



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
Στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

Θέμα: Αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του λογιστή

Της Άρια Πασβάντη του Κωνσταντίνου

Επιβλέπων Καθηγητής: κος Καραγιώργος Θεοφάνης

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού
Διπλώματος στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική
Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

Φεβρουάριος 2022

Το αφιερώνω, σε εκείνους τους ανθρώπους που από την πρώτη στιγμή που γεννήθηκα με φρόντισαν. Στους γονείς μου. Θα σας μιλήσω από την πλευρά της κόρης και για τα όσα έχω βιώσει, ελπίζοντας να σας αγγίξουν. Όσες φορές χρειάζεται είναι εδώ. Αυτή η ιδιότητα δεν έχει διακοπές, δεν έχει παύσεις. Είναι μια γεμάτη αγκαλιά που θα βρεις συναισθήματα που θα σε συντροφεύσουν, θα οικειοποιηθείς. Είναι το χάδι στην στεναχώρια και το πλατύ χαμόγελο με την γνήσια χαρά στη δική σου χαρά. Οι άνθρωποι που σε έμαθαν τι σημαίνει να συγχωρείς, να νοιάζεσαι, να δίνεις απλόχερα και πάντοτε να είσαι ο εαυτός σου. Οι άνθρωποι που σου προσφέρουν χωρίς να ζητήσεις και έτσι μαθαίνεις την ανιδιοτέλεια. Μέσα από αυτούς παίρνεις τις αξίες της ζωής και ανακαλύπτεις πράξεις και ιδιότητες που αναλόγως τις κρατάς ή δεν τις θέλεις για τον εαυτό σου. Ένα πράγμα όμως ξέρεις ότι θέλεις περισσότερο από όλα, πάντα και για πάντα. Αυτοί οι άνθρωποι να είναι καλά, να κρατούν τη δική τους αυθεντικότητα και να μη χάσουν τον συναισθηματικό πλούτο, τη γονεϊκή ωριμότητα και την προσωπικότητά τους που έχει διαμορφωθεί κατά πολύ με το να είναι γονείς. Αφιερωμένο λοιπόν στους γονείς μου, που όταν με γέννησαν η ανθρωπιά τους μεταβιβάστηκε μετουσιώθηκε σε ένα μικρό ανθρωπάκι που ελπίζουν να πορεύεται όμορφα στον κόσμο αυτό. Και αυτό είναι αγάπη.

Ευχαριστίες

Μου δίνεται η ευκαιρία με την περάτωση της παρούσης πτυχιακής εργασίας να σημειώσω ότι, είναι ιδιαίτερα δύσκολο και κοπιαστικό να ολοκληρώσεις το έργο που ξεκινάς κάποια στιγμή, έχοντας ταυτόχρονα και άλλες υποχρεώσεις που πρέπει να διεκπεραιώσεις. Πολλές φορές είναι μάταιο και άλλες εφικτό.

Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο, οφείλω να ευχαριστήσω θερμά ιδιαίτερα τον επιβλέποντα καθηγητή μου κο Καραγιώργο Θεοφάνη που στήριξε την προσπάθειά μου σε δύσκολες στιγμές, με καθοδήγησε και μου αφιέρωσε πολύ από τον πολύτιμο χρόνο του για να φτάσουμε ως εδώ.

Θα πρέπει παράλληλα να ευχαριστήσω τον κο Δρογαλά Γεώργιο για τις υποδείξεις και τις συμβουλές του όλα αυτά τα χρόνια.

Επίσης, οφείλω να ευχαριστήσω τον κο Σουμπεννιώτη Δημήτριο, τον κο Ταμπακούδη Ιωάννη, τον κο Ελευθεριάδη Ιορδάνη για την καλή συνεργασία που είχαμε σε όλο αυτό το χρονικό διάστημα.

Τέλος, ιδιαίτερα και για ακόμη μία φορά πρέπει να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την συμπαράστασή τους.

Θεσσαλονίκη, (28/02/2022)

Πασβάντη Άρια

Περίληψη

Ως έννοια η ελεγκτική διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Η βασικότερη διάκριση της ελεγκτικής είναι σε εσωτερική, εξωτερική και κρατική ελεγκτική.

Τα τελευταία χρόνια στο χώρο της Ελεγκτικής και κατά επέκταση στο χώρο του Ελεγκτικού επαγγέλματος έχουν παρατηρηθεί ταχύτερες αλλαγές. Οι αλλαγές οφείλονται στη δύναμη της αγοράς αλλά και στις εξελίξεις στο ευρύτερο οικονομικό και θεσμικό πλαίσιο τόσο σε εθνικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η επιχείρηση, που είναι το κύτταρο αυτού του ευρύτερου συστήματος, πρέπει να ανταποκριθεί στην αποστολή της εφαρμόζοντας τις βασικές λογιστικές αρχές που έχει θεσπίσει η λογιστική επιστήμη. Η εφαρμογή των αρχών αυτών αποτελεί τη μοναδική λύση για τη σωστή αποτύπωση των οικονομικών συναλλαγών και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ακρίβεια, σαφήνεια και ειλικρίνεια. Οποιαδήποτε παρέκκλιση από τις αρχές αυτές οδηγεί με βεβαιότητα σε καταχρήσεις, ατασθαλίες και σε εικονικά ή πλαστά αποτελέσματα.

Για να αποφθεχθούνε τα παραπάνω πρέπει να υπάρχει συστηματικός έλεγχος του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης. Την ανάγκη αυτή έρχεται να ικανοποιήσει η σύγχρονη Ελεγκτική.

Η ελεγκτική καλύπτει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (εξωτερικός έλεγχος), επίσης καλύπτει τον συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας, του λογιστικού συστήματος, την αξιολόγηση των επιδόσεων των διοικούντων και της τήρησης των αρχών και κανόνων (εσωτερικός έλεγχος). Και τέλος, όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού και ουσιαστικού για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά καθώς και την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλόμενων φόρων, τελών, εισφορών στο δημόσιο (φορολογικός έλεγχος).

Στην παρούσα λοιπόν διπλωματική εργασία, η οποία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, αναλύεται η έννοια του ελέγχου και παράλληλα αναλύουμε την διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, συγκεκριμένα την αποτελεσματικότητα του που πρέπει να τηρείται από τις οικονομικές οντότητες. Και έπειτα τον ρόλο του λογιστή στον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα αναφερόμαστε στο κύκλωμα των εσόδων, εξόδων και των υποχρεώσεων.

Πίνακας Περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

ΜΕΡΟΣ Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

- 1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
- 1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
- 1.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
- 1.4 ΜΕΛΕΤΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
- 1.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΣΟΔΩΝ

- 2.1 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.
- 2.2 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΛΠ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 «ΕΣΟΔΑ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΣΟΔΩΝ

- 3.1 ΓΕΝΙΚΑ
- 3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
- 3.3 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΣΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
 - 3.3.1 Γενικοί κίνδυνοι
 - 3.3.2 Ειδικοί κίνδυνοι
- 3.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ
- 3.5 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΟΔΩΝ

- 4.1 ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.
- 4.2 ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΛΠ
 - 4.2.1 Γενικά

- 4.2.2 ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»
- 4.2.3 ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος»
- 4.2.4 ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια»
- 4.2.5 ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»
- 4.2.6 ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζομένους»
- 4.2.7 ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος»
- 4.2.8 ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»
- 4.2.9 ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»
- 4.2.10 ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία»
- 4.2.11 ΔΛΠ 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»
- 4.2.12 ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση»
- 4.2.13 ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»
- 4.2.14 ΔΛΠ 41 «Γεωργία»
- 4.2.15 ΔΠΧΑ 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

- 5.1 ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ
 - 5.1.1 Περιγραφή των διαδικασιών αγορών - εξόδων
 - 5.1.2 Ελεγκτικές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου
 - 5.1.3 Αγορές εσωτερικού
 - 5.1.4 Επιστροφές – εκπτώσεις αγορών
 - 5.1.5 Αγορές εξωτερικού
 - 5.1.6 Έλεγχος χρέωσης των προμηθευτών που αφορούν το δείγμα ελέγχου
 - 5.1.7 Έλεγχος στο τέλος της χρήσης
- 5.2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΞΟΔΩΝ
 - 5.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες
 - 5.2.2 Ελεγκτικές διαδικασίες εξόδων στο τέλος της χρήσεως

5.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

5.3.1 Κατάρτιση μονίμου φακέλου

5.3.2 Εσωτερικός έλεγχος μισθοδοσίας

5.3.3 Ελεγκτικές διαδικασίες στο δείγμα ελέγχου

5.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΚΤΑΚΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΩΝ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ

5.4.1 Οι ελεγκτικές διαδικασίες αφορούν τον έλεγχο:

5.4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες

ΜΕΡΟΣ Γ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

6.2.Ανάλυση λογαριασμών υποχρεώσεων

6.2.1 Λογαριασμός 50 «Προμηθευτές»

6.2.2 Λογαριασμός 51 «Γραμμάτια Πληρωτέα»

6.2.3 Λογαριασμός 52 «Τράπεζες – λογαριασμοί βραχ/σμων υποχρεώσεων»

6.2.4 Λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι»

6.2.5 Λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη»

6.2.6 Λογαριασμός 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί»

6.2.7 Λογαριασμός 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού»

6.2.8 Λογαριασμός 58 «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής»

6.2.9 Λογαριασμός 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

8.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΑΓΟΡΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

8.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

8.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΝΕΙΩΝ

- 8.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ
- 8.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ
- 8.6 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ
- 8.7 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ
- 8.8 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΖΗΤΗΤΩΝ ΜΙΣΘΩΝ
- 8.9 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
 - 8.9.1 Προμηθευτές
 - 8.9.2 Δάνεια Τραπεζών
 - 8.9.3 Υποχρεώσεις προς Ασφαλιστικά ταμεία και Δημόσιο

ΜΕΡΟΣ Δ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 – ΡΟΛΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

- 9.1 ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ
- 9.2 ΟΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ
- 9.3 ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
- 9.4 ΠΗΓΕΣ ΤΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΚΟΥ ΑΓΧΟΥΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΜΕΡΟΣ Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με τον όρο <<σύστημα εσωτερικού ελέγχου>> εννοούμε:

- ✓ Την κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και λοιπών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.
- ✓ Την κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού, και
- ✓ Την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε:
 - Να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών.
 - Να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της οικονομικής μονάδας, και
 - Να φυλάσσονται, αποτελεσματικά, τα περιουσιακά της στοιχεία.

1.2 ΒΑΣΙΚΟΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι βασικοί σκοποί του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

α) Η πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, παραλείψεων και γενικά επιζήμιων ενεργειών σε μία οικονομική μονάδα που θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο την φήμη και τα συμφέροντα της.

β) Η αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, παραλείψεων, απάτης και γενικά επιζήμιων ενεργειών σε μία οικονομική μονάδα.

γ) Η συμμόρφωση με σχετικούς νόμους, διατάξεις και κανονισμούς.

δ) Η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ε) Η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της οικονομικής μονάδας.

στ) Η διασφάλιση των συμφερόντων των Μετόχων και της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας.

1.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι βασικές αρχές ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, των οποίων η τήρηση πρέπει να εξετάζεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή κατά τον έλεγχο οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας είναι οι εξής:

α) Επαρκής λογιστική οργάνωση και κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη.

β) Ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της, ήτοι:

- **Της συναλλαγματικής**
- **Της διαχειριστικής**
- **Της λογιστικής**

γ) Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών στο προσωπικό της οικονομικής μονάδας, που πρέπει να διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα, για παράδειγμα (ικανότητα, ακεραιότητα χαρακτήρα, ήθος). Ο σχεδιασμός των αρμοδιοτήτων του προσωπικού πρέπει να είναι τέτοιος, ώστε να εφαρμόζεται, πάντοτε, η βασική αρχή **<<Ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής>> και αντίστροφα.**

δ) Η άμεση έκδοση προκαθορισμένων στοιχείων για κάθε είσπραξη ή πληρωμή, καθώς και για κάθε δημιουργία απαίτησης ή υποχρέωσης της οικονομικής μονάδας.

ε) Η καθιέρωση μέτρων φυσικής προστασίας των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, καθώς και μέτρων, τα οποία να αποκλείουν οποιασδήποτε πρόσβαση σ αυτά, μη αρμόδιων υπαλλήλων της οικονομικής μονάδας.

στ) Η διενέργεια, σε τακτά χρονικά διαστήματα, φυσικών επαληθεύσεων των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας, καθώς και σχετικών συμφωνιών των αντίστοιχων λογαριασμών, για παράδειγμα (τράπεζες, πελάτες) από αρμόδιο υπάλληλο, ανεξάρτητο από εκείνον,

που έχει την ευθύνη της ορθής λογιστικής παρακολούθησης και συμφωνίας των λογαριασμών.

ζ) Η λήψη μέτρων φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η χρήση ή διάθεση αυτών μόνο κατόπιν προκαθορισμένης διαδικασίας.

1.4 ΜΕΛΕΤΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την μεθοδικότερη άντληση των απαιτούμενων πληροφοριών, πρέπει να συμπληρώνεται ένα, καταλλήλως, σχεδιασμένο Ερωτηματολόγιο Εκτίμησης του Εσωτερικού Ελέγχου. Το Ερωτηματολόγιο αυτό, λόγω του μόνιμου ενδιαφέροντος, πρέπει να αρχειοθετείται στο Μόνιμο Φάκελο Ελέγχου.

Το Ερωτηματολόγιο αυτό πρέπει να είναι σχεδιασμένο, κατά τμήμα εργασίας, και κατά τέτοιο τρόπο, ώστε η απάντηση <<όχι>> σ ένα ερώτημα να δείχνει αδυναμία του εσωτερικού ελέγχου, για παράδειγμα (τα λογιστικά αρχεία φυλάσσονται σε χώρο, όπου ο ταμίας δεν έχει καμία προσπέλαση σ αυτά).

1.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατά την επιλογή αυτή λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

- α)** Η χρησιμότητα της επαλήθευσης.
- β)** Η σπουδαιότητα της επαλήθευσης.
- γ)** Η ικανότητα του προσωπικού.
- δ)** Κενά και αδυναμίες της λογιστικής οργάνωσης και του εσωτερικού ελέγχου.
- ε)** Λογιστική οργάνωση και εξωτερικός έλεγχος.
- στ)** Αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου μηχανογράφησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΣΟΔΩΝ

1.1 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «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».

Για την περιγραφή των εσόδων χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι , όπως:

Πωλήσεις : για τις πωλήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων,

Προμήθειες : για τα έσοδα από μεσολαβητικές εργασίες,

Τόκοι : για τα ποσά που λήφθηκαν από καταθέσεις σε τράπεζες ή από δάνεια

Πρόσοδος : συνιστά ειδικότερη κατηγορία εσόδων, είναι το έσοδο που χαρακτηρίζεται από περιοδικότητα και απορρέει κατά κανόνα από επενδύσεις σε τίτλους (τοκομερίδια) ή σε προσοδοφόρα ακίνητα (μισθώματα).

Το χαρακτηριστικό των εσόδων από την πώληση υλικών αγαθών είναι ότι συνεπιφέρουν κόστος των πωλήσεων με το οποίο συσχετίζονται για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους. Σημειώνουμε ότι στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ο σύνδεσμος εσόδων και κόστους είναι ασθενής.

Από λογιστική άποψη, με κριτήριο την πηγή προελεύσεως τους, τα έσοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα:

Οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης.

Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπληρωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως π.χ. έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων παγίων στοιχείων.

Στην κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχείρησης.

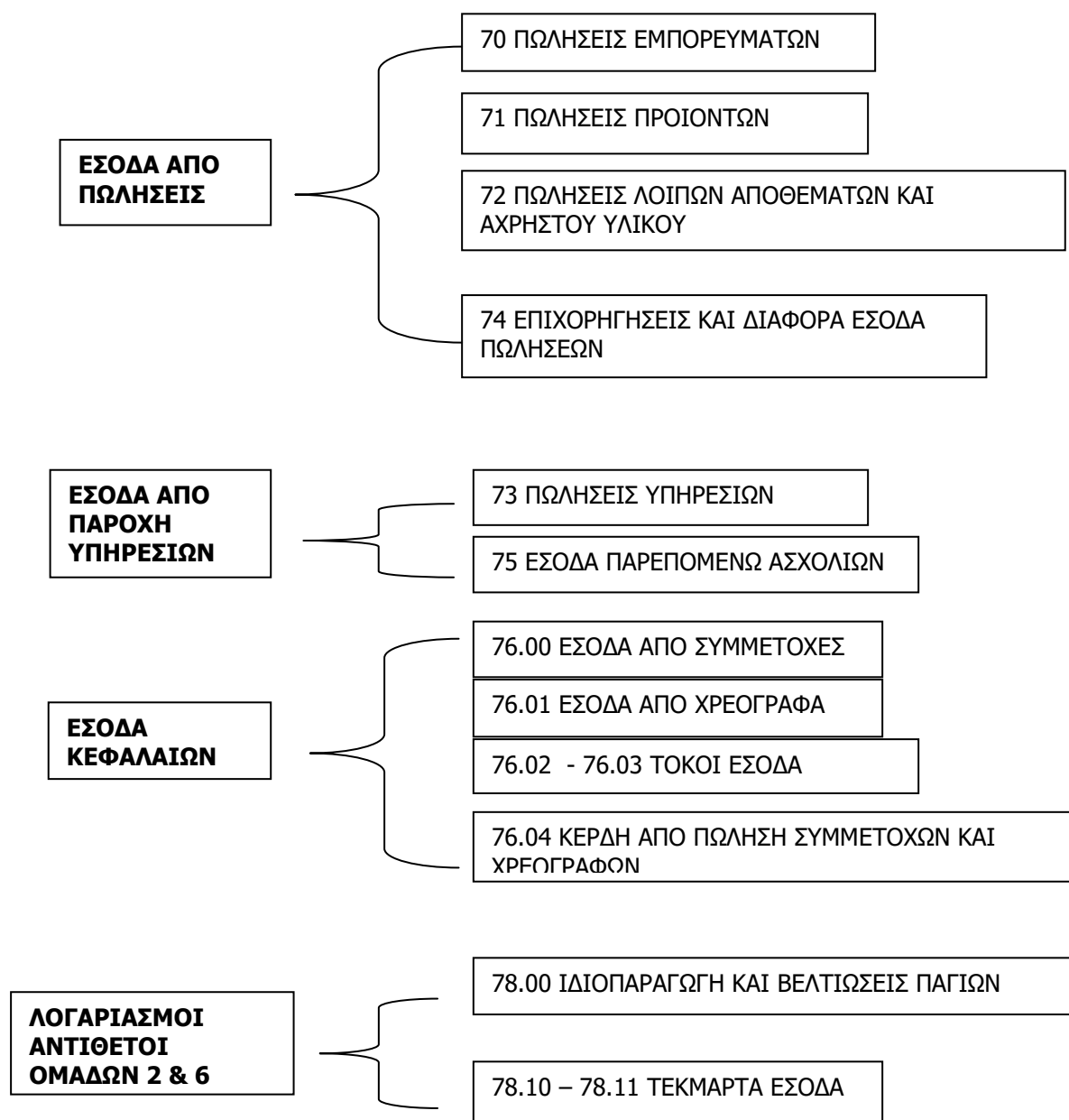
Με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας της πορείας της δραστηριότητας της επιχείρησης, τα έσοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα.

Ομαλά έσοδα είναι εκείνα που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και, κατά κανόνα, προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Ανώμαλα έσοδα είναι εκείνα που οφείλονται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που, κάτω από κανονικές συνθήκες, δεν αναμένονται και η χρονική διάρκεια τους είναι συνήθως περιορισμένη, όπως π.χ. τα έσοδα που προέρχονται από σοβαρές και έκτακτες, μερικές ή γενικές, διακυμάνσεις των τιμών από συγκυριακά γεγονότα οικονομικά, πολιτικά, κοινωνικά ή φυσικά που επηρεάζουν ή δημιουργούν πρόσκαιρη στενότητα στα μεγέθη προσφοράς και ζήτησης ή από την αξιοποίηση για μικρό διάστημα, καταστάσεων μονοπωλιακής θέσεως στην αγορά λόγω τυχαίων περιστατικών.

Εκτός, από τις παραπάνω διακρίσεις των εσόδων που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ. υπάρχει και η διάκριση τους σε δεδουλευμένα, που αφορούν και ωφελούν τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως, και μη δεδουλευμένα που αφορούν και ωφελούν τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων.

