

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ  
ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ  
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Υπό  
ΧΡΗΣΤΟΥ ΚΑΖΑΝΤΖΗ  
Επίκουρου Καθηγητή Α.Β.Σ. Πειραιώς

ΣΥΝΟΨΗ

Το άρθρο αυτό παρουσιάζει τα ευρήματα μιας εμπειρικής έρευνας, η οποία σχεδιάστηκε με στόχο : α) να προσδιορίσει τη συχνότητα των σφαλμάτων που περιέχουν οι δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως, β) να εντοπίσει περιοχές εμφάνισης των σφαλμάτων και γ) να παρουσιάσει τα κύρια χαρακτηριστικά και τις ιδιαιτερότητες τους. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποκαλύπτουν ένα υψηλό ποσοστό σφαλμάτων, χειρισμών και μεθοδεύσεων με τις οποίες οι ελληνικές επιχειρήσεις επηρεάζουν την πραγματική εικόνα των αποτελεσμάτων χρήσεως. Η έρευνα εντόπισε σφάλματα με μεγάλη συχνότητα εμφάνισης, καθώς και μεμονωμένους, πολλές φορές ευρηματικούς χειρισμούς με τους οποίους επηρεάζονται τα αποτελέσματα χρήσεως.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όσοι ασχολούνται με ελέγχους οικονομικών μονάδων και με το σχεδιασμό πληροφοριακών συστημάτων καθώς και όσοι χρησιμοποιούν τις πληροφορίες των δημοσιευόμενων λογιστικών καταστάσεων (Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων

χρήσεως), χρειάζονται εμπειρικές πληροφορίες αναφορικά με την ύπαρξη σφαλμάτων στις λογιστικές καταστάσεις, τις περιοχές εμφανίσεως καθώς και τα βασικά χαρακτηριστικά των σφαλμάτων. Δημοσιευμένα στοιχεία σχετικά με τα παραπάνω θέματα είναι σχεδόν ανύπαρκτα στη χώρα μας ενώ είναι πολύ περιορισμένα στη διεθνή βιβλιογραφία με εξαίρεση λίγες εργασίες, όπως των Johnson J., R. Leitch and J. Netter (1981), Hylas and Ashton (1982) κλπ.

Είναι προφανές ότι οι ελεγκτές λογιστές τόσο κατά τον σχεδιασμό της στρατηγικής ελέγχου την οποία θα ακολουθήσουν, όσο και κατά την εκπόνηση των αναλυτικών προγραμμάτων αλλά και την επιλογή των αναλυτικών διαδικασιών ελέγχου, χρειάζονται εμπειρικές πληροφορίες για τα σφάλματα που είναι δυνατόν να αντιμετωπίσουν. Πρωταρχικός στόχος των τακτικών οικονομικών ελέγχων είναι η διαπίστωση ουσιαστικών σφαλμάτων τα οποία επηρεάζουν τις δημοσιευμένες Λογιστικές καταστάσεις. Για την επίτευξη του στόχου αυτού οι ελεγκτές βασίζονται, μεταξύ άλλων, και στην επαγγελματική τους εμπειρία από προηγούμενους ελέγχους.

Στην προσπάθεια αυτή φαίνεται να είναι πολύ χρήσιμη και η πληροφόρηση των ελεγκτών όσον αφορά τους τρόπους με τους οποίους επηρεάζονται τα μεγέθη των Λογιστικών καταστάσεων. Για το λόγο αυτό η δημοσίευση πληροφοριών σχετικά με τις περιοχές εμφανίσεως των σφαλμάτων, με τα βασικά τους χαρακτηριστικά, με τις αιτίες τους και τη γενικότερη δομή τους θα βοηθήσει όχι μόνο τους ελεγκτές στην αποτελεσματικότερη διενέργεια των ελέγχων αλλά και τους ερευνητές στο χώρο της ελεγκτικής αναφορικά με το σχεδιασμό νέων ερευνητικών προσπαθειών.

Οι σχεδιαστές χρηματοοικονομικών και πληροφοριακών συστημάτων χρειάζονται επίσης πληροφόρηση για τα παρατηρούμενα λογιστικά σφάλματα των επιχειρήσεων, προκειμένου να αναπτύξουν στα συστήματα τους τις απαραίτητες διαδικασίες προληπτικού ελέγχου, οι οποίες να ελαχιστοποιούν τη δημιουργία σφαλμάτων.

Για τους μελετητές των λογιστικών καταστάσεων, τέλος, η γνώση της συχνότητας των σφαλμάτων και των περιοχών εμφανίσεως τους, θα αποτελέσει χρήσιμο βοήθημα στη διαδικασία αξιολογήσεως της πραγματικής οικονομικής καταστάσεως των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, στη μελέτη αυτή επιχειρείται μια διερεύνηση των παρακάτω ερωτημάτων, με βάση τα διαπιστωθέντα και δημοσιευθέντα σφάλματα απ' τους Ορκωτούς Λογιστές σε 305 ετήσιους τακτικούς ελέγχους.

- α) Σε ποιο βαθμό οι δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις περιέχουν σφάλματα τα οποία είναι δυνατόν να εντοπισθούν από τους ελέγχους ;
- β) Ποια είναι η συχνότητα εμφάνισης σφαλμάτων, τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως ;
- γ) Σε ποιες περιοχές ελέγχου (π.χ. έξοδα, έσοδα, ακινητοποιήσεις κλπ.) εμφανίζονται τα σφάλματα και με ποια συχνότητα ;
- δ) Ποια είναι τα γενικά αλλά και τα ειδικά χαρακτηριστικά των σφαλμάτων που επηρεάζουν το αποτέλεσμα ;

Η έρευνα περιέχει ακόμη πληροφορίες για πιθανές αιτίες σφαλμάτων και για τον ηθελημένο ή εκ λάθους χαρακτήρα των σφαλμάτων.

