

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Ελεγκτική μεταβατικών λογαριασμών σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό
Σχέδιο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΦΡΑΓΙΟΓΛΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ-ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΔΕΡΜΙΤΖΑΚΗΣ ΣΤΕΛΙΟΣ

ΛΑΡΔΑΣ ΣΤΑΜΑΤΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ



ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2007
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Ελεγκτική μεταβατικών λογαριασμών σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό
Σχέδιο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

(υποβλήθηκε για έγκριση τον)

ΦΡΑΓΙΟΓΛΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ-ΒΑΣΙΛΙΚΗ(Α.Μ 10080)

ΔΕΡΜΙΤΖΑΚΗΣ ΣΤΕΛΙΟΣ(Α.Μ 8124)

ΛΑΡΛΑΣ ΣΤΑΜΑΤΗΣ(Α.Μ 10933)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	ΣΕΛ 1-2
1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	ΣΕΛ 2-3
1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 4-5
1.3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 5-6
1.3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 6-10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ.....	ΣΕΛ 10-12
2.1.1 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	ΣΕΛ 12-13
2.1.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	ΣΕΛ 14-19
2.1.3 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ.....	ΣΕΛ 19-20
2.1.4 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ.....	ΣΕΛ 20-21
2.1.5 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ.....	ΣΕΛ 21-22
2.1.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΕΩΣ.....	ΣΕΛ 22-23
2.1.7 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΣ.....	ΣΕΛ 23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

3.1 ΕΝΝΟΙΑ, ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	ΣΕΛ 24-25
3.2 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	ΣΕΛ 26-27
3.3 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	ΣΕΛ 27
3.3.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	ΣΕΛ 27-28
3.3.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	ΣΕΛ 28-29

3.3.3 ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	ΣΕΛ 29-30
3.3.4 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	ΣΕΛ 30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ

ΕΝΙΑΙΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ(Ε.Γ.Λ.Σ)

4.1.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	ΣΕΛ 31-32
4.1.1. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 32
4.1.2. ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ.....	ΣΕΛ 33
4.1.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.00 ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 33-35
4.1.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.01 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ.....	ΣΕΛ 35-36
4.1.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.02 ΑΓΟΡΕΣ ΥΠΟ ΠΑΡΑΛΑΒΗ.....	ΣΕΛ 36-37
4.1.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.03 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ.....	ΣΕΛ 38-39
4.1.3. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 36 ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....	ΣΕΛ 39-40
4.2. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 40
4.2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.....	ΣΕΛ 40
4.2.2. ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ.....	ΣΕΛ 41
4.2.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.00 ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 41-42
4.2.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.01 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ.....	ΣΕΛ 43-44
4.2.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.02 ΑΓΟΡΕΣ ΥΠΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ.....	ΣΕΛ 45-46
4.2.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.03 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	

ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ.....	ΣΕΛ 46-48
4.2.2.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.90	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	
ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ.....	ΣΕΛ 48-49
4.2.3. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 56	
ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....	ΣΕΛ 49-50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ

ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(Δ.Λ.Π)

5. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΠΕΡΙ Δ.Λ.Π.....	ΣΕΛ 51-55
5.1 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΙ Δ.Λ.Π:	
ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΣ ,ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ....	ΣΕΛ 56-59
5.1.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: Αποθέματα.....	ΣΕΛ 59-60
5.1.2.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18: Έσοδα.....	ΣΕΛ 60-62
5.1.3.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39:	
Χρηματοπιστωτικά μέσα.....	ΣΕΛ 62-63
5.1.4.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20:Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης....	ΣΕΛ 64-66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΛΛΟΙΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

6.1 Η ΑΛΛΟΙΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 67-69
6.2 ΠΟΙΑ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ.....	ΣΕΛ 69-70
6.3 ΠΟΙΑ ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ.....	ΣΕΛ 70
6.4 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΣΕΙ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΤΑΣΘΑΛΙΕΣ.....	ΣΕΛ 71

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στα πλαίσια του πτυχιακού προγράμματος σπουδών του Τμήματος Λογιστικής του Α.τ.ε.ι Μεσολογγίου με σκοπό την καλύτερη απόδοση των εννοιών των μεταβατικών λογαριασμών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει το τρόπο λειτουργίας των μεταβατικών λογαριασμών γενικά, αλλά και βάση του Ε.Γ.Λ.Σ και των Δ.Λ.Π, τις μεταβολές που προκαλεί στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και τον τρόπο με τον οποίο τους χρησιμοποιεί κάθε επιχείρηση ανάλογα με το συμφέρον της.

Θα δούμε επίσης πως οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να προβούν σε λογιστικές απάτες και τους τρόπους με τους οποίους το κάνουν, όπως και τα αποτελέσματα από αυτά.

Θέλουμε να ελπίζουμε πως η εργασία μας θα αποτελέσει ένα βοήθημα για τον αναγνώστη που θα θελήσει να ασχοληθεί και να κατανοήσει τον ρόλο των λογαριασμών στους οποίους αναφερόμαστε.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα πλαίσια της προσπάθειας μας για την καλύτερη και απλούστερη δόμηση των στοιχείων που συλλέξαμε, καθώς το θέμα μας είναι πολύπλοκο και εκτεταμένο, επιδιώξαμε η κατά το δυνατόν απλή και σχετικώς σύντομη παρουσίαση σημαντικού αριθμού εκ των σύγχρονων πτυχών του θέματος. Η ύλη κατανέμεται μετά από αυτή την εισαγωγή, σε τρία κυρίως μέρη.

Στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε στην έννοια του ισολογισμού καθώς υπάρχουν πολλές εκδοχές, όπως και στην ανάλυση του . Τέλος τονίζεται η σπουδαιότητά του και η αναφορά στα μέρη που χωρίζεται..

Στο δεύτερο μέρος δίνεται έμφαση στις λογιστικές αρχές που πρέπει να τηρούνται ώστε να καταλήξουμε στη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και στα στοιχεία που αποκαλύπτει.

Στο τρίτο μέρος γίνεται αναφορά στη φύση και το περιεχόμενο της ελεγκτικής αναλύοντας τα είδη του ελέγχου και τη σημασία κυρίως του εσωτερικού ελέγχου. Περιγράφεται ο τρόπος γραφής των εκθέσεων ελέγχου και η εφαρμογή των προτύπων ελεγκτικής.

Στο τέταρτο και κυρίως μέρος αναλύονται οι μεταβατικοί λογαριασμοί διαχωρίζοντας τους σε Μεταβατικούς Ενεργητικού και Παθητικού καθώς και τους υπολογαριασμούς τους παρουσιάζοντας παραδείγματα για καθένα από αυτά. Συγκεντρώνοντας τα παραπάνω στοιχεία περιγράφεται η εμφάνισή τους στον Ισολογισμό σύμφωνα μετά με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στο πέμπτο μέρος και αφού έχει γίνει η αναφορά στους μεταβατικούς λογαριασμούς σύμφωνα με το Γενικό λογιστικό σχέδιο γίνεται προσπάθεια στην αναφορά των λογαριασμών αυτών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και

πως παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τέλος γίνεται αντιστοιχία και σύγκριση με τα Ελληνικά πρότυπα.

Τέλος στο έκτο και τελευταίο μέρος γίνεται μία προσπάθεια να εντοπιστούν τα αίτια που προβαίνουν διάφορες επιχειρήσεις ώστε να αλλοιώσουν τις λογιστικές καταστάσεις και ο τρόπος με τον οποίο ο έλεγχος εντοπίζει αυτές τις απάτες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση που εμφανίζει σε μια δεδομένη στιγμή:

(I) τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, (II) τις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τρίτους (ξένο κεφάλαιο) και (III) τα ποσά που οι ιδιοκτήτες της οικονομικής μονάδας επένδυσαν σ' αυτή με τη μορφή εισφορών ή μη αναληφθέντων κερδών (ίδιο κεφάλαιο), και τα οποία στοιχεία και ποσά αποτιμήθηκαν, ομαδοποιήθηκαν και παρουσιάζονται στην κατάσταση αυτή σύμφωνα με τις γενικά αποδεχόμενες λογιστικές αρχές

Ο ισολογισμός, λοιπόν, είναι μια στατική οικονομική κατάσταση, ένα φωτογραφικό στιγμιότυπο εκφρασμένο σε λογιστικούς όρους, που δείχνει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχειρήσεως σε μια δεδομένη στιγμή. Γι' αυτό η σωστή ονομασία της καταστάσεως αυτής είναι «κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσεως» .

Εν τούτοις, σε διεθνή κλίμακα έχει επικρατήσει η ονομασία ισολογισμός που πηγάζει από το γεγονός ότι το ενεργητικό είναι πάντοτε ισοζυγισμένο με το παθητικό, σύμφωνα με την ακόλουθη εξίσωση, η οποία αποτελεί το βάθρο της διγραφικής λογιστικής:

Ενεργητικό = Υποχρεώσεις + Καθαρή θέση

Τονίζεται ιδιαίτερος ότι η αναγκαία συμπλήρωση του όποιου ορισμού δίνεται για τον ισολογισμό είναι ότι αυτός εμφανίζει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχειρήσεως, σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Γιατί είναι «πάγκοινο» γνωστό ότι ο ισολογισμός του ιστορικού κόστους πολύ απέχει από το να

εμφανίζει την τρέχουσα οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως, για πολλούς λόγους και κυρίως γιατί τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στο κόστος κτήσεως, επί του κόστους αυτού υπολογίζονται οι αποσβέσεις, τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, η αρχή της συντηρητικότητας προνοεί για τις ενδεχόμενες ζημίες ενώ αγνοεί τα προβλεπόμενα κέρδη.

Λέγεται συνήθως ότι ο ισολογισμός είναι μια περίληψη της απογραφής. Αυτό δεν ανταποκρίνεται στην αλήθεια. Ο ισολογισμός στην αρχική του μορφή είναι πίνακας λογιστικής προελεύσεως, αφού θεωρητικά τα υπόλοιπα του γενικού ισοζυγίου μας δίνουν τον ισολογισμό. Αλλά τα υπόλοιπα αυτά χρειάζονται διόρθωση και γι' αυτό μεσολαβεί η απογραφή που είναι εξωλογιστικό έγγραφο. Η απογραφή ορισμένων λογαριασμών (πελατών, προμηθευτών, χρεωστών, πιστωτών κ.ά.) γίνεται από τα αναλυτικά ισοζύγια των λογαριασμών αυτών που δίνονται από τη λογιστική. Υπάρχουν όμως κι άλλοι λογαριασμοί (κυρίως αποθεμάτων) τα υπόλοιπα των οποίων διαρθρώνονται και δια της απογραφής

Εξάλλου, στον ισολογισμό αναγράφονται και ορισμένα άλλα κονδύλια (τόκοι κατασκευαστικής περιόδου, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δανείων για πάγια στοιχεία κ.λπ) που δεν απογράφονται αλλά προσδιορίζονται κατόπιν διερευνήσεως των σχετικών λογαριασμών. Ο ισολογισμός λοιπόν είναι ένα συνθετικό προϊόν της λογιστικής διαδικασίας και της απογραφής και δεν αποτελεί απλώς περίληψη της απογραφής.

1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ο ισολογισμός του ιστορικού κόστους αποτελεί, όπως είπαμε, μια συνοπτική εικόνα της οικονομικής θέσεως της επιχειρήσεως σε μια στιγμή της ιστορίας της, που δεν εκφράζει ούτε την τρέχουσα αξία των περιουσιακών της στοιχείων, ούτε την αγοραία αξία της επιχειρήσεως σαν ένα σύνολο, ούτε την αγοραία αξία των μετοχών της. Εμφανίζει το κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων στο παρελθόν και τις πηγές των κεφαλαίων που διατέθηκαν στο παρελθόν για την απόκτηση αυτών των

περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον περικλείει εκτιμήσεις (προβλέψεις, αποσβέσεις κ.λπ.) που καθιστούν περισσότερο αμφίβολη την αντικειμενικότητά του.

Για τους λόγους αυτούς πολλοί πιστεύουν ότι η αξία του ιστορικού ισολογισμού είναι πολύ περιορισμένη αν όχι ασήμαντη.

Παρά τις παραπάνω αναμφισβήτητες αδυναμίες του ισολογισμού, οι συνετοί λήπτες αποφάσεων πρέπει να μελετούν σε βάθος όλες τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύει η επιχείρηση για να σχηματίζουν σφαιρική και ολοκληρωμένη εικόνα για την κατάσταση και πορεία της επιχειρήσεως. Γι' αυτό πρέπει να μελετώνται, και μάλιστα συνδυασμένα, ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως», ο ισολογισμός, η «κατάσταση μεταβολών στη χρηματοοικονομική θέση», οσάκις καταρτίζεται, το «προσάρτημα» κι ακόμη το «πιστοποιητικό ελέγχου» του ελεγκτή. Το να απομονώνεις μια από τις καταστάσεις αυτές και να επιχειρείς τη μελέτη μόνο αυτής, ασφαλώς θα οδηγηθείς σε ανεπαρκή και εσφαλμένα συμπεράσματα.

Ο ισολογισμός παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της εταιρίας σε ομοειδείς κατηγορίες, των οποίων ο αλληλοσυσχετισμός μπορεί να δώσει χρησιμότερες πληροφορίες στους λήπτες αποφάσεων. Ο συσχετισμός λ.χ. των κυκλοφορούντων στοιχείων με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μας δίνει το δείκτη ρευστότητας της επιχειρήσεως, που είναι πιο σημαντικός ακόμη κι από το δείκτη της δανειακής επιβαρύνσεως, που είναι επίσης σημαντικός για τον παραπέρα δανεισμό της επιχειρήσεως από τις τράπεζες κ.λπ. Ο συσχετισμός του πάγιου με το κυκλοφορούν ενεργητικό μας δίνει το σημαντικό επίσης δείκτη της παγιοποίησης της περιουσίας, από τον οποίο τόσα χρήσιμα συμπεράσματα μπορούμε να αντλήσουμε.

Αλλά για τη μελέτη και των άλλων οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητα τα μεγέθη του ισολογισμού. Για να προσδιοριστούν λ.χ. η αποδοτικότητα της επιχειρήσεως, του επιχειρηματία και της μετοχής, η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων, των απαιτήσεων, και των υποχρεώσεων, κ.λπ. πρέπει κατ' ανάγκη ορισμένα απαραίτητα λογιστικά μεγέθη να ληφθούν από τον ισολογισμό.

1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας Περιουσία από οικονομική άποψη είναι το σύνολο των συγκεκριμένων αγαθών στα οποία έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια της επιχειρήσεως. Στην έννοια της περιουσίας, λοιπόν, περιλαμβάνονται τόσο τα υλικά όσο και τα άυλα αγαθά που διαθέτει η επιχείρηση και ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτήν (ή στον ιδιοκτήτη αυτής).

Από νομική άποψη η περιουσία εξετάζεται υπό στενή και ευρεία έννοια. Υπό ευρεία έννοια περιουσία είναι το σύνολο των έννομων σχέσεων του προσώπου των δεκτικών χρηματικής αποτιμήσεως. Με την έννοια αυτή λαμβάνεται ο όρος στο ισχύον δίκαιο, δηλαδή στην περιουσία περιλαμβάνονται τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις του προσώπου. Υπό στενή έννοια περιουσία είναι το σύνολο των δικαιωμάτων του προσώπου που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως. Υπό την έννοια αυτήν η περιουσία απαρτίζεται μόνο από δικαιώματα (υλικά και άυλα) που έχουν χρηματική αξία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν οι υποχρεώσεις. Δεν κρατεί ομοφωνία μεταξύ των ερευνητών της Λογιστικής και της Ιδιωτικής των Επιχειρήσεων σχετικά με την έννοια της περιουσίας. Ορισμένοι τάσσονται υπέρ της ευρείας και άλλοι υπέρ της στενής έννοιας του όρου. Έτσι, οι μεν δέχονται ότι με τον όρο περιουσιακά στοιχεία νοούνται τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και του παθητικού (υποχρεώσεις), οι δε δέχονται ότι περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού, ενώ οι υποχρεώσεις (προς τους τρίτους και τους ιδιοκτήτες) δε συνιστούν περιουσιακά στοιχεία.