Οι κατηγορίες εσόδων και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται τα οργανικά έσοδα απεικονίζονται στο ακόλουθο διάγραμμα:

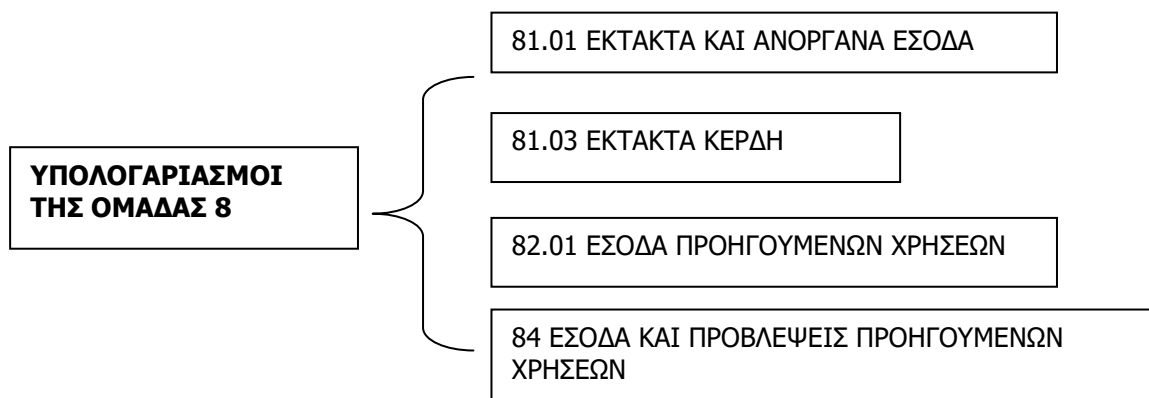


Επισημαίνεται ότι στους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν καταχωρούνται τα έκτακτα έσοδα και τα έκτακτα κέρδη, καθώς και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 8.

Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7 μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης».

Σε περιπτώσεις που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή έχουν προεισπραχθεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δεδουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξη τους θα πραγματοποιηθεί σε επόμενες χρήσεις, πριν από την μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών αυτών στο λογαριασμό 80.00 πρέπει να γίνουν εγγραφές τακτοποιήσεως τους, ώστε τα υπόλοιπα τους να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εσόδων εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως. Οι προαναφερόμενες εγγραφές τακτοποιήσεως των λογαριασμών εσόδων γίνονται με την βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα καθώς και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 81-84 της ομάδας 8 και ειδικότερα στους ακόλουθους λογαριασμούς,



Στο τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

1.2 ΕΣΟΔΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΛΠ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

«ΕΣΟΔΑ»

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής 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 οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

α) πώληση αγαθών

β) παροχή υπηρεσιών και

γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική οντότητα, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση,

όπως εμπορεύματα αγορασμένα από έναν λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα ενός συμβατικού 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 συμβάσεις κατασκευής, 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, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής.

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

- α)** τόκοι — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα
- β)** δικαιώματα — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού και
- γ)** μερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το Πρότυπο 18 δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

- α)** συμφωνίες μισθώσεων (ΔΛΠ 17 Μισθώσεις)
- β)** μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις)
- γ)** ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4
- δ)** μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση)

ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

στ) αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41 Γεωργία)

ζ) αρχική αναγνώριση αγροτικού προϊόντος (ΔΛΠ 41 Γεωργία) και

η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελημάτων, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνον τις μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την οικονομική οντότητα για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικές ωφέλειες που εισρέουν στην οικονομική οντότητα και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευμένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευμένου δεν αποτελούν έσοδο. Ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας.

Το έσοδο θα επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οικονομική οντότητα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως αντάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, με τη χρήση τεκμαρτού επιτοκίου.

Το τεκμαρτό επιτόκιο προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους.

- α)** με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση ή
- β)** με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου.

Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δεν θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το γάλα, όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν

πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Το έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν δεν μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα, το έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

Τα κριτήρια αναγνώρισης σε αυτό το Πρότυπο, συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε συναλλαγή. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια αναγνώρισης στα κατ' είδος αναγνωρίσιμα συνθετικά στοιχεία μιας ενιαίας συναλλαγής, ούτως ώστε να απεικονίζεται η ουσία της συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μεταγενέστερα, το ποσό αυτό εγγράφεται σε μεταβατικό λογαριασμό και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αντίθετα, τα κριτήρια αναγνώρισης εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές μαζί, όταν συνδέονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το εμπορικό αποτέλεσμα δεν μπορεί να γίνει αντιληπτό χωρίς αναδρομή σε ολόκληρη τη σειρά των συναλλαγών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να πωλήσει εμπορεύματα και, την ίδια στιγμή, να συνάψει ξεχωριστή συμφωνία να επαναγοράσει τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αναιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτήν την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

Το έσοδο από πώληση αγαθών θα αναγνωρίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- α)** η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών
- β)** η οικονομική οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επί των πωληθέντων αγαθών

γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία

δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

ε) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Η εκτίμηση του αν μια οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους.

Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

α) όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί δέσμευση για μη ικανοποιητική λειτουργία, που δεν καλύπτονται από συνήθεις όρους εγγύησης

β) όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης εσόδου πώλησης των αγαθών από τον αγοραστή

γ) όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την οικονομική οντότητα και

δ) όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η οικονομική οντότητα είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει την εισπραξιμότητα του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας οικονομικής οντότητας που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δεν μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές αναγνωρίζεται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, αναγνωρίζοντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική αρχή θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και λογίζεται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριληφθέντος στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που αναγνωρίστηκε αρχικά. Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρίζονται συγχρόνως αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων και των εγγυήσεων και άλλων δαπανών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν μετά την αποστολή των αγαθών, μπορεί κανονικά να επιμετρηθούν βάσιμα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν τα έσοδα όταν τα έξοδα δεν μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Σε τέτοιες

περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α)** το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία
- β)** πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα
- γ)** το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και
- δ)** οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Η αναγνώριση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο, το έσοδο αναγνωρίζεται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η αναγνώριση του εσόδου σε αυτήν τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της επίδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το ΔΛΠ 11 επίσης απαιτεί την αναγνώριση σε αυτήν τη βάση. Οι ρυθμίσεις του Προτύπου έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την αναγνώριση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας συναλλαγής που συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι

πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωριστεί στα έσοδα. Η οικονομική οντότητα είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:

α) τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη

β) την αμοιβή των υπηρεσιών και

γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την οικονομική οντότητα να διαθέτει έναν αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Η οικονομική οντότητα επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του εσόδου, καθώς παρέχεται η υπηρεσία. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν σημαίνει οπωσδήποτε ότι το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν.

Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

α) αξιολογήσεις του εκτελεσθέντος έργου

β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή

γ) την αναλογία των πραγματοποιηθεισών δαπανών μέχρι τη συγκεκριμένη ημερομηνία σε σχέση με το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής.

Μόνον οι δαπάνες που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέχρι τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Μόνο οι δαπάνες που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικό εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές ληφθείσες από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες. Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η αναγνώριση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεσθεί η σημαντική πράξη. Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που τα αναγνωρισμένα έξοδα είναι ανακτήσιμα. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία. Παρ' όλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η οικονομική οντότητα θα ανακτήσει τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες συναλλαγής. Για τον λόγο αυτόν, το έσοδο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, δεν αναγνωρίζεται κέρδος. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία και δεν πιθανολογείται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν θα ανακτηθούν, το έσοδο δεν αναγνωρίζεται, ενώ οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες βαρύνουν τα έξοδα.

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, που δίδουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, θα αναγνωρίζεται όταν:

- α)** πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και
- β)** το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

Τα έσοδα θα αναγνωρίζονται με βάση τους εξής κανόνες:

- α)** οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο ΔΛΠ 39 παράγραφοι 9

β) τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή των δουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης και

γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ της απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο αναγνωρίζεται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης συμμετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτονται από το κόστος αγοράς των χρεογράφων. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος επιμερισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα αναγνωρίζονται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχικών τίτλων. Τα έσοδα από δικαιώματα δημιουργούνται σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως αναγνωρίζονται με αυτήν τη βάση, εκτός αν με βάση την ουσιαστική πλευρά της συμφωνίας, είναι πιο σωστό να αναγνωρίζεται το έσοδο με κάποιον άλλο συστηματικό και ορθολογικό τρόπο. Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλήφθηκε στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε αρχικά αναγνωρισθεί στα έσοδα.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει για την αναγνώριση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών

β) το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν αναγνωρισθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:

- i. πώληση αγαθών,
- ii. παροχή υπηρεσιών,
- iii. τόκους,
- iv. δικαιώματα,
- v. μερίσματα και

γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, αξιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημιές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΣΟΔΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Διαδικασίες ελέγχου εσόδων

Κανένα έσοδο χωρίς νόμιμο, πλήρες και εγκεκριμένο δικαιολογητικό.
Εφαρμογή ικανοποιητικού συστήματος βεβαιώσεως (ελέγχου) των εσόδων.
Έγκαιρη ενημέρωση και λογιστική συμφωνία λογαριασμών εξόδων.
Άμεση λογιστική ενημέρωση και τακτική συμφωνία των λογαριασμών εσόδων.
Τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αρχής αντιπαραθέσεως εξόδων- εσόδων.
Διενέργεια επαρκών προβλέψεων εξόδων εκμεταλλεύσεως.
Έλεγχος καταχωρήσεως στα έσοδα μόνο των πραγματοποιηθέντων δουλευμένων και έσοδα που αφορούν τη χρήση.
Απαγορεύεται καταχώρηση εσόδων κατά πρόβλεψη.
Επαρκής διαχωρισμός εσόδων επομένων χρήσεων ή εσόδων προηγούμενων χρήσεων.

3.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Τα πέντε στάδια της διεκπεραίωσης των πωλήσεων

- Η λήψη της παραγγελίας πώλησης και η αποδοχή της.
- Η παράδοση τα αγαθών.
- Η τιμολόγηση των αγαθών
- Η καταχώριση της συναλλαγής (δημιουργία απαίτησης)
- Η είσπραξη της απαίτησης

3.3 ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΣΤΟ ΚΥΚΛΩΜΑ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

3.3.1 ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

- Κλοπής, καταστροφής μη εγκεκριμένης προσπέλασης αρχείων.
- Φτωχής ενημέρωσης (επίπτωση σε λήψη αποφάσεων, έλεγχο αποδοτικότητας λειτουργίας)

Για παράδειγμα δεν παράγονται καταστάσεις ηλικίας απαιτήσεων, ανεκτέλεστων παραγγελιών.

3.3.2 ΕΙΔΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

A. Κατά την λήψη των παραγγελιών

- Λήψη παραγγελιών που μπορεί να μην εισπραχτούν.
- Έλλειψη ειδών

Επιπτώσεις

- Ζημιά, επίπτωση στην ρευστότητα, στο κύρος

Ενδεικτικά μέτρα

Θέση και έλεγχος πιστωτικών ορίων, λήψη προκαταβολών, λήψη εγγυήσεων (προϋπόθεση ενημερωμένα αρχεία απαιτήσεων, ορίων), σωστό σύστημα διαχείρισης αποθεμάτων

B. Κατά την παράδοση των παραγγελιών

- Παράδοση λάθος πραγμάτων
- Παράδοση σε λάθος προορισμό
- Κλοπή αποθεμάτων

Επιπτώσεις

Πρόσθετα έξοδα διάθεσης - απώλεια πελάτη – ζημιά

Γ. Κατά την τιμολόγηση τα αγαθών

- Να μην τιμολογηθούν αγαθά που έχουν παραδοθεί.
- Τιμολόγηση αγαθών που δεν έχουν παραδοθεί.
- Τιμολόγηση των αγαθών σε λάθος τιμές.

Επιπτώσεις

Ζημιά-δυσαρέσκεια πελατών

Ενδεικτικά μέτρα

Διαχωρισμός αρμοδιοτήτων

Διασταύρωση δεδομένων παραγγελιών, Δ.Α, τιμολογίων

Αυτόματη τιμολόγηση από κατάλογο - Έγκριση εκπτώσεων

Προϋποθέσεις

Τροφοδότηση με αντίγραφα Παραγγελιών, ΔΑ, τιμολογίων λογιστηρίου.

Δ. Κατά την καταχώριση της συναλλαγής στα βιβλία

- Να μη γίνει η καταχώριση
- Να ενημερωθούν λάθος λογαριασμοί
- Να περάσουν λάθος ποσά

Ενδεικτικά μέτρα

Έλεγχος συνεχούς αριθμώσεως, κατάσταση εκκρεμών ΔΑ

Προϋποθέσεις

Ύπαρξη και ενημέρωση εντύπων, ύπαρξη αρχείων.

Ε. Κατά την είσπραξη της απαίτησης

- Να μην εισπραχτεί η απαίτηση
- Να μην περάσει στα βιβλία η είσπραξη.
- Να γίνει λάθος είσπραξη.
- Να μην εισπράξουμε έγκαιρα.
- Να διαγραφεί η απαίτηση χωρίς έγκριση.
- Να μειωθεί χωρίς έγκριση.
- Να εισπραχτεί και να εξακολουθήσει να εμφανίζεται

Ενδεικτικά μέτρα

- Διαχωρισμός αρμοδιοτήτων (Διαχείριση διαθεσίμων από ενημέρωση λογαριασμών πελατών, έγκρισης πιστωτικών σημειωμάτων από ενημέρωση πελατών, συμφωνίες με Τράπεζες από ενημέρωση πελατών).
- Επιβεβαίωση υπολοίπων με τρίτους
- Εγκεκριμένες διαγραφές
- Έλεγχος τήρησης όρων συμβάσεων
- Έλεγχος όχλησης πελατών
- Αποδοτικό σύστημα νομικών ενεργειών

3.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΤΙΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ

A. Ελεγκτικές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου

1. Περιγραφή της διαδικασίας που ακολουθείται:

- Κατά την λήψη της παραγγελίας.
- Κατά την αποστολή των προϊόντων ή εμπορευμάτων
- Κατά την διενέργεια της τιμολόγησης (ύπαρξη εγκεκριμένων από την Διοίκηση κλπ. οργάνων τιμοκαταλόγων και όρων εξόφλησης των τιμολογίων), την χορήγηση των εκπτώσεων (ύπαρξη σαφών και καθορισμένων όρων).
- την ύπαρξη των αναγκαίων υπογραφών έγκρισης τιμών και ελέγχου των αριθμητικών πράξεων επί των τιμολογίων και πιστωτικών τιμολογίων.
- καταγραφή των στοιχείων διακίνησης και τιμολόγησης και εξέταση αν είναι σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις (Κ.Β.Σ.).

2. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει συνενωμένο στοιχείο του Κ.Β.Σ. διακίνησης και τιμολόγησης (τιμολόγιο-Δ.Α.) εξετάστε αν το σύστημα που εφαρμόζεται εξασφαλίζει την ορθή και εντός των χρονικών ορίων του Κ.Β.Σ. τιμολόγηση όλων των εκδοθέντων δελτίων αποστολής που αφορούν αγαθά προς πώληση.

3. Μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται για τον έλεγχο των πωλητών και αντιπροσώπων όσον αφορά τις πραγματοποιούμενες εισπράξεις και εντοπισμός τυχόν κενών.

Συγκεκριμένα διαπίστωση, ότι:

- Γίνεται έλεγχος της έγκαιρης και ορθής απόδοσης λογαριασμών των πωλητών ανά πρόσωπο ανεξάρτητο των πωλήσεων και της διαχείρισεως διαθεσίμων.
 - Υπάρχουν αποδείξεις εισπράξεως μετρητών ή πινάκια παραλαβής επιταγών προαριθμημένα και με χωριστή σειρά για κάθε πωλητή.
 - Γίνεται συσχετισμός των παραπάνω αποδείξεων που παραμένουν στο στέλεχος με εκείνες που προορίζονται "για το λογιστήριο" από παραπάνω αναφερόμενο ανεξάρτητο πρόσωπο.
 - Αποστέλλονται απευθείας από την εταιρία επιστολές στους πελάτες των αντιπροσώπων ή των πωλητών για επιβεβαίωση των υπολοίπων τους.
- 4.** Έλεγχος ότι οι προμήθειες πωλήσεων, που λαμβάνουν οι πωλητές και οι αντιπρόσωποι προκύπτουν με βάση σαφείς υπολογισμούς που γίνονται σύμφωνα με εσωτερικό κανονισμό ή ιδιαίτερο συμφωνητικό.
- 5.** Μελέτη του συστήματος της λογιστικής οργάνωσης και λογιστικοποίηση των πωλήσεων στη Γενική Λογιστική και στις μερίδες Αποθήκης (θεωρημένα ημερολόγια πωλήσεων ή γενικού ημερολογίου, ημερολόγια αποθήκης) σε σχέση με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις (Κ.Β.Σ.) και την ορθή και έγκαιρη ενημέρωσή τους.
- 6.** Εφόσον υπάρχουν σχετικές έγγραφες οδηγίες για τις πωλήσεις πρέπει να μελετηθούν και να εντοπισθούν τυχόν κενά σύμφωνα με τα παραπάνω ή να ελεγχθεί η εφαρμογή τους.

Β. Πωλήσεις εσωτερικού

Για το δείγμα ελέγχου που λήφθηκε από τα δελτία αποστολής, από τα τιμολόγια και τα πιστωτικά τιμολόγια.

- 1.** Έλεγχος ορθής και έγκαιρης τιμολόγησης των δελτίων αποστολής.
- 2.** Έλεγχος της ορθής τιμολόγησης βάσει των εγκεκριμένων τιμοκαταλόγων (των τιμολογίων και των πιστωτικών τιμολογίων τζίρου).
- 3.** Συσχέτιση των πιστωτικών τιμολογίων επιστροφών με τα τιμολόγια που αφορούν σχετικά με τις τιμές και την ύπαρξη των δελτίων αποστολής των πελατών που πρέπει να τα συνοδεύουν.

4. Έλεγχος αριθμητικών πράξεων και ύπαρξης μονογραφών ελέγχου τιμών, εκπτώσεων, αριθμητικών πράξεων κλπ. προβλεπόμενων υπογραφών.
5. Έλεγχος της ορθής λογιστικοποίησης των πωλήσεων και των επιστροφών, εκπτώσεων (στους λογ/σμούς πελάτες, πωλήσεις, ΦΠΑ) σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την έγκαιρη ενημέρωση των ημερολογίων σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.
6. Έλεγχος της ορθής και της έγκαιρης ενημέρωσης των μερίδων αποθήκης (σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.) με τις πωλήσεις, επιστροφές και τις εκπώσεις (ποσοτικές και τζίρου).
7. Εφόσον χρεώνονται μεταφορικά έλεγχος της ορθής τιμολόγησής τους.
8. Εφόσον χρεώνονται τόκοι, έλεγχος:
 - α) έλεγχος του ορθού υπολογισμού τους
 - β) του ορθού μερισμού τόκων στην ελεγχόμενη χρήση και στην επόμενη και της λογιστικοποίησης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Γ. Έλεγχος κίνησης πελατών που αφορούν το δείγμα ελέγχου

1. Έλεγχος είσπραξης των τιμολογίων σύμφωνα με τους όρους της τιμολογιακής και πιστωτικής πολιτικής της επιχείρησης.
2. Έλεγχος ότι για την είσπραξη υπάρχει το αντίστοιχο δικαιολογητικό (γραμμάτιο εισπράξεως, επιταγή, συναλλαγματική).
3. Σε περίπτωση δειγμάτων και δώρων στους πελάτες ή σε τρίτους έλεγχος της έκδοσης του ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης ή απόδειξης δαπάνης (σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.) και της ορθής λογιστικοποίησής του.
4. Έλεγχος ότι με τις εγγραφές πίστωσης των λογαριασμών πελατών έχουν χρεωθεί οι λογαριασμοί Ταμείου ή Καταθέσεων Όψεως ή Επιταγών Εισπρακτέων ή Γραμματίων Εισπρακτέων ή των Εκπτώσεων - ΦΠΑ ή επιστροφών πωλήσεων - ΦΠΑ.

Δ. Για μία χρονική περίοδο που θα ληφθεί από το ημερολόγιο πωλήσεων ή γενικό ημερολόγιο

1. Έλεγχος της αύξουσας αρίθμησης των στοιχείων (τιμολογίων, πιστωτικών τιμολογίων, δελτίων αποστολής).
2. Όλα τα εκδοθέντα δελτία αποστολής τιμολογήθηκαν.

Ε. Ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες στο δείγμα ελέγχου των πωλήσεων εξωτερικού

1. Αντιπαραβολή των τιμολογίων εξωτερικού με τα ξενόγλωσσα και τις διασαφήσεις εξαγωγής.
2. Έλεγχος της λογιστικοποίησης των ξενόγλωσσων τιμολογίων με την σωστή ισοτιμία (RATE) της ημέρας εξαγωγής από την αποθήκη.
3. Έλεγχος του υπολογισμού των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν κατά την είσπραξη των τιμολογίων εξωτερικού και της ορθής λογιστικοποίησης τους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (Λ/σμός 81.00.04. ή 81.01.04.).
4. Αν υπάρχουν αντιπρόσωποι στις πωλήσεις εξωτερικού έλεγχος ορθού υπολογισμού, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης ή του συμφωνητικού, της προμηθείας του, λογιστικοποίησης της προμηθείας και ακολούθως έλεγχος της εξόφλησης της προμηθείας του.