## 2. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

### 2.1. Συγκέντρωση στοιχείων

Όπως προαναφέρθηκε η έρευνα βασίστηκε στα στοιχεία 305 ετήσιων τακτικών ελέγχων που διενήργησαν κατά την περίοδο 1977 - 1981 οι ελεγκτές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), σε 60 επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Προηγούμενες έρευνες που αναφέρονται στη διεθνή βιβλιογραφία της Ελεγκτικής όπως των Hylas and Ashton (1982), Karlan (1979), Kinney (1978), χρησιμοποίησαν, ως πηγή άντλησης των πληροφοριών τους, αναλυτικά στοιχεία από τους φακέλους ελέγχων και ελεγκτών, ή εξατομικευμένες περιπτώσεις ελέγχων (case studies) ή ερωτηματολόγια τα οποία συμπληρώθηκαν από ελεγκτές χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πηγή συλλογής πληροφοριών της έρευνας αυτής αποτέλεσαν «Πιστοποιητικά Ελέγχου» των Ορκωτών Λογιστών, τα οποία δημοσιεύονται μαζί με τις κύριες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Πιστεύεται ότι στα δημοσιευόμενα πιστοποιητικά ελέγχου περιέχονται κατά την κρίση των Ορκωτών Ελεγκτών, ουσιώδη σφάλματα ή παρατηρήσεις και αυτό μειώνει σημαντικά την πιθανότητα παραπλάνησης της έρευνας αυτής από επουσιώδη σφάλματα ή παρατηρήσεις.

Όπως είναι γνωστό, οι ελεγκτές στο τελευταίο στάδιο της Ελεγκτικής διαδικασίας (το στάδιο διατύπωσης της γνώμης τους και της σύνταξης των πιστοποιητικών ελέγχου), αξιοποιούν όλα τα ευρήματα που περιέχονται στο φάκελλο ελέγχου και περιλαμβάνουν στην τελική συνοπτική έκθεσή τους (πιστοποιητικό ελέγχου) τα πλέον ουσιώδη. Ακόμη κρίθηκε ότι ο διερευνητικός χαρακτήρας της μελέτης σε συνδυασμό με την έλλειψη προηγούμενης έρευνας στον μελετώμενο τομέα δεν ευνοούσε τη χρησιμοποίηση προκαθορισμένου ερωτηματολογίου.

## 2.2. Επεξεργασία των στοιχείων

Η επεξεργασία των πιστοποιητικών ελέγχου έγινε σε δύο φάσεις. Σε πρώτη φάση τα «Πιστοποιητικά ελέγχου» ταξινομήθηκαν ανάλογα με το περιεχόμενο τους στις ακόλουθες δύο κατηγορίες.

- α. Στην πρώτη κατηγορία ταξινομήθηκαν τα πιστοποιητικά με τα οποία οι ελεγκτές εκφέρουν ανεπιφύλακτη γνώμη για την ορθότητα των Λογιστικών καταστάσεων.

Η έκδοση τέτοιων πιστοποιητικών σημαίνει ότι οι ελεγκτές δεν εντόπισαν κατά τον έλεγχο κανένα ουσιώδες σφάλμα το οποίο να αλλοιώνει την ορθότητα των Λογιστικών καταστάσεων.

- β. Στη δεύτερη κατηγορία, ταξινομήθηκαν τα πιστοποιητικά, τα οποία περιείχαν ένα ή περισσότερα σφάλματα τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη για την χρησιμοποίηση των πληροφοριών που περιέχουν οι Λογιστικές καταστάσεις.

Στη δεύτερη φάση, από το σύνολο των σφαλμάτων διαχωρίστηκαν μόνο όσα επηρέαζαν θετικά ή αρνητικά το λογιστικό αποτέλεσμα των επιχειρήσεων και τα οποία στη συνέχεια ταξινομήθηκαν σε ομοειδείς κατηγορίες με κριτήριο την περιοχή ελέγχου τους.

## 3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στην παράγραφο αυτή προτάσσεται η παρουσίαση βασικών χαρακτηριστικών των λογιστικών σφαλμάτων που εντοπίζονται από τους ελεγκτές - λογιστές

και ακολουθεί η αναλυτική διερεύνηση των σφαλμάτων από τα οποία επηρεάζονται τα αποτελέσματα χρήσεως.

### **3.1. Βασικά χαρακτηριστικά Λογιστικών σφαλμάτων**

#### **3.1.α. Συχνότητα Λογιστικών σφαλμάτων**

Από τα συγκεντρωθέντα στοιχεία, προκύπτει, ότι για ένα μικρό μόνο ποσοστό (8,2 %) των ελεγχθεισών Λογιστικών καταστάσεων οι Ορκωτοί λογιστές εξέφρασαν ανεπιφύλακτη γνώμη, χωρίς να σημειώσουν σφάλμα ή παρατήρηση. Σε 280 από το σύνολο των 305 ελέγχων εντοπίστηκαν 925 σφάλματα ή παρατηρήσεις. Οι έλεγχοι σημείωσαν από ένα έως δέκα το πολύ σφάλματα ή παρατηρήσεις με τρία σφάλματα κατά μέσο όρο ανά έλεγχο.