Κατά τη γνώμη μας, περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα ενεργητικά εκείνα στοιχεία που έχουν αξία για την επιχείρηση. Ο λογιστικός όρος «στοιχεία ενεργητικού» είναι ευρύτερος από τον όρο περιουσιακά στοιχεία, γιατί υπάρχουν στοιχεία του ενεργητικού, δηλαδή κονδύλια, που, με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού και τα οποία δεν έχουν καμιά περιουσιακή αξία, π.χ. οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δανείων που διατέθηκαν για την αγορά πάγιων στοιχείων κ.λπ.

Κάθε περιουσιακό στοιχείο, συνεπώς, είναι οπωσδήποτε και στοιχείο του ενεργητικού, ενώ κάθε στοιχείο του ενεργητικού δεν είναι απαραίτητα και

περιουσιακό στοιχείο. Οι υποχρεώσεις και τα κονδύλια της καθαρής θέσεως δε συνιστούν, κατά τη γνώμη μας, περιουσιακά στοιχεία, αλλά συνιστούν απλώς στοιχεία - μεγέθη του ισολογισμού· μπορεί μάλιστα, οι υποχρεώσεις να χαρακτηριστούν ως αρνητικά στοιχεία της περιουσίας. Τα στοιχεία του ισολογισμού, λοιπόν, διακρίνονται σε ενεργητικά, σε υποχρεώσεις και σε στοιχεία καθαρής θέσεως.

1.3.1 ENNOIA TOY ENERGHHTIKOY

Είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών (υλικών και άυλων) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση (εφόσον αυτή έχει νομική προσωπικότητα, ειδάλλως στον ιδιοκτήτη της) από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε νομισματικές μονάδες.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτόν, για να χαρακτηριστεί ένα αγαθό ως στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

(α) Το στοιχείο πρέπει να είναι οικονομικό αγαθό, δηλ. να ικανοποιεί οικονομικές ανάγκες και να βρίσκεται σε έλλειψη, η οποία προσδίδει σ' αυτό αξία. Π.χ. ο ατμοσφαιρικός αέρας δε βρίσκεται σε έλλειψη, δεν έχει αγοραία αξία και, μολονότι αναγκαία χρησιμοποιείται από τη βιομηχανική επιχείρηση, εντούτοις δεν αναγράφεται στον ισολογισμό της ως στοιχείο του ενεργητικού.

(β) Το οικονομικό αγαθό πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση. Οι λεωφόροι και οι κοινόχρηστοι δρόμοι λ.χ. είναι οικονομικά αγαθά για μια επιχείρηση μεταφορών. εντούτοις δεν θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία αυτής, γιατί δεν ανήκουν σ' αυτήν κατά κυριότητα.

(γ) Η επιχείρηση πρέπει να προσδοκά από το στοιχείο μελλοντικά οφέλη. Μελλοντικά οφέλη προσδοκούνται όταν το στοιχείο έχει τη δυνατότητα να συμβάλλει στην παραγωγή νέων στοιχείων. Ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, που δίνει στην κατέχουσα αυτό βιομηχανία τη δυνατότητα να παράγει προνομιακά ένα προϊόν X πρέπει να θεωρείται στοιχείο ενεργητικού μέχρις ότου το προϊόν ζητείται από την

κατανάλωση. Αν μια νέα εφεύρεση απαξιώσει την κατεχόμενη εφεύρεση (εφεύρεση νέου προϊόντος που απωθεί το παλιό ή νέας συμφερότερης μεθόδου παραγωγής), η κατεχόμενη εφεύρεση παύει να έχει τη δυνατότητα να παρέχει μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση και πρέπει να διαγραφεί από την ομάδα των στοιχείων του ενεργητικού.

(δ) Το στοιχείο πρέπει να είναι δεκτικό χρηματικής αποτιμήσεως. Η αντικειμενική αποτίμηση σε χρηματικές μονάδες εξυπηρετεί διττά την παρουσίαση στον ισολογισμό. Η αντικειμενικότητα της αποτιμήσεως της αξίας των στοιχείων είναι αναγκαία για τους ελεγκτές του ισολογισμού αφενός, αλλά κυρίως για τους χρήστες αυτού (μετόχους, πιστωτές κ.λ.π) που βασίζονται στα κονδύλιά του. Ακόμη η εκτίμηση σε χρηματικές μονάδες παρέχει το κοινό μέτρο, ώστε οι μονάδες των αποθεμάτων να συναθροίζονται με τις μονάδες των κτιρίων, μηχανημάτων, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

1.3.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Το παθητικό εκφράζει το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους χρηματοδότες της. Ανάλογα με τη σχέση των χρηματοδοτών προς την επιχείρηση, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε: (α) υποχρεώσεις προς τρίτους και (β) υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχείρησης (καθαρή θέση της επιχείρησης).

Από άλλες σκοπιές εξεταζόμενο το παθητικό εκφράζει:

- Την πηγή των κεφαλαίων που είναι επενδυμένα στα στοιχεία του ενεργητικού. Ο πρόδρομος της διγραφικής μεθόδου Luca Pacciolo έλεγε ότι οι λογαριασμοί του παθητικού ομοιάζουν με κενά βαρέλια που άδειασαν για να γεμίσουν τα βαρέλια του ενεργητικού.
- Τα δικαιώματα των τρίτων, τα οποία μπορούν να ασκηθούν επί του ενεργητικού ή ακόμη,

- Τον προορισμό των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό. Εκφράζει, δηλαδή, το μέλλον των στοιχείων του ενεργητικού, όπως εμφανίζεται κατά την ημέρα κλεισίματος τους ισολογισμού. Δηλαδή, τα γεμάτα βαρέλια του ενεργητικού θα χρησιμεύσουν στο να γεμίσουν τα κενά βαρέλια του παθητικού.

Ειδικότερα:

(α) Υποχρεώσεις προς τους τρίτους είναι οφειλές της επιχειρήσεως που θα εξοφληθούν στο μέλλον δια της εκχωρήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή δια της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις κατά κανόνα δε συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις των τρίτων έναντι της συνολικής ομάδας των στοιχείων του ενεργητικού.

Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται επίσης ορισμένες μεταφερόμενες πιστώσεις που δεν είναι υποχρεώσεις, αλλά αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές.

(β) Η Καθαρή Θέση της επιχειρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ του ενεργητικού και υποχρεώσεων προς τρίτους. Η Καθαρή Θέση ή Ίδια Κεφάλαια της επιχειρήσεως εκφράζουν τις υποχρεώσεις αυτής προς τους φορείς της (ή τα δικαιώματα των φορέων στην επιχείρηση) και είναι αόριστης λήξεως.

Αν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού ρευστοποιηθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό, το απομένον ενεργητικό θα μπορούσε να διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως και θα ήταν ίσο με το ποσό της καθαρής θέσεως.

Ο νόμος συνεπώς υιοθετεί τις διακρίσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ και οι οποίες είναι:

Ενεργητικό	Παθητικό
Α. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ	(I) Κεφάλαιο
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	(II) Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
(I) Ασώματες ακινητοποιήσεις	(III) Διαφορές αναπροσαρμογής
(II) Ενσώματες ακινητοποιήσεις	(IV) Αποθεματικά κεφάλαια
(III) Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	(V) Αποτελέσματα εις νέο
	(VI) Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
Δ.ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ
(I) Αποθέματα	
(II) Απαιτήσεις	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
(III) Χρεόγραφα	
(IV) Διαθέσιμα	(I) Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
	(II) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Ο ν. 2190/1920, με τις διατάξεις του άρθρου 42ε, δίνει την έννοια και καθορίζει το περιεχόμενο πολλών κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων (όπως λ.χ. των εξόδων

εγκαταστάσεως, του πάγιου ενεργητικού, των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων, των συμμετοχών, κ.λπ.), ενώ για τις κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων καθώς και για τους επιμέρους λογαριασμούς των οποίων την έννοια και το περιεχόμενο δεν δίνει με ρητές διατάξεις, υιοθετεί τα όσα προβλέπει σχετικώς το Ε.Γ.Α.Σ.

Ο νόμος ειδικότερα ορίζει ότι:

- «Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της»
- «Ασώματες ακινητοποιήσεις... είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος»
- «Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος» .
- «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα ανωτέρω ισχύουν, αναλόγως, για τη διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες...» .

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι ο νόμος, ως κριτήρια χαρακτηρισμού των περιουσιακών στοιχείων σε πάγια και κυκλοφορούντα, χρησιμοποιεί το λειτουργικό προορισμό των στοιχείων σε συνδυασμό με την ταχύτητα κυκλοφορίας αυτών.

Έτσι:

(α) Πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην εταιρία και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες

χρήσεις.

(β) Κυκλοφορούντα είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για πώληση, βιομηχανοποίηση, κ.λπ. και τα οποία κυκλοφορούν μια ή περισσότερες φορές μέσα στη χρήση.

Για τη διάκριση των υποχρεώσεων, ο νόμος χρησιμοποιεί επίσης το κριτήριο της ταχύτητας κυκλοφορίας αυτών. Έτσι, με βάση το κριτήριο αυτό οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε:

(α) μακροπρόθεσμες που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, δηλαδή εκείνες που κυκλοφορούν σε περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες και

(β) βραχυπρόθεσμες που λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση, δηλαδή εκείνες που κυκλοφορούν μια ή περισσότερες φορές μέσα σε δώδεκα μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥΣ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Η λογιστική συσσωρεύει, αναλύει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συνοψίζει τα λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερομένους με τις οικονομικές καταστάσεις. Η διαδικασία αυτή πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Δηλαδή, οι λογιστικές αρχές είναι οι δρόμοι που πρέπει να ακολουθήσουμε και οι τεχνικές που πρέπει να εφαρμόσουμε για να επιτύχουμε τους βασικούς αντικειμενικούς στόχους της λογιστικής μέσα στα πλαίσια των θεμελιωδών παραδοχών

Γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές είναι ένας τεχνικός όρος της λογιστικής, που περιλαμβάνει τις συνήθειες, τους κανόνες και τις διαδικασίες, που είναι παραδεγμένες από τη λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο.

Οι γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, λοιπόν, περιλαμβάνουν τις ισχύουσες, σε δεδομένη στιγμή, αρχές, οι οποίες καθορίζουν ποιες οικονομικές πηγές πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία ως περιουσιακά στοιχεία και ποιες οφειλές να

καταχωρούνται ως υποχρεώσεις, ποιές μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται, πότε οι μεταβολές αυτές πρέπει να καταχωρούνται, τον τρόπο που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις και οι μεταβολές τους πρέπει να μετριοούνται, ποιες πληροφορίες πρέπει να αποκαλύπτονται και πως πρέπει ν' αποκαλύπτονται και τέλος ποιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται και ποίο το περιεχόμενο αυτών.

Οι γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές έχουν αναπτυχθεί με βάση την πείρα, την κρίση, τη συνήθεια, τη χρήση και, σε μια σημαντική έκταση, την πρακτική ανάγκη.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στη λογιστική ο όρος «αρχή» δε σημαίνει μια θεμελιώδη αλήθεια ή κάποιο αξίωμα, όπως συμβαίνει στις θετικές επιστήμες, αλλά μάλλον ένα γενικό νόμο ή κανόνα παραδεγμένο ή αναγνωρισμένο σαν έναν οδηγό για δράση· σημαίνει μια μόνιμη μέθοδο ή βάση συμπεριφοράς ή πρακτικής. Οι λογιστικές αρχές είναι ανθρώπινα κατασκευάσματα, δεν είναι φυσικοί νόμοι και, συνεπώς, δεν είναι άκαμπτες. Αντίθετα, εξελίσσονται, αφού επηρεάζονται από τη λογιστική πρακτική, από τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, από τους νομικούς κανόνες, από τις γνώμες και ενέργειες των μετόχων, πιστωτών, εργατικών ενώσεων, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, καθώς και από την πείρα των λογιστών. Μεταβολές σ' αυτούς τους παράγοντες επηρεάζουν τις λογιστικές αρχές και τις λογιστικές διαδικασίες.

Οι λογιστικές αρχές, λοιπόν, δεν παραμένουν σταθερές στη διαδρομή του χρόνου, αλλά συνεχώς εξελίσσονται. Τα προβλήματα εμφανίζονται αρχικά στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριακών στοιχείων των επιχειρήσεων, ακολουθούν οι λογιστικές πρακτικές διαδικασίες και λύσεις που είναι απαραίτητες για τη συγκέντρωση και παροχή των στοιχείων αυτών, οι οποίες, στη διαδρομή του χρόνου, είτε απορρίπτονται ή τροποποιούνται είτε γίνονται παραδεκτές από το λογιστικό επάγγελμα.

Οι πρακτικές διαδικασίες και λύσεις που χρησιμοποιούνται σε ευρεία κλίμακα από το λογιστικό επάγγελμα ανυψώνονται σε γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Έτσι, στη διαδρομή του χρόνου, μερικές λογιστικές αρχές έχασαν την υποστήριξη του λογιστικού επαγγέλματος και εγκαταλείφθηκαν, ενώ άλλες επιβλήθηκαν και

εντάχθηκαν στην κατηγορία των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών. Αυτή η εξελικτική διαδικασία συνεχίζεται σταθερά στο πέρασμα του χρόνου.

Τις κυριότερες γενικές λογιστικές αρχές αναπτύσσουμε ευθύς αμέσως.

2.1.1 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η αρχή του ιστορικού κόστους διέπει ολόκληρη τη λογιστική διαδικασία. Σύμφωνα με την αρχή αυτήν, οι λογιστικές εγγραφές απεικονίσεως της αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων, της πραγματοποιήσεως εσόδων και εξόδων, της δημιουργίας υποχρεώσεων και στοιχείων καθαρής θέσεως καταχωρούνται στα βιβλία στο κόστος κτήσεως. Η αρχή αυτή ορίζει ακόμη ότι οι αξίες διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας και εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο κόστος κτήσεως αυτών. Από άποψη λογιστικής θεωρίας, κόστος είναι η οικονομική θυσία στην οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για ωφελήματα που λήφθηκαν ή μέλλουν να ληφθούν. Στη λογιστική πρακτική, κόστος κτήσεως είναι το συνολικό αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου και τη θέση αυτού στην κατάλληλη κατάσταση που να μπορεί να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Η αρχή του ιστορικού κόστους δέχεται ότι οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις στην οικονομική μονάδα από μια ολοκληρωμένη (πραγματοποιημένη) αμφοτεροβαρή δοσοληψία πρέπει να εκφράζονται στην αξία μετρητοίς που ίσχυε κατά το χρόνο της πραγματοποιήσεως της δοσοληψίας. Η τιμή της συναλλαγής που πραγματοποιείται σε μια αμφοτεροβαρή σύμβαση αποτελεί τη βάση για τις λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνται αμφοτεροβαρείς συμβάσεις των οποίων οι παροχές δεν είναι χρηματικές το κόστος κτήσεως προσδιορίζεται με βάση τη χρηματική αξία της παροχής που δίνεται ή τη χρηματική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υπηρεσίας που αποκτάται, όποια από τις δύο αυτές αξίες μπορεί να προσδιοριστεί σαφέστερα και με μεγαλύτερη βεβαιότητα και αντικειμενικότητα. Όταν λ.χ. αποκτάται ένα γήπεδο έναντι μετοχών εκδόσεως της εταιρείας, το κόστος του γηπέδου μετράται είτε με την αξία μετρητοίς του γηπέδου είτε με την αξία των

μετοχών που δίνονται και επιλέγεται η αξία που παρουσιάζει μεγαλύτερο βαθμό αξιοπιστίας. Στις περιπτώσεις που οι τιμές της παροχής και της αντιπαροχής είναι εξίσου σαφώς προσδιορίσιμες, προτιμάται η τρέχουσα αξία της παροχής που δίνεται. Στις περιπτώσεις που η παροχή της επιχειρήσεως για απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή υπηρεσίας δεν ορίζεται τοις μετρητοίς αλλά επί πιστώσει, ως κόστος κτήσεως θεωρείται η παρούσα αξία των ποσών που θα καταβληθούν. Οι λόγοι που συνηγορούν στην παραδοχή του ιστορικού κόστους ως βάσεως των λογιστικών καταχωρήσεων και παρουσιάσεων είναι κυρίως ότι:

- Το κόστος κτήσεως προσδιορίζεται αντικειμενικά στην αγορά βάσει της προσφοράς και της ζήτησεως, δηλ. προσδιορίζεται από λογικούς αγοραστές και πωλητές σε εκτέλεση αμοτεροβαρών συμβάσεων. Δεν είναι αποκύημα της φαντασίας των λογιστών.
- Το κόστος κτήσεως απεικονίζει την αξία του αποκτώμενου στοιχείου κατά το χρόνο της αποκτήσεώς του.
- Το κόστος κτήσεως μπορεί εύκολα να επαληθευθεί από τους λογιστές και ελεγκτές.
- Το κόστος κτήσεως είναι εύκολο να προσδιοριστεί, είναι συντηρητικό και σχετίζεται άμεσα με την παροχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων.