ΣΤ. Πωλήσεις μέσω αντιπροσώπων με επιλογή δείγματος ενός μηνός

1. Διαπίστωση της ύπαρξης αντίστοιχης ένδειξης του αντιπροσώπου στα τιμολόγια πώλησης.
2. Διαπίστωση αν για τον μήνα αυτό καταχωρήθηκαν οι πωλήσεις για όλους τους αντιπροσώπους.
3. Έλεγχος των ποσοτήτων ορισμένων πωληθέντων προϊόντων-εμπορευμάτων με βάση τα σχετικά τιμολόγια.
4. Επαλήθευση των υπολοίπων ποσοτήτων τέλους του μήνα της σχετικής εκκαθάρισης.
5. Συμφωνία των υπολοίπων ποσοτήτων τέλους μήνα ανάμεσα στην εκκαθάριση και στις αντίστοιχες μερίδες αποθήκης της επιχείρησης.

6. Έλεγχος της ορθής τιμολόγησης με βάση τον τιμοκατάλογο.
7. Άθροιση όλων των τιμολογίων (αξία) ενός μηνός και συμφωνία με το σύνολο των καταχωρηθέντων στην εκκαθάριση πωλήσεων.
8. Υπολογισμός των εκπτώσεων με βάση τον τιμοκατάλογο ή τα εγκεκριμένα από την Διεύθυνση ποσά.
9. Υπολογισμός της προμήθειας του κάθε αντιπροσώπου του δείγματος.
10. Σε περιπτώσεις επιστροφών πωλήσεων διαπίστωση ότι αντιλογίζονται και οι οφειλόμενες προμήθειες αντιπροσώπων.
11. Έλεγχος της σωστής λογικοποίησης των προμηθειών αντιπροσώπων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (προμήθεια-ΦΠΑ, αντιπροσώπου).

Z. Ελεγκτικές διαδικασίες σε επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (μόνο για βιομηχανικές επιχειρήσεις)

1. Μελέτη των όρων του ιδιωτικού συμφωνητικού που συντάχθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων.
2. Συμφωνήστε τα ποσοτικά δεδομένα της εκκαθάρισης (πρώτες ύλες, αποδόσεις προϊόντων, φύρες, μένοντα υπόλοιπα) με τις μερίδες αποθήκης (πρώτες ύλες και προϊόντα τρίτων).
3. Διαπιστώστε ότι για το δείγμα των εκκαθαρίσεων που επιλέχθηκε η ανά μονάδα επεξεργασίας προμήθεια συμφωνεί με το "συμφωνητικό επεξεργασίας" και εφαρμόζονται γενικά οι όροι του.

H. Ελεγκτικές διαδικασίες επί παροχής υπηρεσιών (αντιπροσώπευσης τρίτων ή πώλησης προϊόντων για λογαριασμό τους)

1. Μελέτη των όρων της σύμβασης αντιπροσώπευσης μεταξύ της αντιπροσώπου και της αντιπροσωπευομένης.
2. Συμφωνήστε τις ποσότητες και αξίες των πωληθέντων για λογαριασμό τρίτων με τις αντίστοιχες μερίδες αποθήκης (εμπορεύματα τρίτων) και τους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής (Δοσοληπτικός λογαριασμός αντιπροσωπευομένου).

3. Διαπιστώστε ότι ο υπολογισμός προμηθείας έγινε με βάση το ποσοστό προμηθείας που προβλέπεται από την σύμβαση.

Θ. Τελικές διαδικασίες ελέγχου πωλήσεων

1. Συμφωνείτε τις αξίες πωλήσεων μεταξύ Γενικής Λογιστικής και Αποθήκης από τα αντίστοιχα ισοζύγια.

2. Διαπιστώστε ότι οι πωλήσεις λογιστικοποιούνται με την εξαγωγή των πωληθέντων από την αποθήκη και σε περίπτωση που εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης χωρίς την αντίστοιχη εξαγωγή αυτό ακυρώνεται στο τέλος της χρήσης.

3. Διαπιστώστε την τιμολόγηση των τελευταίων εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής της χρήσεως.

4. Εάν οι επιστροφές του πρώτου μετά το τέλος της χρήσεως μηνός είναι μεγαλύτερες από τις συνήθειες, ερευνήστε το ενδεχόμενο να έγινε για την τακτοποίηση πλασματικών πωλήσεων της χρήσεως.

5. Με επισκόπηση των εκπώσεων-επιστροφών των πρώτων μηνών της επόμενης χρήσεως διαπιστώστε μήπως τυχόν αφορούν ακυρώσεις πωλήσεων ή παροχή εκπώσεων της χρήσης που ελέγχεται.

3.5 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Το παρακάτω ερωτηματολόγιο χρησιμοποιείται ως ενδεικτικό υπόδειγμα κατά τον έλεγχο του κυκλώματος των εσόδων.

	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Οι πωλήσεις γίνονται βάσει εγκεκριμένου, από τη Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, τιμοκαταλόγου;			
Προκαθορίζονται οι όροι εξοφλήσεως των πωλουμένων ειδών, καθώς και οι προϋποθέσεις χορηγήσεως εκπώσεων σε πελάτες;			
Υπάρχει ικανοποιητικό σύστημα βεβαιώσεως και εισπράξεως των εσόδων;			

Ενημερώνονται εγκαίρως οι λογαριασμοί των εσόδων;			
Παρακολουθούνται στατιστικώς οι κατηγορίες των εσόδων κατά μήνα;			
Τηρείται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (λογίζονται σε κάθε χρήση τα έσοδα που την αφορούν);			
Οι πωλήσεις γίνονται από αρμόδιο υπάλληλο, που δεν έχει σχέση με την λογιστική παρακολούθηση των πελατών και τις εισπράξεις από πελάτες;			

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΟΔΩΝ

4.1 ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εξαφανίζεται – εκπνέει όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του. Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή, κατά άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται:

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

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

β) Όταν μια επένδυση, πάγια (π.χ. μηχανήματα) ή τρέχουσα (π.χ. προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι, το κόστος της πάγιας επενδύσεως που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά την στιγμή της πώλησεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πώλησεως. Επειδή τα πάγια δεν προορίζονται για πώληση και πωλούνται μόνο κατά εξαίρεση, κυρίως μετά τη διαπίστωση ακαταλληλότητας τους για την επιχείρηση, ενώ τα προϊόντα και εμπορεύματα παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό την πώληση, όταν λέμε κόστος πωλημένων εννοούμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων τα οποία πωλήθηκαν.

Με κριτήριο το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, το κόστος – έξοδο διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο, ως εξής:

α) Οργανικό κόστος – έξοδο είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως. Τα οργανικά έξοδα είναι τα τακτικώς επαναλαμβανόμενα έξοδα που είναι αναγκαία για την ύπαρξη και δραστηριοποίηση της επιχειρήσεως. Μπορούμε να παρομοιάσουμε τα έξοδα της κατηγορίας αυτής με την τροφή που αναγκαίως πρέπει να λαμβάνει σε τακτική βάση ο ζωντανός οργανισμός αν δεν παίρνει την απαραίτητη τροφή ασφαλώς θα οδηγηθεί στον θάνατο. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους κατά είδος εξόδου λογαριασμούς της Ομάδας 6 και στο τέλος της χρήσεως, μετά τη χρονική τους τακτοποίηση, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως».

β) Ανόργανο κόστος – έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον

προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος – έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες.

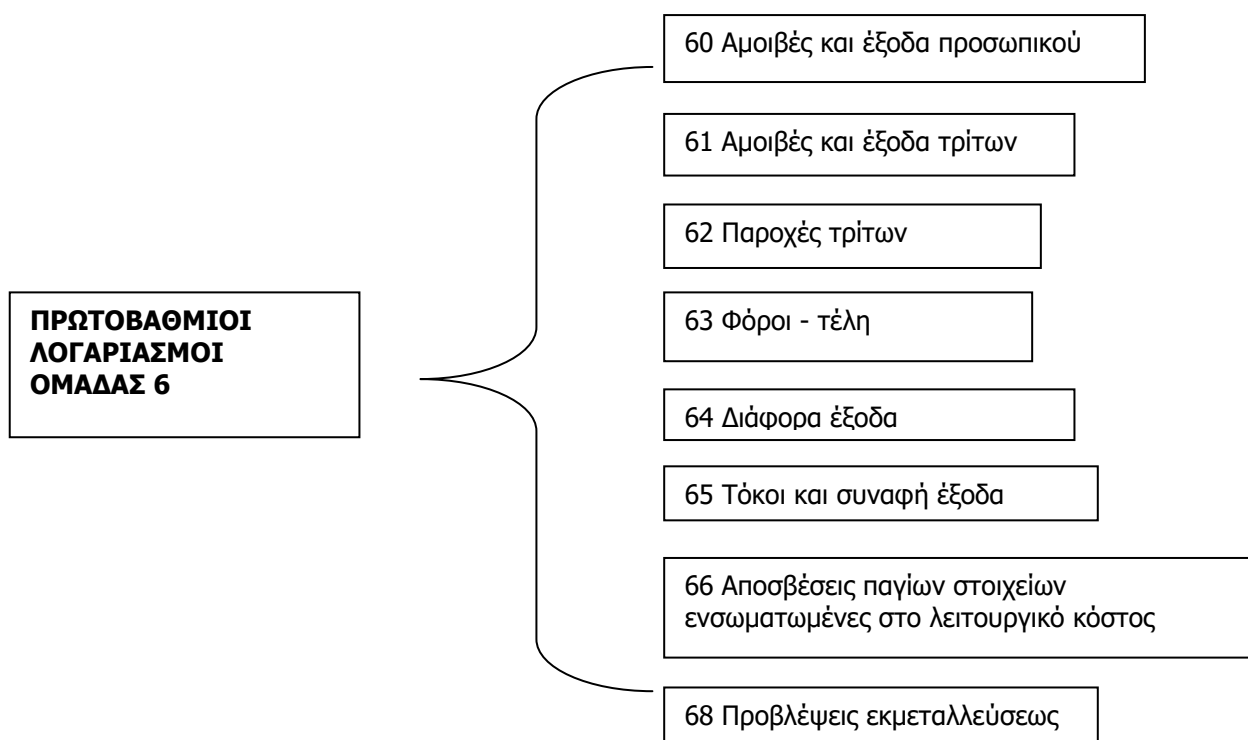
Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η επιχείρηση, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά π.χ. ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώληση. Είναι έξοδα που τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται είτε σε αντικανονικές ενέργειες ή παραλείψεις (π.χ. πρόστιμα, προσαυξήσεις φόρων και εισφορών ασφαλιστικών ταμείων, τόκοι υπερημερίας, ποινικές ρήτρες), είτε σε έκτακτα ή ανώμαλα ή τυχαία γεγονότα (π.χ. ζημιές από πωλήσεις παλαιών παγίων στοιχείων, κλοπές και υπεξαίρέσεις, καταστροφές αποθεμάτων, χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, επιβολή εφάπαξ εκτάκτων φόρων ή εισφορών), είτε αφορούν δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων και από διάφορες αιτίες δεν λογιστικοποιήθηκαν στις χρήσεις εκείνες. Τα πιο πάνω έξοδα καταχωρούνται κατά είδος στους λογαριασμούς 81-85 και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται απευθείας το λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως». Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος – έξοδο διακρίνεται σε ομαλό και ανώμαλο:

α) Ομαλό κόστος – έξοδο είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της επιχειρήσεως με τη μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μια δραστηριότητα ή λειτουργία και του κόστους αυτής.

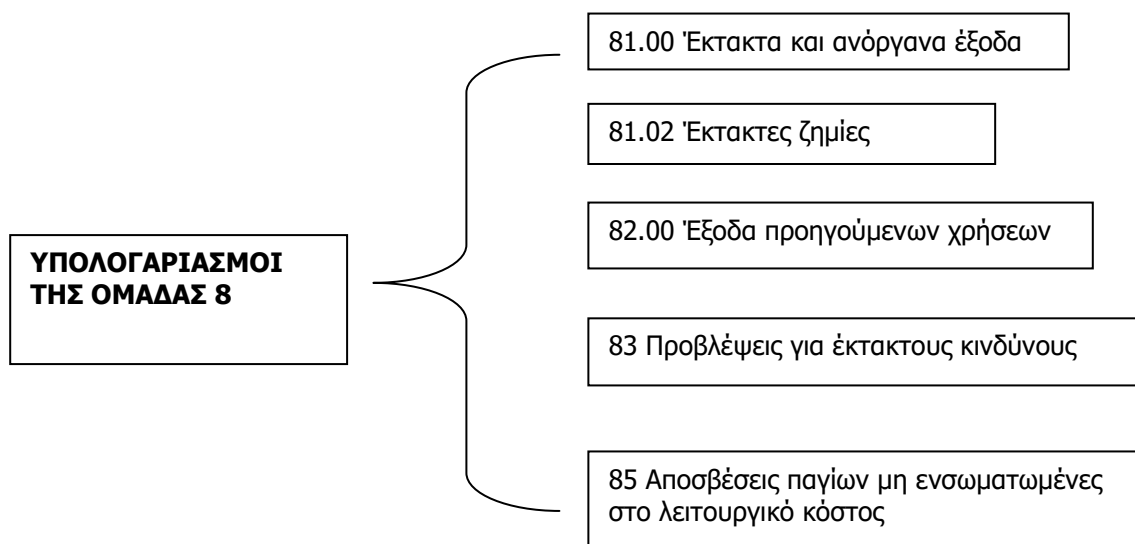
β) Ανώμαλο κόστος – έξοδο είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος – έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημιάς, όπως π.χ. στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της επιχειρήσεως ή τμημάτων της, το κόστος των σταθερών εξόδων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως. Έτσι, αν το σταθερό κόστος του τμήματος Α, που υποαπασχολείται κατά 50% είναι € 1.000.000, το μισό του κόστους αυτού δηλαδή € 500.000 δεν ενσωματώνεται στο

λειτουργικό κόστος, χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο έξοδο και βαρύνει τελικά τα αποτελέσματα χρήσεως. Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ή ως έκτακτες ζημιές και βαρύνουν τελικά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα οργανικά έξοδα της χρήσεως παρακολουθούνται κατ είδος στην Ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ. στους ακόλουθους πρωτοβαθμίους λογαριασμούς:



Τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα της χρήσεως, καθώς και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 81-85 της ομάδας 8 και ειδικότερα στους ακόλουθους λογαριασμούς:



Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως» και οι λογαριασμοί εξισώνονται.

4.2 ΕΞΟΔΑ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΛΠ

4.2.1 Γενικά

Στα ΔΛΠ δεν υπάρχει συγκεκριμένο πρότυπο για τα έξοδα. Για τα έξοδα υπάρχουν πολλά πρότυπα που καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες της λογιστικής. Τα πρότυπα αυτά είναι:

Αριθμός	Περιγραφή	Σχέση με έξοδα, έσοδα και υποχρεώσεις
ΔΛΠ 2	Αποθέματα	Έξοδα μέσω κόστους πωληθέντων και απομείωση αξίας αποθεμάτων
ΔΛΠ 12	Φόροι εισοδήματος	Έξοδο φόρου. Υποχρέωση από αναβαλλόμενη φορολογία και τρέχοντα φόρο
ΔΛΠ 16	Ενσώματα πάγια	Έξοδα από αποσβέσεις
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις	Έξοδα μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις.
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζομένους	Έξοδα οι παροχές που δίνονται στο προσωπικό. Υποχρέωση για καταβολή παροχών στο μέλλον
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	Έξοδα συναλλαγματικών διαφορών
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού	Έξοδα τόκων
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	Έξοδα από απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	Έξοδο από προβλέψεις. Υποχρέωση από προβλέψεις
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	Έξοδο απόσβεσης
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση	Έξοδα από ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα	Έσοδα / κέρδη από αποτίμηση σε εύλογες αξίες
ΔΛΠ 41	Γεωργία	Έσοδα / κέρδη από αποτίμηση σε εύλογες αξίες της γεωργικής παραγωγής
ΔΠΧΑ 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	Έξοδα από παροχές στο προσωπικό που συνδέονται με τιμή μετοχών π.χ. Stock option

4.2.2 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα»

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης 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:

- α)** έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών
- β)** χρηματοοικονομικά μέσα
- γ)** βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

- α)** που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- β)** που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή
- γ)** έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε οικονομική οντότητα, ενώ η δεύτερη δεν είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία μειωμένη κατά τα άμεσα κόστη της πώλησης.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα.

Τα αποθέματα θα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οικονομική οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην

απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία εκείνα του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτηρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

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

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μεταποίησης δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, επιμετρώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Τα λοιπά στοιχεία κόστους συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

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

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

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της τιμής λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και

υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

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

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

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

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

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς. Τέτοιες προβλέψεις αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

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

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγούμενως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης

αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντιλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που τηρείται λογιστικά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

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

4.2.3 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι εισοδήματος»

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας και

β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (βλ. ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης) ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

A. Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

B. Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή η ζημία) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν

τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ανακτήσιμοι) φόροι εισοδήματος.

Γ. Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Δ. Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- α)** εκπεστές προσωρινές διαφορές
- β)** μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- γ)** μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- α)** φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (της φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται ή
- β)** εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν

η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Το έξοδο φόρου (το έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (το τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (το αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος.

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:

- α)** συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο ή
- β)** μία συνένωση επιχειρήσεων.

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Παραδείγματα είναι:

- α)** έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμιακή βάση και

β) κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και αποσβένονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς, όταν πραγματοποιήθηκαν.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβληθεί και αν ακόμη δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

α) μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους

β) επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων ή

γ) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες

Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, θα εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων εξωτερικού

Το ΔΛΠ 21 απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει πού πρέπει να εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, όταν στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εξωτερικού, οι διαφορές αυτές μπορεί να κατατάσσονται ως αναβαλλόμενα έξοδα (έσοδα) φόρου, αν αυτή η παρουσίαση θεωρείται ότι είναι η πλέον χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

4.2.4 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματα πάγια»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.

Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της επιβάρυνσης με απόσβεση.

Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οικονομικής οντότητας για τα τμήματα αυτά διαφέρουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει με ακρίβεια τον ρυθμό ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων παγίων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη

μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανakλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

4.2.5 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 «Μισθώσεις»

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

4.2.6 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 «Παροχές σε εργαζομένους»

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

- α)** υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και
- β)** έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους που προκύπτουν είτε από:

- α)** την απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν από την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης ή

β) την απόφαση ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

4.2.7 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος»

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρεία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

4.2.8 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστος Δανεισμού»

Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων.

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Αυτό το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες, αναγνωρίζει ως έξοδο το τμήμα του κόστους δανεισμού που αντιστοιχεί στον πληθωρισμό κατά την ίδια περίοδο.

4.2.9 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16). Κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μια μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

Μια ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μια ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

4.2.10 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι ορθά κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις επιμέτρησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων, από την οικονομική οντότητα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια οικονομική οντότητα να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Το Πρότυπο διακρίνει μεταξύ:

α) προβλέψεων οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και πιθανολογείται ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για διακανονισμό των δεσμεύσεων και

β) ενδεχομένων υποχρεώσεων που δεν αναγνωρίζονται, ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

- i. πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, ή
- ii. παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης στο παρόν Πρότυπο (γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν μπορεί να γίνει).

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει σε κάθε περίοδο έτσι ώστε να αντισταθμίσει την πάροδο του χρόνου. Αυτή η αύξηση αναγνωρίζεται ως κόστος δανεισμού.

4.2.11 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερα ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά

οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μια μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα).

4.2.12 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση»

Σκοπός του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης πληροφοριών

σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.

4.2.13 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μια μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτει.

4.2.14 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργία»

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα.

Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης και από μια μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Μια ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

Ένα κέρδος ή μια ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

4.2.15 Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών»

Σκοπός του ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

Τα έξοδα από παροχές στο προσωπικό που συνδέονται με τιμή μετοχών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

5.1 ΑΓΟΡΕΣ

5.1.1 Περιγραφή των διαδικασιών αγορών - εξόδων

- 1.** Αιτήσεις τμημάτων (τρόπος που διαπιστώνονται οι ελλείψεις υλικών-υπηρεσιών, εγκρίσεις των αρμοδίων στελεχών των τμημάτων)
- 2.** Ύπαρξη διαδικασίας λήψεως προσφορών από προμηθευτές και κατακύρωσής της στον μειοδότη ή με απευθείας συμφωνία και περιγραφή τυχόν ιδιαιτεροτήτων στις προμήθειες. πχ. αγορά από συγγενείς εταιρίες με μονοπωλιακή θέση στην αγορά ή αγορά υλικών με ιδιαίτερα ποιοτικά χαρακτηριστικά ή όρων παράδοσης κλπ.
- 3.** Ύπαρξη ιδιαίτερου συμφωνητικού με τον προμηθευτή με αναφορά των ποσοτήτων, ποιότητας, τιμών, όρων παράδοσης και διακανονισμού της αξίας.
- 4.** Έλεγχος εάν εκδίδεται "Δελτίο παραγγελίας" στο οποίο θα πρέπει να περιγράφονται με ακρίβεια τα σχετικά στοιχεία (προμηθευτής, είδος, ποιότητα, τιμή, χρόνος και τρόπος παραδόσεως [(CIF, FOB κλπ.), όροι εξοφλήσεως κλπ.].
- 5.** Παραλαβή υλικών και λήψη υπηρεσιών (σε σχέση με το "Δελτίο Παραγγελίας")

6. Περιγραφή του συστήματος μηχανογραφικής και λογιστικής παρακολούθησης (ορθή τήρηση θεωρημένων βιβλίων Γεν. Λογιστικής και Αποθήκης, εμπρόθεσμη ενημέρωση κλπ.).