Σημειώνεται ότι οι Hylas και Ashton (1982) κατέγραψαν 10 από τους συνολικά 32 ελέγχους που μελέτησαν χωρίς κανένα σφάλμα ή παρατήρηση (ποσοστό ελέγχων με ανεπιφύλακτη έκφραση γνώμης 31 %).

#### **3.1.β. Συχνότητα Λογιστικών σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως**

Από το σύνολο των 925 σφαλμάτων, 620 σφάλματα (ή ποσοστό 67 %) βρέθηκαν να επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Το πραγματικό ποσοστό σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως διαμορφώνεται σε 77 % του συνόλου των σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τους ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αν ληφθεί υπόψη ότι στο σύνολο των 925 σφαλμάτων και παρατηρήσεων περιέχονται 118 παρατηρήσεις που δεν αποτελούν σφάλματα με την πραγματική έννοια του όρου αλλά γνωστοποίηση γεγονότων ή καταστάσεων (π.χ. ανάγκη βελτίωσης του λογιστικού συστήματος κλπ.).

Τα παραπάνω στοιχεία αποκαλύπτουν μια τάση των επιχειρήσεων να επηρεάζουν με μεγάλη συχνότητα τα αποτελέσματα χρήσεως. Παρόμοια είναι και τα αποτελέσματα της έρευνας των Hylas και Ashton (1982) οι οποίοι διεπίστωσαν ότι το 87,5 % των σφαλμάτων επηρεάζουν θετικά (51,2 %) ή αρνητικά (36,3 %) τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

3.1.γ. Περιοχές εμφάνισης των σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως

Οι περιοχές ελέγχου, στις οποίες εντοπίστηκαν τα Λογιστικά σφάλματα εκείνα που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα χρήσεως (Α.Χ.) απεικονίζονται στον Πίνακα Νο 1).

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Περιοχές και συχνότητα σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Α.Χ.

Περιοχές Ελέγχου	Σφάλματα	
		%
1. Αποσβέσεις Παγίων	150	24,2
2. Προβλέψεις	143	23,1
3. Αποθέματα— Κόστος Παραγωγής	76	12,3
4. Λογαριασμοί Ενεργητικού	71	11,5
5. Συμμετοχές— Χρεώγραφα	58	9,4
6. Λογαριασμοί σε ξένο νόμισμα	41	6,6
7. Έσοδα	35	5,6
8. Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί	46	7,4
	<hr/>	<hr/>
	Σύνολο 620	100

3.1.δ. Ο ηθελημένος χαρακτήρας των σφαλμάτων

Όπως προκύπτει από την αναλυτική παρουσίαση των σφαλμάτων που ακολουθεί, η πλειονότης σχεδόν των εντοπισθέντων σφαλμάτων με τα οποία επηρεάζονται τα Αποτελέσματα Χρήσεως, φαίνεται να είναι απόρροια ηθελημένων

επιλογών των υπευθύνων στελεχών για την κατάργηση των Λογιστικών καταστάσεων μετά από έγκριση μάλλον των Διοικήσεων.

Μεταξύ των βασικών αιτιών της συχνής εμφάνισης σφαλμάτων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως φαίνονται να είναι τα οικονομικά προβλήματα και η δυσμενής οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Όπως προκύπτει από τον Πίνακα Νο 2, οι επιχειρήσεις με δυσμενή οικονομική κατάσταση (επιχειρήσεις

## ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Επίπτωση οικονομικών προβλημάτων επί της συχνότητας σφαλμάτων

Μέσος αριθμός σφαλμάτων ανά πιστοποιητικό ελέγχου

Οικονομικές χρήσεις	Επιχειρήσεις για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 4861	
	παράγραφος γ	Λοιπές επιχειρήσεις
1977	3,2	2,5
1978	4,0	2,2
1979	5,8	2,3
1980	4,0	2,0
1981	4,5	2,3
Περίοδος 1977 - 1981	4,3	2,26

για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 48 εδάφ. 1 παράγρ γ' του Νόμου 2190 περί ανακλήσεως λειτουργίας) παρουσίασαν την πενταετία 1977 - 1981, κατά μέσο όρο, διπλάσιο αριθμό σφαλμάτων από τις επιχειρήσεις που δεν ήταν σε τόσο δύσκολη οικονομική θέση.

### 3.2. Αναλυτική παρουσίαση των σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως

Η αναλυτική παρουσίαση των σφαλμάτων με τα οποία οι επιχειρήσεις επηρέασαν τα Αποτελέσματα Χρήσεως γίνεται κατά περιοχή εμφάνισης και κατά συνέπεια διαπιστώσεως τους.

#### 3.2.α. Αποσβέσεις Παγίων

Οι αποσβέσεις Παγίων αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα των Αποτελεσμάτων Χρήσεως (με ιδιαίτερη σημαντικότητα για τις επιχειρήσεις εντάσεως κεφαλαίου). Από τα συγκεντρωθέντα στοιχεία συνάγεται ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις, μέσω του μηχανισμού των αποσβέσεων, επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως και τη διαχρονική τους συγκρισιμότητα, παραβιάζοντας το νομοθετικά θεσμοθετημένο καθεστώς που τις διέπει.