Επιβάλλεται, εντούτοις, να παρατηρήσουμε ότι τα θεμέλια της βασικής αυτής λογιστικής αρχής του ιστορικού κόστους, κλονίζονται σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που η λογιστική του ιστορικού κόστους δίνει στη διοίκηση και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σοβαρά νοθευμένα και παραπλανητικά, εξαιτίας των επιπτώσεων του πληθωρισμού. Γι' αυτό η σύγχρονη λογιστική πρακτική καταφεύγει σε διάφορες μεθόδους για την κατά το δυνατό αποκατάσταση των νοθευμένων μεγεθών του ιστορικού κόστους.

2.1.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

A. Ορισμός του εσόδου

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

Το έσοδο προέρχεται από τρεις βασικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως: (α) από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων, (β) από παροχή υπηρεσιών ή από χρησιμοποίηση από άλλους των περιουσιακών της στοιχείων (π.χ. τόκοι, αμοιβές κ.λπ.) και (γ) από διάθεση άλλων, εκτός από προϊόντα, περιουσιακών στοιχείων (π.χ. πάγια, συμμετοχές σε επιχειρήσεις). Δεν είναι έσοδο η παραλαβή στοιχείων που αγόρασε η επιχείρηση, η είσπραξη δανείων που χορήγησε η επιχείρηση, τα δάνεια ή οι επενδύσεις των ιδιοκτητών στην επιχείρηση.

Για την περιγραφή των εσόδων χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως π.χ. Πωλήσεις (για τις πωλήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων ή υπηρεσιών), Προμήθειες (για τα έσοδα από μεσολαβητικές εργασίες), Τόκοι (για τα ποσά που λήφθηκαν από καταθέσεις σε τράπεζες ή από δάνεια) κ.λπ.

B) Μέτρηση του εσόδου

Το έσοδο ισούται με την καθαρή ταμιακή ανταλλακτική αξία του προϊόντος, υπηρεσίας ή άλλου στοιχείου που μεταβιβάστηκε. Η αξία αυτή προσδιορίζεται αντικειμενικά σε μια αμοτεροβαρή ανταλλακτική σύμβαση, λόγω των αντιτιθέμενων συμφερόντων αγοραστή και πωλητή. Με βάση την αντίληψη αυτήν, όλες οι εκπτώσεις (π.χ. εκπτώσεις πωλήσεων) θεωρούνται σαν προσαρμογές για να φθάσει το τίμημα πωλήσεως στην αντικειμενική ανταλλακτική αξία τοις μετρητοίς και πρέπει να αφαιρούνται από τα έσοδα πωλήσεων. Επίσης, σε μια μη ταμιακή δοσοληψία (λ.χ. ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων) η μέτρηση του εσόδου γίνεται με βάση την τρέχουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται ή λαμβάνεται,

υπηρεσιών πρέπει να αναγνωρίζονται στη χρήση που προσφέρονται οι υπηρεσίες και (γ) έσοδα από χρήση στοιχείων αναγνωρίζονται στην περίοδο που τα στοιχεία είναι διαθέσιμα στους άλλους για χρήση (π.χ. ενοίκια, τόκοι).

Δ) Ειδικότερα για τα έσοδα από πωλήσεις

Όπως είπαμε, τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών καταχωρούνται στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η πώληση. Πρόκειται για την καλούμενη βάση της πωλήσεως. Η βάση αυτή καθορίζει ειδικότερα ότι τα έσοδα από τις πωλήσεις αναγνωρίζονται όταν: (α) υπάρχει μια πραγματοποιημένη συναλλαγή, βάσει της οποίας μεταφέρεται η κυριότητα των αγαθών από τον πωλητή στον αγοραστή, (β) η εισπραξη του αντιτίμου της πωλήσεως είναι λογικά βέβαιη και (γ) τα σχετικά με τη συναλλαγή έξοδα μπορούν να προσδιοριστούν με λογική ακρίβεια, στη χρήση που έγινε η συναλλαγή.

Στις περισσότερες συναλλαγές ισχύει ο παραπάνω κανόνας της πωλήσεως. Εντούτοις, σε ειδικές περιπτώσεις στον κανόνα αυτόν, γίνονται δεκτές οι ακόλουθες τέσσερις εξαιρέσεις:

(α) Η βάση της εισπράξεως των μετρητών

Κατά την αντίληψη αυτήν, ως χρόνος αναγνώρισεως των εσόδων θεωρείται ο χρόνος εισπράξεως των μετρητών. Η βάση αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που η βάση της πωλήσεως δεν είναι κατάλληλη για την αναγνώριση των εσόδων, εξαιτίας του ότι δεν υπάρχει λογική βεβαιότητα ότι τελικά θα εισπραχτεί το αντίτιμο της πωλήσεως ή επειδή τα σχετικά με την πώληση έξοδα δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν με λογική ακρίβεια. Η βάση αυτή λ.χ. μπορεί να εφαρμόζεται στις πωλήσεις με δόσεις, επειδή, λόγω της μεγάλης χρονικής περιόδου που θα παρέλθει για να εισπραχτούν οι δόσεις, δεν υπάρχει βεβαιότητα για την εισπραξη όλων των δόσεων. Έτσι, εφαρμόζεται η βάση της εισπράξεως, που είναι γνωστή ως μέθοδος των δόσεων.

(β) Η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης του έργου

Η μέθοδος εφαρμόζεται συνήθως από τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις για τις πολυετείς συμβάσεις κατασκευής έργων, λ.χ. πλοίων, τεχνικών έργων κ.λπ.

(γ) Η βάση της παραγωγής

Η μέθοδος αυτή είναι όμοια με την προηγούμενη και εφαρμόζεται συχνά στις περιπτώσεις συμβολαίων που το έσοδο προσδιορίζεται με βάση το κόστος παραγωγής, στο οποίο προστίθεται ένα ποσοστό κέρδους. Το έσοδο αναγνωρίζεται με την πρόοδο της παραγωγής σε κάθε χρήση.

(δ) Η βάση της καλύψεως του κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτήν, τα έσοδα πρέπει αρχικά να μεταφερθούν σε μείωση του κόστους κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου, όταν το κόστος αυτό είναι λογικά δυσανάλογο. Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται σε πολύ κερδοσκοπικές συναλλαγές, όπου το περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με υψηλό κόστος προσδοκώντας ότι αυτό θα αποφέρει στο μέλλον αυξημένα έσοδα, που δεν αποφέρει κατά το χρόνο της αποκτήσεώς του, όπως μπορεί να συμβαίνει λ.χ. σε αγορά μετοχών εκτός χρηματιστηρίου.

Κατά την μέθοδο αυτήν, οι αρχικές εισπράξεις μερισμάτων δεν πρέπει να θεωρούνται ως έσοδο, αλλά ως επιστροφή του αυξημένου κόστους κτήσεως, μέχρις ότου αυτό περιοριστεί στην πραγματική - λογική αξία των μετοχών. Τα μερίσματα που εισπράττονται πέραν αυτού του σημείου θεωρούνται έσοδα.

Ε) Ειδικότερα για τα έσοδα από υπηρεσίες

Η μεγάλη ποικιλία των προσφερόμενων υπηρεσιών, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αποτελούν άυλα αγαθά, γεννά ορισμένα προβλήματα, για τα οποία δίνονται ειδικές οδηγίες.

Η βασική αρχή είναι ότι το έσοδο αναγνωρίζεται κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας, γιατί τότε ολοκληρώνεται η συναλλαγή. Σύμφωνα με την αρχή αυτήν, μπορεί να εφαρμόζονται οι ακόλουθες μέθοδοι:

(α) Η μέθοδος της παροχής ειδικής υπηρεσίας

Όταν πρόκειται για παροχή ειδικής υπηρεσίας, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν παρασχεθεί η συγκεκριμένη υπηρεσία. Για παράδειγμα, τα έσοδα από προμήθειες ενός αντιπροσώπου πωλήσεως προϊόντων αναγνωρίζονται όταν η πώληση συντελεστεί.)

(β) Η μέθοδος της αναλογικής παροχής

Στις περιπτώσεις που παρέχονται περισσότερες από τη μια υπηρεσίες, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται ανάλογα με την παροχή των επιμέρους υπηρεσιών, εφαρμόζοντας μια συστηματική λογική βάση (όπως λ.χ. τη σχέση του άμεσου κόστους που πραγματοποίησε ο παρέχων την υπηρεσία προς το σύνολο του εκτιμώμενου άμεσου κόστους). Για παράδειγμα τα έσοδα ενός σχολείου δι' αλληλογραφίας που δίνει μαθήματα, κάνει εξετάσεις, ασκήσεις κ.λπ.)

(γ) Η μέθοδος της ολοκληρωμένης παροχής

Όταν οι υπηρεσίες προσφέρονται συμπληρώνοντας μια σειρά συνεχών και άμεσα συνδεδεμένων επιμέρους έργων, σε τρόπο ώστε η παροχή να μην μπορεί να θεωρηθεί ολοκληρωμένη μέχρις ότου εκτελεστεί και το τελευταίο έργο, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, σε μια μεταφορική επιχείρηση τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν τα μεταφερθέντα αγαθά παραδοθούν.

ΣΤ) Χρόνος αναγνώρισεως του εσόδου κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., αναφορικά με το χρόνο αναγνώρισεως των εσόδων, ορίζει ότι «το αντίτιμο της πωλήσεως είναι έσοδο από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του, ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη. Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται

πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε θεωρείται έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο».

2.1.3 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Τα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να προσδιορίζονται με βάση την αρχή της πραγματοποιήσεως αυτών που αναπτύχθηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Αλλά, επειδή η πραγματοποίηση των εσόδων συνεπάγεται την πραγματοποίηση εξόδων, επιβάλλεται ο προσδιορισμός αυτών και η αντιπαράθεσή τους με τα αντίστοιχα έσοδα. Βασική λογιστική αρχή, λοιπόν, αποτελεί η αναγνώριση ότι στα ανήκοντα σε κάθε λογιστική περίοδο έσοδα πρέπει να αντιπαράθετονται τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, προκειμένου με το συσχετισμό αυτών να εξευρίσκεται το αποτέλεσμα της περιόδου. Έτσι, με βάση την αρχή αυτήν, αν ορισμένα έσοδα προέρχονται από μια προηγούμενη χρήση ή αναβάλλονται για μια επόμενη χρήση, τα έξοδα που σχετίζονται με τα έσοδα αυτά θα πρέπει να μεταφέρονται από την προηγούμενη χρήση ή να κληροδοτούνται, κατά περίπτωση, σε επόμενη χρήση.

Το ζευγάρι εσόδων - εξόδων αποτελεί μια σημαντική λογιστική αρχή που πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή, αφού από τη σωστή αυτή αντιπαράθεση εξαρτάται η ορθότητα του αποτελέσματος της περιόδου. Η αρχή αυτή προϋποθέτει την παραδοχή ότι τα έξοδα καταχωρούνται και παρουσιάζονται κατά την πραγματοποίησή τους σε αντίθεση με την παραδοχή της λογιστικής της ταμιακής βάσεως.

Σύμφωνα με τη σχολιαζόμενη αρχή πολλές δαπάνες πρέπει να εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού για να μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις για να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών, επειδή τα περιουσιακά στοιχεία στα οποία οι δαπάνες αυτές αναφέρονται συμβάλλουν στην πραγματοποίηση μελλοντικών εσόδων, π.χ. τα αποθέματα, οι προπληρωμένες δαπάνες (ενοίκια, ασφάλιστρα κ.λπ.), τα αποσβέσιμα ενσώματα στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά, με βάση το

ρυθμό αναλώσεώς τους, μετατρέπονται σε έξοδα και καταχωρούνται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων της περιόδου για να αντιπαρατεθούν με τα αντίστοιχα έσοδα. Η υπό συζήτηση αρχή στηρίζεται στην εκδοχή ότι μεταξύ εσόδων - εξόδων υπάρχει σχέση αιτίου - αποτελέσματος. Έτσι, μια τέτοια άμεση σχέση υπάρχει λ.χ. μεταξύ πωλήσεων και κόστους πωληθέντων προϊόντων, αναλώσεων αποθεμάτων και παραχθέντων προϊόντων (όπου υπάρχει μια φυσική ένωση) και γενικά μεταξύ άμεσων εξόδων και εσόδων της περιόδου. Σε πολλές όμως κατηγορίες εξόδων, στα καλούμενα έμμεσα έξοδα, δεν υπάρχει ξεκαθαρισμένη άμεση σχέση εσόδων - εξόδων π.χ. στα έξοδα διοικήσεως, στα γενικά έξοδα πωλήσεων κ.λπ. Τα έξοδα αυτά συνδέονται μάλλον με τη λογιστική περίοδο (χρήση) και αντιπαραθέτονται με τα έσοδα της περιόδου κατ' ανάλογη εφαρμογή της σχολιαζόμενης αρχής.

2.1.4 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ

Η αρχή αυτή ορίζει ότι οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα που είναι αντικειμενικά προσδιορισμένα και μπορούν εύκολα να επαληθευθούν.

Ειδικότερα:

(α) Τα γεγονότα είναι αντικειμενικά προσδιορισμένα, όταν βασίζονται σε συναλλαγές της επιχειρήσεως σε εκτέλεση αμοτεροβαρών συμβάσεων. Γιατί τα αντιτιθέμενα συμφέροντα του πωλητή και αγοραστή οδηγούν στον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του πωλούμενου πράγματος ή υπηρεσίας. Πολλές όμως λογιστικές πράξεις δε βασίζονται σε πραγματικά γεγονότα αλλά σε εκτιμήσεις. Το έξοδο της ετήσιας αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων λ.χ. βασίζεται στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής και της αναπόσβεστης αξίας των στοιχείων, όπως επίσης οι διάφορες προβλέψεις που διενεργούνται για ενδεχόμενες ζημίες και υποχρεώσεις βασίζονται σε εκτιμήσεις και όχι σε αντικειμενικά πραγματικά γεγονότα. Στις περιπτώσεις που οι λογιστικές πράξεις βασίζονται σε εκτιμήσεις, η αρχή της αντικειμενικότητας υπαγορεύει όπως οι σχετικοί υπολογισμοί βασίζονται σε λογικές και συστηματικές διαδικασίες, μεθόδους και παραδοχές που είναι αποδεκτές από το λογιστικό επάγγελμα, καθώς και στην πείρα και τις ρεαλιστικές προσδοκίες της επιχειρήσεως.