7. Καταγραφή των αρμοδιοτήτων των μελών του Δ.Σ. (από το πρακτικό εκλογής του τελευταίου Δ.Σ. και από την ανάγνωση των πρακτικών Δ.Σ. της χρήσης σχετικά με τις αγορές) και των στελεχών της εταιρίας και το δικαίωμα εγκρίσεως κατά στέλεχος και ύψος ποσού.

8. Έλεγχος ύπαρξης "κανονισμού προμηθειών" και καθορισμού σε αυτόν με σαφήνεια όλες των παραπάνω διαδικασιών προμήθειας υλικών και υπηρεσιών.

5.1.2 Ελεγκτικές διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου

Με τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζονται τουλάχιστον:

1. Ο έλεγχος παραλαβής των υλικών και βεβαίωσης πραγματοποίησης των υπηρεσιών σύμφωνα με την ποιότητα, ποσότητα, τιμές και τους λοιπούς όρους που συμφωνήθηκαν (αντιπαραβολή με τα επιμέρους στοιχεία και όρους του δελτίου παραγγελίας).

2. Ο έλεγχος των τιμών αγορών-υπηρεσιών.

3. Ο έλεγχος των αριθμητικών πράξεων.

4. Ο έλεγχος της ορθής λογιστικοποίησης και διαχωρισμού του ΦΠΑ (εφόσον υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης).

5. Ο έλεγχος του τρόπου εξόφλησης των τιμολογίων.

6. Ο έλεγχος των αμέσων εξόδων αγορών σύμφωνα με τις συμφωνίες ή εγκρίσεις των αρμοδίων οργάνων της εταιρίας.

7. Ύπαρξη των απαραίτητων δικαιολογητικών νομιμοποίησης των προμηθευτών.

8. Οι απαραίτητες συμφωνίες, κατά αξία, του Ισοζυγίου Αποθήκης με το αντίστοιχο Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής κάθε μήνα και στο τέλος της χρήσεως.

5.1.3 Αγορές εσωτερικού

Επιλογή δείγματος ελέγχου εγγραφών (από την χρέωση λογ/σμών αγορών)

1. Έλεγχος των τιμολογίων προμηθευτών σε αντιπαραβολή με τα δελτία αποστολής αναφορικά με τις ποσότητες, αξίες και τον χρόνο εκδόσεώς τους.
2. Έλεγχος ως προς την νομιμότητα των δικαιολογητικών, εγκρίσεις, ακυρώσεις, επαληθεύσεις αριθμητικών πράξεων και ορθής λογιστικοποίησης (αγορές- προμηθευτές-ΦΠΑ).
3. Έλεγχος της καταχώρησης των ποσοτήτων και της αξίας που αναγράφεται στο δελτίο αποστολής των προμηθευτών στις αντίστοιχες μερίδες αποθήκης.
4. Έλεγχος ότι τα κόμιστρα αγορών (κλπ. αμέσων εξόδων) καταχωρήθηκαν στην αντίστοιχη μερίδα αποθήκης ως ειδικά έξοδα και ορθός μερισμός τους εφόσον αφορούν περισσότερα του ενός, είδη.
5. Έλεγχος διακανονισμού της αγοράς:
Διαπίστωση ύπαρξης εξοφλητικής απόδειξης μετρητών του προμηθευτή ή πινακίου παραλαβής επιταγών για τις αγορές μετρητοίς.
Διαπίστωση πίστωσης του σωστού λογαριασμού προμηθευτή για τις αγορές επί πιστώσει ή των γραμματίων πληρωτέων ή επιταγών πληρωτέων με την αξία του τιμολογίου πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ.
6. Διαπίστωση ύπαρξης συστήματος καταχώρησης του ΑΦΜ των προμηθευτών.
7. Διαπίστωση υποβολής στην Εφορία της Συγκεντρωτικής κατάστασης των προμηθευτών (αγορών) του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92).

5.1.4 Επιστροφές – εκπώσεις αγορών

1. Έλεγχος των ποσοτήτων που αναγράφουν τα Πιστωτικά Τιμολόγια επιστροφής με τα αντίστοιχα εκδοθέντα από την εταιρία Δελτία Αποστολής.
2. Διενέργεια ελέγχου τιμών των Πιστωτικών Τιμολογίων επιστροφής με τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια των προμηθευτών.
3. Διαπίστωση ότι οι εκπώσεις επί των τιμολογίων προμηθευτών ή οι εκπώσεις τζίρου προκύπτουν από έγγραφες συμφωνίες με τους προμηθευτές.
4. Έλεγχος ενημέρωσης με τις εκπώσεις και επιστροφές των μερίδων αποθήκης κατ' αξία ή κατά ποσότητα και αξία αντίστοιχα.

5.1.5 Αγορές εξωτερικού

Επιλογή δείγματος ελέγχου από τις πιστώσεις εξωτερικού (Λ/σμός 3201) κατά εισαγωγή:

1. Έλεγχος ύπαρξης οικείων δικαιολογητικών (διασάφηση του τελωνείου, οριστικά τιμολόγια οίκου εξωτερικού, εξοδολόγιο εκτελωνιστού).

2. Έλεγχος των δικαιολογητικών που περιλαμβάνονται στα εξοδολόγια του εκτελωνιστή καθώς και των μεταφορικών, ασφαλίσεων και λοιπών εξόδων εισαγωγής ότι είναι τα νόμιμα και φέρουν έγκριση, ακύρωση και τσεκαρίσματα ελέγχου των αριθμητικών πράξεων.

3. Έλεγχος ορθού υπολογισμού της τιμής μονάδος με βάση τα σχετικά κοστολόγια (υπολογισμού ξένου νομίσματος, κατά μονάδα εισαχθέντος εμπορεύματος, μαζί με τα ειδικά έξοδα εισαγωγής).

4. Έλεγχος ορθού διαχωρισμού του ΦΠΑ από το κόστος εισαγωγής και εφόσον πρόκειται για εισαγωγές από τρίτες χώρες, συμπλήρωση του ειδικού πίνακα της εγκυκλίου Π.3632/3.6.88 του Υπουργείου Οικονομικών και συμφωνία του ΦΠΑ εισαγωγής που προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα με τον ΦΠΑ της διασάφησης εισαγωγής. Για την ορθή παρακολούθηση των λογαριασμών του ΦΠΑ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρακολούθηση ενδοκοινοτικών κλπ. συναλλαγών) εφαρμογή της 1923/11161/Αρ. Γνωμ. 138/25.2.1993 εγκύκλιο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας. Διαπίστωση ότι το κόστος εισαγωγής που προκύπτει από την αντίστοιχη στήλη του ανωτέρου πίνακα (προκειμένου περί εισαγωγής από τρίτες χώρες) συμφωνεί με το κόστος που προκύπτει από τον αντίστοιχο τριτοβάθμιο λογαριασμό 3201.

5. Έλεγχος του τρόπου διακανονισμού με τον προμηθευτή εξωτερικού και την ύπαρξη των δικαιολογητικών από την μεσολαβούσα Τράπεζα του εσωτερικού καθώς και των φορτωτικών εγγράφων.

Έλεγχος της εκκαθάρισης εάν ο διακανονισμός έγινε με την παραλαβή των φορτωτικών εγγράφων από την μεσολαβούσα Τράπεζα ή με άνοιγμα ανέκκλητης πίστωσης και έλεγχος ότι η λογιστικοποίηση έγινε με βάση την επίσημη τιμή του ΞΝ της ημέρας εκκαθάρισης ή σε περίπτωση προεμβάσματος με την ημερομηνία του προεμβάσματος. Εφόσον ο

διακανονισμός της εισαγωγής έγινε με αποδοχή υποσχετικών από την εταιρία (προθεσμιακός διακανονισμός) έλεγχος των δικαιολογητικών της μεσολαβούσας Τράπεζας και της ορθής λογιστικοποίησης της εισαγωγής στην αξία (ισοτιμία του ΞΝ) της ημέρας αποδοχής των υποσχετικών.

Εφόσον ο διακανονισμός έγινε με προέμβασμα έλεγχος ότι η λογιστικοποίηση των αγορών έγινε στην αξία του ΞΝ της ημερομηνίας του προεμβάσματος.

6. Έλεγχος ορθής ενημερώσεως της μερίδας αποθήκης κατ' αξία με το κόστος εισαγωγής.

7. Διαπίστωση ότι η παραληφθείσα ποσότητα που αναγράφεται στις διασαφήσεις εισαγωγής συμφωνεί με αυτήν της αντίστοιχης μερίδας Αποθήκης. Τυχόν απόκλιση να αιτιολογηθεί επαρκώς (αλλοιωμένα, σπασμένα, κατεστραμμένα κλπ.).

5.1.6 Έλεγχος χρέωσης (εξόφλησης) των προμηθευτών που αφορούν το δείγμα ελέγχου

1. Έλεγχος πίστωσης των προμηθευτών διενεργήθηκε στις προηγούμενες ελεγκτικές διαδικασίες.

2. Έλεγχος χρέωσης (εξόφλησης) των προμηθευτών που αφορούν το δείγμα ελέγχου.

α. Για τις πληρωμές με μετρητά, διαπίστωση ύπαρξης απόδειξης πληρωμής.

β. Για την εξόφληση των προμηθευτών με επιταγές εκδόσεως της εταιρίας, έλεγχος εμφάνισης της επιταγής στην Τράπεζα, με βάση το αντίγραφο λογαριασμού της Τράπεζας (extrait).

γ. Κατά την πληρωμή των συναλλαγματικών ή υποσχετικών εξωτερικού υπολογισμός της συναλλαγματικής διαφοράς που προκύπτει και διαπίστωση καταχώρησής της στο ορθό αποτελεσματικό λογαριασμό (81.00.04 ή 81.01.04).

5.1.7 Έλεγχος στο τέλος της χρήσης

1. Επιλογή δείγματος από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και διαπίστωση καταχώρησής τους (ποσότητα - αξία) στις αντίστοιχες μερίδες Αποθήκης.

- 2.** Επιλογή δείγματος από τις τελευταίες, για τη χρήση, εισαγωγές μερίδων αποθήκης και διαπίστωση λογιστικοποίησης στους λογαριασμούς αγορών - ΦΠΑ - προμηθευτών.
- 3.** Έλεγχος καταχώρησης των τελευταίων, για τη χρήση, δικαιολογητικών εισαγωγών στις μερίδες Αποθήκης της κλειόμενης χρήσης και των πρώτων στις μερίδες αποθήκης της επόμενης χρήσης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να καλύπτει όλα τα δικαιολογητικά εισαγωγής στις αποθήκες (αγορές, αναλώσεις, επιστροφές πωλήσεων κλπ.).
- 4.** Έλεγχος ότι στην κλειόμενη χρήση περιλήφθηκαν οι συμφωνηθείσες με τους προμηθευτές εκπώσεις τζίρου που αντιστοιχούν στις αγορές της χρήσης και καταχωρήθηκαν στις μερίδες αποθήκης αφού μερίστηκαν ορθά ανάλογα με τις συνολικές αξίες αγορών των ειδών αποθεμάτων που αφορούν.
- 5.** Διαπίστωση ότι τυχόν τόκοι προμηθευτών, λόγω διακανονισμού επί πιστώσει που αφορούν την κλειόμενη χρήση λογιστικοποιήθηκαν ή έγινε πρόβλεψη σε βάρος των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

5.2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΞΟΔΩΝ

5.2.1 Ελεγκτικές διαδικασίες

Επιλογή τυχαίου δείγματος ελέγχου (που πρέπει να περιλαμβάνει και τα κονδύλια που δεν κρίνονται συνήθη ως προς το ύψος ή την αιτιολογία τους) και έλεγχος των εξόδων ως προς την νομιμότητα των παραστατικών την έγκριση και ακύρωσή τους, επαλήθευση των αριθμητικών πράξεων, ορθή καταχώρηση, διαχωρισμό του ΦΠΑ και κρίση του μεγέθους και της φύσης τους ανάλογα με το αντικείμενο της εταιρίας.

1. Διερεύνηση του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών εξόδων και:

Σε περίπτωση που υπάρχει επαναληπτικότητα δαπάνης από τον ίδιο προμηθευτή έλεγχος της ύπαρξης σχετικής σύμβασης ή συμφωνητικού και διαπίστωση εφαρμογής των όρων.

Διαπίστωση από τις αιτιολογίες των κινήσεων τους ότι:

- α.** Περιλήφθηκαν όλα τα δουλευμένα έξοδα της χρήσεως
- β.** Δεν περιλήφθηκαν έξοδα της επόμενης χρήσεως

γ. Τα έξοδα των προηγούμενων χρήσεων καταχωρήθηκαν στον Λογαριασμό 82 του Ε.Γ.Λ.Σ.

δ. Δεν περιλήφθηκαν δαπάνες που έπρεπε να προσαυξήσουν την αξία των παγίων στοιχείων

2. Από την παραπάνω διερεύνηση των λογαριασμών εξόδων καταγραφή των κονδυλίων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, σε ιδιαίτερο Φύλλο εργασίας, για χρήση του στον έλεγχο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

3. Εκτός από τα έξοδα που ελέγχονται δειγματοληπτικά, τα παρακάτω έξοδα πρέπει να ελέγχονται στο σύνολό τους.

Λογαριασμός 61.00 «Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».

α. Εξακρίβωση αν εκδίδονται από τους ελεύθερους επαγγελματίες θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

β. Έλεγχος ορθής παρακράτησης φόρου εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών.

γ. Επαλήθευση του συνόλου των αμοιβών με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις παρακράτησης του φόρου εισοδήματος (20%).

Λογαριασμός 62.04 «Ενοίκια».

Επαλήθευση του συνόλου των ενοικίων με βάση τις αντίστοιχες συμβάσεις.

Λογαριασμός 62.05 «Ασφάλιστρα».

Επαλήθευση του συνόλου των ασφαλίστρων με βάση τα αντίστοιχα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Λογαριασμός 64.04 « Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών».

Επαλήθευση του συνόλου των ειδικών εξόδων με βάση τις πωλήσεις εξωτερικού.

5.2.2 Ελεγκτικές διαδικασίες εξόδων στο τέλος της χρήσεως

1. Σύγκριση του συνόλου των εξόδων κατά λογαριασμό της Γενικής Λογιστικής σε σχέση με την αντίστοιχη της προηγούμενης χρήσης και αιτιολόγηση των μεγάλων αποκλίσεων.

2. Εμφάνιση σε ιδιαίτερο πίνακα, κατά λογαριασμό Γενικής Λογιστικής, τον μερισμό των εξόδων στις λειτουργίες Παραγωγής (για βιομηχανικές επιχειρήσεις), Διοίκησης, Διάθεσης, Χρηματοοικονομικής και Έρευνας - Ανάπτυξης και διαπίστωση ότι ο μερισμός έγινε:

Σύμφωνα με τις αρχές λογισμού του κόστους όπως περιγράφονται στην παρ. 5 του Π.Δ. 1123/1980 (περί Ε.Γ.Λ.Σ.).

Όπως και στην προηγούμενη χρήση, διαφορετικά κρατήστε σημείωση αλλαγής μεθόδου απογραφής.

5.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ

5.3.1 Κατάρτιση μόνιμου φακέλου

Σύνταξη περιγραφικού σημειώματος για τον μόνιμο φάκελο που να περιλαμβάνει:

1. Περιγραφή των στοιχείων βάσει των οποίων συντάσσονται οι μισθοδοτικές καταστάσεις και οι διαδικασίες συντάξεως και πληρωμής αυτών.
2. Κατάσταση των αρμοδίων προσώπων των εντεταλμένων για την υπογραφή των μισθοδοτικών καταστάσεων (του συντάξαντος, του ελέγξαντος, του εγκρίνοντος και άλλων αρμοδίων).
3. Διαδικασία προσλήψεων, απολύσεων και καθορισμού των αποδοχών (τρόπος υπολογισμού υπερωριακής απασχόλησης, νυχτερινής απασχόλησης, απασχόλησης κατά τις αργίες καθώς και των καταβαλλόμενων επιδομάτων πχ. παραγωγής, παρουσίας κλπ.).
4. Την Εθνική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας που ισχύει καθώς και τις κλαδικές συλλογικές συμβάσεις που εφαρμόζονται στην εταιρία (πχ. λογιστών, εργατών μετάλλου κλπ.).
5. Τα ασφαλιστικά ταμεία που υπάγονται οι μισθωτοί και οι προβλεπόμενες εισφορές.

5.3.2 Εσωτερικός έλεγχος μισθοδοσίας

Με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζεται ότι:

1. Η επαλήθευση των παρουσιών του προσωπικού γίνεται με τη συσχέτιση των παρακάτω:

Της κάρτας ωρολογίου.

Των ατομικών δελτίων απασχολήσεως (που συντάσσει υπάλληλος του τμήματος προσωπικού παίρνοντας παρουσίες στον τόπο εργασίας).

2. Η σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων γίνεται από πρόσωπα διαφορετικά από εκείνα που επαληθεύουν τις παρουσίες και πληρώνουν την μισθοδοσία και ο έλεγχός τους πρέπει να γίνεται από τρίτο πρόσωπο.

3. Η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων γίνεται από πρόσωπο διαφορετικό από εκείνα που τις συντάσσουν, τις ελέγχουν ή επαληθεύουν τις παρουσίες.

4. Η πληρωμή της μισθοδοσίας γίνεται από πρόσωπο που δεν έλαβε μέρος στις παραπάνω διαδικασίες.

5. Η αγορά των ενσήμων ΙΚΑ γίνεται από πρόσωπο (πχ. ταμίας) που δεν συντάσσει, ελέγχει, λογιστικοποιεί μισθοδοτικές καταστάσεις και δεν ασχολείται με την επικόλληση των ενσήμων. Η συμπλήρωση των βιβλιαρίων αγοράς ενσήμων να γίνεται από αυτούς που συντάσσουν τις μισθοδοτικές καταστάσεις.

6. Η επικόλληση των ενσήμων γίνεται από πρόσωπο άσχετο από εκείνα που ασχολήθηκαν με τις διαδικασίες σύνταξης και λογιστικοποίησης των μισθοδοτικών καταστάσεων ή πληρώνουν το προσωπικό ή αγοράζουν τα ένσημα.

5.3.3 Ελεγκτικές διαδικασίες στο δείγμα ελέγχου

1. Αντιπαραβολή των στοιχείων παρουσίας των εργαζομένων (κανονικής, υπερωριακής απασχόλησης καθώς και των νυχτερινών και αργιών) με την μισθοδοτική κατάσταση.

2. Διαπίστωση της ύπαρξης έγκρισης της διοίκησης της εταιρίας ή εντεταλμένου στελέχους για τις πραγματοποιηθείσες υπερωρίες.

3. Διαπίστωση ότι καταβάλλονται τα κατώτερα όρια μισθών και ημερομισθίων που ισχύουν βάσει της Εθνικής Γενικής Συλλογικής Σύμβασης (Ε.Γ.Σ.Σ.Ε.) και των Κλαδικών συλλογικών συμβάσεων εργασίας.

4. Έλεγχος του μηνιαίου μισθού ή ημερομισθίου των εργαζομένων του δείγματος σε αντιπαραβολή με τον εγκεκριμένο από την εταιρία βάσει του

φακέλου μεταβολών του ή προηγούμενης μισθοδοσίας του και εγκρίσεων για τις επελθούσες μεταβολές μέχρι της στιγμής του ελέγχου.

5. Έλεγχος του ορθού υπολογισμού της κανονικής, υπερωριακής, νυχτερινής απασχόλησης, των αργιών, καθώς και των καταβαλλομένων επιδομάτων.

6. Έλεγχος του ορθού υπολογισμού των αποδοχών ασθενείας και πληρωμή τους με βάση μισθοδοτική κατάσταση και όχι μεμονωμένα με ένταλμα πληρωμής.

7. Διαπίστωση ότι οι μισθοδοτικές καταστάσεις (προ- καταβολών και εκκαθαρίσεις μηνός) ή σε περίπτωση μηχανογραφικής σύνταξης μισθοδοτικών καταστάσεων, οι αποδείξεις προκαταβολών και οι εκκαθαριστικές αποδείξεις αποδοχών φέρουν υπογραφές των δικαιούχων εργαζομένων.

