης, ταξιδιών, επιδείξεων και κατά πόσο τα ποσά ανταποκρίνονται σε πραγματικά μεγέθη.
vi. Διερεύνηση της έγκρισης της γενικής συνέλευσης των μετόχων, για το ύψος των αμοιβών των μελών του διοικητικού συμβουλίου.
vii. Έλεγχο των αποσβέσεων τέλους χρήσης.
viii. Έλεγχο της σωστής διενέργειας των προβλεπόμενων από το νόμο προβλέψεων.

2.2.2.1 Ελεγκτικές Διαδικασίες Αμοιβών & Εξόδων Προσωπικού

Στο συγκεκριμένο λογαριασμό της έκτης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., παρακολουθούνται τα έξοδα που μπορεί να πραγματοποιήσει η οικονομική μονάδα για μισθοδοσία προσωπικού, που σχετίζεται με την παραγωγή και έχουν σχέσεις έμμισθης εργασίας.

Ο έλεγχος του λογαριασμού αυτού, έχει ιδιαίτερη σημασία. Ο λόγος είναι, διότι παρατηρείται γενικότερα μια τάση διόγκωσης του μισθοδοτικού κόστους στις περιπτώσεις που επιζητείται η απόκρυψη κερδών. Αντίθετα, εμφανίζονται τάσεις μείωσης του μισθοδοτικού κόστους είτε με πραγματικές απολύσεις, είτε με άλλες τεχνικές στις περιπτώσεις που επιζητείται η τεχνητή αύξηση των κερδών.

Επιπλέον, πρέπει να τονιστεί από κοστολογικής άποψης ότι αν παρουσιάζονται υπερβολικά υψηλές δαπάνες για αμοιβές προσωπικού, μπορεί να αποτελεί αιτία απόκρυψης παραγόμενων μονάδων, οι οποίες πρόκειται να διατεθούν, αυξάνοντας το δημοσιονομικό έλλειμμα του κράτους.

Οι σημαντικότερες ελεγκτικές διαδικασίες του συγκεκριμένου λογαριασμού του Ε.Γ.Λ.Σ., για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης του ελεγκτή είναι οι εξής:

- Εκτενής έλεγχος των διαδικασιών που εφαρμόζονται για την πληρωμή του προσωπικού.
- Έλεγχος των δικλείδων ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και αξιολόγησή τους, σχετικά με όλες τις διαδικασίες καταβολής των πληρωμών.
- Διασταύρωση των αποδείξεων πληρωμών με τη μισθοδοτική κατάσταση και με τα στοιχεία της υπηρεσίας προσωπικού.
- Επαλήθευση του αριθμού των εργαζομένων, ακόμα και με κατά όνομα σύμφωνα με τα στοιχεία της υπηρεσίας προσωπικού.
- Διασταύρωση του χρόνου εργασίας, σύμφωνα με τις κάρτες εισόδου και αποχώρησης από την επιχείρηση.
- Αλγεβρικός έλεγχος των υπολογισμών των μισθοδοτικών οφειλών.
- Σύγκριση του συνόλου μισθοδοσίας, τόσο με τη συγκεντρωτική κατάσταση κόστους εργασίας, όσο και με το ύψος του παραγόμενου προϊόντος, καθώς και με το ύψος των δαπανών του μηχανολογικού εξοπλισμού.
- Πραγματοποίηση ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ακρίβεια των δαπανών επιμόρφωσης του προσωπικού.

- Έλεγχος του είδους των συμβάσεων που έχουν συναφθεί καθώς και το περιεχόμενό τους. Σε προπτώσεις ύπαρξης ανταμοιβής για καλή απόδοση, πρέπει να ελεγχθεί το κατά πόσο έχουν καταβληθεί τα ποσά αυτά.

Σε αυτό το σημείο, πρέπει να σημειωθεί ότι τόσο ο εξωτερικός έλεγχος που πραγματοποιείται από τους ορκωτούς, όσο και ο φορολογικός έλεγχος του υπουργείου οικονομικών, παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τον έλεγχο των ασφαλιστικών εισφορών. Συνεπώς, οι κοινές διαδικασίες ελέγχου που εφαρμόζονται είναι οι εξής:

- Διασταύρωση των στοιχείων με τα ασφαλιστικά ταμεία, κατά πόσο έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές. Σε αυτή την περίπτωση οι ασφαλιστικές εισφορές των συγκεκριμένων παροχών, για να αναγνωριστούν φορολογικά πρέπει να είναι πληρωμένες, ρυθμισμένες ή να υπάρχει νόμιμη απαλλαγή από την καταβολή τους.
- Σε περιπτώσεις που έχει συναφθεί ασφαλιστήριο ομαδικής ασφάλισης ζωής, τόσο από τον ορκωτό ελεγκτή όσο και από το φορολογικό έλεγχο, το μέγιστο ύψος δαπάνης που αναγνωρίζεται είναι των 1.500 ευρώ κατά άτομο.
- Ο συγκεκριμένος έλεγχος γίνεται με τη μέθοδο τυχαίας δειγματοληψίας ή και με συνδυασμό μεθόδων, με υποχρέωση του ελεγκτή σε κάθε περίπτωση να ελέγξει τουλάχιστον δυο υπαλλήλους και δυο εργάτες της οικονομικής μονάδας.
- Τέλος, από την πλευρά του φορολογικού ελέγχου, πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μισθοδοσίας, εάν οι πληρωμές δεν έχουν πραγματοποιηθεί διατραπεζικά.

(Ντζανάτος 2009, Καζαντζής 2006, Γρηγοράκος 2006, Καραμάνης 2008)

2.2.2.2 Ελεγκτικές Διαδικασίες Αμοιβών & Εξόδων και Παροχών Τρίτων

Σε αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται οι τόκοι όλων των τοκοφόρων υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας. Επιπλέον, καταχωρούνται και παρακολουθούνται και όλα τα παρεπόμενα έξοδα που μπορεί να βαρύνουν μια οικονομική μονάδα, ανάλογα με τη δραστηριότητά της. Πιο συγκεκριμένα, καταχωρίζονται τόκοι και έξοδα δανείων, ομολογιακών δανείων, μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, κ.ά.

Ο λογαριασμός αυτός, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον προς τις ελεγκτικές διαδικασίες και ελλοχεύει μεγάλο κίνδυνο, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις επιχειρήσεων που δε θα ήθελαν να κοινοποιήσουν με ακρίβεια το ύψος των δανείων που έχουν λάβει ή των διαθέσιμων ιδίων κεφαλαίων, ιδιαίτερα όταν αυτά είναι ελάχιστα σε σχέση με το μέγεθός της. Διαχρονικά, έχουν παρατηρηθεί ορισμένες περιπτώσεις διαστρέβλωσης του λογαριασμού αυτού, που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου πέρα των τυπικών και επαναλαμβανόμενων διαδικασιών.

Πρέπει να σημειωθεί όμως, πριν αναφερθούν οι επιπλέον ελεγκτικές διαδικασίες, ότι ο δανεισμός μπορεί να προέρχεται είτε από ιδιώτες με τη μορφή ομολογιών είτε από τραπεζικό δανεισμό. Συνεπώς, ο ελεγκτής θα πρέπει να διασφαλιστεί:

- Ως προς την καταχώρηση του ύψους των δανείων και των τόκων στα βιβλία της οικονομικής μονάδας.
- Ως προς την καταχώρηση των ποσών των ομολογιών που εξέδωσε καθώς και το ποσό των τόκων στην πληρωμή και αν υπάρχουν επιπλέον τόκοι από αυτούς της ομολογιακής σύμβασης.
- Οφείλει να ελέγχει τους όρους των δανείων τραπεζών και των ομολογιακών δανείων.
- Ως προς την ύπαρξη δανείων που εισπράχθηκαν από ιδιώτες και δεν έχουν καταγραφεί ύστερα από απαίτηση των δανειοδοτών.
- Αν τα άτοκα δάνεια που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι όντως άτοκα ή υπάρχει απόκρυψη εσόδων.
- Πρέπει να αναζητήσει στοιχεία για υποθηκευμένα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, για να διαπιστώσει εάν ωραιοποιήθηκαν οι οικονομικές

καταστάσεις με σκοπό την παραπληροφόρηση των ενδιαφερομένων και την αύξηση των πιθανοτήτων προσέλκυσης νέων επενδυτών.

2.2.2.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Αποσβέσεων

Αρχικά πρέπει να σημειωθεί, ότι η απόσβεση ουσιαστικά αποτελεί σταδιακή επιστροφή του δαπανημένου κεφαλαίου της επιχείρησης, για την απόκτηση ενός πάγιου στοιχείου. Η επιστροφή αυτή πραγματοποιείται με βάση την ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού ή με τους συντελεστές απόσβεσης, όπως ορίζονται ανά κατηγορία παγίου, από την Ελληνική νομοθεσία.

Οι συντελεστές απόσβεσης έχουν προσδιοριστεί αφού έχει συνυπολογιστεί η οικονομική απαξίωση λόγω εξέλιξης της τεχνολογίας, η χρονική φθορά, καθώς και λειτουργική φθορά των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, η επιστροφή δεν είναι μέσω χρηματικής συναλλαγής, αλλά μέσω αφαίρεσης του ποσού των αποσβέσεων από τα μικτά έσοδα για τον προσδιορισμό των καθαρών εσόδων. Συνεπώς, η επιστροφή έχει ως αποτέλεσμα με τη λήξη της ωφέλιμης ζωής η υπολειμματικά αξία του παγίου να έχει μηδενιστεί είναι να είναι ελάχιστη. Άρα θα μπορούσαν κάλλιστα να θεωρηθούν ως έμμεση πηγή χρηματοδότησης, έχοντας αποκτήσει την ιδιότητα του μη συναλλακτικού εξόδου, αλλά του υπολογιστικού εξόδου, μειώνουν το φόρο και τα κέρδη, χωρίς να απαιτείται χρηματική καταβολή.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι αποσβέσεις υπολογίζονται για όλα τα ενσώματα και ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης εκτός από τα γήπεδα και τα οικόπεδα. Ο λόγος είναι διότι θεωρείται ότι δεν υφίστανται λειτουργική φθορά ούτε οικονομική απαξίωση.

Γίνεται εύκολα αντιληπτό, ότι οι αποσβέσεις ενδιαφέρουν τόσο σε επίπεδο εξωτερικού ελέγχου που έχει οριστεί από τη γενική συνέλευση της οικονομικής μονάδας, όσο και σε επίπεδο φορολογικού ελέγχου. Αυτό συμβαίνει διότι οι επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους να αποφύγουν φορολογικές επιβαρύνσεις, μπορεί να πραγματοποιήσουν υπεραποσβέσεις, που δεν αναγνωρίζονται από την κείμενη νομοθεσία και κατ΄επέκταση το ποσό αυτό θα πρέπει να αφαιρείται από το ύψος των διενεργηθέντων αποσβέσεων. Επιπλέον έχει παρατηρηθεί διαχρονικά, να πραγματοποιούνται αποσβέσεις και σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται μεν στην οικονομική μονάδα, αλλά δεν είναι στη κυριότητά της. Ακόμα μια συνηθισμένη

διαδικασία ωραιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων είναι διενεργούνται αποσβέσεις ακόμα και σε μηχανολογικό εξοπλισμό ή περιουσιακά στοιχεία που έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης.

Για να μπορέσει ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή κα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των αποσβέσεων, θα πρέπει να συνδυάσει ελεγκτικές διαδικασίες που έχουν διενεργηθεί και επί των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σαφέστερα, οι κυριότερες ελεγκτικές διαδικασίες στοχεύουν:

- Στον έλεγχο των παραστατικών αγορών των πάγιων στοιχείων καθώς και των πιθανών συμβάσεων leasing που μπορεί να διενεργήθηκαν.
- Στην επαλήθευση της κυριότητας των περιουσιακών στοιχείων.
- Στη διασταύρωση των περιουσιακών στοιχείων με έγγραφα από το υποθηκοφυλακείο, από τράπεζες, από ασφαλιστήρια συμβόλαια για κάλυψη φθοράς ή καταστροφής, από την ύπαρξη ενυπόθηκων δανείων.
- Στον έλεγχο της κυριότητας των μεταφορικών μέσων με απλή εξέταση της άδειας κυκλοφορίας.
- Στη διαπίστωση της σωστής καταχώρησης του τιμολογίου αγοράς στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
- Στον έλεγχο ύπαρξης όλων των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία διενεργούνται αποσβέσεις, εντός της εκμετάλλευσης και να λειτουργούν.
- Στη διαπίστωση ύπαρξης αποφάσεων για απομάκρυνση, καταστροφή, εκποίηση παγίων.
- Στη διενέργεια ενδελεχούς ελέγχου σε περίπτωση παύσης παραγωγής κάποιου προϊόντος και τι συνέβη στα μηχανήματα που συνέβαλαν στην παραγωγή του.
- Στη διασταύρωση καταχώρησης μεγαλύτερης αξίας κτήση από την πραγματική και στη φυσική ύπαρξη του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην οικονομική μονάδα.
- Στον έλεγχο ύπαρξης πλαστών-εικονικών τιμολογίων αγοράς πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Στη διαπίστωση του σωστού συντελεστή απόσβεσης, όπως προβλέπεται από τους πίνακες που ανακοινώνει το υπουργείο οικονομικών.
- Στη διαπίστωση της διενέργειας του νόμιμου ύψους αποσβέσεων και διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων σε περίπτωση, διενέργειας μεγαλύτερων αποσβέσεων του νόμιμου. Σε αντίθετη περίπτωση που

υπολογίστηκαν λιγότερες αποσβέσεις δε διορθώνεται τίποτα, απλά χάνεται το δικαίωμα διενέργειας των μη διενεργηθέντων αποσβέσεων.

- Στον έλεγχο των παραστατικών που αποδεικνύουν τη βελτίωση ή την αντικατάσταση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

2.2.2.4 Ελεγκτικές Διαδικασίες των Προβλέψεων

Η πρόβλεψη συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως στο τέλος της και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, προσδιορίζοντας το οικονομικό μέγεθος της απώλειας έστω και κατά προσέγγιση.

Ο συγκεκριμένος λογαριασμός είναι μεγάλης σημασίας διότι η ύπαρξή του είναι σε όλο το φάσμα των στων λογαριασμών του ενεργητικού και των εξόδων. Αυτό συμβαίνει γιατί οι οικονομικές μονάδες επηρεάζονται από διάφορες μεταβολές του εξωτερικού τους και εσωτερικού τους περιβάλλοντος. Πιο συγκεκριμένα, είναι σύνηθες να προκύψουν πιθανές ζημίες ή επιπλέον έξοδα, από μια μεταβολή στις τιμές του συναλλάγματος σε περιπτώσεις που οι πληρωμές και οι εισπράξεις διακανονίζονται σε ξένο νόμισμα, όταν υπάρχουν επισφαλείς απαιτήσεις, όταν υπάρχουν υποχρεώσεις αποκατάστασης ζημιών, όταν συντελείται λόγος απαξίωσης και υποτίμησης περιουσιακών στοιχείων καθώς και αποζημιώσεις προσωπικού.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., διακρίνει δυο είδη προβλέψεων, αυτές των κινδύνων εκμετάλλευσης και αυτές των έκτακτων κινδύνων. Στην πρώτη περίπτωση, οι προβλέψεις διενεργούνται για να καλύψουν τα έξοδα της χρήσης που δεν υπολογίζεται να πραγματοποιηθούν μέχρι τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Τα εν λόγω έξοδα αν είχαν πραγματοποιηθεί εντός της χρήσης, θα είχαν αυξήσει το λογαριασμό των οργανικών εξόδων της χρήσεως. Στη δεύτερη κατηγορία, οι προβλέψεις διενεργούνται για να καλύψουν τις έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα της χρήσης που δεν υπολογίζεται να πραγματοποιηθούν μέχρι τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Τα εν λόγω έξοδα ή ζημίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός της χρήσης θα είχαν αυξήσει τις έκτακτες και οργανικές ζημίες και έξοδα της κλειώμενης χρήσης ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Λόγω του γεγονότος ότι η διενέργεια προβλέψεων επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρήσης, αποτελεί αντικείμενο έρευνας και των ορκωτών αλλά και του φορολογικού ελέγχου.

Για να είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη μια πρόβλεψη, θα προπιεί η δαπάνη ή το έξοδο που παρακολουθείται να είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, να είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη. Επειδή οι ισορροπίες είναι λεπτές κατά κύριο λόγο φορολογικά αναγνωρίζονται οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Οι αναγνωρισμένες προβλέψεις αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές, οι οποίες προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη.