(β) Τα γεγονότα να μπορούν εύκολα να επαληθευθούν. Αυτό υπαγορεύει την ανάγκη κάθε λογιστική πράξη να στηρίζεται, στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλες επιχειρήσεις. Αν τα λογιστικά γεγονότα δεν απορρέουν από συναλλαγές της επιχειρήσεως με άλλες επιχειρήσεις, όπως λ.χ. συμβαίνει με τις αποσβέσεις και προβλέψεις, οι λογιστικές καταχωρήσεις πρέπει να στηρίζονται σε παραστατικά που εκδίδονται από την ίδια την επιχείρηση, τα οποία να είναι δυνατό να επαληθευθούν από τους ελεγκτές και λοιπούς ενδιαφερομένους.

2.1.5 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

Για να υπάρχει συγκρισιμότητα των λογιστικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων των χρήσεων, επιβάλλεται οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι να μη μεταβάλλονται στη διαδοχή των χρήσεων. Αν ο συντάσσων τον ισολογισμό έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει π.χ. διαφορετικούς κανόνες αποτιμής ή διαφορετικές μεθόδους αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων, να κοστολογεί τα έξοδα κατά το δοκούν, τότε οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα είχαν συγκριτική αξία. Έτσι, η αρχή της «συνέπειας» σημαίνει ειδικότερα ότι:

(α) Οι μέθοδοι διαρθρώσεως των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων, οι κανόνες αποτιμής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και γενικά οι μέθοδοι συντάξεως των καταστάσεων αυτών παραμένουν για κάθε λ/σμό οι ίδιες από χρήση σε χρήση.

(β) Τα κονδύλια κάθε ισολογισμού προκύπτουν από τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως ή της απογραφής ενάρξεως αυξημένα ή μειωμένα με τις μεταβολές της χρήσεως.

Τονίζουμε ότι το αληθές περιεχόμενο της αρχής αυτής δεν είναι η απαγόρευση των αποκλίσεων από τις λογιστικές αρχές που η επιχείρηση εφάρμοσε κατά την παρελθούσα χρήση. Αντίθετα, αποκλίσεις και μεταβολές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές δικαιολογούνται, εφόσον με αυτές βελτιώνεται αποδειγμένα η μέτρηση του αποτελέσματος. Το νόημα της σχολιαζόμενης αρχής στις περιπτώσεις

αυτές είναι ότι πρέπει να αποκαλύπτεται η φύση και η αιτία της μεταβολής και το μέγεθος της διαφοράς στο αποτέλεσμα της χρήσεως, που προέκυψε εξαιτίας της.

2.1.6 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΕΩΣ

Την κατάρτιση και γνωστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διέπει η βασική αρχή της πλήρους αποκαλύψεως. Η αρχή αυτή είναι μια προέκταση της αρχής της Οικονομικής Γνωστοποίησεως.

Η αρχή της οικονομικής γνωστοποίησεως ορίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εκπονούνται κατά τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν λογικά πλήρη και κατανοητή παρουσίαση όλων των σημαντικών πληροφοριών που αναφέρονται στις οικονομικές υποθέσεις της επιχειρήσεως. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις με την έννοια ότι όλες οι πληροφορίες που παρουσιάζονται είναι απαραίτητες για μια « σωστή » παρουσίαση, έτσι ώστε ένας « λογικά συνετός επενδυτής » να μη μπορεί να παραπλανηθεί.

Δηλαδή, οι πληροφορίες που πρέπει να δίνονται δια των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να επιτρέπουν σ' αυτόν που έχει τις απαραίτητες γνώσεις να καταλήξει σε μια πληροφορημένη απόφαση. Η αρχή είναι ιδιαίτερα σημαντική στις περιπτώσεις ασυνήθων γεγονότων, σημαντικών μεταβολών στα αναμενόμενα να συμβούν και διαπιστώσεων που ήρθαν σε φως μετά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η υπό συζήτηση αρχή αναφέρεται στη φύση των καταστάσεων, στις πληροφορίες που πρέπει να αποκαλύπτονται, στην ταξινόμηση των πληροφοριακών στοιχείων στις καταστάσεις, στις παρενθετικές πληροφορίες και επεξηγηματικές σημειώσεις, που πρέπει να γίνονται πάνω στις οικονομικές καταστάσεις, κ.λπ. Η αρχή της πλήρους αποκαλύψεως απαιτεί την παρουσίαση, πέρα από τα πληροφοριακά στοιχεία που παρουσιάζονται στο σώμα των οικονομικών καταστάσεων, και πρόσθετων πληροφοριών οι οποίες παρέχονται με σημειώσεις στις καταστάσεις, με προσαρτήματα, με αλληλοσυσχετιζόμενα κονδύλια και παρενθετικές επεξηγήσεις. Εναπόκειται στην κρίση των λογιστών ο τρόπος με τον οποίο κάθε σημαντικό γεγονός πρέπει να παρουσιάζεται, ώστε να εφαρμόζεται με την αρχή της πλήρους αποκαλύψεως ειδικότερα:

α) Σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις: σημαντικά πληροφοριακά στοιχεία

δίνονται με τον τρόπο αυτόν, που συχνά είναι ο μόνος δυνατός, για να αναλυθούν λεπτομερειακά ορισμένα γεγονότα και καταστάσεις. Μια σημείωση μπορεί να αναφέρεται σε ένα ποσό μιας από τις βασικές οικονομικές καταστάσεις ή σε διάφορα ποσά των οικονομικών καταστάσεων ή σε συνθήκες που δεν απεικονίζονται άμεσα σε καμιά απ' αυτές. Οι σημειώσεις τυπικά είναι ένας συνδυασμός αφηγήσεων, πρόσθετων ποσών και συμπληρωματικών πινάκων.

β) Πίνακες αναλύσεως και αιτιολογήσεως: μπορούν να ενσωματώνονται σε σημειώσεις ή να παρουσιάζονται χωριστά. Οι πίνακες αυτοί είναι τυπικοί στις οικονομικές καταστάσεις των μεγάλων επιχειρήσεων και στις περιπτώσεις που ένα μερικό κονδύλι έχει υποστεί μεταβολές στη διάρκεια της χρήσεως (π.χ. μεταβολές στα αδιανέμητα κέρδη).

γ) Παρενθετικές σημειώσεις: χρησιμοποιούνται ευρέως για την αποκάλυψη πληροφοριών, όπως η μέθοδος αποτιμήσεως των αποθεμάτων (FIFO, LIFO, κ.λπ.). Αντίθετα κονδύλια, όπως αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων, εμφανίζονται σε ιδιαίτερη γραμμή ή σε παρένθεση.

δ) Διασταυρούμενες συσχετίσεις: χρησιμοποιούνται για να παρέχουν σύντομες και χρήσιμες πληροφορίες, όπως τα υποθηκευμένα και ενεχυριασμένα στοιχεία.

2.1.7 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΣ

Οι λογιστικές αρχές δεν είναι φυσικοί νόμοι αλλά ανθρώπινα κατασκευάσματα που υπόκεινται σε αλλαγές, όταν μεταβάλλεται το περιβάλλον μέσα στο οποίο χρησιμοποιούνται ή όταν μεταβάλλονται οι ανάγκες εκείνων που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις. Οι λογιστικές αρχές καλούνται να εξυπηρετήσουν μια ευρεία ποικιλία καταστάσεων και συνθηκών. Είναι, συνεπώς, επόμενο, κάτω από ειδικές συνθήκες, να επιτρέπεται κάποια απόκλιση ή εξαίρεση από τις βασικές λογιστικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

3.1 ΕΝΝΟΙΑ, ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Κάθε επιχείρηση, με την συγκεκριμένη δραστηριότητα της, προσπαθεί να πετύχει ορισμένους στόχους, η πραγματοποίηση ή όχι αυτών των στόχων, ενδιαφέρει όχι μόνο την ίδια την επιχείρηση και αυτούς που έχουν την άμεση ευθύνη της διαχείρισης της, αλλά και τρίτους, που είτε, για παράδειγμα, επειδή συντελούν στην χρηματοδότηση της, είτε επειδή συνεργάζονται άμεσα ή έμμεσα μ' αυτήν, ενδιαφέρονται για την πορεία της και ζητούν πληροφορίες. Όλους αυτούς τους ενδιαφερόμενους μπορεί κανείς να τους κατατάξει όπως παρακάτω:

- Οι διευθυντές της επιχείρησης, που έχουν ανάγκη πληροφόρησης για να την διοικήσουν αποτελεσματικότερα.
- Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (εταίροι, μέτοχοι), που επειδή συχνά είναι απομακρυσμένοι από τις υποθέσεις της επιχείρησης τους (π.χ. μέτοχος Α.Ε. με μετοχές στο χρηματιστήριο) έχουν ανάγκη να αποκτήσουν πληροφορίες για τα αποτελέσματα και την εξέλιξη της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης τους.
- Οι εργαζόμενοι στην επιχείρηση, που συνήθως αγνοούνται και δεν ενημερώνονται για την πορεία της επιχείρησης που εργάζονται, πράγμα που τους ενδιαφέρει άμεσα.
- Οι τρίτοι γενικά που είτε σαν πελάτες, είτε σαν προμηθευτές, είτε σαν μελλοντικοί μέτοχοι, ενδιαφέρονται για την πορεία της .
- Το κράτος για να ασκήσει την οικονομική ή φορολογική του πολιτική.
- Οι πιστοδοτικοί οργανισμοί (τράπεζες κ.λ.π.) προκειμένου να χρηματοδοτήσουν την επιχείρηση.

Έτσι λοιπόν γίνεται φανερό, πως κάθε επιχείρηση, είναι εκ των πραγμάτων υποχρεωμένη να παράγει έναν ορισμένο αριθμό πληροφοριών σχετικό και ανάλογο με τις δραστηριότητες της.

Καθώς όμως δεν θα χρησίμευε σε τίποτα να παράγει η επιχείρηση πληροφορίες αμφίβολης ποιότητας και πιστότητας, μοιάζει σαν να μη μπορεί να διαχωριστεί η υποχρέωση της επιχείρησης να παρέχει πληροφορίες από την ανάγκη να τις ελέγχει ή να ελέγχονται.

Έτσι η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ είναι μια κριτική εξέταση που επιτρέπει να επαληθευτούν οι πληροφορίες που έχουν δοθεί από την επιχείρηση.

Σε γενικές γραμμές οι αντικειμενικοί σκοποί της ελεγκτικής είναι:

- Να κρίνει την ποιότητα, τόσο της πληροφορίας που η επιχείρηση παράγει για τους τρίτους, προκειμένου να αποκτήσουν μια πιστή εικόνα της δραστηριότητας της, όσο και της πληροφορίας πάνω στην οποία η ίδια στηρίζεται, για να πάρει τις αποφάσεις της. Αξίζει να σημειωθεί ότι αν και οι πληροφορίες που την ενδιαφέρουν άμεσα έχουν λογιστική ή οικονομική υφή, τα τελευταία όμως χρόνια το ενδιαφέρον τη ελεγκτικής έχει επεκταθεί και σε τομείς που αφορούν το περιβάλλον, την κοινωνία και την ανθρώπινη συμπεριφορά.
- Να κρίνει την αξιοπιστία των διαφόρων διαδικασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. διοικητικές, παραγωγικές, οικονομικές, κ.λ.π.)
- Να κρίνει την αποτελεσματικότητα της οργανωτικής δομής της επιχείρησης.
- Να κρίνει την αριστοποίηση της χρήσης των πηγών.
- Να συγκρίνει τα αποτελέσματα με τους στόχους που η επιχείρηση είχε ορίσει και με την πολιτική που ακολούθησε.
- Να κρίνει την καταλληλότητα των επιλογών της επιχείρησης και κατά πόσο οι αποφάσεις της ήταν καίριες (στρατηγική της επιχείρησης).

3.2 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ανάλογα με το ποιος αντικειμενικός σκοπός επιδιώκεται, μπορεί κάποιος να μιλήσει για τα παρακάτω τρία είδη ελέγχου:

1) Λογιστικός - Οικονομικός - Εξωτερικός Έλεγχος

Ο λογιστικός - οικονομικός έλεγχος είναι μια κριτική εξέταση κατά κύριο λόγο των λογιστικών πληροφοριών της επιχείρησης, από πρόσωπο που δεν βρίσκεται σε σχέση εργασίας με την επιχείρηση, αλλά είναι ανεξάρτητο και εκτός επιχείρησης (γι 'αυτό και λέγεται και εξωτερικός έλεγχος). Γίνεται με σκοπό να εκφραστεί μια αιτιολογημένη γνώμη για την ειλικρίνεια και κανονικότητα των λογαριασμών και την αξιοπιστία του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, προκειμένου οι τρίτοι να αποκτήσουν μια πιστή εικόνα της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Είναι φανερό λοιπόν η αναγκαιότητα, να γίνεται ο παραπάνω έλεγχος από πρόσωπο έξω από την επιχείρηση, έτσι που η ανεξαρτησία του αυτή να μπορεί να αποτελέσει εγγύηση για την αμερόληπτη κρίση του.

2) Εσωτερικός έλεγχος.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι η περιοδική επιθεώρηση των μέσων που διαθέτει η διοίκηση για να διευθύνει και να ασκεί την διαχείριση της επιχείρησης, διενεργείται δε από πρόσωπο που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση με σχέση μίσθωσης εργασίας, είναι δηλαδή υπάλληλος της και συνήθως εξαρτάται άμεσα από την γενική διεύθυνση. Ο αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να επαληθεύσει αν οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί, διασφαλίζουν την προστασία της περιουσίας, την ποιότητα της πληροφόρησης και την εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης, με τρόπο ώστε να ευνοείται η βελτίωση της αποδοτικότητας και η πραγματοποίηση των τελικών στόχων της επιχείρησης. Διαχειριστικός έλεγχος

Ο διαχειριστικός έλεγχος είναι μια ανάλυση και μια κριτική των αποτελεσμάτων της επιχείρησης σε όλους τους τομείς της δραστηριότητάς της και αποβλέπει στην καλύτερευση του συστήματος και των διαδικασιών που τα έχουν παράγει (για παράδειγμα συνθήκες εκμετάλλευσης, στόχοι, χρησιμοποιούμενες πηγές, καταλληλότητα και καιριότητα των επιλογών της, κ.λ.π.

Αναλυτικότερα μπορούμε να πούμε πως περιλαμβάνει:

- Κριτική της επιχείρησης για την αποτελεσματικότητα των συστημάτων πληροφόρησης και οργάνωσης που έχει θεσπίσει, καθώς και των μεθόδων διοίκησης (έλεγχος της διοικητικής οργάνωσης).
- Κριτική της επιχείρησης για τα αποτελέσματα της (έλεγχος της διαχείρισης).
- Κριτική της επιχείρησης για το αν οι οικονομικοί στόχοι της πραγματοποιούνται και ιδιαίτερα σε επίπεδο διευθυντών αν οι επιλογές ανάπτυξης και οι αποφάσεις που έχουν παρθεί είναι κατάλληλες και καιρίες (έλεγχος στρατηγικής της επιχείρησης).

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο διαχειριστικός έλεγχος, δεν διαπιστώνει μόνο γεγονότα, αλλά αναζητά και τις βαθύτερες αιτίες που τα προκαλούν και δίνει οδηγίες. Ο διαχειριστικός έλεγχος διενεργείται από πρόσωπο που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση, είτε έξω από αυτήν.