8. Έλεγχος αν τηρείται βιβλίο υπερωριών, αν ενημερώνεται κανονικά και αν γίνεται αναγγελία των υπερωριών στην Επιθεώρηση Εργασίας.

9. Διαπίστωση της αναγγελίας της απασχόλησης της Κυριακής στην Επιθεώρηση Εργασίας.

10. Έλεγχος του συνόλου της μισθοδοτικής κατάστασης ενός μηνός, όσον αφορά τους εργαζόμενους και τους καταβαλλόμενους μισθούς και ημερομίσθια σε αντιπαραβολή με το εγκεκριμένο "Πρόγραμμα εργασίας" που προβλέπεται από την Επιθεώρηση Εργασίας.

11. Έλεγχος αν τηρείται βιβλίο αδειών και ότι ενημερώνεται κανονικά.

12. Έλεγχος ότι η πληρωμή του επιδόματος αδείας γίνεται με μισθοδοτική κατάσταση και όχι μεμονωμένα με ένταλμα πληρωμής όταν ο κάθε εργαζόμενος φεύγει με άδεια.

13. Έλεγχος ότι μέχρι το τέλος της χρήσεως έλαβαν οι εργαζόμενοι την κανονική άδειά τους ή διαφορετικά έλαβαν την αποζημίωση αδείας που δικαιούνται.

14. Έλεγχος ότι έγιναν οι κρατήσεις από προκαταβολές, ή από δάνεια, διευκολύνσεις στο προσωπικό βάσει των εγκρίσεων που δόθηκαν (υπηρεσιακών σημειωμάτων κλπ.).

15. Έλεγχος του ορθού υπολογισμού των κρατήσεων και εισφορών των ασφαλιστικών ταμείων του δείγματος (για το ΙΚΑ λάβετε υπόψη τα ανώτατα τεκμαρτά ημερομίσθια που ισχύουν).

16. Αντιπαραβολή των μισθολογίων του ΙΚΑ ενός μηνός με τις κρατήσεις και εισφορές των μισθοδοτικών καταστάσεων του μήνα.

17. Αντιπαραβολή των μισθολογίων του ΙΚΑ με τα βιβλιάρια αγοράς ενσήμων ΙΚΑ ή με τα Γραμμάτια εισπράξεως των Τραπεζών εφόσον εφαρμόζεται το σύστημα της μηχανογραφικής απόδοσης των εισφορών.

18. Έλεγχος ότι έχουν επικολληθεί τα ένσημα στα βιβλιάρια του ΙΚΑ κατά τον χρόνο του ελέγχου εφόσον δεν ακολουθείται μηχανογραφική απόδοση των εισφορών.

19. Έλεγχος αν υπάρχουν αδιάθετα ένσημα ΙΚΑ (μη επικολληθέντα) για εργαζόμενους που έχουν αποχωρήσει και υποδείξτε την απόδοσή τους στο ΙΚΑ με βάση ονομαστική κατάσταση εργαζομένων και των ενσήμων που τους αντιστοιχούν.

20. Καταγραφή της ημερομηνίας της περιόδου που ελέγχθηκε από το ΙΚΑ η εταιρία και διαπίστωση ότι "Πράξεις Βεβαιώσεων" και "καταλογισμού εισφορών" και τυχόν προσαυξήσεων επί καθυστερήσεων αποδόσεων που βεβαιώθηκαν από τον έλεγχο του ΙΚΑ λογιστικοποιήθηκαν στα βιβλία της εταιρίας.

21. Σύνταξη ανακεφαλαιωτικής κατάστασης μισθοδοσίας που εμφανίζει κατά μήνα, αποδοχές, κρατήσεις και εισφορές και συμφωνία της με τους Λ/σμούς Γενικής Λογιστικής.

22. Συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών της οριστικής δήλωσης ΦΜΥ με τις αποδοχές εμμίθου ή ημερομίσθιου προσωπικού του Λογαριασμού της Γενικής Λογιστικής "Αμοιβές Προσωπικού".

23. Έλεγχος της ορθής παρακράτησης ΦΜΥ των εργαζομένων. Συγκεκριμένα έλεγχος ότι το πρόγραμμα Η/Υ της μηχανογραφικής παρακράτησης του ΦΜΥ (σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης μισθοδοτικών καταστάσεων) ήταν ενημερωμένο με την ισχύουσα κλίμακα φορολογίας εισοδήματος και τα απαλλασσόμενα του φόρου ποσά και η παρακράτηση έγινε σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου

Οικονομικών. Επίσης έλεγχος ότι έγινε ορθή παρακράτηση του ΦΜΥ στις έκτακτες παροχές.

24. Έλεγχος της εγγραφής λογιστικοποίησης των μισθοδοτικών καταστάσεων ενός μηνός και διαπίστωση ότι γίνεται σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και έλεγχος των εκδοθέντων παραστατικών (ταμειακά ή συμψηφιστικά δελτία).

25. Στο τέλος της χρήσεως σύγκριση των αμοιβών προσωπικού σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και αιτιολόγηση των αποκλίσεων.

26. Στο τέλος της χρήσεως εμφάνιση σε ιδιαίτερο πίνακα των αμοιβών και παρεπόμενων εξόδων προσωπικού (Λ/σμός 60) και την κατανομή τους κατά λειτουργία κόστους (παραγωγής [για βιομηχανικές επιχειρήσεις], διοίκησης, διάθεσης, χρηματοοικονομικής, Έρευνας - Ανάπτυξης). Διαπίστωση ότι η κατανομή έγινε όπως και την προηγούμενη χρήση και αιτιολόγηση των τυχόν αποκλίσεων (πχ. πρόσληψη νέου προσωπικού ή μετακίνηση προσωπικού από τμήμα Διοίκησης σε τμήμα Διάθεσης κλπ).

5.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΚΤΑΚΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΩΝ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ

5.4.1 Οι ελεγκτικές διαδικασίες αφορούν τον έλεγχο:

- των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων
- των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων
- των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους
- των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

5.4.2 Ελεγκτικές διαδικασίες

1. Φορολογικά πρόστιμα - προσαυξήσεις ασφαλιστικών ταμείων - Φόροι προηγούμενων χρήσεων (εκτός του φόρου εισοδήματος)

α. Έλεγχος με βάση τα δικαιολογητικά των ΔΟΥ ή τις πράξεις καταλογισμού των ασφαλιστικών ταμείων.

β. Διαπίστωση λογιστικοποίησης του συνόλου των επιβληθέντων προστίμων-προσαυξήσεων.

γ. Διαπίστωση απεικόνισης, στη δήλωση φορολογίας, ως φορολογικά μη εκπεστέα έξοδα, τα πρόστιμα και τις προσαυξήσεις.

2. Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών

α. Διαπίστωση ύπαρξης έννομης σχέσης (εγγυητική επιστολή ή άλλη σύμβαση) από την οποία να πηγάζει η υποχρέωση της εταιρίας.

β. Εξέταση της αιτίας για την οποία κατέπεσε η εγγύηση.

3. Κλοπές – Υπεξαιρέσεις

Διαπίστωση ύπαρξης έγκρισης του αρμοδίου προσώπου για την μεταφορά των ποσών στα έκτακτα αποτελέσματα.

4. Συναλλαγματικές διαφορές

α. Διαπίστωση ότι οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στην διάρκεια της χρήσης κατά την είσπραξη και πληρωμή αντίστοιχα απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα του δείγματος ελέγχου αγορών - εξόδων και πωλήσεων υπολογίσθηκαν ορθά σύμφωνα με αυτά που αναφέρθηκαν στις ελεγκτικές διαδικασίες των αντίστοιχων αντικειμένων ελέγχου και λογιστικοποιήθηκαν στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς (81.00.04 ή 81.01.04).

β. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθεσίμων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα διαπίστωση ότι ο λογιστικός χειρισμός τους έγινε σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 7 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και την παράγραφο 28.4 της Ερμηνευτικής Εγκύκλιου του Κ.Β.Σ. (Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1118148/936/Εγκ. 3/24.11.1992).

5. Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις

α. Διαπίστωση ύπαρξης έγκρισης του αρμόδιου στελέχους της εταιρίας για τις διαγραφές των απαιτήσεων.

β. Διαπίστωση ύπαρξης πραγματικών στοιχείων πάνω στα οποία να στηρίζονται οι διαγραφές των απαιτήσεων.

γ. Διαπίστωση παρακολούθησης των διαγραφέντων υπολοίπων με λογαριασμούς "μνείας" (0,01€).

6. Ζημίες από καταστροφή ανασφαλιστών αποθεμάτων - Διαφορές απογραφής - Αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών

Η επιλογή δείγματος από τις μερίδες αποθήκης και έλεγχος:

Προκειμένου για αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 1642/86 (ΦΠΑ) (χορηγήσεις ιδίων προϊόντων προς το προσωπικό, δώρα πελατών).

α. Ύπαρξη της απόδειξης αυτοπαραδόσης του άρθρου 14 Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92).

β. Λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με την γνωμάτευση Εθν. Συμβουλίου Λογιστικής 1129/1989 (περί χορηγήσεων προϊόντων στο προσωπικό).

7. Ζημίες από καταστροφή αποθεμάτων - Διαφορές απογραφής.

α. Ύπαρξη ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Με τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζεται τουλάχιστον η έγκριση των αρμοδίων προσώπων της εταιρίας για την διενέργεια των αντίστοιχων λογιστικών πράξεων.

β. Έλεγχος των τιμών μονάδος του είδους με βάση τις οποίες λογιστικοποιούνται οι σχετικές πράξεις.

γ. Έλεγχος του ορθού λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με την γνωμάτευση 1282/1990 του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (περί καταστρεφόμενων αποθεμάτων).

Ανασκόπηση των μερίδων αποθήκης για να διερευνηθεί μήπως τυχόν καταχωρούνται άλλες ασυνήθιστες εγγραφές

8. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους:

α) Επαλήθευση του σωστού υπολογισμού της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις σύμφωνα με το άρθρο 35 παράγραφος 1 του ΝΔ 3323/1955 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 παράγραφος 12 του Ν. 2065/1992)

ΜΕΡΟΣ Γ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Η διάκριση γίνεται ανάλογα με την ληκτότητά τους.

Βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως, ενώ μακροπρόθεσμες εκείνες που η

προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Την ίδια διάκριση υιοθετούν ο Ν. 2190/1920 άρθρο 42^ε και ο Κ.Β.Σ. άρθρο 28.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 5 του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι μακροπρόθεσμες στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 45.

Σημειώνεται ότι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το Ν. 2190/1920, στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων περιλαμβάνονται ακόμη και οι δόσεις των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση και ότι στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων συμπεριλαμβάνονται και οι καλούμενες λήξαντες υποχρεώσεις, δηλαδή οι υποχρεώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, έχουν ήδη λήξει.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως είναι τόσο οργανικές τόσο και ανόργανες.

Οργανικές (ή εμπορικές) είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που προέρχονται από αγορά αποθεμάτων ή λήψη υπηρεσιών.

Ανόργανες (μη εμπορικές) είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που δεν είναι οργανικές, π.χ. υποχρεώσεις προς τρίτους από ζημίες που προξενήθηκαν με υπαιτιότητα του προσωπικού της επιχειρήσεως, υποχρεώσεις προς το δημόσιο για καταβολή προστίμων και πρόσθετων φόρων, υποχρεώσεις από δάνεια συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ληφθείσες εγγυήσεις.

Η παραπάνω διάκριση έχει σπουδαία σημασία στη διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων.

Στις σύγχρονες αντιλήψεις της λογιστικής, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι αυτές που λήγουν σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης στις περιπτώσεις που ο κύκλος αυτός είναι μεγαλύτερος από ένα έτος. Η διάρκεια του λειτουργικού κύκλου της επιχείρησης είναι η χρονική περίοδος που απαιτείται ένα ευρώ που επενδύθηκε σε αποθέματα να επιστρέψει στο ταμείο της επιχείρησης, δηλαδή ο χρόνος που απαιτείται για τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα προϊόντα, των προϊόντων σε απαίτησης και των απαιτήσεων σε μετρητά.

Σύμφωνα με άλλη άποψη, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι εκείνες οι οποίες αναμένεται να εξοφληθούν με τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν και έχουν σωστά καταχωρηθεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό ή με τη δημιουργία άλλων υποχρεώσεων. Πρόκειται για τις υποχρεώσεις που δημιουργούνται από τον λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις οφείλονται σε διάφορα γεγονότα, όπως:

- Η αγορά αγαθών ή η χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων με πίστωση ολίγων μηνών
- Η λήψη βραχυπρόθεσμων δανείων
- Η χρήση παροχών, όπως η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος
- Η είσπραξη προκαταβολών των πελατών για αγορά αγαθών ή υπηρεσιών

Οι πιο γνωστές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις οφείλονται σε γεγονότα, όπως:

- Η λήψη μακροπρόθεσμων τραπεζικών δανείων*
- Η άντληση ομολογιακών δανείων
- Η αγορά στοιχείων πάγιου Ενεργητικού με μακροχρόνια πίστωση
- Η συμμετοχή σε ιδιωτικά συνταξιοδοτικά προγράμματα
- Η χορήγηση προς τους πελάτες πολυετών εγγυήσεων καλής λειτουργίας των προϊόντων της, αν και αυτή η υποχρέωση είναι πιθανολογούμενη και όχι οριστική, γιατί δεν είναι βέβαιο το ύψος της.

6.2.Ανάλυση λογαριασμών υποχρεώσεων

6.2.1 Λογαριασμός 50 «Προμηθευτές»

Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τους προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες.

Στους λογαριασμούς 50.00 «προμηθευτές εσωτερικού» και 50.01 «προμηθευτές εξωτερικού» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού, αντίστοιχα.

Στους λογαριασμούς 50.02 «Ελληνικό Δημόσιο» και 50.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο ή από τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

Στο λογαριασμό 50.04 «προμηθευτές - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλει η οικονομική μονάδα στους προμηθευτές της ως εγγύηση για την κανονική επιστροφή των ειδών συσκευασίας που παραλαμβάνει με την υποχρέωση να τα επιστρέψει.

Στο λογαριασμό 50.05 «προκαταβολές σε προμηθευτές» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές προκαταβολικά για την εκτέλεση παραγγελιών, εκτός από όσα αφορούν πάγια στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται, ή στο λογαριασμό 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογ. πάγιων στοιχείων» ή στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων

Ο λογαριασμός 50.05 κινείται στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της οικονομικής μονάδας, οι προκαταβολές οι οποίες δίνονται σε προμηθευτές αφορούν σημαντικές παραγγελίες που η εκτέλεσή τους απαιτεί πολύ χρόνο. Στις άλλες περιπτώσεις οι προκαταβολές σε προμηθευτές χρεώνονται απευθείας στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς τους. Με την ολική ή μερική εκτέλεση της παραγγελίας το υπόλοιπο - ολικό ή μερικό - του λογαριασμού 50.05 μεταφέρεται στη χρέωση του οικείου προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή.

Σε περίπτωση που, από υπαιτιότητα της οικονομικής μονάδας, δεν εκτελείται η παραγγελία και για το λόγο αυτό η προκαταβολή κρατείται από τον προμηθευτή π.χ. σαν ποινική ρήτρα, ο λογαριασμός 50.05 πιστώνεται ισόποσα με χρέωση του λογαριασμού 81.00.02 «καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών».

Στο λογαριασμό 50.06 «προμηθευτές - παρακρατημένες εγγυήσεις» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που η οικονομική μονάδα παρακρατεί για εγγύηση, σύμφωνα με σχετικούς συμβατικούς όρους συμφωνίας με τον προμηθευτή της. Όταν δεν γίνεται χρήση του λογαριασμού 50.06, οι

παρακρατημένες εγγυήσεις παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 50.00, 50.01, 50.02 και 50.03 κατά περίπτωση.

Στο λογαριασμό 50.07 «προμηθευτές αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας» είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα επιστρεπτέα σε προμηθευτές είδη συσκευασίας. ως εξής:

α. Ο λογαριασμός 50.07 χρεώνεται, με πίστωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή, με την αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό έγγραφο των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας.

β. Κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας γίνεται αντίστροφη από την παραπάνω εγγραφή, δηλαδή πιστώνεται ο λογαριασμός 50.07 με την αξία που χρεώθηκε και χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός του προμηθευτή.

γ. Σε περίπτωση που, κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας σε όχι καλή κατάσταση, ο προμηθευτής αποτιμάει τα επιστρεφόμενα σε μέρος της αρχικής αξίας τους, ο λογαριασμός 50.07 πιστώνεται με την ολική αρχική αξία και χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός του προμηθευτή, με το ποσό που αυτός αναγνωρίζει, και ο λογαριασμός 61.98.01 «αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών», με τη διαφορά.

δ. Σε περίπτωση καταστροφής των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας πριν από την επιστροφή τους, χρεώνεται με την αρχική αξία τους ο παραπάνω λογαριασμός 61.98.01 και πιστώνεται ο λογαριασμός 50.07.

ε. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα αποφασίζει να κρατήσει τα είδη συσκευασίας των προμηθευτών της για να τα χρησιμοποιήσει σαν δικά της, η αρχική αξία των ειδών αυτών μεταφέρεται στο λογαριασμό 28 «είδη συσκευασίας», με πίστωση του λογαριασμού 50.07.

Όταν δεν γίνεται χρήση του λογαριασμού 50.07 για την παρακολούθηση των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας, η παρακολούθηση αυτή γίνεται στους λογαριασμούς 50.00, 50.01, 50.02 και 50.03, κατά περίπτωση.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν όταν πληρώνονται υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.04, όταν είναι χρεωστικές, ή στο λογαριασμό 81.01.04, όταν είναι πιστωτικές, εφόσον δεν αφορούν κτήση πάγιων στοιχείων, ή στο λογαριασμό 16.15 όταν αφορούν

πάγια στοιχεία, με πίστωση ή χρέωση των οικείων λογαριασμών προμηθευτών σε ξένο νόμισμα.

6.2.2 Λογαριασμός 51 «Γραμμάτια Πληρωτέα»

Στο λογαριασμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις - σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα - της οικονομικής μονάδας, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή «γραμματίων εις διαταγή». Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γραμματίων και χρεώνεται με την πληρωμή τους.

Οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια πληρωτέα κατά το τέλος της χρήσεως καταχωρούνται στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε €», 51.04 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.» και 51.05 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιων Επιχειρήσεων», κατά περίπτωση, και στον ισολογισμό εμφανίζονται αφαιρετικά από το συνολικό ποσό των γραμματίων πληρωτέων. Ο χειρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός για τις οικονομικές μονάδες, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση θα γίνεται υποχρεωτικά και στις άλλες κατά τρόπο πάγιο.

Οι περιπτώσεις όπου στα άληκτα γραμμάτια πληρωτέα περιλαμβάνονται τόκοι, αντιμετωπίζονται με τους παρακάτω τρόπους:

α. Στην περίπτωση που οι τόκοι διαχωρίζονται από το κόστος προμήθειας πάγιων ή κυκλοφοριακών στοιχείων, ισχύουν τα εξής:

- Οι τόκοι των γραμματίων που γίνονται αποδεκτά και λήγουν μέσα στη χρήση καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 65.06 «τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων».

- Από τους τόκους των γραμματίων που γίνονται αποδεκτά μέσα στη χρήση και λήγουν μετά το τέλος της, εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως αυτής καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 65.06 και εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά τη λήξη της χρήσεως αυτής καταχωρούνται στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05, κατά περίπτωση.

- Στο τέλος κάθε χρήσεως, οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων που έληξαν μέσα στη χρήση αυτή (γραμμάτια που έγιναν αποδεκτά σε προηγούμενες

χρήσεις), καθώς και οι τόκοι των λοιπών γραμματίων (γραμμάτια που έγιναν αποδεκτά σε προηγούμενες χρήσεις και λήγουν μετά το τέλος της χρήσεως) που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως αυτής, μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05, κατά περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του 65.06.

β. Στην περίπτωση που οι τόκοι περιλαμβάνονται στο κόστος προμήθειας πάγιων ή κυκλοφοριακών στοιχείων, ο διαχωρισμός και η εμφάνισή τους στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05 είναι δυνατός. Ο λογιστικός χειρισμός του διαχωρισμού αφήνεται στην κρίση κάθε οικονομικής μονάδας που επιθυμεί να κάνει χρήση της δυναμικής ευχέρειας της περιπτώσεως αυτής, υπό τον όρο όμως ότι δε θα μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς εξόδων και εσόδων των ομάδων 6 και 7 οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων της κατηγορίας αυτής.

6.2.3 Λογαριασμός 52 «Τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων»

Στο λογαριασμό 52 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από βραχυπρόθεσμες, κάθε φύσεως, τραπεζικές χρηματοδοτήσεις προς αυτή.