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920, ορίζει υποχρεωτική τη διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη κάθε ζημίας ή εξόδου ή υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθός τους μπορεί να υπολογιστεί έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση. Όμως, από την άλλη μεριά ο φορολογικός έλεγχος αναγνωρίζει μόνο τα δυο είδη προβλέψεων που προαναφέρθηκαν. Συνεπώς, οι ελεγκτικές διαδικασίες του συγκεκριμένου λογαριασμού, που πρέπει να υπεισέλθει ο έλεγχος, περιορίζονται στη γενική διαπίστωση ότι υπάρχουν τα περιουσιακά στοιχεία και αν συντρέχει όντως λόγος εξ' αιτίας των εξωτερικών συνθηκών να πραγματοποιηθούν προβλέψεις. Πιο συγκεκριμένα, για τους λογαριασμούς παγίων και αποθεμάτων, αν υπάρχει λόγος απαξίωσης ή υποτιμήσεως ή απώλειας ή προστίμων και προσαυξήσεων. Ακόμα, στα αποθέματα ελέγχεται, αν υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απώλειας από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, αν ελλοχεύει ο κίνδυνος κλοπής ή καταστροφής.

Από την άλλη μεριά, στις προβλέψεις των επισφαλών και επίδικων απαιτήσεων καθώς και των προβλέψεων απόλυσης προσωπικού, ελέγχονται εκτενέστερα. Για την πρώτη περίπτωση με επιβεβαιωτικές επιστολές, με έλεγχο κινήσεων των χρεωστικών και πιστωτικών εγγράφων, ελέγχονται τα πραγματικά υπόλοιπα των πελατών καθώς και κατά πόσο βάση της οικονομικής τους κατάστασης είναι πιθανό να εισπραχθούν από την οικονομική μονάδα που ελέγχεται τα ποσά που της οφείλονται. Ελέγχεται η επάρκεια της πρόβλεψης και αν πλησιάζει κατά προσέγγιση το ποσό που υπολογίζει ο έλεγχος. Τέλος εξετάζεται αν έχει αποτυπωθεί στα πληροφοριακά στοιχεία του προσαρτήματος η σχετική πρόβλεψη.

Χρησιμοποιώντας ανάλογη διαδικασία ελέγχονται οι προβλέψεις απολύσεων ή συνταξιοδότησης. Πιο συγκεκριμένα ελέγχονται οι συμβάσεις εργασίας, υπολογίζεται βάση της προϋπηρεσίας και όπως ορίζονται από το εργατικό δίκαιο το ύψος της αποζημίωσης ή της σύνταξης και διασταυρώνεται το ποσό με το ύψος της σχετικής πρόβλεψης που διενήργησε η οικονομική μονάδα. Τέλος ελέγχεται το προσάρτημα, για τη διαπίστωση της αποτύπωσης της σχετικής πρόβλεψης.

Κλείνοντας το παρόν κεφάλαιο, πρέπει να αναφερθεί ότι δεν πραγματοποιείται ιδιαίτερη αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες της ομάδας των οργανικών εσόδων κατ΄ είδος, διότι είναι πανομοιότυπες με αυτές της ομάδας των οργανικών εξόδων κατ΄ είδος, με τη διαφορά ότι η διασταύρωση των στοιχείων πρέπει να πραγματοποιείται με τους πελάτες της οικονομικής μονάδας.

Επιπλέον, όπως έχει προαναφερθεί στο προηγούμενο κεφάλαιο, η ομάδα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, συμβάλλει στον εκτενέστερο, πληρέστερο και καταλληλότερο έλεγχο της οικονομικής μονάδος. Συνεπώς οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της, είναι κυρίως η διασταύρωση των ποσών των λογαριασμών της γενικής λογιστικής που μεταφέρονται στα κέντρα κόστους για τη διαπίστωση τυχόν διαφορών.
(Ντζανάτος 2009, Τσακλάγκανος 2005, Καραμάνης 2008, Λουμιώτης 2012)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Μέχρι στιγμής, έχουν αναπτυχθεί οι διαδικασίες των συνδεδεμένων με το προσδιορισμό του κόστους λογαριασμών, όμως τι είναι το κόστος, η κοστολόγηση, γιατί είναι τόσο αναγκαία η ύπαρξη της και ποια είναι τα συστήματα κοστολόγησης στα οποία εφαρμόζονται οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες, αναλύονται στο τρίτο κεφάλαιο της συγκεκριμένης έρευνας.

Το παρόν κεφάλαιο, έχει διττό λόγο ύπαρξης, αφενός την εξοικείωση του αναγνώστη με τις οι έννοιες του κόστους, των εξόδων και των δαπανών, καθώς και των διαφορών τους. Αφετέρου, αποτελεί προπαρασκευαστικό κεφάλαιο για την μελέτη της περίπτωσης που αναπτύσσεται στο τέλος της έρευνας της συγκεκριμένης εργασίας. Ο ισχυρισμός αυτός, ενισχύεται από το γεγονός ότι ο αναγνώστης στο τέλος του κεφαλαίου, θα είναι σε θέση να αναγνωρίζει τα συστήματα κοστολόγησης και τις έννοιες της εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Στόχος του συγκεκριμένου κεφαλαίου είναι να διαχωριστούν, με συνοπτικό τρόπο, οι βασικότερες αρχές που διέπουν τα επικρατέστερα συστήματα κοστολόγησης παγκοσμίως, μέσα από την ανάγκη για κοστολόγηση που συντέλεσε στην ανάπτυξη τους και των εννοιών που τα συνοδεύουν.

3.1 Το κόστος

Σύμφωνα με το Ελληνικό γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ως κόστος ορίζεται η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Το κόστος:

- Αποτελεί υπενδεδυμένη αγοραστική δύναμη, για τη λήψη αγαθών και υπηρεσιών.
- Είναι αμιγώς στοιχείο του ενεργητικού.
- Μεταφέρεται από χρήση σε χρήση.
- Μπορεί να αλλάζει μορφή μέσα στην οικονομική μονάδα, χωρίς να

μεταβάλλεται η τιμή του, παρά τη μορφή του.

- Προϋπάρχει πάντοτε του εξόδου.
- Εξαλείφεται όταν το τελικό αγαθό ή η υπηρεσία διατεθεί σε τρίτους.

Πίνακας 1. Υπολογισμός Κόστους Παραγωγής

Αρχικό Κόστος	+	Κόστος Μετατροπής	=	Κόστος Παραγωγής	
[Άμεσα Υλικά + Άμεσα Εργατικά]		[Άμεσα Εργατικά + Γ.Β.Ε.]			

3.2 Έξοδο

Ως έξοδο, θα μπορούσε να οριστεί το εκπνεύσουν κόστος, που βαρύνει στο τέλος της οικονομικής χρήσης, τα αποτελέσματα της περιόδου.

Το έξοδο:

- Συγκρίνεται με άλλο έσοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.
- Αντιστοιχεί στο εκπνευσθέν κόστος της περιόδου και κατά συνέπεια ταυτίζεται με αυτό.
- Παρακολουθείται σε λογαριασμό της ομάδας 6 του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Επιμερίζεται στα κέντρα κόστους βάση του φύλλου μερισμού.

3.3 Δαπάνη

Ως δαπάνη, νοείται η πρακτική διαδικασία, που ακολουθείται για την πραγματοποίηση του κόστους.

Η δαπάνη:

- Ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο.

3.4 Ανάγκη για Κοστολόγηση

Η επιστήμη της διοικητικής λογιστικής και κατ' έκταση και της κοστολόγησης αναπτύχθηκε για να συγκεντρωθούν, να καταγραφούν, να καταταγούν και να επιμερισθούν με κατάλληλο και όσο το δυνατό σαφέστερο τρόπο οι δαπάνες, έτσι ώστε τροφοδοτώντας το κοστολογικό σύστημα με αυτές τις πληροφορίες, να μπορεί να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών που προσφέρει μια οικονομική μονάδα.

Όπως αναφέρει ο Βενιέρης, το πληροφοριακό σύστημα της κοστολόγησης, είναι το σύνολο των συστηματικών ενεργειών και διαδικασιών, που χρησιμοποιούν τα διοικητικά στελέχη για τη λήψη αποφάσεων. Συνεπώς, για να επιλεγεί η καλύτερη δυνατή περίπτωση από αυτές που εξετάζονται κάθε φορά, θα πρέπει η πληροφορία να είναι σχετική, επίκαιρη και ακριβής.

Για να ισχύουν όλα τα παραπάνω όμως, το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να είναι αποδοτικό. Συνεπώς, θα πρέπει να μπορεί να προσφέρει τόσο στη διαδικασία αναζήτησης του κόστους του προϊόντος, όσο και στις φάσεις του προγραμματισμού και ελέγχου τις οικονομικής δραστηριότητας. Οι σημαντικότερες προϋποθέσεις που θα έπρεπε να έχει ένα κοστολογικό σύστημα είναι οι εξής:

- ✓ Η οργανωσιακή δομή της επιχείρησης, θα πρέπει να συμβαδίζει με τη δομή του κοστολογικού συστήματος.
- ✓ Το κοστολογικό σύστημα καταρτίζεται μετά την προσεκτική επιλογή των χαρακτηριστικών της επιχείρησης ή του τμήματος που θα συμπεριληφθεί σε αυτό.
- ✓ Θα πρέπει να υπάρχει συνεχής συνεργασία των χειριστών του συστήματος και του προσωπικού που θα το ανατροφοδοτεί συνεχώς με πρωτογενή στοιχεία.
- ✓ Τα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει εξαρχής να προσδιορίσει το βαθμό πληροφόρησης, έτσι ώστε να μην παρέχει αφ' ενός περιττές πληροφορίες και αφ' ετέρου να μη διογκωθεί το κόστος κατασκευής και παρακολούθησής του.
- ✓ Όντας εναρμονισμένο το πληροφορικό κοστολογικό σύστημα με φιλοσοφία της επίτευξης του μέγιστου αποτελέσματος με τη μικρότερη δυνατή δαπάνη, οφείλει τα πρωτογενή στοιχεία να τα λαμβάνει με τυποποιημένη μορφή.
- ✓ Τέλος, θα πρέπει να είναι σε θέση να προβλέπει τα έξοδα που σχετίζονται με το προϊόν σε όλη τη γραμμή παραγωγής.

Προκύπτει συνεπώς, ότι σε περιόδους ύφεσης, όπως αυτή που διανύουμε, για να μπορέσει μια οικονομική μονάδα να επιβιώσει και να ανταπεξέλθει, οφείλει να αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα που να της παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να μειώσει τις πιθανότητες πραγματοποίησης περιττών εξόδων. Επιπλέον, ένα τέτοιο σύστημα, βασιζόμενο στις γενικές αρχές, μπορεί να δώσει τη γνώση του επιπέδου κερδοφορίας, με αποτέλεσμα να μπορούν να ληφθούν αποφάσεις σε όφελος της εμπορικής δραστηριότητάς της ή ενδείξεις για άμεση μεταστροφή σε άλλη πιο προσοδοφόρα δραστηριότητα.

3.5 Συστήματα Κοστολόγησης

Στην παρούσα ενότητα επιχειρείται η συνοπτική παρουσίαση των συστημάτων κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται παγκοσμίως, ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας των επιχειρήσεων που τα χρησιμοποιούν, καθώς και των βασικότερων αρχών τους για την ανάπτυξή τους.

Αρχικά, πρέπει να αναφερθεί ότι στον $20^{ο}$ αιώνα, η διοικητική λογιστική είχε ως στόχο την τιμολόγηση των αποθεμάτων και τον καθορισμό του εισοδήματος. Εν συνεχεία, στράφηκε στην εφαρμογή μοντέλων σχεδιασμού και ελέγχου, για να φτάσει στο τέλος του αιώνα να αποτελεί εργαλείο διοίκησης και λήψης αποφάσεων.

Όμως, η έλευση της νέας χιλιετίας, έφερε στην επιφάνεια και περιπτώσεις σκανδάλων όπως αυτά της Enron και της world com, όπου παρατηρήθηκαν ωραιοποιημένοι οι δείκτες της αποδοτικότητας συν τοις άλλοις, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα στην αναθεώρηση των συστημάτων διοίκησης του κόστους.

Συνεπώς, παρατηρείται στη σύγχρονη εποχή το ποσοστό της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του κόστους παραγωγής τείνει να μειώνεται, ενώ η σημαντικότητα του σταθερού κόστους αρχίζει να αυξάνεται. Από την άλλη μεριά, ο παράγοντας της τιμής συνεχίζει να είναι σημαντικός, όπως και ο παράγοντας της χρονικής συνέπειας της διανομής των πρώτων υλών και του προϊόντος. (Kaplan,1994)

3.5.1 Κατά Παραγγελία Κοστολόγηση (Job Order Costing System)

Η συγκεκριμένη μέθοδος κοστολόγησης αναπτύσσεται σε επιχειρήσεις των οποίων τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που παράγονται, τυγχάνουν διαφορετικών χαρακτηριστικών, απαιτήσεων και τεχνικών προδιαγραφών. Οι επιχειρήσεις αυτές παράγουν ύστερα από παραγγελία, των οποίων μερικά παραδείγματα αποτελούν οι βιομηχανίες μηχανολογικού εξοπλισμού, επίπλων, καθώς και εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των κατασκευών.

Μεθοδολογία ανάπτυξης:

- Αναγνώριση της παραγγελίας και προσδιορισμός του κόστους του έργου.
- Αναγνώριση του έμμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Επιλογή βάση επιμερισμού, ώστε να επιμεριστεί το έμμεσο κόστος ανά παραγγελία

- Αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση επιμερισμού.
- Υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης επιμερισμού, για τον καταμερισμό του έμμεσου κόστους στην παραγγελία.
- Υπολογισμός του έμμεσου κόστους που βαρύνει την παραγγελία.
- Υπολογισμός συνολικού (άμεσου και έμμεσου) κόστους της παραγγελίας.

Πίνακας 2. Υπολογισμός Προκαθορισμένου Συντελεστή Έμμεσου Κόστους.

Προκαθορισμένος Συντελεστής Έμμεσου Κόστους	=	Εκτιμώμενο συνολικό ύψος έμμεσου κόστους
		Εκτιμώμενος συνολικός αριθμός μονάδων στη βάση επιμερισμού

3.5.2 Κατά Φάση Κοστολόγηση (Process Costing System)

Το παρόν μοντέλο κοστολόγησης προτείνεται σε επιχειρήσεις που έχουν εστιάσει στην παραγωγή ενός προϊόντος για μεγάλες χρονικές περιόδους ή για όλο το έτος. Αναλύοντας τον τίτλο της, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι αφορά μαζική παραγωγή όμοιων προϊόντων, που χαρακτηρίζονται από συγκεκριμένες προδιαγραφές και από τυποποιημένη εκτέλεση των περισσοτέρων εργασιών των τμημάτων παραγωγής.

Μεθοδολογία ανάπτυξης:

- Επιλογή κέντρων κόστους ή τμημάτων.
- Καθορισμός της χρονικής περιόδου, της κοστολογικής περιόδου.
- Συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων κόστους.
- Προσδιορισμός της φυσικής ροής.
- Ποσοτική μέτρηση της παραγωγής στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο και καταγραφή των ημιτελών.
- Υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων.
- Προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής και του κόστους παραγωγής ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα.
- Υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους όπως προκύπτει από το συνολικό κόστος που συγκεντρώθηκε σε ένα συγκεκριμένο κέντρο κόστους, διαιρεμένο με το σύνολο των παραχθέντων μονάδων της περιόδου.
- Υπολογισμός του κόστους παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος ετοίμων και ημικατεργασμένων.
- Κατάρτιση της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

3.5.3 Με την Αναγγελία της Παραγγελίας Κοστολόγηση (Just In Time Costing System - JIT)

Στο συγκεκριμένο σύστημα, κάθε μονάδα προϊόντος παράγεται αυστηρά μετά την αίτηση- παραγγελία από τον υποψήφιο αγοραστή. Για να μπορέσει να είναι λειτουργικές αυτές οι οικονομικές μονάδες, οργανώνονται σε σταθμούς παραγωγής, όπου ο κάθε σταθμός παραγωγής γνωρίζει την ακριβή ποσότητα παραγόμενου προϊόντος, που πρέπει να τροφοδοτήσει στον τελικό σταθμό παραγωγής και εκτέλεσης της παραγγελίας. Ο σκοπός αυτής της ανάπτυξης είναι να μη δημιουργούνται αποθέματα και να αυξάνεται το κόστος αποθήκευσης, αλλά να λαμβάνεται σε ακριβή χρονική στιγμή, ακριβής ποσότητα από τις μονάδες που χρειάζεται για την παραγωγή του τελικού προϊόντος.

3.5.4 Πλήρους Απορρόφησης Κοστολόγηση (Absorption Costing System)

Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης βασίζεται στην αντιμετώπιση όλων των στοιχείων κόστους παραγωγής ως κόστος προϊόντος. Στη συγκεκριμένη μέθοδο, δεν έχει σημασία εάν το κόστος είναι σταθερό ή μεταβλητό και κατά συνέπεια το ανά μονάδα κόστος προσδιορίζεται από τα άμεσα υλικά, τα άμεσα εργατικά και το έμμεσο κόστος παραγωγής, διαιρεμένα με τις παραγόμενες μονάδες. Η μεθοδολογία ανάπτυξης αυτού του συστήματος, εφαρμόζεται κατά κόρον, για την κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το βασικό μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενσωματώνεται σε έτοιμα και ημικατεργασμένα προϊόντα που δε θα πωληθούν στη συγκεκριμένη χρήση αλλά αποθεματοποιούνται. Συνεπώς, τα συγκεκριμένα έξοδα, θα πρέπει να αφαιρεθούν από τα έσοδα μιας μελλοντικής χρήσης, στην οποία θα πωληθούν. Αυτό το μειονέκτημα το αμβλύνεται με τη χρήση από τα διοικητικά στελέχη της οριακής κοστολόγησης.