Το 24,2 % του συνόλου των λογιστικών σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως εντοπίστηκε στην περιοχή των Αποσβέσεων (Πίνακας No 1). Με τον εσφαλμένο υπολογισμό του ύψους των ετησίων αποσβέσεων επηρεάστηκαν θετικά (σε ποσοστό 60 %) ή αρνητικά (σε ποσοστό 40 %) τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Ο λανθασμένος υπολογισμός του ύψους των ετησίων αποσβέσεων και κατ' επέκταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως έγινε :

- (1) Με χρησιμοποίηση μικρότερων ή μεγαλύτερων συντελεστών από τους κανονικούς συντελεστές του Π.Δ. 88/73.<sup>(1)</sup>
- (2) Με μεταβολή της μεθόδου υπολογισμού των αποσβέσεων
- (3) Με κοστολόγηση μεταβαλλόμενου τμήματος των αποσβέσεων στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων χωρίς αυτό να βαρύνει το αποτέλεσμα.

1. Αναφέρεται για παράδειγμα εταιρεία η οποία υπολόγισε ετήσιες αποσβέσεις «στο επίπεδο του 10% των τακτικών αποσβέσεων που προκύπτουν από την εφαρμογή των συντελεστών του Π.Δ. 88/73» (σύμφωνα με παρατήρηση του Ορκωτού Λογιστή).



- (4) Με τον μη υπολογισμό αποσβέσεων, σε μια ή περισσότερες χρήσεις, για κάποιο στοιχείο του Πάγιου Ενεργητικού (π.χ. έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως πολυετούς αποσβέσεως)
- (5) Με τον υπολογισμό ή μη πρόσθετων αποσβέσεων του Ν.Δ. 1078/81, του Ν. 1116/81 και άλλων Νόμων ή Διαταγμάτων.
- (6) Με την χρησιμοποίηση μικρότερων ή μεγαλύτερων συντελεστών πρόσθετων αποσβέσεων από τους καθοριζόμενους με σχετικούς νόμους.
- (10) Με χρησιμοποίηση ως βάσεως υπολογισμού των αποσβέσεων, άλλοτε της τιμής κτήσεως και άλλοτε της αναπροσαρμοσμένης αξίας των εγκαταστάσεων.

### 3.2.β. Προβλέψεις

Η έρευνα έδειξε ότι οι επιχειρήσεις σε μεγάλο βαθμό (23,1 % των συνολικών σφαλμάτων) επηρεάζουν βραχυχρόνια το αποτέλεσμα συγκεκριμένης Χρήσεως μέσω της δυνατότητας που έχουν να σχηματίζουν προβλέψεις για την κάλυψη πολύ πιθανών ή σχεδόν βέβαιων ζημιών ή για την απεικόνιση πολύ βέβαιων εσόδων. Οι Ορκωτοί ελεγκτές συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία κάθε επιχείρησης αποφάνθηκαν ότι οι επιχειρήσεις επηρεάζουν το αποτέλεσμα συγκεκριμένης χρήσεως, παραβιάζοντας την λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των Χρήσεων με τους παρακάτω τρόπους :

- (1) Δεν βαρύνουν τα αποτελέσματα με τον σχηματισμό προβλέψεων για υποτιμήσεις στοιχείων του Ενεργητικού. Αναλυτικότερα, πολλές επιχειρήσεις δεν σχηματίζουν προβλέψεις :
  - (α) Για επισφαλείς, επίδικες, σε καθυστέρηση απαιτήσεις, διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς του Κυκλοφοριακού Ενεργητικού «Γραμμάτια Εισπρακτέα» , «Πελάτες», «Προκαταβολές σε προμηθευτές», «Διάφοροι Χρεωστικοί Λογαριασμοί», Διαμαρτυρημένες Συναλλαγματικές παρά τρίτους» κλπ.
  - (β) Για ζημιά από αναπόσβεστη αξία παγίων περιουσιακών στοιχείων, ή από την διάθεση υλικών, απαξιωμένων ή παλαιών.
  - (γ) Για ενδεχόμενες απώλειες από επίδικες φορολογικές απαιτήσεις κατά του Δημοσίου.

(2) Δεν βαρύνουν τα αποτελέσματα με πρόβλεψη για οφειλόμενους φόρους και ΟΓΑ, ή για προσαυξήσεις υποχρεώσεων προς το Δημόσιο και τους Ασφαλιστικούς οργανισμούς.

(3) Δεν εμφανίζουν στα αποτελέσματα προβλέψεις :

(α) Για αναλογούντα και μη εκκαθαρισμένα έσοδα εξαγωγικής δραστηριότητας.

(β) Για επιστροφή τόκων - δασμών λόγω εξαγωγικής δραστηριότητας (ιδιαιτέρως όταν αυτό έχει γίνει την προηγούμενη οικονομική χρήση με συνέπεια να εμφανίζονται μειωμένα τα αποτελέσματα της εταιρείας ισόποσα).

\*

(4) Τέλος, σημαντική μεταβολή της αληθινής εικόνας των Αποτελεσμάτων Χρήσεως προκαλείται στις περιπτώσεις εκείνες, που μια εταιρεία όχι μόνο δεν διενεργεί πρόβλεψη για την κάλυψη ζημιάς από επισφαλείς απαιτήσεις, αλλά αντισταθμίζει και την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων που είχε δημιουργήσει κατά την προηγούμενη χρήση.

!

3.2.γ. Αποθέματα - Κόστος παραγωγής

(1) Αποθέματα

Όπως είναι γνωστό το ύψος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα του κόστους πωληθέντων και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Οποιαδήποτε συνεπώς επέμβαση στη διαδικασία προσδιορισμού της αξίας των αποθεμάτων επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσεως.