Ο 52 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους κατά υποκαταστήματα Τράπεζας και σε τριτοβάθμιους κατά τραπεζικό λογαριασμό, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως (δηλ. χρησιμοποιούνται ελεύθερα και οι 100 δευτεροβάθμιοι). (Α.Υ.Ο. 1116200/885/0015/ΠΟΛ. 1282/30-10-1996).

6.2.4 Λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι»

Στους υπολογαριασμούς του 53 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας οι οποίες δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Ο λογαριασμός 53.00 «αποδοχές προσωπικού πληρωτέες» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων πληρωμής του προσωπικού γίνεται συμψηφιστικά. Στην πίστωση του λογαριασμού αυτού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60 «αμοιβές και έξοδα

προσωπικού», καταχωρούνται οι καθαρές πληρωτέες αποδοχές του προσωπικού, ενώ στη χρέωσή του καταχωρούνται οι καταβολές προς τους δικαιούχους. Οι αποδοχές οι οποίες, μέσα σε εύλογο χρόνο, δεν ζητούνται από τους δικαιούχους, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 53.03 «οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού».

Ο λογαριασμός 53.01 «μερίσματα πληρωτέα» λειτουργεί ως εξής:

α. Πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», με τα διανεμητέα μερίσματα χρήσεως.

β. Πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα», με τα προμερίσματα που μένουν απλήρωτα στο τέλος της χρήσεως.

γ. Χρεώνεται, με πίστωση του λογαριασμού 33.06 «προμερίσματα» για τη μεταφορά των προμερισμάτων.

δ. Χρεώνεται, με πίστωση του λογαριασμού 54.09.00 «φόρος μερισμάτων», για τη μεταφορά του παρακρατημένου φόρου μερισμάτων.

ε. Χρεώνεται με το μέρος των μερισμάτων που προτείνεται να διατεθούν για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, με πίστωση του λογαριασμού 43.02 «διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου».

στ. Χρεώνεται με τα μερίσματα που καταβάλλονται στους μετόχους από την ημερομηνία που αρχίζει η πληρωμή του μερίσματος μέχρι το τέλος της χρήσεως.

Ο λογαριασμός 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα» πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 33.06 «προμερίσματα», με το συνολικό ποσό το οποίο αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί στους μετόχους ως προμέρισμα. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα προμερίσματα που καταβάλλονται μέχρι το τέλος της χρήσεως στους μετόχους και με τον παρακρατημένο φόρο που αναλογεί σ' αυτά.

Στο λογαριασμό 53.04 «ομολογίες πληρωτέες» καταχωρείται το μέσα στην επόμενη χρήση πληρωτέο ποσό που αντιστοιχεί στις εξοφλητέες ομολογίες, με χρέωση του οικείου υπολογαριασμού των 45.00 έως και 45.05.

Στο λογαριασμό 53.05 «τοκομερίδια πληρωτέα» καταχωρείται η αξία των τοκομεριδίων ομολογιακών δανείων, κατά τη λήξη τους, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 65.00 «τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων».

Στο λογαριασμό 53.06 «οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών» καταχωρούνται οι δόσεις που οφείλονται από συμμετοχές.

Στο λογαριασμό 53.07 «οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων» καταχωρούνται οι δόσεις που οφείλονται από χρεόγραφα.

Στο λογαριασμό 53.08 «δικαιούχοι αμοιβών» καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου της οικονομικής μονάδας και σε τρίτους.

Στο λογαριασμό 53.09 «δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων» καταχωρούνται οι χρηματικές εγγυήσεις που καταθέτονται στην οικονομική μονάδα, για διάφορους λόγους, από τρίτους εκτός από προμηθευτές, για τους οποίους οι παρακρατημένες εγγυήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 50.06.

Στους λογαριασμούς 53.10 και 53.11 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενώ στους λογαριασμούς 53.12 και 53.13 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αυτής προς λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, επειδή διαθέτει συμμετοχές του λογαριασμού 18.01.

Στο λογαριασμό 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους» παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς εταίρους της.

Στο λογαριασμό 53.15 «δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου» καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της οικονομικής μονάδας, πέρα από τον τόκο των τοκομεριδίων. Οι παροχές αυτές, αν είναι μέρισμα, καταχωρούνται στο λογαριασμό 53.15 με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», αν όμως είναι πρόσθετος τόκος καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό με χρέωση του λογαριασμού 65.09 «παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου».

Στο λογαριασμό 53.16 «μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου» καταχωρούνται η ονομαστική αξία των μετοχών καθώς και τα ποσά τα οποία καταβάλλονται στους μετόχους ανώνυμης εταιρείας λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου αυτής.

Στους λογαριασμούς 53.17 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε €» και 53.18 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες

στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες μετατρέπονται σε βραχυπρόθεσμες.

Στους λογαριασμούς 53.98 «λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €» και 53.99 «λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας οι οποίες δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες λογαριασμών της ομάδας 5.

6.2.5 Λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Στους λογαριασμούς 54.00 «φόρος κύκλου εργασιών», 54.01 «φόρος καταναλώσεως ειδών πολυτελείας» και 54.02 «χαρτόσημο τιμολογίων πωλήσεως» παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που αναλογούν στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών. Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως με τα ποσά φόρων και τελών που πρόκειται να αποδοθούν και χρεώνονται, ως ακολούθως:

- με τα ποσά που καταβάλλονται για την απόδοση των παραπάνω φόρων και τελών,
- με τα ποσά φόρων και τελών που αναλογούν στις επιστροφές και ακυρώσεις πωλήσεων και
- με τα ποσά του φόρου κύκλου εργασιών που περιλαμβάνεται στην αξία αγοράς των προς βιομηχανοποίηση πρώτων υλών, όταν ο φόρος αυτός, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, είναι συμψηφιστέος στο φόρο κύκλου εργασιών που πρόκειται να αποδοθεί.

Σε περίπτωση που ο φόρος κύκλου εργασιών αντικατασταθεί από το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο λογαριασμός 54.00 θα χρησιμοποιηθεί για την παρακολούθηση του νέου αυτού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που θα ισχύουν κάθε φορά.

Στο λογαριασμό 54.03 «φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού» πιστώνονται οι φόροι που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού και τις

αποζημιώσεις του λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Η πίστωση του λογαριασμού 54.03 γίνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Ο λογαριασμός 54.03 χρεώνεται με τα ποσά που καταβάλλονται για την εξόφληση των σχετικών υποχρεώσεων.

Στο λογαριασμό 54.04 «φόροι - τέλη αμοιβών τρίτων» πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που η οικονομική μονάδα παρακρατεί για τις αμοιβές τρίτων. Στον ίδιο λογαριασμό, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων», πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που αναλογούν στις αμοιβές τρίτων, όταν δεν γίνεται παρακράτηση ή όταν γίνεται μερική παρακράτηση.

Στο λογαριασμό 54.05 «φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων», με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 63.03, πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη των μεταφορικών μέσων.

Στο λογαριασμό 54.06 «φόροι- τέλη τιμολογίων αγοράς» πιστώνονται οι φόροι, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ του ΟΓΑ που αναλογούν στα τιμολόγια αγοράς. Οι υπολογαριασμοί του 54.06 χρεώνονται με τις καταβολές για την απόδοση των φόρων και των τελών της κατηγορίας αυτής, καθώς και με τα ποσά που αντιστοιχούν σε επιστροφές αγορών ή ακυρώσεις τιμολογίων αγοράς.

Στο λογαριασμό 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ», ο φόρος εισοδήματος και η υπέρ ΟΓΑ εισφορά, που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως. Ο λογαριασμός 54.07 χρεώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στο λογαριασμό 54.08.

Στο λογαριασμό 54.08 «λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος» συγκεντρώνονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως. Ο λογαριασμός 54.08 λειτουργεί ως εξής:

α. Στη χρέωσή του μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος» και 33.13.01-07.

β. Στην πίστωσή του μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 54.07, 54.09.05 «χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές» και 54.09.06 «τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές».

γ. Πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 33.13.00, με τον προκαταβλητέο φόρο για την επόμενη χρήση, ο οποίος, σύμφωνα με τα παραπάνω (α), μεταφέρεται στη χρέωσή του (του 54.08) κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επόμενης αυτής χρήσεως. Μετά από τις παραπάνω εγγραφές το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου που προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος. Οι καταβολές, στην επόμενη χρήση, για την εξόφληση του φόρου αυτού καταχωρούνται στη χρέωση του 54.08.

Σε περίπτωση που το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08, μετά από τις παραπάνω εγγραφές, είναι χρεωστικό, το υπόλοιπο αυτό, που είναι ίσο με τον αντίστοιχο υπόλοιπο της οικείας δηλώσεως φόρου εισοδήματος, αντιστοιχεί στον επιστρεπτέο στην οικονομική μονάδα φόρο.

Οι υπολογαριασμοί του 54.09 «λοιποί φόροι και τέλη» λειτουργούν ως εξής:

α. Στον 54.09.00 «φόρος μερισμάτων», με χρέωση του 53.01 «μερίσματα πληρωτέα», καταχωρείται, αμέσως μετά την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων, ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα μερίσματα. Στη χρέωση του λογαριασμού αυτού καταχωρούνται οι καταβολές για την απόδοση του φόρου μερισμάτων.

β. Στους 54.09.01 «φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου» και 54.09.02 «χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου» καταχωρούνται τα ποσά των φόρων και τελών χαρτοσήμου που παρακρατούνται από την οικονομική μονάδα για τις αμοιβές μελών του διοικητικού της συμβουλίου.

γ. Στους 54.09.03 «φόρος τόκων» και 54.09.04 «χαρτόσημο και ΟΓΑ τόκων» καταχωρούνται τα ποσά των φόρων και τελών χαρτοσήμου που παρακρατούνται από την οικονομική μονάδα για τους τόκους που αυτή καταβάλλει σε τρίτους.

δ. Στους 54.09.05 «χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές» και 54.09.06 «τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές» καταχωρούνται τα

τέλη χαρτοσήμου και υδρεύσεως, εφόσον βαρύνουν την οικονομική μονάδα, με χρέωση των λογαριασμών 63.98.00 «χαρτόσημο μισθωμάτων» και 63.98.01 «τέλη υδρεύσεως», αντίστοιχα. Στο λογαριασμό 54.09.05 καταχωρούνται και τα ποσά χαρτοσήμου που εισπράττονται από μισθωτές ακινήτων της οικονομικής μονάδας. Στο τέλος της χρήσεως, τα υπόλοιπα των λογαριασμών 54.09.05 και 54.09.06 μεταφέρονται στο λογαριασμό 54.08, σύμφωνα με όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση 8.

ε. Στους 54.09.07 «φόροι ακίνητης περιουσίας» και 54.09.08 «φόροι - τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών» καταχωρούνται οι φόροι που αναλογούν στην ακίνητη περιουσία της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του λογαριασμού 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας» καθώς και οι φόροι και τα τέλη που καταβάλλονται για την έκδοση αδειών ανεγειρόμενων οικοδομών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1 ή, κατά περίπτωση, του λογαριασμού 63.04.01 «φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων» (π.χ. τέλη πεζοδρομίων, χρήσεως δρόμων, τέλη οικοδομικών αδειών ή συντηρήσεως εγκαταστάσεων).

στ. Στον 54.09.09 «τέλη καθαριότητας και φωτισμού» καταχωρούνται, με χρέωση του λογαριασμού 63.04.00 «τέλη καθαριότητας και φωτισμού», τα ποσά που βεβαιώνονται σε βάρος της οικονομικής μονάδας για τέλη καθαριότητας και δημοτικού φωτισμού.

ζ. Στον 54.09.10 «χαρτόσημο και ΟΓΑ δανείων» καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που επιβαρύνουν την οικονομική μονάδα για δάνειά της, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 63.02 «τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων». Στο λογαριασμό αυτό (54.09.10) καταχωρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που τυχόν εισπράττονται από οφειλέτες της οικονομικής μονάδας.

η. Στον 54.09.11 «χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιρειών» καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που αναλογούν στα κέρδη της χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 63.98.03 «χαρτόσημο κερδών».

θ. Στον 54.09.12 «φόρος αμοιβών εργολάβων» καταχωρούνται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που παρακρατούνται από την οικονομική μονάδα για τις αμοιβές εργολάβων της.

Στο λογαριασμό 54.99 «φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων» παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη προηγούμενων χρήσεων που, για διάφορους λόγους, δεν προηγήθηκε η καταχώρισή τους στους οικείους υπολογαριασμούς του 54, ούτε ασκήθηκε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια. Ο λογαριασμός 54.99 πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

6.2.6 Λογαριασμός 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί»

Στους υπολογαριασμούς του 55 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από εισφορές εργοδότη και κρατήσεις εργαζομένων.

Στο λογαριασμό 55.00 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς το ΙΚΑ, ως εξής:

α. Στο τέλος κάθε μισθοδοτικής περιόδου, με το συνολικό ύψος των εισφορών εργοδότη και εργαζομένων που αναλογούν στις αποδοχές της περιόδου αυτής, πιστώνονται οι υπολογαριασμοί 55.00.00 «λογαριασμός τρέχουσας κινήσεως», 55.00.02 «λογαριασμός τρέχουσας κινήσεως εισφορών ανεγειρόμενων οικοδομών» και 55.00.03 «λογαριασμός δωρόσημου ημερομισθίων οικοδομικών εργασιών», κατά περίπτωση. Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τις καταβολές που γίνονται προς τον δικαιούχο ασφαλιστικό οργανισμό.

β. Σε περίπτωση διακανονισμού καθυστερημένων προς το ΙΚΑ υποχρεώσεων με δόσεις, οι σχετικές οφειλές μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 55.00.01 «λογαριασμός δόσεων καθυστερούμενων κρατήσεων και εισφορών», με τον οποίο παρακολουθείται η εξόφλησή τους.

γ. Σε περίπτωση βεβαιώσεως οφειλών προς το ΙΚΑ, πέρα από εκείνες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 55.00, αν οι οφειλές αυτές αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία βεβαιώνονται, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 55.00, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60, αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στο λογαριασμό 55.99, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Στους λογαριασμούς 55.01 «λοιπά ταμεία κύριας ασφαλίσεως», 55.02 «επικουρικά ταμεία» και 55.03 «εργατική εστία» παρακολουθούνται, κατά τρόπο ανάλογο με όσα καθορίζονται στην παραπάνω παράγραφο.

Στο λογαριασμό 55.99 «κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, όταν οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν την προηγούμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις και καθυστερεί η πληρωμή τους πέρα από την ημερομηνία κατά την οποία γίνονται ληξιπρόθεσμες.

6.2.7 Λογαριασμός 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού»

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ειδικότερα, στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως, που πραγματοποιούνται δηλαδή μέσα στη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτή, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

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

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

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

κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

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

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

6.2.8 Λογαριασμός 58 «Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής»

Η καθιέρωση του λογαριασμού 58 αποβλέπει στη διευκόλυνση του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, τόσο στην περίπτωση που δε λειτουργεί η αναλυτική λογιστική των λογαριασμών της ομάδας 9, οπότε η λειτουργία του λογαριασμού 58 συμβάλλει αποφασιστικά στον προσδιορισμό ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων, όσο και στην περίπτωση κατά την οποία λειτουργεί το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής των λογαριασμών της ομάδας 9, οπότε με τη λειτουργία του λογαριασμού 58 επιτυγχάνεται αριθμητική συμφωνία των βραχύχρονων συνολικών αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής με τα βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής.

Με το λογαριασμό 58 δίνεται η ευχέρεια να καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων της γενικής λογιστικής τα ποσά εκείνα τα οποία, μολονότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί, είναι γνωστά (π.χ. δώρα Χριστουγέννων, ασφάλιστρα, ενοίκια) ή είναι δυνατό να προσδιορίζονται προϋπολογιστικά με ικανή προσέγγιση (π.χ. αποζημιώσεις απολυόμενου προσωπικού, φόροι - τέλη, τόκοι δανειακών λογαριασμών Τραπεζών).

6.2.9 Λογαριασμός 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»

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

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

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

γ. Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.10-45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε €» και 53.18 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.» και επαναφέρονται στους λογαριασμούς 45.10 - 45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον, για την ενότητα της παρακολουθήσεως ή για άλλο λόγο, η οικονομική μονάδα επιθυμεί αυτή τη μεταφορά. Παρέχεται η δυνατότητα, αντί από τη μεταφορά και επαναφορά, να εμφανίζονται τα σχετικά ποσά των λογαριασμών 53.17 και 53.18 στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων του ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί άνοιγμα των λογαριασμών τούτων στα λογιστικά βιβλία.

δ. Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή πωλήσεως της Τράπεζας της Ελλάδος) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Στους λογαριασμούς 45.00 - 45.09 παρακολουθούνται τα δάνεια που συνάπτονται με έκδοση ομολογιών. Η καταχώριση των δανείων αυτών γίνεται στην τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να εξοφλεί τις ομολογίες. Σε περίπτωση που προκύπτει διαφορά από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο ή από την εξόφλησή τους πάνω από το άρτιο, η διαφορά αυτή καταχωρείται στο λογαριασμό 16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» και αποσβένεται.

Στους λογαριασμούς 45.10 - 45.13 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς Τράπεζες και Ταμειυτήρια, από δάνεια ή

άλλες χορηγήσεις που γίνονται από τους οργανισμούς αυτούς προς την οικονομική μονάδα.

Στους λογαριασμούς 45.14 - 45.15 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενώ στους λογαριασμούς 45.16 - 45.17 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της προς λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, επειδή διαθέτει συμμετοχές του λογαριασμού 18.01.

Στους λογαριασμούς 45.18 - 45.99 παρακολουθούνται οι λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας. Ειδικά για τους λογαριασμούς 45.24 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε €», 45.25 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.» και 45.26 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων Επιχειρήσεων», χρησιμοποιούνται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 65.01, δηλαδή οι υπολογαριασμοί 65.01.07 «τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε €» και 65.01.08 «τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Στα ΔΛΠ δεν υπάρχει συγκεκριμένο πρότυπο για τις υποχρεώσεις. Για τις υποχρεώσεις υπάρχουν πολλά πρότυπα που καλύπτουν συγκεκριμένες ανάγκες της λογιστικής. Τα πρότυπα αυτά είναι ίδια με τα πρότυπα που αναφέρονται στα έξοδα. Βλέπε σχετική ανάλυση στο κεφάλαιο των εξόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 - ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

8.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ ΑΓΟΡΩΝ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Στόχοι του ελέγχου υποχρεώσεων

Ο βασικός στόχος του ελέγχου των υποχρεώσεων είναι η διαπίστωση ότι όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης εμφανίζονται στους λογαριασμούς της και στο σωστό ύψος τους.

Επιπλέον ελέγχουμε:

α. Το σύστημα πληρωμής των υποχρεώσεων

β. Ότι για όλες τις εμφανιζόμενες υποχρεώσεις υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά.

γ. Ο εσωτερικός έλεγχος που αφορά στα στοιχεία αυτά.

Φύλλα εργασίας έλεγχου υποχρεώσεων

1. Αναλυτικό ισοζύγιο προμηθευτών
2. Κατάσταση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και δανείων
3. Κατάσταση / πινάκιο γραμματίων πληρωτέων
4. Κατάσταση προμηθευτών επιλεγμένων για επιβεβαίωση
5. Επιβεβαιώσεις προμηθευτών που ελήφθησαν
6. Επιβεβαιώσεις υπολοίπων δανείων μα τράπεζες και άλλους πιστωτές
7. Υπολογισμός τόκων, καταχωρημένων και μη
8. Κατάσταση μη καταχωρημένων υποχρεώσεων και τόκων
9. Επιστολή/κατάθεση της διοίκησης σχετικά με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης
10. Κατάσταση και σχόλια ενδεχομένων υποχρεώσεων
11. Υπολογισμός δεδουλευμένων αλλά η καταχωρημένων υποχρεώσεων
12. Περιγραφή υποσυστήματος αγορών και προμηθειών

Προληπτικά μέτρα εσωτερικού ελέγχου έναντι υποχρεώσεων της επιχείρησης

Τα κυριότερα από τα μέτρα είναι:

Έλεγχος τεκμηρίωσης υποχρεώσεων από αγορές εμπορευμάτων. Τα μέτρα αυτά αφορούν υποχρεώσεις από αγορές εμπορευμάτων που έγιναν με πίστωση. Οπότε ή θα έχουμε ανοιχτή πίστωση κεκαλυμμένη με γραμμάτια ή συναλλαγματικές αποδοχής μας.

1. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να ελέγξουμε:

α. κατά όσο η υποχρέωση είναι πραγματική η πλασματική.

β. κατά πόσο και σε πιο βαθμό είναι αντικειμενική.

Στην πρώτη περίπτωση:

Ελέγχουμε τη νομιμότητα του τιμολογίου και τα επισυναπτόμενα παραστατικά έγγραφα εντολή αγοράς. Δελτίο παραλαβής, δελτίο εισαγωγής στην αποθήκη.