3.3 Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.3.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος ως όρος αν και είναι ενιαίος ,περιλαμβάνει εν τούτοις δυο επιμέρους επίπεδα .Το πρώτο επίπεδο αφορά την οργάνωση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και το δεύτερο την επαλήθευση του συστήματος Η οργάνωση έχει σκοπό να διαμορφώσει το σύστημα σύμφωνα με τις βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου και τις ειδικές ανάγκες της κάθε επιχείρησης. Η επαλήθευση από την άλλη μεριά έχει σκοπό την εξακρίβωση της συνεχούς και σωστής εφαρμογής του συστήματος, τον εντοπισμό πιθανών αδυναμιών και την αντιμετώπιση τους. Η

εργασία αυτή θα ασχοληθεί με το πρώτο επίπεδο , δηλαδή με την οργάνωση ενός αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού έλεγχου.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει τρεις θεμελιώδεις επιμέρους διεργασίες:

- Την εξασφάλιση της πρέπουσας εξουσιοδότησης(διαχωρισμός των εξουσιών) των συναλλαγών.
- Την εξασφάλιση της πρέπουσας λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών.
- Την εξασφάλιση της επαρκούς προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

3.3.2 Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πολλά άτομα ερμηνεύουν τον όρο εσωτερικός έλεγχος σαν τα μέτρα που εφαρμόζονται από την επιχείρηση για να προλάβει τη καταδολιεύσεις των υπαλλήλων. Στην πραγματικότητα, αυτά τα μέτρα δεν αποτελούν παρά ένα πολύ μικρό μέρος του εσωτερικού ελέγχου. Ο βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας μιας οργάνωσης. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου συνίσταται απ' όλα τα μέτρα, που χρησιμοποιούνται από μια οργάνωση: 1) για να προστατευτούν τα περιουσιακά στοιχεία από σπατάλη, καταδολιεύση και μη αποτελεσματική χρήση, 2) για να προωθηθούν η ακρίβεια και η αξιοπιστία των λογιστικών καταγραφών, 3) για να ενθαρρυνθεί και να μετρήσει ή συμφωνία με τις πολιτικές της εταιρείας και 4) για να αξιολογηθεί ή αποτελεσματικότητα των εργασιών. Με λίγα λόγια, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται απ' όλα τα μέτρα που παίρνονται για να εξασφαλίσει η διοίκηση, ότι το κάθε τι λειτουργεί, κατά τον τρόπο που προβλέπεται.

Ο εσωτερικός έλεγχος εκτείνεται πέραν από τις λογιστικές και οικονομικές λειτουργίες καλύπτει όλο το πλάτος της εταιρείας και άπτεται όλων των δραστηριοτήτων της οργάνωσης. Περιλαμβάνει όλες τις μεθόδους με τις οποίες ή ανώτατη διοίκηση εκχωρεί αρμοδιότητες και ευθύνες για ορισμένες λειτουργίες, όπως είναι οι πωλήσεις, οι αγορές, η λογιστική και η παραγωγή. Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει επίσης το πρόγραμμα προπαρασκευής, επαληθεύσεως και κατανομής των διαφόρων μορφών επίβλεψης πάνω στις τρέχουσες αναφορές και αναλύσεις, που επιτρέπουν στα εκτελεστικά στελέχη να διατηρούν τον έλεγχο πάνω σε μια ποικιλία δραστηριοτήτων και λειτουργιών, που ασκούνται από μια μεγάλη μετοχική εταιρεία. Η εφαρμογή προϋπολογιστικών μεθόδων, προτύπων παραγωγής, εποπτείας των εργαστηρίων, μελετών χρόνου και, κινήσεων και εκπαιδευτικών προγραμμάτων των υπαλλήλων, στα όποια περιλαμβάνονται μηχανικοί και άλλοι τεχνικοί, απέχουν κατά πολύ από τις λογιστικές και οικονομικές δραστηριότητες εν τούτοις, όλα τα παραπάνω είναι μέρος του μηχανισμού που ονομάζεται εσωτερικός έλεγχος. Ο εσωτερικός έλεγχος λοιπόν δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στις οικονομικές δραστηριότητες αλλά θα πρέπει να λαμβάνει υπ' όψιν του όλα τα στοιχεία που διαμορφώνουν τη λειτουργία μια επιχείρησης, θεωρώντας την ως ένα ζωντανό οργανισμό που θα πρέπει να μελετάται συνολικά και όχι τμηματικά

3.3.3 ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

2. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει αν οι λογιστικές αυτές αρχές που τηρήθηκαν κατά την τρέχουσα περίοδο είναι συνεπείς με εκείνες της προηγούμενης περιόδου.

3. Οι συμπληρωματικές υποσημειώσεις που αναγράφονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται ως εύλογα επαρκείς, εκτός αν στην έκθεση ελέγχου διατυπώνεται διαφορετική άποψη.

4. Η έκθεση είτε πρέπει να εκφράζει γνώμη ως προς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους, είτε να γνωματεύει ότι δεν είναι δυνατό να εκφραστεί γνώμη για αυτές. Όταν είναι αδύνατο να εκφραστεί γνώμη για το σύνολο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι της αδυναμίας. Σε κάθε περίπτωση που το όνομα ενός ελεγκτή σχετίζεται

με χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει σαφή ένδειξη του χαρακτήρα του ελέγχου που έκανε ο ελεγκτής, αν έκανε, και το βαθμό της ευθύνης που αναλαμβάνει. Τα παραπάνω πρότυπα ελεγκτικής έχουν υιοθετηθεί επίσης από τα μέλη του Α.Ι.Ο.Λ. Η έκφραση «γενικώς παραδεκτά πρότυπα ελεγκτικής» που χρησιμοποιείται στις συνοπτικές εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται στον κατάλογο των παραπάνω δέκα προτύπων.

3.3.4 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Τα δέκα πρότυπα που έχει καθιερώσει η Εκτελεστική Επιτροπή Προτύπων Ελεγκτικής του Α.Ι.Ο.Λ. περιέχουν ασαφείς και υποκειμενικούς όρους όπως «επαρκής σχεδιασμός», «κατάλληλη αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου», «επαρκή-κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία» και «επαρκείς συμπληρωματικές υποσημειώσεις». Για να αποφασιστεί τι είναι κατάλληλο και επαρκές στις συγκεκριμένες συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται κάθε ελεγκτική εργασία πρέπει ο ελεγκτής να χρησιμοποιήσει την επαγγελματική του κρίση. Η ελεγκτική δεν μπορεί να περιοριστεί σε απλή μηχανική εργασία, η χρησιμοποίηση της επαγγελματικής κρίσεως του ελεγκτή έχει ζωτική σημασία σε αναρίθμητα θέματα που εμφανίζονται σε κάθε έλεγχο. Οποσδήποτε, η διαμόρφωση και δημοσίευση προσεκτικά διατυπωμένων προτύπων ελεγκτικής προσφέρει ανεκτίμητη βοήθεια στην ανύψωση του ποιοτικού επιπέδου της ελεγκτικής εργασίας, έστω κι αν κατά την εφαρμογή αυτών των προτύπων χρειάζεται και η επαγγελματική κρίση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ ΕΝΙΑΙΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ(Ε.Γ.Λ.Σ)

4.1.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Οι βασικές λογιστικές αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων, υπαγορεύουν πως τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως προκύπτουν από το συσχετισμό των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως με τα έξοδα που αντιστοιχούν στα έσοδα αυτά.

Συμβαίνει όμως πολλές φορές ορισμένες πράξεις που επιφέρουν αύξηση στα έξοδα ή τα έσοδα να μην έχουν ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση ή αντίθετα να έχουν ολοκληρωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έξοδα ή έσοδα, τα οποία όμως αφορούν την προσεχή ή ακόμη και προσεχείς χρήσεις. Για τους λόγους αυτούς, στο τέλος της χρήσεως, κατά την προσαρμογή των λογαριασμών προς τα πραγματικά δεδομένα της απογραφής, γεννάται η ανάγκη της δημιουργίας των καλούμενων μεταβατικών λογαριασμών ή, όπως επίσης λέγονται λογαριασμοί οριοθετήσεως των χρήσεων.

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

αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

Τέλος σημειώνουμε ότι οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού λειτουργούν κυρίως στο τέλος της χρήσεως. Οι χρονικές τακτοποιήσεις των αγορών, πωλήσεων, εξόδων και εσόδων, που γίνονται προκειμένου η επιχείρηση να καταρτίζει βραχύχρονες οικονομικές καταστάσεις γίνονται, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, με την χρησιμοποίηση του λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» και όχι με τη χρησιμοποίηση μεταβατικών λογαριασμών

4.1.1. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

A) ΕΝΝΟΙΑ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Ο νόμος, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού εμφανίζονται χωριστά :

Τα έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έξοδα προπληρωμένα).

Τα έσοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν επιτρέπεται ή καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών - απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Η διάταξη αυτή ως προς το σκέλος των εξόδων είναι εσφαλμένη, γιατί απομακρύνεται από την βασική αρχή της πραγματοποιήσεως των εξόδων, στην οποία στηρίζεται ολόκληρο το οικοδόμημα της εφαρμοζόμενης λογιστικής και υιοθετεί την ταμειακή αρχή της καταβολής του εξόδου. Το ορθό είναι ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που, με βάση τις ισχύουσες λογιστικές αρχές, πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, αλλά αφορούν επόμενες χρήσεις, έστω και αν οφείλονται (δεν απαιτείται οπωσδήποτε να είναι προπληρωμένα). Κλασσικό παράδειγμα, τα ετήσια ασφάλιστρα, όταν το ασφαλιστήριο συμβόλαιο καλύπτει και χρονική περίοδο της επόμενης χρήσεως και τα οποία κατά την λήξη της χρήσεως οφείλονται.

4.1.2. ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ

4.1.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.00

ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εξόδων που συναντώνται στην πράξη είναι οι προπληρωμένοι μισθοί, τα προπληρωμένα έξοδα (ενοίκια, ασφάλιστρα, κ.λπ.), η μη αναλωθείσα γραφική ύλη που παραμένει στην απογραφή, ενώ η αξία της βάρυνε, κατά την αγορά, τα έξοδα διοικήσεως, κ.λπ.

Η ανάπτυξη του παρόντος λογαριασμού σε υπολογαριασμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων (της ομάδας 6 και τον λογαριασμό 81), στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξη της.

Ο αναφερόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρεωθεί:

- είτε απευθείας κατά την καταβολή των εξόδων στη διάρκεια της χρήσεως,
- είτε στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, οι οποίοι είχαν προηγουμένως χρεωθεί με τα έξοδα που αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσεις,

Παράδειγμα:

Την 1.4.2007 η επιχείρηση κατέβαλε τα ετήσια ασφάλιστρα τον εργοστασίου της, που αφορούν περίοδο 1.4.2007 - 31.3.2008 και ανέρχονται σε 600€. Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός μπορεί να χρεωθεί κατά την καταβολή με δύο τρόπους:

α' τρόπος (Κατά την καταβολή):

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	450
62.02 Ασφάλιστρα	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	150
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	600

β' τρόπος

κατά την καταβολή:

62. Παροχές τρίτων	600.000
62.05 Ασφάλιστρα	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	600.000
38.00 Ταμείο	

Στη συνέχεια ή στο τέλος της χρήσεως:

36. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	150.000
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
62 Παροχές τρίτων	
62.05 Ασφάλιστρα	150.000

Την επόμενη χρήση, που τα ασφάλιστρα θα καταστούν δεδουλευμένα, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 62.05 με πίστωση του 36.00.62.05, ο οποίος και εξισώνεται.

Σημειώνεται ότι ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρεώνεται και με ποσά οριστικών και εκκαθαρισμένων εξόδων της χρήσεως, τα οποία όμως έξοδα πρόκειται να καλυφθούν από έσοδα που θα καταστούν οριστικά και θα εισπραχθούν στην επομένη χρήση, όπως συμβαίνει λ.χ. με ορισμένες επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στην επιχείρηση για την κάλυψη λειτουργικών της δαπανών

4.1.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.01

ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που είναι βέβαια, οριστικά και ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων. Την επόμενη χρήση που τα έσοδα αυτά θα καταστούν απαιτητά τα καταχωρημένα στο μεταβατικό λογαριασμό 36.01 ποσά, μεταφέρονται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών - απαιτήσεων και ο λογαριασμός αυτός και οι υπολογαριασμοί του εξισώνονται.

Τονίζεται με έμφαση ότι τα καταχωρημένα στον παρόντα μεταβατικό λογαριασμό έσοδα πρέπει να είναι πραγματοποιημένα, δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή απλώς να πιθανολογείται η πραγματοποίησή τους, γιατί τότε θα πρόκειται περί προβλέψεων εσόδων, οι οποίες, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας που και νομοθετικά καθιερώνεται στη χώρα μας, απαγορεύονται

Τυχόν μικρό-υπόλοιπα που απομένουν στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού μεταφέρονται αν είναι χρεωστικά στη χρέωση του 82.00.07 «χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.01» και αν είναι πιστωτικές

στην πίστωση του 82.01.07 «πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογαριασμού 36.01. Συνηθισμένη περίπτωση εισπρακτέων εσόδων αποτελούν οι δουλευμένοι και μη απαιτητοί κατά το τέλος της χρήσεως, τόκοι των προθεσμιακών καταθέσεων

4.1.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.02

ΑΓΟΡΕΣ ΥΠΟ ΠΑΡΑΛΑΒΗ

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

Το Ε.Γ.Α.Σ για τη λειτουργία του προκείμενου λογαριασμού ορίζει ότι: «σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό κατ με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση τον υπολογαριασμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λογαριασμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.

Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές». Εννοείται ότι η αντιμετώπιση αυτή είναι εσφαλμένη στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει αποκτήσει την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών. Κατά τη γνώμη μας, ο λογαριασμός πρέπει να χρεώνεται όχι μόνο στο τέλος, αλλά και στη διάρκεια της χρήσεως, στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αποκτά την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών, διότι από του χρονικού σημείου της αποκτήσεως της κυριότητας αυτών, η επιχείρηση φέρει και τους σχετικούς κινδύνους. Κατά τη γνώμη μας, επίσης, στις περιπτώσεις αυτές ο σχολιαζόμενος λογαριασμός έπρεπε να εμφανίζεται στον ισολογισμό στην

κατηγορία των αποθεμάτων και τα υπό διαμετακόμιση αποθέματα να αποτιμώνται όπως και τα κατεχόμενα από την επιχείρηση αποθέματα.

Την παραπάνω προβλεπόμενη από το Ε.Γ.Λ.Σ ρύθμιση υιοθετεί ο Κ.Β.Σ και με το άρθρο 17 § 3 ορίζει ότι: «στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας και στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε μεταβατικούς λογαριασμούς, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών».

Παράδειγμα:

Έστω ότι ο έμπορος Α εισάγει καφέ από τη Βραζιλία και έστω ότι στις 20/12 φορτώθηκε για λογαριασμό τον καφέ τιμολογιακής αξίας αγοράς ευρώ 10.000. Η επιχείρηση, μέχρι το τέλος της χρήσεως, δεν παρέλαβε τον καφέ, παρέλαβε όμως το τιμολόγιο του προμηθευτή.

θα γίνουν οι εγγραφές:

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ	10.000	
36.02 Αγορές υπό παραλαβή		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		10.000

(Κατά την παραλαβή του καφέ στη νέα χρήση:)

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.01 Αγορές χρήσης	10.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.00 Φ.Π.Α 19%	1900	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ		
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
36.02 Αγορές υπό παραλαβή		10.000
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		1900

4.1.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.03

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ

Στο λογαριασμό αυτόν, στο τέλος της χρήσεως, καταχωρούνται τα ποσά που η επιχείρηση δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία ποσά δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δηλ, δεν έχουν περιέλθει στην κατοχή της τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια των προμηθευτών της και συνεπώς δεν είναι σκόπιμη η χρέωση τον οικείου λογαριασμού του προμηθευτή.