Μεθοδολογία ανάπτυξης:

- Συγκεντρώνονται τα στοιχεία κόστους από τη διαδικασία της παραγωγής.
- Από το σύνολο των μονάδων προϊόντος, αφαιρείται το συνολικό ποσό του κάθε στοιχείου κόστους, για τον προσδιορισμό του μοναδιαίου κόστους του κάθε στοιχείου κόστους.

- Το άθροισμα του μοναδιαίου κόστους του κάθε στοιχείου κόστους, αποτελεί το συνολικό μοναδιαίο κόστος του παραγόμενου προϊόντος.
- Οι δαπάνες διοίκησης και διάθεσης, αφαιρούνται από τα έσοδα όταν δημιουργούνται για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Στην ουσία αντιμετωπίζονται ως κόστος περιόδου, αφού δε συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία.

  (Τσακλάγκανος 2007, Κέχρας 2010, Garrison & Noreen 2009)

3.5.5 Κοστολόγηση Μεταβλητού Κόστους (Variable Costing System)

Η κοστολόγηση μεταβλητού κόστους ή άμεση ή οριακή κοστολόγηση, έχει το χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι στο κόστος προϊόντος συμμετέχουν μόνο τα στοιχεία κόστους που μεταβάλλονται σε σχέση με την παραγωγή. Συνεπώς το σταθερό κόστος παραγωγής, δεν επιβαρύνει το κόστος προϊόντος, αλλά μεταφέρεται αμέσως στον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης και αφαιρείται από τα μεικτά αποτελέσματα χρήσης. Τέλος, οι δαπάνες διοίκησης και διάθεσης, αφαιρούνται από τα έσοδα καθώς αποτελούν κόστος περιόδου που δε σχετίζεται με την παραγωγική διαδικασία.

Ακόμα μια σημαντική έννοια που υπάρχει σε αυτή τη μέθοδο, είναι το περιθώριο συμμετοχής. Το περιθώριο συμμετοχής μπορεί να υπολογιστεί είτε ως σύνολο, είτε ως ποσοστό είτε ανά μονάδα. Η ύπαρξη του περιθωρίου συμμετοχής, παρέχει τη δυνατότητα στα στελέχη να είναι σε θέση να προγραμματίζουν, να αξιολογούν την απόδοση στελεχών και τμημάτων, να αναλύουν τη σχέση κόστους-όγκου-κέρδους.

Ως μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής ορίζεται, η διαφορά από την τιμή πώλησης του συνολικού ανά μονάδα οριακού κόστους. Αξίζει να σημειωθεί, ότι το οριακό κόστος στη συγκεκριμένη μέθοδο, εμπεριέχει όλα τα μεταβλητά κόστη, είτε σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία, είτε σχετίζονται με τις λειτουργίες διοίκησης και διάθεσης.

Ως ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής ορίζεται, ο λόγος της τιμής πώλησης προς το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής.

Ως συνολικό περιθώριο συμμετοχής ορίζεται, το γινόμενο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής με τις πωλούμενες μονάδες του προϊόντος ή διαφορετικά η

διαφορά του μεταβλητού μοναδιαίου κόστους πολλαπλασιαζόμενη με τις μονάδες που παράχθηκαν από την τιμή πώλησης πολλαπλασιασμένη με τις παραγόμενες μονάδες.

Το βασικότερο μειονέκτημα που παρουσιάζει η συγκεκριμένη μέθοδος, είναι ότι συγκεντρώνει σημαντική δυσκολία ο επιμερισμός του σταθερού και του μεταβλητού κόστους από το σύνολο του λειτουργικού κόστους της οικονομικής μονάδας.

3.5.6. Πρότυπη Κοστολόγηση (Standard Costing System)

Η συγκεκριμένη μέθοδος κοστολόγησης, αποτελεί μια τεχνική μέτρησης της αποδοτικότητας της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, πριν την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας εκτιμάται το πρότυπο κόστος προϊόντος, δηλαδή το κόστος που επιδιώκεται να ανέλθει το πραγματικό κόστος του προϊόντος. Μετά την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας, συγκρίνεται το πρότυπο με το πραγματικό κόστος, για τον έλεγχο της αποδοτικότητας της επιχείρησης.

Όπως γίνεται αντιληπτό, συγκρίνεται ένα προϋπολογιστικό με ένα απολογιστικό μέγεθος, γεγονός που η διαφορά τους δημιουργεί απόκλιση από το προϋπολογισθέν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να παρατηρούνται υπερκαταλογισμοί ή υποκαταλογισμοί ανάλογα με το πρόσημο της διαφοράς είναι θετικό ή αρνητικό αντίστοιχα.

Συνεπώς εκτός από τη γενική απόκλιση, υπάρχουν και επιμέρους αποκλίσεις για όλα τα τμήματα ή κέντρα κόστους που προσδιορίζονται από μια σειρά τύπους.

Πίνακας 3. Υπολογισμός Αποκλίσεων Πρότυπης Κοστολόγησης										
Γενική απόκλιση προϊόντος	=	Πρότυπο κόστος	-	Πραγματικό κόστος						
Αποκλίσεις Άμεσων υλικών										
Απόκλιση Τιμής	=	(Πραγματική τιμή αγοράς άμεσων υλικών	-	Πρότυπη τιμή αγοράς άμεσων υλικών)	*	Πραγματική ποσότητα που αγοράστηκε				
Απόκλιση ποσότητας	=	(Ποσότητα που χρησιμοποιήθηκε	-	Προϋπολογισθείσα ποσότητα)	*	Πρότυπη τιμή άμεσων υλικών				
Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας										
Συνολική Απόκλιση	=	Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας	-	(Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας	*	Πρότυπο ωρομίσθιο)				
Απόκλιση Απόδοσης	=	(Πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας	-	Πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας)	*	Πρότυπο ωρομίσθιο				
Απόκλιση ωρομισθίου	=	(Πραγματικό ωρομίσθιο	-	Πρότυπο ωρομίσθιο)	*	πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας				
Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.										
Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού	=	Πρότυπα σταθερά ΓΒΕ	+	Πρότυπα μεταβλητά ΓΒΕ						
Συνολική Απόκλιση	=	Πραγματικά συνολικά ΓΒΕ	-	(Προϋπολογισμένος όγκος βάση καταλογισμού	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών ΓΒΕ)				
Απόκλιση δαπάνης	=	Πραγματικά συνολικά ΓΒΕ	-	[(Πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών ΓΒΕ)	+	Πρότυπα σταθερά ΓΒΕ]		
Απόκλιση δαπάνης μετ/των ΓΒΕ	=	Πραγματικά μεταβλητά ΓΒΕ	-	Πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών ΓΒΕ)				
Απόκλιση δαπάνης σταθερών ΓΒΕ	=	Πραγματικά σταθερά ΓΒΕ	-	Πρότυπα σταθερά ΓΒΕ						
Συνολική απόκλιση απόδοσης ΓΒΕ	=	(Πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	-	Προϋπολογισμένος όγκος παραγωγής)	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού ΓΒΕ				
Απόκλιση απόδοσης μεταβλητών ΓΒΕ	=	(Πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	-	Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάση καταλογισμού)	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών ΓΒΕ				
Απόκλιση απόδοσης σταθερών ΓΒΕ	=	(Πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	-	Πρότυπος επιτρεπόμενος όγκος βάση καταλογισμού)	*	Πρότυπος συντελεστής καταλογισμού σταθερών ΓΒΕ				
Απόκλισης υποαπασχόλησης	=	[(πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	*	πρότυπος συντελεστής καταλογισμού μεταβλητών ΓΒΕ)	+	πρότυπα σταθερά ΓΒΕ]	-	(πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	*	πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών ΓΒΕ)
Απόκλισης υποαπασχόλησης	=	πρότυπα σταθερά ΓΒΕ	-	(πραγματικός όγκος βάση καταλογισμού	*	πρότυπος συντελεστής καταλογισμού συνολικών ΓΒΕ)				

3.5.7 Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες (ABC Costing System)

Σύμφωνα με τη μέθοδο της κατά δραστηριότητα κοστολόγησης, τα κόστη προκύπτουν από τις δραστηριότητες παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Η συγκεκριμένη μέθοδος, δεν εστιάζει μόνο στη μέτρηση του κόστους προϊόντος, αλλά και στον εντοπισμό του των διαφόρων ειδών κόστους όπως είναι οι πελάτες, πωλητές, λειτουργικά έξοδα, η τοποθεσία εργοστασίων, η τοποθεσία γραφείων, η γεωγραφική περιοχή κ.ά.

Μεθοδολογία ανάπτυξης:

- Καθορισμός του αριθμού και του είδους των δραστηριοτήτων.
- Εντοπισμός των δαπανών για κάθε παραγωγικό πόρο.
- Καθορισμός του αριθμού και του είδους των παραγωγικών πόρων.
- Υπολογισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους προϊόντος ή υπηρεσίας σε κάθε δραστηριότητα ανά χρησιμοποιούμενη μονάδα για την παραγωγή τους.

(Τσακλάγκανος 2007, Κέχρας 2010, Garrison & Noreen 2009)

3.6 Εσωλογιστική – Εξωλογιστική Κοστολόγηση

Ο βασικότερος διαχωρισμός της κοστολογικής διαδικασίας, στον οποίο βασίστηκαν όλα τα συστήματα κοστολόγησης, είναι ο διαχωρισμός της σε εσωλογιστική και εξωλογιστική.

Με τον όρο εσωλογιστική κοστολόγηση νοείται η διαδικασία που προβλέπεται από τον νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980), και της διευκρινιστικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1004/2013. Η συγκεκριμένη κοστολογική διαδικασία στηρίζεται αρχικά στη χρήση της ομάδας της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης του Ε.Γ.Λ.Σ ως μια αυτοτελή ομάδα λογαριασμών και παράλληλα, ως συνέχεια της λειτουργίας της Γενικής Λογιστικής. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση της διπλογραφικής μεθόδου απεικόνισης των συναλλαγών, γεφυρώνοντας τους λογαριασμούς της παραγωγικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας με τους αντίστοιχους του κυκλώματος της Α.Λ.Ε., με σκοπό τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Η εσωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να είναι είτε βραχύχρονη είτε ετήσια.

Από την άλλη μεριά, οικονομικές οντότητες, που καταρτίζουν τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις τους με την απλογραφική μέθοδο, δεν έχουν τη δυνατότητα μέσω του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής να προσδιορίζουν το κόστος παραχθέντων και το κόστος πωληθέντων. Συνεπώς, για να αποκτήσουν αυτή την πληροφόρηση οφείλουν να τηρούν το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου εξωλογιστικά. Στην ουσία πρόκειται για μια μαθηματική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, διότι δεν αποτυπώνονται λογιστικά οι μεταβολές στην περιουσία της επιχείρησης, που για αυτό το λόγο παραμένουν αφανείς. Όμως ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους δεν παύει να είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία που παρέχει όλα τα είδη πληροφόρησης σχετικά με τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας και το σύνολο των δαπανών που καταλογίζονται σε κάθε θέση κόστους. (Πομόνης, 2008:52-61)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΣΤΗ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η ύπαρξη του τέταρτου κεφαλαίου, οφείλεται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο Νομικό Πλαίσιο που διέπει το τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων στον Ελλαδικό χώρο. Συνεπώς, κρίνεται σκόπιμη η παρουσίαση των σημαντικότερων αλλαγών που επιφέρει στις Ελληνικές επιχειρήσεις ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. Επιπλέον, θεωρείται ότι ο αναγνώστης της συγκεκριμένης έρευνας, πρέπει να αποκτήσει ορισμένες βασικές τεχνικές γνώσεις, σχετικά με την ανάπτυξη των βασικότερων λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης, για την κατανόηση των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στους συγκεκριμένους λογαριασμούς και της πληροφόρησης - τεκμηρίωσης που μπορεί να αποκτήσει ο ελεγκτής, από την εφαρμογή τους. Επιπλέον, το παρόν κεφάλαιο στοχεύει στον υπερτονισμό του λογιστικού χειρισμού, με σκοπό να τονιστεί ο τρόπος με τον οποίο ο ορθός λογιστικός χειρισμός των συγκεκριμένων λογαριασμών, οδηγεί στη σωστή λειτουργία των οικονομικών μονάδων και στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για την ελεγκτική ομάδα.

Το παρόν κεφάλαιο, αποτελεί το τελευταίο κεφάλαιο της θεωρητικής προσέγγισης της εργασίας. Πραγματοποιείται η κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ανάλυση της σημασίας και του τρόπου λειτουργίας του κυκλώματος της αναλυτικής λογιστικής, καθώς και η παρουσίαση των αντίστοιχων λογαριασμών που πρέπει να κινούνται, για την ορθότερη λογιστική απεικόνιση των μεταβολών που υφίσταται κάθε λογαριασμός.

4.1 Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης

Όπως έχει προαναφερθεί, το κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής μπορεί να λειτουργήσει είτε αυτόνομα σε μια οικονομική μονάδα, είτε λαμβάνοντας τα πρωτογενή του στοιχεία από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η προσέγγιση του θέματος, θα πραγματοποιηθεί βάση του ισχύοντος νομικού πλαισίου που στηρίζεται η υποχρέωση της τήρησης τρίτης κατηγορίας βιβλίων, βιβλίου αποθήκης, της υποχρέωσης τήρησης των

βασικών αρχών ανάπτυξης του σχεδίου λογαριασμών και την τεχνική προσδιορισμού των βραχυχρόνιων οικονομικών αποτελεσμάτων.

Πιο συγκεκριμένα η Νομολογία που εφαρμόζεται είναι:

- Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών.
- Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4093/2012 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4111/2013 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Ερμηνευτική Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1004/4.1.2013.
- Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ).
- Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ. 270/10.07.1996 Τεχνική προσδιορισμού βραχυχρόνιων οικονομικών αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με το Ν.411/2013, επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ακαθάριστα έσοδα από 1.500.000 εκ. ευρώ, έχουν υποχρέωση τήρησης των βιβλίων τους με τη διπλογραφική μέθοδο. Επιπλέον δίνεται η δυνατότητα επιλογής της μεγαλύτερης κατηγορίας βιβλίων με συμβατική υποχρέωση της τήρησης και όλων των βιβλίων και των στοιχείων που ορίζονται από αυτή.

4.1.1 Ο Νέος Κ.Φ.Α.Σ. για το Βιβλίο Αποθήκης

Το επόμενο σημαντικό θέμα που έχει σχέση με τον τρόπο ανάπτυξης των λογαριασμών του σχεδίου της ομάδας 9, έγκειται στο πότε μια επιχείρηση υποχρεούται στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης ή του λογαριασμού 94 της σχετικής ομάδας.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013, Ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων τηρεί τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94. Στο συγκεκριμένο λογαριασμό, καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό.

Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται

αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Εάν ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό (κλάδο εμπορίας ή επεξεργασίας) σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση πώλησης πρώτων υλών, θα αυξάνονται τα έσοδα εμπορίας, τα οποία προσδιορίζουν την υποχρέωση τήρησης ή όχι του συγκεκριμένου λογαριασμού.

Η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 αρχίζει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Α.Σ. από 1/1/2013. Έτσι ο υπόχρεος που η διαχειριστική του περίοδος λήγει την 31/12/2012 τηρεί τον λογαριασμό αυτόν από 1/1/2013, εφόσον βέβαια τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση. Εάν η διαχειριστική του περίοδος αρχίζει μετά την ημερομηνία αυτή (1/1/2013), υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 (ενδιάμεσα της χρήσης), έχει μόνο ο υπόχρεος ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, ο οποίος θα συνεχίσει από 1/1/2013 και μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, να τηρεί το βιβλίο αποθήκης ως υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στον χρόνο που αναφέρεται στην επόμενη παράγραφο και χωρίς βέβαια την υποχρέωση εγγραφής των δεδομένων του σε θεωρημένο οπτικό δίσκο. Εάν την 31/12/2012 δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης τότε για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κριθεί από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που αρχίζει εντός του έτους 2013 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
Συμπεραίνεται, ότι το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται είτε εξωλογιστικά είτε εσωλογιστικά κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος των βιβλίων που τηρούνται και δεδομένου ότι πληρούνται οι υποχρεώσεις τήρησής του.

Πιο συγκεκριμένα σχετικά με την τήρησή του:

- ✓ Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις και κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων.
- ✓ Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης αλλά λογιστικό

σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94.

- ✓ Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94.
- ✓ Το είδος για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 περιγράφεται με τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές.
- ✓ Για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, είδος είναι η λαμβανόμενη παραγγελία
- ✓ Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μία εγκατάσταση.
- ✓ Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης ή μπορεί να ενημερώνονται με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή, με τα στοιχεία εσόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής. Βασική προϋπόθεση αποτελεί να δίνεται άμεσα στον έλεγχο ανάλυση των καταχωρήσεων αυτών ανά παραστατικό όταν ζητηθεί.
- ✓ Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις στο χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.
- ✓ Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.
- ✓ Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

- ✓ Τέλος σημειώνεται ότι οι υπόχρεοι τήρησης βιβλίου αποθήκης μέσω του λογαριασμού 94, από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών

Πρέπει να σημειωθεί ότι σε περιπτώσεις βιβλίων δεύτερης κατηγορίας, τηρείται σε αθεώρητα έντυπα, βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ.

4.1.2 Ο Νέος Κ.Φ.Α.Σ. και Η Σύγχρονη Επιχείρηση

Η σύγχρονη επιχείρηση, στο αβέβαιο περιβάλλον όπου αναπτύσσεται, έχει ανάγκη για πολύπλευρη, άμεση και αξιόπιστη πληροφόρηση με το λιγότερο δυνατό κόστος. Ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως τον γνωρίσαμε ουσιαστικά απέτυχε να πατάξει τις απάτες και τη φοροδιαφυγή, που ήταν οι βασικοί λόγοι για τους οποίους θεσπίστηκε. Από την άλλη μεριά, η εξέλιξή του, όπως ισχύει από την αρχή του 2013, έχει φέρει την κατάργηση πολλών άρθρων, κρατώντας τα σημαντικά μέρη του παλιού νόμου και αφαιρώντας τις περίπλοκες διαδικασίες, που αύξαναν σημαντικά το κόστος μιας επιχείρησης. Το πιο σημαντικό επίτευγμα του νέου νόμου είναι η κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, γεγονός που μειώνει τις χαμένες εργατοώρες των θεωρήσεων.

Στο τομέα που μελετάται, παρατηρείται μια προσπάθεια μείωσης του εργατικού κόστους παρακολούθησης για τις οικονομικές μονάδες εισάγοντας αυτοματοποιημένες διαδικασίες, παράλληλα μια προσπάθεια επιβολής προς αυτή την κατεύθυνση της τήρησης του κυκλώματος της Α.Λ.Ε., από όλους τους υπόχρεους, που τηρούν τα βιβλία τους με το διπλογραφικό σύστημα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα τα στοιχεία που αναζητά ο έλεγχος να βρίσκονται με ταχύτητα και με μεγαλύτερη ακρίβεια, αποφεύγοντας αλευρικά λάθη λόγο του εξωλογιστικού προσδιορισμού του κόστους. Επιπλέον, συμβάλλει ακόμα και στην μείωση των τηρούμενων βιβλίων, δεδομένου ότι όποιος έχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης, είναι υπόχρεος και στην τήρηση του κυκλώματος της Α.Λ.Ε., δεν υποχρεούται από την αρχή του 2013, όμως δεν υποχρεούται στη τήρηση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Τέλος στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν προέκυψε καμιά άλλη συμβατική υποχρέωση πέραν της τήρησης του βιβλίου απογραφών, όταν συντρέχουν οι περιορισμοί των 150.000 ευρώ του νόμου.

Κρίνεται απαραίτητο να επισημανθεί ότι οι νέες διατάξεις, προσανατολίζονται στην καλύτερη και πιο άμεση απεικόνιση των συναλλαγών και κατά επέκταση στη απλούστευση της διαδικασίας του ελέγχου. Αυτό ενισχύεται από την άποψη ότι το κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής λειτουργώντας αμφίδρομα με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής, περιορίζει τα λάθη τα οποία μπορούν να παρουσιάσουν πολύ διαστρεβλωμένη εικόνα για μια επιχείρηση.

Σε αυτό το σημείο, πρέπει να τονιστεί ότι η χρήση της αναλυτικής λογιστικής βοηθά στο έλεγχο του και στο προσδιορισμό του κόστους παραγωγής προϊόντος. Επιπλέον, πρέπει να τονιστεί ότι μεμονωμένες ελεγκτικές διαδικασίες δεν προβλέπονται για την συγκεκριμένη ομάδα λογαριασμών, αλλά ο συνδυασμός του αποτελέσματος που εξάγεται από τους λογαριασμούς της $9^{ης}$ ομάδας σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούντα ανά λογαριασμό, μπορεί ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση.

Πιο συγκεκριμένα οι νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., με την υποχρέωση τήρησης της αναλυτικής λογιστικής από τις εμπορικές- βιομηχανικές επιχειρήσεις, θα μπορούσαμε να πούμε ότι συμβάλουν:

- Στον ακριβέστερο μερισμό των εξόδων κατά διαφορετικό και κατά προϊόν από ότι με τη χρήση της γενικής λογιστικής. Επιπλέον γίνεται ευκολότερος ο έλεγχος λόγο της συγκέντρωσης τους σε κέντρα κόστους. Ακόμη μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια η πραγματική βάση μερισμού των εξόδων σε κάθε προϊόν.
- Στην ακριβέστερη πληροφόρηση για το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης και πως διανέμεται από την ομάδα 6 σε κάθε ένα κέντρο κόστους ή διαφορετικά, τα έξοδα επιμερίζονται στις κύριες και βοηθητικές λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Έτσι ο έλεγχος στο τέλος της χρήσης μπορεί να διασταυρώσει το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, παραγωγής, έρευνας και ανάπτυξης, διάθεσης και χρηματοοικονομικής, καθώς και το κόστος των δευτερευόντων λειτουργιών.
- Στη συγκέντρωση του κόστους παραγωγής όλων των τελικών και ενδιάμεσων προϊόντων ή υπηρεσιών. Έτσι ελέγχεται ευκολότερα το ύψος των αποθεμάτων και η βιομηχανική φύρα.

- Στη πρότυπη κοστολόγηση, δίνεται η δυνατότητα παρακολουθήσεως των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος, κάθε κέντρου κόστους. Σε αυτή τη περίπτωση, από μια σημαντική μεταβολή από έτος σε έτος, ο ελεγκτής οδηγείται σε άσκηση εκτενέστερου ελέγχου για τη διαπίστωση ή μη απάτης.
- Όσο άφορα τις δαπάνες, με την χρήση της αναλυτικής λογιστικής παρέχεται πληροφόρηση για το σύνολο των δαπανών λειτουργιάς ανά θέση κόστους, γεγονός που μειώνει σημαντικά το χρόνο ταξινόμησης των δαπανών. Προϋπόθεση βέβαια αποτελεί η κατάλληλη επιλογή των βάσεων μερισμού από την οικονομική μονάδα.
- Στον γρηγορότερο εντοπισμό, σε μια οικονομική μονάδα με παραγωγή πολλών διαφορετικών προϊόντων, του παραγωγικού τμήματος που παρουσιάζει σημαντική απόκλιση το λειτουργικό του κόστος από το πρότυπο.

4.2. Το Κύκλωμα της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στις σύγχρονες επιχειρήσεις, το πεδίο της λογιστικής κόστους ή διαφορετικά της βιομηχανικής λογιστικής, αναπτύσσεται μέσω μιας πολύ συγκεκριμένης συνδεσμολογίας λογαριασμών που εφαρμόζεται συμπληρωματικά της γενικής λογιστικής. Η εφαρμογή της μεθοδολογίας αυτής, επιτρέπει στις επιχειρήσεις, να συλλέγουν πληροφορίες για την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων, και σε καμιά περίπτωση δεν αποτελεί ούτε τεχνική, αλλά ούτε και μέθοδο κοστολόγησης. Αντίθετα, δίνει την δυνατότητα και παράλληλα και μια σχετική ευελιξία για την λογιστική απεικόνιση μεθόδων κοστολόγησης.

Αναλύοντας την λειτουργία του λογιστικού κυκλώματος της Α.Λ.Ε., όπως έχει προαναφερθεί σύμφωνα με το άρθρο 1.100 του Π.Δ. 1123/1980, είναι εφικτό να λειτουργήσει αυτόνομα με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής όπως καθορίζεται στις παραγράφους 5.20 και 5.21 του οικείου προεδρικού διατάγματος.

Επιπλέον, μπορεί να συνυπάρχει και να αλληλοεπιδρούν με το κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής, όπως ορίζεται από τις παραγράφους 1101 και 1102 του Π.Δ.1123/1980.

Σε αυτό το σημείο, πρέπει να αναφερθεί ότι, ακολουθώντας τη γενικότερη φιλοσοφία του Ε.Γ.Λ.Σ., κρίνεται υποχρεωτική από τις επιχειρήσεις που

χρησιμοποιούν την ομάδα 9, να αναπτύσσουν όλους τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, που είναι υπογραμμισμένοι. Αντίθετα, οι λογαριασμοί που δεν είναι υπογραμμισμένοι, αναπτύσσονται έχοντας ως υπόβαθρο τις βασικές λογιστικές αρχές, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε οικονομικής οντότητας ξεχωριστά.

Σημαντικές κρίνονται οι διευκρινήσεις:

1. Οι λογαριασμοί 91, 95 και 97, γίνονται υποχρεωτικοί για επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τις περιγραφόμενες από αυτούς εργασίες.
2. Ο προσδιορισμός του κόστους ανά λειτουργία εξασφαλίζεται από την παρεχόμενη πληροφόρηση των δευτεροβάθμιων 92.00 έως 92.04.
3. Παρέχεται η δυνατότητα ανάπτυξης λογαριασμών για κάθε στοιχείο κόστους κατά είδος.

4.2.1 Λογαριασμός 90 «Διάμεσοι - Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί»

Οι διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί, μέσα στο σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, αποτελούν το συνδετικό κρίκο ή τη γέφυρα από την οποία μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική τα δεδομένα των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των εξόδων και εσόδων, καθώς και των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, χωρίς κατά τη μεταφορά αυτή να θίγονται ή να κινούνται οι οικείοι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής.

Η μεταφορά, έχει ως στόχο, το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων, των υπηρεσιών και των αντικειμένων γενικά ή του κόστους αγοράς των εμπορευμάτων και γενικά των αγαθών που αγοράζονται ή, τέλος, του κόστους των εσόδων και του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας).

Με τους υπολογαριασμούς του 90, επιτυγχάνεται η μεταφορά στην αναλυτική λογιστική κονδυλίων τα οποία προηγούμενα έχουν καταχωρηθεί στη γενική λογιστική, χωρίς καμιά μεταβολή των λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Με τους υπολογαριασμούς του 90 επιτυγχάνεται να αντικρίζονται οι λογαριασμοί των ομάδων 2, 6, 7 και οι λογαριασμοί 81-85 της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής με τους αντίστοιχους της Α.Λ.Ε.

Πρέπει να αναφερθεί, ότι εννοιολογικά ο λογαριασμός συντάχθηκε σε λάθος βάση. Αυτό υποστηρίζεται, λόγο του γεγονότος ότι δεν νοείται διάμεσος λογαριασμός που να εκκρεμεί ολόκληρη την χρήση. Αρά, πρόκειται για αμιγώς αντιθέτους λογαριασμούς. Όμως, αναμφισβήτητα τα πλεονεκτήματα που προέρχονται από τη χρήση του με τη λογική των αντίθετων λογαριασμών, αφενός είναι πολύπλευρα και αφετέρου πρακτικά εφαρμόσιμα. (Πομόνης 2008:166-181)

Συνεπώς, το αποτέλεσμα που προκύπτει από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής, με τις διαδικασίες κλεισίματος και το αποτέλεσμα της γενικής λογιστικής, πρέπει να είναι ίδιο, λόγω της ανεξαρτησίας των κυκλωμάτων. Όμως, στο τέλος κάθε χρήσης, το υπόλοιπο του κάθε υπολογαριασμοί του 90, θα πρέπει να είναι ίσο αλλά αντίθετο με το υπόλοιπο του αντικριζόμενου της γενικής λογιστικής που παρακολουθεί.

Τέλος ο συγκεκριμένος λογαριασμός, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και στην ενημέρωση του αποθέματος έναρξης και των αγορών των αποθεμάτων του βιβλίου αποθήκης, όταν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 9. Έτσι επιτυγχάνεται το κλειστό λογιστικό κύκλωμα και η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό της λειτουργίας του λογαριασμού 90 εξασφαλίζεται η απόλυτη συμφωνία των αποτελεσμάτων που προσδιορίζονται χωριστά από τη γενική και την αναλυτική λογιστική, με εξαίρεση την περίπτωση εκείνη που τυχόν διαφορές αποσβέσεων και υπολογιστικά έξοδα ή έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων υπολογαριασμών του 90.

Τρόπος Λειτουργίας

Στους λογαριασμούς 90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα» και 90.02 «αγορές λογισμένες» παρακολουθούνται τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές, όπως τα μεγέθη αυτά διαμορφώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς, που συμπίπτουν με το τελευταίο ψηφίο των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 2. Διαφορετικά, με τις αντίστοιχες μερίδες αποθήκης, που αντιστοιχούν σε υπολογαριασμούς του 94.

Στο λογαριασμό 90.06 «οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα», παρακολουθούνται τα κατ' είδος έξοδα οργανικά, που έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 της γενικής λογιστικής και συμπίπτει η ανάπτυξη τους με το τελευταίο ψηφίο της συγκεκριμένης ομάδας. Στο τέλος κάθε ημερολογιακού μην, πιστώνεται με χρώση του 92, διαμορφώνοντας το λειτουργικό κόστος των επιμέρους τμημάτων. Στο

τέλος της χρήσης, με πίστωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Στο λογαριασμό 90.07 «οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα», παρακολουθούνται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος, που έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7. Στο τέλος κάθε μήνα, χρεώνεται με τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στου οικείους λογαριασμούς της ομάδας 7, με πίστωση τους. Στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται με το χρώση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα.

Στο λογαριασμό 90.08 «Αποτελέσματα λογισμένα», παρακολουθούνται τα κονδύλια των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8. Στο τέλος κάθε μήνα χρεώνονται με τα ποσά των 98.99.04 – 98.99.08, με αντίστοιχη πίστωση τους. Στο τέλος του έτους, χρεοπιστώνονται οι υπολογαριασμοί του 90.08, με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής που παρουσιάζουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα.

Κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί, ότι η γενική θεώρηση είναι να ενημερώνονται αρχικά οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής και στη συνεχεία οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής. Τα ποσά των ομάδων 2,6,7,8 θα πρέπει να εγγράφονται άμεσα ή περιοδικά, αναλυτικά ή αθροιστικά στους υπολογαριασμούς του 90.

Όμως ο νομοθέτης καθιστά σαφές, ότι έσοδα ή έξοδα που δεν έχουν λογιστικοποιηθεί, λόγω καθυστέρησης πληρωμής ή είσπραξης τους αντίστοιχα, πρέπει να ενημερώνουν αρχικά τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής και στη συνεχεία να ενημερώνουν την γενική λογιστική. Ακόμα, η συνήθης τακτική είναι τα οργανικά έξοδα κατά είδος, για να είναι εύκολη η παρακολούθηση τους, πρώτα ενημερώνουν την Α.Λ.Ε. και στη συνέχεια γεφυρώνονται με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

4.2.2 Λογαριασμός 92 « Κέντρα (Θέσεις) Κόστους»

Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό».

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς (92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04), στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, της λειτουργίας διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Οι λογαριασμοί αυτοί θα τηρούνται ανάλογα με το είδος των δραστηριοτήτων των οικονομικών μονάδων. Συνεπώς δεν θα τηρούνται οι λογαριασμοί που δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Ακόμα, κρίνεται απαραίτητη και η τριτοβάθμια ανάπτυξη των οικείων λογαριασμών, με σκοπό την αναλυτική παρακολούθηση του κόστους που βαρύνει το συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Η ενημέρωση της συγκεκριμένης ομάδας επιλέγεται να είναι ταυτόχρονη με την ενημέρωση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, για να αποφεύγονται λάθη και ελλείπεις καταλογισμοί.

Τρόπος Λειτουργίας

Στο λογαριασμό 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα επιθυμεί τη συγκέντρωση στο λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήματα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται και συνεπώς δε βαρύνουν το κόστος αποθεμάτων. Τα αποθέματα είναι απαλλαγμένα από τόκους και συναφή έξοδα. Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή, τα οποία όμως δε βαρύνουν το

κόστος παραγωγής των υπολογαριασμών του 93 για να αποφεύγεται η νόθευση του κόστους των αποθεμάτων με υπολογιστικά έξοδα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαμορφώνονται οι ακόλουθες δύο μορφές συνθέσεως του κόστους της λειτουργίας παραγωγής:

- Τα άμεσα και έμμεσα υλικά.
- Την άμεση εργασία.
- Τα άμεσα και έμμεσα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Η καλύτερη προτεινόμενη λύση για αυτό το λογαριασμό, είναι να μην συμπεριληφθούν όλες οι δαπάνες άμεσες ή έμμεσες, αλλά μόνο αυτές που έχουν καταστεί δεδουλευμένες.

Στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 92, όπως έχουν προκύψει με τη πίστωση του 90.06, μεταφέρονται με αντίστοιχες χρεωπιστώσεις στον 93, για το υπολογισμό του κόστους παραγωγής και στον 98.99 μέσω των 92.00.00 – 92.00.11, για τον υπολογισμό του κόστους λειτουργίας.

Στο λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, πλην των τόκων και συναφών εξόδων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που επίσης αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το χρόνο αυτό μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Στο τέλος κάθε μήνα, χρεώνεται με τις ανάλογες δεδουλευμένες δαπάνες με πίστωση του 90.06 και πιστώνεται με το σύνολο της χρέωσης του με χρέωση του 98.99.

Στο λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες συσκευές για ιδιόχρηση ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους ιδιοπαραγωγής παγίων του 93 και κατά το υπόλοιπο στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Σχετικά με τα άμεσα υλικά ισχύουν και στην περίπτωση αυτή όσα καθορίζονται στην πιο πάνω περίπτωση. 3 για το λογαριασμό 92.00.

Στο τέλος κάθε μήνα, χρεώνεται με τις δαπάνες που συνιστούν το κόστος λειτουργίας των σχετικών μονάδων με πίστωση του 90.06 και πιστώνεται το σύνολο της χρέωσης του με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών 98.99 (92.02.00 και 92.02.01), 93.02 (92.02.01.00 και 92.02.01.01)

Στο λογαριασμό 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της οικονομικής μονάδας, στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Από το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (96.21) του 96. Το υπόλοιπο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς (98.99.01.02 και 98.99.01.04) του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Στο τέλος κάθε μήνα, χρεώνεται με τις δαπάνες του φύλλου μερισμού με παράλληλη πίστωση του 90.06 και πιστώνεται με το λειτουργικό κόστος της διεύθυνσης πωλήσεων (92.03.00- 92.03.11) και του μεταβλητού κόστους διάθεσης (92.03.12) με παράλληλη χρέωση του 98.99 και του λογαριασμού 96 με το πόσο της χρέωσης του 92.03.12.

Στο λογαριασμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Το λοιπό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (κόστος λειτουργίας οικονομικής διευθύνσεως, λογιστηρίων, μηχανογραφήσεως και υπηρεσιών χρηματοδοτήσεων - ρευστοποιήσεως απαιτήσεων, κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία) συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στο λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής

λειτουργίας» λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν στο λογαριασμό 92.04 ολόκληρο το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, στην περίπτωση όμως αυτή οι τόκοι και τα συναφή έξοδα δανειακών κεφαλαίων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα (τόκοι ιδίων κεφαλαίων), πρέπει να συγκεντρώνονται και να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.04.

Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά το μέρος που δε βαρύνει τη λειτουργία διαθέσεως και τα χρηματοοικονομικά έσοδα, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Στο τέλος κάθε μήνα, χρεώνεται με τις δαπάνες του φύλλου μερισμού με παράλληλη πίστωση του 90.06 και πιστώνεται με το λειτουργικό κόστος της οικονομικής διεύθυνσης (92.04.00 - 92.04.11) και με το σύνολο των χρηματοοικονομικών εξόδων (92.04.12) με παράλληλη χρέωση του 98.99.

4.2.3 Λογαριασμός 93 « Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη)»

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών ή πάγιων στοιχείων), καθώς και το κόστος ερευνών και αναπτύξεως κατά το μέρος που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως.

Το κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι άμεσο ή έμμεσο. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, η οποία είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί τους εξής περιορισμούς:

- Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο κόστος της λειτουργίας παραγωγής. Στο λογαριασμό 93 (υπολογαριασμό 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων») συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους ερευνών και αναπτύξεως που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, το οποίο στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1.

- Στους υπολογαριασμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες κατηγορίες:
  - Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
  - Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
  - Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων
  - Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων
  - Κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πειραματικής παραγωγής).
- Στο επίπεδο ανάλυσης του κόστους του προϊόντος, περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έμμεσα έξοδα παραγωγής.
- Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής, η ανάλυση γίνεται τουλάχιστο στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Αυτή η ανάλυση δεν είναι απαραίτητη όταν τα στοιχεία που ζητούνται προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής», πράγμα το οποίο επιτυγχάνεται όταν από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης, η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα υλικά καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς αυτούς, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από αντίθετους υπολογαριασμούς καταλογισμένων στην παραγωγή υλικών του 94.

Τρόπος Λειτουργίας

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα, στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- ✓ 92 με τα κονδύλια του έμμεσου, κατά κανόνα, κόστους που προηγούμενα συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς κέντρων κόστους ή τμημάτων.
- ✓ 94.03 με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της χρήσεως, το οποίο στην αρχή της επόμενης μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 93.Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά την έναρξη κάθε νέας περιόδου λογισμού.
- ✓ 94 (υπολογισμοί αποθεμάτων) με την αξία, σε τιμές κόστους, των αποθεμάτων (όπως π.χ. πρώτων υλών ή ημιτελών προϊόντων), που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, όταν η αξία αυτή, προηγούμενα, δεν περνάει από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.

Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται στο τέλος κάθε ημερολογιακού μνα στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- 92 με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και αναπτύξεως (Λ/92.02).
- 94 (υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με το κόστος των αποθεμάτων που από την παραγωγική διαδικασία εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία.
- 94.03 με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως. Δεν αποκλείεται παρόμοια μεταφορά του κόστους της παραγωγής σε εξέλιξη και κατά το τέλος κάθε περιόδου λογισμού.

Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, το υπόλοιπο του κλείνει με χρέωση των λογαριασμών 94.21, 94.23, 90.07.08.

4.2.3 Λογαριασμός 94 «Αποθέματα»

Πρόκειτε για το σημαντικότερο λογαριασμό της Αναλυτικής λογιστικής της Εκμετάλλευσης, του οποίου η ύπαρξη μπορεί να είναι και ανεξάρτητη από το κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής. Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα της οικονομικής μονάδας, είτε προέρχονται από αγορά, είτε παράγονται από την ίδια τη μονάδα.

Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες των αποθεμάτων κατά τρόπο που να ανταποκρίνονται καλύτερα στην εξυπηρέτηση των αναγκών της κοστολογήσεως.

Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται η τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαιρέσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό είναι δυνατό να γίνεται για ορισμένες κατηγορίες αναλώσιμων υλικών που θεωρούνται ότι αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους. Τα αναλώσιμα αυτά υλικά είναι δυνατό να παρακολουθούνται, είτε στο σύνολό τους είτε κατά ομάδες, μόνο κατά αξία.

Η αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων της επιχειρηματικής μονάδας όπου είναι υποθηκευμένα, επιβάλλεται τόσο από την επιχειρηματική, όσο και από τη φορολογική αναγκαιότητα.

Πιο συγκεκριμένα από επιχειρηματικής άποψης, κρίνεται αναγκαία:

- Διαχειριστικά, προκειμένου να ελέγχεται η διαχειριστική χρήση που ανήκουν.
- Οργανωτικά, προκειμένου να παρακολουθείτε η διακίνηση τους και ο έγκαιρος εφοδιασμός της οικονομικής μονάδας.
- Οικονομικά, προκειμένου το κάθε υλικό να διατηρείται στο οικονομικότερο επίπεδο

Από φορολογικής, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ., άποψης κρίνεται αναγκαία για το έλεγχο:

- Της διακίνησης των αγαθών ανάμεσα στις επιχειρήσεις για να αποκλείεται ή να συλλαμβάνεται η οποία απόκρυψη συναλλαγών.
- Της ανάλωσης των αποθεμάτων από την παραγωγική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ώστε να μειώνεται η πιθανότητα απόκρυψης παραγωγής.

Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων κινούνται μόνο όταν αυτά εισάγονται σε κάποιο αποθηκευτικό χώρο και έτσι γίνονται αντικείμενο ποσοτικού ελέγχου.

Τρόπος Λειτουργίας

Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με πίστωση των λογαριασμών:

- ✓ 90.01 κατά το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.
- ✓ 90.02 κατά το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91.
- ✓ Υπολογαριασμών του 91, όταν προηγείται χρέωση των λογαριασμών αυτών κατά την αγορά των αποθεμάτων με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίησή τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα.

- ✓ 93 με το κόστος παραγωγής των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, καθώς και των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων και, στο τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού, με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή.
- ✓ 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική.

Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις, με χρέωση των λογαριασμών:

- 92 με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται, όταν η αξία τους χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους.
- 93 με το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής, όταν καταλογίζονται απευθείας στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, χωρίς τη μεσολάβηση του λογαριασμού 92.
- 94 με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ τμημάτων, αποθηκών και των υποκαταστημάτων ή εργοστασίων τα οποία δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.
- 90 ή 91 με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων (εκπτώσεις ή επιστροφές).
- 90, 98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Όπως έχει προαναφερθεί, ο σωστός χειρισμός της ομάδας 9 είναι από τα λεπτότερα ζητήματα που πρέπει να ξεδιαλύνουν οι επιχειρήσεις. Στη προσπάθεια σωστής καθοδήγησης, ο νομοθέτης στην παράγραφο 5.215 της γνωμάτευσης του ΕΣΥΛ 270/10.07.1996, προβλέπει τον λογιστικό χειρισμό για την ενημέρωση της ομάδας 94, είτε προγενέστερα, είτε μεταγενέστερα είτε ταυτόχρονα με το κύκλωμα της γενικής λογιστικής. Επιπλέον καθορίζεται και ο τρόπος τήρησης της εξωλογιστικά.

4.2.4 Λογαριασμός 96 «Έσοδα-Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς και τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική.

Στους υπολογαριασμούς του 96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Είναι δυνατό τα έσοδα, να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 96.22, όπου, μετά τη μεταφορά και του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεων, γίνεται ο αναγκαίος συσχετισμός των στοιχείων που διαμορφώνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα και προσδιορίζονται αναλυτικά τα αποτελέσματα αυτά.

Ο 96 πρέπει να αναπτύσσεται σε τόσους δευτεροβάθμιους όσες και οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Σημειώνεται, ότι σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ, προτείνει τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης μηνιαία.

Τρόπος Λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί δέχονται στη χρέωση τους:

- ✓ Το κόστος πωληθέντων, με αντίστοιχη πίστωση των 94.20 και 94.21
- ✓ Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων με βάση το φύλλο μερισμού κόστους διάθεσης σε πίστωση του αντιστοίχου δευτεροβαθμίου του 92.
- ✓ Τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων με βάση το φύλλο κατανομής κόστους εφοδιασμού σε πίστωση του 92.90.
- ✓ Το μεικτό κέρδος της αναλυτικής εκμετάλλευσης σε πίστωση του 98.99.00

Οι λογαριασμοί αυτοί δέχονται στη **πίστωση** τους:

- Τα δεδουλευμένα έσοδα, συγκεντρωμένα από την αναλυτική εκμετάλλευση. Πρακτικά , τα έσοδα της γενικής λογιστικής, έτσι όπως μεταφέρονται κατά είδος εσόδου, μέσα από κάθε ημερολογιακό μήνα, με βάση το φύλλο χρονικής προσαρμογής και μερισμού εσόδων. Αυτά ανακατατάσσονται και λογίζονται σε κάθε αναλυτική εκμετάλλευση με χρέωση των λογαριασμών του 90.07.

4.2.5 Λογαριασμός 98 « Αναλυτικά Αποτελέσματα»

Στους υπολογαριασμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσμάτων λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας. Ουσιαστικά, ο λογαριασμός περιλαμβάνει δυο κατηγορίες αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την αναλυτική λογιστική (λογαριασμοί 92 και 96) και εκείνων που μεταφέρονται από την γενική λογιστική (λογαριασμοί 81-85).

Στο δευτεροβάθμιο του 98 (98.99) προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 98.99 - θετικό ή αρνητικό - είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως της γενικής λογιστικής (86) και της αναλυτικής (98.99) διαφέρουν στη διάρθρωσή τους και στο ύψος ορισμένων κονδυλίων. Ο λογαριασμός 98.99 π.χ. περιλαμβάνει δύο ομάδες αποτελεσματικών λογαριασμών, οι οποίοι δεν υπάρχουν στην ανάλυση του 86. Πρόκειται για τους λογαριασμούς αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και τους λογαριασμούς διαφορών ενσωματώσεως και καταλογισμού.

Η ισότητα στο μικτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται αν στο μέγεθος που προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική προστεθούν αλγεβρικά τα κονδύλια των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος και οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού. Η έκταση και ο τρόπος αναλύσεως του λογαριασμού 98 εξαρτώνται από τις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Τρόπος Λειτουργίας

Ο λογαριασμός κατά τη διάρκεια της χρήσης, θα δεχθεί από τις κινήσεις που τον αφορούν, μόνο εκείνες που προέρχονται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής.

Αντίθετα, δεν χρειάζεται να μεταφερθούν στο λογαριασμό κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα δεδομένα των λογαριασμών 81 έως 85 της γενικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» χρεώνεται, με πίστωση των λογαριασμών:

- ✓ 96.22 με τις μικτές ζημίες που προσδιορίζονται για τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της οικονομικής μονάδας.
- ✓ 92.01 με το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

- ✓ 92.02 με το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δε χαρακτηρίζεται ως κόστος πολυετούς αποσβέσεως (κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων), κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 92.03 με το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως, κατά το μέρος που δε βαρύνει άμεσα τα μικτά αποτελέσματα, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 92.04 με το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, κατά τη μεταφορά του στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 92 (οικείοι υπολογαριασμοί) με τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα, τα οποία δε βαρύνουν τους ενδιάμεσους ή τελικούς φορείς κόστους, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν ανακοστολογούνται ή δε βαρύνουν τα αποθέματα της απογραφής, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 97 με τις χρεωστικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 90.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.
- ✓ 91.08 με τα αρνητικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).
- ✓ 98.99.99 με τα πιστωτικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- ✓ 90, 94 και 99 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Ο υπολογαριασμός 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» **πιστώνεται**, με χρέωση των λογαριασμών:

- 96.22 με τα μικτά κέρδη που προσδιορίζονται από τις κύριες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της οικονομικής μονάδας, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.

- 95 με τις θετικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, κατά το μέρος που δεν επηρεάζουν το λειτουργικό κόστος ή τα αποθέματα απογραφής, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- 97 με τις πιστωτικές διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού εξόδων και εσόδων, κατά τη μεταφορά τους στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- 90.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, κατά τη μεταφορά τους στην αναλυτική λογιστική.
- 91.08 με τα θετικά αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8, τα οποία πριν από την οριστικοποίησή τους ενσωματώνονται στην αναλυτική λογιστική σε υπολογιστικές τιμές (προϋπολογιστικά).
- 98.99.99 με τα χρεωστικά υπόλοιπα των λοιπών υπολογαριασμών του 98.99, κατά τον προσδιορισμό των ολικών αποτελεσμάτων χρήσεως, στο τέλος της περιόδου υπολογισμού ή στο τέλος της χρήσεως.
- 90 και 99 με τις καθαρές ζημίες χρήσεως κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής.

Στην περίπτωση που λειτουργούν οι υπολογαριασμοί 98.00 - 98.98, οι χρεωπιστώσεις του υπολογαριασμού 98.99 γίνονται με αντίστοιχες χρεοπιστώσεις των υπολογαριασμών 98.00 - 98.98.

4.3 Ελεγκτικά Τεκμήρια του Ελεγκτή από την Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης

Όπως έχει προαναφερθεί, η διαδικασία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, πραγματοποιείται με σκοπό ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκφραση κατάλληλης γνώμης. Με αυτό το τόπο οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, είναι σε θέση να αξιολογήσουν την οικονομική οντότητα, λαμβάνοντας κατάλληλες επενδυτικές αποφάσεις.

Σκοπός της συγκεκριμένης ενότητας, όντας η τελευταία της θεωρητικής προσέγγισης του αντικειμένου που μελετάται με τη συγκεκριμένη εργασία, είναι να αποδείξει το βασικό ισχυρισμό ότι η ύπαρξη της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης, μόνο ευεργετικά μπορεί να συνεισφέρει στη πραγματοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας.

Κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί, ότι η γεφύρωση των δυο κυκλωμάτων, είναι ικανή στο να περιπλέξει τις διαδικασίες παρεμβολής στο οικονομικό αποτέλεσμα των οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, οικονομικές μονάδες που προσεγγίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με τη θεώρηση των αυξημένων εξόδων, με σκοπό η επιλογή τους αυτή να έχει αντίκτυπο στο καθαρό τους αποτέλεσμα και ταυτόχρονα στη φορολογική τους υποχρέωση, δημιουργεί ταυτόχρονα αυξημένο κόστος παραγωγής, με αποτέλεσμα η επιλογή της τιμής πώλησης να τις καθιστά λιγότερο ανταγωνιστικές. Βέβαια, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η επιλεγόμενη μέθοδος υπολογισμού του κόστους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Όμως, η χρήση της 9^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., όντας ένα πλέγμα αυτόματης ενημέρωσης των λογαριασμών της από την γενική λογιστική, εκτός από τις επαληθεύσεις και την ευχέρεια του επανελέγχου που παρέχει στην ελεγκτική ομάδα, ταυτόχρονα τους διασφαλίζει παρέχοντας τους την δυνατότητα απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Αρχικά, με την τήρηση των ενδιάμεσων λογαριασμών, που αποτελούν γέφυρα για τα δυο κυκλώματα, ο ελεγκτής, έχοντας εφαρμόσει κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως αναφέρονται στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας, μπορεί να διασφαλιστεί:

- Για την ακριβή ποσότητα και αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και των υλικών συσκευασίας που αγοράστηκαν.
- Για την εφαρμογή που είχαν τα ανταλλακτικά παγίων σε κάποιο μηχάνημα, εάν όντως το βελτίωσαν και συνεπώς να τεκμαίρεται η επιπλέον διενέργεια αποσβέσεων του.
- Για την μη ύπαρξη εικονικών τιμολογίων.
- Για την μη συναλλαγή και συνεργασία με εταιρίες φαντάσματα.
- Για τη μη ύπαρξη συναλλαγών που αφορούν διαφορετική λογιστική χρήση από την ελεγχόμενη.
- Για την ύπαρξη της αρχής της συνέπειας, κατά τη μέθοδο απομίμησης των αποθεμάτων.
- Για την ύπαρξη του συνόλου των δαπανών που αναγράφονται στα λογιστικά βιβλία.
- Για τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους έναντι αμοιβής.
- Για την ύπαρξη του συνόλου του προσωπικού.
- Για το ύψος των μισθοδοτικών οφειλών.
- Για την ύπαρξη εξόδων προβολής, διαφήμισης, επιδείξεων.
- Για το ύψος των αμοιβών του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Για την ορθή διενέργεια των αποσβέσεων και των προβλέψεων τέλους χρήσης.
- Για τους όρους των δανειακών συβάσεων και το ακριβές ποσό των τόκων τους.
- Για την μη ύπαρξη χρηματικών διευκολύνσεων από ιδιώτες.
- Για την ύπαρξη άτοκων δανείων.
- Για το ύψος των διενεργηθέντων πωλήσεων κατά ποσότητα και αξία.
- Για την μη απόκρυψη ποσότητας πωληθέντων.
- Για τη μη ύπαρξη εικονικών παραστατικών πωλήσεων.

Ο επόμενος λογαριασμός που γεφυρώνει τα δυο κυκλώματα είναι ο λογαριασμός της αποθήκης. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός για την ελεγκτική ομάδα, θεωρείται ως δεύτερος κομβικότερος μετά τον έλεγχο του λογαριασμού ταμείου. Διαχρονικά, έχουν παρατηρηθεί πολλές προσπάθειες απάτης στους αποθηκευτικούς χώρους των οικονομικών μονάδων και γι' αυτό καθίσταται αναγκαία η τεκμηρίωση του ελέγχου στον υπέρτατο δυνατό βαθμό. Με τη διάρθρωση και λειτουργία του συγκεκριμένου

λογαριασμού, εφαρμόζοντας όλες τις προβλεπόμενες ελεγκτικές διαδικασίες, ο ελεγκτής είναι σε θέση να τεκμηριώσει άποψη:

- Για την πραγματοποίηση περιοδικής ή συνεχούς απογραφής από την οικονομική μονάδα.
- Για την ορθή μεταφορά από σελίδα σε σελίδα των υπολοίπων των λογαριασμών.
- Για την ορθή έκδοση των δελτίων αποστολής, των τιμολογίων και των φορτωτικών.
- Για τη πραγματοποίηση του συνόλου των συναλλαγών που εμφανίζονται στα παραστατικά αγορών.
- Για την πραγματοποίηση των επιστροφών των ακατάλληλων ή κατεστραμμένων.
- Για το ακριβές απόθεμα έναρξης σε ποσότητα και αξία.
- Για την μη ύπαρξη εικονικών τιμολογίων.
- Για την μη συναλλαγή και συνεργασία με εταιρίες φαντάσματα.
- Για τη μη ύπαρξη συναλλαγών που αφορούν διαφορετική χρήση από την ελεγχόμενη.
- Για την ύπαρξη της αρχής της συνέπειας, κατά τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων.
- Για την ύπαρξη εμπορευμάτων που έχουν δοθεί ως παρακαταθήκη.
- Για την λογιστική εμφάνιση των χορηγούμενων εκπτώσεων από τους προμηθευτές.

Η τήρηση των λογαριασμών 92, 93, 6.22 και 98.99, δεδομένης της εφαρμογής των ελεγκτικών διαδικασιών στους λογαριασμού προσδιορισμού του κόστους, παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες και ταυτόχρονα τεκμηριώνουν τη γνώμη του ελεγκτή:

- Για τη λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας.
- Για την ύπαρξη υπερκαταλογισμών ή υποκαταλογισμών.
- Για την ορθή λογιστική απεικόνιση των υποκαταλογισμών ή των υπερκαταλογισμών.
- Για την ύπαρξη υπερβολικής φύρας ή υπεραπόδοση.
- Για τους πραγματικούς λόγους που παρατηρείται η υπερβολική φύρα ή η υπεραπόδοση.
- Για την ύπαρξη αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος.

- Για την ορθή καταγραφή των αποκλίσεων από το πρότυπο κόστος.
- Για την ορθή λογιστική παρακολούθηση του κόστους παραχθέντων, του κόστους πωληθέντων και του μικτού αποτελέσματος χρήσης.
- Για την ενημέρωση της αποθήκης με τις συναλλαγές πώλησης των προϊόντων, εμφανίζοντας το ακριβές απόθεμα τέλους.
- Για τον ορθό υπολογισμό του καθαρού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Στο παρόν κεφάλαιο, επιχειρείται μια υπόθεση εργασίας, με σκοπό την παρουσίαση της καταλληλότερης λογιστικής αντιμετώπισης του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής μιας βιομηχανικής εταιρίας επισκευής και κατασκευής μεταλλικών αμαξωμάτων.

5.1 Γενικά για την οικονομική μονάδα

Η παρούσα εταιρία δραστηριοποιείται στον Ελλαδικό χώρο την τελευταία δεκαπενταετία. Η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα, συνεργάζεται κυρίως με μεταφορικές εταιρίες της περιοχής της Θεσσαλίας, αναλαμβάνοντας παράλληλα παραγγελίες από ιδιώτες και από το Ελληνικό Δημόσιο. Από άποψη μεγέθους, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί μεγάλη, αλλά πρέπει να τονιστεί οτι δεν δέχεται με συγκεκριμένη ροη παραγγελίες και η ολοκλήρωση τους, μπορεί να διαρκέσει σε κάποιες περιπτώσεις περισσότερο του έτους, ανάλογα με τη διενεργηθείσα συμφωνία. Η συγκεκριμένη οικονομική μονάδα υποχρεούται της τήρησης των βιβλίων της, βάση της διπλογραφικής μεθόδου.

Όμως, τη διαδικασία της κοστολόγησης, την πραγματοποιεί όλα αυτά τα χρόνια χωρίς να είναι υποχρεωμένη για την τήρηση της ομάδας της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης. Για την επίτευξη του σκοπού της εργασίας, πραγματοποιείται η δημιουργία ενός συστήματος κοστολόγησης βασισμένο στην κατά παραγγελία κοστολόγηση. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα, να αποδεδειχθεί και στην πράξη ο αρχικός ισχυρισμός, ότι για καλύτερη οργάνωση, ταχύτητα στη πληροφόρησης και ταχύτητα στον έλεγχο, η ανάπτυξη ενός συστήματος εσωτερικής κοστολόγησης με την ανάπτυξη της ομάδας 9, κρίνεται αναγκαία.

Σύμφωνα με τα δελτία παραγγελίας επισκευής ή κατασκευής που τηρεί η συγκεκριμένη βιομηχανική μονάδα, θα εξεταστεί η μεγαλύτερη παραγγελία του έτους, που λήφθηκε τον Μάρτιο του 2013, με ημερομηνία ολοκλήρωσης της την τελευταία ημέρα του ιδίου μήνα, η οποία αφορά:

- Κατασκευή 10 ίδιων ρυμουλκούμενων κιβωταμαξωμάτων
- Επισκευή 40 βαγονιών μεταφοράς εμπορευμάτων
- Επισκευή ολοκλήρου του αμαξώματος μιας νταλίκας

Πριν διερευνήσουμε το τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε η οικονομική μονάδα να εφαρμόσει εσωλογιστική κοστολόγηση για τη συγκεκριμένη παραγγελία, πρέπει να αναφερθεί, ότι ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται το κόστος πωληθέντων, ο υπολογισμός του κόστους εκτέλεσης μιας παραγγελίας, υπολογίζεται πάντα εξωλογιστικά. Τέλος, όσο αφορά το τρόπο Διοίκησης της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, έχει αποφασιστεί να διακραττάται διαχρονικά ως διαθέσιμο κεφάλαιο κίνησης το 5% των καθαρών κερδών, της έκαστης χρονιάς με μέγιστο ύψος αυτό των πενήντα χιλιάδων ευρώ. Επιπρόσθετα, θεωρείται πάγια τακτική η καταβολή του 60% της συνολικής αξίας της παραγγελίας από τον εκάστωτε πελάτη. Η πολιτική αυτή εφαρμόζεται, για την πραγματοποίηση μαζικών παραγγελιών υλικών, για την επίτευξη του μεγίστου ύψους έκπτωσης.

Θα θεωρηθεί δεδομένο, ότι κατά την προηγούμενη χρήση η συγκεκριμένη εταιρεία πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1004/4.1.2013. Συνεπώς το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης του 2013. Αναφέρεται ότι για την εφαρμογή της αντίστοιχης διάταξης οι υπολογαριασμοί του 94 τηρούνται όπως και στο βιβλίο αποθήκης, όπως αυτό τηρείτο με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. Συνεπώς επειδή με βάση τις διατάξεις αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση αναγραφής του κόστους πωληθέντων στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης το κόστος αυτό μπορεί να μην αναγράφεται και στους υπολογαριασμούς του94.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ενότητα «Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λοιπές περιπτώσεις» της ιδίας πιο πάνω αναφερόμενης παραγράφου και εγκυκλίου, ο υπόχρεος του οποίου τα έσοδα από την πώληση αγαθών για πρώτη φορά υπερέβησαν το όριο των 5.000.000 ευρώ την χρήση 1/1/2012 έως 31/12/2012 έχει την δυνατότητα για την διαχειριστική 1/1 έως 31/12/2013 να ενημερώσει μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης αυτής τους υπολογαριασμούς του 94 αναλυτικά η συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα με βάση την απογραφή.

Στην περίπτωση υπόχρεου που επεξεργάζεται αγαθά ενημερώνονται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού αναλυτικά ή συγκεντρωτικά μόνο οι μερίδες των πρώτων υλών, κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα (αγορές και διακινήσεις) και αξία (αγορές) και κατά την εξαγωγή, κατά ποσότητα, όπως αυτή προσδιορίζεται με την απογραφή.

Πίνακας 6. Προσδιορισμός του Κόστους μιας Εξατομικευμένης Παραγωγής

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΙΑΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	
ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ	Αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν
	Αξία των αμοιβών του προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα με την κατασκευή ή την επισκευή
	Αξία τιμολογίων τρίτων που χρησιμοποιήθηκαν για επιμέρους κατασκευές ή επισκευές σε άλλα εργοστάσια ή συνέργια.
ΕΜΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ	Αναλογία αμοιβών προσωπικού που απασχολήθηκε έμμεσα για τη συγκεκριμένη κατασκευή (Διευθυντικό προσωπικό, φύλακες)
	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
	Αναλογία γενικών εξόδων της επιχείρησης (ηλεκτρική ενέργεια, τηλεφωνήματα, ενοίκια)

Επιπλέον, για να είναι ολοκληρωμένος ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής, πρέπει στην αρχή και κατά τη διάρκεια της χρήσης να έχουν προϋπολογισθεί τόσο τα Γ.Β.Ε., όσο και οι ώρες άμεσης εργασίας που απαιτούνται για την πραγματοποίηση μιας παραγγελίας. Όμως, στο συγκεκριμένο τρόπο κοστολόγησης δεν μπορεί να είναι άμεσος ο τρόπος με τον οποίο θα υπολογιστούν τα Γ.Β.Ε., σε αντίθεση με τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Συνεπώς, επιλέγεται ένας συντελεστής καταλογισμού των Γ.Β.Ε., με βάση τις ώρες εργασίας που απαιτήθηκαν στο εκάστωτε τμήμα για την ολοκλήρωση της παραγγελίας. Τέλος, η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους στην κατά παραγγελία κοστολόγηση, επιτάσσει την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης και του προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων στο τέλος κάθε μήνα.

Πίνακας 7. Εσόδων - Εξόδων Παραγγελίας			
ΕΞΟΔΑ - ΕΣΟΔΑ ΜΗΝΟΣ ΜΑΡΤΙΟΥ			
		Κατασκευής 10 αμαξωμάτων	
Κόστος υλικών	260.000,00		450.000,00
Κόστος υπηρεσιών από τρίτους	36.000,00		
		Επισκευής 40 βαγονιών	
Κόστος υλικών	70.000,00		120.000,00
Κόστος υπηρεσιών από τρίτους	6.000,00		
		Επισκευής αμαξώματος μιας νταλίκας	
Κόστος υλικών	40.000,00		80.000,00
Κόστος υπηρεσιών από τρίτους	0,00		
Αμοιβές άμεσης εργασίας			
Προϊσταμένου συνεργείου	9.000,00		
Τεχνίτη Α	6.000,00		
Τεχνίτη Β	5.000,00		
Εργατών (15 ισόμισθων)	30.000,00		
Αμοιβές διοικητικού προσωπικού			
Γενικού διευθυντή	20.000,00		
Οικονομικού διευθυντή	12.000,00		
Λοιπά στελέχη	25.000,00		
Πρόβλεψη δώρων και επιδομάτων αδείας (17%)			
Αμοιβές άμεσης εργασίας	8.500,00		
Αμοιβές διοικητικού προσωπικού	9.700,00		
Γενικά έξοδα			
Ηλεκτρική ενέργεια	8.000,00		
Τηλεπικοινωνίες	3.000,00		
Ενοίκια αποθήκης	5.000,00		
Διάφορα έξοδα	10.000,00		
Αποσβέσεις			
Κτηρίων	10.000,00		
Μηχανημάτων	50.000,00		
	623.200,00		***650.000,00***

5.2 Διαδικασία υπολογισμού του κόστους πωληθέντων

Όπως έχει προαναφερθεί, ολόκληρη η διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους για την κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής στηρίζεται στη σωστή καταγραφή της παραγγελίας. Χορηγούνται τα υλικά, πραγματοποιείται η εργασία ολοκλήρωσης της και ο κοστολόγος συλλέγει τα απαραίτητα στοιχεία για τη πραγματοποίηση της κοστολογικής διαδικασίας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η εργασία για την ανάπτυξη της ομάδας της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης στη συγκεκριμένη οικονομική μονάδα, δεν στηρίχθηκε μόνο στα πρωτογενή στοιχεία των αναλυτικών καθολικών. Στηρίχθηκε στις αρχικές διαδικασίες που πραγματοποίησε ο κοστολόγος της, αφού πρώτα ελέγχθηκε η ορθότητα των υπολογισμών τους.

Το κόστος προκύπτει, σύμφωνα με τα λογιστικά βιβλία, από τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν, τα οποία είναι κυρίως λαμαρίνες που αγοράζονται από συγκεκριμένο αποκλειστικό συνεργάτη, ο οποίος στηρίζει τις εκάστωτε παραγγελίες. Επιπλέον, κόστος προκύπτει από ανεξάρτητες αγορές φύλλων λαμαρίνας που χρησιμοποιούνται στις επισκευές, από διαφορετικούς προμηθευτές ανάλογα με τις απατήσεις της παραγγελίας και από τη χρήση βιδών και εργαλείων, που το κόστος τους θεωρείται αμελητέο για να εξεταστούν ξεχωριστά. Επιπλέον, οι αμοιβές προς τρίτους που αποδεικνύονται από τα υπάρχοντα τιμολόγια, τα υπόλοιπα έξοδα όμως, δεν μπορούν να καταλογιστούν τόσο άμεσα σε κάθε παραγγελία. Συνεπώς θα πρέπει να επιλεγεί η καταλληλότερη δυνατή βάση επιμερισμού – καταλογισμού.

Επιπλέον, οι αμοιβές του διοικητικού προσωπικού θα επιμεριστούν με τον κατάλληλο συντελεστή αναλογίας. Ακόμα, τα γενικά έξοδα, θα επιμεριστούν το κάθε ένα με τη δική βάση επιμερισμού. Πιο συγκεκριμένα:

Πίνακας 8. Βάση Επιμερισμού Εξόδων

ΕΞΟΔΟ	***ΒΑΣΗ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ***
Αμοιβές άμεσης εργασίας	
Προϊσταμένου συνεργείου	Ώρες απασχόλησης (Ημερήσιο φύλλο απασχόλησης)
Τεχνίτη Α	
Τεχνίτη Β	
Εργατών (15 ισομισθων)	
Αμοιβές διοικητικού	
Γενικού διευθυντή	60% Παραγωγής, 40% Διοίκησης
Οικονομικού διευθυντή	20% Παραγωγής, 80% Διοίκησης
Λοιπά στελέχη	30% Παραγωγής, 70% Διοίκησης
Πρόβλεψη δώρων και επιδομάτων αδείας (17%)	
Αμοιβές άμεσης εργασίας	Ώρες απασχόλησης (Ημερήσιο φύλλο απασχόλησης)
Αμοιβές διοικητικού	Συνολική Αναλογία Διοικητικού
Γενικά έξοδα	
Ηλεκτρική ενέργεια	Εργατοώρες των απλών εργατών
Τηλεπικοινωνίες	60% Παραγωγής, 40% Διοίκησης
Ενοίκια αποθήκης	Κόστος ανάλωσης των υλικών/
Διάφορα έξοδα	60% Παραγωγής, 40% Διοίκησης
Αποσβεσεις	
Κτηρίων	Εργατοώρες των απλών εργατών
Μηχανημάτων	Εργατοώρες των απλών εργατών

Πίνακας 9. Αναλογία Βάση Ωρών Απασχόλησης

			Πραγματικές ώρες απασχόλησης			
	Αμοιβές	**Μέσο ωρομίσθιο**	**10 Αμαξωμάτων**	**40 Βαγονιών**	**Νταλίκας**	**Σύνολο**
Προϊστάμενος συνεργείου	9.000,00 €	51,14	110	40	26	176
Τεχνίτη Α	6.000,00 €	34,09	90	50	36	176
Τεχνίτη Β	5.000,00 €	28,41	120	16	40	176
Εργάτες (15 ισομισθων)	30.000,00 €	11,36	1.600	600	440	2640
			60%	23%	17%	100%
22 ημέρες του μήνα, με 8 ώρες εργασίας/ ημέρα συνολικά υπολογίζονται 176 ώρες εργασίας για ολόκληρο τον μήνα						

Πίνακας 10. Επιμερισμός Κόστους Ωρομισθίων Εργαζομένων

Παραγγελία	**Εργαζόμενοι**				**Κόστος Μεμονωμένης παραγγελίας**	**Αναλογικός επιμερισμός**
	Προϊστάμενος	***Τεχνίτης Α***	***Τεχνίτης Β***	***Εργάτες***		
10 Αμαξωμάτων	5.625 €	3.068 €	3.409 €	18.182 €	30.284 €	**61%**
40 Βαγονιών	2.045 €	1.705 €	455 €	6.818 €	11.023 €	**22%**
Νταλίκας	1.330 €	1.227 €	1.136 €	5.000 €	8.693 €	**17%**
Σύνολο μισθοδοτικού κόστους	9.000 €	6.000 €	5.000 €	30.000 €	50.000 €	**100%**

Πίνακας 11. Επιμερισμός Αμοιβών Διοίκησης			
	Σύνολο	**Παραγωγή**	**Διοίκηση**
Γενικού διευθυντή	20.000,00 €	12.000,00 €	8.000,00 €
Οικονομικού διευθυντή	12.000,00 €	2.400,00 €	9.600,00 €
Λοιπά στελέχη	25.000,00 €	7.500,00 €	17.500,00 €
Σύνολο Διοικητικού Κόστους	57.000,00 €	21.900,00 €	35.100,00 €
Αναλογία	100%	38%	62%

Πίνακας 12. Επιμερισμός του Κόστους Παραγωγής των Αμοιβών Διοίκησης στις Παραγγελίες				
	Κόστος Παραγωγής	**Κόστος Κατασκευής 10 Αμαξωμάτων**	**Κόστος Επισκευής 40 Βαγονιών**	**Κόστος Επισκευής Αμαξώματος Νταλίκας**
Γενικού διευθυντή	12.000,00 €	7.320,00 €	2.640,00 €	2.040,00 €
Οικονομικού διευθυντή	2.400,00 €	1.464,00 €	528,00 €	408,00 €
Λοιπά στελέχη	7.500,00 €	4.575,00 €	1.650,00 €	1.275,00 €
Σύνολο	21.900,00 €	13.359,00 €	4.818,00 €	3.723,00 €

Πίνακας 13. Επιμερισμός Γενικών Εξόδων στις Παραγγελίες			
	Αμαξώματα	**Βαγόνια**	**Νταλίκα**
Ηλεκτρική ενέργεια (Εργ/ρες εργατών)	60%	23%	17%

Πίνακας 14. Διαφόρων Εξόδων & Τηλεπικοινωνιών			
	Σύνολο	**Παραγωγή**	**Διοίκηση**
Τηλεπικοινωνίες	3.000,00 €	1.800,00 €	1.200,00 €
Διάφορα Έξοδα	10.000,00 €	6.000,00 €	4.000,00 €
Σύνολο Κόστους Γενικών Εξόδων	13.000,00 €	7.800,00 €	5.200,00 €
Αναλογία	100%	60%	40%

Πίνακας 15. Επιμερισμός των Διαφόρων Εξόδων & Τηλεπικοινωνιών στις Παραγγελίες				
	Κόστος Παραγωγής	**Κόστος Κατασκευής 10 Αμαξωμάτων**	**Κόστος Επισκευής 40 Βαγονιών**	**Κόστος Επισκευής Αμαξώματος Νταλίκας**
Τηλεπικοινωνίες	1.800,00 €	1.098,00 €	396,00 €	306,00 €
Διάφορα Έξοδα	6.000,00 €	3.660,00 €	1.320,00 €	1.020,00 €
Σύνολο	7.800,00 €	4.758,00 €	1.716,00 €	1.326,00 €

Πίνακας 16. Επιμερισμός Ενοικίων στις Παραγγελίες				
	Ποσό	**Αμαξώματα**	**Βαγόνια**	**Νταλίκα**
Ενοίκια	5.000,00 €	3.500,00 €	950,00 €	550,00 €
Αναλογία	100%	**70%**	**19%**	**11%**

Πίνακας 17. Επιμερισμός Αποσβέσεων στις Παραγγελίες				
		Αμαξώματα	**Βαγόνια**	**Νταλίκα**
Αποσβεσεις (κτηρίων & μηχανημάτων)				
Ποσοστό	100%	60%	23%	17%
Ποσό	60.000,00 €	36.000,00 €	13.800,00 €	10.200,00 €

Πίνακας 18. Επιμερισμός Δώρων και Επιδομάτων Άμεσης Εργασίας				
		Αμαξώματα	**Βαγόνια**	**Νταλίκα**
Δώρα και Επιδόματα Ωρομ/ων εργαζομένων				
Ποσοστό	100%	61%	22%	17%
Ποσό	8.500,00 €	5.185,00 €	1.870,00 €	1.445,00 €

Πίνακας 19. Αναλογία Δώρων και Επιδομάτων Διοικητικού Προσωπικού			
	Σύνολο	**Παραγωγή**	**Διοίκηση**
Αμοιβές διοικητικού προσωπικού	9.700,00 €	3.686,00 €	6.014,00 €
Αναλογία	100%	38%	62%

Πίνακας 20. Επιμερισμός Δώρων και Επιδομάτων Διοικητικού Προσωπικού				
		Αμαξώματα	**Βαγόνια**	**Νταλίκα**
Δώρα και Επιδόματα Διοικητικού				
Ποσοστό	100%	61%	22%	17%
Ποσό	3.686,00 €	2.248,46 €	810,92 €	626,62 €

Πίνακας 21. Κοστολογική Ανάλυση

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΙΣΟΖΥΓΙΩΝ	ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ (ΛΟΓ. 92 Α.Λ.Ε.)		ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ (ΛΟΓ. 93. Α.Λ.Ε.)			ΕΚΤΟΣ ΕΚΜ/ΣΗΣ (98.99.01)
ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΟΥ	ΛΟΓ. ΓΕΝ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ		ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΑΜΑΞΩΜΑΤΑ	ΒΑΓΟΝΙΑ	ΝΤΑΛΙΚΑ	ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Αναλώσεις υλικών	20.00-25.05	ΕΕκκαθάριση Αποθήκης	370.000 €	370.000 €	-	260.000 €	70.000 €	40.000 €	-
Αμοιβές Προσωπικού	60.00-60.03	Μέσο Ωρομίσθιο	107.000 €	50.000 €	57.000 €	30.284 €	11.023 €	8.693 €	57.000 €
Αμοιβές Τρίτων	61.03	Τιμολογιακή Αξία	42.000 €	42.000 €	-	36.000 €	6.000 €	-	-
Ηλεκτρική Ενέργεια	62.00	Ώρες Απασχόλησης Εργατών	8.000 €	8.000 €	-	4.800 €	1.840 €	1.360 €	-
Τηλεπικοινωνίες	62.03	Άμεση Απασχόληση	3.000 €	1.800 €	1.200 €	1.098 €	396 €	306 €	1.200 €
Ενοίκια Αποθήκης	62.04	Κόστος Ανάλωσης Υλικών	5.000 €	5.000 €	-	3.500 €	950 €	550 €	-
Διάφορα Έξοδα	64.98	Άμεση Απασχόληση	10.000 €	6.000 €	4.000 €	3.660 €	1.320 €	1.020 €	4.000 €
Αποσβεσεις Παγίων	66	Ώρες Απασχόλησης Εργατών	60.000 €	60.000 €	-	36.000 €	13.800 €	10.200 €	-
Πρόσθετες Αμοιβές	60.99	Μέσο Ωρομίσθιο	18.200 €	12.186 €	6.014 €	7.433 €	2.681 €	2.072 €	6.014 €
Σύνολο			**623.200 €**	**554.986 €**	**68.214 €**	**382.775 €**	**108.010 €**	**64.201 €**	**68.214 €**
Έσοδα Πωλήσεων	71			650.000 €		450.000 €	120.000 €	80.000 €	
Μεικτό Αποτέλεσμα				**95.014 €**		**67.225 €**	**11.990 €**	**15.799 €**	
Κόστος Διοίκησης				68.214 €					
Αποτέλεσμα Περιόδου				***26.800 €***					

5.3 Ημερολογιακές Εγγραφές Κυκλώματος Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σε αυτό το σημείο της εργασίας, επιλέγεται να εφαρμοστούν οι γενικές αρχές του Λογιστικού Σχεδίου, για να πραγματοποιηθούν οι εγγραφές του κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης.

Σκοπός της διενέργειας τους είναι, να αποδεδειχθεί ότι με την διενέργεια τους είναι εφικτό να παρακολουθούνται με ακρίβεια τα αποθέματα στην αποθήκη, ο ακριβής υπολογισμός του κόστους παραχθέντων, του κόστους πωληθέντων και του αποτελέσματος χρήσης. Επιπλέον, να αποδεδειχθεί ότι τα οργανικά έξοδα, μπορούν να υπολογιστούν τόσο κατά είδος, όσο ως σύνολο. Τέλος, να αποδεδειχθούν οι ισχυρισμοί ότι με τη χρήση της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμετάλλευσης, ο έλεγχος της οικονομικής μονάδας καθίσταται ευκολότερος, λόγο των συνεχών διασταυρώσεων των υπολοίπων των λογαριασμών.

Στη περίπτωση της εξατομικευμένης παραγωγής που μελετάται, οι λογιστικές εγγραφές, στο τέλος του μήνα Μαρτίου, όπως οφείλει η οικονομική μονάδα, του Κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής είναι οι ακόλουθες.

Α/Α	Αιτιολογία	Κωδ.	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
1.	Συμφωνία Αγορών Γενικής Λογιστικής και Ενημέρωση των Μερίδων Αποθήκης	94	Αποθέματα		
		94.24	Πρώτες και Βοηθ. Ύλες & Υλικά Συσκευ.		
		94.24.01	Πρώτες Ύλες		
		94.24.01.01	Αγορές Πρώτων Υλών		
		94.24.01.01.01	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πλαϊνά)	40.000 €	
		94.24.01.01.02	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πάνω-κάτω	30.000 €	
		94.24.01.01.03	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (εμπρός-πίσ	22.000 €	
		94.24.01.01.04	Καρότσι Κιβωτ/ξας	20.000 €	
		94.24.01.01.05	Κιλοδοκοί Στήριξης Κιβωτ/ξας	10.000 €	
		94.24.01.01.06	Αναρτήσεις Κιβωτ/ξας	30.000 €	
		94.24.01.01.07	Ελαστικά Κιβωτ/ξας	16.000 €	
		94.24.01.01.08	Μηχανισμός Κυλιόμενων Πλαϊνών	20.000 €	
		94.24.01.01.09	Υλικό Εσωτερικής Μόνωσης	10.000 €	
		94.25.05	Διάφορα Αναλώσιμα Υλικά	172.000 €	
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.02	Αγορές Λογισμένες		
		90.02.24	Πρώτες και Βοηθ. Ύλες & Υλικά Συσκευ.		
		90.02.24.01	Πρώτες Ύλες Λογισμένες		198.000 €
		90.02.25	Αναλώσιμα Υλικά Λογισμένα		172.000 €

2.	Λογισμός στα Κέντρα Κόστους των Αμοιβών Προσωπικού	92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»		
		92.00.00.60	Αμοιβές Προσωπικού	62.186 €	
		92.01	Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης		
		92.01.01	Κέντρο Κόστους «Διοίκηση»		
		92.01.01.60	Αμοιβές Προσωπικού	63.014 €	
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.60	Αμοιβές Προσωπικού Λογισμένες		125.200 €

3.	Λογισμός στα Κέντρα Κόστους των Αμοιβών Τρίτων	92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»		
		92.00.00.61	Αμοιβές Τρίτων	42.000 €	
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.61	Αμοιβές Τρίτων Λογισμένες		42.000 €

4.	Λογισμός στα Κέντρα Κόστους των Παροχών Τρίτων	92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»		
		92.00.00.62	Παροχές Τρίτων	14.800 €	
		92.01	Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης		
		92.01.01	Κέντρο Κόστους «Διοίκηση»		
		92.01.01.62	Παροχές Τρίτων	1.200 €	
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.62	Παροχές Τρίτων Λογισμένες		16.000 €

5.	Λογισμός στα Κέντρα Κόστους των Διαφόρων Εξόδων	92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»		
		92.00.00.64	Διάφορα Έξοδα	6.000 €	
		92.01	Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης		
		92.01.01	Κέντρο Κόστους «Διοίκηση»		
		92.01.01.64	Διάφορα Έξοδα	4.000 €	
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.64	Διάφορα Έξοδα Λογισμένα		10.000 €

6.	Λογισμός στα Κέντρα Κόστους των Αποσβέσεων	92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»	60.000 €	
		92.00.00.66	Αποσβεσεις Πάγιων		
		90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.66	Αποσβεσεις Παγίων Λογισμένες		60.000 €

7.	Ενημέρωση του Λογαριασμού Παρακολούθησης της Αποθήκης με τις Αναλώσεις και της Καρτέλας της Παραγγελίας	93	Κόστος Παραγωγής (Παράγωγη σε Εξέλιξη)		
		93.00	Κόστος Παραγωγής 10 Κιβωτ/των		
		93.00.01.01.01	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πλαϊνά)	40.000 €	
		93.00.01.01.02	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πάνω-κάτω	30.000 €	
		93.00.01.01.03	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (εμπρός-πίσ	22.000 €	
		93.00.01.01.04	Καρότσι Κιβωτ/ξας	20.000 €	
		93.00.01.01.05	Κιλοδοκοι Στήριξης Κιβωτ/ξας	10.000 €	
		93.00.01.01.06	Αναρτήσεις Κιβωτ/ξας	30.000 €	
		93.00.01.01.07	Ελαστικά Κιβωτ/ξας	16.000 €	
		93.00.01.01.08	Μηχανισμός Κυλιόμενων Πλαϊνών	20.000 €	
		93.00.01.01.09	Υλικό Εσωτερικής Μόνωσης	10.000 €	
		93.00.25	Αναλώσεις Υλικών	62.000 €	
		93.01	Κόστος Επισκευής 40 Βαγονιών		
		93.01.25	Αναλώσεις Υλικών	70.000 €	
		93.02	Κόστος Επισκευής Νταλίκας		
		93.02.25	Αναλώσεις Υλικών	40.000 €	
		94	Αποθέματα		
		94.24	Πρώτες και Βοηθ. Ύλες & Υλικά Συσκευ.		
		94.24.01	Πρώτες Ύλες		
		94.24.01.01	Αγορές Πρώτων Υλών		
		94.24.01.01.01	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πλαϊνά)		40.000 €
		94.24.01.01.02	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (πάνω-κάτω)		30.000 €
		94.24.01.01.03	Φύλλα Λαμαρίνας Κιβωτ/ξας (εμπρός-πίσω)		22.000 €
		94.24.01.01.04	Καρότσι Κιβωτ/ξας		20.000 €
		94.24.01.01.05	Κιλοδοκοι Στήριξης Κιβωτ/ξας		10.000 €
		94.24.01.01.06	Αναρτήσεις Κιβωτ/ξας		30.000 €
		94.24.01.01.07	Ελαστικά Κιβωτ/ξας		16.000 €
		94.24.01.01.08	Μηχανισμός Κυλιόμενων Πλαϊνών		20.000 €
		94.24.01.01.09	Υλικό Εσωτερικής Μόνωσης		10.000 €
		94.25.05	Διάφορα Αναλώσιμα Υλικά		172.000 €

8.	Μεταφορά των Εξόδων των Κέντρων Κόστους στην Παραγωγή	93	Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)		
		93.00	Κόστος Παραγωγής 10 Κιβωτ/των		
		93.00.60	Αμοιβές Προσωπικού	37.717 €	
		93.00.61	Αμοιβές Τρίτων	36.000 €	
		93.00.62	Παροχές Τρίτων	9.398 €	
		93.00.64	Διάφορα Έξοδα	3.660 €	
		93.00.66	Αποσβεσεις Παγίων	36.000 €	
		93.01	Κόστος Επισκευής 40 Βαγονιών		
		93.01.60	Αμοιβές Προσωπικού	13.704 €	
		93.01.61	Αμοιβές Τρίτων	6.000 €	
		93.01.62	Παροχές Τρίτων	3.186 €	
		93.01.64	Διάφορα Έξοδα	1.320 €	
		93.01.66	Αποσβεσεις Παγίων	13.800 €	
		93.02	Κόστος Επισκευής Νταλίκας		
		93.02.60	Αμοιβές Προσωπικού	10.765 €	
		93.02.61	Αμοιβές Τρίτων	-	
		93.02.62	Παροχές Τρίτων	2.216 €	
		93.02.64	Διάφορα Έξοδα	1.020 €	
		93.02.66	Αποσβεσεις Παγίων	10.200 €	
		92	Κέντρα Κόστους		
		92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
		92.00.00	Κέντρο Κόστους «Παραγωγή»		
		92.00.00.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		184.986 €

9.	Αποθήκευση Ετοίμων στην Αποθήκη.	94	Αποθέματα		
		94.21	Έτοιμα Προϊόντα		
		94.21.00	Παραγγελία 10 Κιβωτ/των		
		94.21.00.15	Κόστος Παραγωγής 10 Κιβωτ/των	382.775 €	
		94.21.01	Παραγγελία 40 Βαγονιών		
		94.21.01.15	Κόστος Παραγωγής 40 Βαγονιών	108.010 €	
		94.21.02	Παραγγελία Αμαξώματος		
		94.21.02.15	Κόστος Παραγγελίας Αμαξώματος	64.201 €	
		93.21	Έτοιμα Προϊόντα		
		93.21.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		
		93.21.99.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		554.986 €

10.	Μεταφορά στα Αναλυτικά Αποτελέσματα του Κόστους Διοίκησης	98	Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		98.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.01	Έξοδα που Βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρ.		
		98.99.01.00	Έξοδα Διοικητικής Λειτουργιάς	68.214 €	
		92	Κέντρα Κόστους		
		92.01	Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης		
		92.01.01	Κέντρο Κόστους «Διοίκηση»		
		92.01.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		68.214 €

11.	Εξαγωγή Εμπορευμάτων από την Αποθήκη με Σκοπό την Πώληση τους	96	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.20	Κόστος Παραχθέντων Ετοίμων		
		96.20.01	Παραγγελίες		
		96.20.01.00	Παραγγελία 10 Κιβωτ/των	382.775 €	
		96.20.01.01	Παραγγελία 40 Βαγονιών	108.010 €	
		96.20.01.02	Παραγγελία Αμαξώματος	64.201 €	
		94	Αποθέματα		
		94.21	Έτοιμα Προϊόντα		
		94.21.00	Παραγγελία 10 Κιβωτ/των		382.775 €
		94.21.00.51	Κόστος Πωληθέντων Ετοίμων		
		94.21.01	Παραγγελία 40 Βαγονιών		108.010 €
		94.21.01.51	Κόστος Πωληθέντων Ετοίμων		
		94.21.02	Παραγγελία Αμαξώματος		64.201 €
		94.21.02.51	Κόστος Πωληθέντων Ετοίμων		

12.	Εξαγωγή Εμπορευμάτων από την Αποθήκη με Σκοπό την Πώληση τους	96	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.22	Μεικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		
		96.22.01	Παραγγελίες		
		96.22.01.00	Παραγγελία 10 Κιβωτ/των	382.775 €	
		96.22.01.01	Παραγγελία 40 Βαγονιών	108.010 €	
		96.22.01.02	Παραγγελία Αμαξώματος	64.201 €	
		96.20	Κόστος Πωληθέντων Ετοίμων		
		96.20.01	Παραγγελίες		
		96.20.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		554.986 €

13.	Λογισμός Εσόδων από Πώλησης Βάση Τιμ-ΔΑ Νο..	90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.07	Οργανικά Έσοδα Λογισμένα		
		90.07.71	Πώλησης Προϊόντων Λογισμένες	650.000 €	
		96	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.01	Πώλησης Παραχθέντων Προϊόντων		
		96.01.01	Έσοδα από Πώλησης Προϊόντων		
		96.01.01.00	Έσοδα από Κατασκευή 10 Κιβωτ/των		450.000 €
		96.01.01.01	Έσοδα από Επισκευή 40 Βαγονιών		120.000 €
		96.01.01.02	Έσοδα από Επισκευή Νταλίκας		80.000 €

14.	Λογισμός Μεικτού Κέρδους	96	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.01	Πώλησης Παραχθέντων Προϊόντων		
		96.01.01	Έσοδα από Πώλησης		
		96.01.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	650.000 €	
		96.20	Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων		
		96.20.01	Κόστος Πωληθέντων Προϊόντων		
		96.20.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		554.986 €
		96.22	Μεικτά Αποτελέσματα		
		96.22.01	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.22.01.00	Μεικτό Κέρδος Κατασκευής 10 Κιβωτ/των		67.225 €
		96.22.01.01	Μεικτό Κέρδος Κατασκευής 40 Βαγονιών		11.990 €
		96.22.01.02	Μεικτό Κέρδος Κατασκευής Αμαξώματος		15.799 €

15.	Λογιστική Μεταφορά Μεικτού Κέρδους στα Αποτελέσματα	96	Μεικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		96.22	Μεικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		
		96.22.01	Μεικτό Κέρδος από Πώλησης Εμπορευμάτων		
		96.22.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	95.014 €	
		98	Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		98.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.00	Κόστος Εκμετάλλευσης		95.014 €
		98.99.00.00	Μεικτό Κέρδος		

16.	Λογισμός του Αποτελέσματος Χρήσης	98	Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		98.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.00	Κόστος Εκμετάλλευσης		
		98.99.00.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	95.014 €	
		98.99.01	Κόστος Εκτός Εκμετάλλευσης		
		98.99.01.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		68.214 €
		98.99.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.99.10	Αποτελέσματα Χρήσης		26.800 €

17.	Εγγραφή Κλεισίματος Κυκλώματος της Αναλυτικής Λογιστικής	90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί		
		90.06	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.06.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	253.200 €	
		90.02.24	Αγορές Λογισμένες		
		90.02.24.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	198.000 €	
		90.02.25	Αναλώσιμα Υλικά Λογισμένα		
		90.02.25.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	172.000 €	
		98	Αναλυτικά Αποτελέσματα		
		98.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.99	Αποτελέσματα Χρήσης		
		98.99.99.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός	26.800 €	
		90.07	Οργανικά Έξοδα Λογισμένα		
		90.07.99	Συγκεντρωτικός Αντίθετος Λογαριασμός		650.000 €

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η χρήση της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, από την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε, προκύπτει ότι η εφαρμογή της από τις οικονομικές μονάδες, κρίνεται απαραίτητη λόγω των ωφελειών που αποκομίζουν σε επίπεδο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για άσκηση διοικητικής λογιστικής. Με την εφαρμογή των νέων διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., καθίσταται υποχρεωτική η παρακολούθηση μέσω των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής τόσο της αποθήκης, όσο και των δαπανών και εξόδων που αφορούν το κόστος παραγωγής.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η χρήση της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης, βοηθά ιδιαιτέρα και στη διενέργεια του ελέγχου, τόσο μειώνοντας το χρόνο εκτέλεσης, όσο διασταυρώνοντας κατ΄επανάληψη των στοιχείων που απεικονίζονται στις ομάδες των αποθεμάτων, των οργανικών εξόδων κατ΄είδος, των δαπανών, των οργανικών εσόδων κατ΄είδος, των λογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογικής

Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1004/2013, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 και υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό.

Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Με τη χρήση του λογαριασμού 91, επιτυγχάνεται η επαλήθευση της καταλληλότητας των βάσεων επιμερισμού των οργανικών εξόδων κατ΄είδος σύμφωνα με τις επιθυμίες της επιχείρησης, των συντελεστών επιβάρυνσης, καθώς και το μερισμό των έμμεσων δαπανών, όπως και των συντελεστών καταλογισμού τους.

Με τη χρήση του λογαριασμού 92, γίνεται αντιληπτό ποιες είναι οι δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, καθώς ο τρόπος που επιμερίζονται τα έξοδα σε αυτές. Από τη σκοπιά των ελεγκτικών διαδικασιών, ο συγκεκριμένος

λογαριασμός πληροφορεί συνολικά, όσο και ανά λειτουργία για το ύψος του λειτουργικού κόστους που αντιστοιχεί.

Με τη χρήση του λογαριασμού 93, παρακολουθείται το κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών προϊόντων. Επιπλέον πληροφορεί για το ολικό κόστος παραγωγής της επιχείρησης, που γίνεται αντικείμενο σύγκρισης με το αποτέλεσμα της γενικής λογιστικής. Ακόμα, μέσω του συγκεκριμένου λογαριασμού, ελέγχεται η ορθότητα των βάσεων μερισμού.

Χρησιμοποιώντας τον λογαριασμό 94, είναι πολύ εύκολο να διασταυρωθεί το αποτέλεσμα της φυσικής απογραφής με τις καταχωρήσεις της οικονομικής μονάδας στο συγκεκριμένο λογαριασμό των αποθεμάτων της ανά μερίδα αποθήκης. Επιπλέον, μπορούν με σαφήνεια και πληρότητα να προσδιοριστούν οι εισαγωγές και εξαγωγές από την αποθήκη είτε από αγορές και πωλήσεις, είτε εισαγωγές που απαιτούνται από την ίδια την παραγωγική διαδικασία της οικονομικής μονάδας και πωλούνταν ή ιδιοχρησιμοποιούνται.

Χρησιμοποιώντας τον λογαριασμό 95, σε συνδυασμό με τη χρήση της πρότυπης κοστολόγησης από την οικονομική μονάδα, επιτυγχάνεται η παρακολούθηση των αποκλίσεων κατά κέντρο, φορέα και υπεύθυνο κόστους.

Από της αναλυτικές διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιούνται κατά τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας είναι ο έλεγχος του ποσοστού της φύρας. Θα μπορούσε να χαρακτηριστεί η σημαντικότερη ελεγκτική διαδικασία, διότι ελέγχει την διαδικασία μεταποίησης ή βιομηχανοποίησης ενός προϊόντος από την στιγμή της εισαγωγής των πρώτων υλών μέχρι την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας και της εξαγωγής του ετοίμου. Πρέπει να τονισθεί ότι η φύρα σπανίως εξετάζεται μόνο ως αποδεκτό ποσοστό, διότι από τον έλεγχο της διαπιστώνεται αν έχουν αγοραστεί χωρίς την έκδοση τιμολογίου εμπορεύματα ή πρώτες και βοηθητικές ύλες, καθώς και αν η οικονομική μονάδα έχει διαθέσει ή σκοπεύει να διαθέσει προϊόντα χωρίς την έκδοση των απαραιτήτων παραστατικών.

Επιπλέον, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, ο έλεγχος της φύρας συμβάλλει και στις επαληθεύσεις των λογαριασμών 93 και 94, δεδομένου ότι από τον πρώτο λογαριασμό διαπιστώνεται κατά πόσο είναι αποδεκτό το ύψος της φύρας, συγκρίνοντας το με τη ποσότητα του παραγόμενου προϊόντος και με τις αναλώσεις των πρώτων και βοηθητικών υλών, στοιχεία που συγκεντρώνονται από το τον λογαριασμό 94.

Όσο άφορα τον έλεγχο των δαπανών, με τη χρήση του λογαριασμού 92 της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης, επανελέγχεται η ταξινόμηση των δαπανών και ελέγχεται το ύψος αυτών που βαρύνουν κάθε τμήμα. Συνεπώς, ο έλεγχος κερδίζει αρκετό χρόνο και ταυτόχρονα ελέγχει διαχρονικά το ύψος των δαπανών που βαρύνει κάθε τμήμα, εξετάζοντας τις σοβαρότερες μεταπτώσεις στα ποσά των δαπανών καθώς και τους λόγους ύπαρξης τους.

Τέλος, ο υπολογισμός των αποκλίσεων, καθίσταται σαφής, με πολύ συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό παρουσίασης στα βιβλία της οικονομικής μονάδας. Συνεπώς, επιτυγχάνεται ο άμεσος εντοπισμός του παραγωγικού τμήματος που αποκλίνει και το ύψος της απόκλισης του άμεσα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Creswell, J. W. (1998). "Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among five traditions ", Thousand Oaks, CA: Sage
- Garrison R., Noreen E., (2009), «Διοικητική Λογιστική», εκδ. Κλειδάριθμος, Αθήνα.
- Yin, K. R. (1994), Case Study Research. Design and Methods, Second edition, Thousand Oaks: Sage
- Βενιέρης Γ., (2005), «Λογιστική Κόστους - Θεωρία και Πράξη», εκδ. Pela Ioannidou, Αθήνα.
- Γρηγοράκος Θ., (2006) «Γενικές Αρχές Ελεγκτικής», εκδ. Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.
- Δήμητρας Α., Μπάλλας Α., (2009), «Διοικητική Λογιστική για Προγραμματισμό και Έλεγχο», εκδ. Gutenberg, Αθήνα.
- Καζαντζής Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», εκδ. Business Plan, Αθήνα.
- Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική», εκδ. ΟΠΑ, Αθήνα.
- Κέχρας Ι., (2010), «Μηνιαία βραχυχρόνια κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», εκδ. Σταμούλη, Αθήνα.
- Λουμιώτης Β., (2006), «Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής», εκδ. Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.
- Λουμιώτης Β., Τζίφας Β., (2012), «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου», εκδ. Σταμούλη, Αθήνα.
- Ντζανάτος Δ., (2009), «Ο Έλεγχος ως Μηχανισμός Αρνητικής Εντροπίας - Μια Φιλική Ανάγνωση στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδ. Καστανιώτη, Αθήνα.
- Πιερής Μ., Κουτσούκος Χ., Χαλβατσιώτης Δ., Μανουσάκης Ι., Τρυποσκούφης Θ., (2008). «Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου», Αθήνα.
- Πομόνης Ν., (2008), «Η Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης», εκδ. Σταμούλη, Αθήνα.
- Σακέλλης Ε., (2003), «Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδ. Σακέλλη, Αθήνα.
- Τσακλάγκανος Α., (2005), «Ελεγκτική», εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
- Τσακλάγκανος Α., (2007), «Θεωρία και Λογιστική Κόστους Για Τη Λήψη Επιχειρηματικών Αποφάσεων», εκδ. Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
- Φλώρος Α. (2005), «Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση του ΦΠΑ», β΄ έκδοση, εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Νομικό Πλαίσιο

- Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών.
- Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4093/2012 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4111/2013 Κ.Φ.Α.Σ.)
- Ερμηνευτική Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1004/4.1.2013
- Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ)
- Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ. 270/10.07.1996 Τεχνική προσδιορισμού βραχυχρόνιων οικονομικών αποτελεσμάτων.

Διαδίκτυο

- http://www.pandektis.gr/main/index.php?name=accountingNews
- http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15157
- http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15038
- http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=90025
- http://www.tuc.gr/2365.html
- http://www.heal-link.gr/journals/korJournal.jsp?sub_id=3466&subname=Cost%20accounting
- http://www.heal-link.gr/journals/korJournal.jsp?sub_id=6302&subname=Cost%20control
- http://www.heal-link.gr/journals/korJournal.jsp?sub_id=9229&subname=Cost%20effectiveness
- http://mis.uom.gr/wp-content/uploads/2012/09/psepheda_instructions.pdf
- http://openarchives.gr/view/485779
- http://openarchives.gr/view/645309