Ελέγχουμε επί πλέον εάν τα ανωτέρω έγγραφα υπογράφονται από τα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα που όρισε η διοίκηση.

Στη συνέχεια παρακολουθούμε τη λογιστικοποίηση των υποχρεώσεων μας. Ελέγχουμε δηλαδή εάν έχουν καταχωρηθεί όλες οι υποχρεώσεις μας από αγορές στα βιβλία μας, σύμφωνα με αρχές του λογιστικού συστήματος που ακολουθεί η επιχείρηση. Ελέγχουμε επίσης εάν οι πιστώσεις είναι ανοιχτές ή καλυμμένες με γραμμάτια ή συναλλαγματικές αποδοχής μας. Στην περίπτωση αυτή ελέγχουμε εάν είναι πιστωμένες οι καρτέλες των προμηθευτών και εάν έχουν καταχωρηθεί τα γραμμάτια στο βιβλίο των γραμμάτων πληρωτέων.

Τα ανωτέρω θεωρούνται αναγκαία και ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί η επιχείρηση.

8.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Το πρώτο βήμα στην οργάνωση των εσωτερικού ελέγχου επί των πληρωτέων λογαριασμών των προμηθευτών αποτελεί η καθιέρωση διαδικασίες για την παραγγελία αγαθών και υπηρεσιών και ο καθορισμός ορίων, εντός των οποίων οι διευθυντές των διαφόρων τμημάτων θα υποχρεώνουν την επιχείρηση. Η οργάνωση πρέπει να προβλέπει για τις μεγάλης αξίας προμήθειες τη διαδικασία υποβολής προσφορών προς διενέργεια μειοδοτικών διαγωνισμών. Για τις μικρής αξίας προμήθειες πρέπει να προβλέπεται μια άλλη διαδικασία προμηθειών η οποία, όμως θα κατοχυρώνει την επιχείρηση, αποκλείοντας τις διαφορές συμπαιγνίες μεταξύ των υπαλλήλων και των προμηθευτών.

Τα εκδιδόμενα από τους προμηθευτές δικαιολογητικά πρέπει να πληρούν τις αρχές εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή:

- Αρχή του πρωτοτύπου δικαιολογητικού
- Αρχή της οντότητας της επιχείρησης βάσει της οποίας τα δικαιολογητικά εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης και όχι στο όνομα του επιχειρηματία
- Αρχή έκδοσης των δικαιολογητικών βάσει των διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας
- Αρχή της επαλήθευσης των παραλαμβανόμενων αγαθών και των προσφερόμενων από τρίτους υπηρεσιών
- Αρχή διαφύλαξης και ακύρωσης των δικαιολογητικών.

Επίσης, να μην υφίστανται οι ενδείξεις περί πλαστών και εικονικών παραστατικών.

Στο τέλος της χρήσης, οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των προμηθευτών και πιστωτών με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρείας. Γι αυτό πρέπει ο προϊστάμενος λογιστηρίου να ζητήσει αντίγραφα των λογαριασμών από τους προμηθευτές και πιστωτές.

8.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΝΕΙΩΝ

Ο εσωτερικός έλεγχος των δανείων αρχίζει από το σημείο έγκρισης του αρμοδίου οργάνου για κάθε συναπτόμενο δάνειο. Στον τίτλο των λογαριασμών των δανείων πρέπει να αναφέρεται από την επιχείρηση το είδος της παραχθείσας ασφάλειας. Η ύπαρξη της ανωτέρω ασφάλειας πρέπει να επιβεβαιώνεται και στις επιβεβαιωτικές των υπολοίπων επιστολές τις οποίες η επιχείρηση πρέπει να ζητά από την τράπεζα σε τακτά χρονικά διαστήματα. Εκτός από την άνω επιβεβαίωση του υπολοίπου των δανείων και το λογισμό των δεδουλευμένων τόκων και να προβαίνει, κάθε μήνα, σε συμφωνία των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών. Στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση εκδίδει ομολογιακά δάνεια τότε είναι απαραίτητη η καθιέρωση επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με την έκδοση των ομολογιών και την φύλαξη των μη διατεθέντων τίτλων.

Στο τέλος της χρήσης, οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των δανείων με τα αντίστοιχα των τραπεζών. Γι αυτό πρέπει να ζητήσουν από τις τράπεζες αντίγραφα (extraits) των δανειακών λογαριασμών.

8.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ

Ο εσωτερικός έλεγχος των επιταγών πληρωτέων απαιτεί όπως ο εγκρίνων την πληρωμή με την εκδιδόμενη επιταγή, ελέγχει:

- α)** Τα δικαιολογητικά τα οποία τεκμηριώνουν την πληρωμή
- β)** το αναλυτικό του προμηθευτή – πιστωτή ως προς την επαλήθευση του οφειλόμενου σε αυτών πιστωτικού υπολοίπου

γ) το πρόσωπο το οποίο παραλαμβάνει την επιταγή ή τα μετρητά έχει όλα τα νομιμοποιητικά έγγραφα τα οποία τεκμηριώνουν ότι ορθά η επιχείρηση εξοφλεί προς αυτόν την υποχρέωση της προς τον προμηθευτή – πιστωτή (εξουσιοδότηση από πρόσωπο το οποίο, βάσει βεβαίωσης της συνεργαζόμενης, με τον προμηθευτή – πιστωτή, τράπεζας δεσμεύει με την υπογραφή του την επιχείρηση του προμηθευτή – πιστωτή) και

δ) ενημέρωση του «βιβλίου επιταγών πληρωτέων» ή «ληξιάριο πληρωτέων επιταγών».

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να συμφωνεί στο τέλος κάθε μήνα το υπόλοιπο του άνω βιβλίου επιταγών πληρωτέων με το εμφανιζόμενο στο γενικό καθολικό αντίστοιχο υπόλοιπο. Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι οι επιταγές πληρωτέες πρέπει να εκδίδονται από ανεξάρτητα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν σχέση με το λογιστήριο και το ταμείο της επιχείρησης. Στη συνέχεια, εγκρίνονται από τα πρόσωπα αυτά τα οποία δεσμεύουν με την υπογραφή τους την επιχείρηση.

Στο τέλος της χρήσης, οι υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να ελέγξουν ότι ο λογαριασμός «Γραμμάτια Πληρωτέα» πρέπει να περιλαμβάνει τις συναλλαγματικές που πράγματι οφείλονται, οι δε συναλλαγματικές σε ξένο νόμισμα πρέπει να έχουν αποτιμηθεί με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος.

8.5 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

Ο σχεδιασμός του εσωτερικού ελέγχου των υπηρεσιών που ασχολούνται με την παρακολούθηση και την απόδοση των φόρων πρέπει να γίνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζει τουλάχιστον τα εξής:

α) Υποβολή στο Δημόσιο ορθών στοιχείων για τους αποδιδόμενους φόρους και τέλη.

β) Καταβολή εμπρόθεσμα των οφειλόμενων φόρων και τελών

γ) Περιορισμός των απατών και καταχωρήσεων ως προς τη δήλωση και απόδοση των φόρων κι τελών.

Οι άνω αποδόσεις πρέπει να γίνονται εμπρόθεσμα και πάντα, ανεξαρτήτως ποσού, με επιταγή εκδιδόμενη σε διαταγή του Δημοσίου. Στο παρελθόν είχαν γίνει μεγάλες απάτες, επειδή οι επιταγές δεν εκδίδονταν σε

διαταγή του δημοσίου, αλλά στο όνομα κάποιου υπαλλήλου ο οποίος, στη συνέχεια, προσκόμιζε στην επιχείρηση ψευδή δικαιολογητικά απόδοσης των φορών – τελών αμοιβών προσωπικού.

Οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου μισθωτών υπηρεσιών είναι οι σπουδαιότερες δηλώσεις που η επιχείρηση υποβάλλει στο Ελληνικό Δημόσιο. Εάν οι αμοιβές των εργαζομένων, στις δηλώσεις αυτές, δεν έχουν συμφωνηθεί με τα βιβλία της επιχείρησης τότε η επιχείρηση δεν είναι μόνο εκείνη εκτεθειμένη στο Δημόσιο, αλλά και το αναφερόμενο σε αυτή προσωπικό, αφού οι τελευταίοι θα υποβάλλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με στοιχεία διαφορετικά από τα πραγματικά. Επομένως, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εγγυώνται τη σωστή σύνταξη της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και μισθωτών υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις που η μισθοδοσία καταρτίζεται μέσω «προγράμματος» ηλεκτρονικού υπολογιστή, η συμφωνία δεν είναι δύσκολη υπό την προϋπόθεση ότι το «πρόγραμμα» έχει καταρτισθεί σωστά. Πρέπει, να υπάρχει η δυνατότητα εκτυπώσεων της αναλυτικής καρτέλας του κάθε εργαζομένου από την οποία να προκύπτουν αναλυτικά όλες οι καταβληθείσες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδοχές. Το σύνολο των καρτελών πρέπει να συμφωνεί με τα στοιχεία των βιβλίων. Άρα το σύνολο της στήλης «ακαθάριστες αποδοχές» πρέπει να είναι ίσο με το χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών: 60.00 «Αμοιβές εμμίθου προσωπικού» και 60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού». Επίσης, το σύνολο της στήλης «κρατήσεις ΙΚΑ» πρέπει να συμφωνεί με τα μισθολόγια του ΙΚΑ και τα στοιχεία του λογαριασμού 55.00 «ΙΚΑ».

Δεν επιτρέπεται ο υπάλληλος ο οποίος συντάσσει την εκκαθαριστική δήλωση να τη συμφωνεί με τα δεδομένα των βιβλίων. Η τελευταία εργασία πρέπει να γίνεται από ανώτερο υπάλληλο της Οικονομικής Διευθύνσεως της επιχείρησης, ο οποίος συγχρόνως υπογράφει και την εκκαθαριστική. Μετά, από αυτή τη συμφωνία, πρέπει να υπογράφονται από τον ίδιο οι βεβαιώσεις αποδοχών τα στοιχεία των οποίων πρέπει να είναι σύμφωνα με τα αντίστοιχα της ατομικής καρτέλας του εργαζομένου. Όταν οι εργαζόμενοι παραλαμβάνουν τις βεβαιώσεις πρέπει να υπογράφουν στο αντίτυπο που παραμένει στην επιχείρηση για την ακρίβεια των στοιχείων αυτής. Σε καμιά περίπτωση δεν

επιτρέπεται να υπάρχει αμφιβολία ότι η επιχείρηση δεν χορήγησε τις σωστές βεβαιώσεις στο προσωπικό της.

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να ερευνήσει με ιδιαίτερη προσοχή την εκκαθάριση των μισθωτών οι οποίοι απασχολήθηκαν λιγότερο από δώδεκα μήνες στην επιχείρηση.

Σοβαρές ενδείξεις για περαιτέρω έλεγχο αποτελούν τα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερης αξίας που εκδίδονται στο τέλος φορολογικών περιόδων απόδοσης του ΦΠΑ και κυρίως στο τέλος διαχειριστικών περιόδων, με σκοπό να μην αποδοθούν τα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ.

8.6 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ

Για τις υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο σχετικά με τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο. Τονίζεται ότι οι αποδόσεις πρέπει να γίνονται εμπρόθεσμα και πάντα, ανεξαρτήτως ποσού με επιταγή εκδιδόμενη σε διαταγή του ασφαλιστικού ταμείου ή σε διαταγή τράπεζας «για κατάθεση στο λογαριασμό π.χ. του ΙΚΑ».

8.7 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εξασφαλίζει την ορθή και άμεση εξόφληση των μερισμάτων πληρωτέων στους δικαιούχους μετόχους. Σημειώνεται ότι τα μερίσματα πληρωτέα παραγράφονται μετά από πέντε έτη, από τη χρήση που εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση των μετόχων υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.

8.8 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΖΗΤΗΤΩΝ ΜΙΣΘΩΝ

Οι μη ζητηθέντες μισθοί και ημερομίσθια (γεγονός που οφείλεται στην απουσία των μισθωτών κατά την ημέρα της πληρωμής), πρέπει να καταχωρούνται αμέσως στα επίσημα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Μετά από κάθε καταβολή της μισθοδοσίας πρέπει να καταρτίζεται μια «κατάσταση μη ζητηθέντων μισθών» και αυτοί οι μισθοί θα πρέπει να απεικονίζονται στο λογαριασμό 53.00 «Πιστωτές διάφοροι – Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού»

ενώ τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά πρέπει να προσαυξάνουν το υπόλοιπο των μετρητών του «Ταμείου» και να φυλάσσονται ιδιαιτέρως από τον Ταμία. Η έγκαιρη κατάθεση σε ένα ειδικό λογαριασμό μιας τράπεζας παρέχει καλύτερο έλεγχο.

8.9 ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΣΕΩΝ

8.9.1 Προμηθευτές

	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1. Οι προμήθειες γίνονται βάσει ικανοποιητικού συστήματος παραγγελιών ;			
2. Ελέγχονται τα τιμολόγια των Προμηθευτών με τις παραγγελίες και άλλα σχετικά δικαιολογητικά των παραληφθέντων εμπορευμάτων και υπηρεσιών ;			
3. Υπάρχει ικανοποιητική διαδικασία εγκρίσεως τιμολογίων προς πληρωμή ;			
4. Υπάρχουν λογαριασμοί «Σε καθυστέρηση» από μακρού χρόνου; Γίνεται επαλήθευση του ορθού υπολογισμού τόκων στις περιπτώσεις των εντόκων υποχρεώσεων ;			
5. Γίνονται τακτικά λογιστικές συμφωνίες των λογαριασμών με τα αντίστοιχα αντίγραφα των λογαριασμών των προμηθευτών ;			
6. Η εξόφληση των ανωτέρω υποχρεώσεων γίνεται κατόπιν εγκρίσεως αρμοδίου εξουσιοδοτημένου από την οικονομική μονάδα προσώπου ;			
7. Οι γνωστοποιήσεις υπολοίπων προμηθευτών συμφωνούνται με τα υπόλοιπα των βιβλίων της εταιρείας ;			
8. Στο λογαριασμό «Πιστωτές» υπάρχουν αναλυτικοί λογαριασμοί με σημαντικά χρεωστικά υπόλοιπα, προστίθενται αυτοί στους λογ/σμούς χρεωστών που εμφανίζονται στον Ισολογισμό ; Ερευνάται η αιτία δημιουργίας χρεωστικών υπολοίπων;			
9. Παρακολουθείται η τύχη των παλαιών υπολοίπων των ανωτέρω υποχρεώσεων ;			
10. Υπάρχουν, ικανοποιητικές διαδικασίες διενέργειας διαγωνισμού ή λήψεως προσφορών, πριν από την οριστικοποίηση των αγορών, προμηθειών πάγιων			

στοιχείων ή κατασκευών ;			
11. Μετά την οριστικοποίηση τέτοιων διαδικασιών υπογράφονται συμβάσεις ;			
12. Αρμόδιο όργανο για την αποδοχή συναλλαγματικών της εταιρείας είναι δύο (2) αρμόδιοι υπάλληλοι, οι οποίοι υπογράφουν μαζί ;			
13. Τα πρόσωπα που υπογράφουν συναλλαγματικές (για λογαριασμό της οικονομικής μονάδος) είναι εξουσιοδοτημένα από το Διοικητικό Συμβούλιο της ;			
14. Τηρείται το κατάλληλο βιβλίο Γραμματίων Πληρωτέων ;			
15. Μεταξύ των Γραμματίων Πληρωτέων, υπάρχουν και γραμμάτια ευκολίας ή εγγυήσεως ;			
16. Αν τυχόν υπάρχουν, διαχωρίζονται αυτά από τα εμπορικά γραμμάτια ;			
17. Συμφωνείται περιοδικά το υπόλοιπο του λογαριασμού «ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ» με τα μη λήξαντα γραμμάτια ;			
18. Το λογιστικό σύστημα εξασφαλίζει ταχεία καταχώρηση όλων των συνήθων υποχρεώσεων ;			
19. Υπάρχουν διαδικασίες που να εξασφαλίζουν ότι όλες οι γνωστές υποχρεώσεις καταχωρήθηκαν και επιμερίστηκαν στη χρήση που ανήκουν			
20. Δικαιολογείται πλήρως η ύπαρξη χρεωστικών υπολοίπων στους ανωτέρω λογαριασμούς ;			
21. Προκειμένου περί ετεροχρονισμένων υποχρεώσεων, ο επιμερισμός των αντιστοίχων βαρών γίνεται ορθά στις χρήσεις που αφορούν ;			
22. Η αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα γίνεται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (ΔΠΧΠ ή κωδ. Ν. 2190/1920, ανάλογα)			
23. Η αποτίμηση των υποχρεώσεων γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, για όσες οικονομικές μονάδες εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ ;			

8.9.2 Δάνεια Τραπεζών

	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΑΡΑΤ/ΣΕΙΣ
1. Οι δανεισμοί προς την οικονομική μονάδα γίνονται :			
α) Με δάνεια δια εκδόσεως ομολογιών ;			
β) Από Τράπεζες εσωτερικού ;			
γ) Από Τράπεζες εξωτερικού ;			
δ) Από Προμηθευτές εξωτερικού ;			
ε) Από λοιπούς Προμηθευτές ή Πιστωτές;			
2. Οι δανεισμοί γίνονται κατόπιν εγκρίσεως του Δ.Σ. ή άλλου αρμοδίου εξουσιοδοτημένου οργάνου ;			
3. Εξετάζονται αν είναι συμφέροντες οι όροι, όσον αφορά τα τοκοχρεολύσια, τις εξοφλήσεις κ.λπ. και αν ωφελούν, σε τελική ανάλυση, την εταιρεία;			
4. Γίνεται συμφωνία των λογαριασμών δανείων, κάθε μήνα, με τα αντίστοιχα extrait των τραπεζών από αρμόδιο υπάλληλο διαφορετικό από εκείνο που διενεργεί τις λογιστικές εγγραφές των δανείων (αναλήψεις – εξοφλήσεις) ;			
5. Οι υπολογισθέντες τόκοι κ.λπ. του δανείου ελέγχονται πριν από την καταχώρησή τους ;			
6. Ο επιμερισμός των τόκων κ.λπ. εξόδων γίνεται κατά τρόπο, ώστε να επιβαρύνονται οι χρήσεις που αφορούν;			
7. Υπάρχουν και τηρούνται φάκελοι με τους όρους και τις λοιπές λεπτομέρειες των λαμβανομένων δανείων και πιστώσεων ;			
8. Στον Ισολογισμό διαχωρίζονται, από τις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις, οι δόσεις του επόμενου έτους που αφορούν σε βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ;			
9. Η εταιρεία τηρεί στοιχεία, που να εμφανίζουν για κάθε δάνειο τις λεπτομέρειες που το διέπουν ;			
10. Η αποτίμηση των δανείων σε ξένο νόμισμα γίνεται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (ΔΠΧΠ ή κωδ. Ν. 2910/1920, ανάλογα) ;			
11. Γίνεται έλεγχος της ορθής αποτιμήσεως των δανείων στο αναπόσβεστο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (για όσες οικονομικές μονάδες εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ) ;			

8.9.3 Υποχρεώσεις προς Ασφαλιστικά ταμεία και Δημόσιο

	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΛΕΓΚΤΗΣ	ΠΑΡΑΤ/ΣΕΙΣ
1. Μέχρι ποια χρήση έχουν ελεγχθεί τα βιβλία της εταιρείας από τις φορολογικές αρχές ;			
2. Τις φορολογικές υποθέσεις χειρίζονται :			
α) Υπάλληλοι της εταιρείας, καλώς καταρτισμένοι επί των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων ;			
β) Εξωτερικοί φοροτεχνικοί εμπειρογνώμονες ;			
3. Οι υπέρ Δημοσίου και Τρίτων κρατήσεις εμφανίζονται σε ειδικούς πληρωτέους λογαριασμούς, συμπεριλαμβανομένων σε αυτούς και των εργοδοτικών εισφορών ή υποχρεώσεων ;			
Οι αποδόσεις των φόρων και των λοιπών κρατήσεων (ΦΠΑ Τιμολογίων, ΙΚΑ και λοιπών Ασφαλιστικών Ταμείων, ΧΜΥ, ΦΜΥ κ.λπ.) γίνονται κατόπιν σχετικού ελέγχου και εγκρίσεως ;			
5. Η Διοίκηση αξιολογεί, με τους φοροτεχνικούς εμπειρογνώμονες τη φορολογική κατάσταση και τις απαιτούμενες προβλέψεις;			
6. Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος του τρέχοντος έτους γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας ;			
7. Έχει γίνει επαρκής πρόβλεψη για μη τακτοποιηθεί ή μη οριστικοποιηθεί:			
α) Φορολογικά θέματα ;			
β) Λοιπές υποχρεώσεις προς τρίτους;			
γ) Υποχρεώσεις αποζημίωσης προσωπικού ;			

ΜΕΡΟΣ Δ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 – ΡΟΛΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

9.1 Βασικά στοιχεία για το επάγγελμα του λογιστή

Ο λογιστής της εταιρείας μπορεί να παίξει διάφορους ρόλους για να επιβλέπει την προετοιμασία όλων των οικονομικών εγγράφων που σχετίζονται με την εταιρεία , να εφαρμόσει τη χρηματοοικονομική στρατηγική που έχει διατυπώσει η διοίκηση ή να λάβει επενδυτικές αποφάσεις για την εταιρεία . Ως επικεφαλής λογιστής , μπορεί να παίξει έναν απαραίτητο ρόλο στον καθορισμό μακροπρόθεσμο στόχων. **(Ξηροτύρη- Κουφίδου, Στ. (1995))**

Σε μεγαλύτερες εταιρείες , μπορεί επίσης να εμποτεύεται από μια ομάδα επαγγελματιών οικονομικών . Η υπηρετηση ως λογιστής για μεγάλο χρονικό διάστημα μπορεί να αναπτύξει μια ποικιλία δεξιοτήτων και να κατανοήσει ιδιαίτερα τις λειτουργίες και την κουλτούρα της εταιρείας , έτσι ώστε να μπορεί να προσαρμοστεί καλά για να εργαστεί ως διευθυντής. Εκτός από την κατανόηση από το πρώτο χέρι των χρηματοοικονομικών συναλλαγών , της φήμης και του κέρδους και των στρατηγικών στόχων , είναι επίσης σε θέση να αλληλεπιδρά με τους περισσότερους επικεφαλής τμημάτων και άλλους βασικούς διοικητικούς υπαλλήλους. **(Βασίλης Παπαδάκης , 2016)**

Ειδικά κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης , είναι απαραίτητο να χρησιμοποιηθούν εξωτερικοί εταίροι για την μετατροπή του πάγιου λειτουργικού κόστους των επιχειρήσεων σε μεταβλητές. Στην εποχή μας , ο στόχος μιας εταιρείας είναι να μειώσει τα λειτουργικά έξοδα , να κατανέμει καλύτερα τα έξοδα και να αξιοποιήσει πλήρως το εσωτερικό προσωπικό . **(Κούρτη Ε, Μεσθενάιου Ε (1995))**

Ένα από τα κύρια καθήκοντα ενός λογιστή είναι να διασφαλίσει ότι η εταιρεία συμμορφώνεται με εσωτερικές και εξωτερικές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, φόρους μισθοδοσίας και άλλα οικονομικά θέματα. Η έγκαιρη πληρωμή των προμηθευτών μπορεί να έχει τεράστιο αντίκτυπο στην ικανότητα της εταιρείας διότι είναι σε θέση να διατηρεί αποθέματα, οπότε οι λογιστές πρέπει επίσης να ελέγχουν αυτόν τον τομέα. Επιπλέον , πραγματοποιεί ετήσιους ή τριμηνιαίους ελέγχους εταιρικών βιβλίων .