Η χρέωση τον σχολιαζόμενου λογαριασμού γίνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των αποθεμάτων («αγορές χρήσεως» ή «εκπτώσεις αγορών»). Στην επόμενη χρήση που η επιχείρηση θα λάβει τα πιστωτικά τιμολόγια θα χρεώσει τους προμηθευτές της και θα πιστώσει τον εξεταζόμενο λογαριασμό. Τα τυχόν απομείνοντα μικροϋπόλοιπα τα μεν χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00.08, τα δε πιστωτικά στην πίστωση του λογαριασμού 82.01.08

Εάν ο προμηθευτής εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο με ημερομηνία της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αγορές, η αγοράστρια επιχείρηση χρεώνει απευθείας το λογαριασμό του προμηθευτή με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών αποθεμάτων : «αγορές χρήσεως» ή «εκπτώσεις αγορών», οπότε δεν απομένει έδαφος χρησιμοποίησεως του παραπάνω μεταβατικού λογαριασμού 36.03. Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί, στο τέλος της χρήσεως, μόνο στην περίπτωση που, κατά παράβαση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, ο προμηθευτής εκδώσει για τις Εκπτώσεις πιστωτικό τιμολόγιο, όχι στη χρήση που έγιναν οι αγορές, αλλά στην επόμενη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, στο τέλος της χρήσεως που έγιναν οι αγορές, η αγοράστρια επιχείρηση υπολογίζει τις εκπτώσεις που δικαιούται και μειώνει το κόστος των αγορών της με χρέωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού. Ο χειρισμός αυτός μπορεί, φρονούμε, να συγχωρηθεί φορολογικά, εφόσον οι καταχωρούμενες στον παρόντα λογαριασμό εκπτώσεις αντιμετωπιστούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αγορές ως λογιστική διαφορά προσαυξάνουσα τα

φορολογητέα κέρδη της χρήσεως αυτής και στη δήλωση φορολογίας της επόμενης χρήσεως, οπότε και θα εκδοθεί το πιστωτικό τιμολόγιο, ως λογιστική διαφορά προσαυξάνουσα τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως αυτής. Γεννώνται όμως ερωτήματα ως προς την ορθότητα του χειρισμού αυτού στην περίπτωση που, στο τέλος της χρήσεως, υπάρχουν απώλητα αποθέματα για τα οποία υπολογίστηκαν εκπτώσεις.

4.1.3. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 36 ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία με ομώνυμο τίτλο αναλυμένοι ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ 36	ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ (ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ)
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	Με ομώνυμο Τίτλο
36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	Με ομώνυμο Τίτλο
36.02 Αγορές υπό παραλαβή	Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού
36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό	Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Παρατηρούμε σχετικά ότι οι λογαριασμοί αυτοί, εφόσον αφορούν την επόμενη χρήση είναι λογαριασμοί κυκλοφορούντος ενεργητικού (αγορές υπό παραλαβή, έσοδα εισπρακτέα, κ.λπ.) και εφόσον αφορούν τη μεθεπόμενη χρήση είναι λογαριασμοί του πάγιου ενεργητικού.

Σε περίπτωση ανάλυσεως των οικονομικών καταστάσεων, οι λογαριασμοί 36.00 και 36.01 πρέπει να αντιμετωπίζονται ως βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, ο

λογαριασμός 36.02 «αγορές υπό παραλαβή» ως αποθέματα και ο λογαριασμός 36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό» ως στοιχείο μειωτικό του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού «προμηθευτές».

4.2. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

4.2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Για μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού, το Ε.ΓΛΣ αναφέρει ότι, «όπως και οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

Βάση του νόμου 2190/1920, σύμφωνος με το Ε.ΓΛΣ, ορίζεται, ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού εμφανίζονται χωριστά :
τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έσοδα προεισπραγμένα),
και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τη κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς μέσα σ' αυτήν, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε τέτοιους λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού ,όπως και του ενεργητικού, χρησιμοποιούνται στο τέλος της χρήσεως. Οι χρονικές τακτοποιήσεις των εξόδων, των εσόδων, των αγορών και των πωλήσεων στη διάρκεια της χρήσεως, για την κατάρτιση βραχυπρόθεσμων οικονομικών καταστάσεων, γίνονται, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, με τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής και όχι των μεταβατικών λογαριασμών.

4.2.2. ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ

4.2.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.00

ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, τα οποία όμως αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εσόδων είναι τα προεισπραγμένα ενοίκια ακινήτων, δικαιωμάτων και γενικά τα προεισπραγμένα έσοδα.

Η ανάπτυξη του παρόντος λογαριασμού σε υπολογαριασμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη της αναπτύξεως των λογαριασμών εσόδων (της ομάδας 7 και του λογαριασμού 81), στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα χρήση, αμέσως μετά την έναρξή της.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να πιστωθεί:
είτε απευθείας κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια της χρήσεως,
είτε στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των οικείων λογαριασμών εσόδων που είχαν πιστωθεί κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια αυτής.

Παράδειγμα:

- Την 1/11/2007 η επιχείρηση εισέπραξε από τον μισθωτή Γ. Γεωργίου τα ενοίκια του ακινήτου της ευρώ 1.230 σχολιαζόμενος λογαριασμός μπορεί να πιστωθεί:

κατά την είσπραξη:

38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο	1.200
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	
75.05 Ενοίκια κτιρίων	200
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
56.00 Έσοδα επόμενων	
ΧΡΗΣΕΩΝ	1.000
56.00.7505 Ενοίκια κτιρίων	

Στο τέλος της χρήσης:

75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	1.000
75.05 Ενοίκια κτιρίων	
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων	1.000
56.00.705 Ενοίκια κτιρίων	

4.2.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.01

ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, δηλαδή τα έξοδα που κατέστησαν δουλευμένα στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν καταβλήθηκαν (πληρώθηκαν) μέσα σ' αυτήν και τα οποία, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους. Για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο τα έξοδα αυτά να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων. Τις υποχρεώσεις αυτές η πράξη εμφανίζει συνήθως με τον τίτλο «πληρωτέα (ή οφειλόμενα) έξοδα». Τονίζεται ότι τα ποσά που καταχωρούνται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού συνιστούν υποχρεώσεις της επιχειρήσεως οριστικές και εκκαθαρισμένες και συνεπώς δεν πρόκειται για προβλέψεις εξόδων, οι οποίες, όπως είναι γνωστό, περικλείουν αβεβαιότητα. Απλώς οι υποχρεώσεις αυτές δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητές από τους δικαιούχους. Οι υποχρεώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι απαιτητές από τους δικαιούχους, καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων λ.χ. στους οικείους υπολογαριασμούς του 50 «προμηθευτές» ή του 53 «πιστωτές διάφοροι»

Παράδειγμα:

Έστω ότι οι αμοιβές τον ημερομίσθιου προσωπικού καταβάλλονται κάθε Παρασκευή και ότι η τελευταία ημέρα της χρήσεως (31/12/2007) συμπίπτει να είναι Τετάρτη. Η μισθοδοτική κατάσταση θα εξοφληθεί την Παρασκευή 2/1/2008 και συνεπώς η δαπάνη των τριών ημερομισθίων (Δευτέρας, Τρίτης και Τετάρτης) πρέπει να βαρύνει τη χρήση 2007, γιατί η εργασία πραγματοποιήθηκε κατ' αυτήν. Αν οι αποδοχές των δύο ημερών ανέρχονται σε ευρώ 1.000 και οι ανάλογες εργοδοτικές εισφορές σε ευρώ 200 θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές: κατά την 31/12/2007:

60 ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.01 Αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	1.000
---------------------------------------	-------

60.04 Εργοδοτικές εισφορές	200
----------------------------	-----

και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού

56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)	.1.200
---	--------

56.01.6001 Αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού	1.000
--	-------

56.01.6004 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις	200
--	-----

ημερομισθίου προσωπικού

Κατά την επόμενη χρήση γίνεται κανονική καταχώριση της μισθοδοτικής καταστάσεως και ταυτόχρονα αντιλογισμός της παραπάνω εγγραφής.

4.2.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.02

ΑΓΟΡΕΣ ΥΠΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ

Κατά το Ε.ΓΛΣ στο λογαριασμό αυτόν «παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα άλλα δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών».

Ως προς τον τρόπο λειτουργίας του σχολιαζόμενου λογαριασμού, το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τα εξής:

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται γίνεται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά δεν περιέρχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται με πίστωση του σχολιαζόμενου μεταβατικού λογαριασμού 56.02. Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό». Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων, καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η εγγραφή τακτοποιήσεως γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Λαμβανομένου υπόψη ότι κατά τον Κ.Β.Σ το τιμολόγιο πώλησεως εκδίδεται «το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων», ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρησιμοποιείται μόνο στη διάρκεια της χρήσεως. Δεν απομένει, συνεπώς, έδαφος λειτουργίας του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως, αφού όλα τα παραληφθέντα μέσα στη χρήση αγαθά πρέπει να τιμολογηθούν και συνεπώς με την αξία τους θα πιστωθούν οι λογαριασμοί των προμηθευτών. Σημειώνεται πάντως ότι για τη χρονική τακτοποίηση των αγορών στη

διάρκεια της χρήσεως, το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει, στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, τη χρησιμοποίηση υπολογαριασμών του λογαριασμού 58 και , στα πλαίσια της αναλυτικής λογιστικής, τη χρησιμοποίηση υπολογαριασμών του 91 «ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων»

4.2.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.03

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι οφειλόμενες από την επιχείρηση προς πελάτες της εκπτώσεις επί των πωλήσεων της χρήσεως, το ακριβές ύψος των οποίων δεν είναι γνωστό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και, για το λόγο αυτόν, δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη ή πίστωση των λογαριασμών των πελατών με τα ποσά των εκπτώσεων αυτών. Ο λογαριασμός πιστώνεται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων αντίθετων λογαριασμών εσόδων (π.χ. των λογαριασμών 70.98 «πωλήσεις εμπορευμάτων -εκπτώσεις πωλήσεων» ή 71.98 «πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών - εκπτώσεις πωλήσεων») με τα ποσά των εκπτώσεων που η επιχείρηση υποχρεούται να χορηγήσει στους πελάτες της. Όταν κατά την επόμενη χρήση οι εκπτώσεις αυτές οριστικοποιηθούν, μεταφέρονται από το σχολιαζόμενο λογαριασμό στην πίστωση των οικείων προσωπικών λογαριασμών των δικαιούχων πελατών. Τα μικροϋπόλοιπα που ενδεχομένως θα απομείνουν στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται αν είναι χρεωστικά στο λογαριασμό 82.00.10 και να είναι πιστωτικά στο λογαριασμό 82.01.10

Νόμιμο δικαιολογητικό για τις χορηγούμενες εκπτώσεις είναι το πιστωτικό τιμολόγιο (αθεώρητο) που εκδίδει η πωλήτρια επιχείρηση. Ο Κ.Β.Σ δεν καθορίζει το χρόνο εκδόσεως του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εκπτώσεων.

Εάν η πωλούσα επιχείρηση εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο με ημερομηνία της χρήσεως στην οποία έγινε η πώληση, με βάση το τιμολόγιο αυτό χρεώνεται ο αρμόδιος λογαριασμός των πωλήσεων ή ο αντίθετος των πωλήσεων «εκπτώσεις πωλήσεων»,

με πίστωση απευθείας τον προσωπικού λογαριασμού του πελάτη, οπότε δεν απομένει έδαφος χρησιμοποίησε τους σχολιαζόμενου λογαριασμού 56.03.

Ο σχολιαζόμενος μεταβατικός λογαριασμός είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί στο τέλος της χρήσεως μόνο αν, κατά παράβαση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, η πωλήτρια επιχείρηση εκδώσει το πιστωτικό τιμολόγιο, για τις οφειλόμενες από αυτήν εκπτώσεις, όχι στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις, αλλά στην επόμενη χρήση. Η ενέργεια αυτή δυνατό, φρονούμε, να συγχωρηθεί φορολογικά μόνο εάν οι υπολογιζόμενες και καταχωρούμενες στον παρόντα λογαριασμό εκπτώσεις επί πωλήσεων αντιμετωπιστούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως στην οποία έγιναν οι πωλήσεις ως λογιστική διαφορά προσαυξητική των φορολογητέων κερδών της χρήσεως αυτής και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επόμενης χρήσεως, οπότε και θα εκδοθεί το πιστωτικό τιμολόγιο, ως λογιστική διαφορά μειωτική των φορολογητέων κερδών της χρήσεως αυτής.

Ο Φ.Π.Α. εκπίπτει κατά το χρόνο καταχωρήσεως στα βιβλία του πιστωτικού τιμολογίου, εφόσον αυτό εκδόθηκε από την πωλήτρια επιχείρηση και καταχωρήθηκε στα βιβλία της μέσα στις νόμιμες προθεσμίες, δηλαδή μέσα στις προθεσμίες που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Παράδειγμα:

Η εμπορική επιχείρηση «Ω», με βάση τη σύμβαση που έχει υπογράψει με τον πελάτη «Ψ», υποχρεούται να χορηγήσει σ' αυτόν έκπτωση λόγω τζίρου που πραγματοποίησε στη χρήση 2007 ευρώ 30.000. Για την έκπτωση αυτήν η «Ω» εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο με ημερομηνία της επόμενης χρήσεως 2008.

Η «Ω» στο τέλος της χρήσεως 2007, θα διενεργήσει την εγγραφή:

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	30.000	
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων		
53 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού		30.000
56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό		

Όταν στην επόμενη χρήση ο «Ω» εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο θα προβεί στην εγγραφή:

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	30.000	
56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό		
30 Πελάτες		30.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.XX Πελάτης «Ψ»		

4.2.2.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 56.90

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟ

Ο λογαριασμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α η οποία απευθύνεται στις τεχνικές επιχειρήσεις και στην οποία, σχετικά με το σχολιαζόμενο λογαριασμό, αναφέρεται ότι:

«.....Προκειμένου περί πωλήσεως ημιτελούς κτιρίου (ή διαμερίσματος ή ορόφου), με βάση το καταρτιζόμενο συμβολαιογραφικό έγγραφο (οριστικό ή προσύμφωνο) χρεώνεται, με το συνολικό (πραγματικό) αντίτιμο της πωλήσεως, ο λογαριασμός 30 «πελάτες» (και οι σχετικοί υπολογαριασμοί του), με πίστωση του

λογαριασμού 56 «μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού» και τού δευτεροβάθμιου 56.90 «πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό», ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες (κατά οικοδομή, κλπ). Από το μεταβατικό λογαριασμό αυτόν γίνονται, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, οι μεταφορές των αναλογούντων ποσών στους οικείους υπολογαριασμούς του 71 «πωλήσεις προϊόντων (ανεγειρόμενων οικοδομών)». Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις πωλήσεως έτοιμων κτιρίων ή διαμερισμάτων, δεν χρησιμοποιούνται οι μεταβατικοί λογαριασμοί».

4.2.3. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 56 ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Οι υπολογαριασμοί του 56 εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία του παθητικού με τον τίτλο «μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού», ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ 56	ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ (ΠΑΘΗΤΙΚΟ)
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων	Με ομώνυμο τίτλο
56.01 Έξοδα χρήσης δουλευμένα	Με ομώνυμο τίτλο
56.02 Αγορές υπό τακτοποίηση	Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί
56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό	Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί
56.90 Εκπτώσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό	Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί

Σημειώνεται ότι:

Πρώτον ,σύμφωνα με το άρθρο 42ε του ν.2190/1920, «όταν το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν μέσα σ' αυτήν, είναι σημαντικό, γίνεται σχετική ανάλυση στο προσάρτημα»,

Δεύτερον , σύμφωνα με το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ, οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εμφανίζονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο τέλος του παθητικού. Εντούτοις, οι λογαριασμοί αυτοί, στο μέτρο που αφορούν την επόμενη χρήση, είναι λογαριασμοί βραχυπρόθεσμου παθητικού και στο μέτρο που αφορούν την μεθεπόμενη χρήση είναι λογαριασμοί του μακροπρόθεσμου παθητικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(Δ.Λ.Π)

5.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΠΕΡΙ Δ.Λ.Π

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) είναι κανόνες διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Τα Δ.Λ.Π επίσης καθορίζουν τους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, με τους οποίους ποσοτικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα της, και κατ' επέκταση, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης.

Τα Δ.Λ.Π. έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία συστήθηκε το 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Αγγλίας, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Η επιτροπή (IASB) είναι ένα ανεξάρτητο, αυτοδιοικούμενο σώμα, που αποτελείται από αντιπροσωπείες 143 επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων, από 103 χώρες. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει μόνο παρατηρητές οι οποίοι αποδέχονται τα προτεινόμενα λογιστικά πρότυπα. Οι εργασίες της IAS διεξάγονται από ένα Συμβούλιο που αποτελείται από αντιπροσωπείες 13 χωρών και 4 οργανώσεων κατ' ανώτατο όριο.

Θεωρείται απαραίτητη η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. για να βελτιωθεί η ποιότητα και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, να υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συκρίσιμότητας των εκθέσεων και να αυξηθεί η χρησιμότητά τους παγκοσμίως. Μέχρι σήμερα κάθε χώρα έχει τη δική της νομοθεσία, που ρυθμίζει τον τρόπο οικονομικών αποτίμησης των εταιριών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο τύπου όσο και περιεχομένου μεταξύ των λογιστικών προτύπων των

περισσότερων χωρών. Αυτές οι διαφορές οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών καθώς και στο γεγονός ότι κάθε χώρα λαμβάνει υπόψη της τις ανάγκες των χρηστών κατοίκων της, όταν θεσπίζει εθνικές διατάξεις.

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να είναι αξιόπιστα και να τυγχάνουν γενικής αποδοχής. Για να επιτευχθεί αυτό η επιτροπή πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τους εκδότες των εθνικών λογιστικών προτύπων και η δομή της πρέπει να αντανακλά το διεθνές περιβάλλον και να μην βασίζεται σε οποιοδήποτε εθνικό μοντέλο. Η επιτροπή λαμβάνει γνώση των λογιστικών προτύπων που ήδη έχουν εκδοθεί σε κάθε θέμα και δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή, προσπαθώντας να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Τα πρότυπα έχουν ως κύριο στόχο την προστασία του επενδυτή και είναι περισσότερο λεπτομερή από τις λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Από το 1996 μέχρι σήμερα η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχουν προβεί σε σταδιακή και σε βάθος αναθεώρηση και ανάπτυξη των εν λόγω προτύπων. Εκτός αυτού, το 1999 η ΊΑ οριστικοποίησε τα πρότυπα που αποτελούν το βασικό πυρήνα και είχαν συμφωνηθεί με το Διεθνή Οργανισμό Χρηματιστηριακών Συναλλαγών (INTERNATIONAL ORGANISATION OF SECURITIES COMMISSIONS-IOSCO).

Τα Δ.Λ.Π αποτελούν ένα περιεκτικό και σταθερό, από εννοιολογική άποψη, σύνολο προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προσαρμοσμένο ειδικά στις ανάγκες των διεθνών επιχειρηματικών κύκλων.

Οι σκοποί της Επιτροπής (IASB) είναι:

- α) να διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους
- β) να εργάζεται για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών.

Η επιτροπή έχει την πλήρη και απόλυτη αυτονομία ώστε να θέτει και να εκδίδει λογιστικά πρότυπα, χωρίς όμως να έχει και τη δύναμη να επιβάλλει διεθνή συμφωνία ή να απαιτεί συμμόρφωση προς αυτά εφόσον δεν υπερισχύουν τοπικούς κανόνες. Πολλές χώρες έχουν ήδη αποδεχτεί τα Δ.Λ.Π. και πολλές εταιρίες προετοιμάζονται

για να δημοσιεύσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με αυτά. Τα περισσότερα

χρηματιστήρια του κόσμου αποδέχονται τις οικονομικές καταστάσεις εταιριών που δημοσιεύονται με βάση τα Δ.Λ.Π. και ο Διεθνής Οργανισμός Χρηματιστηριακών Συναλλαγών (IOSCO) συνέστησε το 2000 την αποδοχή χρεογράφων των εταιριών που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π.

Ο οργανισμός αυτός έχει ως μέλη του επόπτες των κεφαλαιαγορών από όλο τον κόσμο, οι οποίοι συνεργάζονται για να προάγουν υψηλότερης ποιότητας πρότυπα με σκοπό τη διατήρηση της αγοράς σε ικανοποιητικά επίπεδα και την αποτελεσματική επιτήρηση των διεθνών συναλλαγών χρεογράφων. Ο Οργανισμός εξετάζει διαρκώς τη συμβατότητα των Δ.Λ.Π. ώστε να καθίσταται εφικτή η εισαγωγή των πολυεθνικών εταιριών που τα εφαρμόζουν στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Μερικές χώρες ωστόσο, όπως οι ΗΠΑ και ο Καναδάς δεν αποδέχονται ακόμα στα χρηματιστήριά τους, εταιρίες που δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία μόνο με βάση τα Δ.Λ.Π.

Η Επιτροπή (IASC) έχει μέλη τα οποία υποστηρίζουν τους σκοπούς της επιτροπής, αναλαμβάνοντας τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

- α) να δημοσιεύουν στις αντίστοιχες χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της επιτροπής
- β) να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν από κάθε ουσιώδη άποψη τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
- γ) να πείθουν τις Κυβερνήσεις, τα όργανα λογιστικής τυποποίησης, τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη, και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
- δ) να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι εάν οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη
- ε) να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π., διεθνώς.

Η Ελλάδα είναι μέλος της Επιτροπής Δ.Λ.Π. και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) ως ιδρυτικό μέλος τόσο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS-IFAC) όσο και της Επιτροπής Δ.Λ.Π. ανέλαβε την υποχρέωση να εισάγει, να μεταφράσει, να εκδώσει και να επιδιώξει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., στην Ελλάδα.

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς, για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) και την (υποχρεωτική) εφαρμογή τους από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες, αποκάλυψαν ότι παραμένουν ακόμη άγνωστα για τις περισσότερες εταιρίες, και ότι είναι ανέτοιμες να τα εφαρμόσουν βραχυπρόθεσμα. Όμως, οι ελληνικές πολυεθνικές ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των νέων προτύπων, που ήδη εφαρμόζουν, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές εταιρίες χρησιμοποιούν ήδη τα Δ.Λ.Π. Παρά ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα Δ.Λ.Π, δημιουργεί δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυση για τις ελάχιστες εκείνες μεγάλες που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση δηλ. τα Δ.Λ.Π και τα ελληνικά πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π, όταν επεκταθεί σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους, ενδεχόμενα να αλλάξει την πιστοληπτική ικανότητα αρκετών εταιριών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούν προβλέψεις για επισφαλείς κατά πολύ μικρότερες αυτών που θα υποχρεωθούν να κάνουν με βάση τα Δ.Λ.Π. Χωρίς αμφιβολία, τα Δ.Λ.Π, που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες εταιρίες (καταρχήν), αλλά και για τις εκτός χρηματιστηρίων μακροπρόθεσμα, θα αλλάξουν κατά πολύ την εικόνα των εταιριών, όπως αυτή εμφανίζεται μέχρι σήμερα με τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα χρήσεως που καταρτίζονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.. Συγκλίνουσες είναι οι πληροφορίες που αναφέρουν ότι:

Τα Δ.Λ.Π θα αποκαλύψουν περισσότερο την τρέχουσα αξία των εταιριών, και όχι αυτήν που προκύπτει με βάση τις αποσβέσεις παγίων και αποτιμήσεις χαρτοφυλακίου που ακολουθούν οι ελληνικές εισηγμένες. Επίσης «Ευνοημένες» θα βγουν εταιρίες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις «αφανείς αξίες» που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιριών. Ωστόσο, για να επιβεβαιωθεί μια τέτοια εκτίμηση - που θα ανεβάσει την αξία των αναπόσβεστων παγίων - θα χρειασθεί να υπάρξουν αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της

τρέχουσας αξίας των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

Για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π θα πρέπει να γίνει μετάβαση από τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης Νο.1, το οποίο αφορά στην πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Κατά τα Δ.Λ.Π, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αποτελούν ένα ενιαίο και αδιάσπαστο σύνολο, η αποσπασματική δημοσιοποίηση του οποίου δεν είναι επιτρεπτή.

Οι οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π, είναι πέντε:

Ισολογισμός, όπου παρατίθενται οι ομαδοποιημένες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη χρονική στιγμή.

Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή Λογαριασμός Κερδών-Ζημιών, όπου παρατίθενται ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη περίοδο χρόνου.

Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσης, όπου παρατίθενται οι αυξήσεις (νέα κεφάλαια, μη διανεμηθέντα κέρδη κλπ.) και οι μειώσεις (μερίσματα κλπ.) της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη περίοδο χρόνου.

Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπου παρατίθενται οι εισπράξεις και πληρωμές της επιχείρησης.

Προσάρτημα (ή Σημειώσεις), όπου παρατίθενται υποχρεωτικά επεξηγηματικό υλικό, συμπληρωματικοί πίνακες, σωρεία πρόσθετων στοιχείων και πληροφοριών, και άλλες καταστάσεις που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να περιλαμβάνει γνωστοποιήσεις σχετικά με τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που επηρεάζουν την επιχείρηση, καθώς και με τυχόν πόρους και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό. Επίσης, μπορεί να παρέχονται πληροφορίες για τους γεωγραφικούς και επιχειρηματικούς τομείς και για το αποτέλεσμα της μεταβολής των τιμών στην επιχείρηση.

5.1 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΙ Δ.Λ.Π: ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΣ ,ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ

Κατά το μεγαλύτερο μέρος τους οι μεταβατικοί λογαριασμοί λειτουργούν και παρακολουθούνται ,από επιχειρήσεις που τηρούν διεθνή λογιστικά πρότυπα ,με τον ίδιο τρόπο που παρακολουθούνται και από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σημαντικό είναι όμως να αναφέρουμε τις διαφοροποιήσεις που επιφέρουν τα Δ.Λ.Π στην εμφάνιση των μεταβατικών λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεως που τηρούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ,αλλά και με ποια Δ.Λ.Π γίνεται η παρακολούθηση των λογαριασμών αυτών.

Παρακάτω με την προσάρτηση πινάκων ,γίνεται προσπάθεια να δοθεί μια εικόνα της αντιστοιχίας των μεταβατικών λογαριασμών με τα Δ.Λ.Π αλλά και με τον τρόπο εμφάνισης τους στις οικονομικές καταστάσεις :

-Αντιστοιχία Μεταβατικών Λογαριασμών Ενεργητικού:

ΟΜΑΔΑ 3: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ **Αρμόδι ο Δ.Λ.Π** **Σκοπός κατοχής - Αποτίμηση** **Εμφάνιση στον ισολογισμό**

36.00	Έξοδα επόμενων χρήσεων	Δ.Λ.Π 39		«Προκαταβολές»
36.01	Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	Δ.Λ.Π 18 & 39	Εφόσον η απαίτηση είναι βραχυπρόθεσμη αποτιμάται στο λογιστικό της υπόλοιπο όπως τα «αποθέματα»	Κατά περίπτωση: Πελάτες ή «Λοιπές απαιτήσεις»
36.02	Αγορές υπό παραλαβή	Δ.Λ.Π 2		«Αποθέματα»
36.03	Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό	Δ.Λ.Π 2	Σε μείωση των υποχρεώσεων προς προμηθευτές	«Προμηθευτές»
36.90	Έξοδα παραγωγής σε εξέλιξη για λογ/μο τρίτων (φασόν)	Δ.Λ.Π 39 & 2	--	«Πελάτες»

-Αντιστοιχία Μεταβατικών Λογαριασμών Παθητικού

**56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**

Αρμόδιο
Δ.Λ.Π

Σκοπός κατοχής -
Αποτίμηση

Εμφάνιση
στον
ισολογισμό

56.00	Έσοδα επόμενων χρήσεων	Δ.Λ.Π 18 & 39		«Λοιπές υποχρεώσεις»
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)	Δ.Λ.Π 39	Πρόκειται περί υποχρεώσεων και καταχωρούνται στον ισολογισμό στο ανεξόφλητο υπόλοιπό τους.	«Λοιπές υποχρεώσεις»
56.02	Αγορές υπό τακτοποίηση	Δ.Λ.Π 2, 39	Εμφανίζει υποχρέωση προς προμηθευτές	«Προμηθευτές»
56.03	Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό	Δ.Λ.Π 2, 18, 39	Εμφανίζει εκπτώσεις επί των πωλήσεων της επιχείρησης που οφείλονται στους πελάτες της. Καταχωρείται στον ισολογισμό μειωτικά του λογαριασμού «Πελάτες»	«Πελάτες»
56.90	Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό	Δ.Λ.Π 18	Καταχωρείται στον ισολογισμό μειωτικά του λογαριασμού «Πελάτες»	«Πελάτες»

Όπως παρατηρούμε στους παραπάνω πίνακες οι μεταβατικοί λογαριασμοί και υπολογαριασμοί παρακολουθούνται από τα Δ.Λ.Π αριθμός 2(Αποθέματα) , Δ.Λ.Π αριθμός 18(Έσοδα) και Δ.Λ.Π αριθμός 39(Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση), και όχι κατ' ανάγκην μεμονωμένα αλλά και με συνδυασμούς Δ.Λ.Π.

5.1.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: Αποθέματα

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε μείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από: τα έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών χρηματοοικονομικά μέσα και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από: Παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

Επίσης από
Διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους

στην εύλογη αξία από μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

5.1.2.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18: Έσοδα

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου

καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα: από την πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, και την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις, δεν εξετάζονται από αυτό το Πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής έργων, όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π 11 "συμβάσεις κατασκευής έργων".

Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- (I) τόκοι - καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,
- (II) δικαιώματα εκμετάλλευσης - καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και
- (III) μερίσματα - διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από: συμφωνίες μισθώσεων ,μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης ,ασφαλιστήρια συμβόλαια ,μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους ,μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ,και τέλος αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα.

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου συναλλάγματος. Συνεπώς όταν η εισροή των μετρητών αναβάλλεται, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Έτσι, όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα επιτόκιο που προσδιορίζεται, είτε με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο πιστωτικό στοιχείο, είτε με το επιτόκιο που καταλήγει σε αξία πώλησης του αγαθού τέτοια, ως αν αυτή γινόταν μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ες έσοδο τόκου.

5.1.3.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39:

Χρηματοπιστωτικά μέσα.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Τα Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει έξοδα αγοράς ή πληρωμής.

Η Αναγνώριση (καταχώρηση) των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον Ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Στον ενοποιημένο Ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την Τράπεζα.

(I) Εμπορικό χαρτοφυλάκιο : για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε τρέχουσες αξίες με λογισμό της υπέρ(ή υπό)αξίας στα Αποτελέσματα χρήσης.

(II) Διακρατηθέντα έως τη λήξη : όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους . αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.

(III) Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την Τράπεζα (όχι εμπορικά) : αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης μείον μειώσεις για τυχόν απώλειες αξίας από προβλήματα εισπραξιμότητας.

(IV) Διαθέσιμα- προς - πώληση : όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπέρ(υπό)αξία δύναται να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είτε στα Αποτελέσματα χρήσης.

Το Δ.Λ.Π 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 27 ΚΑΙ 28.

5.1.4.ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20:Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων. Δεν έχει όμως εφαρμογή για τα ειδικότερα προβλήματα που προκύπτουν από τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των τιμών, για την κρατική υποστήριξη με τη μορφή πλεονεκτημάτων, όπως φορολογικές απαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις και μειωμένους συντελεστές φόρου, για την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μίας επιχείρησης και για τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη Γεωργία, που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π.41.

Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π) οι επιχορηγήσεις δεν είναι τίποτε άλλο παρά έσοδο για τις επιχειρήσεις και πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμό καθαρής θέσεως, ενώ σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 το ποσό της επιχορήγησης καταχωρείται στο Λογαριασμό 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού». Άλλη μια σημαντική διαφορά είναι ότι βάσει Δ.Λ.Π δεν επιτρέπεται η εμφάνιση μερισμάτων προτεινόμενης διανομής. Γι' αυτά δεν γίνεται εγγραφή, αλλά είτε γνωστοποιούνται μέσα από το προσάρτημα είτε περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση. Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8, ένα γεγονός δεν καθορίζεται ως έκτακτο από τη φύση του, αλλά από τη σχέση του με την εταιρία. Επισημαίνοντας ότι με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ένα γεγονός δεν χαρακτηρίζεται έκτακτο από τη φύση του, αλλά από τη σχέση του με την εταιρία, καθώς και τη δύσκολη μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και κατανοώντας ότι τα Δ.Λ.Π δεν είναι απολιθωμένοι κανόνες

λογιστικών αρχών μεθόδων, αλλά ένα σύνολο κανόνων που διαρκώς προσαρμόζεται και συγχρόνως ανανεώνεται, είμαστε υποχρεωμένοι να παρακολουθούμε συνεχώς τις εξελίξεις, με δεδομένο ότι η χώρα μας έχει ήδη εισέλθει στο πεδίο εφαρμογής τους. Γι αυτό χρειάζεται προσεκτική αντιμετώπιση των Δ.Λ.Π σε σχέση με τη νομοθεσία μας και βέβαια πάντα μέσα στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έτσι ώστε να αποφευχθούν οι οποιεσδήποτε άσχημες επιπτώσεις στη λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων.

Με αλλά λόγια το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται στον λογαριασμό 41.10 "επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων" που είναι λογαριασμός Καθαρής Θέσεως ενώ κατά το πρότυπο η επιχορήγηση πρέπει να καταχωρηθεί σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού ως έσοδα επομένων χρήσεων. Κατά το πρότυπο είτε αναγνωρίζεται φορολογικά η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου είτε όχι η επιχορήγηση πρέπει να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο αγόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ αν το πάγιο δεν αποσβένεται ή αποσβένεται αλλά η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η ληφθείσα επιχορήγηση συνιστά αποθεματικό.

Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΛΛΟΙΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

6.1 Η ΑΛΛΟΙΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το ελεγκτικό έργο στην Ελληνική οικονομική σκηνή καταγράφεται με το νόμο (Π.Δ. 226/1992), όπου καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτικές εταιρείες εξετάζουν το κατά πόσο οι ελεγχθέντες λογιστικές καταστάσεις εμφανίζουν «Ακριβοδίκαια» την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Αν και ο σκοπός της ελεγκτικής εργασίας έχει μετατοπιστεί σήμερα από τον εντοπισμό της απάτης στη διαπίστωση της ορθής διατύπωσης των λογιστικών εγγραφών, η ύπαρξη απάτης, δόλου και αμέλειας δεν μπορεί να μην κατέχουν κυρίαρχη θέση στην ελεγκτική εργασία.

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στο πρότυπο Statement on Auditing Standards (SAS) 99, διαχωρίζει το λάθος που προέρχεται από αμέλεια από το λάθος που έχει ως στόχο την απάτη όπως, αναφέροντας ότι απάτη είναι «η σκόπιμη παράβλεψη ποσών ή παραποίηση στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις εταιριών».

Η απάτη μπορεί να διαπραχθεί από ένα ή περισσότερους εργαζόμενους οι οποίοι μπορεί να δρουν εν αγνοία της επιχείρησης για προσωπικό όφελος (υπεξαίρεση χρημάτων ή λοιπών περιουσιακών στοιχείων). Επίσης, η απάτη μπορεί να συμπραχθεί σε συνδυασμό μερικών από τους εργαζόμενους της επιχείρησης με τους εργαζόμενους μιας άλλης επιχείρησης που είναι προμηθευτές ή πελάτες. Βέβαια, η απάτη μπορεί να διαπράττεται υπό την καθοδήγηση της διοίκησης, με την αλλοίωση των στοιχείων του ισολογισμού, με στόχο τη συγκάλυψη δυσμενών ή μη φανερών αποτελεσμάτων. Τα στοιχεία του ισολογισμού μπορούν να υπερεκτιμώνται ή να υποεκτιμώνται ανάλογα κάθε φορά με το στόχο που θέλουν να επιτύχουν όπως, παροχή πίστωσης, επίτευξη εξαγοράς ή συγχώνευσης, πληρωμή ή μη μερισμάτων,

μεταβολή της τιμής της μετοχής, δόλια πτώχευση, παραπλάνηση των ανταγωνιστών, φοροδιαφυγή κ.ά. Οι απάτες τις περισσότερες φορές συνοδεύονται από πλαστά δικαιολογητικά (τιμολόγια, φορτωτικές, δελτία αποστολής, μισθοδοσίες, τραπεζικές συναλλαγές κ.ά.), νόθευση των λογιστικών βιβλίων με τη χρήση λογιστικών τεχνασμάτων (αριθμητικά λάθη, παράληψη μεταφοράς ποσών, μη λογιστικοποίηση δεδουλευμένων εσόδων ή εξόδων κ.ά.), αυξομείωση της απογραφής, ή συνεχούς αλλαγής λογιστικής μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων, παρουσίαση αλλότριων περιουσιακών στοιχείων ως δικά τους, λογιστικοποίηση εικονικών πράξεων και εγγραφών.

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο νούμερο 240, που αναφέρεται στις παραποιήσεις και στα λάθη των λογιστικών καταστάσεων, ο όρος παραποίηση αναφέρεται ως η εκούσια, εσκεμμένη ενέργεια από ένα ή περισσότερα άτομα της διοίκησης, των εργαζομένων ή τρίτου μέρους που έχουν ως αποτέλεσμα τη ψεύτικη παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων.

Επίσης, στο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο νούμερο 240 ο όρος απάτη αποδίδεται με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- (α) Νόθευση ή αλλοίωση των λογιστικών εγγραφών ή των παραστατικών.
- (β) Αλλοίωση των στοιχείων του ενεργητικού.
- (γ) Απόκρυψη ή παράλειψη αναφοράς των επιπτώσεων των παραπάνω καταχωρήσεων ή των αποδεικτικών στοιχείων.
- (δ) Καταχώρηση εικονικών συναλλαγών.
- (ε) Λανθασμένη εφαρμογή των λογιστικών προτύπων και αρχών.

Ο Σπαθής (2002) αναφέρει ότι στις ΗΠΑ στις οποίες έχουν καταγραφεί και οι μεγαλύτερες παραποιήσεις λογιστικών καταστάσεων (σε μεγάλες επιχειρήσεις) ο όρος που χρησιμοποιείται κυρίως είναι «απάτη» και ερμηνεύεται ως σκόπιμη αλλοίωσης των οικονομικών καταστάσεων. Ενώ, ως μέσα για την πραγματοποίηση των παραποιήσεων χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι που περιλαμβάνονται στον όρο δημιουργική ή επινοητική λογιστική. Επίσης, για την ερμηνεία παραποιήσεων που αφορούν τα αποτελέσματα χρήσης αναφέρονται οι όροι «εξομάλυνσή τους» «ωραιοποίησή τους» και «διαχείρισή τους».

Το λεξικό Oxford English αποδίδει την έννοια της παραποίησης λογιστικών καταστάσεων ως εγκληματική εξαπάτηση και παραποίηση της αλήθειας με σκοπό την αποκόμιση μελλοντικών ωφελειών.

Το Merriam Webster Unabridged (2002), αναφέρει ότι η παραποίηση λογιστικών καταστάσεων αποτελεί την εσκεμμένη αλλοίωση της πραγματικότητας με να παρασυρθεί κάποιος να συμμετέχει σε κάτι που έχει αξία ή να παραιτηθεί από νόμιμο δικαίωμα.

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, αποδίδει στο πρότυπο SAS 99 (2004) την παραποίηση λογιστικών καταστάσεων ως «απάτη» μέσα από τη σκόπιμη παράβλεψη λογαριασμών ή παραποίηση αυτών.

6.2 ΠΟΙΑ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

Ο Rezaee, (2003) αναφέρει ότι η λογιστική απάτη συμπεριλαμβάνει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- I) Νόθευση, παραποίηση ή αθέμιτη τροποποίηση οικονομικών μεγεθών, υποστηρικτικών εγγράφων, ή επιχειρηματικών συναλλαγών.
- II) Σκόπιμα εσφαλμένες δηλώσεις, παραλείψεις ή διαστρεβλώσεις γεγονότων, εμπορικών συναλλαγών, λογαριασμών και άλλων σημαντικών πληροφοριών από τις λογιστικές καταστάσεις.
- III) Σκόπιμα κακή εφαρμογή, ερμηνεία και εκτέλεση των λογιστικών προτύπων, αρχών και των πρακτικών που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση και αναφορά οικονομικών και επιχειρησιακών συναλλαγών.
- IV) Εσκεμμένη παράβλεψη και αποκάλυψη ή παρουσίαση ανακριβών λογιστικών προτύπων, αρχών και πρακτικών.
- V) Χρήση λογιστικών τεχνασμάτων για τη διαχείριση παράνομων κερδών.
- VI) Μεθοδεύσεις λογιστικών τεχνικών που βρίσκονται μέσα στα όρια των νόμων, αλλά είναι εύκολο να μεταβληθούν μέσα από τα «παραθυράκια» αυτών.

Ο Worthy, (1984) ομαδοποιεί τις τεχνικές παραποίησης λογιστικών καταστάσεων σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Αλλαγή τής λογιστικής μεθόδου,

- μεταβολή των στοιχείων κοστολόγησης και
- παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας της χρήσης, μεταβάλλοντας τις ημερομηνίες που έσοδα και έξοδα θεωρούνται ως δεδουλευμένα.

6.3 ΠΟΙΑ ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

Το ελεγκτικά πρότυπα SAS No 47 και No. 82, αναφέρουν ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να εκτιμήσει τους παράγοντες εκείνους που ενέχουν αυξημένο κίνδυνο και να εντοπίσει πιθανά προειδοποιητικά σημεία (red flags) στα οποία θα δώσει αυξημένη βαρύτητα.

Επίσης, το ελεγκτικό πρότυπο SAS No. 82 (παράγραφο 16-17) επισημαίνει τρεις βασικές κατηγορίες κινδύνου για την παραποίηση λογιστικών καταστάσεων:

1. Χαρακτηριστικά Διοίκησης. Περιλαμβάνουν διοικητικές ικανότητες, πιέσεις, στυλ, διαθέσεις και στάσεις ως προς τον εσωτερικό έλεγχο και τις διαδικασίες έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων. Ύπαρξη τυχόν στενών σχέσεων μεταξύ διοίκησης και ελεγκτών. Παράδειγμα κινδύνου της κατηγορίας αυτής είναι το κίνητρο της διοίκησης να αυξήσει την τιμή της μετοχής ή η πίεση της διοίκησης να δείξει περισσότερα κέρδη στη συνέλευση των μετόχων.
2. Συνθήκες Κλάδου. Περιλαμβάνουν το οικονομικό περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση καθώς και νέες θεσμικές απαιτήσεις στη φορολογία ή στους λογιστικούς κανόνες. Για παράδειγμα η πρόσφατη αλλαγή που υποχρεώνει τις εισηγμένες επιχειρήσεις να συντάσσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να μεταβάλει σημαντικά τις καταστάσεις αυτές (π.χ. τρόπος αποτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων).
3. Λειτουργικά Χαρακτηριστικά. Περιλαμβάνουν τη φύση και την πολυπλοκότητα των συναλλαγών της επιχείρησης με άλλες επιχειρήσεις και την οικονομική της κατάσταση όπως, για παράδειγμα ταμειακή στενότητα, χαμηλή κερδοφορία, ύπαρξη συσσωρευμένων ζημιών ή η πίεση να αντλήσει περισσότερα κεφάλαια ώστε να διατηρήσει τη χρηματοοικονομική θέση της.

6.4 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΝΑ ΕΝΤΟΠΙΣΕΙ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΤΑΣΘΑΛΙΕΣ

Ο κίνδυνος που υπάρχει οι ελεγκτές να μην εντοπίσουν παραποιήσεις λογιστικών καταστάσεων ελλοχεύει πάντοτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αναλυθεί σε τρεις βασικές συνιστώσες καθώς και να μοντελοποιηθούν στη συνέχεια:

- I) Στον εγγενή κίνδυνο (inherent risk). Ο κίνδυνος αυτός έχει να κάνει με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης (κλάδος, μέγεθος, κ.ά.) που ελέγχεται.
- II) Τον κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή ο κίνδυνος έχει να κάνει με την εκτίμηση από τον εξωτερικό ελεγκτή του επιπέδου και της αποτελεσματικής οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου.
- III) Τον κίνδυνο εκλεκτικών τεκμηρίων. Ο κίνδυνος της μορφής αυτής συνίσταται στην επάρκεια και αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που ελήφθησαν υπόψη κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Οι τρεις παραπάνω συνιστώσες μπορούν να μοντελοποιηθούν σε ένα υπόδειγμα ελέγχου που θα έχει την παρακάτω μορφή:

$$\text{Ελεγκτικός Κίνδυνος} = \text{Εγγενή Κίνδυνο} \times \text{Κίνδυνο Εσωτερικού Ελέγχου} \times \text{Κίνδυνο Εκλεκτικών Τεκμηρίων}$$

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΜΗΛΙΩΝΗΣ Α., ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ Θ., "ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ" ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ (1998)

ΜΠΑΛΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ, "ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ" ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ (2001)

ΣΑΚΕΛΛΗ ΕΜΑΝΟΥΗΛ., "ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ", ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» (2006)

ΣΑΚΕΛΛΗ ΕΜΑΝΟΥΗΛ., "ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΤΑ Δ.Λ.Π ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ." ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΒΡΥΚΟΥΣ» (2005)

ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ , "ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ" ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (2001)

ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ Α., " ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ" (2005)

Εφημερίδα ' Ο ΚΟΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ'

Εφημερίδα ' ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ'

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με την εργασία αυτή παρακολουθήσαμε την κίνηση των μεταβατικών λογαριασμών Ενεργητικού και Παθητικού χρησιμοποιώντας διάφορα παραδείγματα. Πιστεύουμε ότι έχουμε καταφέρει να δώσουμε μία ολοκληρωμένη και σαφή εικόνα του συγκεκριμένου τύπου λογαριασμών με στόχο τη πλήρη κατανόηση τους.

Τέλος θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον υπεύθυνο καθηγητή μας Κ. Μηλιώνη Αρ. για τις οποιαδήποτε διευκρινήσεις χρειαστήκαμε σχετικά με την εργασία μας καθώς και τη Κα Τρυφονοπούλου, καθηγήτρια του Τει Πάτρας για την πολύτιμη βοήθεια της.