Από τα στοιχεία της έρευνας προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις, πράγματι, επηρεάζουν την αξία των αποθεμάτων και κατ'επέκταση των αποτελεσμάτων χρήσεως με τους ακόλουθους τρόπους :

(α) Με χρησιμοποίηση υπερτιμημένης τιμής μονάδας των αποθεμάτων.

(β) Με χρησιμοποίηση υποτιμημένης τιμής μονάδας των αποθεμάτων.

(γ) Με απεικόνιση απαξιωμένων υλικών και παράλειψη διαγραφής τους.

- (δ) Με υποτίμηση μεταχειρισμένων προϊόντων στην τιμή των καινούργιων.
- (ε) Με εμφάνιση στα αποθέματα προϊόντων των οποίων δεν έχει την κυριότητα (αλλά ανέκκλητο πληρεξουσιότητα χρήσης).
- (στ) Με αλλαγή της μεθόδου απογραφής.

Από το σύνολο των σφαλμάτων που αναφέρονται στην αξία των αποθεμάτων (και τα οποία εκπροσωπούν το 10 % του συνόλου των σφαλμάτων) ποσοστό 93 % είχε θετική επίδραση στα Αποτελέσματα Χρήσεως και μόνο 7% αρνητική επίδραση. Το γεγονός αυτό φαίνεται να ενισχύει το επιχείρημα, ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ανάγκη παρουσίας ευνοϊκότερων αποτελεσμάτων χρήσεως μετέρχονται πιο συχνά μεθόδους αλλοιώσεως της πραγματικής πορείας της επιχείρησης.

Ως προς τον τρόπον αποτιμήσεως των αποθεμάτων σημειώνεται ότι οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την υπερτίμηση τους είναι :

- (α) Αποτίμηση σε τιμές πωλήσεως
- (β) Αποτίμηση σε τιμές πωλήσεως μειωμένες κατά ένα ποσοστό κέρδους.
- (γ) Αποτίμηση σε τιμή, η οποία προκύπτει με την παραδοχή ότι έγιναν ολόκληρες οι αναγνωριζόμενες υποχρεωτικές αποσβέσεις και κοστολογήθηκαν κανονικά.

## (2) Κ ό σ τ ο ς π α ρ α γ ω γ ή ς

Ένας σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων βρέθηκε να επηρεάζει την τελική διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως μέσω του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής».

Αναλυτικότερα η έρευνα έδειξε, ότι ο παραπάνω λογαριασμός επιβαρύνεται, με

- (α) Έξοδα Πωλήσεων (προμήθειες αντιπροσώπων κλπ.).
- (β) Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων)

(γ) Έξοδα αδρανείας που αφορούν κυρίως σε διακοπές λειτουργίας του εργοστασίου, το σύνολο ή μέρος των οποίων έπρεπε να βαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Η επιβάρυνση αυτή του κόστους παραγωγής αυξάνει το κόστος των αποθεμάτων, με αντίστοιχη αύξηση του αποτελέσματος.

Τα Αποτελέσματα Χρήσεως επηρεάζονται ακόμη και από μεταβολές στον τρόπο κατανομής των δαπανών παραγωγής στα παραχθέντα προϊόντα και από αλλαγές στον τρόπο κατανομής των γενικών εξόδων.

### 3.2.δ. Λογαριασμοί Ενεργητικού

Ένας διαδεδομένος τρόπος επηρεασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι εκείνος κατά τον οποίο οι επιχειρήσεις χρεώνουν δαπάνες σε λογαριασμούς του ενεργητικού (κυρίως του κυκλοφοριακού Ενεργητικού) αντί να επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Οι Ορκωτοί Λογιστές διαπίστωσαν ότι το 11,5% των συνολικών σφαλμάτων που επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως αναφέρονται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις «σε λογαριασμούς του Ενεργητικού περιλαμβάνουν δαπάνες που δεν αφορούν απαιτήσεις, αλλά δαπάνες που έπρεπε να βαρύνουν τα Αποτελέσματα της Χρήσεως».

Λογαριασμοί Ενεργητικού στους οποίους εμφανίζονται χρεωμένες δαπάνες χρήσεως κατάταξη συχνότητας χρησιμοποίησής τους από τις επιχειρήσεις είναι:

- (1) Διάφοροι Χρεωστικοί λογαριασμοί
- (2) Ελληνικό Δημόσιο
- (3) Δαπάνες επομένης χρήσεως
- (4) Δαπάνες Μακροχρονίου Αποσβέσεως
- (5) Χρεώστες διάφοροι
- (6) Πιστώσεις εξωτερικού
- (7) Προκαταβολές προμηθευτών
- (8) Προκαταβολές Φόρων

- (9) Έργα υπό εκτέλεση
- (10) Χρεώστες
- (11) Πάγια (Όργανα, Εργαλεία κλπ.)
- (12) Έρευνες - Μελέτες - Λοιπές Δαπάνες.

Στα πιστοποιητικά ελέγχου δεν βρέθηκαν αναλυτικά στοιχεία για το είδος των δαπανών που χρεώνονται στους παραπάνω λογαριασμούς. Ενδεικτικά μόνο μπορούν να αναφερθούν οι αποζημιώσεις απολυομένου προσωπικού, οι προσαυξήσεις για εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς παλαιών χρήσεων, τα Έξοδα διαφημίσεως, και διάφοροι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

Ιδιαίτερη αναφορά χρειάζεται να γίνει για τα χρηματοοικονομικά έξοδα ή «περιουσιοποίηση» των οποίων αλλοιώνει τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Αναλυτικότερα, η έρευνα έδειξε, ότι πολλές επιχειρήσεις, μεταφέρουν χρηματοοικονομικά έξοδα τα οποία κατά τη γνώμη των Ορκωτών Ελεγκτών έπρεπε να βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, σε

- (1) Λογαριασμούς Δαπανών πολυετούς αποσβέσεως
- (2) Λογαριασμούς Δαπανών Νέων Επενδύσεων
- (3) Λογαριασμούς Αποθεμάτων ή
- (4) Αυξάνουν τις απαιτήσεις από Πελάτες, επισφαλείς Πελάτες και καθυστερημένα γραμμάτια με τόκους καθυστέρησης και ισόποση μείωση των χρηματοοικονομικών εξόδων.

Στην τελευταία περίπτωση η αλλοίωση του οικονομικού αποτελέσματος γίνεται περισσότερο έντονη, όταν οι επιχειρήσεις επιβαρύνουν τις απαιτήσεις με τόκους, τους οποίους την επόμενη χρήση καταλογίζουν στο αποτέλεσμα, μαζί με τους τόκους της τρέχουσας χρήσεως.

### 3.2.ε. Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις - Χρεώγραφα

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε Επιχειρήσεις» περιλαμβάνει μετοχές θυγατρικών ή συγγενών εταιρειών. Κατά κανόνα οι επιχειρήσεις εμφανίζουν τις μετοχές

αυτές στην αξία κτήσεως τους και όχι στην αντίστοιχη χρηματιστηριακή (για όσες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο), ή την πραγματική, στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσεως.

Αποτέλεσμα της πρακτικής αυτής είναι να μην περιλαμβάνονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως τα κέρδη ή οι ζημιές από την υπερτίμηση ή την υποτίμηση της αξίας των συμμετοχών ή των Χρεογράφων. Για την εκτίμηση του μεγέθους και της σημασίας της ανωτέρω συμπεριφοράς στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως, αναφέρονται ενδεικτικά περιπτώσεις επιχειρήσεων, οι οποίες εμφανίζουν στον Ισολογισμό Συμμετοχές σε αξία κτήσεως πολλών δεκάδων εκατομμυρίων δραχ. ενώ η αντίστοιχη χρηματιστηριακή αξία των ίδιων τίτλων στο τέλος της χρήσεως είναι κάτω του 1/3 ή του 1/5 της εμφανιζόμενης στον Ισολογισμό αξίας κτήσεως. Πολλές φορές ακόμη επιχειρήσεις εμφανίζουν την αξία των συμμετοχών σε τιμή κτήσεως παρότι η θυγατρική συγγενής Εταιρεία στην οποία συμμετέχουν έχει διακόψει τη λειτουργία της ή έχει τεθεί υπό εκκαθάριση.

Με βάση τις δημοσιευθείσες εκτιμήσεις των Ορκωτών Λογιστών για την πραγματική αξία των συμμετοχών σε επιχειρήσεις και των χρεογράφων προκύπτει, ότι στο 70 % των περιπτώσεων η πραγματική αξία είναι μικρότερη της χρησιμοποιούμενης από τις επιχειρήσεις τιμής κτήσεως, ενώ στο υπόλοιπο 30 % η πραγματική αξία είναι μεγαλύτερη της τιμής κτήσεως.

### 3.2.στ. Απαιτήσεις - Υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα (Συναλλαγματικές διαφορές).

Από τις αλλαγές της συναλλαγματικής ισοτιμίας της δραχμής με τα ξένα νομίσματα, οι οποίες την τελευταία δεκαετία είναι σημαντικές, προκύπτουν θετικές ή αρνητικές διαφορές που μπορούν να καταλογισθούν στα αποτελέσματα χρήσεως με λανθασμένο λογιστικό χειρισμό των υποχρεώσεων και απαιτήσεων τους σε συνάλλαγμα.

Η αλλοίωση του πραγματικού αποτελέσματος συνήθως γίνεται :

(1) Με χρέωση των συναλλαγματικών διαφορών από υποτίμηση ή εξόφληση υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα, άλλοτε των αποτελεσμάτων χρήσεως και άλλοτε τον Παγίον ή του Κυκλοφοριακού Ενεργητικού, ανάλογα με την επιδιωκόμενη σκοπιμότητα. Οι ελεγκτές, ορκοτοί λογιστές εντόπισαν και περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες πίστωσαν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, με χρέωση των παγίων,

για ποσό συναλλαγματικών διαφορών περισσότερων της μιας, οικονομικών χρήσεων, οι οποίες βεβαίως είχαν χρεωθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

(2) Με υποτίμηση την υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε συνάλλαγμα στην τιμή που είχαν τα ξένα νομίσματα κατά τον χρόνο δημιουργίας των υποχρεώσεων ή απαιτήσεων.

Η αντιμετώπιση αυτή και όταν ακόμη αποτελεί πάγια τακτική της επιχείρησης επηρεάζει την αληθινή εικόνα της περιουσίας και των αποτελεσμάτων.

Η αλλοίωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως από τους ανωτέρω χειρισμούς συνέτεινε στη δημιουργία ευνοϊκότερου αποτελέσματος στο 71 % των περιπτώσεων και δυσμενέστερου αποτελέσματος στο 29 %.

### 3.2.ζ. Έσοδα

Η έρευνα εντόπισε στοιχεία επηρεασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως όχι μόνο στο σκέλος των δαπανών, αλλά και στο σκέλος των εσόδων. Η αλλοίωση του πραγματικού επιπέδου των εσόδων και κατ' επέκταση του αποτελέσματος, γίνεται :

(1) Με μεταφορά στους λογαριασμούς «Πωλήσεις» ή «Διάφορα Έσοδα», μη δεδουλευμένων τόκων γραμματίων.

(2) Με υπολογιστικό προσδιορισμό δικαιωμάτων από επιδοτήσεις εξαγωγών, τα οποία βεβαιώνονται σε επόμενες χρήσεις και σε διαφορετικά επίπεδα από τα προσδιορισθέντα.

(3) Με παράλειψη απεικόνισης μερισμάτων από «Συμμετοχές» στη χρήση την οποία αφορούν.

(4) Με καταχώρηση επιστρεφόμενων τελών χαρτοσήμου εξαγωγών στη χρήση κατά την οποία εισπράττονται και όχι στη χρήση που βαρύνουν.

Ιδιαίτερο πρόβλημα επηρεασμού του πραγματικού αποτελέσματος δημιουργείται κατ' ανάγκη για τις επιχειρήσεις στις οποίες τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση προσωρινή τιμή διαθέσεως.

Η θετική ή αρνητική διαφορά μεταξύ προσωρινού και οριστικού τιμήματος απεικονίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία οριστικοποιείται

ή εισπράττεται το οριστικό τίμημα. Παρόμοιο πρόβλημα δημιουργείται στις επιχειρήσεις εκείνες όπου τα έσοδα επηρεάζονται από κοστολογικές αναπροσαρμογές οι οποίες προβλέπονται σε σχετικές συμβάσεις (κυρίως με το Ελληνικό Δημόσιο) και λαμβάνουν χώρα σε επόμενες διαχειριστικές χρήσεις.

### 3.2.η. Ειδικοί Εσωτερικοί Λογιστικοί Χειρισμοί

#### (1) Οριοθέτηση χρήσεων

Πολλές επιχειρήσεις βρέθηκαν να επηρεάζουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως με τη σωστή λογιστική οριοθέτηση των οικονομικών χρήσεων, η οποία παραβιάζεται :

(α) Με την αναβολή λογιστικοποίησης βέβαιων υποχρεώσεων, προσαυξημένων τόκων, εκκαθαρισμένων φόρων, εισφορών ασφαλιστικών ταμείων κλπ., η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση :

- των «Δαπανών παραγωγής»
- των «Λοιπών Δαπανών»
- των «Τόκων»

(β) Με χορήγηση εκπτώσεων σε χρήση μεταγενέστερη εκείνης στην οποία έγινε η πώληση.

(γ) Με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων μιας χρήσεως με χαρτόσημο συμβάσεων, οι οποίες αφορούν μεταγενέστερες χρήσεις.

Τα αποτελέσματα χρήσεως επηρεάζονται από την πάγια τακτική ορισμένων επιχειρήσεων να απεικονίζουν τους τόκους δανείων κατά την εξόφληση του δανείου και των συσσωρευθέντων τόκων. Στις περιπτώσεις αυτές με βάση τη δανειακή σύμβαση, τόκοι και κεφάλαιο καταβάλλονται στο τέλος της δανειακής περιόδου 3-5 χρόνων.



(2) Ειδικοί χειρισμοί Λογιστικών Γεγονότων

Οι σημαντικότεροι από τους ειδικούς (πολλές φορές λογιστικά ανορθόδοξους) χειρισμούς με τους οποίους πολλές επιχειρήσεις επηρέασαν τα αποτελέσματα χρήσεως είναι :

- (α) Μεταφορά στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» ολοκλήρου του ποσού του Λογαριασμού «Διαφορά εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο» με συνέπεια το ποσό αυτό να διατεθεί για την κάλυψη ζημίας χρήσεως.
- (β) Ποσό που αφορά την υπεραξία από πώληση παγίων μεταφέρθηκε κατ' ευθείαν στην πίστωση του λογαριασμού καθαράς θέσεως «Κρατήσεις Διάφοροι» και όχι στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως».
- (γ) Λογιστικές διαφορές που καταλογίστηκαν στην εταιρεία, δεν χρεώθηκαν σε αποτελεσματικό λογαριασμό αλλά στο λογαριασμό Πάγιου Ενεργητικού «Αναπροσαρμογή Αφορολόγητων Αποθεματικών»
- (δ) Έκτακτη Εισφορά (π.χ. του Ν.Δ. 257/76 που πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως χρεώνεται στο σύνολο της, ή μερικώς, σε λογαριασμό του Ενεργητικού (π.χ. «Έκτακτη Εισφορά Ν.Δ. 257/1976».
- (ε) Οι Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου σε μια ζημιολόγη χρήση βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως ενώ στις Κερδοφόρες χρήσεις περιλαμβάνονται στη Διάθεση των Κερδών.
- (στ) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων (π.χ. κενών σάκκων) μεταφέρονται τη μια χρήση στον αποτελεσματικό λογαριασμό «Διάφοροι ωφέλειαι», ενώ σε άλλη χρήση το αντίστοιχο ποσό μεταφέρεται σε μείωση των δαπανών παραγωγής.
- (ζ) Η υπεραξία που προέκυψε από την εισφορά κλάδου της εταιρείας και το υπόλοιπο του αποθεματικού του Ν.Δ. 1297/1972 συμψηφίστηκαν με ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το δε υπόλοιπο μεταφέρθηκε σε πίστωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
- (η) Έκτακτη ζημία χρήσεως δεν βαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσεως αλλά καλύπτεται από τη διάθεση των κερδών της χρήσεως.
- (θ) Έκτακτες αμοιβές προσωπικού, δωρεές και επιβαρύνσεις εισφορών (π.χ. του Ν.Δ. 257/76) περιλαμβάνονται στη διάθεση κερδών και όχι στο αποτέλεσμα χρήσεως.

- (ι) Στην ανάλυση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» περιλαμβάνεται και παρακρατητέος φόρος επί των διανεμομένων μερισμάτων της χρήσεως.

;

#### 4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα ευρήματα της έρευνας αυτής μπορούν να συνοψισθούν στα ακόλουθα :

α. Το μεγαλύτερο ποσοστό των σφαλμάτων τα οποία εντοπίζονται από τους Ελεγκτές κατά τους ετήσιους τακτικούς ελέγχους επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

β. Τα σφάλματα αυτά στο μεγαλύτερο ποσοστό τους δεν φαίνεται να προέρχονται από άγνοια. Πρόκειται μάλλον περί ενσυνείδητων επιλογών ή χειρισμών οι οποίοι αντίκεινται σε βασικές αρχές της Λογιστικής ή Νομοθετικών ρυθμίσεων που διέπουν την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Γι' αυτό ο χαρακτηρισμός των σφαλμάτων αυτών ως «παραβάσεων» κρίνεται περισσότερο δόκιμος.

γ. Εντοπίστηκαν ορισμένες περιοχές ελέγχου με μεγάλη συχνότητα εμφάνισης σφαλμάτων. Οι περιοχές αυτές θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα προγράμματα ελέγχου των ελεγκτών. Ο εντοπισμός των σφαλμάτων αυτών με τη χρήση των κλασικών μεθόδων της ελεγκτικής διαδικασίας δεν παρουσιάζει ιδιαίτερα προβλήματα.

δ. Εντοπίστηκε επίσης, μια σειρά ευρηματικών εσωτερικών χειρισμών των οποίων ο εντοπισμός προϋποθέτει ιδιαίτερη εμπειρία και προσοχή. Η συνέχιση της έρευνας για τον εντοπισμό και άλλων σφαλμάτων της κατηγορίας αυτής και η μελέτη των αιτιών τους ίσως ανοίξει τις απαραίτητες διόδους για την συστηματική ανίχνευση τους.

Η δομή και η μεθοδολογία της έρευνας δεν επέτρεψαν την ανεύρεση των αιτιών των παραπάνω σφαλμάτων. Πιθανές αιτίες όπως η ελλιπής γνώση της λογιστικής, το νέο ή άπειρο προσωπικό, η λανθασμένη κρίση, ιδιαίτερα σε θέματα οριοθέτησης των χρήσεων, ο ανεπαρκής εσωτερικός έλεγχος ή η έλλειψη τεχνικού εξοπλισμού δεν μπόρεσαν να αξιολογηθούν. Επίσης, για τα ηθελημένα σφάλματα δεν μπόρεσε να ξεχωριστεί η ευθύνη του προϊσταμένου του λογιστικού έργου από την ευθύνη των διευθυνόντων την επιχείρηση.

Η μεγάλη συχνότητα των σφαλμάτων πρέπει, μεταξύ άλλων, να αποδοθεί και:

α. Στην καθυστέρηση επαγγελματικής οργάνωσης του Λογιστικού επαγγέλματος στη Χώρα μας με σαφή την ευθύνη και κατοχύρωση των Λογιστών για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων με βάση συγκεκριμένες αρχές και κανόνες.

β. Στην σύγκρουση φορολογικών κυρίως διατάξεων με τις παραδεδεγμένες αρχές της Λογιστικής και επιχειρηματικές ή λειτουργικές σκοπιμότητες.

γ. Στην έλλειψη θεσμικού πλαισίου για την διασφάλιση της διαφάνειας και αξιοπιστίας που μπορεί να εξυπηρετηθεί από την υποχρέωση γνωστοποίησης με «Σημειώσεις» των γεγονότων ή χειρισμών της επιχείρησης που επηρεάζουν την λογιστική τους κατάσταση.

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής είναι δυνατόν να αποτελέσουν την αφετηρία για λεπτομερέστερη και σε μεγαλύτερο βάθος έρευνα στο χώρο της Ελεγκτικής. Νέες προσπάθειες χρειάζεται να γίνουν αναφορικά με τις μεθόδους ελέγχου και την αποτελεσματικότητά τους στην ανίχνευση των λαθών, τη στατική συμπεριφορά των λαθών και τις επιπτώσεις τους στη δειγματοληψία του ελέγχου, καθώς και για τα αίτια των σφαλμάτων και το μέγεθος τους.

#### BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Johnson, J. R., Leitch and J. Neter, «Characteristics of Errors in Accounts Receivable and Inventory Audits». *The Accounting Review*, (April 1981), pp. 270 - 293.
2. R. E. Hylas and R. H. Ashton. «Audit Detection of Financial Statement Errors», *The Accounting Review* (October 1982) pp. 751 - 765.
3. Kaplan, R.S. «Developing a Financial Planning Model for an American analytical Review : A Feasibility Study». *Symposium Accounting Research III* (University of Illinois, 1979), pp. 3 - 34.
4. Kinney, W.R. Jr. «ARIMA and Regression in Analytical Review : An Empirical Test», *The Accounting Review* (January 1978) pp. 48 - 60.