Σύμφωνα με την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών , ο επικεφαλής λογιστής λαμβάνει όλο και πιο σημαντικούς ρόλους σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις . Πολλές φορές έχει σημαντικό ρόλο στο στρατηγικό σχεδιασμό , διότι έχει καινοτόμες ιδέες και μελλοντικά σχέδια. Όμως εκτός από τις εσωτερικές επικοινωνίες , ένας λογιστής μπορεί να αναλάβει την ευθύνη για την πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τόσο στους μετόχους , όσο και στα μέσα μαζικής ενημέρωσης. Ο τίτλος που μπορεί να δεχτεί ένας λογιστής είναι chief financial officer , και ερμηνεύεται ως σύμβουλος χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

9.2 Οι αρμοδιότητες ενός λογιστή

Οι βασικές υπευθυνότητες ενός λογιστή είναι οι εξής :

- Εργασίες προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος από τις πωλήσεις
- Συμβουλές για τις φορολογικές επιδράσεις που έχει η κάθε στρατηγική της επιχείρησης
- Διαπραγματεύσεις για θέματα καταβολής φόρων
- Συμπλήρωση ετήσιας φορολογικής δήλωσης
- Συμβουλές στα διοικητικά στελέχη για την επίδραση του κάθε νόμου , στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. **(Κατσανέβας Θ. (1998))**

Τα παραπάνω είναι οι κύριες ευθύνες του λογιστή , ειδικά σήμερα λόγω των ραγδαίων αλλαγών στη φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων , η συνεισφορά του θεωρείται ιδιαίτερα σημαντική και προφανώς επιτακτική . Στην εποχή μας , ο ρόλος του πρέπει να ευθυγραμμιστεί με την επαγγελματική κατάρτιση. **(Ξηροτύρη - Κουφίδου, Στ. (1995))**

Αυτού του είδους η κατάρτιση επιτυγχάνεται μέσω της συνεχούς ενημέρωσης για το φορολογικό τοπίο και πως επηρεάζει τις εταιρείες . Επιπρόσθετα, η συνεισφορά του λογιστή δεν πρέπει να είναι μόνο εντός της χώρας , αλλά και όλων των διακρατικών σχέσεων και ιδρυμάτων .Μέσω αυτών των σχέσεων και θεσμών , θα μπορεί να συμβάλλει στη διαμόρφωση κανόνων καθαρά προς όφελος της χώρας και της επιχείρησης . **(Κούρτη Ε, Μεσθεναιίου Ε (1995))**

Προφανώς η λέξη λογιστής συνδέεται με την λέξη <φόρος> . Το κύριο επάγγελμα των λογιστών είναι να ετοιμάζουν προϋπολογισμούς και να καταθέτουν φόρους , όπου δίνουν μεγάλη προσοχή. Αλλά η έννοια των λογιστών είναι πολύ περισσότερα από αυτό που φαίνεται στην επιφάνεια. Αν η επιχείρηση είναι ακόμα μικρή , σίγουρα θα πρέπει να ξοδευτούν χρήματα για να προσληφθεί ένας λογιστής. Επίσης, οι φοροτεχνικοί μπορούν επίσης να απαντήσουν σε ερωτήσεις όπως εάν η απόσβεση όλων των περιουσιακών στοιχείων είναι σωστή με τον αποτελεσματικό τρόπο. **(Παπαδάτου Δ., Αναγνωστόπουλος Φ., Μόνος Δ., (1992))**

9.3 Προσωπική αποτελεσματικότητα των λογιστών

Η προσωπική αποτελεσματικότητα των λογιστών αφορά τους στόχους που θέτουμε, δηλαδή αν είναι βραχυπρόθεσμοι ή μακροπρόθεσμοι:

- αυξάνουν το αίσθημα αυτοπεποίθησης,
- βοηθούν στη λήψη αποφάσεων,
- συμβάλλουν στον καθορισμό προτεραιοτήτων,
- βελτιώνουν την απόδοση,
- συμβάλλουν στην υποκίνηση,
- δημιουργούν κριτήρια,
- προσφέρουν οδηγό δράσης,
- συμβάλλουν στο αίσθημα ικανοποίησης από την επίτευξη των ενεργειών.

(Παπαδάτου Δ., Αναγνωστόπουλος Φ., Μόνος Δ., (1992))

Η αποτελεσματικότητα του στόχου συνίσταται στα στοιχεία του. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να είναι ρεαλιστικός, συναφής, συγκεκριμένος και μετρήσιμος. Στην γλώσσα των μάντζερ η αρχή αυτή επικεντρώνεται στη λέξη «**SMART**».

Ποιος είναι λοιπόν ο «έξυπνος» στόχος;

Συγκεκριμένος: "Τι πρέπει να κάνω προκειμένου να τον επιτύχω στις φορολογικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μετρήσιμος: Ο στόχος είναι μετρήσιμος όταν προσδιορίζεται μια χρηματοοικονομική κατάσταση από ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα και ο ακριβής τρόπος μέτρησής του.

Εφικτός: "Είναι ρεαλιστικός;" Οι λογιστές πρέπει να θέτουν ρεαλιστικούς στόχους προκειμένου να τους πετυχαίνουν και να αυξάνουν την αποδοτικότητα τους.

Συναφής: "Πόσο σημαντικός είναι για μένα τον ίδιο;" Ο συναφής στόχος αφορά τα πλεονεκτήματα που μπορεί να έχει μια χρηματοοικονομική εργασία αλλά και τα μειονεκτήματα που ενδέχεται να παρουσιαστούν στο μέλλον.

Χρονικά Προσδιορισμένος: "Πότε πρέπει να τον ολοκληρώσω;" Έλεγχος των στόχων περιλαμβάνονται τα στοιχεία ποσότητα/ ποιότητα/ κόστος/ χρόνος; είναι προκλητικοί; έχουν οριστεί με σαφήνεια τα ενδιάμεσα σημεία ελέγχου;

είναι σαφώς διατυπωμένοι; υπάρχει συμφωνία ανάμεσα στους μακροπρόθεσμους και στους βραχυπρόθεσμους στόχους; είναι μετρήσιμοι;

9.4 Πηγές του εργασιακού άγχους των λογιστών

Σύγκρουση ρόλων: άγχος που προκαλείται από αντιτιθέμενες απαιτήσεις. Για πολλούς υψηλόβαθμους διοικητές είναι πολύ σημαντικό να εναλλάσσονται από τον ένα ρόλο με συγκεκριμένες δραστηριότητες σε έναν άλλο. Αυτό είναι σύνηθες φαινόμενο στους λογιστές και στους προϊστάμενους ανθρωπίνων σχέσεων.

Αμφιβολία για το ρόλο: άγχος που προέρχεται από αβεβαιότητα. Παρουσιάζεται κυρίως σε λογιστές που αντιμετωπίζουν διστακτικά αρκετά θέματα που αφορούν την εργασία τους. Ορισμένες φορές η αμφιβολία πηγάζει από την έλλειψη οδηγιών, στόχων και προκαθορισμένων αρμοδιοτήτων, όπως επίσης και από αλλαγές που συμβαίνουν στον εργασιακό χώρο.

Άγχος που προκαλείται από την υπερφόρτωση ή έλλειψη εργασίας: Η υπερφόρτωση εργασίας μπορεί να είναι τόσο ποσοτική όσο και ποιοτική. Στην πρώτη περίπτωση, το άγχος εκδηλώνεται ως αποτέλεσμα υπερβολικής εργασίας που πρέπει να εκτελεστεί σε περιορισμένο χρονικό διάστημα, χωρίς το άτομο να έχει τη δυνατότητα να την εκτελέσει.

Ποιοτική υπερφόρτωση παρουσιάζεται στους λογιστές όταν πιστεύουν ότι παρουσιάζουν έλλειψη ικανοτήτων και επιδεξιότητας για να φέρουν σε πέρας τη δεδομένη εργασία. Ποσοτική έλλειψη εργασίας δημιουργεί στους υπαλλήλους ανία, ενώ ποιοτική έλλειψη εργασίας προέρχεται όταν η ρουτίνα και η επαναλαμβανόμενη εργασία συνδυάζεται με χρόνια έλλειψη πνευματικού ερεθισμού.

Ευθύνη απέναντι στους υφισταμένους: άγχος που προκαλείται από υπερφόρτωση ευθυνών. Οι περισσότεροι λογιστές επωμίζονται την ευθύνη των υφισταμένων τους, παρέχοντας τους κίνητρο, ανταμοιβή και τιμωρία, επικοινωνία κ.ο.κ. Επίσης, συχνά αντιμετωπίζουν στρες που προέρχεται από την εφαρμογή των κανονισμών της επιχείρησης εις βάρος ανθρωπίνων αναγκών. **(Κάντας, Α., (1998))**

Έλλειψη κοινωνικής υποστήριξης: άγχος που προέρχεται από κοινωνική απομόνωση ή αδιαφορία. Η υποστήριξη από συνεργάτες μπορεί να μετατρέψει μια κατάσταση που χαρακτηρίζεται από έντονο άγχος, σε μια άλλη λιγότερο απειλητική και ελέγξιμη. Οι υποστηρικτές μπορούν να βοηθήσουν στις δύσκολες στιγμές είτε συναισθηματικά είτε βοηθώντας στη μείωση αρνητικών συναισθημάτων που συνεπάγονται σε τέτοιες καταστάσεις. Η κοινωνική υποστήριξη χωρίζεται επίσης σε ποσοτική και ποιοτική, ενώ έχει αποδειχθεί προτιμότερη η ποιοτική αναλογικά με την ποσοτική.

Έλλειψη συμμετοχής στις αποφάσεις: στρες που προκαλείται από αποξένωση. Κυρίως λογιστές μεσαίου επιπέδου αισθάνονται ή παίρνουν τη θέση του θύματος σχετικά με τις αποφάσεις που λαμβάνονται από ανωτέρους τους, στους οποίους δεν ασκούν καμία επιρροή. Η σημαντικότερη αιτία πρόκλησης άγχους είναι ότι τους στερείται η δυνατότητα να συνεισφέρουν ή ακόμα και να παρακολουθήσουν σημαντικές επαγγελματικές αποφάσεις, που επηρεάζουν ακόμη και την ίδια τους τη θέση στον εργασιακό χώρο.

Αποτίμηση χαμηλής απόδοσης: άγχος που προέρχεται από ελάχιστη, καθόλου ή φανερά προκατειλημμένη ανάδραση. Τουλάχιστον δύο κατηγορίες άγχους προέρχονται από προβλήματα στην αποτίμηση της απόδοσης. Η πρώτη κατηγορία αναφέρεται σε πλήρη έλλειψη αποτίμησης, που οδηγεί στην αδυναμία προσδιορισμού της απόδοσης, ενώ η δεύτερη αναφέρεται σε καταστάσεις που δίνεται αρνητική ανάδραση χωρίς περαιτέρω υποδείξεις για την βελτίωση της συγκεκριμένης λειτουργίας. Εάν η επιχείρηση δεν διαθέτει οργανωμένο σύστημα αποτίμησης, μπορεί να προκαλέσει υψηλό άγχος στους λογιστές

Εργασιακές συνθήκες: άγχος που προέρχεται από φτωχές εργασιακές υποδομές. Ορισμένες επιχειρήσεις ,διαθέτουν εγκαταστάσεις οι οποίες δεν πληρούν τις εργασιακές συνθήκες. Τα πιο συνηθισμένα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι λογιστές και οι λοιποί εργαζόμενοι , είναι οι ακραίες θερμοκρασίες, ο εκκωφαντικός θόρυβος, ο χαμηλός φωτισμός ή ακόμη και με τη χρήση απαρχαιωμένων και αναποτελεσματικών μηχανημάτων. Αυτά τα ανεπιθύμητα χαρακτηριστικά προκαλούν μέγιστο άγχος όταν είναι απρόβλεπτα, ανεξέλεγκτα και καταχρηστικά.

Αλλαγές στην οργάνωση της επιχείρησης: Άγχος που προέρχεται από την προσαρμογή. Καθώς τροποποιείται η ταχύτητα, η μορφή και η λειτουργία μιας επιχείρησης, επηρεάζεται και το επίπεδο του άγχους που αντιμετωπίζουν κυρίως οι λογιστές που έχουν να κάνουν με οικονομικές καταστάσεις. Μετατροπές στην πολιτική της επιχείρησης, αναδιοργανώσεις, συγχωνεύσεις και νέες αποκτήσεις οδηγούν στην αβεβαιότητα που διαδοχικά προκαλεί άγχος.

Ανάπτυξη της καριέρας: άγχος που προκαλείται από το φόβο παραμονής στο ίδιο εργασιακό επίπεδο. Οι περισσότερες επιχειρήσεις υπόσχονται απατηλές ανταμοιβές σχετικά με την ανάπτυξη επαγγελματικής καριέρας, που στηρίζονται στην απόδοση και την αρχαιότητα σε υπηρεσία. Ως αποτέλεσμα, οι λογιστές κατασκευάζουν προσδοκίες για την καριέρα τους, που στην ουσία προκαλούν άγχος και απογοήτευση.

Ο επανασχεδιασμός των εργασιακών υποχρεώσεων και η σαφής ανάλυση των εργασιακών ρόλων. Ο λογιστής ενδέχεται να βιώνει συμπτώματα άγχους εξαιτίας της ασάφειας ρόλων ή της σύγκρουσης ρόλων που μπορεί να αντιμετωπίζει στην εργασία του. Για το λόγο αυτό η διοίκηση της επιχείρησης, επιβάλλεται πλέον, να διαχωρίζει με σαφήνεια τα καθήκοντα κάθε εργαζομένου και να διασαφηνίζει τις προσδοκίες της από αυτόν.

Μια εργασία μπορεί να διευρυνθεί, να μοιραστεί και να επαναπροσδιορισθεί. Κάποιες μπορεί να συνεπάγονται υπερβολικές απαιτήσεις για ένα άτομο, ενώ άλλες ελάχιστες. Παρότι η επεξεργασία και η τεχνολογία έχουν αναβαθμισθεί, επιφέροντας σημαντικές αλλαγές, ορισμένες εργασίες δεν έχουν επηρεαστεί, προκαλώντας άγχος στους συγκεκριμένους εργαζομένους.

Οι επιχειρήσεις που μελετούν σοβαρά το θέμα του επαγγελματικού ανασχεδιασμού ως παράγοντας μείωσης του άγχους είναι ελάχιστες. Παρόλα αυτά υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες το άτομο ή η επιχείρηση δεν αντιλαμβάνονται το άγχος παρά μόνο όταν καταλήγει σε οφθαλμοφανή συμπτώματα, όπως η μη παραγωγική εργασία, η κατάθλιψη και ο πονοκέφαλος. Στην πραγματικότητα, το μεγάλο εύρος συμπτωμάτων του άγχους, καθιστούν δύσκολό τον εντοπισμό του πριν ουσιαστικά να εξελιχθεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μετά την ανάλυση που ακολούθησε αξίζει να αναφέρουμε στο συμπέρασμα τον ελεγκτικό κίνδυνο που μπορεί να δημιουργηθεί. Κίνδυνος μπορεί να παρατηρηθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που περιέχουν σφάλματα ή παραλείψεις. Συγκεκριμένα σε αυτή την περίπτωση έχουμε τον:

- Εγγενή κίνδυνο, για παράδειγμα διαθέσιμα, πολύπλοκες συναλλαγές, λογιστικές εκτιμήσεις και
- Κίνδυνο συστήματος εσωτερικού ελέγχου ή δικλίδων ασφαλείας.

Ομοίως, κίνδυνος μπορεί να παρατηρηθεί στον μη εντοπισμό από τον ελεγκτή των σφαλμάτων ή παραλείψεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε αυτή την περίπτωση έχουμε τον:

- Δειγματοληπτικό κίνδυνο και
- Μη δειγματοληπτικό κίνδυνο. Δηλαδή, το σφάλμα υπάρχει στο δείγμα αλλά ο ελεγκτής αποτυγχάνει να το ανακαλύψει λόγω εσφαλμένων ελεγκτικών διαδικασιών.

Τέλος, κλείνοντας, στην παρούσα εργασία αναλύθηκε η έννοια και η σημασία της ελεγκτικής στο τομέα των εσόδων, εξόδων και υποχρεώσεων. Αναλύθηκαν τα παραπάνω από την σκοπιά του εσωτερικού ελέγχου. Στο τέλος της εργασίας γίνεται αναφορά για τον ρόλο του λογιστή σε όλη αυτή την διαδικασία, καθώς και για τους κινδύνους που μπορούν να προκύψουν.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αφενός η εξέταση της χρησιμότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, αφετέρου ο ρόλος του λογιστή στο συγκεκριμένο κομμάτι και οι κίνδυνοι που προκύπτουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Συγγράμματα

- Ντζανάτος Δ. (2008), «**Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά**», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- Καραγιάννης Δ. - Καραγιάννη Α. - Καραγιάννης, Ι. (2007) «**Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Παραδείγματα – Εφαρμογές**» **Δεύτερη Έκδοση**, Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη .
- Καραγιώργος Θ., & Γεωργίου Γ.,(2003), «**Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος**», Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα .
- Καραγιάννης, Δ. – Καραγιάννη, Α.– Καραγιάννης, Ι. (2007) , «**Λογιστικά–Κοστολόγηση – Φοροτεχνικά – Γενικό Λογιστικό Σχέδιο -Κ.Β.Σ.**», **Εικοστή Έκδοση**, Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη .
- Σακέλης, Ε., (2011) , «**Τα έσοδα και έξοδα (δαπάνες) των επιχειρήσεων**», Αθήνα .
- Παπαδάτου Δ., Αναγνωστόπουλος Φ. (1986), «**Επαγγελματική κόπωση**» στο Ψυχολογική προσέγγιση ατόμων με καρκίνο, Αθήνα Εκδόσεις Φλόγα – Ζήτα, 1986 ΔΕ4
- Κουνενάκη - Χατζηνικολάου Ε (2000): **Αναζήτηση Απασχόλησης**, Εκδόσεις Προπομπός
- Θεοδωράτος, Ε., (1999), **Εργασιακές Σχέσεις**, εκδόσεις Αθανάσιος Σταμούλης, Αθήνα.
- Ξηροτύρη - Κουφίδου, Στ. (1995): **Διοίκηση Προσωπικού**, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη