



Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Πτυχιακή Εργασία

Θέμα: ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ Γ'  
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.  
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ-ΤΕΧΝΙΚΗ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.

Εισηγητής: ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ



ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ  
ΚΟΥΤΣΟΥΚΟΣ ΗΛΙΑΣ  
ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΔΟΥ ΣΥΜΕΛΑ

Μεσολόγγι 1995

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα βελ. 1

Πρόλογος βελ. 4

Κεφ. 1: Φορολογικός έλεγχος-Τεχνική ελέγχου των βιβλίων βελ. 4

Φορολογικός έλεγχός βελ. 6

Τεχνική ελέγχου των βιβλίων βελ. 6

1. Διενεργεί επαλήθευση των προδέσεων βελ. 7

2. Διενεργεί έλεγχο των δικαιολογητικών βελ. 8

3. Διενεργεί ανάλυση και επαλήθευση ισολογισμού βελ. 8

4. Διενεργεί έλεγχο των ισοζυγίων βελ. 9

5. Διενεργεί έλεγχο στις αριθμητικές συμφωνίες των βιβλίων βελ. 10

Κεφ. 2: Έλεγχος της πρώτης ημέρας βελ. 13

Γενικά βελ. 13

1. Έλεγχος ενημερότητας βιβλίων και στοιχείων βελ. 13

2. Έλεγχος αποδεμάτων βελ. 14

3. Έλεγχος υπολοίπου ταμείου και γραμματείων εισπρακτέων βελ. 14

4. Έλεγχος τεχνικών προδιαγραφών βελ. 15

Κεφ. 3: Έλεγχος λογαριασμού "εμπορεύματα" βελ. 20

Κεφ. 4: Έλεγχος πωλήσεων βελ. 25

Κεφ. 5: Έλεγχος αγορών βελ. 29

Κεφ. 6: Έλεγχος πιστωτικών υπολοίπων ταμείου βελ. 32

Κεφ. 7: Έλεγχος ποσοτικής διακίνησης αγαθών χρήσης βελ. 33

1. Εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 33

2. Εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 34

3. Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 37

Κεφ. 8: Έλεγχος αποστελλόμενων αγαθών βελ. 40

Κεφ. 9: Τρόποι ελέγχου της παραγωγής βελ. 41

Κεφ. 10: Έλεγχος φύρας βελ. 46

Κεφ. 11: Έλεγχος λογαριασμού προμηθευτών βελ. 51

Κεφ. 12: Έλεγχος λογαριασμού πελατών βελ. 53

Κεφ. 13: Έλεγχος γραμματίων εισπρακτέων βελ. 53

Κεφ. 14: Έλεγχος γραμματίων πληρωτέων βελ. 55

Κεφ. 15: Έλεγχος δαπανών βελ. 55

1. Προϋποθέσεις εκπτώσεων δαπανών βελ. 56

2. Βασικές κατηγορίες εκπτώσεων δαπανών βελ. 58

Κεφ.16: Έλεγχος αποσβέσεων βελ. 85

Γενικά για τις αποσβέσεις βελ. 85

Ύψος των αποσβέσεων βελ. 86

Χρόνος απόσβεσης περιουσιακού στοιχείου βελ. 87

Προυποθέσεις έκπτωσης αποσβέσεων βελ. 88

Αναγνωριζόμενες για έκπτωση κατηγορίες αποσβέσεων βελ. 89

α. Βασικές αποσβέσεις βελ. 89

β. Πρόσδετες αποσβέσεις βελ. 90

β. Πρόσδετες αποσβέσεις Ν.Δ. 1892/1990 βελ. 91

γ. Ειδικές κατηγορίες αποσβέσεων βελ. 93

Κεφ.18: Έλεγχος αποδεμάτων βελ. 96

1. Εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 96

2. Βιομηχανικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 98

3. Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης βελ. 100

Κεφ.18: Έλεγχος Φ.Π.Α βελ. 102

Επιβολή Φ.Π.Α βελ. 102

Πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α βελ. 103

Υπόχρεοι στο Φ.Π.Α βελ. 103

Καθεστώτα Φ.Π.Α βελ. 104

Υπολογισμός εκπιπόμενου φόρου αποδεμάτων αποδεμάτων

εμπορεύσιμων αγαθών, κατά την πρώτη εφαρμογή του Φ.Π.Α βελ. 105

Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α σε βιβλία Γ κατηγορίας βελ. 107

Διαχωρισμός λιανικών πωλήσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α βελ. 110

Φοροτεχνικός έλεγχος Φ.Π.Α βελ. 113

Κεφ.19: Έλεγχος αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων βελ. 117

1. Εμπορεύσιμων στοιχείων βελ. 117

2. Πάγιων στοιχείων βελ. 124

3. Χρεωγράφων βελ. 125

4. Απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα βελ. 128

5. Απαιτήσεων βελ. 132

Κεφ.20 Ποσοτικός έλεγχος απογραφών χρήσης 6ελ. 134

1.Έλεγχος απογραφών έναρξης 6ελ. 134

2.Έλεγχος απογραφών λήξης 6ελ. 135

Κεφ.21 Έλεγχος ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου 6ελ. 138.

Κεφ.22 Έλεγχος μικτού κέρδους 6ελ. 141

Κεφ.23 Έλεγχος συντελεστή καθαρού κέρδους 6ελ. 143

Κεφ.24 Ελεγκτικές επαληθεύσεις των κυριωτέρων λογαριασμών 6ελ. 144

1.Επαληθεύει το λογαριασμό "Αμοιβές και έξοδα τρίτων" 6ελ. 145

2.Επαληθεύει το λογαριασμό "Παροχές τρίτων" 6ελ. 146

3.Επαληθεύει το λογαριασμό "Φόροι-Τέλη" 6ελ. 147

4.Επαληθεύει το λογαριασμό "Διάφορα έξοδα" 6ελ. 148

5.Επαληθεύει το λογαριασμό "Τόκοι και συναφή έξοδα" 6ελ. 148

6.Επαληθεύει το λογαριασμό "Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων" 6ελ. 149

7.Επαληθεύει το λογαριασμό "Παρεπόμενα έσοδα ασχολιών" 6ελ. 150

8.Επαληθεύει το λογαριασμό "Έσοδα κεφαλαίων" 6ελ. 150

9.Επαληθεύει το λογαριασμό "Γενική εκμετάλλευση" 6ελ. 151

10.Επαληθεύει το λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσης" 6ελ. 152

Επίλογος 6ελ. 154.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι γνωστό, ότι προκειμένου να πάρει το πτυχίο του κάθε σπουδαστής των Τ.Ε.Ι, μεταξύ των άλλων υποχρεώσεων και διαδικασιών, είναι υποχρεωμένος να συγγράγει- μόνος του ή με τη συνεργασία άλλων σπουδαστών - μια εργασία για κάποιο θέμα σχετικό με την ειδικότητα της σχολής στην οποία σπουδάζει. Η εργασία αυτή ονομάζεται "πτυχιακή" και εισηγητής του θέματός της, είναι πάντα ένας από τους διδάσκοντες στο Τ.Ε.Ι, στο οποίο οι συγγραφείς σπουδάζουν.

Στα πλαίσια των πιο πάνω υποχρεώσεων και διαδικασιών ο καθηγητής του Τ.Ε.Ι Μεσολογγίου της Σχολής Λογιστικής, κύριος Πισιόλης Γεώργιος ανέθεσε πτυχιακή εργασία στους σπουδαστές της προαναφερθείσας σχολής, Κουτσούκο Ηλία και Χαραλαμπίδου Συμέλα. Το θέμα της εργασίας είναι:

"Φοροτεχνικός Έλεγχος Βιβλίων Γ' Κατηγορίας Κ.Β.Σ. Διαδικασία-Τεχνική-Παρατηρήσεις."

Σ'αυτό το σημείο, αισθανόμαστε την ανάγκη να εκφράσουμε τη λύπη μας σ'αυτό που έτυχε στον εισηγητή της παρούσας πτυχιακής Πισιόλη Γεώργιο. Είναι συγκλονιστικό να μαθαίνεις ότι ένας τόσο νέος και καλλιεργημένος άνθρωπος σκοτώθηκε ακαριαία σε ατύχημα. Η παρούσα εργασία είναι αφιερωμένη σ'αυτόν.

Και είναι αφιερωμένη σ'αυτόν τον καθηγητή, διότι χωρίς τις πολύτιμες συμβουλές του και την καθοδήγησή του θα ήταν αδύνατη η συγγραφή της. Επίσης, ευχαριστούμε θερμά τον καθηγητή κύριο Μηθώνη Αριστείδη που δέχτηκε να αναπληρώσει τον αρχικό εισηγητή μετά το άτυχο γεγονός του θανάτου του.

Πρέπει δε να διευκρινίσουμε ότι σκοπός αυτής της εργασίας είναι μια προσπάθεια ανάπτυξης των κανόνων και της διεξαγωγής του φοροτεχνικού ελέγχου των βιβλίων της Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. Περιλαμβάνει δε σε γενικές γραμμές, τα όσα ισχύουν μέχρι σήμερα, με βάση τα οποία γίνεται ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Ειδικότερα, μέσα στην εργασία αναπτύσσονται τα γενικά και ορισμένα ειδικά θέματα, τα οποία αντιμετωπίζει ο ασχολούμενος με το φορολογικό έλεγχο των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Για άλλη μια φορά αισθανόμαστε το χρέος να εκφράσουμε τις

ευχαριστίες μας στον άτυχο καθηγητή μας, Πιστιόλη Γεώργιο καθώς και στον κύριο Μηλιώνη Αριστέδη που τον αναπλήρωσε.

Μετα τιμής  
Κουτσούκος Ηλίας  
Χαραλαμπίδου Συμέλα

## Κεφ.1: Φορολογικός Έλεγχος-Τεχνική Ελέγχου Των Βιβλίων

### Φορολογικός Έλεγχος

Ο φορολογικός έλεγχος, που διενεργείται από τον εφοριακό ελεγκτή έχει ως σκοπό:

1. Να διενεργήσει έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και να διαπιστώσει αν όλες οι εγγραφές τους στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά.
2. Να διαπιστώσει αν η συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία για το χαρακτηρισμό αυτής ως επαρκών και ακριβών, συνέπεια των παρουσιαζόμενων ελλείψεων και ανωμαλιών.
3. Να καθορίσει το κέρδος ή τη ζημιά, που πραγματοποιήθηκε από την επιχείρηση.
4. Να καθορίσει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Η εφαρμογή της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας εξαρτάται από τον εφοριακό ελεγκτή, στον οποίο πρέπει να δίνεται πρωτοβουλία ως προς τη σειρά των ελεγκτικών διαδικασιών που θα εφαρμοσθούν για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ελέγχου. Απώτερος σκοπός των διαδικασιών αυτών θα είναι η ολοκλήρωση του ελέγχου του κυκλώματος των συναλλαγών, δηλαδή των αγορών, των δαπανών και των ακαθαρίστων εσόδων.

Θα μπορούσαμε λοιπόν να πούμε ότι φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών, που εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, αλλά και στα στοιχεία των επιχειρήσεων προς επαλήθευση του περιεχομένου των δηλώσεων, που υποβλήθηκαν ή την εξακρίβωση και τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των υποχρέων, που δεν υπέβαλλαν δηλώσεις.

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου είναι μεγάλη, διότι σκοπός του, όπως προαναφέρθηκε, είναι να καθορίσει το συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογουμένου, για τη δίκαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους.

Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί τη βάση της φορολογικής δικαιοσύνης, καθόσον με τη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου δεμελιώνεται η φορολογική εγγραφή και

γι'αυτό, όταν παρεισφρήσουν λάθη, ανακρίβεια στοιχείων, εσφαλμένα συμπεράσματα κ.λπ., αυτά πολλές φορές είναι αδύνατον να διορθωθούν, οπότε απαιτείται η διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου. Ο συμπληρωματικός αυτός έλεγχος συντελεί: (α) στην καθυστέρηση της επίλυσης της φορολογικής διαφοράς, λόγω της απώλειας περισσότερου χρόνου για διευκρινήσεις και διορθώσεις και (β) στην ταλαιπωρία της φοροτεχνικής υπηρεσίας και του φορολογουμένου.

Ο δίκαιος και αμερόληπτος φορολογικός έλεγχος, εδραιώνει την πεποίθηση στους φορολογουμένους ότι δεν αδικούνται από το κράτος και ότι κάθε φορολογούμενος εισφέρει ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητά του. Η συμμετοχή κάθε φορολογούμενου στα φορολογικά βάρη με βάση τη φοροδοτική ικανότητά του, αποτελεί εκπλήρωση βασικής επιταγής του Συντάγματος.

Η προσπάθεια ορισμένων φορολογουμένων για απόκρυψη της οφειλόμενης συνεισφοράς τους στο κοινωνικό σύνολο, με την απόκρυψη του πραγματικού εισοδήματός τους, οδηγεί στην χρησιμοποίησή διφόρων τεχνασμάτων φοροδιαφυγής. Έτσι, είναι σκόπιμο, όταν ο ελεγκτής εισέλθει στην τεχνική του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων να έχει υπόψην του τα διάφορα τεχνάσματα φοροδιαφυγής.

### Τεχνική Ελέγχου Των Βιβλίων

Για τη διεξαγωγή των εργασιών του οικονομικού-λογιστικού ελέγχου των βιβλίων των επιχειρήσεων, ακολουθούνται δύο τρόποι ελέγχου: (α) Ο προοδευτικός, κατά τον οποίο με βάση τα δικαιολογητικά της επιχείρησης διενεργείται έλεγχος της εξέλιξης και της πλοκής των εγγραφών των βιβλίων μέχρι και του ισολογισμού της. (β) Ο αναδρομικός κατά τον οποίο με βάση τα στοιχεία του Ισολογισμού, ανατρέχουμε στις σχετικές εργασίες και τα δικαιολογητικά τους.(1)

Η όλη εργασία του ελέγχου γίνεται ή με προκαθορισμένο πρόγραμμα, στο οποίο καθορίζεται η πορεία που θα ακολουθήσει ή κατά τρόπο ελεύθερο, όπου προχωρεί περιπτώσιακά και κατευδύεται από παρατήρηση σε παρατήρηση και εξαρτάται από την έκταση, το είδος του ελέγχου, που ενεργεί και από την ιδιοσυγκρασία του ελεγκτή.

---

(1)Βλ. Μ.Τσιμάρα "Αρχαί Γενικής Λογιστικής", σελ.696



Έτσι, ο έλεγχος χρησιμοποιεί διάφορες τεχνικές και κανόνες ελέγχου για να φέρει σε πέρας την πολύπλοκη και σύνθετη εργασία του, ως εξής:

### 1. Διενεργεί επαλήθευση των προσδέσεων.

Πολλές φορές οι έμποροι ενεργούν δολιεύσεις στις μεταφορές από σελίδα σε σελίδα ή σε ορισμένα σύνολα που εμφανίζονται στην πρώτη στήλη των αναλυτικών ημερολογίων. Ακόμη, σε ορισμένες περιπτώσεις, ενώ κάθε επιμέρους κατηγορία δεν περιέχει κανένα αδροιστικό λάδος, κατά την ανακεφαλαίωση διενεργούνται σκόπιμα λάθη στην άδρωση.

Για την ανακάλυψη των αδροιστικών λαθών πρέπει ο έλεγχος να διενεργεί επαλήθευση όλων των αδρώσεων των αναλυτικών ημερολογίων, φύλλων ελέγχου, συγκεντρωτικού ημερολογίου, αναλυτικών καθολικών, γενικού καθολικού, προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου, καταστάσεων συμφωνίας διφόρων λογαριασμών, ειδικών λογαριασμών κ.λπ.

### 2. Διενεργεί έλεγχο των δικαιολογητικών

Είναι γνωστό ότι σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., τίθεται βασική αρχή, κατά την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία πρέπει να στηρίζεται σε έγγραφα δικαιολογητικά. Κάθε εγγραφή λοιπόν θα πρέπει να δικαιολογείται από αντίστοιχα στοιχεία, διαφορετικά είναι άκυρη και ανίσχυρη, κατά συνέπεια ψευδή. Επομένως, μεταξύ των εγγράφων στα βιβλία και των δικαιολογητικών πρέπει να υπάρχει απόλυτη συμφωνία, όσον αφορά την χρονολογία, την ποσότητα, την αξία και το όνομα.

Ο ελεγκτής πρέπει να καταβάλλει ιδιαίτερη προσοχή κατά τον έλεγχο των δικαιολογητικών στοιχείων, εφόσον είναι δυνατόν να ανακαλύψει ότι ορισμένα από αυτά δεν είναι γνήσια. Ο έλεγχος της γνησιότητας των δικαιολογητικών πρέπει να αφορά τόσο τα δικαιολογητικά που εκδόθηκαν απ' την επιχείρηση, όσο κι αυτά που εκδόθηκαν απ' τους τρίτους, με τους οποίους η επιχείρηση είχε συναλλαγές.

Η έκδοση πλαστών δικαιολογητικών είναι δυνατό να αποβλέπει στην κάλυψη ανύπαρκτων, εξογκομένων ή ελαττωμένων συναλλαγών. Σε πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζεται το φαινόμενο της χρησιμοποίησης δικαιολογητικών στοιχείων προηγούμενης χρήσης. Ενίοτε διαπιστώνεται απ' τον έλεγχο η έκδοση ή λήψη απ' την επιχείρηση τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων ή χονδρικής πώλησης αγαθών από αδεώρητα στελέχη τιμολογίων.

### 3. Διενεργεί ανάλυση και επαλήθευση Ισολογισμού.

Μερικές φορές, σε ορισμένες επιχειρήσεις τα στοιχεία δεν είναι αληθή, είτε γιατί ανύπαρκτα στοιχεία εμφανίζονται ως υπαρκτά, είτε γιατί άλλα στοιχεία, εμφανίζονται σε τιμές μεγαλύτερες απ'την κανονική. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος πρέπει να επαληθεύει όλα τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία του Ισολογισμού. Πρέπει επιπλέον να εξετάζεται αν έχουν υπολογισθεί όλα τα στοιχεία της περιουσίας.

Κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση παρέχει άπειρες δυνατότητες ενέργειας ουσιαστικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, των οποίων η άσκηση εξαρτάται από την ελεγκτική ικανότητα του φοροτεχνικού υπαλλήλου.

Πέρα απ'τις κλασικές μεθόδους ελέγχου, που πρέπει να εφαρμόζονται σε κάθε φοροτεχνικό έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώνεται συνεχώς για τις νέες μεθόδους απόκρυψης της φορολογητέας ύλης, για την ολοκληρωτική αντιμετώπιση του ουσιαστικού ελέγχου των επιχειρήσεων.

Σε κάθε επιχείρηση είναι δυνατό να παρουσιάζονται ίδιες ιδιομορφίες όχι μόνο έναντι των ομοειδών επιχειρήσεων, αλλά και από χρήση σε χρήση. Γι'αυτό και ο ελεγκτής δεν πρέπει να περιορίζεται μόνο στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν από τον έλεγχο του προηγούμενου οικονομικού έτους.

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που πρέπει να γίνονται από τον έλεγχο, αναφέρονται στην αποτίμηση των στοιχείων, στην εξακρίβωση της τιμής αγοράς των οικοδομών και οικοπέδων, των αποθηκών, της τιμής κτήσης των μηχανημάτων αποσβέσεων που έγιναν, στην εξακρίβωση αν έχουν υπολογισθεί οι οφειλόμενοι στην επιχείρηση τόκοι των καταθέσεων ή των εντόκων απαιτήσεων, αν έχουν υπολογισθεί οι οφειλόμενοι προς τους τρίτους τόκοι για τα δάνεια, που συνάφθηκαν από την επιχείρηση, αν πληρώθηκαν οι προς το δημόσιο φόροι, αν οι υπολογισμοί των κοστολογήσεων είναι σωστοί καθώς και μία σειρά άλλων επαληθεύσεων.

Έτσι, ο έλεγχος προβαίνει στις κατάλληλες έρευνες για να διαπιστώσει αν υπάρχουν τυχόν μη εμφανιζόμενες ενδεχόμενες ή υφιστάμενες υποχρεώσεις ή απαιτήσεις τυχόν παραλείψεις των τριούμενων βιβλίων και στοιχείων για να διαμορφώσει γνώμη για την επαρκή ή μη απεικόνιση των οικονομικών αποτελεσμάτων στα βιβλία της επιχείρησης.

#### 4. Διενεργεί έλεγχο των ισοζυγίων.

Η αποστολή του ισοζυγίου είναι σημαντική, γιατί χρησιμεύει ως όργανο παροχής πληροφοριών και ελέγχου. Είναι απίτην επιστήμη της Λογιστικής, γνωστό ότι οι χρεωπιστώσεις των λογαριασμών μεταφέρονται από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό, στο οποίο ανοίγονται όλοι οι λογαριασμοί της περιουσίας, που κινήθηκαν διπλογραφικώς στο ημερολόγιο.

Έτσι σε οποιαδήποτε στιγμή μπορεί η επιχείρηση να μελετήσει την περιουσιακή κατάστασή της, εφόσον τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, με την κατάρτιση του ισοζυγίου, δηλαδή πίνακα στον οποίο αναγράφονται για κάθε λογαριασμό του Γενικού Καθολικού, ο αύξον αριθμός, ο τίτλος, το άθροισμα της χρέωσης και της πίστωσης καθώς και το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο. Συνεπώς με την κατάρτιση του ισοζυγίου έχουμε συνοπτική απεικόνιση των μεγεθών όλων των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να καταρτίζουν ισοζύγιο κάθε μήνα ή και σε μικρότερο χρονικό διάστημα, ανάλογα με το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η κατάρτισή του. Επίσης, καταρτίζουν προσωρινό ισοζύγιο πριν από κάθε απογραφή, καθώς και οριστικό ισοζύγιο στο τέλος της χρήσης και μετά την καταχώρηση των εγγραφών τέλους χρήσης.

Το μηνιαίο ισοζύγιο περιέχει τη μηνιαία κίνηση κάθε λογαριασμού κατά την χρέωση και πίστωση. Η κατάρτισή του αποβλέπει στον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των ημερολογιακών εγγραφών στο γενικό καθολικό καθώς και στη διαπίστωση της μηνιαίας κίνησης κάθε λογαριασμού, δηλαδή των εισπράξεων, αγορών, πληρωμών, πωλήσεων κ.λπ. της επιχείρησης.

Το προσωρινό ισοζύγιο συντάσσεται μετά τη σύνταξη του τελευταίου μηνιαίου ισοζυγίου και περιλαμβάνει το σύνολο της χρέωσης και πίστωσης όλων ανεξαιρέτως των λογαριασμών της χρήσης.

Η διαφορά μεταξύ του μηνιαίου και προσωρινού ισοζυγίου είναι ότι το μεν μηνιαίο ισοζύγιο περιλαμβάνει μόνο τη μηνιαία χρέωση και πίστωση των λογαριασμών που κινήθηκαν μέσα στο μήνα, ενώ το προσωρινό ισοζύγιο περιλαμβάνει την ετήσια κίνηση όλων των λογαριασμών του γενικού καθολικού με το σύνολο της χρέωσης και πίστωσής τους.

Τα υπόλοιπα του προσωρινού ισοζυγίου παρέχουν πληροφορίες για την κατά στοιχείο και στο σύνολο οικονομική κατάσταση της

επιχείρησης, καθώς και για το κατά προσέγγιση αποτέλεσμα. Εφόσον τα δεδομένα της απογραφής συμφωνούσαν απόλυτα με τα υπόλοιπα των λογαριασμών του, τότε το προσωρινό ισοζύγιο θα παρείχε ακριβή απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης.

Το οριστικό ισοζύγιο συντάσσεται μετά τη μεταφορά στο γενικό καθολικό όλων των εγγράφων της απογραφής και των εγγραφών της συγκέντρωσης των αποτελεσματικών λογαριασμών και περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού, είτε αυτοί είναι εξισωμένοι είτε όχι, όπως ακριβώς έχουν στο γενικό καθολικό.

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του οριστικού ισοζυγίου παρέχουν την ακριβή κατά στοιχείο και στο σύνολο οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Εφόσον η επιχείρηση καταρτίζει προσωρινό ισοζύγιο, πρέπει να συντάσει και καταστάσεις συμφωνίας περιληπτικών και ειδικών λογαριασμών. Έτσι, απ'την συμφωνία των περιληπτικών λογαριασμών προς τους αντίστοιχους ειδικούς λογαριασμούς προκύπτει ότι έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση κάθε περιληπτικού λογαριασμού του γενικού καθολικού και ότι χρεώθηκαν και πιστώθηκαν οι λογαριασμοί που έπρεπε να χρεωθούν και να πιστωθούν.

Όταν όμως απ'τη σύγκριση των αδροισμάτων των καταστάσεων με τα αδροίσματα του γενικού καθολικού προκύπτει ασυμφωνία, τότε εξάγονται διάφορα συμπεράσματα ανάλογα με την αύξηση ή μείωση που παρουσιάζουν αυτά.

Ο έλεγχος του ισοζυγίου αποβλέπει:

(α) Να διαπιστώσει την ορθή μεταφορά των εγγραφών απ'το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό. Η διαπίστωση αυτή πραγματοποιείται, εφόσον υπάρχει συμφωνία στο άδρoισμα της χρέωσης του ημερολογίου με το άδρoισμα της χρέωσης του γενικού καθολικού καθώς και του αδροίσματος της πίστωσης του ημερολογίου με το άδρoισμα της πίστωσης των λογαριασμών του γενικού καθολικού. Στην περίπτωση που διαπιστωθεί ότι το άδρoισμα του ημερολογίου δε συμφωνεί με το σύνολο του αδροίσματος του ισοζυγίου, τότε συμπεραίνεται ότι έγινε κάποιο λάθος κατά τη μεταφορά απ'το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό. Η ασυμφωνία αυτή μπορεί να οφείλεται σε διάφορες αιτίες, όπως π.χ. στην παράλειψη καταχώρησης ή στην διπλή καταχώρηση, η οποία ανακαλύπτεται με τον έλεγχο των σχετικών καταχωρήσεων στο ημερολόγιο και των μεταφορών στο γενικό καθολικό από τα

δικαιολογητικά. Αν όμως ένα ποσό καταχωρήθηκε κατά λάθος σε άσχετο λογαριασμό, τότε το λάθος αυτό ανακαλύπτεται από τον έλεγχο των σχετικών λογαριασμών με βάση τα δικαιολογητικά στοιχεία και όχι από την πιο πάνω συμφωνία ισοζυγίου και ημερολογίου.

(6) Να διαπιστώσει ότι τα αδροίσματα χρέωσης και πίστωσης του προσωρινού ισοζυγίου είναι ίσα, γιατί με όποιο ποσό χρεώθηκε ένας λογαριασμός με το ίδιο ποσό πρέπει να πιστώθηκε κάποιος άλλος.

(γ) Να διαπιστώσει ότι τα υπόλοιπα της χρέωσης και της πίστωσης του προσωρινού ισοζυγίου είναι ίσα, γιατί είναι υπόλοιπα ίσων αριθμών.

#### 5. Διενεργεί έλεγχο στις αριθμητικές συμφωνίες των βιβλίων.

Σε κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση γίνεται έλεγχος των αριθμητικών συμφωνιών στα τηρούμενα βιβλία. Οι κυριότερες επαληθεύσεις στις οποίες πρέπει ο ελεγκτής να προβεί είναι οι εξής:

(α) Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία, που πρέπει να υπάρχει στα υπόλοιπα των περιληπτικών λογαριασμών του γενικού καθολικού, με τα αντίστοιχα ποσά των υπολοίπων των ίδιων λογαριασμών, που καταχωρήθηκαν στις απογραφές έναρξης και λήξης κάθε χρήσης.

(β) Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία που πρέπει να υπάρχει στα στοιχεία που προκύπτουν από τους αναλυτικούς λογαριασμούς (αναλυτικά καθολικά), με τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους περιληπτικούς λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

(γ) Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία, που πρέπει να υπάρχει στα αδροίσματα της χρέωσης και πίστωσης των αναλυτικών ημερολογίων με τα αντίστοιχα αδροίσματα του συγκεντρωτικού ημερολογίου, καθώς και με τα αντίστοιχα αδροίσματα του γενικού καθολικού.

(δ) Επαληθεύει την αμοιβαία συμφωνία, που πρέπει να υπάρχει στα στοιχεία, που προκύπτουν από τα ειδικά βιβλία με τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται αυτά.

(ε) Επαληθεύει την ορθότητα των αδροίσεων, τόσο των αναλυτικών λογαριασμών, όσο και των περιληπτικών λογαριασμών, για να διαπιστώσει τυχόν υφιστάμενα λάθη.

(στ) Επαληθεύει την ορθότητα αριθμητικών πράξεων των λογιστικών εγγραφών, που καταχωρήθηκαν στα βιβλία, για να διαπιστώσει τυχόν υφιστάμενα λάθη.

(ζ) Επαληθεύει την ορθότητα των αδροίσεων, τόσο των αναλυτικών ημερολογίων, όσο και του συγκεντρωτικού ημερολογίου για να διαπιστώσει τυχόν υφιστάμενα λάθη.

## Κεφ.2: Έλεγχος Της Πρώτης Ημέρας

### Γενικά

Ο έλεγχος της πρώτης ημέρας διενεργείται αιφνιδιαστικά, για να έχει ουσιαστικά αποτελέσματα και αποβλέπει: (α) στον έλεγχο της ενημερότητας των βιβλίων και των στοιχείων, (β) στον έλεγχο των αποδεμάτων των εμπορευμάτων, πρώτων υλών, προϊόντων ή λαϊ υλικών με καταμέτρηση αυτών, (γ) στον έλεγχο των μετρητών και επιταγών του βιβλίου ταμείου καθώς και των γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων και (δ) στον έλεγχο των τεχνικών προδιαγραφών.

Στην περίπτωση, που τα γραφεία της επιχείρησης, όπου τηρούνται τα βιβλία, και το εργοστάσιό της είναι σε διαφορετική τοποθεσία, για να εξασφαλισθεί το πλεονέκτημα του αιφνιδιασμού πρέπει ο έλεγχος να διενεργείται ταυτόχρονα τόσο στα γραφεία, όσο και στο εργοστάσιο. Αυτό επιτυγχάνεται με τη διάσπαση του συνεργείου ελέγχου όταν αυτό αποτελείται από δύο ελεγκτές ή με την ενίσχυσή του και με άλλους υπαλλήλους.

#### (1) Έλεγχος ενημερότητας βιβλίων και στοιχείων.

Ο έλεγχος προβαίνει στην άμεση θεώρηση όλων των λογιστικών βιβλίων, που τηρεί η ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και των εκδιδόμενων στοιχείων για να διαπιστώσει την πληρότητα και ενημερότά τους, καθόσον η μη εμπρόθεσμη ενημέρωσή τους συνιστά ανεπάρκεια αυτών.

Επίσης, ερευνά τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, αν σ'αυτά καταχωρήθηκαν πράξεις που έγιναν πριν ή μετά τη θεώρησή τους, καθόσον βιβλία και στοιχεία που δε θεωρήθηκαν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους θεωρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ότι δεν τηρήθηκαν για όλες τις συναλλαγές, που καταχωρήθηκαν για το προ της θεώρησής τους χρονικό διάστημα.

Όταν διαπιστώνεται καθυστέρηση ενημέρωσης των βιβλίων της επιχείρησης για μακρό χρονικό διάστημα χωρίς αιτιολογία, τότε τεκμαίρεται, ότι αυτά δεν τηρούνται για την παρακολούθηση των εργασιών της.

Η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων καθιστά δυσχερή τη διενέργεια ορισμένων επαληθεύσεων.

Όταν ο χρόνος δεν επαρκεί, είναι προτιμότερο ο ελεγκτής ο εντεταλμένος για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων, μετά τη διενέργεια αυτής να μη προβεί στην τήρηση πρόχειρων σημειώσεων, που μπορεί να κάνει μεταγενέστερα, αλλά να μεταβεί σε ενίσχυση του διενεργούντος την καταμέτρηση των αποδεμάτων, των εμπορευμάτων, των πρώτων υλών κ.λπ., συναδέλφου του, ώστε η καταμέτρηση αυτών να περατωθεί στην ίδια ημέρα.

## (2) Έλεγχος αποδεμάτων

Για τη διενέργεια του ελέγχου των αποδεμάτων, των εμπορευμάτων, πρώτων υλών, προϊόντων κ.λπ. σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο τρόπος διενέργειας των πωλήσεων (λιανικά ή χονδρικά), το αντικείμενο της επιχείρησης (εμπορική ή βιομηχανική), καθώς και το γεγονός της τήρησης βιβλίου αποθήκης ή μη τήρησής του απ' τις επιχειρήσεις.

Πρέπει να τονιστεί ότι ο έλεγχος πρέπει πριν από κάθε έναρξη καταμέτρησης των αποδεμάτων να συγκεντρώσει απ' την επιχείρηση όλα τα δελτία αποστολής, τιμολόγια αγοράς κ.λπ., που δεν έχουν ακόμα καταχωρηθεί στο βιβλίο αποθήκης (αν τηρείται) ή στα υπόλοιπα βιβλία, εφόσον είναι δυνατό κάθε προκύπτουσα διαφορά απ' την παραπάνω καταμέτρηση να τακτοποιηθεί από αυτά.

Επίσης, πρέπει απ' τον έλεγχο να γίνει η επιλογή των ειδών, που πρόκειται να επαλήθευθούν, εφόσον αυτά πρέπει να είναι μεταξύ εκείνων που παρουσιάζουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα και να είναι ευχερής η καταμέτρησή τους, γιατί σ' αυτά μπορεί να εμφανισθούν σημαντικές διαφορές και όχι σε εκείνα που έχουν ελάχιστη κίνηση.

## (3) Έλεγχος υπολοίπου ταμείου και γραμματίων εισπρακτέων.

Η επαλήθευση του υπολοίπου του βιβλίου ταμείου πρέπει να διενεργείται απ' τον έλεγχο με προσοχή και λεπτότητα για να μη δημιουργούνται παρεξηγήσεις μεταξύ των ελεγκτών και του επιχειρηματία, τα δε μετρητά που βρίσκονται στο ταμείο πρέπει να συμφωνούν πλήρως με το υπόλοιπο του βιβλίου ταμείου, που προκύπτει μετά την ενημέρωσή του με τα μη καταχωρημένα στοιχεία.

Αν όμως απ' τον έλεγχο προκύψει διαφορά, πρέπει να ερευνηθεί επισταμένως, γιατί αυτή συνιστά ουσιαστική ανωμαλία στην τήρηση των βιβλίων, με την προϋπόθεση ότι δεν καθίσταται αιτιολόγητη η αιτιολόγηση. Έτσι, εφόσον απ' τον έλεγχο προκύψει έλλειμμα, αυτό οφείλεται στο ότι διενεργούνται συναλλαγές, που δεν καταχωρούνται στα τηρούμενα

βιβλία. Αντιθέτα, εφόσον απ'τον έλεγχο προκύψει πλεόνασμα, αυτό οφείλεται στο ότι διενεργούνται πωλήσεις χωρίς την έκδοση των προβλεπόμενων στοιχείων απ'τον Κ.Β.Σ. που δεν καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία.

Για τον έλεγχο των γραμματίων εισπρακτέων διενεργείται καταμέτρηση αυτών που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης. Για τον σκοπό αυτό διενεργείται αντιπαραβολή των γραμματίων, που βρίσκονται στην επιχείρηση, με τις εγγραφές του τηρούμενου λογαριασμού γραμματίων. Εφόσον απ'τον έλεγχο προκύψει ότι λείπουν γραμμάτια, τότε είναι δυνατό να μεταβιβάστηκαν σε τρίτους για την πληρωμή υποχρεώσεων, που δεν αναγράφηκαν στα βιβλία της επιχείρησης. Στην περίπτωση, που από τον έλεγχο προκύψει πλεόνασμα γραμματίων, αυτό είναι δυνατό να προέρχεται από πωλήσεις που διενεργήθηκαν χωρίς τιμολόγια, που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης. Μερικές φορές δε διαπιστώνονται διαφορές, οπότε σημαίνει ότι πρόκειται για κανονική διακίνηση των γραμματίων εισπρακτέων.

#### (4) Έλεγχος τεχνικών προδιαγραφών.

Στην περίπτωση ελέγχου βιομηχανικής επιχείρησης, που τηρείται βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου πρέπει να γίνεται απαραίτητα ο έλεγχος ενημερότητας του βιβλίου αυτού. Κατά την επίσκεψη του ελέγχου στο εργοστάσιο πρέπει να καταγράφονται όλα τα προϊόντα, που παράγονται τη στιγμή εκείνη, καθώς κι εκείνα, που πρόσφατα παράχθηκαν και να διαπιστώνεται αν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου οι τεχνικές προδιαγραφές αυτών. Αν απ'τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου δεν καταχωρήθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές κατασκευής των παραγόμενων προϊόντων ή εκείνων που έχουν παραχθεί, τότε αποδεικνύεται ότι η ενημέρωση αυτών έγινε απολογιστικά και κατά την επιθυμία του επιχειρηματία.

Η απολογιστική ενημέρωση του βιβλίου αυτού αποβλέπει πολλές φορές στην κάλυψη απόκρυψης παραγωγής προϊόντων, με τη μέθοδο της διόγκωσης της βιομηχανικής φύρας, τα οποία πωλούνται χωρίς στοιχεία του Κ.Φ.Σ. Για το σκοπό αυτό οι τεχνικές προδιαγραφές καθορίζονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να υπάρχει συμφωνία με τις ποσότητες των πρώτων υλών, που διατέθηκαν στην παραγωγή.

Επίσης ο έλεγχος προβαίνει και στην επαλήθευση των αναγραφόμενων στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών των παραγόμενων εκείνη τη στιγμή προϊόντων ή εκείνων που παράχθηκαν πρόσφατα και



βρίσκονται στην αποθήκη. Έτσι, γίνεται σύγκριση των ποσοτήτων που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές με τις ποσότητες που απαιτούνται πραγματικά για κάθε παραγόμενο προϊόν.

Η επαλήθευση της ακρίβειας των τεχνικών προδιαγραφών επιτυγχάνεται με τους ακόλουθους τρόπους:

α. Με την προσωπική παρακολούθηση απ'τον έλεγχο της παραγωγής. Έτσι, ο έλεγχος παρακολουθεί όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας κάθε παραγόμενου προϊόντος, για να διαπιστώσει τις πραγματικές ποσότητες, που αναλώνονται για την παραγωγή του, καθώς και την πραγματική φύρα βιομηχανοποίησής του. Στη συνέχεια <sup>επαληθεύονται</sup> οι διαπιστούμενες πραγματικές ποσότητες που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές. Ο τρόπος αυτός εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που η παραγωγική διαδικασία του προϊόντος είναι μικρής διάρκειας και όχι όταν είναι μακράς διάρκειας.

β. Με το προσαρτώμενο στο βιβλίο παραγωγής δείγμα του παραγόμενου προϊόντος. Ο έλεγχος αυτός, γίνεται στις περιπτώσεις που είναι δυνατή, από τη φύση του παραγόμενου προϊόντος, η προσάρτηση στο βιβλίο παραγωγής δείγματος. Έτσι, ανάλογα με το προσαρτώμενο προϊόν και τις τεχνικές ιδιότητες αυτού, γίνεται η ζύγιση, μέτρηση σε μήκος κ.λπ. Στη συνέχεια οι ποσοτικές διαπιστώσεις του έλεγχου συγκρίνονται με τις ποσότητες που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές.

γ. Με το δείγμα που λαμβάνεται κατά τη διενέργεια του ελέγχου, εφόσον είναι της ίδιας σύνδεσης με το ελεγχόμενο προϊόν και τις τεχνικές ιδιότητες αυτού, γίνεται η ζύγιση, η μέτρηση σε μήκος κ.λπ. Στη συνέχεια οι ποσοτικές διαπιστώσεις του έλεγχου συγκρίνονται με τις ποσότητες που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές.

δ. Με την καταμέτρηση των αποθεμάτων πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων και τη σύγκρισή τους με τα λογιστικά υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης. Κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, όπως προαναφέρθηκε γίνεται καταμέτρηση των πρώτων και βοηθητικών υλών, των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων κ.λπ. Οι ποσοτικές αυτές καταμετρήσεις συγκρίνονται με τα λογιστικά υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης. Η σύγκριση αυτή, είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση που το βιβλίο αποθήκης είναι πλήρως ενημερωμένο. Έτσι, οι διαπιστούμενες ποσοτικές διαφορές, εφόσον δε δικαιολογούνται πλήρως, είναι δυνατό να οφείλονται στην απόκρυψη αγοράς πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων ή στην εμφάνιση υπερβολικής βιομηχανικής φύρας.

Πολλές φορές κατά την επαλήθευση είναι δυνατό να διαπιστωθεί ότι το συνολικό ποσοστό φύρας είναι ικανοποιητικό. Ο έλεγχος όμως, δεν πρέπει να αρκείται σ' αυτό, αλλά να προχωρεί στην εξέταση του ποσοστού φύρας κάθε παραγόμενου προϊόντος, γιατί είναι δυνατό το αυξημένο ποσοστό φύρας ενός προϊόντος να καλύπτεται με τη μικρή φύρα άλλου προϊόντος και έτσι με τον συμψηφισμό να πραγματοποιείται ικανοποιητικό ποσοστό φύρας.

Η επαλήθευση των τεχνικών προδιαγραφών πρέπει να γίνεται παρουσία του επιτηδευματία και στην περίπτωση που διαπιστωθούν αποκλίσεις, τότε θα πρέπει να αναγράφονται στο σχετικό πρωτόκολλο, που υπογράφεται απ' τον ελεγκτή και τον επιχειρηματία.

Έτσι ο ακριβειαστικός έλεγχος αποβλέπει στον έλεγχο των τεχνικών προδιαγραφών της τρέχουσας χρήσης και όχι της κρινόμενης χρήσης, για την οποία κυρίως ενδιαφέρεται ο έλεγχος. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις τεχνικές προδιαγραφές της τρέχουσας χρήσης αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου για να ληφθούν υπόψη απ' τον ελεγκτή της χρήσης αυτής.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι ελέγχεται βιομηχανική επιχείρηση, που κατά την ημέρα του ελέγχου ασχολείται με την παραγωγή του προϊόντος Ψ βάρους 0,65 Kgr. Στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου είχε καταχωρηθεί ότι για μία μονάδα παραγόμενου προϊόντος απαιτείται πρώτη ύλη Α 0,72 Kgr. (για το προϊόν ΠΥ. 0,65 Kgr. και για φύρα βιομηχανοποίησης 0,7 Kgr.=σύνολο ΠΥ. 0,72 Kgr.).

Απ' την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας και λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος Ψ απαιτείται ΠΥ. Α βάρους 0,67 Kgr. μαζί με τη φύρα βιομηχανοποίησης, δηλαδή για κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος Ψ η φύρα βιομηχανοποίησης ανέρχεται σε 0,03 Kgr. και όχι σε 0,7 Kgr. όπως αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές. Έτσι, με τον τρόπο αυτό, δηλαδή της εμφάνισης στις τεχνικές προδιαγραφές αυξημένης βιομηχανικής φύρας παρέχεται η ευχέρεια στην επιχείρηση να διαδέτει χωρίς στοιχεία τη μη εμφανιζόμενη στα βιβλία της παραγωγή, που καλύπτεται απ' το αυξημένο αυτό ποσό φύρας.

Εκτός απ' τον έλεγχο των τεχνικών προδιαγραφών, που αφορούν την τρέχουσα χρήση, γίνεται κατασταλτικά και έλεγχος των τεχνικών προδιαγραφών για τη χρήση που ελέγχεται ή για τμήμα αυτής, με

σύγκριση των ποσοτήτων, που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές, προς τις ποσότητες των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν για τα αντίστοιχα προϊόντα που παράχθηκαν.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι από τα τηρούμενα βιβλία βιομηχανικής επιχείρησης προκύπτουν κατά τη χρήση 1994, σχετικά με την παραγωγή του προϊόντος X, τα εξής στοιχεία:

- Από τις τεχνικές προδιαγραφές του βιβλίου παραγωγής προκύπτει ότι για την παραγωγή ενός τεμαχίου προϊόντος X απαιτούνται:

|         |         |  |
|---------|---------|--|
| A. Π.Υ. | 100 gr. |  |
| B. Π.Υ. | 80 gr.  | Επίσης, προκύπτει ότι το βάρος του προϊόντος |
|         | —————   | ανέρχεται σε 171 gr. και η φύρα              |
| Σύνολο  | 180 gr. | βιομηχανοποίησης σε 5%.                      |

- Από το βιβλίο αποθήκης, προκύπτει ότι κατά τη χρήση 1994 εξήχθησαν οι εξής πρώτες ύλες:

|         |             |                                       |
|---------|-------------|---------------------------------------|
| A. Π.Υ. | 10.200 Kgr. |                                       |
| Π.Υ.    | 8.160 Kgr.  | Επίσης προκύπτει ότι τα τεμάχια του   |
|         | —————       | προϊόντος X που παράχθηκαν ανέρχονται |
| Σύνολο  | 18.360 Kgr. | σε 100.000.                           |

- Από το βιβλίο απογραφών προκύπτει ότι στην απογραφή 31/12/94 βρέθηκαν στο στάδιο επεξεργασίας οι εξής πρώτες ύλες:

|         |          |
|---------|----------|
| A. Π.Υ. | 200 Kgr. |
| B. Π.Υ. | 160 Kgr. |
|         | —————    |
|         | 360 Kgr. |

Έτσι, με βάση τα παραπάνω δεδομένα, προκύπτει ότι κατά τη χρήση 1994 για την παραγωγή των 100.000 τεμαχίων προϊόντος X, απαιτήθηκαν οι εξής ποσότητες Π.Υ.

|                              |                     |
|------------------------------|---------------------|
| A. Π.Υ (τεμ.100.000X100 gr.) | =10.000 Kgr.        |
| B. Π.Υ (τεμ.100.000X80 gr.)  | = <u>8.000 Kgr.</u> |
| Σύνολο                       | 18.000 Kgr.         |

Επίσης προκύπτει ότι οι πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν έχουν, ως εξής:

|         |  |
|---------|--|
| A. Π.Υ  | 10.200 Kgr.-200 Kgr.=10.000 Kgr.       |
| B. Π.Υ. | 8.160 Kgr.-160 Kgr.= <u>8.000 Kgr.</u> |
| Σύνολο  | 18.000 Kgr.                            |

Το βάρος των 100.000 τεμαχίων ανέρχεται σε 17.100 Kgr.

Συγκρίνοντας τις ποσότητες των πρώτων υλών που απαιτούνται, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές, για την παραγωγή 100.000 τεμαχίων του προϊόντος Χ με τις ποσότητες των Π.Υ. που βιομηχανοποιήθηκαν, προκύπτει ότι η παραγωγή του προϊόντος αυτού βρίσκεται μέσα στα όρια των τεχνικών προδιαγραφών. Επίσης, στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε και με τη σύγκριση του βάρους των προϊόντων που παράχθηκαν με το αναγραφόμενο στις τεχνικές προδιαγραφές.

Αν όμως τα έτοιμα προϊόντα, που παράχθηκαν, ήταν 95.000 τεμάχια, τότε θα προέκυπτε έλλειμα Π.Υ. Α 500 Kgr. (τεμ. 5000X100 gr.) και Π.Υ. Β 400 Kgr. (τεμ. 5000X80 gr.). Το έλλειμα αυτό, αν δε δικαιολογηθεί πλήρως μπορεί να οφείλεται είτε στην απόκρυψη παραγωγής προϊόντων και στη συνέχεια την πώλησή τους χωρίς τιμολόγιο, είτε στην πώληση αυτούσιων πρώτων υλών χωρίς στοιχεία, είτε στην ανακρίβεια των πρώτων υλών που βρίσκονται στο στάδιο της επεξεργασίας και απογράφηκαν στην απογραφή λήξης.

Στην περίπτωση όμως που τα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν ήταν 104.000 τεμάχια, τότε θα προέκυπτε πλεόνασμα Π.Υ. Α 400 Kgr. (τεμ. 4000X100 gr.) και Π.Υ. Β (τεμ.4000X80 gr.). Το πλεόνασμα αυτό, αν δε δικαιολογηθεί πλήρως, μπορεί να οφείλεται είτε στην αγορά πρώτων υλών χωρίς στοιχεία, είτε στην ανακρίβεια των πρώτων υλών, που απογράφηκαν στην απογραφή έναρξης, είτε στην ανακρίβεια των δελτίων εξαγωγής πρώτων υλών για βιομηχανοποίηση.

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, μπορεί ο έλεγχος, με βάση τα σχετικά δεδομένα των βιβλίων της κρινόμενης επιχείρησης, να προβεί στην εξακρίβωση της ειλικρίνειας των τεχνικών προδιαγραφών των προϊόντων που παράχθηκαν.

### Κεφ.3: Έλεγχος λογαριασμού "εμπορεύματα".

Είναι γνωστό, ότι στις εμπορικές επιχειρήσεις απ'τον λογαριασμό "εμπορεύματα" προκύπτει το μικτό κέρδος της επιχείρησης. Στην περίπτωση που ο λογαριασμός τηρείται σαν μικτός, χρεώνεται με την αξία των εμπορευμάτων της απογραφής, με το κόστος των αγοραζόμενων εμπορευμάτων, με τα ειδικά έξοδα αγοράς τους, με τις επιστροφές των πελατών και τις εκπτώσεις προς αυτούς κ.λπ. και πιστώνεται με τις πωλήσεις, που γίνονται με μετρητά ή με πίστωση, με τα έξοδα πωλήσεων, με τις επιστροφές στους προμηθευτές και τις εκπτώσεις απ'αυτούς κ.λπ.

Η τήρηση του λογαριασμού "εμπορεύματα" σύμφωνα με τον παραπάνω τρόπο είναι ατελής, εφόσον πρέπει να εκκαθαριστεί για να προκύβουν τα απαραίτητα στοιχεία. Η εκκαθάριση του λογαριασμού "εμπορεύματα" γίνεται στο τέλος της χρήσης, ώστε απ'αυτόν να προσδιοριστεί το προκύβαν κατά τη διάρκεια της χρήσης ακριβές μικτό κέρδος. Για την πραγματοποίηση της εκκαθάρισης αυτής, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η διενέργεια της απογραφής των εμπορεύσιμων στοιχείων.

Έτσι, για την εξεύρεση των πραγματικών αγορών και πωλήσεων ενεργούμε ως εξής:

1. Βρίσκονται οι πραγματικές αγορές της χρήσης, αν απ'την πίστωση του λογαριασμού "εμπορεύματα" αφαιρεθούν: (α) οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καθώς και οι αντιλογισμοί, που καταχωρήθηκαν στη χρέωση αυτού (β) οι επιστροφές και οι εκπτώσεις αγορών καθώς και οι αντιλογισμοί, που καταχωρήθηκαν στην πίστωση αυτού.
2. Βρίσκονται οι πραγματικές πωλήσεις της χρήσης, αν απ'την πίστωση του λογαριασμού "εμπορεύματα" αφαιρεθούν: (α) οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καθώς και οι αντιλογισμοί, που καταχωρήθηκαν στη πίστωση αυτού (β) οι επιστροφές και οι εκπτώσεις αγορών καθώς και οι αντιλογισμοί, που καταχωρήθηκαν στην χρέωση αυτού.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

α. Εκκαθάριση χρέωσης λογαριασμού "εμπορεύματα"

|  |                     |
|--|---------------------|
| Άδρoισμα χρέωσης χρήσης                      | 30.000.000 δρχ.     |
| -Επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων           | 300.000 δρχ.        |
| -Επιστροφές και εκπτώσεις αγορών             | 250.000 δρχ.        |
|  | <u>550.000 δρχ.</u> |
| Σύνολο καθαρών αγορών που πραγματοποιήθηκαν= | 29.450.000 δρχ      |

β. Εκκαθάριση πίστωσης λογαριασμού "εμπορεύματα"

Άδραιομα πίστωσης χρήσης 38.500.000 δρχ.

-Επιστροφές και εκπτώσεις αγορών 250.000 δρχ.

-Επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων 300.000 δρχ. 550.000 δρχ.

Σύνολο καθαρών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν 37.950.000 δρχ.

γ. Εξεύρεση μικτού κέρδους

Σύμφωνα με τα παραπάνω με τις απογραφές έναρξης και λήξης, προκύπτει το μικτό κέρδος της επιχείρησης ως εξής:

Απογραφή έναρξης 3.500.000 δρχ.

+ Αγορές χρήσης 29.450.000 δρχ.

Σύνολο 32.950.000 δρχ.

-Απογραφή τέλους χρήσης 1.000.000 δρχ.

Κόστος εμπορευμάτων που πωλήθηκαν 31.950.000 δρχ.

-Πωλήσεις χρήσης 37.950.000 δρχ.

Μικτό κέρδος 6.000.000 δρχ.

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων 15,81 %

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους 18,77 %

Εκτός απ'τον πιο πάνω τρόπο εκκαθάρισης του λογαριασμού "εμπορεύματα", μπορεί να γίνει η εκκαθάρισή του με τον ακόλουθο τρόπο:

Απογραφή έναρξης χρήσης 3.500.000 δρχ.

Άδραιομα χρέωσης χρήσης 30.000.000 δρχ.

Σύνολο 33.500.000 δρχ.

-Απογραφή λήξης χρήσης 1.000.000 δρχ.

Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 32.500.000 δρχ.

Άδραιομα πίστωσης χρήσης 38.500.000 δρχ.

Μικτό κέρδος 6.000.000 δρχ.

Ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων 15,58 %

Ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους 18,46 %

Έτσι, στο πιο πάνω παράδειγμα, συγκρίνοντας τους δύο τρόπους εκκαθάρισης του λογαριασμού "εμπορεύματα" προκύπτει ότι η εκκαθάριση που έγινε με το δεύτερο τρόπο καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα μικτού κέρδους, αλλά παρουσιάζει διαφορές στο κόστος αυτών που πωλήθηκαν, στις πραγματικές αγορές και πωλήσεις, καθώς και στα ποσοστά μικτού κέρδους. Οι διαφορές αυτές οφείλονται στο γεγονός ότι με το δεύτερο τρόπο, δε λήφθηκαν υπόψη τα ποσά των πραγματικών αγορών και πωλήσεων της χρήσης αλλά το άδραιομα της χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού "εμπορεύματα".

Συνεπώς, για την εξεύρεση των πραγματικών ποσών αγορών, πωλήσεων, κόστος πωληθέντων, καθώς και των ποσοστών μικτού κέρδους, πρέπει η εκκαθάριση του μικτού λογαριασμού "εμπορεύματα" να γίνεται με τον πρώτο τρόπο.

Σύμφωνα με σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., οι επιτηδευματίες οι ενταγμένοι στην Γ' κατηγορία τήρησης βιβλίων υποχρεούνται να τηρούν στο γενικό καθολικό και στα αναλυτικά καθολικά λογαριασμούς, από τους οποίους να προκύπτουν αναλυτικά τα έσοδα από χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, οι αγορές εμπορευμάτων για μεταπώληση, οι αγορές πρώτων υλών κ.λπ.

Η τήρηση του λογαριασμού αγορών αποβλέπει στην εύχρηστανεύρεση των πραγματοποιηθείσων αγορών εμπορεύσιμων αγαθών, κατά τη διάρκεια της χρήσης, εφόσον αυτός χρεώνεται με την αξία των αγαθών που αγοράσθηκαν καθώς και με τα ειδικά έξοδα αγοράς τους και πιστώνεται με τις εκπτώσεις των προμηθευτών και τις επιστροφές προς αυτούς, ώστε το χρεωστικό υπόλοιπό του, να δείχνει τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ο λογαριασμός των πωλήσεων πιστώνεται με την αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων και χρεώνεται με τις χορηγούμενες εκπτώσεις στους πελάτες, καθώς και με τις επιστροφές αυτών, ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο αυτού, να δείχνει τις πωλήσεις, που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση.

Η εκκαθάριση των λογαριασμών αγορών και πωλήσεων είναι εύκολη και το καθαρό ποσό αγορών και πωλήσεων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης προκύπτει απ'την αντίστοιχη διαφορά χρέωσης και πίστωσης του οικείου λογαριασμού. Στο τέλος της χρήσης γίνεται συγκεντρωτικά η μεταφορά του καθαρού ποσού των αγορών στη χρέωση του λογαριασμού "εμπορεύματα" και του καθαρού ποσού των πωλήσεων στην πίστωση του λογαριασμού "εμπορεύματα". Έτσι, λαμβανομένου υπόψη και των απογραφών, το προκύπτων πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "εμπορεύματα", αποτελεί το μικτό κέρδος της επιχείρησης, που μεταφέρεται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα Χρήσης".

Μετά την διεκπεραίωση των παραπάνω λογιστικών εργασιών, ο έλεγχος φροντίζει να διαπιστώσει αν έγιναν σωστά οι χρεώσεις και οι πιστώσεις του λογαριασμού "εμπορεύματα" με βάση τα στοιχεία της επιχείρησης και τα στοιχεία του Μηχανογραφημένου Κέντρου

Υπουργείου Οικονομικών. Ακόμα διαπιστώνει αν έγινε καταχώρηση στοιχείων που δε βαρύνουν το κόστος των εμπορευμάτων καθώς και αντιλογισμοί αγορών και πωλήσεων.

Πρέπει να τονισθούν, μερικές απ'τις παρουσιαζόμενες στην πράξη περιπτώσεις, οι οποίες δε συνιστούν στοιχείο κόστους των εμπορευμάτων, δηλαδή οι δαπάνες που δε βαρύνουν τα εμπορεύματα, αλλά του επιχειρηματία, όπως τα καταβαλλόμενα πρόστιμα για εκπρόδεσμο εκτελωνισμό εισαγόμενων προϊόντων, οι καταβαλλόμενες προσαυξήσεις φόρων, όπως και τα έξοδα αποστολής εμπορευμάτων που πωλήθηκαν, με την προϋπόθεση ότι αυτά αναγράφηκαν χωριστά από το τίμημα πώλησης στο τιμολόγιο πώλησης.

Ακόμα θα πρέπει να ερευνάται αν στο κόστος των εμπορευμάτων συμπεριλαμβάνεται και Φ.Π.Α., που καταβάλλεται κατά την αγορά των εμπορευμάτων, καθόσον αυτός δεν αποτελεί στοιχείο κόστους παραγόμενων προϊόντων ή στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων της. Όταν όμως ο Φ.Π.Α. είναι ενσωματωμένος στην αξία των αγοραζόμενων αγαθών, τότε πρέπει να γίνεται διαχωρισμός του με εσωτερική υφαίρεση και μεταφορά αυτού στη χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού Φ.Π.Α. Εξάλλου επιβάλλεται υποχρέωση καταχώρησης χωριστά των ακαθαρίστων εσόδων των υποκείμενων σε Φ.Π.Α., κατά φορολογικό συντελεστή απ'τα ακαθάριστα έσοδα που δεν υπάγονται σ'αυτόν. Ο εισπραττόμενος Φ.Π.Α. απ'την επιχείρηση πρέπει να διαχωρίζεται απ'τα ακαθόριστα έσοδα μεταφερόμενος στην πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α.

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με το Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός "εμπορεύματα" τηρείται για να παρακολουθεί τα αγαθά, που αποκτά η επιχείρηση, που προορίζονται για μεταπώληση. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία κτήσης των αγαθών αυτών και πιστώνεται με τις επιστροφές και τις εκπτώσεις των αγορών, ώστε το χρεωστικό υπόλοιπο να δείχνει τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε κάθε χρήση. Επίσης, τηρείται και ο λογαριασμός "Πωλήσεις Εμπορευμάτων" με τον οποίο γίνεται παρακολούθηση των πωλήσεων των πιο πάνω αγαθών. Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με τις πωλήσεις των αγαθών αυτών και χρεώνεται με τις επιστροφές και τις εκπτώσεις των πωλήσεων, ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο να δείχνει τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε κάθε χρήση.

Έτσι, απ'τον λογαριασμό "Εμπορεύματα" προκύπτει το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων, που πραγματοποιήθηκαν, ενώ απ'το λογαριασμό



"Πωλήσεις Εμπορευμάτων" προκύπτει το σύνολο των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν. Οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται στην χρέωση και πίστωση, αντίστοιχα, του λογαριασμού "Γενική Εκμετάλλευση".

## Κεφ.4: Έλεγχος πωλήσεων

Ως ακαθάριστο έσοδο εμπορικής επιχείρησης, λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της, που προέρχεται από το σύνολο των εντός του διαχειριστικού έτους οριστικών πράξεων που έγιναν σε μετρητά ή με πίστωση, όπως προκύπτουν απ'τα βιβλία της επιχείρησης, εφόσον τα βιβλία τηρούνται νομότυπα. Έτσι τα έσοδα κάθε επιχείρησης μπορεί να προέρχονται από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων, την παροχή υπηρεσιών, καθώς και από ειδικές περιπτώσεις.

Στην πώληση αγαθών ως χρόνος κτήσεως του ακαθαρίστου εσόδου θεωρείται η παράδοσή τους ή η εξαγωγή τους απ'το κατάστημα, την αποθήκη κ.λπ. του πωλήτή, ενώ στην παροχή υπηρεσιών ο χρόνος αποπεράτωσης της εργασίας.

Εφόσον απ'την επιχείρηση τηρείται λογαριασμός Πωλήσεων, αυτός πιστώνεται με την αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων και χρεώνεται με τις χορηγούμενες εκπτώσεις στους πελάτες καθώς και με τις επιστροφές αυτών, ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού να δείχνει τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εντός της χρήσης.

Ο έλεγχος των πωλήσεων γίνεται με βάση τα τιμολόγια χονδρικής πώλησης και τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί.

Τα ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις πρέπει να συμφωνούν με τις καταστάσεις υποβολής τιμολογίου χονδρικής πώλησης στο Μηχανογραφικό Κέντρο Υπουργείου Οικονομικών.

Για να γίνει ο έλεγχος των ακαθαρίστων εσόδων ο ελεγκτής προβαίνει στις εξής ελεγκτικές επαληθεύσεις:

α. Επαληθεύει ενδεικτικά ή ολικά τις αδροίσεις των εσόδων και τις μεταφορές από σελίδα σε σελίδα.

β. Επαληθεύει ενδεικτικά ή ολικά τις εγγραφές των λιανικών πωλήσεων με τις αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης προς διαπίστωση της ακριβείας τους.

γ. Επαληθεύει ενδεικτικά ή ολικά τις εγγραφές των χονδρικών πωλήσεων με τα αντίστοιχα τιμολόγια χονδρικής πώλησης προς διαπίστωση της ακριβείας τους.

δ. Ερευνά αν υπάρχουν διαγραφές και ζυσιμάτα και επεκτείνει αυτήν την έρευνα στα δικαιολογητικά ίδιας έκδοσης ή έκδοσης τρίτων.

ε. Προβαίνει στον έλεγχο των πωλήσεων με συσχέτιση των δελτίων αποστολής και των παραγγελιών προς τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης,

για τη διαπίστωση της κανονικής έκδοσης των τιμολογίων πώλησης και ανεύρεση περιπτώσεων μη έκδοσης τιμολογίων.

ζ. Ερευνά την περίπτωση έκδοσης τιμολογίων χονδρικής πώλησης από ανεπίσημο στέλεχος, που δεν καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

η. Ερευνά τον τρόπο συγκέντρωσης των ημερίσιων λιανικών πωλήσεων και ειδικά στις περιπτώσεις ταμειακών μηχανών, της οποίας η αρίθμηση στην εκδιδόμενη ταινία διακόπτεται.

θ. Ερευνά για την ανακάλυψη πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα τιμολόγια.

ι. Ερευνά μήπως διενεργούνται πωλήσεις αγαθών για λογαριασμό τρίτων, που μεταφέρουν αυτά στα αστικά κέντρα στο όνομά τους, χωρίς την έκδοση των προβλεπόμενων απ'το νόμο στοιχείων διακίνησης και διατίθενται στη συνέχεια στο εμπόριο, χωρίς την έκδοση των σχετικών στοιχείων.

ια. Ερευνά την ύπαρξη αυξημένης φύρας στις βιοτεχνικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, εφόσον αυτή μπορεί να αποτελέσει πηγή απόκρυψης πωλήσεων με τη διάθεση των επιπλέον ποσοτήτων, που παράχθηκαν χωρίς στοιχεία.

ιβ. Διενεργεί αντιπαραβολή ορισμένων δελτίων αποστολής ή τιμολογίων πώλησης-δελτίων αποστολής ή τιμολογίων πώλησης εμπορεύσιμων αγαθών, που βρίσκονται στην επιχείρηση, με τα πρωτότυπα των αντίστοιχων στοιχείων που βρίσκονται στην επιχείρηση, με τα πρωτότυπα των αντίστοιχων στοιχείων που βρίσκονται στους πελάτες, για να διαπιστώσει αν το περιεχόμενό τους είναι όμοιο ή αν διαφέρει κατά το είδος, την ποσότητα, την τιμή μονάδας και την αξία τους.

ιγ. Επίσης ερευνώνται απ'το φορολογικό έλεγχο οι εξής περιπτώσεις:

- Αν έγιναν λιανικές πωλήσεις χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

- Αν στα εκδιδόμενα τιμολόγια πωλήσεων οι αναγραφόμενες τιμές είναι μικρότερες των πραγματικών.

- Αν στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης οι αναγραφόμενες ποσότητες είναι μικρότερες των πραγματικών.

- Αν εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης από άλλη σειρά, που έχουν την ίδια αρίθμηση, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

- Αν εκδόθηκαν τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής με τιμές ή ποσότητες μικρότερες των πραγματικών, καθώς και αν αυτά εκδόθηκαν από άλλη σειρά, που έχουν την ίδια αρίθμηση, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

- Αν εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης, από άλλη σειρά που έχουν την ίδια αρίθμηση, χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

- Αν εκδόθηκαν εικονικά πιστωτικά σημειώματα για επιστροφή αγαθών ή εκπώσεις.

Η συγκέντρωση των ακαθάριστων εσόδων είναι πρωταρχική ενέργεια του ελέγχου. Αυτή επιτυγχάνεται με τον έλεγχο του προσωρινού ετήσιου ισοζυγίου απ'το οποίο ο ελεγκτής έχει υπόψην του το σύνολο των λογαριασμών της επιχείρησης, καθόσον είναι δυνατό στην πίστωση μερικών απ'αυτούς να μεταφέρθηκαν ορισμένα κονδύλια, που απ'τον φορολογικό νόμο θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς φορολογούνται.

Πολλές φορές από τις επιχειρήσεις δημιουργούνται διάφοροι μη αποτελεσματικοί λογαριασμοί με διάφορους τίτλους, στους οποίους μπορεί να αποκρύπτονται έσοδα ή υποχρεώσεις άλλων φορολογιών. Επίσης, αυτό μπορεί να γίνει σε λογαριασμούς του ενεργητικού και των παγίων στοιχείων. Πρέπει να γίνεται λεπτομερής έρευνα, τόσο στους λογαριασμούς ενεργητικού, όσο και παθητικού για ανεύρεση φορολογητέων ακαθάριστων εσόδων. Θα ενεργείται έλεγχος των τιμολογίων πώλησης των επιχειρήσεων, που εκδόθηκαν, ώστε να υπάρχει συμφωνία μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν απ'τα βιβλία της επιχείρησης και αυτών που υποβλήθηκαν στην Οικονομική Εφορία, με τις περιληπτικές καταστάσεις, για την καταβολή του χαρτοσήμου. Η συμφωνία αυτή είναι ευχερής και μόνο σε μερικές περιπτώσεις παρουσιάζει δυσχέρειες, χωρίς όμως να είναι και αδύνατη.

Στην επιχείρηση, ακαθάριστο εισόδημα, από φορολογικής άποψης, δεν είναι μόνο το προερχόμενο από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων, όπως ορίζεται, αλλά και αυτών των ειδικών περιπτώσεων, που ορίζει το άρθρο 32 του Ν.Δ. 3323/1955.

Ορισμένες απ'τις ειδικές περιπτώσεις, που πρέπει ο έλεγχος να ερευνά, καθόσον τα έσοδα που προέρχονται απ'αυτές είναι φορολογητέα είναι οι εξής:

α. Κάθε ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση κάθε εν γένει δικαιώματος

συναφούς με την εξάσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, πχ. δικαιώματος μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή προνομίου ή δικαιώματος ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

β. Κάθε ωφέλεια ή κέρδος που προέρχεται απ' την μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία της πχ. αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ.

γ. Κάθε ωφέλεια ή κέρδος από εργασίες που είναι παρεπόμενες του κύριου σκοπού. Έτσι, το εξακριβωμένο ποσό ωφέλειας ή κέρδους υπόκειται σε αυτοτελή φορολογία.

δ. Η ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων, στους οποίους εμφανίζονται φόροι και εισφορές, που επιβλήθηκαν κατά το παρελθόν, για τις οποίες έγινε προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια και με την εκδοθείσα απόφαση δικαιώθηκαν στο σύνολο ή στο μέρος, οπότε η διαφορά αποτελεί έσοδο της κρινόμενης χρήσης.

ε. Η πραγματοποιούμενη αυτόματα υπεραξία του πάγιου κεφαλαίου, που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή, θεωρείται ως εισόδημα Δ' πηγής και φορολογείται. Εξαιρείται η υπερτίμηση που προκύπτει επό ακίνητα και πλοία, που ιδιοχρησιμοποιούνται απ' την επιχείρηση για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών τους.

Αντίθετα, η υπεραξία που προκύπτει από πώληση μηχανημάτων ή γενικά βιομηχανικών εγκαταστάσεων μπορεί να μην υπαχθεί σε φορολογία, αν χρησιμοποιηθεί απ' την επιχείρηση σαν πρόσδετη απόσβεση υφιστάμενων άλλων μηχανημάτων ή εν γένει εγκαταστάσεων κατά το έτος που προέκυψε ή το υπόλοιπο αυτής να χρησιμοποιηθεί σαν πρόσδετη απόσβεση νέων μηχανημάτων ή εν γένει εγκαταστάσεων που αποκτώνται μέσα στο αμέσως επόμενο ή μεδεπόμενο απ' την πρόκυψή της διαχειριστικό έτος.

## Κεφ.5: Έλεγχος αγορών.

Οι επιχειρήσεις προμηθεύονται τις πραγματοποιούμενες αγορές τους από το εσωτερικό και το εξωτερικό, με τιμολόγια, δελτία αποστολής κ.λπ. καθώς και με φορτωτικά έγγραφα, με τα οποία γίνεται η ποσοπική παρακολούθηση των αγοραζόμενων αγαθών. Συνεπώς, ο έλεγχος των αγορών πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία της επιχείρησης καθώς και με στοιχεία του ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου.

Γίνεται έλεγχος των τιμολογίων με τα οποία έγιναν αγορές, καθώς και των αδειών εμπορευμάτων που έχουν εκτελωνισθεί από το Τελωνείο, για την εξακρίβωση της εντός των νόμιμων προθεσμιών καταχώρησής τους στα τηρούμενα βιβλία, τόσο κατά ποσότητα, όσο και κατά αξία. Πολλές φορές από τον ετεροχρονισμό των εγγράφων είναι δυνατό να προκύψουν πιστωτικά υπόλοιπα στην αποθήκη.

Εφόσον τηρείται από την επιχείρηση λογαριασμός αγορών, αυτός χρεώνεται με την αξία των αγαθών που αγοράσθηκαν, καθώς και με τα ειδικά έξοδα αγοράς τους και πιστώνεται με τις εκπτώσεις και τις επιστροφές των αγορών, ώστε το χρεωστικό υπόλοιπο αυτού να δελιχτεί τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν.

Για την πραγματοποίηση του ελέγχου, ο ελέγκτης προβαίνει στις ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

α. Επαληθεύει ενδεικτικά ή ολικά τις αδροίσεις των εγγραφών των αγορών, καθώς και τις μεταφορές από σελίδα σε σελίδα.

β. Ερευνά αν υπάρχουν διαγραφές και ξυσίματα στα δικαιολογητικά που έχει εκδόσει η ίδια η επιχείρηση ή άλλοι.

γ. Επαληθεύει το σύνολο των αγορών με τη διενέργεια ολικής παραβολής των στοιχείων του ΜΗ.Κ.Υ.Ο. προς τις εγγραφές των βιβλίων, για να διαπιστώσει αγορές που τυχόν δεν καταχωρήθηκαν ή καταχωρήθηκαν με διαφορετική αξία.

δ. Επαληθεύει τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στις φορτωτικές.

ε. Ερευνά τις εγγραφές των σχετικών λογαριασμών των βιβλίων, για να διαπιστώσει, αγορές που καταχωρήθηκαν, χωρίς την έκδοση από τους προμηθευτές των σχετικών στοιχείων.

στ. Ερευνά τις εγγραφές των σχετικών λογαριασμών των βιβλίων, για τη διαπίστωση αγορών που τυχόν καταχωρήθηκαν, με βάση τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τους προμηθευτές από ανεπίσημο στέλεχος και τα

οποία δεν υποβλήθηκαν στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο για την καταβολή του οικείου τελους χαρτοσήμου.

ζ. Ερευνά και συσχετίζει τα δικαιολογητικά δαπανών με τις αντίστοιχες αγορές, εφόσον απ'αυτήν την έρευνα μπορεί να προκύψουν βασικοί λόγοι, που να αποδεικνύουν ότι οι εγγραφές των βιβλίων είναι εικονικές.

η. Ερευνά για την εξακρίβωση πωλούμενων ειδών στο κατάστημα, που έχουν αγορασθεί χωρίς τιμολόγια και δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

θ. Ερευνα τον τρόπο καταχώρησης των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν απ'τους προμηθευτές προς την επιχείρηση με το ίδιο τιμολόγιο ή με την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων ή με τη διενέργεια σχετικής εγγραφής στα βιβλία του προμηθευτή.

ι. Ερευνά μήπως χορηγούνται εκπτώσεις απ'τον προμηθευτή ανεπίσημα σε είδος, χωρίς να εκδοθεί το σχετικό στοιχείο για να γίνει η καταχώρηση στα βιβλία.

ια. Ερευνά την περίπτωση μείωσης του κύκλου εργασιών του πωλητή (προμηθευτή) και των αγορών του αγοραστή με τον τρόπο της δίδεν επιστροφής ακατάλληλων εμπορευμάτων, που φέρονται στα βιβλία και των δύο ότι επιστράφηκαν, ενώ πουλήθηκαν κανονικά.

ιβ. Ερευνά την περίπτωση μείωσης του κύκλου εργασιών του πωλητή και των αγορών του αγοραστή με τη μέθοδο της καταβολής προκαταβολών για την εκτέλεση παραγγελίας αγοράς εμπορευμάτων και κατόπιν την εκτέλεσή της χωρίς έκδοση των οικείων στοιχείων, ενώ στα βιβλία και των δύο εμφανίζεται ως επιστροφή των προκαταβολών λόγω μη εκτέλεσης της παραγγελίας.

ιγ. Ερευνάται η περίπτωση διόγκωσης του κόστους των αγορών με τη λήψη εικονικών τιμολογίων που εκδίδονται από "πωλητές τιμολογίων", οι οποίοι εκδίδουν επί αμοιβής εικονικά δελτία αποστολής και τιμολόγια. Η έρευνα αυτή, πρέπει να γίνεται οπωσδήποτε στις περιπτώσεις, που τα προκύπτοντα απ'τα βιβλία κέρδη των επιχειρήσεων είναι αδικαιολόγητα μειωμένα.

ιδ. Ερευνάται η περίπτωση εισαγωγής εμπορεύσιμων αγαθών απ'το εξωτερικό, για τη διαπίστωση διόγκωσης του κόστους των εισαγόμενων αγαθών. Ειδικότερα ελέγχεται το πραγματικό κόστος εισαγωγής, η εκκαθάριση της τράπεζας και ο λογαριασμός του εκτελωνιστή με τα σχετικά δικαιολογητικά.

ιε. Ερευνάται η περίπτωση έκδοσης τιμολογίων αγοράς αγροτικών

προϊόντων στο όνομα ηλικιωμένων προσώπων, χωρίς οικονομική επιφάνεια, με απώτερο σκοπό την ιδιοποίηση των εισφορών και του χαρτοσήμου, που αναλογούν στην αξία των αγορών, που πραγματοποιήθηκαν, γιατί δε γίνεται να ληφθούν μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης κατά των προσώπων αυτών.

ιστ.Διενεργεί αντιπαραβολή ορισμένων πρωτότυπων δελτίων αποστολής ή τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων και πάγιων στοιχείων των προμηθευτών της, για να διαπιστώσει αν το περιεχόμενό τους είναι όμοιο ή διαφέρει κατά το είδος, την ποσότητα, την τιμή μονάδας και την αξία τους.

Ακόμα πρέπει να εξετάζεται η περίπτωση μετάθεσης κέρδους, απ'τη μια χρήση στην άλλη, κατά το τέλος της χρήσης, όταν πρόκειται για εισαγωγή αγαθών απ'το εξωτερικό με τη μέθοδο της μη καταχώρησης ολόκληρης της ποσότητας, με την αιτιολογία ότι εκκρεμεί τμηματική παραλαβή τους, ενώ αντίθετα, λόγω εξόφλησης της εισαγωγής, αυτή καταχωρήθηκε κατά αξία στα βιβλία που τηρήθηκαν.

Ορισμένες φορές γίνεται και αντιπαραβολή των λογαριασμών των προμηθευτών, που έχουν μεγάλη κίνηση, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, με τους αντίστοιχους λογαριασμούς των βιβλίων των προμηθευτών, για τη διαπίστωση της ακρίβειάς τους.



## Κεφ.6: Έλεγχος πιστωτικών υπολοίπων ταμείου.

Ο έλεγχος ερευνά την κίνηση του ταμείου, για την ανεύρεση πιστωτικών υπολοίπων. Η εμφάνιση πιστωτικού υπολοίπου στο ταμείο υποδηλώνει απόκρυψη πωλήσεων.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι η κίνηση του ταμείου παραστατικά έχει ως ακολούθως:

### Τ Α Μ Ε Ι Ο

| Εισπράξεις |                 |        | Πληρωμές |                  |        |
|------------|-----------------|--------|----------|------------------|--------|
| Ημερ/νία   | Αιτιολογία      | Αξία   | Ημερ/νία | Αιτιολογία       | Αξία   |
| 1/1        | Υπόλοιπο        | 12.000 | 5/1      | Σε αγ. μετρητοίς | 6.000  |
| 20/1       | Από τράπεζα     | 5.000  | 20/1     | Σε πίστωση Κ.    | 7.000  |
| 10/2       | Από γραμ.εισπρ. | 5.000  | 15/2     | Σε γραμ.πληρωτ.  | 7.000  |
| 20/3       | Από χρεώστη Ε   | 7.000  | 16/3     | Σε πιστωτή Λ     | 5.000  |
| 25/4       | Από χρεώστη Ζ   | 6.000  | 22/4     | Σε διαφ.δαπάνες  | 4.000  |
| 30/4       | Από χρεωστή Ε   | 1.000  | 30/4     | Σε διαφ.δαπάνες  | 6.000  |
|            |                 |        | 30/4     | Χρεωστ.υπόλ.     | 1.000  |
|            | ΣΥΝΟΛΟ          | 36.000 |          | ΣΥΝΟΛΟ           | 36.000 |

Η ανεύρεση των πιστωτικών υπολοίπων πραγματοποιείται στη σύγκριση των εισπράξεων και πληρωμών σε ορισμένες ημερομηνίες, κατά τις οποίες προκύπτουν πληρωμές μεγαλύτερες των εισπράξεων.

Απ'τη διερεύνηση της κίνησης του ταμείου του παραπάνω παραδείγματος διαπιστώνεται ότι υπάρχει την 16/3 πιστωτικό υπόλοιπο 3.000 δρχ. (εισπράξεις δρχ.22.000-πληρωμές 25.000 δρχ.).

Τα πιστωτικά υπόλοιπα που προκύπτουν στο ταμείο πρέπει να επαληθεύονται με την προσήκουσα προσοχή.

Τονίζεται εδώ, ότι πρέπει να γίνεται διερεύνηση των παραστατικών εγγράφων κατά την ημέρα πρόκυψης του πιστωτικού υπολοίπου, για να διαπιστωθεί αν αυτό είναι πραγματικό ή οφείλεται σε τυπικούς λόγους (ετεροχρονισμός των εγγράφων κ.λπ.).

Εφόσον υπάρχουν πιστωτικά υπόλοιπα αδικαιολόγητα, συμπεραίνεται ότι υπάρχει ουσιαστική ανωμαλία στην τήρηση των βιβλίων.

## Κεφ.7: Έλεγχος ποσοτικής διακίνησης αγαθών χρήσης.

Παράλληλα με τον έλεγχο κατ'αξία διενεργείται και έλεγχος της ποσοτικής διακίνησης των αγαθών εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου. Ο ποσοτικός έλεγχος αποτελεί ουσιώδη και ωφέλιμη ουσιαστική ενέργεια, που πρέπει να γίνεται πάντοτε, με εξαίρεση μόνο τις περιπτώσεις, που είναι αντικειμενικά αδύνατος. Όπως προαναφέρθηκε για τον έλεγχο της ποσοτικής διακίνησης των αγαθών σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο τρόπος διενέργειας των πωλήσεων, το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης (εμπορική ή βιομηχανική), καθώς και η τήρηση βιβλίου αποθήκης ή μη τήρηση αυτού.

### 1. Εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Εφόσον η επιχείρηση πωλεί αποκλειστικά χονδρικά, είναι δυνατός ο έλεγχος της ποσοτικής διακίνησης των αγαθών. Για το σκοπό αυτό, επιλέγονται τα είδη, στα οποία θα γίνει ποσοτική παρακολούθηση της διακίνησής τους.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι γίνεται ποσοτική παρακολούθηση του εμπορεύματος Α.

|                       |              |                 |
|-----------------------|--------------|-----------------|
| Απογραφή της 31/12/93 |              | 800 m           |
| Αγορές χρήσης         | 9.000 m      |                 |
| -Επιστροφές αγορών    | <u>300 m</u> | <u>8.700 m</u>  |
| Σύνολο                |              | 9.500 m         |
| Πωλήσεις χρήσης       | 11.000 m     |                 |
| -Επιστροφές πωλήσεων  | <u>200 m</u> |                 |
| Πραγματικές πωλήσεις  | 10.800 m     |                 |
| Απογραφή της 31/12/94 | 800 m        | <u>11.600 m</u> |
| Πλεόνασμα             |              | 2.100 m         |

Απ'το παραπάνω παράδειγμα προκύπτει κατά τη χρήση πλεόνασμα 2.100 m. Η διαφορά αυτή οφείλεται στο ότι έγιναν αγορές χωρίς έκδοση στοιχείων ή στην ανακρίβεια των αποδεμάτων των απογραφών έναρξης και λήξης.

Στην περίπτωση που οι εμπορικές επιχειρήσεις, ασχολούνται αποκλειστικά με τη λιανική πώληση αγαθών, τότε είναι αδύνατη η παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησής τους, γιατί στα εκδιδόμενα δελτία λιανικής πώλησης δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση απ'τις διαταξεις του Κ.Β.Σ. Εδώ όμως είναι δυνατός μόνο ο έλεγχος των ακαθαρσίτων εσόδων κατά τον ακόλουθο τρόπο:

α. Απ'την αρχή είναι δυνατή η εξεύρεση των ποσοτήτων κάθε είδους που πωλήθηκαν, αν στην ποσότητα της απογραφής έναρξης προστεθούν οι

αγορές της χρήσης, οι οποίες προκύπτουν απ'τα τιμολόγια αγοράς και απ'το άθροισμα αυτό αφαιρείται η απογραφή λήξης.

β. Προσδιορίζεται η μέση τιμή λιανικής πώλησης κάθε είδους.

γ. Βρίσκονται τα ακαθάριστα έξοδα με πολλαπλασιασμό των ποσοτήτων που πωλήθηκαν με την αντίστοιχη μέση τιμή πώλησής τους.

δ. Συγκρίνονται τα ακαθάριστα έσοδα, που βράδθηκαν με τον παραπάνω τρόπο με αυτά που προκύπτουν απ'τα βιβλία της επιχείρησης και μόνο όταν προκύπτουν σημαντικές διαφορές υπάρχει ένδειξη ανακρίβειας των βιβλίων.

Ο παραπάνω τρόπος ελέγχου των ακαθάριστων εσόδων δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για την απόδειξη της ανακρίβειας των βιβλίων, εφόσον είναι δυνατό να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα γιατί είναι ανέφικτη η με ακρίβεια εξαγωγή της μέσης τιμής πώλησης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι τιμές πώλησης δεν είναι σταθερές κατά τη διάρκεια της χρήσης.

## 2. Εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Όταν το βιβλίο αποθήκης τηρείται κατά είδος, ποσότητα και αξία τόσο κατά την εισαγωγή όσο και κατά την εξαγωγή, τότε στη χρέωση γίνεται καταχώρηση της απογραφής έναρξης και των αγορών της χρήσης και στην πίστωση των πωλήσεων και της απογραφής λήξης.

Οι κυριότερες ελεγκτικές ενέργειες για τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης είναι οι εξής:

α. Διενεργείται έλεγχος για την εξακρίβωση της ορθής καταχώρησης των μεγαλύτερων κατά ποσότητα και αξία στοιχείων αγοράς και πώλησης.

β. Διενεργείται έλεγχος των αθροίσεων του βιβλίου αποθήκης, καθώς και της μεταφοράς των αθροισμάτων από σελίδα σε σελίδα τόσο της ποσότητας όσο και της αξίας τους.

γ. Διενεργείται έλεγχος για την ορθή καταχώρηση των επιστροφών των αγορών και των πωλήσεων

δ. Διενεργείται διερεύνηση της κίνησης του βιβλίου αποθήκης για τη διαπίστωση πιστωτικών υπολοίπων.

Εφόσον η διακίνηση των εμπορευμάτων διενεργείται ομαλά πρέπει η αποθήκη να εμφανίζει πάντοτε χρεωστικό υπόλοιπο ή να είναι εξισωμένη. Ορισμένες φορές όμως είναι δυνατό να εμφανίζει και μικρό πιστωτικό υπόλοιπο οφειλόμενο στις διαφορές ζύγισης, στη

διαφοροποίηση της υγρασίας κ.λπ.  
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Έστω ότι γίνεται έλεγχος του λογαριασμού είδους Β, του οποίου η κίνηση έχει ως εξής:

| ΕΙΔΟΣ Β  |           |           |         |         |            |           |         |
|----------|-----------|-----------|---------|---------|------------|-----------|---------|
| Εισαγωγή |           |           |         | Εξαγωγή |            |           |         |
| Ημ/νία   | Αιτιολογ. | Ποσότ.    | Αξία    | Ημ/νία  | Αιτιολογία | Ποσότ.    | Αξία    |
| 1/1      | Απογραφή  | τεμ. 100  | 2.000   | 5/1     | Εξαγωγή    | τεμ. 50   | 1.500   |
| 10/1     | Εισαγωγή  | τεμ.2.000 | 40.000  | 12/1    | »          | τεμ.1.000 |         |
|          |           |           |         |         |            |           | 30.000  |
| 3/3      | »         | τεμ. 500  | 10.000  | 5/3     | »          | τεμ. 800  |         |
|          |           |           |         |         |            |           | 24.000  |
| 10/6     | »         | τεμ. 800  | 16.000  | 10/6    | »          | τεμ. 500  | 15.000  |
| 5/10     | »         | τεμ. 700  | 14.000  | 20/9    | »          | τεμ. 600  | 18.000  |
| 12/12    | »         | τεμ.2.500 | 50.000  | 15/11   | »          | τεμ. 800  |         |
|          |           |           |         |         |            |           | 24.000  |
| Μικτό    | κέρδος    |           | 57.500  | 16/12   | »          | τεμ.2.000 |         |
|          |           |           |         |         |            |           | 60.000  |
|          | Σύνολο    | τεμ.6.600 | 189.500 | 31/12   | »          | τεμ. 850  | 17.000  |
|          |           |           |         | Απογρ.  | λήξης      | -         | -       |
|          |           |           |         |         | Σύνολο     | τεμ.6.600 | 189.500 |

Στο παραπάνω παράδειγμα υπάρχει ομαλή διακίνηση των εμπορευμάτων.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Έστω ότι γίνεται έλεγχος του ειδικού λογαριασμού είδους Γ, του οποίου η κίνηση έχει ως εξής:

### ΕΙΔΟΣ Γ

| Εισαγωγή |           |           |        | Εξαγωγή |            |           |        |
|----------|-----------|-----------|--------|---------|------------|-----------|--------|
| Ημ/νία   | Αιτιολογ. | Ποσότ.    | Αξία   | Ημ/νία  | Αιτιολογία | Ποσότ.    | Αξία   |
| 1/1      | Απογραφή  | τεμ. 200  | 1.000  | 5/1     | Εξαγωγή    | τεμ. 100  | 700    |
| 20/1     | Εισαγωγή  | τεμ.2.000 | 10.000 | 16/1    | »          | τεμ. 200  | 1.400  |
| 10/3     | »         | τεμ.3.000 | 15.000 | 15/3    | »          | τεμ.2.500 | 17.500 |
| 5/6      | »         | τεμ.4.000 | 20.000 | 20/6    | »          | τεμ.2.000 | 14.000 |
| 6/11     | »         | τεμ.2.000 | 10.000 | 20/10   | »          | τεμ.4.000 | 28.000 |
| 10/12    | »         | τεμ. 500  | 2.500  | 5/11    | »          | τεμ. 800  | 5.600  |

Απ'τη διερεύνηση της κίνησης του παραπάνω παραδείγματος διαπιστώνεται η ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου την 16/1 από τεμ. 100 καθώς και άλλου πιστωτικού υπολοίπου την 5/11 από τεμ. 400. Τα πιστωτικά υπόλοιπα που προκύπτουν πρέπει να επαληθεύονται με προσοχή.

Πρέπει να γίνεται διερεύνηση των παραστατικών εγγράφων, κατά την ημέρα πρόκυψης του πιστωτικού υπολοίπου, για να διαπιστωθεί αν αυτό είναι πραγματικό ή οφείλεται στον ετεροχρονισμό των στοιχείων και των εγγραφών στα βιβλία.

Η ύπαρξη αδικαιολόγητων πιστωτικών υπολοίπων σε εμπορική επιχείρηση συνιστά ανακρίβεια αγορών και κατά συνέπεια ουσιαστική ανωμαλία του βιβλίου αποθήκης.

ε. Ερευνάται, αν η χρέωση της αποθήκης γίνεται κατά την ημέρα της παραλαβής των εμπορευμάτων στις αποθήκες ή σε διάφορο χρόνο, οπότε το βιβλίο αποθήκης δεν απεικονίζει την πραγματική κατάσταση των διακινούμενων αγαθών.

στ. Ερευνάται, αν η πίστωση της αποθήκης γίνεται κατά την ημέρα της εξαγωγής του εμπορεύματος ή κατά την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου, που μπορεί να είναι μεταγενέστερη της εξαγωγής του, οπότε και πάλι το τηρούμενο βιβλίο αποθήκης δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση, γ'αυτο πρέπει να βρίσκεται η πραγματική ημερομηνία της εξαγωγής τους.

### 3. Βιομηχανικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Όταν πρόκειται για βιομηχανική επιχείρηση ασχολούμενη αποκλειστικά με τη χονδρική πώληση των παραγόμενων προϊόντων, είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγής, με σύγκριση του βάρους των πρώτων υλών που έχουν βιομηχανοποιηθεί, προς το βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν, εφόσον είναι δυνατός ο προσδιορισμός του βάρους των προϊόντων. Έτσι, απ' την σύγκριση των δεδομένων αυτών προκύπτει η βιομηχανική φύρα.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι γίνεται σε βιομηχανική επιχείρηση έλεγχος παραγωγής του προϊόντος Α για ολόκληρη την χρήση.

- Προσδιορισμός της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε.

Ο προσδιορισμός της π.υ., που έχει βιομηχανοποιηθεί, γίνεται, αν στο αρχικό απόδεμα της απογραφής έναρξης προστεθούν οι αγορές χρήσης, που προκύπτουν μετά την αφαίρεση των επιστροφών και απ' αυτό το άθροισμα, αφαιρείται το τελικό απόδεμα της απογραφής λήξης:

Απογραφή έναρξης:

|                     |                 |                  |
|---------------------|-----------------|------------------|
| Πρώτες ύλες         | 1800 Kgr.       |                  |
| Ημι/νες πρώτες ύλες | <u>600 Kgr.</u> | 2400 Kgr.        |
| Αγορές χρήσης       | 2000 Kgr.       |                  |
| -Επιστροφές αγορών  | <u>800 Kgr.</u> | <u>8200 Kgr.</u> |
| Σύνολο              |                 | 10200 Kgr.       |

-Απογραφή λήξης

|                                    |                 |                 |
|------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Πρώτες ύλες                        | 400 Kgr.        |                 |
| Ημι/νες πρώτες ύλες                | <u>200 Kgr.</u> | <u>600 Kgr.</u> |
| Πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν |                 | 10000 Kgr.      |

- Προσδιορισμός του βάρους των προϊόντων που παράχθηκαν.

Η ποσότητα των προϊόντων που παράχθηκαν, προσδιορίζεται, αν σ' αυτά που πωλήθηκαν, μετά την αφαίρεση των επιστροφών, προστεθεί και το απόδεμα των προϊόντων της απογραφής λήξης και απ' το άθροισμα αυτό αφαιρείται το απόδεμα των προϊόντων της απογραφής έναρξης ως εξής:

|                      |                 |                 |
|----------------------|-----------------|-----------------|
| Πωλήσεις             | τεμ. 8.500      |                 |
| -Επιστροφές πωλήσεων | <u>τεμ. 600</u> | τεμ. 7.900      |
| +Απογραφή λήξης      |                 | <u>τεμ. 800</u> |
| Σύνολο               |                 | τεμ. 8.700      |

-Απογραφή έναρξης τεμ. 1.200  
 Παράχθηκαν έτοιμα προϊόντα τεμ. 7.500

Έστω ότι απ'τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το βάρος κάθε τεμαχίου του προϊόντος Α ανέρχεται σε 1,2 Kgr. Επομένως, το βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν ανέρχεται σε 9.000 Kgr. (τεμ. 7.500X1,2 Kgr.)

-Προσδιορισμός μηχανικής φύρας.

Οι πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν, όπως προκύπτει απ'τα παραπάνω ανέρχονται σε 10.000 Kgr.

-Βάρος παραχθέντων προϊόντων 9.000 Kgr.

Φύρα βιομηχανοποίησης 1.000 Kgr.

Ποσοστό φύρας 10%.

#### 4. Βιομηχανικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Όταν πρόκειται για βιομηχανική επιχείρηση που τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων, τότε μπορεί να πραγματοποιηθεί με ακρίβεια ο προσδιορισμός της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε, των ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν, καθώς και της βιομηχανικής φύρας που προέκυψε.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

-Προσδιορισμός πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε.

Έστω ότι απ'το βιβλίο αποθήκης προκύπτει η ακόλουθη κίνηση πρώτης ύλης Ψ, απ'την οποία παράγεται το προϊόν Χ.

#### ΠΡΩΤΗ ΥΛΗ Ψ

| Εισαγωγή |           |            |         | Εξαγωγή |             |           |          |
|----------|-----------|------------|---------|---------|-------------|-----------|----------|
| Ημ/νία   | Αιτιολογ. | Ποσότη.    | Αξία    | Ημ/νία  | Αιτιολογία  | Ποσότη.   | Αξία     |
| 1/1      | Απογραφή  | 300Kgr.    | 1.800δρ | 5/1     | Εξαγωγή     | 200Kgr    |          |
| 20/1     | Εισαγωγή  | 1.500Kgr.  | 9.000   | 6/3     | »           | 2.500Kgr  |          |
| 5/3      | »         | 2.000Kgr.  | 12.000  | 10/7    | »           | 4.000Kgr  |          |
| 5/7      | »         | 4.000Kgr.  | 24.000  | 12/12   | »           | 3.000Kgr  |          |
| 10/10    | »         | 3.000Kgr.  | 3.000   | Κόστος  | που βιομ/κε |           | 58.200δρ |
| 10/12    | »         | 2.000Kgr.  | 12.000  | Απογραφ | λήξης       | 3.100 kgr | 18.600δρ |
|          | Σύνολο    | 12.800Kgr. | 76.800  |         | Σύνολο      | 12.800Kgr | 76.800δρ |

Απ'τα παραπάνω προκύπτει ότι η πρώτη ύλη που βιομηχανοποιήθηκε ανέρχεται σε 9.700 Kgr. με μέση τιμή κτήσης  $(76.800/12.800)=6$  δρχ.

-Προσδιορισμός προϊόντων που παράχθηκαν.

Έστω ότι από βιβλίο αποθήκης προκύπτει η ακόλουθη κίνηση του προϊόντος Χ.

### ΠΡΟΙΟΝ Χ

| Εισαγωγή |           |            |         | Εξαγωγή |            |            |          |
|----------|-----------|------------|---------|---------|------------|------------|----------|
| Ημ/νία   | Αιτιολογ. | Ποσότη.    | Αξία    | Ημ/νία  | Αιτιολογία | Ποσότη.    | Αξία     |
| 1/1      | Απογραφή  | 400 Kgr.   | 3200δρ  | 6/1     | Εξαγωγή    | 300 Kgr    | 3.000δρ  |
| 28/1     | Εισαγωγή  | 1.800 Kgr. |         | 30/1    | »          | 1.500 Kgr. | 15.000δρ |
| 20/3     | »         | 2.000 Kgr. |         | 29/3    | »          | 1.400 Kgr. | 14.000δρ |
| 10/8     | »         | 2.000 Kgr. |         | 22/7    | »          | 500 Kgr    | 5.000δρ  |
| 15/12    | »         | 2.600 Kgr. |         | 13/9    | »          | 400 Kgr    | 4.000δρ  |
| Κόστος   | Π.Υ.που   | βιομ/θηκε  | 58200δρ | 17/10   | »          | 2.000Kgr.  | 20.000δρ |
| Δαπάνες  | παραγωγής |            | 9000δρ  | 25/12   | »          | 1.500 Kgr. | 15.000δρ |
| Μικτό    | κέρδος    |            | 17200δρ | 27/12   | »          | 1.000 Kgr. | 10.000δρ |
|          | Σύνολο    | 8.800 Kgr. | 87600δρ | Απογρ.  | λήξης      | 200 Kgr    | 1.600δρ  |
|          |           |            |         |         | Σύνολο     | 8.800 Kgr  | 87.500δρ |

Έτσι από τα παραπάνω προκύπτουν

α. Ότι το βάρος των προϊόντων που παράχθηκε, ανέρχεται σε 8.400 Kgr. και ότι το κόστος παραγωγής κάθε Kgr. ανέρχεται σε 8 δρχ. (67.200/8400).

β. Ότι η μέση τιμή πώλησης ανέρχεται σε 10 δρχ. (86.000/8.600).

γ. Ότι το κόστος αυτών που πωλήθηκαν ανέρχεται σε 68.800 δρχ.

δ. Ότι οι πωλήσεις ανέρχονται σε 86.000 δρχ.

ε. Ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί κόστους ανέρχεται σε 25,59%

στ. Ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων ανέρχεται σε 20%

- Προσδιορισμός βιομηχανικής φύρας.

Οι πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν, όπως προκύπτει από τα πιο πάνω, ανέρχονται σε

Το βάρος των ετ. πρ. που παράχθηκαν 8.400 Kgr.

Φύρα βιομηχανοποίησης 1.300 Kgr.

Ποσοστό φύρας 13,4 %

Για τον τρόπο ελέγχου της ακρίβειας της διακίνησης των πρώτων υλών παρέλκει οποιαδήποτε ανάλυση, καθόσον είναι παρεμφερής με τον έλεγχο της διακίνησης των εμπορεύσιμων αγαθών σε εμπορική επιχείρηση.

Ο έλεγχος των έτοιμων προϊόντων γίνεται με βάση τα δελτία εισαγωγής και των στοιχείων πώλησης, με την προϋπόθεση της τήρησής τους.



## Κεφ.8: Έλεγχος αποστελλόμενων αγαθών.

Σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση αποστέλλει τα πωλούμενα αγαθά στους πελάτες της με δελτία αποστολής, γιατί είναι εξαιρετικά δύσκολη η άμεση έκδοση του τιμολογίου, είτε λόγω του ότι είναι άγνωστη η τιμή πώλησης, είτε για άλλους λόγους, οπότε η έκδοση του τιμολογίου γίνεται το αργότερο σε ένα μήνα απ'την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου του πωλητή. Έτσι ο έλεγχος πρέπει να επαληθεύει, αν για τα αγαθά που στάλθηκαν με δελτία αποστολής, χωρίς όμως να εκδίδει σε ορισμένες περιπτώσεις το οικείο τιμολόγιο πώλησης. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν εκδοθεί το τιμολόγιο μέσα στη διανυόμενη χρήση, τότε έπρεπε η επιχείρηση να έχει καταχωρήσει στην απογραφή λήξης τα αγαθά αυτά. Η παράλειψη αυτή συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Επίσης, με δελτίο αποστολής η επιχείρηση αποστέλλει αγαθά στους αντιπροσώπους ή τρίτους, για πώληση ή επεξεργασία, κατεργασία κ.λπ. για λογαριασμό της. Οι αντιπρόσωποι ή οι τρίτοι μετά την πώληση ή επεξεργασία αυτών, εκδίδουν, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., εκκαθάριση. Έτσι ο έλεγχος πρέπει να επαληθεύει τις ποσότητες που στάλθηκαν για πώληση ή επεξεργασία στους αντιπροσώπους ή τρίτους με τις εκκαθαρίσεις, που εκδόθηκαν απ'αυτούς, για να διαπιστώσει, αν όλες οι ποσότητες πωλήθηκαν ή επεξεργάστηκαν από αντιπροσώπους ή τρίτους ή αν κατά τη λήξη της χρήσης υπάρχουν και αδιάθετα εμπορεύματα ή ανεπεξέργαστες πρώτες ύλες. Πέρα από τις ποσοτικές επαληθεύσεις γίνεται και έλεγχος του ύψους της προμήθειας καθώς και των δαπανών που έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης απ'τους αντιπροσώπους της. Ο έλεγχος των δαπανών γίνεται με βάση τα δικαιολογητικά που επισυνάπτονται. Επίσης, αν υπάρχουν στους αντιπροσώπους αδιάθετα εμπορεύματα ή ανεπεξέργαστες πρώτες ύλες, τότε έπρεπε αυτά να έχουν απογραφεί απ'την επιχείρηση στην απογραφή λήξης.

Αν απ'το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθούν περιπτώσεις, όπου κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, περιέμειναν στους αντιπροσώπους αδιάθετα προϊόντα ή ανεπεξέργαστες πρώτες ύλες, χωρίς να καταχωρηθούν στην απογραφή λήξης της επιχείρησης, συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των βιβλίων της ως ανακριβών.

## Κεφ.9: Τρόποι ελέγχου της παραγωγής.

Η απόκρυψη της παραγωγής συντελείται με διάφορες μεθόδους, οι οποίες εξαρτώνται απ' τις ειδικές συνθήκες παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης. Οι κυριότεροι εφαρμοζόμενοι στην πράξη τρόποι ελέγχου απόκρυψης της παραγωγής, δηλαδή των παραγόμενων προϊόντων, είναι οι ακόλουθοι:

### 1. Έλεγχος της σύνδεσης παραγωγής προϊόντων, που αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές.

Πολλές φορές η σύνδεση παραγωγής σε πρώτες ύλες κ.λπ., που αναγράφεται από την επιχείρηση στις τεχνικές προδιαγραφές είναι διαφορετική απ' την πραγματική. Είναι δυνατό στις τεχνικές προδιαγραφές να αναγράφεται από την επιχείρηση ότι χρησιμοποιείται για την παραγωγή προϊόντος πρώτη ύλη η Α, ή οποία είναι ακριβότερη απ' την πράγματι χρησιμοποιούμενη Β. Με την αναγραφή διαφορετικής πρώτης ύλης απ' την πράγματι χρησιμοποιούμενη δημιουργείται σημαντικό απόδεμα απ' αυτήν, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί στην παραγωγή άλλων προϊόντων, που δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης. Έτσι, στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται ανάλυση της πρώτης ύλης του προϊόντος, που παράχθηκε.

### 2. Έλεγχος του βάρους προϊόντων, που αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές.

Ενίοτε η επιχείρηση αναγράφει στις τεχνικές προδιαγραφές τα παραγόμενα προϊόντα με βάρος μεγαλύτερο απ' το πραγματικό. Η αναγραφή αυτή αποβλέπει στην κάλυψη υπερβολικού ποσοστού φύρας, το οποίο θα εμφανιζόταν στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, αν γινόταν η αναγραφή του πραγματικού βάρους των προϊόντων, που παράχθηκαν, λόγω απόκρυψης της παραγωγής.

Για να διαπιστωθεί στην περίπτωση αυτή η απόκρυψη της παραγωγής πρέπει να γίνεται έλεγχος των τεχνικών προδιαγραφών, με βάση το προσαρτώμενο δείγμα στο βιβλίο παραγωγής ή με το υπάρχον απόδεμα προϊόντων κατά την ημέρα του ελέγχου. Έτσι, ανάλογα με το προσαρτώμενο προϊόν και τις τεχνικές ιδιότητές του, γίνεται η ζύγιση, μέτρηση σε μήκος κ.λπ. αυτού. Στη συνέχεια οι ποσοτικές διαπιστώσεις του ελέγχου συγκρίνονται με τις ποσότητες που αναγράφονται στις τεχνικές προδιαγραφές.

### 3. Έλεγχος του ποσοστού φύρας, που αναγράφεται στις τεχνικές προδιαγραφές.

Είναι δυνατό η επιχείρηση στις τεχνικές προδιαγραφές του βιβλίου παραγωγής να αναγράφει το πραγματικό βάρος των παραγόμενων προϊόντων, ενώ το εμφανιζόμενο ποσοστό φύρας να είναι μεγαλύτερο του πραγματικού. Έτσι, στην περίπτωση αυτή εμφανίζεται μεγαλύτερο ποσοστό φύρας απ'το πραγματοποιούμενο. Η διαφορά αυτή του ποσοστού φύρας οφείλεται στην απόκρυψη μονάδων παραγωγής προϊόντων, που δεν καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία.

Το ποσοστό φύρας, που προέκυψε, πρέπει να ερευνείται με ιδιαίτερη προσοχή απ'τον έλεγχο και να γίνεται σύγκριση αυτού προς το ποσοστό φύρας προηγούμενων οικονομικών ετών, καθώς και με το πραγματοποιούμενο σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις που εργάζονται με τις ίδιες συνθήκες εργασίας. Απ'τη σύγκριση αυτή, εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα γιατί απ'το ύψος του εξαρτάται η παραγόμενη ποσότητα σε κύρια προϊόντα και υποπροϊόντα και επομένως και το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Κατά τον έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί ότι το συνολικό ποσοστό φύρας είναι ικανοποιητικό. Ο έλεγχος όμως δεν πρέπει να αρνείται σ'αυτό, αλλά πρέπει να προχωρεί στην εξέταση του ποσοστού φύρας, κάθε παραγόμενου προϊόντος, γιατί είναι δυνατό το αυξημένο ποσοστό φύρας ενός προϊόντος, να καλύπτεται με τη μικρότερη φύρα άλλου προϊόντος και έτσι με το συνηφισμό να πραγματοποιείται ικανοποιητικό συνολικό ποσοστό φύρας.

Για να μορφώσει γνώμη ο έλεγχος για το πραγματοποιούμενο ποσοστό φύρας απαιτείται η αυτοπρόσωπη παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο του ελέγχου θα παράγονται τα ίδια προϊόντα με την ελεγχόμενη χρήση.

Αν κατά το χρόνο της διενέργειας του ελέγχου παράγονται διάφορα προϊόντα απ'αυτά, που παράχθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο, τότε τα στοιχεία που θα διαπιστωθούν θα είναι χρήσιμα για τον τακτικό έλεγχο της τρέχουσας χρήσης και όχι της κρινόμενης.

### 4. Έλεγχος για την ανεύρεση στο βιβλίο αποθήκης πιστωτικών υπολοίπων.

Για να γίνει ο έλεγχος στο βιβλίο αποθήκης προς ανεύρεση

πιστωτικών υπολοίπων πρέπει οι τηρούμενες σ'αυτό σχετικές μερίδες να είναι πλήρως ενημερωμένες. Έτσι, γίνεται σ'αυτό διερεύνηση της ποσοτικής κίνησής του, για τη διαπίστωση πιστωτικών υπολοίπων. Ο έλεγχος πρέπει να διερευνά τα παραστατικά έγγραφα κατά την ημέρα πρόκυψης του πιστωτικού υπολοίπου, για να διαπιστωθεί, αν αυτο είναι πραγματικό ή οφείλεται στον ετεροχρονισμό των στοιχείων των εγγραφών στα βιβλία.

Η ύπαρξη αδικαιολόγητων πιστωτικών υπολοίπων, με την προϋπόθεση ότι αυτά είναι πραγματικά, συνιστά ουσιαστική ανωμαλία του βιβλίου αποθήκης, ή οποία μπορεί να αποδοθεί στην ανακρίβεια της παραγωγής που εμφανίζεται σ'αυτό, γ'αυτό πρέπει ο έλεγχος να καταβάλλει κάθε προσπάθεια, ώστε τα εξαγόμενα συμπεράσματά του να είναι ασφαλή και αδιάβλητα.

#### 5. Έλεγχος της ποσότητας των υλικών συσκευασίας, που αναλώθηκαν.

Ορισμένες φορές οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν για τα παραγόμενα προϊόντα τους υλικά συσκευασίας, με βάση δε την ποσότητα αυτών που αναλώθηκε, είναι δυνατή η επαλήθευση της παραγωγής προϊόντων, που εμφανίζεται στα βιβλία τους.

Εφόσον απ'την επαλήθευση προκύπτουν διαφορές, θα πρέπει να ερευνώνται με προσοχή.

#### 6. Έλεγχος της ποσότητας της πρώτης ύλης που αναλώθηκε.

Η ποσότητα της πρώτης ύλης που αναλώθηκε μπορεί να επαληθευθεί με βάση την εμφανιζόμενη στα βιβλία ποσότητα των προϊόντων που παράχθηκαν, εφόσον βέβαια προσδιοριστεί απ'τον έλεγχο το βάρος κάθε μονάδος προϊόντος στην ίδια μονάδα μέτρησης, που εμφανίζεται και η πρώτη ύλη.

Για τον σκοπό αυτό, με την επιτόπια παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ή με το προσαρτώμενο δείγμα στις τεχνικές προδιαγραφές ή με το υπάρχον απόδεμα προϊόντων, κατά την ημέρα του ελέγχου, προσδιορίζεται από τον έλεγχο το βάρος κάθε μονάδας προϊόντος, με βάση δε αυτό και τις ποσότητες των προϊόντων, που παράχθηκαν, βρίσκεται το βάρος τους, που συγκρίνεται με αυτό της εμφανιζόμενης στα βιβλία πρώτης ύλης, που βιομηχανοποιήθηκε.

Μεγάλη σημασία έχει για τον έλεγχο και η απόδοση της πρώτης ύλης, που βιομηχανοποιήθηκε, η οποία εξαρτάται απ'τους εξής παράγοντες:

α. Απ'την ποιότητα της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε.

β. Από την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι μηχανικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης και από την συντήρησή τους.

γ. Από το βαθμό ειδίκευσης ή μη χρησιμοποιούμενου προσωπικού της.

δ. Από το βαθμό συμμετοχής των βοηθητικών υλών στο έτοιμο προϊόν.

#### 7. Έλεγχος της ποσότητας των προϊόντων που παράχθηκαν.

Η ποσότητα των προϊόντων που παράχθηκαν, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία παραγωγής, μπορεί να επαληθευθεί με βάση την ποσότητα της πρώτης ύλης που αναλώθηκε. Αυτός ο τρόπος ελέγχου της παραγωγής είναι ο αντίστροφος του προηγούμενου.

#### 8. Άλλοι τρόποι ελέγχου της παραγωγής.

Εκτός των παραπάνω τρόπων ελέγχου της παραγωγής, υπάρχουν και άλλοι τρόποι ελέγχου αυτής, τα δε αποτελέσματα αυτών πρέπει να συνεκτιμώνται με τις υπόλοιπες διαπιστώσεις για την παραγωγή. Έτσι, μπορεί να γίνει έλεγχος της παραγωγής και με τους εξής τρόπους:

α. Με βάση την παραγωγική ικανότητα του μηχανικού εξοπλισμού.

β. Με βάση το χρόνο εργασίας του μηχανικού εξοπλισμού.

γ. Με βάση το προσωπικό που ασχολήθηκε.

δ. Με βάση την κινητήρια δύναμη που αναλώθηκε κ.λπ.

Οι παραπάνω τρόποι ελέγχου της παραγωγής, χρησιμοποιούνται στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία παραγωγής, αποθήκης και κοστολογίου.

Στις βιοτεχνικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλία αποθήκης και ασχολούνται αποκλειστικά με τη χονδρική πώληση των παραγόμενων προϊόντων, είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγής, με σύγκριση του βάρους των πρώτων υλών, που έχουν βιομηχανοποιηθεί, με το βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν, εφόσον είναι δυνατός ο προσδιορισμός του βάρους των προϊόντων. Έτσι, από τη σύγκριση των δεδομένων αυτών προκύπτει η βιομηχανική φύρα.

Για να γίνει ο έλεγχος αυτός, πρέπει να είναι δυνατή η μετατροπή της ποσότητας των προϊόντων, που παράχθηκαν, στην ίδια μονάδα μέτρησης, στην οποία εμφανίζεται και η πρώτη ύλη.

Το βάρος κάθε μονάδας προϊόντος βρίσκεται από τον έλεγχο με την αυτοπρόσωπη παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, εφόσον κατά την ημέρα του ελέγχου παράγονται τα ίδια προϊόντα που είχαν παραχθεί και κατά την ελεγχόμενη χρήση, καθώς και με τη ζύγιση προϊόντων που υπήρχαν στην επιχείρηση ως απόδεμα. Κατά την

παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ο έλεγχος μπορεί να επαληθεύσει και το ποσοστό φύρας. Το ποσοστό φύρας που πραγματοποιείται συγκρίνεται με το αντίστοιχο ποσοστό των προηγούμενων χρήσεων, καθώς και με το εμφανιζόμενο σε άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, που εργάζονται με τις ίδιες συνθήκες εργασίας.

Έτσι, ο έλεγχος της παραγωγής στις επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης, γίνεται με εξολογιστική κατάσταση.

Όσον αφορά στον έλεγχο της παραγωγής και στον προσδιορισμό της βιομηχανικής φύρας, τόσο στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, έχει γίνει λεπτομερής ανάπτυξη σε προηγούμενα κεφάλαια της παρούσης εργασίας (1).

Πρέπει επίσης να τονισθεί ότι ο έλεγχος πρέπει να χρησιμοποιεί τους παραπάνω τρόπους ελέγχου της παραγωγής με μεγάλη προσοχή και κατόπιν επισταμένης μελέτης των τεχνικών συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης, ώστε να οδηγηθεί σε ασφαλή και δετικά συμπεράσματα, εφόσον δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων γίνεται χρήση των τρόπων αυτών κατά τρόπο άτοπο και επισφαλής. Γι'αυτό το λόγο πολλές φορές προσδιορίζεται παραγωγή κατά πολύ μεγαλύτερη από εκείνη που θα πραγματοποιούνταν, αν η επιχείρηση εργαζόταν με το μεγαλύτερο βαθμό απασχόλησής της.

---

Βλέπε:

Κεφ.2:έλεγχος της πρώτης ημέρας στην παράγραφο "Έλεγχος των αποδεμάτων".

Κεφ.7:Έλεγχος ποσοτικής διακίνησης αγαθών χρήσης.

## Κεφ.10: Έλεγχος φύρας.

Ως βιομηχανική φύρα εννοούμε την απώλεια, την οποία υφίσταται κατά την επεξεργασία, κατεργασία κ.λπ., η πρώτη ύλη στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Η πρώτη ύλη-κατά την επεξεργασία, διασκευή ή εξευγενισμό-χάνει βάρος και έτσι το παραγόμενο προϊόν απ'αυτήν έχει μικρότερο βάρος απ'αυτό της πρώτης ύλης, που χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή του.

Η φύρα βιομηχανοποίησης εξαρτάται απ'το είδος και την ποιότητα της πρώτης ύλης, την κατάσταση των μηχανικών εγκαταστάσεων, το βαθμό εξειδίκευσης του προσωπικού και άλλους παράγοντες που επιδρούν στην παραγωγική διαδικασία. Έχει δε μεγάλη σημασία, γιατί αν η εμφανιζόμενη φύρα στα βιβλία είναι μεγαλύτερη απ'την πραγματοποιούμενη, τότε συμπαιρένονται αποκρύψεις παραγωγής, που παρέχουν δυνατότητες πωλήσεων χωρίς τιμολόγιο.

Η φύρα της βιομηχανοποίησης δεν έχει καμία σχέση με τη φυσική απομείωση, οπου επίσης λέγεται φύρα, και παρουσιάζεται σε προϊόντα με φυσική κατάσταση, οφειλόμενη σε εξωτερικούς παράγοντες (σε ξηρασία, το μαλλί χάνει βάρος, το οινόπνευμα και άλλα χημικά είδη, εξατμίζονται και χάνουν βάρος κ.λπ.).

Και οι δύο αυτές απομειώσεις της πρώτης ύλης μπορεί να συνυπάρχουν κατά την παραγωγική διαδικασία, οπότε δεν είναι δυνατό να διασταλούν και για το λόγο αυτό, λαμβάνονται ως φύρα βιομηχανοποίησης. Προσπάθεια όπως, μετά τη λήξη της υπό έλεγχο χρήσης και για ορισμένες ενδιάμεσες χρονικές περιόδους αυτής, προσδιοριστεί φύρα σε μερικά είδη, με βάση τις δοδείσεις προς βιομηχανοποίηση πρώτες ύλες και τα παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, σε συνδιασμό μάλιστα με τις προδιαγραφές του κοστολογίου, θα αποδώσει σφαιερά αποτελέσματα. Και τούτο, γιατί, τεχνικά, η επεξεργασία της πρώτης ύλης συνεχίζεται και η παραγωγή των προϊόντων δεν περατώνεται μέσα στην ίδια μέρα που βγήκε προς βιομηχανοποίηση η πρώτη ύλη, επειδή περνά πολλά στάδια. Λογιστικά δε, δεν προκύπτουν απ'τα βιβλία τα υπάρχοντα ημικατεργασμένα αποδέματα πρώτης ύλης και προϊόντων, στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Είναι δηλαδή αδύνατος εκ των υστέρων ο προσδιορισμός φύρας ενδιάμεσα της χρήσης. Εν τούτοις και με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή συντελείται μέσα στην ίδια μέρα με την πρώτη ύλη που δόθηκε προς

βιομηχανοποίηση, είναι δυνατός ο προσδιορισμός φύρας σε ενδιάμεσο χρόνο, οποιασδήποτε χρήσης που έληξε.

Η φύρα διακρίνεται σε συνολική και κατά προϊόν, η οποία και κυρίως ενδιαφέρει για τον έλεγχο της ποσοτικής απόδοσης της πρώτης ύλης.

Παράδειγμα υπολογισμού συνολικής φύρας.

| Βιομηχανοποιηθείσες πρώτες ύλες |            | Παραχθέντα προϊόντα<br>(Υφάσματα εκρού) |            |
|---------------------------------|------------|---|------------|
| Νήμα μάλλινο α                  | Kgr. 1.000 | Παλιτά μάλλινα                          | Kgr. 1.350 |
| Νήμα μάλλινο β                  | Kgr. 2.000 | Φορέματα μάλλινα                        | Kgr. 1.350 |
| Βαμβακερό α                     | Kgr. 300   | Διαφ. βαμβ/ταξα                         | Kgr. 300   |
| Μετάξι β                        | Kgr. 100   | Σύνολο                                  | Kgr. 3.000 |
| Σύνολο                          | Kgr. 3.400 |   |            |

Και συνολική φύρα =  $3.400 - 3.000 = 400$  Kgr. ή ποσοστό 11,76 %

Το βάρος της πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκε, λαμβάνεται απ'το βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών. Το δε βάρος κατά προϊόν λαμβάνεται, όπως όπως προαναφέρεται απ'το βιβλίο αποθήκης προϊόντων. Τα βάρη των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν και των προϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφονται και στο εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής, στο οποίο προσαρτάται και δείγμα προϊόντος, εφόσον είναι δυνατό. Αναγράφονται επίσης, σε κάθε μερίδα προϊόντος, και τα οικονομικά μεγέθη της παραγωγής τα οποία αναπτύσσονται στο εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής.

#### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΡΙΔΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΥΦΑΝΤΗΡΙΟΥ

ΠΑΛΤΑ ΜΑΛΛΙΝΑ (ύφασμα)

Εκρού παραχθέντα 2.700 μ.

α) Σύνδεση πρώτων υλών κατά μέτρο υφάσματος:

|                |                             |         |
|----------------|-----------------------------|---------|
| Μάλλινο νήμα α | 185 gr. υφαδιές             | 13      |
| Μάλλινο νήμα β | <u>400 gr.</u> σπιδόνι νήμα | 6       |
| Σύνολο         | 585 gr. βάρος μέτρου        | 500 gr. |

β) Χρησιμοποιηθείσες πρώτες ύλες.

|                |                      |                   |
|----------------|----------------------|-------------------|
| Μάλλινο νήμα α | 2.700 μ. X 185 gr. = | 500 Kgr.          |
| Μάλλινο νήμα β | 2.700 μ. X 400 gr. = | <u>1.080 Kgr.</u> |
| Σύνολο         |                      | 1.580 Kgr.        |

Βάρος παραγωγής: 1.350 Kgr.



ΦΟΡΕΜΑΤΑ ΜΑΛΛΙΝΑ (ύφασμα)

Εκρού παραχθέντα 2.700 μ.

α) Σύνδεση πρώτων υλών κατά μέτρο υφάσματος:

|                |                             |         |
|----------------|-----------------------------|---------|
| Μάλλινο νήμα α | 185 gr. υφαδιές             | 13      |
| Μάλλινο νήμα β | <u>340 gr.</u> στημόνι νήμα | α       |
| Σύνολο         | 525 gr. βάρος μέτρου        | 500 gr. |

β) Χρησιμοποιηθείσες πρώτες ύλες:

|                |                     |                 |
|----------------|---------------------|-----------------|
| Μάλλινο νήμα α | 2.700 μ. X 185 gr.= | 500 Kgr.        |
| Μάλλινο νήμα β | 2.700 μ. X 340 gr.= | <u>920 Kgr.</u> |
| Σύνολο         |                     | 1.420 Kgr.      |

Βάρος παραγωγής: 1.350 Kgr.

ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΜΒΑΚΟΜΕΤΑΞΑ (ύφασμα)

Παραχθέντα 3.060 μ.

α) Σύνδεση πρώτων υλών κατά μέτρο υφάσματος:

|               |                       |         |
|---------------|-----------------------|---------|
| Νήμα βαμβ. α  | 100 gr. υφαδιές       | 20      |
| Νήμα μεταξ. β | <u>33 gr.</u> στημόνι | βαμβ.   |
| Σύνολο        | 133 gr. βάρος μέτρου  | 100 gr. |

β) Χρησιμοποιηθείσες πρώτες ύλες:

|               |                      |                 |
|---------------|----------------------|-----------------|
| Νήμα βαμβ. α  | 3.000 μ. X 100 gr.=  | 300 Kgr.        |
| Νήμα μεταξ. β | 3.000 μ. X 33,3 gr.= | <u>100 Kgr.</u> |
| Σύνολο        |                      | 400 Kgr.        |

Υπολογισμός φύρας κατα προϊόν.

Με βάση τα στοιχεία των παραπάνω μερίδων, ο έλεγχος απόδοσης των χρησιμοποιηθέντων πρώτων υλών και της φύρας κατά προϊόν θα γίνει ως εξής:

| Πρώτες Ύλες           | Παλλά   | Φορέματα | Διάφ. Βαμβ/ξα | Σύνολο  |
|-----------------------|---------|----------|---------------|---------|
| Νήμα μαλλινο<br>αΧgr. | 500     | 500      | -             | 1000    |
| Νήμα μάλλινο<br>βΧgr. | 1080    | 920      | -             | 2000    |
| Βαμβακερά αΧgr.       | -       | -        | 300           | 300     |
| Μεταξωτά βΧgr.        | -       | -        | 100           | 100     |
| Σύνολο                | 1580    | 1420     | 400           | 3400    |
| Προϊόντα Χ gr.        | 1350    | 1350     | 300           | 3000    |
| Φύρα Χ gr.            | 230     | 70       | 100           | 400     |
| Ποσοστό φύρας         | 14,55 % | 5 %      | 25 %          | 11,76 % |

Όπως παρατηρείται απ'τα παραπάνω παραδείγματα, η φύρα κατά προίον είναι διαφοροποιημένη και διαφέρει ουσιαστικά από τη συνολική φύρα. Γι'αυτό το λόγο, ο έλεγχος δεν πρέπει να αρκείται στον προσδιορισμό της συνολικής φύρας χρήσης, αλλά να προχωρεί ακόμα πιο πέρα και στον προσδιορισμό της φύρας κατά προίον. Ορισμένες φορές παρουσιάζεται το φαινόμενο σε ένα είδος των προιόντων να έχουμε υπερβολική φύρα και απόκρυψη παραγωγής, ενώ αντίθετα σε άλλο είδος η φύρα να είναι αρκετά μικρή, με αποτέλεσμα η συνολική φύρα της κρινόμενης χρήσης να κυμαίνεται μέσα σε φυσιολογικά περιθώρια. Κάτι τέτοιο συμβαίνει και στο παράδειγμα, όπου η φύρα των παλτών και των διαφόρων βαμβακομέταξων, εμφανίζεται πολύ υψηλή σε σχέση με τη διαμορφούμενη με κανονικές και φυσιολογικές συνθήκες μέσα στα υφαντήρια, στα οποία δύσκολα υπερβαίνει το ποσοστό του 10%.

Δυστυχώς, τα πραγματικά για σύγκριση στοιχεία που υπάρχουν, κατά τον έλεγχο, ποτέ δεν είναι επαρκή για ευρύτερες έρευνες και κρίσεις πάνω στη φύρα. Έτσι, ο έλεγχός της θα περιοριστεί στη σύγκρισή της προς τη φύρα των προηγούμενων διαχειρήσεων - κατά τις οποίες όμως πρέπει να υπήρχαν οι ίδιες συνθήκες παραγωγής - ή ενδεικτικά προς άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, πάντως σε φύρα περίπου πραγματική. Γενικά, η φύρα πρέπει να κρίνεται με βάση τα πραγματικά δεδομένα, τα διαμορφούμενα μέσα στην ίδια επιχείρηση, σε συσχετισμό και προς τις θεωρητικές δέσεις, σε κάθε περίπτωση.

Είναι επίσης δυνατό, σε ορισμένες περιπτώσεις να παρουσιάζεται το αποτέλεσμα της υπεραπόδοσης στο παραγόμενο προίον. Δηλαδή το παραγόμενο προίον είναι βαρύτερο από την πρώτη ύλη. Αυτό οφείλεται σε φυσικούς ή τεχνικούς λόγους.

Η απόδοση του σταριού σε προίοντα και υποπροίοντα είναι μεγαλύτερη απ'το βάρος του, λόγω της υγροσκοπικότητας του άλευρου. Το γομί λόγω των τεχνικών όρων της παρασκευής του, είναι επίσης βαρύτερο απ'το αλεύρι κ.λπ. Η αύξηση αυτή, σ'αυτά τα προίοντα ονομάζεται υπεραπόδοση.

Αύξηση βάρους έχουμε επίσης και όταν, κατά την παραγωγική διαδικασία προσδέτονται, εκτός απ'τις ύλες και βοηθητικά υλικά, τα οποία, προκειμένου να προσδιοριστεί η φύρα, πρέπει να προσδέτονται στο βάρος των πρώτων υλών. Αν λοιπόν έχουμε υπεραπόδοση, π.χ. το σάρι ανά 100 Kgr. αποδίδει προίοντα και υποπροίοντα αλευροποιίας 101,5 Kgr., τότε πρέπει και πάλι να ερευνείται, μήπως η υπεραπόδοση

υπήρξε μεγαλύτερη απ'την παρουσιαζόμενη στα βιβλία.

Παράδειγμα υπεραπόδοσης:

|                                   |             |                   |
|-----------------------------------|-------------|-------------------|
| Βάρος βιομηχανοποιηθέντος σταριού |             | Kgr. 1.000        |
| Παραχθέντα άλευρα                 | Kgr. 870    |                   |
| Πίτουρα κ.λπ.                     | Kgr. 145    | <u>Kgr. 1.015</u> |
|                                   | Υπεραπόδοση | Kgr. 15           |

ή ποσοστό υπεραπόδοσης 1,5 % ή 101,5 ανά 100 Kgr. σταριού.

Και το ποσοστό αυτό πρέπει να ερευνάται και να ελέγχεται μήπως στην πραγματικότητα, υπήρξε μεγαλύτερο οπότε αποκρύπτεται παραγωγή. Πέρα απ'τα παραπάνω, πρέπει να γίνεται και έλεγχος παραγωγής περί το τέλος της κλειόμενης χρήσης. Και τούτο γιατί, με το κλείσιμο της χρήσης, γίνονται αποκρύψεις αποδεμάτων, οι οποίες εκδηλώνονται με αυξημένο συντελεστή φύρας. Ο έλεγχος αυτός, που θα γίνεται με βάση τα στοιχεία της παραγωγικής διαδικασίας, έχει σαν προϋπόθεση η διδομένη προς βιομηχανοποίηση πρώτη ύλη να βιομηχανοποιείται αυθ'ημερόν, π.χ.

| Πρώτες Ύλες | Kgr.  | Προϊόντα Παρ. | Kgr.  | Φύρα |
|-------------|-------|---------------|-------|------|
| 1/12        | προς  |               |       |      |
| βιομ/ποίηση | 400   | 1/12          | 360   | 10%  |
| 2/12 » »    | 1.000 | 2/12          | 900   | 10%  |
| 29/12 » »   | 2.000 | 29/12         | 1.800 | 10%  |
| 30/12 » »   | 4.000 | 30/12         | 3.400 | 15%  |
| 31/12 » »   | 8.000 | 31/12         | 5.600 | 30%  |

Που σημαίνει ότι ενώ ο συντελεστής της φύρας ήταν κατά μέσο όρο 10%, είναι αφύσικο στις 31/12 να έχει αυξηθεί σε 30%, πράγμα που σημαίνει ότι αποκρύφτηκε παραγωγή ή φέρονται σαν εξαχθείσες πρώτες ύλες μεγαλύτερες από εκείνες που εξάγει, τότε εμφανώς μειώνονται τα αποδέματα τέλους χρήσης.

Εν κατακλείδι, επιβάλλεται να γίνεται φοροτεχνικός έλεγχος επί της βιομηχανικής παραγωγής, για την ανεύρεση βιομηχανικής φύρας, που επιτεύχθηκε, καθόσον με τον τρόπο αυτό: (α) συνετίζονται οι φορολογούμενοι και τους διακατέχει ο φόβος της αποκάλυψής τους και (β) σε ορισμένες περιπτώσεις γίνεται σύλληψη φοροδιαφυγής.

## Κεφ.11: Έλεγχος λογαριασμού προμηθευτών.

Παράλληλα με τους λογαριασμούς των αγορών λειτουργούν και οι λογαριασμοί των προμηθευτών, με τους οποίους παρακολουθούνται οι αγορές που γίνονται με πίστωση.

Έτσι, το ύψος των υποχρεώσεων της επιχείρησης από αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών ή πάγιων περυσιακών στοιχείων εξάγεται απ'τους λογαριασμούς "Προμηθευτές". Πρέπει να υπέρχει συμφωνία των λογαριασμών "Προμηθευτές" με τους αντίστοιχους λογαριασμούς, που τηρούνται στα βιβλία των προμηθευτών. Επίσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού κάθε προμηθευτή στο τέλος της χρήσης πρέπει να συμφωνεί με το αντίστοιχο υπόλοιπο, που αναγράφεται στην απογραφή.

Ο έλεγχος διαχωρίζει τους σοβαρότερους λογαριασμούς "Προμηθευτές" της επιχείρησης δηλαδή εκείνους που της προμηθεύουν μεγάλης αξίας εμπορεύματα. Ο διαχωρισμός αυτός αποβλέπει στο να είναι ευχερής ο έλεγχος τους. Έτσι, στους λογαριασμούς αυτούς, ο έλεγχος ερευνά να διαπιστώσει, αν η επιχείρηση, προμηθεύτηκε τα είδη σε πραγματικές και συμφέρουσες γι'αυτή τιμές.

Η επιχείρηση για να τύχει κάποιας έκπτωσης, πρέπει να πραγματοποιήσει μεγάλες αγορές απ'τους προμηθευτές της. Οι εκπτώσεις χορηγούνται στις επιχειρήσεις απ'τους προμηθευτές, εφόσον αγοράζουν χονδρικά και πληρώνουν με μετρητά ή εφόσον πραγματοποιούν ορισμένο ύψος αγορών μέσα στη χρήση. Στην περίπτωση που ο προμηθευτής παρέχει έκπτωση στον αγοραστή, οφείλει να την αναγράψει στο τιμολόγιο, αλλιώς υποχρεούται να εκδόσει θεωρημένο πιστωτικό τιμολόγιο. Με την έκπτωση αυτή χρεώνεται ο λογαριασμός "Προμηθευτές" και πιστώνεται ο λογαριασμός "Έκπτώσεις αγορών".

Εκτός απ'τις πραγματικές εκπτώσεις όμως, πολλές φορές χορηγούνται απ'τους προμηθευτές και εικονικές εκπτώσεις, για να μειωθούν τα κέρδη τους. Η χορήγηση εικονικών εκπτώσεων διευκολύνεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο προμηθευτής τηρεί βιβλία Γ! κατηγορίας και ο αγοραστής βιβλία Α! και Β! κατηγορίας, γιατί έτσι μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα του προμηθευτή και το κόστος των αγορών του αγοραστή. Μερικές φορές, η έκπτωση χορηγείται και ανεπίσημα, χωρίς να αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης ή σε πιστωτικό τιμολόγιο, οπότε δεν καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και του προμηθευτή. Οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται σε σοβαρούς πελάτες, οι

οποίοι συνδέονται με στενές οικονομικές και συναλλακτικές σχέσεις με τον προμηθευτή.

Σε ορισμένες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις επιστρέφουν εμπορεύματα στους προμηθευτές λόγω ελαττωμάτων ή κακής ποιότητας ή για άλλους λόγους. Με την αξία των επιστροφών αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός "Προμηθευτές" και πιστώνεται ο λογαριασμός "Επιστροφές αγορών". Ο έλεγχος ερευνά τις περιπτώσεις επιστροφής των εμπορευμάτων, γιατί είναι δυνατό η επιχείρηση με το πρόσχημα της ακαταλληλότητας ή της ασύμφορης τιμής τους να φαίνεται ότι επέστρεψε τα εμπορεύματα στον προμηθευτή, ενώ στην πραγματικότητα δεν επιστράφηκαν ποτέ. Τέτοιες εικονικές επιστροφές διευκολύνονται, όταν ο προμηθευτής τηρεί βιβλία Α! και Β! κατηγορίας, γιατί στις περιπτώσεις αυτές μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα του προμηθευτή και οι αγορές του αγοραστή, γ'αυτο και πρέπει να γίνεται σχετική έρευνα των παραστατικών στοιχείων της επιστροφής. Έτσι η μείωση των εσόδων του προμηθευτή διευκολύνει αυτόν και στην αποφυγή τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.

Όταν ο έλεγχος κρίνει σκόπιμο, πρέπει να κάνει διασταύρωση της κίνησης των σοβαρότερων λογαριασμών "Προμηθευτές" της επιχείρησης με τους αντίστοιχους λογαριασμούς, που τηρούνται στα βιβλία των προμηθευτών. Ο έλεγχος πραγματοποιείται με τη λήψη αντίγραφου απ'τα βιβλία των προμηθευτών και την παραβολή αυτού με τον αντίστοιχο λογαριασμό, που τηρείται στα βιβλία της επιχείρησης ή και αντίστροφα. Αν απ'την αντιπαραβολή αυτή, διαπιστώσουν ανωμαλίες, θα οφείλονται είτε στην καταχώρηση επιπλέον ή μικρότερης αξίας απ'την ελεγχόμενη επιχείρηση ή απ'τον προμηθευτή, είτε στην καταχώρηση σε διαφορετικές ημερομηνίες των καταβαλλόμενων χρημάτων απ'την ελεγχόμενη επιχείρηση από αυτές, που αναγράφονται στον αντίστοιχο λογαριασμό του προμηθευτή στα βιβλία του.

Οι λογαριασμοί "Προμηθευτές" της ελεγχόμενης επιχείρησης μπορεί να ελεγχθούν και απ'την αντιπαραβολή των στοιχείων, που στέλνονται απ'το ΜΗ.Κ.Υ.Ο. στους οικονομικούς εφόρους με την προϋπόθεση ότι όλα τα τιμολόγια, που εκδόθηκαν απ'τους προμηθευτές, υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και έγινε έγκαιρα η επεξεργασία τους από το ΜΗ.Κ.Υ.Ο., καθώς και η αποστολή τους στον αρμόδιο οικονομικό έφορο.

## **XII. Έλεγχος λογαριασμών πελατών**

Παράλληλα με τους λογαριασμούς των πωλήσεων λειτουργούν και οι λογαριασμοί των πελατών, με τους οποίους παρακολουθούνται οι πωλήσεις που γίνονται με πίστωση.

Έτσι, το ύψος των απαιτήσεων της επιχείρησης από πωλήσεις εμπορευμάτων ή πρώτων υλών ή προϊόντων ετοιμών και ημιτελών ή παγίων περιουσιακών στοιχείων εξάγεται από τους λογαριασμούς των πελατών. Πρέπει να υπάρχει συμφωνία των λογαριασμών <<Πελάτες>> με τους αντιστοίχους λογαριασμούς, που τηρούνται στα βιβλία των πελατών. Επίσης το υπόλοιπο του λογαριασμού κάθε πελάτη θα πρέπει να συμφωνεί με το αντίστοιχο υπόλοιπο που αναγράφεται στη απογραφή.

Ο λογαριασμός <<Πελάτες>> χρεώνεται με τις πωλήσεις που ενεργεί η επιχείρηση με πιστώσει και πιστώνεται τα λαμβανόμενα χρήματα, τις χορηγούμενες εκπτώσεις, καθώς και τις επιστροφές εμπορευμάτων.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση χορηγεί στον πελάτη την έκπτωση οφείλει να την αναγράψει στο τιμολόγιο, αλλιώς υποχρεούται να έκδοση θεωρημένο πιστωτικό σημείωμα. με την έκπτωση αυτή χρεώνεται ο λογαριασμός <<Εκπτώσεις πωλήσεων>> και πιστώνεται ο λογαριασμός <<Πελάτες>>.

Σε ορισμένες περιπτώσεις οι πελάτες της επιχείρησης επιστρέφουν εμπορεύματα λόγω ελαττωμάτων ή κακής ποιότητας ή για άλλους λόγους. Με την αξία των επιστροφών αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός <<Επιστροφές πωλήσεων>> και πιστώνεται ο λογαριασμός <<Πελάτες>>.

Ο έλεγχος μπορεί να κρίνει σκόπιμη την αντιπαραβολή των σοβαρότερων λογαριασμών <<Πελάτες>> με τους αντιστοίχους λογαριασμούς, που τηρούνται στα βιβλία των πελατών. Εφόσον διαπιστωθούν ανωμαλίες, τότε αυτές μπορεί να οφείλονται είτε στην καταχώριση επί πλέων ή μικρότερης τιμολογιακής αξίας από την ελεγχόμενη επιχείρηση ή τον πελάτη, είτε στην καταχώριση σε διαφορετικές ημερομηνίες των λαμβανόμενων χρημάτων από την ελεγχόμενη επιχείρηση από αυτές, που αναγράφονται στον αντίστοιχο λογαριασμό του πελάτη στα βιβλία του.

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι όσα αναφέρονται στη προηγούμενη παραγράφω για τον έλεγχο των λογαριασμών <<Προμηθευτές>> έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τον έλεγχο των λογαριασμών <<Πελάτες>>.

## **XIII. Έλεγχος γραμματίων εισπρακτέων**

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας τηρείται και λογαριασμός <<Γραμμάτια εισπρακτέα>>, στον οποίον καταχωρίζονται τα γραμμάτια και οι συναλλαγματικές, των οπίων κομιστής είναι η επιχείρηση.

Οι εισπρακτέες συναλλαγματικές μπορεί να είναι δικές της ή τρίτων.

Δικές της είναι αυτές που εκδίδει η επιχείρηση και τις αποδέχεται ο πελάτης της για την εξοφλήσει απαιτήσεων της από πώληση εμπορευμάτων με πίστωση.

Αν όμως οι πελάτες παραδίδουν στην επιχείρηση συναλλαγματικές τρίτων για εξόφληση υποχρεώσεων τους προς την επιχείρηση, τότε αυτές καλούνται συναλλαγματικές τρίτων.

Ο λογαριασμός <<Γραμμάτια εισπρακτέα>> χρεώνεται με την ονομαστική αξία των γραμματίων και των συναλλαγματικών κατά την εισαγωγή τους στην επιχείρηση και πιστώνεται με την ονομαστική αξία κατά την εξαγωγή τους.

Η εξαγωγή των γραμματίων και συναλλαγματικών από την επιχείρηση γίνεται στις εξής περιπτώσεις :

1. Κατά την είσπραξη την ημέρα της λήξης.
2. Κατά την προεξόφληση τους πριν την λήξη.
3. Κατά την μεταβίβαση τους σε πιστωτή για εξοφλήσει χρέους.
4. Κατά την ανανέωση των γραμματίων ή συναλλαγματικών
5. Κατά την παράδοσή τους στην τράπεζα προς είσπραξη για λογαριασμό της επιχείρησης.
6. Κατά την διαμαρτύρηση των γραμματίων και των συναλλαγματικών.

Ενίοτε μεταξύ φίλων επιτηδευματιών εκδίδονται γραμμάτια και συναλλαγματικές ευκολίας για να διευκολυνθούν ταμειακώς, τα οποία δεν ανταποκρίνονται σε πραγματική εμπορευματική πράξη. Στην περίπτωση έκδοσης συναλλαγματικής ευκολίας, τότε την συναλλαγματικοί δεν πληρώνει ο αποδεκτής αλλά ο εκδοτής, για την ευκολία του οποίου εκδόθηκε. Για να εξασφαλιστεί όμως ο αποδεκτής μπορεί να λάβει και αυτός συναλλαγματικοί ευκολία με αποδεκτή τον έκδοτη, όποτε η συναλλαγματικοί αυτή θα είναι του ίδιου ποσού και της ίδιας ημερομηνίας λήξης.

Έτσι τα γραμμάτια ευκολίας μπορεί να παραδοθούν στην τράπεζα για την προεξόφληση τους ή παραδίνονται για την λήψη δανείου. Σε πολλά ξένα κράτη η νομοθεσία απαγορεύει την έκδοση γραμματίων ευκολίας και οι παραβάτες τιμωρούνται. Στην χώρα μας η Νομισματική Επιτροπή έχει απαγορεύσει στις τράπεζες την προεξόφληση τέτοιων γραμματίων ευκολίας με βάση του κανόνες χρηματοδοτήσεις της οικονομίας και σε περίπτωση παράβασης τους οι υπεύθυνοι τιμωρούνται με σοβαρές συνέπειες. Τα γραμμάτια ευκολίας δύσκολα διακρίνονται από τα κανονικά, γιατί σ' αυτά δεν υπάρχει κανένα χαρακτηριστικό γνώρισμα, γι' αυτό και δεν απορρίπτεται, αρκεί να είναι φερέγγυοι και αξιόπιστοι ορισμένοι απ' αυτούς που έχουν υπογράψει τα γραμμάτια αυτά.

Επίσης, τα γραμμάτια ευκολίας είναι δυνατόν να λήφθηκαν από την επιχείρηση για την εξοφλήσει υποχρεώσεων των πελατών της από ανεπίσημες πωλήσεις, δηλαδή χωρίς τιμολόγιο. Η πιθανότητα για πωλήσεις χωρίς τιμολόγιο είναι μεγαλύτερη, εφόσον τα γραμμάτια παραμείναν στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης και δεν μεταβιβάστηκαν, γιατί αυτό αποδεικνύει ότι η επιχείρηση δεν είχε χρηματική δυσχέρεια. Αντίθετα, η πιθανότητα για πωλήσεις χωρίς τιμολόγιο είναι πολύ μικρότεροι εφόσον τα γραμμάτια χρησιμοποιούνται στην τράπεζα για χρηματοδοτήσει της και ειδικότερα όταν η επιχείρηση έχει μεγάλες χρηματικές υποχρεώσεις, δηλαδή υπάρχει έλλειψη ρευστότητας αποδεικνύομενη από τα βιβλία της.

Ο έλεγχος ερευνά τον τρόπο, κατά τον οποίο τα γραμμάτια τρίτων παρήλθαν στην επιχείρηση, δηλαδή αν αυτά δόθηκαν για την εξόφληση απαιτήσεων της από πώληση εμπορευμάτων με πιστώσει ή την ανάληψη εγγύησης υπέρ τρίτου.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού <<Γραμμάτια εισπρακτέα>> πρέπει να συμφωνεί με τα γραμμάτια, που αναγράφονται στην απογραφή.

Εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί έλλειμμα γραμματίων τότε πρέπει να γίνει ερευνά αν αυτά προέρχεται από πώληση, ή αν αυτά προέχοντα από γραμμάτια, τα οποία φέρονται από την επιχείρηση ότι έχουν εξαχθεί, για να συγκαλύψουν εικονική είσπραξη χρημάτων.

Ο έλεος πρέπει να επεκτείνεται και στα γραμμάτια, που μεταβιβάζονται στις τράπεζες για προεξόφληση, καθώς πρέπει να υπάρχει συμφωνία μεταξύ υπογεγραμμένων πινακίων παραλαβής γραμματίων για προεξόφληση και τις σχετικής μερίδας, που τηρείτε στα βιβλία της επιχείρησης.

## **XIV. Έλεγχος γραμμάτων πληρωτέων**

Όταν μιλάμε για γραμμάτια πληρωτέα εννοούμε τα γραμμάτια έκδοσης της επιχείρησης, καθώς και τις συναλλαγματικές αποδοχής αυτής.

Για την εξοφλήσει των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης από την αγορά εμπορευμάτων με πίστωση, αυτή αποδέχεται συναλλαγματικές. Έτσι, για τις συναλλαγματικές αυτές, που αποδέχεται η επιχείρηση για πραγματικές αγορές εμπορευμάτων, κανένα θέμα δεν δημιουργείται.

Στην περίπτωση όμως που γίνεται επιστροφή των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν στον πωλητή, καθώς και κάθε επιστροφή των γραμμάτων στη αποδέκτρια επιχείρηση, τότε δημιουργείται κάποια αμφιβολία αν η επιστροφή αυτή είναι πραγματική ή εικονική. Η πιθανότητα εικονικής επιστροφής είναι μεγάλη, όταν μεταξύ επιχείρησης και προμηθευτή οι συναλλαγές είναι τακτικές, καθώς και οι επιστροφές των αγοραζόμενων εμπορευμάτων είναι συχνές. Αντίθετα, η πιθανότητα εικονικής επιστροφής είναι πολύ μικρή όταν οι επιστροφές εμπορευμάτων είναι περιορισμένες.

Ενίοτε όμως η επιχείρηση αποδέχεται συναλλαγματικές τρίτων για την εγγύηση, που προσφέρθηκε από τρίτους στην επιχείρηση. Οι περιπτώσεις αυτές πρέπει να ερευνώνται από τον έλεγχο, γιατί η ύπαρξη τέτοιων συναλλαγματικών μπορεί να συγκαλύπτει συναλλαγές χωρίς την έκδοση των στοιχείων που επιβάλει ο Κ.Β.Σ.

Για να είναι πιο αποτελεσματικός ο έλεγχος των γραμμάτων σε διαταγή που εκδίδει ή των συναλλαγματικών που αποδέχεται η ελεγχόμενη επιχείρηση πρέπει να λαμβάνονται ταυτόχρονα σχετικά στοιχεία, εφόσον είναι δυνατών, από τα βιβλία των προμηθευτών της.

↔-----↔-----↔-----↔-----↔-----↔

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ**

#### **Ι.ΓΕΝΙΚΑ**

Ως γνωστό, κατά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τηρήθηκαν νομότυπα και κανονικά, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι δαπάνες που περιοριστικά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/55, για τον καθορισμό του καθαρού εισοδήματος.



Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση ήταν να καθοριστούν από τον νόμο περιοριστικά οι αναγνωρισμένες δαπάνες, καθόσον κατά την εφαρμογή του νόμου θα δημιουργούνταν πολλές αμφιβολίες.

Όταν μιλάμε για δαπάνη, εννοούμε οποιαδήποτε ανάλωση περιουσιακού στοιχείου, με σκοπό την παραγωγή εισοδήματος.

Από τα ακαθάριστα έσοδα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση κάθε δαπάνη, αλλά μόνο οι περιοριστικά απαριθμούμενες στο νόμο.

Γι' αυτό η φορολογική αρχή ελέγχει με τους φοροτεχνικούς υπάλληλους της τα βιβλία της επιχείρησης και αποφαινεται ποιες από τις δαπάνες της αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και ποιες όχι.

## II. Προϋποθέσεις εκπτώσεων δαπανών

Για αν γίνει αποδεκτή από το φοροτεχνικό έλεγχο η έκπτωση των δαπανών, πρέπει να υπάρχουν τα έξι χαρακτηριστικά :

*1. Να είναι μεταξύ εκείνων, που αναφέρονται περιοριστικά στον νόμο.*

Επόμενος κάθε δαπάνη μη προβλεπόμενη από το νόμο, δεν επιτρέπεται να εκτέσει από τα ακαθάριστα έσοδα. Η απαρίθμηση των δαπανών από τον νόμο είναι περιοριστική και όχι ενδεικτική.

*2. Να αφορά το εισόδημα και την επιχείρηση και όχι το κεφαλαίο και τον επιχειρηματία.*

Για να αναγνωρισθεί η δαπάνη, πρέπει αυτή να βαρύνει την επιχείρηση και να διατίθεται για το συμφέρον αυτής, όχι για τον επιχειρηματία προσωπικά ως άτομο. Δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση η καταβαλλόμενη δαπάνη για την σπουδή τέκνου του επιχειρηματία. Ενώ αντίθετα, η καταβαλλόμενη δαπάνη για την πληρωμή του ηλεκτρικού ρεύματος της επιχείρησης αναγνωρίζεται για έκπτωση, καθόσον αφορά την επιχείρηση.

Οι δαπάνες πρέπει να διακρίνονται σε δαπάνες, που αφορούν το εισόδημα και σε δαπάνες που αφορούν το κεφάλαιο. Οι μεν πρώτες αναγνωρίζονται για έκπτωση εντός της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, οι δε δεύτερες κρίνονται ως αποσβεστές σε περισσότερες της μιας διαχειριστικής περιόδου.

Δαπάνες εισοδήματος είναι εκείνες, οι οποίες συντελούν στην παραγωγή μιας ωφέλειας, όπως οι δαπάνες συντήρησης πάγιων περιουσιακών στοιχείων, απόκτησης αγαθών, υπηρεσίες κ.λ.π.

Δαπάνες κεφαλαίου είναι εκείνες, οι οποίες συντελούν στην εξυπηρέτηση της επιχείρησης σε περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους, όπως οι δαπάνες αγοράς επίπλων και σκευών, μηχανημάτων, βελτίωσης των εγκαταστάσεων κ.λ.π. πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

*3. Να αναγράφεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.*

Με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/55 ορίζεται ότι αναγνωρίζονται για έκπτωση εκείνες οι δαπάνες της επιχείρησης, οι οποίες αναγράφηκαν στα τηρούμενα βιβλία αυτής. Συνεπώς δαπάνη της επιχείρησης, που δεν έχει αναγραφεί στα βιβλία αυτής, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.

Από την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. προβλέπεται ο τρόπος αναγνώρισης των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, τα οποία πρέπει να καταχωρίζονται σε προσωρινά βιβλία θεωρημένα πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους οι έγγραφες αυτές μεταφέρονται αμέσως με την σύσταση του νομικού προσώπου από την έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης στα οριστικά βιβλία.

Για όσα βιβλία προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. η θεώρηση τους πρέπει να είναι θεωρημένα πριν από τη χρησιμοποίησή τους, καθόσον βιβλία και στοιχεία, τα οποία δεν θεωρήθηκαν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους, θεωρούνται ότι δεν τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρηση τους χρονικό διάστημα, κατά την διάταξη του άρθρου 19 παρ.2 του Κ.Β.Σ.

*4. Να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά έγγραφα.*

Για να αναγνωρισθεί η δαπάνη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει να καλύπτεται με νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία.

Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά τη συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να δικαιολογείται με στοιχεία που να αποδεικνύουν αυτή (άρθρο 15 παρ.2 του Κ.Β.Σ.).

Εξάλλου, με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 43 του Π.Δ. 99/1977, ορίζεται ότι κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει εκδοθεί σχετικό αποδεικτικό στοιχείο.

Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, όπως ερμηνεύθηκε από τη δικαστηριακή νομολογία, για να αναγνωρισθεί η δαπάνη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει να υπάρχουν σχετικά δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τη καταβολή της, έστω και αν τα δικαιολογητικά αυτά δεν είναι τα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 του Π.Δ. 356/1986 με τις οποίες αντικαταστάθηκε η διάταξη της παρ.3 του άρθρου 43 του Π.Δ. 99/1977, η οποία ισχύει από 1-1-1987, ορίζεται ότι δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο αν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο, που προβλέπεται από το Κ.Β.Σ.

έτσι με τη νέα διάταξη τίθεται βασική προϋπόθεση για την έκπτωση δαπανών των επιχειρήσεων από τα ακαθάριστα έσοδά τους η έκδοση του ειδικού στοιχείου για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση δαπάνης, το οποίο ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

Διευκρινίζεται ότι όμοια διάταξη υπήρχε παλιότερα στην παρ.3 του άρθρου 57 του Μ.Δ. 4/1968, η οποία δεν περιλήφθηκε στο Π.Δ. 99/1977. Με βάση τη διάταξη αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι μη αμφισβητούμενες δαπάνες, εφόσον είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία διαφορετικά από αυτά που προβλέπονταν από τις διατάξεις του Ν.Δ. 4/1968 (Κ.Φ.Σ.).

Για τις περιπτώσεις που ο Κ.Φ.Σ. δεν προέβλεπε την έκδοση ειδικού στοιχείου, εκδίδονταν από τους επιτηδευματίες, για κάθε δαπάνη που αφορούσε την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, ή διπλότυπη απόδειξη δαπάνης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.1 του ίδιου κώδικα.

Αντίθετα, στην περίπτωση που η δαπάνη δεν καλυπτόταν με αποδεικτικά στοιχεία – εκτός των μικροεξόδων, μικροδωρεών κ.λ.π.—δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση η δαπάνη αυτή προστίθεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ως λογιστική διαφορά, καθόσον η παράλειψη της μη έκδοσης αποδεικτικών στοιχείων δεν συνιστά λόγο ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με την διάταξη την παρ. 2ε' του άρθρου 43 του ίδιου Κώδικα.

Τα μικροέξοδα, οι μικροδωρεές, τα μικροβοηθήματα και τα μικροέξοδα κοινωνικής παράστασης της επιχείρησης αναγνωρίζονταν για έκπτωση κατά εξαίρεση, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Σ., εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν ορισμένο πόσο, το οποίο εξαρτάται από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, ως εξής:

α. Για τους επιτηδευματίες της πρώτης κατηγορίας στο πόσο των δρχ. 4000 μηνιαία, το οποίο αυξάνεται από μια 1-1-87 σε 6000 δραχμές.

β. Για τους επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας στο πόσο των δρχ. 6000 μηνιαία, το οποίο αυξάνεται από μια 1-1-87 σε 8000 δραχμές.

γ. Για τους επιτηδευματίες της τρίτης (πρώην τέταρτη) κατηγορίας στο πόσο των δρχ. 10000 μηνιαία, το οποίο αυξάνεται από μια 1-1-87 σε 12000 δραχμές.

Για τους επιτηδευματίες της πρώην Γ κατηγορίας, που καταργήθηκε, το ποσό ανερχόταν σε 8000 δραχμές μηνιαίως.

Ήδη, με τις διατάξεις παρ. 2 του άρθρου 18 του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κάθε έγγραφη στα βιβλία, η οποία αφορά συναλλαγή ή άλλη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία, τα οποία προβλέπονται από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ή σε δημόσια έγγραφα ή σε αλλά πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Τέλος, αναγνωρίζονται κατά εξαίρεση για μικροέξοδα, μικροδωρεές, μικροβοηθήματα και μικροέξοδα κοινωνικής παράστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 7 θ' του νόμου Ν. 1828/1989, στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας μέχρι ποσού 8000 δραχμών και στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας μέχρι ποσού 12000 δραχμών, χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικών στοιχείων.

5. *Να αφορά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία πρόκειται να εκπέσει.*

Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για να αναγνωρισθούν οι δαπάνες της επιχείρησης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει αυτές αποκλειστικά να βαρύνουν – εκτός ελάχιστων εξαιρέσεων—τη χρήση, της οποίας τα καθαρά κέρδη φορολογούνται. Η έκπτωση

της δαπάνης πρέπει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα στην παραγωγή των οποίων συνέβαλε. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες ολικά ή μερικά βαρύνουν μεταγενέστερη ή προγενέστερη χρήση.

Όλες οι εντός της χρήσης δεδουλευμένες δαπάνες εκπίπτουν, ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν ή όχι. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα, που φορολογούνται και στην περίπτωση, κατά την οποία δεν εισπράχθηκαν.

Ο προσδιορισμός του ύψους κάθε δαπάνης πραγματοποιείται μόνο στην περίπτωση, κατά την οποία αυτή κατέστη εκκαθαρισμένη και βεβαία, οπότε αναγνωρίζεται για έκπτωση. Συνεπώς η δαπάνη εκπίπτει εντός της χρήσης, κατά την οποία κατέστη οριστική και εκκαθαρισμένη, έστω και αν πρόκειται για δαπάνη αναγόμενη σε προγενέστερες χρήσεις.

Κατά εξαίρεση στους φόρους, εκτός από το φόρο εισοδήματος, ο οποίος σε καμιά περίπτωση δεν εκπίπτει, ως χρόνος εκκαθάρισής τους λαμβάνεται ο χρόνος της βεβαίωσης ή καταβολής τους, ο οποίος καθορίζει τη χρήση εντός της οποίας πρέπει να εκπέσουν.

#### *6. Να συμβάλλουν στην παραγωγή του εισοδήματος.*

Για να αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή δαπάνη, πρέπει να γίνεται για εξυπηρέτηση των συμφερόντων της επιχείρησης και να συντελεί αμέσως ή εμμέσως στη διατήρηση ή δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, εκπίπτουν κατά το νόμο εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες συμβάλλουν στη δημιουργία κέρδους και όχι εκείνες, οι οποίες είναι άσχετες με τους σκοπούς της φορολογούμενης επιχείρησης (Σ.Τ.Ε. 195/56).

Εφόσον η δαπάνη συμβάλλει στην παραγωγή, θεωρείται ως παραγωγική.

Η τελική κρίση για το πότε μια δαπάνη συμβάλλει στην παραγωγή και στην επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν αποτελεί ελευθεριότητα της επιχείρησης, εναπόκειται στον Οίκο. Έφορο και στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία αποφαινόμενα σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

#### *7. Να είναι η προσήκουσα με το είδος και το μέγεθος της επιχείρησης.*

Η δαπάνη πρέπει να βρίσκεται σε αρμονική σχέση με το έργο της επιχείρησης, που πραγματοποιήθηκε, να είναι πραγματική και αρμόζουσα με το είδος και το μέγεθος, καθώς και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες αυτή λειτουργεί.

Στην προκείμενη περίπτωση, επειδή η κρίση του ελεγκτή είναι υποκειμενική, γεννώνται συχνά αμφισβητήσεις και διένεξης, γι' αυτό ο ελεγκτής πρέπει να ενεργεί με ευρύτητα και αντικειμενικότητα και να μην αναγνωρίζει την έκπτωση μόνο στις υπέρογκες και δυσανάλογες για την επιχείρηση δαπάνες, με την προϋπόθεση της πλήρους αιτιολογίας της απόφασης του.

Στην πράξη όμως οι περισσότερες επιχείρησης διογκώνουν τις δαπάνες τους με πλαστά ή εικονικά δικαιολογητικά στοιχεία ( τιμολόγια, απόδειξης κ.λ.π. ). Έτσι, με τον τρόπο αυτό μειώνουν τα καθαρά κέρδη και επόμενος τη φορολογία τους. Για την πλαστότητα ή εικονικότητα των δαπανών αποφαίνεται ο εκλεκτής, ο οποίος πρέπει να απόδειξη την πλαστότητα ή εικονικότητα των δικαιολογητικών στοιχείων, για να έχει ουσιαστική σημασία η απόφαση του για τη μη αναγνώριση τους, διαφορετικά η ενέργεια του θα είναι παράνομη και αυθαιρετεί.

Για τη πλαστότητα και την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων προβλέπονται οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1ζ' του Ν. 1591/1986. Έτσι, με τις διατάξεις αυτές θεωρείται : α) ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστή με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικία βιβλία της φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησης, με την προϋπόθεση ότι η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υποχρέου για την θεώρηση φορολογικού στοιχείου, καθώς και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου και β) ως εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, για κίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

### **III. Βασικές κατηγορίες εκπεστέων δαπανών**

Με βάση τις πιο πάνω γενικές αρχές και βασικές προϋποθέσεις, ο ελεγκτής καθορίζει τις εκπεστέες δαπάνες της επιχείρησης.

Σε πολλές περιπτώσεις ο ελεγκτής για την αναγνώριση ή μη μιας δαπάνης βρίσκεται σε δύσκολη θέση, γι' αυτό και πρέπει να συμβουλευέται πάντοτε την ισχύουσα διοικητική λύση, ως και την υπάρχουσα δικαστηριακή νομολογία της συγκεκριμένης αυτής περίπτωσης.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ 1. Του άρθρου 31 του Ν.Δ. 3323 / 55, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι από το άρθρο 35 του ίδιου Ν.Δ/τος περιοριστικά προβλεπόμενες δαπάνες και λοιπά βάρη.

Παρακάτω αναπτύσσονται βασικότερες κατηγορίες δαπανών οι οποίες πρέπει να ελέγχονται από τον φοροτεχνικό έλεγχο.

## 1. Γενικά έξοδα επιχείρησης

Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ των άλλων δαπανών τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, το ενοίκιο, ο φωτισμός, τα τηλεγραφικά, τα ταχυδρομικά, τα οδοιπορικά, τα δικαστικά, τα ασφάλιστρα, η ύδρευση, η θέρμανση, τα έξοδα δημοσιεύσεων και επιθεωρήσεων, οι συνδρομές στα επαγγελματικά σωματεία και επιμελητήρια, οι δαπάνες για την αγορά βιβλίων, εφημερίδων, περιοδικών κ.λ.π.

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται επίσης και τα ποσά, τα οποία διατίθενται από τις επιχειρήσεις που εκδίδουν ημερήσιες πολιτικές, αθλητικές και οικονομικές εφημερίδες, καθώς και μηνιαίες, δεκαπενθήμερες και εβδομαδιαίες εφημερίδες ή περιοδικά, για κάλυψη ειδικών δαπανών, για τις οποίες δεν είναι εφικτή ή λήψη αποδεικτικών στοιχείων. Το εκπιπτόμενο ποσό ορίζεται σε 4% ή 1%, κατά περίπτωση, επί του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων αυτών (άρθρο 35 παρ. 1 α' υποπερ. δδ' του Ν.Δ. 3323/1955).

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης λογίζονται και τα καταβαλλόμενα λόγω δωρεάς ποσά στο Δημόσιο, στους δήμους, στις κοινότητες, στα νόμιμα υφιστάμενα ή συνιστώμενα Ελληνικά νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν φιλανθρωπικούς, θρησκευτικούς, εθνοφελείς, κοινωφελείς και εκπαιδευτικούς σκοπούς, καθώς και στα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού. Στην περίπτωση αυτή υπάγεται, κατά τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν.225/1975, και κάθε εισφορά ή άλλη οιαδήποτε φύσης παροχή τρίτων υπέρ του ΚΑΠΕ, που θεωρείται σαν δαπάνη του εισφέροντας, κατά τις διατάξεις της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος.

Επίσης, ως γενικά έξοδα θεωρούνται και αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς δικαιολογητικά—γιατί η λήψη τους είναι ανέφικτος λόγω της φύσης των δαπανών αυτών—και ορισμένες ειδικές δαπάνες επιχειρήσεων για εξαγωγές στην αλλοδαπή, εγχώριων γεωργικών και βιομηχανικών προϊόντων.

Κατά τη δικαστηριακή νομολογία θεωρούνται ως γενικά έξοδα και αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όχι μόνο οι δαπάνες που απορρέουν από νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες δαπάνες, εφόσον αυτές είναι παραγωγικές και συμβάλλουν σοβαρά και αποδεδειγμένα σε καλύτερη απόδοση της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 3482/1976, 3483/96 και 3568/96).

Το γνώρισμα των γενικών εξόδων είναι ότι άλλα μεν από αυτά είναι σταθερά, αλλά δε μεταβλητά και μεταβάλλονται, ανάλογα με την αυξομείωση των εργασιών κάθε επιχείρησης.

Ειδικότερα :

### **Α. Μισθοί και ημερομίσθια προσωπικού.**

Αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι κάθε φύσης αμοιβές του υπαλληλικού και εργατικού προσωπικού της επιχείρησης, δηλαδή οι τακτικές και έκτατες, οι αποζημιώσεις λόγω αποχώρησης από την υπηρεσία και γενικά κάθε αμοιβή παρεχόμενη με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα, είτε σε είδος, με την προϋπόθεση ότι προσφέρουν στην επιχείρηση πραγματική υπηρεσία.

Αντίθετα, οι δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού της επιχείρησης, που δεν γίνονται για την παραγωγική δραστηριότητα, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Ο έλεγχος αυτών γίνεται στις επίσημες μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης. Γι' αυτό ο ελεγκτής ελέγχει στις μισθοδοτικές καταστάσεις, τόσο τις αθροίσεις αυτών, στις οποίες είναι

δυνατό να υποκρύπτονται αθροιστικά λάθη, όσο και την κάλυψη των καταστάσεων με υπογραφές των δικαιούχων.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 4045/1960, η έκπτωση των εξόδων μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης, το οποίο συνδέεται προς τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό μέχρι τέταρτου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, γίνεται μόνο εφόσον καταβλήθηκαν οι προς το Ι.Κ.Α. και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς εισφορές του εργοδότη και των εργαζομένων. Το Υπουργείο Οικονομικών, με την αριθ. Κ. 7698/1960 διαταγή του, αποδέχθηκε ότι σε περιοχές των Οίκων. Εφοριών, στις οποίες δεν έγινε επέκταση των διατάξεων περί Ι.Κ.Α. και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών, να γίνεται η έκπτωση των εξόδων μισθοδοσίας, με την προϋπόθεση ότι οι υπάλληλοι αυτοί προσφέρουν πραγματικές υπηρεσίες στην επιχείρηση, χωρίς να είναι υποχρεωτική η ασφαλίσή τους.

παλαιότερα, εφόσον ο Φ.Μ.Υ. καταβαλλόταν από την επιχείρηση και δε γινόταν παρακράτηση, αναγνωριζόταν για έκπτωση ως δαπάνη μισθοδοσίας. Ήδη, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.Δ. 4444/1964, η οποία ισχύει από της 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1965 και εφεξής, αφενός μεν απαγορεύεται στις επιχειρήσεις, οργανισμούς κλπ. εργοδότες η σε βάρος τους καταβολή του φόρου εισοδήματος επί των αποδοχών ως και του αναλογούντος φόρου επί των λοιπών εισοδημάτων, αφ' έτερου δε, σε περίπτωση μη συμμόρφωσής τους, τα καταβαλλόμενα ποσά για την ως άνω αιτία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ως δαπάνη της επιχείρησης, ούτε επιτρέπεται να βαρύνει αυτή τους οργανισμούς.

Δεν παραλείπεται να επισημανθεί το γεγονός ότι, με βάση τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.Δ. 4104/1960, ο Οίκων. Έφορος για τον καθορισμό των κερδών του υποκειμένου σε φόρο εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου, δεν υποχρεούται να συνυπολογίσει ως δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από μισθούς και ημερομίσθια, ποσά, για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού ασφαλιστικές εισφορές, εκτός αν από την κειμένη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής εισφορών.

Γι' αυτό πρέπει ο ελεγκτής να ελέγχει τα βιβλιάρια καταβολής ενσήμων, για να διαπιστώσει επί ποιων πόσων και ημερομισθίων, καταβλήθηκαν οι από το νόμο προβλεπόμενες εισφορές, ώστε να τις αναγνωρίσει ή όχι. Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας ( α.π. 1287/1979, Δ.Φ.Ν. 1980, σελ. 709 ) δέχθηκε ότι δεν επιτρέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών μισθοδοσίας, αν προηγούμενος δεν έχει γίνει η καταβολή στο Ι.Κ.Α. και σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς των εισφορών που αναλογούν στις αποδοχές. Σαν καταβολή θεωρείται και η βεβαίωση ή ο καταλογισμός των σχετικών εισφορών από το Ι.Κ.Α. ή άλλο ασφαλιστικό οργανισμό μέσα στη χρήση, κατά την οποία έγινε η πληρωμή των αποδοχών.

Για τις αμοιβές, που καταβάλλονται στο προσωπικό της επιχείρησης εκτάκτως και πέρα των τακτικών αποδοχών που έχουν συμφωνηθεί, η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ( φορ. Εφετ. Αθηνών 2870/1974, Δ.Φ.Ν. 1975 κβ', σελ. 234 ) δέχθηκε ότι δεν υπόκεινται στην υπέρ του Ι.Κ.Α. άλλου ασφαλιστικού οργανισμού εισφορά και κατά συνέπεια σ' αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 4104/1960, για τη μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των μισθών και ημερομισθίων, στην περίπτωση, που δεν καταβλήθηκαν οι εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. και άλλων ασφαλιστικών οργανισμών.

Η διοικήσει δέχθηκε ( Υπ. Οικον. Ε. 15.671/76 ) να αναγνωρίζεται η έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας του προσωπικού των επιχειρήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών και αν ακόμη δεν καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές, που δεν καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές, που αναλογούν σ' αυτές, εφόσον διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι αυτές : α) υπάχθηκαν στις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 του Ν. 38/1975 και εξοφλούνται σε 48 μηνιαίες δόσεις ή β) καθορίστηκαν και καταλογίστηκαν από τα οικία ασφαλιστικά ταμεία.

Ήδη, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 7β' του Ν. 1828/1989, αναγνωρίζονται για έκπτωση τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, αναγνωρίζονται για έκπτωση και τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης, που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ' αίματος ή αγχιστείας μέχρι

τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Οι μισθοί, που θα καταβληθούν από ανώνυμες εταιρίες από 1/1/1982 και εφεξής στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων αυτών, ανεξάρτητα αν πρόκειται για εταιρίες που υπάρχουν ή πρόκειται να συσταθούν στο μέλλον, θα αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον θα υπάρχει προέγκριση της σύμβασης μίσθωσης εργασίας από τακτική ή έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων ( Υπ. Οικον. Ε. 12578/3141/Πολ. 222/1981 ).

Ήδη, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του Ν. 1473/1984, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ο μισθός που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας, που είναι ασφαλισμένα στο Ταμείο Ασφάλισης Εμπόρων ή στο Τ.Ε.Β.Ε. ή γενικά σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον κατά το χρόνο παροχής της εξαρτημένης εργασίας συμμετέχει το μέλος του διοικητικού συμβουλίου στο κεφαλαίο της Α.Ε. με ποσοστό συμμετοχής μεγαλύτερο του 3 % . Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, οι μισθοί που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, για υπηρεσίες που προσφέρουν με ειδική σύμβαση στην Α.Ε., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, ανεξάρτητα με τη φορολογική μεταχείριση αυτών, με την προϋπόθεση στη συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, που ορίζονται από το νόμο για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής.

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι, με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του Ν. 2065/1992, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για τις υπηρεσίες που παρέχουν με ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε, εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

#### **Β. Μισθός με ποσοστά.**

Υπάρχουν περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο υπάλληλος εκτός των τακτικών μηνιαίων αποδοχών, λαμβάνει και ποσοστά επί των πραγματοποιούμενων από την επιχείρησι καθαρών κερδών, οπότε πρέπει να ερευνηθεί η πηγή κτήσης του εισοδήματος αυτού. Αν δηλαδή το εισόδημα αυτό μπορεί να χαρακτηριστεί ως εισόδημα Δ' ή ΣΤ' πηγής. Γι' αυτό ερευνάται κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Εφόσον όμως από την έρευνα προκύψει μη ύπαρξη μισθωτικής σχέσεις μεταξύ του υπαλλήλου και της επιχείρησης, αλλά εταιρική συμμετοχή του υπαλλήλου στην επιχείρησι ή προσφορά υπηρεσίας μη έχουσα ουδεμία σχέση με την υπαλληλική του ιδιότητα ( πλασιέ ή παραγωγός ασφαλειών ), τότε το εισόδημα αυτό θεωρείται ως προερχόμενο από τη Δ' πηγή.

Αν από την έρευνά προκύψει ύπαρξη καθαρώς μισθωτικής σχέσης, τότε οι καταβαλλόμενες σε ποσοστά αμοιβές θεωρούνται ως εισόδημα ΣΤ' πηγής και ερευνάται στην προκειμένη περίπτωση το ύψος αυτών σε σχέση με τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Όταν η καταβαλλόμενη αμοιβή για προσφερόμενη υπηρεσία κρίνεται υπερβολική, τότε η υπέρβαση αυτή αποτελεί διασπορά εισοδήματος, με σκοπό να υπαχθεί αυτό σε φορολογία με μικρότερο φορολογικό συντελεστή.

#### **Γ. Απολήψεις επιχειρηματία ή εταίρων**

Οι απολήψεις του επιχειρηματία ή των εταίρων δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, λόγω του ότι δεν θεωρούνται δαπάνη, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, αλλά κέρδος της επιχείρησης.

Όταν υπάρχουν στην επιχείρηση κέρδη, τότε οι απόληψης θεωρούνται ως ελεύθερη διάθεση των κερδών. αντίθετα, εφόσον υπάρχουν ζημιές, τότε οι απολήψεις αποτελούν ανάλωση κεφαλαίου.

#### **Δ. Μισθός επιχειρηματία ή εταίρων**

Στις ατομικές επιχείρησης ο μισθός του επιχειρηματία, καταβαλλόμενος με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε ειδώς, δεν αποτελεί εκτεστέα δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Και στις προσωπικές εταιρίες κάθε αμοιβή καταβαλλόμενοι στους εταίρους - εκτός των ετερόρρυθμων - με οποιαδήποτε μορφή (μισθός, ποσοστά, πληρωμή φορών, προσωπικές δαπάνες κ.λ.π.), δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, ακόμη και αν η αμοιβή αυτή καθορίζεται από το καταστατικό της.

Οι έτεροι δεν είναι τρίτα πρόσωπα προς την εταιρία, για αυτό και δεν μπορούν να συνάψουν μισθωτική σχέση με αυτή.

Εξαιρέση αποτελούν μόνο οι ετερόρρυθμοι εταίροι ετερόρρυθμης εταιρίας, οι οποίοι επειδή δε συμμετέχουν στη διοίκηση της εταιρίας, μπορούν να προσφέρουν υπηρεσίες μισθωτή, όπως αυτό συμβαίνει και με οποιοδήποτε τρίτο μισθωτή. Στην προκείμενη περίπτωση οι καταβαλλόμενοι μισθοί εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως δαπάνη, εφόσον αυτός αποδεδειγμένα προσφέρει υπηρεσίες μισθωτή. Η αμοιβή αυτή θεωρούμενη ως εισόδημα Σ Τ' πηγής, πρέπει να συμπεριληφθεί μαζί με τα λοιπά εισοδήματα του ετερόρρυθμου εταίρου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί.

Στις Ε. Π. Ε. ο μισθός ή οποιαδήποτε άλλη απολαβή, που παίρνει ο εταίρος σαν αντάλλαγμα για την προσφερόμενη προσωπική εργασία του σ' αυτή, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχείρησης ( Δ' πηγής ), σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 παρ.3 του Ν. 1473/1984, και φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου εταίρου. Τα ποσά αυτά, όπως διοίκηση δέχθηκε ( Υπ. Οικον. Ε. 1290/Πολ.19/1985 ), αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Γιατί αποτελούν δαπάνη επιχείρησης.

Ήδη, μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους ή διαχειριστές εταίρους Ε.Π.Ε., φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία, αναγνωρίζεται επιχειρηματικοί αμοιβή, που θεωρείται εισόδημα Δ' πηγής και προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου πάνω στο 50 % των καθαρών κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση ( άρθρα 7, 15 και 16 Ν. 2065/1992)

#### **Ε. Μισθός μελών οικογένειας επιχειρηματία ή εταίρων**

Για τα μέλη της οικογένειας του επιχειρηματία ή των εταίρων (σύζυγος, τέκνα, γονείς) δεν υπάρχει κατ' αρχάς κόλλημα να εργάζονται ως μισθωτοί στην επιχείρησή.

Αναγνωρίζονται όμως για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι μισθοί των συγγενών του επιχειρηματία ή των εταίρων, μέχρι και του τέταρτου βαθμού εξ αίματος ή αγχιστείας, σύμφωνα με την παρ. 7β' του άρθρου 8 του Ν. 1828/1989, με τις εξής προϋποθέσεις :

α. Να έχουν καταβληθεί οι προς το Ι.Κ.Α. και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφαλίσεις, εισφορές εργοδότη και των εργαζόμενων.

β. Να προσφέρουν πραγματικές υπηρεσίες στην επιχείρηση.

Οι αποδοχές των πιο πάνω υπαλλήλων πρέπει να είναι ανάλογες με το ειδώς και την έκταση της εργασίας που προσφέρουν και όχι υπερβολικές και δυσανάλογες.

Οι πιο πάνω προϋπόθεσης ισχύουν και στην περίπτωση των εταιριών, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίας ή κοινωνίας εφόσον ο μισθωτός είναι συγγενής ενός από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Η δικαστηριακή νομολογία συμφωνεί με τα πιο πάνω. Υπάρχουν όμως και αντίθετες αποφάσεις, που αφορούν μόνο τη σύζυγο του επιχειρηματία, με τις οποίες δεν αναγνωρίζετε ύπαρξη υπαλληλικής σχέσεις μεταξύ των συζύγων, λόγω του απορρέοντος ηθικού θεσμού.

Η Διοίκηση δέχθηκε ( Υπ. οικον. Δ. 4653/1960 ) ότι δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ο μισθός που καταβάλλεται στη σύζυγο, γιατί δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως μισθωτός λόγω του μεταξύ των συζύγων απορρέοντος από τον γάμο ηθικού δεσμού.

#### **ΣΤ. Δωρεές, αγαθοεργίες και ελευθεροτυπίες.**

Τα καταβαλλόμενα από τον επιχειρηματία ή από τους συνεταίρους ποσά σε είδος ή σε χρήματα ή λοιπές αξίες με οποιαδήποτε μορφή, έστω και αγαθοεργό, δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση, αλλά ελευθεριότητα του επιχειρηματία, γι' αυτό και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Κατ' εξαίρεση, θεωρούνται ως γενικά έξοδα διαχειρίσεις και αναγνωρίζονται για έκπτωση, κατά τη διάταξη του άρθρου 35 παρ 1. περ. α' υποπερ. γγ' του Ν. 1884/1990, η αξία των ακίνητων που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτήρια ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλεύτηκα ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 ή ύστερα από εκτίμηση από ενεργείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του



αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Επίσης αναγνωρίζονται για έκπτωση τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστού 15 % του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τους ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νομικά υφίστανται ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών δεν έχουν εκτέσει με άλλη διάταξη και δεν υπερβαίνει τις 80.000 ετησίως και μόνο όταν υπερβαίνουν το ποσό αυτό πρέπει να κατατίθενται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Πολιτιστική σκοποί είναι η καλλιέργεια, η παραγωγή και η διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Ειδικά, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία όταν τα ποσά αυτά υπερβαίνουν τις 80.000 δραχμές ετησίως λαμβάνονται υπόψη μόνον, εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό αυτού του σωματείου, που έχει ανοιχτεί στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, το δε οικείο γραμματίο είσπραξης πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς αριθμητικής και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσης του και την υπογραφή του δωρητή ( άρθρο 10 παρ. 6 Ν. 2065/1992 ).

Επίσης, για να αναγνωρισθούν οι δωρεές χρηματικών ποσών στα πιο πάνω σωματεία, ανεξάρτητα από το ποσό, πρέπει να προσκομισθεί από τον δωρητή πρακτικό του διοικητικού Συμβουλίου αποδοχής της δωρεάς από όλα τα μέλη του διοικητικού Συμβουλίου, το οποίο να είναι θεωρημένο από την αστυνομική αρχή για το γνήσιο των υπογράφων, καθώς και αντίγραφο του καταστατικού του Σωματείου. Τα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε όλες τις ανέλεγκτες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ( άρθρο 63 Ν. 2065/1992 ).

Εκτός των πιο πάνω θεωρούνται ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα και τα μικροέσοδα κοινωνικής παράστασης της επιχείρησης, μικροδωρεές και τα μικροβοηθήματα αυτής, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. θ της παρ. 7 του άρθρου 1828/199, το πόσο των οποίων δεν μπορεί να υπερβεί τις 8000 και 12000 δραχμές για επιτηδευματίες που τηρούν αντίστοιχα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., χωρίς να απαιτείται η έκδοση απόδειξης πληρωμής.

Συνεπώς, ο ελεγκτής σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα αποφανθεί, αν δέχεται ή περιορίζει ή απορρίπτει τη δαπάνη, σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, και θα κρίνει με ευρύτητα και χωρίς σχολαστικότητα, όταν δεν υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την πραγματικότητα της δαπάνης.

## **Ζ. Εισφορές υπέρ διάφορων ταμείων.**

Οι υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων καταβαλλόμενες εισφορές διακρίνονται σε υποχρεωτικές και προαιρετικές. Υποχρεωτικές εισφορές, με βάση τη κείμενη εργατική νομοθεσία, αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, κατά την οποία αυτές κατέστησαν οριστικές και εκκαθαρισμένες. Ως τέτοιες χαρακτηρίζονται η εργατική εισφορά υπέρ του Ι.Κ.Α., η εισφορά σε επικουρικά ασφαλιστικά ταμεία κλπ. Ομοίως εκπίπτουν και τις μη υποχρεωτικές εισφορές, οι οποίες οικειοθελώς καταβάλλονται από την επιχείρηση υπέρ των διάφορων ταμείων του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της, καθόσον και αυτές κατά την κρατούσα νομολογία έγιναν δεκτές για έκπτωση, λόγω του ότι θεωρήθηκαν παραγωγικές και συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης.

Προκειμένου για τις υποχρεωτικές εισφορές των επιχειρηματιών για τα ασφαλιστικά ταμεία (Τ.Ε.Β.Ε., Εμπόρων κλπ.), αυτές είναι εκπεστέες από το συνολικό καθαρό εισόδημα αυτών και όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.4δ' του Ν.Δ.3323/1955.

Η. Ενοίκιο καταβαλλόμενο ή τεκμαρτό.

Στα γενικά έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνεται και το καταβαλλόμενο ενοίκιο, για τη χρησιμοποίηση στεγαστικών χώρων και γενικά ακινήτων, για τις ανάγκες της, γι' αυτό και το ποσό αυτό αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Εκτός του καταβαλλόμενου ενοικίου, ως εκπεστέα δαπάνη θεωρείται, κατά τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 35, και το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, με την προϋπόθεση ότι αυτό δηλώθηκε ως εισόδημα από οικοδομές από τον ιδιοκτήτη



επιχειρηματία. Συνεπώς, το τεκμαρτό ενοίκιο θεωρείται ως δαπάνη της επιχείρησης, όπως αυτό συμβαίνει και με το καταβαλλόμενο ενοίκιο για τη χρησιμοποίηση ακινήτων για τις ανάγκες της.

Εξαιρέση μόνο σημειώνουμε για τα χρησιμοποιούμενα βιομηχανοστάσια

λόγω του ότι κατά τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 18 του Ν.Δ. 3323/1955 το τεκμαρτό ενοίκιο αυτών δε θεωρείται ως εισόδημα Α' πηγής, γι' αυτό και δεν εκπίπτει ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Αναγνωρίζονται για έκπτωση και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, ενώ τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτουν ισοποσα από τα ακαθάριστα έσοδα χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των πέντε ετών (άρθρο 10 παρ. 13 του Ν. 2065/1992).

#### **Θ. Ειδικές δαπάνες επιχειρήσεων έκδοσης εφημερίδων.**

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται και τα κατ' αποκοπή οριζόμενα ποσά ειδικών δαπανών των επιχειρήσεων έκδοσης ημερήσιων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων, για τις οποίες είναι αδύνατη η λήψη δικαιολογητικών στοιχείων, λόγω της φύσης τους.

Το ποσό των δαπανών αυτών καθορίζεται σε 4% επί των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων αυτών.

Επίσης, αναγνωρίζεται έκπτωση 1% και στις επιχειρήσεις εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων και μηνιαίων εφημερίδων ή περιοδικών για την κάλυψη ειδικών δαπανών (άρθρο 8 παρ. 7 περ. α' υποπερ. δδ' Ν. 1828/1989).

Η έκπτωση των δαπανών αυτών έχει εφαρμογή μόνο στις επιχειρήσεις τύπου, που υπάγονται στις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 και όχι σε ειδικό φόρο.

Διενεργείται έκπτωση των ειδικών αυτών δαπανών, μόνον εφόσον έγιναν εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία και κρίθηκαν αυτά, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, ειλικρινή.

#### **Ι. Ειδικές δαπάνες επιχειρήσεων για εξαγωγές στην αλλοδαπή εγχώριων γεωργικών και βιομηχανικών προϊόντων.**

Η έκπτωση ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά για εξαγωγές στην αλλοδαπή γεωργικών, βιομηχανικών και βιοτεχνικών προϊόντων εγχώριας παραγωγής που θεσπίστηκε το πρώτο με τις διατάξεις των παρ. 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 3765/1957, με τις οποίες προστέθηκε παρ. 3 στο άρθρο 35 του Ν.Δ. 3323/1955 και καταργήθηκε η παρ. 1α' του αυτού άρθρου.

Στη συνέχεια οι διατάξεις αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 3 του Ν.Δ. 4231/1962, άρθρο 5 του Ν.Δ. 72/1973, άρθρο 8 του Ν. 12/1975, και άρθρο 13 του Ν. 542/1977. Το ποσό των δαπανών αυτών καθοριζόταν κατ' αποκοπή σε ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων, ανάλογα με το είδος του εξαγόμενου προϊόντος.

Ήδη, με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, όπως ισχύουν σήμερα μετά την αντικατάσταση των παρ. 3 και 4 με τις διατάξεις των παρ. 7 και 8 του άρθρου 3 του Ν. 1249/1982, αναγνωρίζεται για έκπτωση κατ' αποκοπή ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά..

α. Στους εξαγωγείς κάθε είδους προϊόντων εγχώριας παραγωγής που υπολογίζεται σε ποσοστό 1% στα ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται από την εξαγωγή εγχώριων προϊόντων.

β. Στις κατά το Ν. 383/1976 μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών, που υπολογίζεται σε ποσοστό 1% στα ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

γ. Στις εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, Οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα, καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό, μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, που υπολογίζεται σε ποσοστό 5% στις προμήθειες που παίρνουν οι επιχειρήσεις αυτές.

δ. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες προβαίνουν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων στη βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών εισαγόμενων από το

εξωτερικό και επανεξαγόμενων υπό μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, που υπολογίζεται σε ποσοστό 5% στην αμοιβή, που παίρνουν οι επιχειρήσεις αυτές για τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους.

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 14 του Ν.2065/1992, αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των παρ.2 και3 του Ν.Δ. 3323/1955 και για ορισμένες επιχειρήσεις αναγνωρίζεται έκπτωση από 1.1.1992 έως 31.12.1996 χωρίς δικαιολογητικά , υπολογιζόμενη σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2 δισεκατομμύρια σε ποσοστό 3% και μέχρι 5 δισεκατομμύρια σε ποσοστό 2% και σε ακαθάριστα έσοδα άνω των 5 δισεκατομμύρια δραχμών σε ποσοστό 1%.

Η πιο πάνω έκπτωση υπολογίζεται: α) για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις στα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων, β) για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή στα ακαθάριστα έσοδα τους από τις υπηρεσίες και εργασίες από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα, γ) για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά στα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά, δ) για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται μόνο από διαφημίσεις, ε) για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα κατασκευαστικά κέντρα στα ακαθάριστα έσοδά τους που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες στα οποία περιλαμβάνονται τα έσοδα διανυκτερεύσεων, κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες και στ) για τα γραφεία γενικού τουρισμού Ν. 393/1976 στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες.

Για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών Ν.383/1976 η αναγνωριζόμενη έκπτωση υπολογίζεται σε ποσοστό 1% στα έσοδα τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών αντίστοιχα.

Ως προϊόντα εγχώριας παραγωγής θεωρούνται και τα προϊόντα, που είναι προέλευσης εξωτερικού, εφόσον αυτά επανεξάγονται ύστερα από προηγούμενη επεξεργασία, κατεργασία, μεταποίηση, εξευγενισμό κλπ., που προσδίδει σ' αυτά το χαρακτηρισμό του νέου προϊόντος.

Συνεπώς, η αναγνωριζόμενη έκπτωση για ειδικές δαπάνες εξαγωγών, χωρίς δικαιολογητικά, διενεργείται μόνο στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από εξαγωγές παντός είδους προϊόντων της εγχώριας παραγωγής, αρκεί αυτά να παράχθηκαν στην Ελλάδα και στη συνέχεια να έχουν εξαχθεί στο εξωτερικό. Δηλαδή αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτή στα ακαθάριστα έσοδα, που προκύπτουν από την εξαγωγή βιομηχανικών, βιοτεχνικών, χειροτεχνικών, γεωργικών, κτηνοτροφικών, οπωροκηπευτικών, προϊόντων αλιείας, μεταλλευτικών, λατομικών, καθώς και των επισκευών ή κατασκευών πλοίων υπό Ελληνική ή ξένη σημαία.

Ο φορολογικός έλεγχος για τη αναγνώριση της έκπτωσης για ειδικές δαπάνες εξαγωγών πρέπει να ερευνά αν τα προϊόντα που έχουν εξαχθεί στην αλλοδαπή παράχθηκαν στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν αυτά παράχθηκαν από τον ίδιο ή τρίτους.

Η έκπτωση αυτή για ειδικές δαπάνες εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά αναγνωρίζεται και στα ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται: α) από προμήθειες σε εφόδια και τρόφιμα εγχώριας παραγωγής των πλοίων και αεροσκαφών, που εκτελούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς, με τη προϋπόθεση ότι αυτές πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.Δ. 226/1967, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του Ν.Δ. 849/1971, γιατί το άρθρο 7 του Ν.

226/1967 ρητά τις χαρακτηρίζει ως εξαγωγές και β). από πωλήσεις προϊόντων παραγόμενων από ημεδαπές βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις προς τη θυγατρική εταιρία της ΑΕ <<ελληνικής τραπεζής βιομηχανικής αναπτύξεως>> <<ελληνικαί εξαγωγαί ΑΕ>> ή προς συνιστώμενες εμπορικές εταιρίες, στις οποίες συμμετέχει η Α.Ε. <<ελληνική τράπεζα βιομηχανικής αναπτύξεως>> ή άλλη ημεδαπή τράπεζα Επενδύσεων ή η Α.Ε.<<ελληνικαί εξαγωγαί>> τουλάχιστο κατά 25%, που εξομοιώνονται προς εξαγωγές, κατά το ποσό που αυτά στη συνέχεια εξάγονται στην αλλοδαπή (άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 849/1978).

Αντίθετα, δε δικαιούνται έκπτωσης για ειδικές δαπάνες εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά: α) η επιδότηση, που χορηγείται από το κράτος για τη κάλυψη μέρος του τιμήματος του τιμήματος του προϊόντος για την επιτυχία της εξαγωγής και β) οι πωλήσεις που γίνονται από επιχειρήσεις πώλησης προϊόντων σε καταστήματα πώλησης ειδών TPANZITO στον αερολιμένα και σε άλλες συναφείς επιχειρήσεις, που πωλούν τα είδη αυτά σε επιβάτες του εξωτερικού, έστω και αν εισπράττουν την αξία των πωλούμενων προϊόντων από τους εκμεταλλευτές των καταστημάτων σε συνάλλαγμα.

Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 35 παρ.3 του Ν.Δ.3323/1955 δεν εφαρμόζονται στην Α.Ε. <<ελληνικαί εξαγωγαί>> και στις εξαγωγικές εταιρίες, στις οποίες συμμετέχει η Α.Ε.<<Ελληνικαί εξαγωγαί>> ή η Α.Ε. <<Ελληνική τράπεζα βιομηχανικής αναπτύξεως>> ή άλλη ημεδαπή τράπεζα επενδύσεων (άρθρο 27 παρ. 1 του Ν.849/1978).

Στις κατά το Ν.383/1976 μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών η έκπτωση για ειδικές δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, υπολογίζεται μόνο στα ακαθάριστα έσοδα αυτών, τα οποία προέρχονται από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά, στις εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά κλπ, προϊόντα εγχώριας παραγωγής, μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, η αναγνωριζόμενη έκπτωση για ειδικές δαπάνες αυτών θα υπολογίζεται μόνο στις προμήθειες που παίρνουν αυτές. Επίσης, στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες προβαίνουν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων σε βιομηχανοποίηση ή κατεργασία πρώτων υλών εισαγόμενων από την αλλοδαπή επανεξαγόμενων υπό μορφή έτοιμων και ημιέτοιμων προϊόντων, η αναγνωριζόμενη έκπτωση για ειδικές δαπάνες αυτών θα υπολογίζεται μόνο στις αμοιβές, που παίρνουν για τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους.

Δικαιούνται του πιο πάνω ευεργετήματος τόσο οι ημεδαπές επιχειρήσεις, όσο και οι εργαζόμενες στην Ελλάδα αλλοδαπές, εφόσον οι πωλήσεις διενεργούνται από την Ελλάδα και αφορούν πράγματι εξαγωγές προϊόντων εγχώριας παραγωγής.

Επίσης, οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες στην αλλοδαπή δικαιούνται του ευεργετήματος που προβλέπεται για τους εξαγωγείς προϊόντων που υπολογίζεται μόνο στα έσοδα των παρεχόμενων υπηρεσιών στην αλλοδαπή (άρθρο 102 παρ.3 Ν. 1892/1990)

Σκοπός της έκπτωσης για ειδικές δαπάνες είναι η αποφυγή κάθε αμφισβήτησης, η οποία είναι δυνατό να δημιουργηθεί κατά τη διενέργεια του φοροτεχνικού ελέγχου, καθόσον είναι αδύνατη ως επί το πλείστο η λήψη δικαιολογητικών στοιχείων από μέρους των εξαγωγικών επιχειρήσεων, λόγω του είδους αυτών. Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι το κατ' αποκοπή ποσοστό έκπτωσης ειδικών δαπανών εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά είναι άσχετο με τις δαπάνες εξαγωγών, για τις

οποίες υπάρχουν τα υπό του νόμου προβλεπόμενα δικαιολογητικά, οι οποίες εκπίπτουν, κατά τη διάταξη της παραγράφου 1ά του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955.

Από τη διοίκηση και τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι η έκπτωση των κατ' αποκοπή ειδικών δαπανών εξαγωγών αναγνωρίζεται χωρίς να εξετάζεται αν πραγματοποιήθηκαν η εξοφλήθηκαν αυτές (Σ.τ.Ε. 815/1958, Σ.τ.Ε. 1232/1960, Δ.Φ.Ν. 1960, σελ. 544 και Υπ. Οικον. Ε. 1887/Πολ. 78/1974).

Για να διενεργηθεί η έκπτωση του ποσού αυτού των ειδικών δαπανών πρέπει απαραίτητα, αφ' ενός μεν ν' αναγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και σε ειδικό λογαριασμό, αφ' ετέρου Δε τα βιβλία που τηρήθηκαν να κριθούν ειλικρινή κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο.

Στις ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες και Ε.Π.Ε. Δε γεννάται θέμα φορολόγησης των εταίρων αυτών για τις αναγνωριζόμενες από το νόμο κατ' αποκοπή δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, στην περίπτωση που γίνει λογιστική τακτοποίηση αυτών στους προσωπικούς λογαριασμούς των εταίρων ή άμεση είσπραξη από τους εταίρους, γιατί οι εταίροι -μέλη αυτών φορολογούνται για τα πραγματοποιούμενα από αυτές καθαρά κέρδη και δεν μπορεί να θεωρηθούν τα ποσά αυτά ως εισόδημα.. Οι φορολογική αυτή μεταχείριση ισχύει ανάλογα και στις ατομικές επιχειρήσεις. Αντίθετα, εφόσον η ανώνυμη εταιρία προβεί στη διανομή κατά το μέρος ή κατά το σύνολο της αναγνωριζόμενης έκπτωσης για ειδικές δαπάνες εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά, τότε το διανεμόμενο αυτό ποσό στους μετόχους κ.λ.π. θεωρείται ως μέρισμα και συνεπώς φορολογείται ως εισόδημα από κινητές αξίες στο όνομα των μετόχων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.Δ. 3323/1955, γι' αυτό και πρέπει να παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρία ο φόρος που αναλογεί (Σ.τ.Ε. 817/1958 Δ.Φ.Ν. 1958 σελ. 608, 1232/1960 Δ.Φ.Ν. 1960 σελ. 544 Υπ. Οικον. Ε. 1887/Πολ. 78/1974).

Στην περίπτωση, που τα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας κρίνονται ανειλικρινή λόγω των ανεπαρκειών ή ανακριβειών, που διαπιστώθηκαν, και χωρεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, τότε καμιά δαπάνη απ' αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, καθόσον αυτές λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο, όπως συμβαίνει και με τις λοιπές παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, κατά τη διαμόρφωση του εφαρμοστέου συντελεστή καθαρού κέρδους.

Η ζημιά που προκύπτει ύστερα από την πιο πάνω έκπτωση δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα εισοδήματα άλλων πηγών. Η ζημιά αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό μόνο με τα κέρδη του εξαγωγικού κλάδου της επιχείρησης κατά τις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι στις χρήσεις αυτές τηρήθηκαν από την επιχείρηση επαρκή και ακριβή βιβλία Γ' κατηγορίας. Στις μεικτές επιχειρήσεις ο συμψηφισμός γίνεται μόνο με τα κέρδη του εξαγωγικού κλάδου. Αν υπάρχει αδυναμία διαχωρισμού των καθαρών κερδών κάθε κλάδου, τότε αυτά υπολογίζονται με μερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Έστω, ότι σε μεικτή επιχείρηση κατά τη χρήση 1983 πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις εγχώριων προϊόντων στο εξωτερικό δραχμές 200.000.000, πωλήσεις στο εσωτερικό δραχμές 100.000.000 και καθαρά κέρδη δραχμές 20.000.000. Η μεταφερόμενη ζημιά του εξαγωγικού κλάδου κατά τη χρήση 1982 ανέρχεται σε δραχμές 3.000.000.

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών του εξαγωγικού κλάδου και του κλάδου του εσωτερικού εμπορίου γίνεται ως εξής:

α. Ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

|                         |      |                    |
|-------------------------|------|--------------------|
| Από πωλήσεις εξωτερικού | δρχ. | 200.000.000        |
| Από πωλήσεις εσωτερικού | δρχ. | <u>100.000.000</u> |
| Σύνολο                  | δρχ. | <u>300.000.000</u> |

β. Καθαρά κέρδη της επιχείρησης πριν από την αφαίρεση των ειδικών δαπανών εξαγωγής.

|   |      |                   |
|---|------|-------------------|
| Καθαρά κέρδη ισολογισμού 1983               | δρχ. | 20.000.000        |
| Ειδικές δαπάνες εξαγωγών (200.000.000 X 1%) | δρχ. | <u>2.000.000</u>  |
| Σύνολο                                      | δρχ. | <u>22.000.000</u> |

γ. Καθαρά κέρδη εξαγωγικού κλάδου

Τα καθαρά κέρδη του εξαγωγικού κλάδου πριν από την έκπτωση των ειδικών δαπανών εξαγωγής ανέρχονται σε

|  |      |            |
|--|------|------------|
| (22.000.000 X 200.000.000 / 300.000.000) | δρχ. | 14.666.666 |
|--|------|------------|

Μείον:

Έκπτωση ειδικών δαπανών

εξαγωγής δρχ. 2.000.000

Συμψηφιζόμενη ζημιά χρήσης

1982 δρχ. 3.000.000 δρχ. 5.000.000

Καθαρά κέρδη εξαγωγικού κλάδου δρχ. 9.666.666

δ. Καθαρά κέρδη κλάδου εσωτερικού εμπορίου.

Τα καθαρά κέρδη του κλάδου εσωτερικού εμπορίου ανέρχονται σε (22.000.000 X 100.000.000/300.000.000)

δρχ. 7.333.334

ε. Φορολογητέα καθαρά κέρδη κατά

τη

χρήση 1983 (9.666.666+7.333.334) δρχ. 17.000.000

## ΙΑ. Έξοδα ταξιδιών.

Ορισμένες φορές πολλοί από τους επιχειρηματίες εξαναγκάζονται για την καλύτερη διεξαγωγή των εργασιών τους ή για την ανάπτυξη και επέκτασή τους, να ταξιδεύουν τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό ή και να αποστέλλουν αντιπροσώπους τους.

Στην περίπτωση αυτή τα πραγματοποιούμενα έξοδα αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον η δαπάνη αυτή θεωρείται ως παραγωγική, εφόσον συμβάλλει στην ανάπτυξη των εργασιών της επιχείρησης. Και την αναγνώριση των δαπανών αυτών πρέπει να ερευνάται από τον ελεγκτή, αν το ταξίδι που πραγματοποιήθηκε έγινε για τους σκοπούς της επιχείρησης, αν τα έξοδα αυτά είναι ανάλογα προς τις ανάγκες της επιχείρησης και την έκταση των εργασιών της, αν έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αν υπάρχουν τα σχετικά δικαιολογητικά που απαιτούνται από το φορολογικό νόμο.

Κατ' εξαίρεση, για τα ταξίδια στο εξωτερικό των επιτηδευματοπιών πρέπει να ερευνάται οπωσδήποτε ο σκοπός της πραγματοποίησής τους το εξ' αυτών αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε

και να συνδυάζεται το ποσό των εξόδων τους με το συνάλλαγμα, που χορηγήθηκε στον πραγματοποιήσαντα το ταξίδι.

### **ΙΒ. Δικαστικά έξοδα και δικαστικές αμοιβές.**

Σύμφωνα με την κρατούσα δικαστηριακή νομολογία και τις λύσεις, που δόθηκαν από την Διοίκηση, στα γενικά έξοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται και οι δικηγορικές αμοιβές, καθώς και τα δικαστικά έξοδα, τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν για υποθέσεις, οι οποίες αφορούν την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία. Στην περίπτωση που τα έξοδα αυτά καταβάλλονται για υποθέσεις, που αφορούν προσωπικά τον επιχειρηματία ή και την επιχείρηση για πράξεις ή παραλείψεις που έχουν γίνει εξ υπαιτιότητας του επιχειρηματία (ως π.χ. η επιβολή προστίμων, η εξαγορά ποινών που επιβλήθηκαν λόγω καταδίκης επιχειρηματία για παραβάσεις αγορανομικών διατάξεων κ.λ.π.), Δε θεωρούνται ως γενικά έξοδα, λόγω του ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Για την αναγνώριση των δικηγορικών αμοιβών και των δικαστικών εξόδων απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη δικαιολογητικών στοιχείων.

### **ΙΓ. Έξοδα διαφήμισης.**

Έξοδα διαφήμισης καταβαλλόμενα από επιχείρηση σε διαφημιστικές επιχειρήσεις, τα οποία έγιναν για το σκοπό καλύτερης απόδοσης και δημιουργίας καθαρού κέρδους, θεωρούνται ως γενικά έξοδα της επιχείρησης και ως τέτοια εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Έτσι τα διαφημιστικά έξοδα, για να είναι παραγωγικά, πρέπει να συμβάλλουν στην προώθηση του επιδιωκόμενου σκοπού.

Για την αναγνώριση των διαφημιστικών εξόδων πρέπει απαραιτήτως αυτά να καταχωρίστηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και η εγγραφή αυτή να στηρίζεται επί εγγράφων δικαιολογητικών στοιχείων. Αυτά εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τη χρήση, κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν.

Προκειμένου να γίνει ο 'προσδιορισμός των καθαρών κερδών της διαφημιζόμενης επιχείρησης, που υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος, δεν αναγνωρίζεται η δαπάνη της διαφήμισης, που υπόκειται στο ειδικό τέλος διαφήμισης υπέρ των δήμων και των κοινοτήτων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.1144/1981, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του αναλογούντος τέλους με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου Δήμου ή κοινότητας (άρθρο 10 παρ.5 Ν.1144/1981).

Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν κατά το χρόνο έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου (άρθρο 10 παρ. 13 του Ν.2065/1992).

### **ΙΔ. Ασφάλιστρα.**

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον αναφέρονται στην ασφάλιση από κάθε κίνδυνο και είναι συνδεδεμένα με την άσκηση του επαγγέλματος.

Ομοίως αποτελούν δαπάνη εκπεστέα κατά την κρατούσα άποψη και τα καταβαλλόμενα ασφάλιστρα από ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία για ασφάλιση αυτής από κάθε ζημιά, η οποία ίσως θα πραγματοποιούνταν από το θάνατο του ενός των εταίρων ή του διαχειριστή αυτής, αρκεί η ασφάλεια να συνάφθηκε για το συμφέρον της εταιρίας (Ν. Τότση, τεύχος Δ' σελ.72).

Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα ασφάλιστρα ακινήτων της επιχείρησης, καθόσον αυτά βαρύνουν το εισόδημα Α' πηγής και συμπεριλαμβάνονται στο αναγνωριζόμενο για έκπτωση ποσοστό του 25%.

Τα καταβαλλόμενα ασφάλιστρα για ασφάλιση έναντι ενδεχόμενων κινδύνων κατά απεργιών, ζημιών από παλήσεις με πίστωση κλπ., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ομοίως δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα παρακρατούμενα ποσά για αυτασφάλιση, αφού ο νόμος δεν προβλέπει τέτοια δαπάνη.

Όσον αφορά τα ασφάλιστρα, τα οποία καταβάλλονται και αφορούν πολυετείς ασφαλίσεις, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, στην οποία καταβλήθηκαν, αλλά κατανέμονται κατ' ισομοιρία σε όλες τις χρήσεις τις οποίες βαρύνουν, η δε κρινόμενη χρήση θα επιβαρυνθεί με τα ασφάλιστρα ενός μόνο έτους, τα, δε λοιπά θα μεταφερθούν σε ειδικό μεταβατικό λογαριασμό.

Ήδη, στα γενικά έξοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται και τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, καθώς και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού (άρθρο 10 παρ. 7 Ν.2065/1992).

Κατά τη ρητή διάταξη του φορολογικού νόμου, το ποσό των ασφαλιστρών που αφορά τα ασφάλιστρα κατά κινδύνων ζωής του επιχειρηματία, των συνεταιίρων, καθώς και των μελών της οικογένειά τους, εκπίπτει από το συνολικό καθαρό εισόδημα του επιχειρηματία.

#### **ΙΕ. Έξοδα αυτοκινήτων.**

Πολλές φορές οι επιχειρηματίες για την καλύτερη και ταχύτερη διεξαγωγή των εργασιών τους χρησιμοποιούν και αυτοκίνητα.

Η πραγματοποιούμενη δαπάνη του αυτοκινήτου θεωρείται ότι είναι παραγωγική, με την προϋπόθεση ότι αυτό χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης και προς εξυπηρέτηση αυτής.

Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του Ν.1882/1990 καθορίζεται η έκπτωση των δαπανών για συντήρηση και λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία και για αποσβέσεις των ιδιοκτητών ή μισθωμένων από τρίτους επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ανάλογα με τον κυλινδρισμό του κινητήρα των αυτοκινήτων.

Έτσι, για τα ιδιόκτητα επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 1600 κυβικών εκατοστών δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης τους, ποσοστό μέχρι 80% του συνολικού ύψους των δαπανών και ποσοστό 40% αν τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης είναι κυλινδρισμού μεγαλύτερου του 1600 κυβικών εκατοστών, με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Ήδη, για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 2000 κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητα τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι 80% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Προκειμένου για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτουν με τις ίδιες προϋποθέσεις, μέχρι 25% των πιο πάνω δαπανών. Αντίθετα, στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών, δεν εφαρμόζεται ο πιο πάνω περιορισμός (άρθρο 10 παρ. 9 Ν. 2065/1992).

Για τον υπολογισμό καθαρού εισοδήματος των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, εκπίπτουν για δαπάνες ιδιόκτητων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 814/1978, ποσό μέχρι 2500 δραχμών μηνιαίως, με την προϋπόθεση ότι θα χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του επαγγέλματός τους.

Ήδη, με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του Ν. 1828/1989, για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εκπίπτει ποσό μέχρι 7000 δραχμών για κάθε μήνα. Έτσι, με τις διατάξεις αυτές και τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 9 του Ν. 2065/1992 για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτει ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών μη δυνάμενο να υπερβεί το ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών (άρθρο 12 παρ. 5 Ν. 2065/1992).

Προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τις ατομικές και οικογενειακές ανάγκες του επιτηδευματία ή του ελεύθερου επαγγελματία, τότε κανένα ποσό από τις δαπάνες αυτών δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ή του καθαρού εισοδήματος, κατά περίπτωση.

Όταν όμως το ιδιόκτητο αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης και για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή του ελεύθερου επαγγελματία και των μελών της οικογένειας του ή των υπαλλήλων, τότε αναγνωρίζεται για έκπτωση από τις δαπάνες, που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 814/1978 μόνο το τμήμα αυτών που αντιστοιχεί στην πραγματική απασχόλησή του στην επιχείρηση, το Δε υπόλοιπο ποσό προστίθεται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

Η πιο πάνω περιορισμοί δαπανών ισχύουν, όπως η διοίκηση δέχθηκε (Ε.11524/εγκ.19/21.12.1978), και για τα ιδιόκτητα ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα μικτής χρήσης (STATION WAGON), που θεωρούνται με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.Δ.833/1971 ως επιβατικά αυτοκίνητα. Αντίθετα, δεν υπάγονται στους πιο πάνω περιορισμούς: α) τα λεωφορεία αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, β) τα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης και γ) τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που μισθώνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι εξυπηρετούν αποκλειστικά τις ανάγκες της επιχείρησης.

Επίσης, δεν υπάγονται στους πιο πάνω περιορισμούς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν.814/1978, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης γιατί αυτά αποτελούν αντικείμενο εμπορικής εκμετάλλευσης αυτών. Αν όμως τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται και για την εξυπηρέτηση των προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία και των μελών της οικογένειάς του, τότε αναγνωρίζεται για έκπτωση μόνο το τμήμα αυτών που αντιστοιχεί στην πραγματική απασχόλησή του στην επιχείρηση.

#### **ΙΣΤ. Δαπάνες χάριν του προσωπικού.**

Η διοίκηση (εγκ. 129/1955 παρ. 50) δέχθηκε ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν υπό τύπο γενικών εξόδων διαχείρισης και ορισμένες συνήθεις δαπάνες, στις οποίες υποβάλλονται αυτές για το προσωπικό τους για την εν γένει βελτίωση των όρων διαβίωσης των



εργαζομένων, ως π.χ. τα συσσίτια, οι κατασκηνώσεις στις εξοχές, η ιατρική, φαρμακευτική και νοσοκομειακή περίθαλψη κ.λ.π., καθόσον αυτές θεωρούνται παραγωγικές και συμβάλλουν σοβαρά και αποδειγμένα στην καλύτερη απόδοση και τη δημιουργία κέρδους.

#### **ΙΖ. Έξοδα εκπαίδευσης.**

Οι υπό της επιχείρησης πραγματοποιούμενες δαπάνες για την εκπαίδευση του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού θεωρούνται τόσο από τη διοίκηση, όσο και από την ομολογία ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, λογιζόμενες ως παραγωγικές δαπάνες, οι οποίες συντελούν αφ' ενός μεν στην αύξηση της αποδοτικότητας της εργασίας, αφ' εταίρου δε στη δημιουργία μεγαλύτερων κερδών.

#### **ΙΗ. Παροχές υπό τύπο προκαταβολών.**

Ορισμένες φορές χορηγούνται στο προσωπικό της επιχείρησης διάφορες προκαταβολές υπό μορφή ταμειακών διευκολύνσεων, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον αυτές δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη. Και δεν συμβάλλουν σοβαρά και αποδειγμένα στην καλύτερη απόδοση αυτής.

#### **ΙΘ. Διάφορες δαπάνες.**

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. Α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955 και τα ποσά που καταβλήθηκαν από την επιχείρηση για μεταφορικά, ύδρευση, φωτισμό, Ο.Τ.Ε. κ.λ.π. τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επίσης, εκπίπτουν και διάφορα μικροέξοδα της επιχείρησης ως λ.χ. κεράσματα πελατών κ.λ.π., γιατί η δαπάνη αυτή θεωρείται ως παραγωγική, καθόσον, αφ' ενός μεν βρίσκεται εντός των πλαισίων της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης, αφ' εταίρου δε συμβάλλει στη δημιουργία κέρδους. Ομοίως εκπίπτει το καταβαλλόμενο παράβολο φορολογικής δίκης.

## **2. Δαπάνες συντήρησης και επισκευής.**

Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και επαγγελματικών εν γένει εγκαταστάσεων αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. Αντίθετα, οι δαπάνες βελτίωσης αυτών δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση, καθόσον αυτές αυξάνουν την αξία, η οποία υπόκειται σε τμηματική απόσβεση.

Δαπάνες συντήρησης είναι εκείνες, οι οποίες γίνονται με σκοπό τη διατήρησή του σε καλή κατάσταση.

Δαπάνες επισκευών είναι εκείνες, οι οποίες γίνονται για τη διόρθωση μιας βλάβης ή μιας υφιστάμενης αλλοίωσης και αποβλέπουν στο να αποδώσουν την εγκατάσταση στην αρχική της παραγωγικότητα. Ειδικά, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των ιδιόκτητων ακινήτων της επιχείρησης για το λόγο ότι τα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται, κατά τη διάταξη της περ. Α' της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.Δ. 3323/1955, στο περιοριστικά καθοριζόμενο ποσοστό 25%, το οποίο αναγνωρίζεται για έκπτωση από το εισόδημα από οικοδομές και όχι από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Αν γινόταν νέα έκπτωση των εξόδων αυτών και από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τότε θα παρουσιαζόταν το φαινόμενο

η ίδια δαπάνη να αναγνωρίζεται για έκπτωση δύο φορές, πράγμα ασυμβίβαστο για το φορολογικό νόμο.

Κατά τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 1892/1961 και 647/1967) οι δαπάνες συνήθως επισκευής και συντήρησης, καθώς και οι δαπάνες ασφαλιστρών των από την επιχείρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, εκπίπτουν από τα έσοδα Α' πηγής και κατά το προβλεπόμενο ποσοστό από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ 1Α' του Ν.Δ. 3323/1955, ενώ οι δαπάνες των ίδιων ακινήτων, που κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των φορολογικών δικαστηρίων υπερβαίνουν το σύνηθες μέτρο επισκευής και συντήρησης και επιβάλλονται από τη φύση της επιχείρησης για την καλύτερη λειτουργία και απόδοσης αυτής, δεν περιλαμβάνονται στο πάγιο ποσοστό έκπτωσης από τα έσοδα Α' πηγής, αλλά εκπίπτουν από τα έσοδα Δ' πηγής.

Στην περίπτωση όμως που η επιχείρηση δεν έχει ιδιόκτητο ακίνητο, αλλά χρησιμοποιεί μισθωμένο ακίνητο στο οποίο ενεργεί με δικά της έξοδα επισκευές που βαρύνουν αυτή, τότε τα έξοδα επισκευής και συντήρησης, όπως η διοίκηση δέχτηκε (Υπ. Οικον. Κ. 16972/1969), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής γιατί αυτά επέχουν θέση συμπληρωματικού ενοικίου.

Κατά τη δικαστηριακή νομολογία, οι δαπάνες επισκευών σε ακίνητο ξένης κυριότητας μπορεί να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον ήθελαν κριθεί ως παραγωγικές (Σ.τ.Ε. 239/1962, Δ.Φ.Ν. 1στ' , σελ. 358).

Είναι αυτονόητο ότι οι δαπάνες βελτίωσης (προσθήκης κ.λ.π.) ιδιόκτητου ακινήτου εκπίπτουν βαθμιαία, αποσβενόμενες σε περισσότερες χρήσεις κατά τις ειδικές διατάξεις.

### **3. Αξία πρώτων υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών.**

Κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, η αξία κτήσης των πρώτων και βοηθητικών υλών και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π.

Έτσι το κόστος αυτών, που αγοράστηκαν, αποτελείται από την τιμολογιακή αξία πλέον των ειδικών δαπανών αυτών.

Η αξία των πρώτων υλών κ.λ.π. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, εντός της οποίας έγινε η πώληση των προϊόντων ή των πρώτων υλών.

Προκειμένου για εμπορικές επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η εξεύρεση του μικτού κέρδους γίνεται με την προσθήκη στην αξία των εμπορευμάτων ή προϊόντων, που αγοράστηκαν σε κάθε χρήση, της αξίας αυτών που παρέμειναν κατά την απογραφή έναρξης και αφαιρείται από το άθροισμα αυτών η αξία αυτών, που παρέμειναν κατά την απογραφή λήξης, έτσι δεν προκύπτει το κόστος αυτών που πουλήθηκαν, το οποίο αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και έτσι προκύπτει το μικτό κέρδος.

### **4. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων.**

Οι τόκοι των δανείων ή των πιστώσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για εξυπηρέτηση αναγκών και

των επιδιώξεων της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία των εταίρων ή άλλων τρίτων προσώπων.

Τόκοι υπερημερίας προερχόμενες από φορολογικές οφειλές (φόροι, εισφορές, πρόστιμα κλπ.) δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Αντίθετα οι τόκοι υπερημερίας, που οφείλονται από την επιχείρηση στην εκπρόθεσμη εξόφληση του χρέους αυτής (δανείου ή πίστωσης), αποτελούν παραγωγική δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά τη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας (απ. 1560/1969, Δ.Φ.Ν. κδ'σελ. 336), γιατί αυτή ωφελήθηκε από την παρακράτηση του ποσού του δανείου ή της πίστωσης πέρα του χρόνου που συνάφθηκε.

Ακόμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση οι τόκοι δανείων που συνάφθηκαν από την επιχείρηση και διατέθηκαν από αυτή για εξυπηρέτηση των προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή τρίτων προσώπων.

Από φορολογική άποψη δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι τόκοι των ίδιων αυτής κεφαλαίων ή οι τόκοι επί εισφορών των εταίρων, καθόσον δεν αποτελούν δαπάνη.

Ο φορολογικός νόμος αρχικά δεν προέβλεπε τις προϋποθέσεις, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η έκπτωση των τόκων, επί δανείων ή πιστώσεων, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δηλαδή εάν αυτοί πρέπει να ήταν δεδουλευμένοι ή να κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί ή να είχαν καταβληθεί στο δικαιούχο εντός της διαχειριστικής περιόδου.

Παλαιότερα γινόταν δεκτό από τα φορολογικά δικαστήρια, όπως το αποτέλεσμα κάθε χρήσης βαρύνουν οι τόκοι, που πράγματι καταβλήθηκαν ή οι εντός της χρήσης καταστάντες ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

Ήδη, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4242/1962, το θέμα της έκπτωσης των τόκων ρυθμίζεται με βάση τις αρχές της λογιστικής επιστήμης, κατά τις οποίες τα οικονομικά αποτελέσματα κάθε χρήσης πρέπει να βαρύνονται με τους δεδουλευμένους τόκους από δάνεια ή πιστώσεις από το οικονομικό έτος 1963 και εφεξής, χωρίς να ερευνάται, αν αυτοί κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί ή αν καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση.

Έτσι πρέπει να γίνεται από τον ελεγκτή εμπεριστατωμένη έρευνα για την εξακρίβωση ύπαρξης δανειακής σύμβασης, των όρων αυτής (επιτόκιο, χρόνος εξόφλησης κλπ.), ως και η χρεώστρια επιχείρηση προέβη στην παρακράτηση και απόδοση στο Δημόσιο Ταμείο του φόρου που αναλογεί.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4171/1961, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΝΝ.Δ. 916/1971, οι τόκοι δανείων της επιχείρησης, για το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της χρήσης, εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική δράση της, λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται μέσα σε 10 χρόνια, κατά τις κείμενες διατάξεις, που διέπουν τη φορολογία εισοδήματος. Το ίδιο εφαρμόζεται και για τις μέχρι της έναρξης της παραγωγικής δράσης της εταιρίας δαπάνες ίδρυσης και οργάνωσης, κατά το ποσό που αυτές δεν καλύφθηκαν από έσοδα που προέκυψαν.

5.Υπολογισμός των εκπιπτόμενων δαπανών επιχειρήσεων που έχουν φορολογητέα και απαλλασσόμενα έσοδα

Με την παρ. 6 του άρθρου 35 του Ν.Δ.3323/1955, όπως αυτή προστέθηκε με τα άρθρο 5 παρ.6 του Ν.Δ. 4444/1964, καθορίστηκε ο τρόπος επιμερισμού των δαπανών μεταξύ των φορολογητέων και αφορολόγητων εσόδων των επιχειρήσεων. Η διάταξη αυτή έχει δημιουργήσει πολλά ζητήματα

στις επιχειρήσεις, γιατί μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί πολλές αντιφατικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου Επικρατείας για τον τρόπο υπολογισμού των δαπανών αυτών.

Ήδη, για την άρση της κατάστασης αυτής, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του Ν.1882/1990, αντικαταστάθηκε σε σταθερό ποσοστό το ποσό των δαπανών που θα επιβαρύνει τα αφορολόγητα ακαθάριστα έσοδα και τα έσοδα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Έτσι, με τις διατάξεις αυτές, αν στα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης περιλαμβάνονται και έσοδα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τότε για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκεινται σε φορολογία μειώνεται το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει κατά το ποσό των δαπανών που βαρύνουν τα ακαθάριστα έσοδα που απαλλάσσονται ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που καθορίζεται σε σταθερά ποσοστό 35% στα ακαθάριστα έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Τα πιο πάνω ισχύουν από το οικον. Έτος 1990 μόνο για τις τραπεζικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 37 του Ν.1884/1990.

Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 37 του Ν. 1884/1990 ορίζεται ότι, για τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν έσοδα απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ή φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους που υπόκεινται σε φορολογία δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα τα πιο κάτω ποσά δαπανών που βαρύνουν τα παραπάνω έσοδα

α. Οι χρεωστικοί τόκοι που αναλογούν στα απαλλασσόμενα και κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ακαθάριστα έσοδα με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων σε φορολογία ακαθαρίστων εσόδων και των απαλλασσόμενων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογουμένων, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ακαθαρίστων εσόδων.

Β. Το ποσό των λοιπών δαπανών της επιχείρησης που καθορίζεται σε ποσοστό 5% στα αφορολόγητα και κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ακαθάριστα έσοδα.

Τα πιο πάνω εφαρμόζονται και σε όλες τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών, των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου Επικρατείας, με την προϋπόθεση ότι τα επιπλέον καθαρά κέρδη, που προκύπτουν με το νέο τρόπο υπολογισμού, θα δηλωθούν μέσα σε ένα δίμηνο από την ισχύ των πιο πάνω διατάξεων.

Ήδη, με τις διατάξεις της παρ.16 του άρθρου 10 του Ν.2065/1992, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 6,7 και 8 του άρθρου 35 του Ν.Δ.3323/1955, ορίζεται ότι αν στα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, τότε για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκεινται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται με τα εξής ποσά των δαπανών που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α. Με το ποσό των χρεωστικών τόκων που βρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στη φορολογία ακαθαρίστων εσόδων που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες.

Β. Με το ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας η φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις ως λοιπές δαπάνες, χωρίς όμως αυτό να μπορεί να υπερβεί το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Για να ενεργηθούν οι πιο πάνω εκπτώσεις πρέπει τα ποσά αυτών να έχουν αναγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

Έτσι το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εκπτώσεων αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ο πιο πάνω τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών δεν εφαρμόζεται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

## **6. Ειδικές δαπάνες ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και γραφείων γενικού τουρισμού.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 102 του Ν. 1892/1990 με τις οποίες αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 1473/1984, που ισχύουν από 1.1.1990, για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και για τα γραφεία γενικού τουρισμού του Ν. 393/1976, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για την κάλυψη εξόδων προβολής και διαφήμισης, ποσού χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό 2% στα έσοδα που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες και για τα γραφεία γενικού τουρισμού σε ποσοστό 2% στο σύνολο του συναλλάγματος που δραχμοποιούν.

Στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις η πιο πάνω έκπτωση υπολογίζεται και στα έσοδα του κυλικείου και του εστιατορίου που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες.

Αν από τα βιβλία της επιχείρησης δεν προκύπτουν τα έσοδα από αλλοδαπούς πελάτες, τότε αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των εσόδων του ξενοδοχείου, κυλικείου και εστιατορίου με βάση τις διανυκτερεύσεις των αλλοδαπών και ημεδαπών πελατών.

Επίσης, δικαιούνται του πιο πάνω ευεργετήματος και οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται CAMPING, οι οποίες θεωρούνται για την εφαρμογή του άρθρου αυτού ως ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

Η ζημιά που προκύπτει στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και τα γραφεία γενικού τουρισμού μετά τη διενέργεια της πιο πάνω έκπτωσης Δε συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα άλλων πηγών. Για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις η ζημιά αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό μόνο με τα κέρδη από την εκμετάλλευση ξενοδοχείου, κυλικείου και εστιατορίου και για τα γραφεία γενικού τουρισμού μόνο από τα κέρδη της δραστηριότητάς τους κατά τις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι στις χρήσεις αυτές τηρήθηκαν ειλικρινή βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Αν η ξενοδοχειακή επιχείρηση διατηρεί και άλλους κλάδους εκμετάλλευσης, τότε ο συμψηφισμός της ζημιάς αυτής γίνεται μόνο από τα κέρδη του ξενοδοχείου, κυλικείου και εστιατορίου. Αν

υπάρχει αδυναμία διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τότε αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

Το πιο πάνω ευεργέτημα ισχύει για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.1990 μέχρι 31.12.1991

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.1473/1984 αναγνωρίζονται δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και των γραφείων γενικού τουρισμού, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης τους, για την κάλυψη εξόδων προβολής και διαφήμισης, ποσού, χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζονται σε ποσοστό 1% για τα έσοδα που προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες και για γραφεία γενικού τουρισμού σε ποσοστό 1% στο σύνολο του συναλλάγματος που δραχμοποιούσαν κατά τη χρονική περίοδο 1.1.1984 μέχρι 31.12.1988.

### **7.Ειδικές δαπάνες επιχειρήσεων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης**

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 102 του Ν.1892/1990 προστέθηκε στην περίπτωση α' της παρ.1 του άρθρου 35 του Ν.Δ.3323/1955 υποπερίπτωση εε', που ισχύει από 31.7.1990 και μετά. Έτσι, με τις διατάξεις αυτές, ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται και τα κατ' αποκοπή οριζόμενα ποσά ειδικών δαπανών των επιχειρήσεων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, για τις οποίες είναι αδύνατη η λήψη δικαιολογητικών στοιχείων, λόγω της φύσης τους.

Το ποσό των δαπανών αυτών καθορίζεται σε ποσοστό 3% επί των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων αυτών, που προέρχονται μόνο από διαφημίσεις.

### **8.Αποζημιώσεις ασφαλιστικών εταιριών**

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 που ισχύουν από 23.3.1990 και μετά προκειμένου να γίνει ο υπολογισμός των καθαρών κερδών για την φορολογία εισοδήματος των ασφαλιστικών εταιριών, οι ασφαλιστικές αποζημιώσεις που καταβάλλονται απ' αυτές σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Έτσι, με τις διατάξεις αυτές, αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων οι αποζημιώσεις, που καταβάλλονται στους δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, προκειμένου να γίνει ο υπολογισμός των καθαρών κερδών για τη φορολογία εισοδήματος, εφόσον καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις

του Κ.Β.Σ..

Η συζήτηση της κύριας αγωγής κατά ασφαλιστικής εταιρίας ή άλλου υπόχρεου για αποζημίωση από ατύχημα, που προκλήθηκε με αυτοκίνητο, κηρύσσεται απαράδεκτη αν δεν προσαχθούν τα νόμιμα δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ.

Οι ασφαλιστικές εταιρίες έχουν υποχρέωση να αποδώσουν στο δημόσιο το Φ.Π.Α., για τα ποσά αποζημιώσεων που δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά, ο οποίος δεν αποδόθηκε από τους υπόχρεους, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

## **9. Αποδείξεις εισπραξης αμοιβής δικηγόρου από δικηγορικό σύλλογο**

Για κάθε εισπραξη από δικηγορικό σύλλογο αμοιβής δικηγόρου για παράσταση στα δικαστήρια, υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις τηςπαρ.1 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990, να εκδίδει θεωρημένη από τη Δ.Ο.Υ. τετραπλότυπη απόδειξη εισπραξης.

Στην πιο πάνω απόδειξη, εκτός των άλλων, αναγράφονται το ονοματεπώνυμο, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του δικαιούχου δικηγόρου και η Δ.Ο.Υ. που φορολογείται κάθε δικηγόρος. Το πρώτο αντίτυπο παραδίνεται στον καταβαλλόμενο την αμοιβή, το Δεύτερο και το τρίτο επισυνάπτονται στο σχετικό δικόγραφο, ενώ το τέταρτο παραμένει στο στέλεχος.

Στο δικόγραφο που παραδίνεται στη γραμματεία του δικαστηρίου επισυνάπτονται τα δύο αντίτυπα της απόδειξης εισπραξης της αμοιβής του δικηγόρου, διαφορετικά η γραμματεία δεν παραλαμβάνει το δικόγραφο. Κάθε τρίμηνο θα στέλνεται από τη γραμματεία του δικαστηρίου στο Υπουργείο Οικονομικών το ένα αντίτυπο των αποδείξεων αυτών.

Επίσης, για κάθε εισπραξη αμοιβής από δικηγορικό σύλλογο, για παράσταση δικηγόρου κατά τη σύνταξη συμβολαίων, θα προσκομίζονται στο συμβολαιογράφο τα δύο αντίτυπα της απόδειξης εισπραξης, που θα μνημονεύεται στο συμβόλαιο. Το ένα αντίτυπο των αποδείξεων αυτών θα στέλνεται από κάθε συμβολαιογράφο στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου οικονομικών.

Αν οι δικηγόροι καταρτίζουν με τους πελάτες τους συμβάσεις με τις οποίες συμφωνείται η αμοιβή σε ποσοστό επί του αντικειμένου της αναλαμβανόμενης υπόθεσης, τότε αυτές θεωρούνται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε 10 ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής, διαφορετικά είναι ανίσχυρες και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Μετά από τη μηχανογράφηση των πιο πάνω αποδείξεων εισπραξης αποστέλλονται καταστάσεις αμοιβών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. που φορολογούνται οι δικηγόροι.

## **10. Διανομή κερδών με τη μορφή των μετοχών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό**

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.1882/1990, που ισχύουν για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.1989 και εφεξής, το διανεμόμενο ποσό κερδών σε μετρητά στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Α.Ε. Δε μπορεί να είναι ανώτερο του 15% των ετήσιων καθαρών κερδών κάθε διαχειριστική περιόδου, χωρίς να μπορεί να υπερβεί, κατά διαχειριστική χρήση, το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων αποδοχών για κάθε εργατοϋπάλληλο.

Οι ημεδαπές Α.Ε. μπορούν να διανέμουν με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων σε κάθε διαχειριστική χρήση μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.2190/1920, με τη μορφή των μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

## **11. Φόροι, τέλη και δικαιώματα**

Με ρητή διάταξη του νόμου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι κάθε είδους φόροι, τέλη και δικαιώματα, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία προσωπικά.

Ο φόρος εισοδήματος είναι προσωπικός φόρος και γι' αυτό περιλαμβάνεται μεταξύ των μη εκπιπτόμενων φόρων. Ομοίως δεν εκπίπτει και ο φόρος εισοδήματος των μη διανεμόμενων κερδών νομικών προσώπων. Οι μη εκπιπτόμενοι φόροι θεωρούνται από τον ελεγκτή ως λογιστική διαφορά και προστίθεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

Από τη δικαστηριακή νομολογία έγινε δεκτό ότι οι φόροι κλπ., εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν κατά τη χρήση, μέσα στην οποία βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν μόνο, λόγω του ότι με τη βεβαίωση λαμβάνει γνώση της οφειλής του ο ενδιαφερόμενος και μόνο τότε είναι βέβαια και εκκαθαρισμένη η οφειλή προς το δημόσιο.

Στην περίπτωση, που δεν καταβλήθηκαν οι φόροι μέσα στο έτος στο οποίο δημιουργήθηκαν, τότε γίνεται έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, στην οποία βεβαιώθηκαν.

Ήδη, ως χρόνος έκπτωσης των ποσών των κάθε είδους φόρων τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση, λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους (άρθρο 10 παρ.10 Ν.2065/1992).

Εφόσον γίνεται επιστροφή φόρου, εισφορών κλπ. Στην επιχείρηση αναγόμενη σε προγενέστερα οικον. Έτη και από οποιαδήποτε αιτία το ποσό της επιστροφής αυτής

αποτελεί έσοδο μέσα στη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία εισπράχθηκε.

Οι κάθε είδους φόροι, τέλη κλπ. Των προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εφόσον τα καθαρά κέρδη της διαχείρισης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, καθόσον υποτίθεται, ότι λήφθηκαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόστηκε.

Ειδικότερα

#### **α. Φόρος μισθωτών υπηρεσιών.**

Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών θεωρείται από το νόμο ότι βαρύνει το μισθωτή και όχι την επιχείρηση, γι' αυτό και αυτός παρακρατείται από τις επιχειρήσεις και αποδίδεται στο δημόσιο με υποβολή τριμηνιαίων προσωρινών δηλώσεων, καθώς και ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης.

Παλαιότερα, αν η καταβολή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών γινόταν από τον εργοδότη, αποτελούσε προσαύξηση του μισθού και γινόταν έκπτωση ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ήδη, με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 15 του Ν.Δ.4444/1964 απαγορεύθηκε στις επιχειρήσεις να καταβάλλουν σε βάρος τους το φόρο των μισθωτών και δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

#### **β. Φόρος κύκλου εργασιών.**

Ο φόρος κύκλου εργασιών στο εσωτερικό της Χώρας επιβάλλεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, τα οποία προέρχονται από πώληση προϊόντων ίδιας παραγωγής, καθώς και σε ορισμένες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.



Με τη ρητή διάταξη του άρθρου 1 παρ.2 του Ν.Δ. 1211/1949 θεωρούνται, για την επιβολή του φόρου κύκλου εργασιών, ως βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες με μηχανικά ή χημικά ή άλλα μέσα ή και απλή χειρονακτική εργασία ενεργούν μετατροπή, επεξεργασία, εξευγενισμό, διασκευή κ.λ.π., κάθε αγαθού.

Για να υπαχθεί μία βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση στο Φ.Κ.Ε., πρέπει να παράγει ή ίδια νέο προϊόν διαφορετικό από το αρχικό και να πραγματοποιεί από τα προϊόντα αυτά πωλήσεις.

Έτσι στο Φ.Κ.Ε., υπάγεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο ασχολείται στην Ελλάδα με την άσκηση βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχείρησης, εφόσον πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα απ' την πώληση προϊόντων ίδιας παραγωγής και το οποίο είναι και υπόχρεο για την απόδοση του φόρου στο δημόσιο.

Κατ' εξαίρεση, στις συμμετοχικές εταιρίες και κοινοπραξίες υπόχρεοι σε φόρο είναι τα μέλη αυτών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Α.Ν. 660/1937 κάθε επιχείρηση που υπάγεται στο φόρο κύκλου εργασιών πρέπει να καταχωρεί κάθε μέρα στα βιβλία της χωριστά τα ακαθάριστα έσοδα, που υπάγονται στο φόρο αυτό από τα μη υποκείμενα σ' αυτόν.

Επίσης, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Α.Ν. 660/1937, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 Ν.Δ. 1211/1949, υποχρεούνται οι υποκείμενες σε φόρο κύκλου εργασιών επιχειρήσεις, να τηρούν στα βιβλία τους λογ/σμό με τον τίτλο «Φόρος κύκλου εργασιών», ο οποίος χρεώνεται με κάθε ποσό φόρου καταβαλλόμενο σε τρίτους κατά την αγορά ή την εισαγωγή πρώτων υλών, καθώς και με τον φόρο τον καταβαλλόμενο στο δημόσιο, πιστώνεται δε με κάθε ποσό το οποίο εισπράττεται από την επιχείρηση από τα πωλούμενα προϊόντα.

Ο λογαριασμός αυτός κανονικά πρέπει να είναι εξισωμένος αλλά σε σπάνιες περιπτώσεις εμφανίζεται η εξίσωση αυτή. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, αν μεν είναι χρεωστικό, εκπίπτει σαν έξοδο, αν δε είναι πιστωτικό, λογίζεται σαν έσοδο της επιχείρησης.

Από την διοίκηση έχει γίνει δεκτό (Υπ.Οικον. Σ.2463/1951, Ε.19545/1959 και Ε.16805/1505/Πολ. 43/1979) ότι στην περίπτωση, που προκύπτει διαφορά μεταξύ χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού αυτού, τότε η διαφορά αυτή μεταφέρεται στην χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού «κέρδη και ζημίες».

Κατά το νόμο, ο Φ.Κ.Ε. δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο του κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

Επίσης, δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνεται αυτός ενσωματωμένος στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον δεν αποτελεί στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων, γι' αυτό και πρέπει να διαχωρίζεται απ' αυτά κατά τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης, μεταφερόμενος υποχρεωτικά στον τηρούμενο ειδικό λογαριασμό Φ.Κ.Ε.

Κατά την ομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας (απ. 797/1965, Δ.Φ.Ν. ηθ' σελ. 811), Φ.Κ.Ε. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης κατά την οποία ο φόρος καταβλήθηκε ή τουλάχιστον βεβαιώθηκε, έστω και αν ανάγεται σε προγενέστερο χρόνο, είναι δε αδιάφορο για την έκπτωση αυτήν αν ο φόρος αυτός λήφθηκε υπόψη και επηρεάστηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου στην οποία ανάγεται. Επίσης, κατά την αυτή νομολογία (Σ.τ.Ε. 1642/1980, Δ.Φ.Ν. λστ', σελ. 365), στην περίπτωση έλλειψης εισοδήματος Δ' πηγής, ο Φ.Κ.Ε αφαιρείται από τα εισοδήματα άλλων πηγών του ίδιου επιτηδευματία, εξομοιούμενος με ζημιά.

Ο έλεγχος πρέπει να διενεργεί λεπτομερή επαλήθευση των υπολογισμών όλων των στοιχείων του φόρου κύκλου εργασιών, δηλαδή των ακαθάριστων εσόδων, των πρώτων υλών κλπ., καθόσον μπορεί να περιλήφθηκαν και ορισμένα εικονικά ποσά ή να έγιναν λανθασμένοι υπολογισμοί με απώτερο σκοπό την μείωση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία κρίνονται από το φορολογικό έλεγχο ανακριβή, τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά χωρίς Φ.Κ.Ε.,

#### **γ. Τέλη χαρτοσήμου.**

Σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τα κάθε φύσης τέλη χαρτοσήμου, με την προϋπόθεση ότι αυτά βαρύνουν την επιχείρηση. Δηλαδή εκπίπτουν:

- Το τέλος χαρτοσήμου των τιμολογίων.
- Το τέλος χαρτοσήμου μίσθωσης καταστήματος κατά το μισό.
- Τα τέλη χαρτοσήμου απολήψεων των συνεταίρων ( Υπ. Οικον. Θ.6315/1960).
- Τα τέλη χαρτοσήμου δανείου που συνάφθηκαν από την επιχείρηση για εξυπηρέτηση των σκοπών της κλπ.
- Το τέλος χαρτοσήμου παράτασης διάρκειας εταιρίας.
- Το τέλος χαρτοσήμου εγγυητικών επιστολών τραπεζών.
- Το τέλος χαρτοσήμου των καταβαλλόμενων μισθών στους εργατούπαλλήλους κατά το ήμισυ.
- Το τέλος χαρτοσήμου συναλλαγματικών, που εκδόθηκαν από την εκδότρια εταιρία, εφόσον από τις εγγραφές των βιβλίων αποδεικνύεται ότι καταβλήθηκε από αυτήν ύστερα από σχετική συμφωνία (Σ.τ.Ε. 2.998/1973, Δ.Φ.Ν., κη', σελ. 302).

#### **δ. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων.**

Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.1587/1950, που αναλογεί στο τίμημα της πώλησης, που αναγράφεται στο συμβόλαιο βαρύνει κατά κανόνα τον πωλητή, ενώ ο φόρος μεταβίβασης, που αναλογεί στην οριστική διαφορά, που καθορίζεται από το φορολογικό έλεγχο, καθώς και ο Φ.Μ.Α. για δηλώσεις κτισμάτων με το σύστημα της αντιπαροχής ή των περιπτώσεων που πωλητής είναι το Δημόσιο, βαρύνει τον αγοραστή. Στην πράξη όμως ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στη δηλούμενη αξία καταβάλλεται συνήθως από τον αγοραστή, ύστερα από συμφωνία μεταξύ του αγοραστή και του πωλητή. Αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου μεταβίβασης από τον αγοραστή, αν στο πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται ότι αυτός ανέλαβε την πληρωμή του φόρου. Η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων δέχθηκε (Φορ. Εφ. Αθηνών 1441/65, Δ.Φ.Ν. κ' σελ. 806) ότι και η βεβαίωση του συμβολαιογράφου αποτελεί νόμιμο μέσο καταβολής του φόρου από τον αγοραστή.

Το Νομικό Συμβούλιο με την αριθ. 652/1982 γνωμοδότηση του, που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, στην περίπτωση, που ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου, που αναλογεί στο δηλούμενο τίμημα, καταβάλλεται από την αγοράστρια επιχείρηση, ο φόρος αυτός θεωρείται παραγωγική δαπάνη αυτής και εκπίπτει εφάπαξ και εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η αγορά του ακινήτου ως γενικό έξοδο διαχείρισης.

Επίσης, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας δέχθηκε (απ. Ολομέλειας 2.594/1976) ότι τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση κατά την αγορά και απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι τα συμβολαιογραφικά έξοδα, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, οι προμήθειες (μεσιτικά), οι αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π, δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσης των περιουσιακών στοιχείων, αλλά θεωρούνται σαν γενικά έξοδα διαχείρισης και εκπίπτουν εφάπαξ και εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκαν, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1α' του Ν.Δ. 3323/1955.

Στην περίπτωση όμως που συνιστάται ανώνυμη εταιρία και εισφέρονται σ' αυτή ακίνητα, τότε ο φόρος μεταβίβασης, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (απ. 28/1973, Δ.Φ.Ν. κζ', σελ. 393), περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένεται, όπως αυτά.

#### **ε. Φόροι υπέρ Τρίτων.**

Οι φόροι υπέρ τρίτων (δήμων και κοινοτήτων, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου κλπ.) που καταβλήθηκαν, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον αυτοί βαρύνουν την επιχείρηση και το εισόδημα αυτής, με την προϋπόθεση ότι δεν συνυπολογίσθηκαν στο κόστος του εμπορεύματος ή προϊόντος.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι δημοτικοί φόροι, οι εισφορές υπέρ Ι.Κ.Α. και επικουρικών ταμείων, ο φόρος άρθρου 5 Α.Ν. 843/1948 κλπ.

Επίσης, θεωρούνται ως δαπάνες της επιχείρησης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 52 του Ν.Δ. 400/1970, οι καταβαλλόμενες εισφορές για ομαδικές ασφαλίσεις ζωής των απασχολουμένων σ' αυτή εργατοϋπαλλήλων.

#### **στ. Δασμοί και φόροι επιβαλλόμενοι κατά την εισαγωγή.**

Ως γνωστό, κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, πρώτων υλών κλπ. Από το εξωτερικό, επιβάλλονται δασμοί και φόροι, οι οποίοι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μόνο στην περίπτωση, κατά την οποία αυτοί δεν ενσωματώθηκαν στο κόστος των εμπορευμάτων, που εισάγονται.

Αντίθετα, οι δασμοί αυτοί δεν εκπίπτουν, όταν ενσωματώνονται στο κόστος των εισαγομένων εμπορευμάτων από την αλλοδαπή.

Η εισφορά, που επιβάλλεται στην επιχείρηση, με την κανονιστική απόφαση αριθ. 46.601/1961 του Συμβουλίου Εξωτερικού Εμπορίου, για εκπρόθεσμο διακανονισμό της αξίας των εμπορευμάτων που έχουν εισαχθεί από το εξωτερικό, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, κατά τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 1367/78, Δ.Φ.Ν. λδ', σελ. 346), γιατί είναι διοικητικό μέτρο και όχι ποινή.

#### **ζ. Πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις και ποινές.**

Ο πρόσθετος φόρος εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.Δ. 3323/1955 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λόγω

του ότι αυτός είναι παρακολούθημα του κύριου φόρου, ο οποίος βαρύνει τον επιχειρηματία προσωπικά και όχι την επιχείρηση.

Από τη δικαστηριακή νομολογία έγινε δεκτό ότι οι επιβαλλόμενες χρηματικές ποινές και τα πρόστιμα, όπως για παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. ή άλλων φορολογικών νόμων ή για τη μη έγκαιρη εκπλήρωση των προς το Ι.Κ.Α. υποχρεώσεων κλπ., δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, λόγω του ότι η δαπάνη αυτή δεν είναι παραγωγική, αλλά ενέχει το χαρακτήρα ποινής.

#### **η. Φόρος προστιθέμενης αξίας.**

Ο φόρος προστιθέμενης που καταβλήθηκε δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Με τη διάταξη της παρ.1ε' του άρθρου 29 του Ν. 1642/1976 επιβάλλεται υποχρέωση καταχώρισης χωριστά των ακαθαρίστων εσόδων των υποκειμένων στο Φ.Π.Α. κατά φορολογικό συντελεστή από τα ακαθάριστα έσοδα που δεν υπάγονται σ' αυτόν.

Αν όμως ο Φ.Π.Α. είναι ενσωματωμένος στην αξία των αγοραζόμενων αγαθών, τότε πρέπει να γίνεται διαχωρισμός του με εσωτερική υφαίρεση και μεταφορά αυτού στη χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α.

Ο εισπραττόμενος από την επιχείρηση Φ.Π.Α. πρέπει να διαχωρίζεται από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταφερόμενος στην πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α.

Πρέπει να ερευνάται αν στο κόστος των εμπορευμάτων συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α., που καταβάλλεται κατά την αγορά εμπορευμάτων, καθόσον αυτός δεν αποτελεί στοιχείο κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης.

#### **12. Δικαιώματα ή αποζημιώσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων.**

Οι ημεδαπές επιχειρήσεις συνάπτουν συμβάσεις με αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης στην Ελλάδα τεχνικών μεθόδων παραγωγής τεχνικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών ή βιομηχανικών σημάτων και προνομίων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών ταινιών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρου και μελετών και άλλων συναφών δικαιωμάτων. Για τη χρήση αυτή οι ημεδαπές επιχειρήσεις καταβάλλουν στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς αποζημιώσεις ή δικαιώματα, τα οποία συνίσταται σε ορισμένο ποσό ή ποσοστό στα έσοδα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 1591/1986, με τις οποίες προστέθηκε νέα περ.ι' στην παρ.1 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, αναγνωρίζονται ως παραγωγικές δαπάνες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τα ποσά των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς, για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 4 του Ν. 4171/196.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που καταβάλλουν ποσά για τα πιο πάνω δικαιώματα ή αποζημιώσεις σε αλλοδαπούς δικαιούχους, εκπίπτουν αυτά από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το χρόνο της

πραγματικής καταβολής αυτών στους δικαιούχους. Η πραγματική τους καταβολή γίνεται κατά το νόμο, είτε με την καταβολή στο εξωτερικό, είτε με την κατάθεση τους σε δεσμευμένο λογαριασμό σε τράπεζες της Ελλάδας ή σε άλλους πιστωτικούς οργανισμούς στο όνομα του δικαιούχου.

Για να αποφευχθεί η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου με την καταβολή υψηλών δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων, που θα είχε ως συνέπεια τη μετάθεση κερδών από ημεδαπές επιχειρήσεις στην αλλοδαπή, με ρητή διάταξη, που περιλήφθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 1591/1986, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 1041/1980 εφαρμόζονται ανάλογα και στα πιο πάνω δικαιώματα ή αποζημιώσεις, που οφείλονται από την 1/1/1986 και μετά.

Έτσι, εφόσον γίνεται καταβολή δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων από ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή, η οποία ελέγχεται από την αλλοδαπή επιχείρηση, λόγω συμμετοχής αυτής στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση της ημεδαπής εταιρίας, τότε πρέπει το ύψος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων να μην είναι αδικαιολόγητα ανώτερο του πραγματικού, δηλαδή εκείνου του θα πραγματοποιούνταν αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης.

Αν από το φοροτεχνικό έλεγχο διαπιστωθεί ότι το ποσό, που καταβάλλεται από την επιχείρηση σε δικαιώματα ή αποζημιώσεις, είναι αδικαιολόγητα υψηλό, τότε η προκύπτουσα διαφορά, μεταξύ του υπερβολικού ποσού και του πραγματικού, προσαυξάνει κατά τεκμήριο τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, που προκύπτουν από τα βιβλία της κατά τη χρήση, στην οποία ανάγεται και σε καμιά περίπτωση Δε θίγεται το κύρος των βιβλίων της από την αιτία αυτή.

Η διαφορά αυτή βρίσκεται με σύγκριση του ποσού, που συμφωνήθηκε μεταξύ της ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης, με τα αντίστοιχα ποσά που καταβάλλονται από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις στο εξωτερικό, προκειμένου να τις παραχωρηθεί η εκμετάλλευση στην Ελλάδα των δικαιωμάτων αυτών.

## Κεφ.16 Έλεγχος αποσβέσεων.

### Γενικά για τις αποσβέσεις.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης υφίστανται μείωση της αξίας τους, καθόσον απ'τη μία υπόκεινται σε φθορά λόγω της χρήσης τους ή της παρόδου του χρόνου και απ'την άλλη λόγω της οικονομικής απαξίωσής τους. Σύμφωνα με σχετικές νόμικες διατάξεις, οι αποσβέσεις των κάθε είδους χρησιμοποιούμενων εγκαταστάσεων, μηχανημάτων κ.λπ., εκπίπτουν απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων είναι η κυριότητα της επιχείρησης επί του αποσβεστέου στοιχείου.

Όπως είναι γνωστό, απόσβεση είναι η διατύπωση της μείωσης της αξίας ορισμένου στοιχείου του ενεργητικού με εγγραφές, η οποία μείωση επέρχεται λόγω της φθοράς απ'τη χρήση και της απαξίωσης απτο χρόνο.

Από φορολογική άποψη, κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων, ως βάση λαμβάνεται η τιμή κτήσης τους ή η αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

Ειδικά, προκειμένου για ανώνυμες εταιρίες, που αναπροσαρμόζουν την αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 12 του Α.Ν 148/1967, όπως αντικαταστάθηκε απ'το άρθρο 1 του Ν.Δ 1314/1972, δεν επιτρέπεται να εκπίπτουν απ'τα ακαθάριστα έσοδα τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν στην υπεραξία απ'την αναπροσαρμογή. Αντίθετα, οι ανώνυμες εταιρίες που αναπροσάρμοσαν την αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων μέχρι 9/10/1972, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α.Ν. 148/1967 μπορούν να συνεχίσουν να εκπίπτουν απ'τα ακαθάριστα έσοδά τους και τις αποσβέσεις, που αντιστοιχούν στην υπεραξία που προέκυψε απ'την αναπροσαρμογή.

Επίσης, γίνεται επαύξηση της τιμής κτήσης, μόνο για τις δαπάνες, που συντελούν στη βελτίωση και επομένως στην επαύξηση της αξίας τους.

Αντίθετα, οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποβλέπουν στην διατήρηση της καλής λειτουργίας και παράτασης του χρόνου χρησιμοποίησής τους, αποτελούν βάρος της χρήσης, γ'αυτό και εκπίπτουν απ'τα ακαθάριστα έσοδα της αυτής χρήσης.

### Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.

Οι κυριότερες μέθοδοι διενέργειας των αποσβέσεων είναι οι εξής τρεις:

**α. Σταθερή μέθοδος:** Κατά τη μέθοδο αυτή ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται επί της αρχικής αξίας των αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτή αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης, το δε ποσοστό απόσβεσης παραμένει σταθερό, μέχρι πλήρους απόσβεσής τους.

**β. Αύξουσα μέθοδος:** Κατά τη μέθοδο αυτή το ποσοστό απόσβεσης αυξάνει από έτος σε έτος.

**γ. Φθίνουσα μέθοδος:** Κατά τη μέθοδο αυτή, αφ'ενός μεν το ποσοστό απόσβεσης παραμένει σταθερό, αφ'ετέρου δε ο υπολογισμός γίνεται όχι επί της αρχικής αξίας του υπό απόσβεση περιουσιακού στοιχείου, αλλά του υπόλοιπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε φορά, που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ετήσιας απόσβεσης.

Η περισσότερη χρησιμοποιούμενη μέθοδος είναι αυτή της σταθερής απόσβεσης. Κατά τη μέθοδο αυτή, το ποσοστό της απόσβεσης εξαρτάται απ'την αξία κτήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου και από τον αριθμό των ετών της χρησιμοποίησής του. Έτσι, για την εξεύρεση της ετήσιας απόσβεσης, διαιρείται η αξία του προς απόσβεση περιουσιακού στοιχείου με τα έτη χρήσης του και το πηλίκο που προκύπτει ανάγεται σε εκατοστιαία αναλογία, η οποία εφαρμόζεται επί της αξίας του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου.

Απ'τον φορολογικό νόμο, γινόταν δεκτό να διενεργούνται οι αποσβέσεις με τη χρήση της σταθερής μεθόδου απόσβεσης. Πρέπει επίσης να τονισθεί ότι οι τακτικές αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερά μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ενώ για τα καινούρια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτήθηκαν από 1/1/1993 και μετά οι αποσβέσεις θα διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

### Ύψος των αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις έχουν ως σκοπό την κάλυψη της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, γ'αυτό και αυτές δεν πρέπει να υπεβαίνουν την αξία κτήσης του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, αλλά να εξισώνονται με την αξία του, καθόσον κάθε περαιτέρω κράτηση παύει να

έχει την έννοια της απόσβεσης και επομένως δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Το σχετικό διάταγμα για τις αποσβέσεις περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις, με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα αυτών. Κατά το διάταγμα αυτό, εφόσον η επιχείρηση έχει προβεί στην απόσβεση ολόκληρης της αξίας των χρησιμοποιούμενων εγκαταστάσεων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων δε δικαιούται περαιτέρω έκπτωσης. Αν όμως οι αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν δεν έφθασαν το ποσό κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και η μεταξύ τους προκύπτουσα διαφορά είναι μικρότερη του ποσού, που προκύπτει απ'την εφαρμογή του σχετικού συντελεστή απόσβεσης, τότε η ενεργούμενη απόσβεση περιορίζεται μόνο στο ποσό της διαφοράς, για να έχουμε έτσι πλήρη κάλυψη της αξίας του αποσβενόμενου περιουσιακού στοιχείου.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Υποθέτουμε ότι η αξία κτήσης του αποσβεστέου στοιχείου Α είναι 500.000 δρχ. και ότι με εφαρμογή του νόμιμου συντελεστή αποσβέσεων 9%. Έστω ότι το πάγιο περιουσιακό στοιχείο τέθηκε σε χρήση το 1983. Μετά από 11 οικονομικά έτη, με ετήσια απόσβεση 45.000 δρχ. ( $500.000 \times 9\%$ ), η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου ανέρχεται σε 5.000 δρχ. και η αποσβεσμένη αξία του σε 495.000 δρχ. ( $45.000 \times 11$  έτη). Συνεπώς για το οικονομικό έτος 1995, η αναγνωριζόμενη για έκπτωση απόσβεση περιορίζεται στο ποσό της αναπόσβεστης αξίας του περιουσιακού στοιχείου, η οποία ανέρχεται σε 5.000 δρχ. αντί των 45.000 δρχ.

#### Χρόνος απόσβεσης περιουσιακού στοιχείου.

Οι εκδιδόμενοι συντελεστές αποσβέσεων που αναγράφονται στα εκάστοτε διατάγματα, αναφέρονται στην ετήσια απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων.

Ως χρόνος έναρξης της λειτουργίας του αποσβεστέου στοιχείου είναι εκείνος στον οποίο έγινε η έναρξη χρήσης του περιουσιακού στοιχείου για εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο αγοράζεται και όχι ο χρόνος αγοράς ή εγγραφής στα βιβλία ή της εγκατάστασής του στην επιχείρηση.

Όταν πρόκειται για νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία που για πρώτη φορά τέθηκαν σε χρήση, όχι κατά την έναρξή της, αλλά κατά τη διάρκειά της, τότε γίνεται περιορισμός των ποσοστών απόσβεσης, εφόσον



η απόσβεση αρχίζει απ'τον μήνα, κατά τον οποίο τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε δωδέκατα, όσοι και οι μήνες τέλους χρήσης.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι έχουμε έναρξη χρήσης ενός νέου μηχανήματος την 1/4/94. Η επιτρεπόμενη απόσβεση ανέρχεται στα 9/12 του ανώτατου ορίου. Αν η αξία κτήσης του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου ανέρχεται σε 400.000 δρχ. με συντελεστή απόσβεσης 10%, τότε ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται ως εξής:

τιμή κτήσης X συντ.απόσβεσης=400.000 δρχ. X 10%=40.000 δρχ.

40.000 δρχ. X 9/12=30.000 δρχ.

Προκειμένου περί επιχειρήσεων, που η φορολογική περίοδος είναι μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, τότε θα έχουμε αύξηση των ετήσιων ποσοστών αποσβέσεων, που προσδιορίζονται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες διάρκειας της φορολογικής περιόδου.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έχουμε τα ίδια δεδομένα με το τελευταίο παράδειγμα και έστω ότι η διάρκεια της φορολογικής περιόδου της επιχείρησης που δέτει σε χρήση το νέο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι 18 μήνες. Τότε ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνονται ως εξής:

τιμή κτήσης X συντ.απόσβεσης=400.000 δρχ. X 10%=40.000 δρχ.

40.000 δρχ. X 18/12=60.000 δρχ.

Επίσης, πολλές φορές παρατηρείται στις επιχειρήσεις περίπτωση, κατά την οποία, ενώ το πάγιο περιουσιακό στοιχείο άρχισε να χρησιμοποιείται, να παραμένει αχρησιμοποίητο κατά τη διάρκεια της επόμενης χρήσης, για ορισμένη διάρκεια και οποιαδήποτε αιτία. Έτσι λοιπόν, για τα μηχανήματα που τελούν υπό αδράνεια δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση λόγω λειτουργικής φθοράς. Όταν όμως κατά την περίοδο της αδράνειας υποστούν μείωση της αναπόσβεστης αξίας τους, λόγω οικονομικής απαξίωσης, η μείωση αυτή συνιστά απώλεια κεφαλαίου, η οποία εκπίπτει απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

#### Προϋποθέσεις έκπτωσης αποσβέσεων.

Για τη διενέργεια των νόμιμων αποσβέσεων απ'την επιχείρηση στα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α. Να ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης τα αποσβεστέα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να χρησιμοποιούνται απ'αυτή. Εφόσον τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ανήκουν στην κυριότητα τρίτων προσώπων

και όχι στην επιχείρηση, τότε δε δικαιούνται αποσβέσεων.

β. Να τηρούνται απ' την επιχείρηση βιβλία Γ' κατηγορίας ή βιβλία Β' κατηγορίας για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερους επαγγελματίες, με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί σ' αυτά το ποσό της απόσβεσης. Εφόσον η επιχείρηση δεν ανέγραψε στα τηρούμενα βιβλία το ποσό της απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι αδύνατη η αναγνώρισή του μεταγενέστερα.

γ. Να καλύπτουν οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν τη φθορά, την οποία υπέστησαν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, κατά τη διάρκεια της χρήσης, κατά την οποία προέκυαν τα καθαρά κέρδη προ φόρου. Έτσι, σε εφαρμογή της προϋπόθεσης αυτής δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται σε αδράνεια. Σε περίπτωση όμως που κατά την περίοδο της αδράνειας τα περιουσιακά του στοιχεία υποστούν μείωση της αναπόσβεστης αξίας λόγω οικονομικής απαξίωσης, τότε η μείωση αυτή συνιστά απώλεια κεφαλαίου, που εκπίπτει απ' τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Έτσι, με εφαρμογή της πιο πάνω προϋπόθεσης, κατά την νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων δεν ενεργούνται αποσβέσεις σε μηχανήματα που βρίσκονται σε αδράνεια.

Προκειμένου περί ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, που εργάζονται εποχιακά, έγινε δεκτό ότι οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους θα υπολογίζονται για ολόκληρο το έτος, ανεξάρτητα αν αυτές εργάζονται εποχιακά.

#### Αναγνωριζόμενες για έκπτωση κατηγορίες αποσβέσεων.

Οι αναγνωριζόμενες απ' το νόμο εκπιπόμενες αποσβέσεις απ' τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης διακρίνονται στις:

- (α) Βασικές αποσβέσεις
- (β) Πρόσδετες αποσβέσεις
- (γ) Ειδικές κατηγορίες αποσβέσεων

#### (α) Βασικές αποσβέσεις (1)

Οι βασικές αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ενώ για καινούρια μηχανήματα και για το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτήθηκε από 1/1/1993 και μετά οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Επίσης, καθιερώνεται η αρχή κατά την οποία είναι προαιρετική η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων των επιχειρήσεων, που κλείνουν μετά την 30/12/1992. Ακόμα, παρέχεται η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να αποσβένουν τα πάγια στοιχεία που η αξία κτήσης κάθε στοιχείου είναι μικρότερη των 200.000 δρχ., εξολοκλήρου μέσα στη χρήση, κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Κατέξαιρηση, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, έχουν τη δυνατότητα για δύο μόνο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά την 30/12/1992 να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31/12/1992 με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, με την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των παγίων στοιχείων δεν υπερβεί το 20% των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων.

#### (β). Πρόσδετες αποσβέσεις.

Εκτός από τις τακτικές αποσβέσεις, η επιχείρηση μπορεί να ενεργήσει σε ορισμένες περιπτώσεις και τις πρόσδετες αποσβέσεις, που καθορίστηκαν με ειδικούς νόμους. Αυτές οι πρόσδετες αποσβέσεις είναι οι κάτωδι:

1. Πρόσδετη απόσβεση του Ν.Δ. 3765/1957
2. Πρόσδετες αποσβέσεις του Ν.Δ. 1078/1971
3. Πρόσδετες αποσβέσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων Ν.Δ. 1313/1972
4. Πρόσδετες αποσβέσεις Ν. 1116/1981
5. Πρόσδετες αποσβέσεις Ν. 1262/1982
6. Πρόσδετες αποσβέσεις Ν.Δ. 1892/1990

86. Πρόσδετες αποσβέσεις Ν.1892/1990.

Με τις διατάξεις του νόμου αυτού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση και αναγνώριση των πρόσδετων αποσβέσεων στις επιχειρήσεις, που διαλαμβάνονται στο άρθρο 2 παράγραφο 1 του ίδιου νόμου.

Οι πρόσδετες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων αυτού του άρθρου, εκτός των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, επιχειρήσεων εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών, κατασκηνωτικών κέντρων και κέντρων χειμερινού τουρισμού, που θα αποκτηθούν από 31/12/94 υπολογίζονται με τους συντελεστές των τακτικών αποσβέσεων, που ισχύουν κάθε φορά, οι οποίοι προσαυξάνονται με τα παρακάτω ποσοστά, ανάλογα με την περιοχή που πραγματοποιείται η επένδυση και με τον αριθμό των χρησιμοποιούμενων φυλακών (βαρδιών) εργασίας, ως εξής:

| Περιοχή | α' βάρδια | β' βάρδια | γ' βάρδια |
|---------|-----------|-----------|-----------|
| Α'      | -         | 20%       | 40%       |
| Β'      | 20%       | 40%       | 80%       |
| Γ'      | 35%       | 70%       | 120%      |
| Δ'      | 50%       | 100%      | 150%      |

Για τις μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις ισχύει το καθεστώς της περιοχής Γ, ανεξάρτητα απ'τον τόπο εγκατάστασης, με εξαίρεση τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις των περιοχών Α' και Δ' για τις οποίες ισχύει το καθεστώς των περιοχών αυτών.

Προκειμένου για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών, των κατασκηνωτικών κέντρων, των κέντρων χειμερινού τουρισμού εφαρμόζονται οι παραπάνω συντελεστές της α' βάρδιας.

Οι πρόσδετες αποσβέσεις ενεργούνται στα αποκτώμενα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν. 1892/1990, δηλαδή μηχανήματα και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παραγωγής, μεταφορικών μέσων, κτίρια βιομηχανοστασίων, κτιριακές και βοηθητικές εγκαταστάσεις, αποπερατωμένα, βιομηχανικά, βιοτεχνικά και ξενοδοχειακά κτίρια και άλλα συναφή κτίσματα που αγοράζονται και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, αποθηκευτικοί ή γυκτικοί χώροι, καθώς και κάθε άλλου είδους καινούρια πάγια περιουσιακά στοιχεία, που εξυπηρετούν άμεσα την παραγωγική διαδικασία ή συμβάλλουν στην εκπλήρωση των σκοπών τους.

Στις μικτές επιχειρήσεις, οι πρόσδετες αποσβέσεις υπολογίζονται

μόνο στα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν. 1892/1990.

Στην περίπτωση, που τα βιβλία της επιχείρησης κριθούν ανεπιληκρινή, οπότε γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης, οι πρόσδετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέσα στη χρήση μειώνουν τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι βιομηχανική επιχείρηση πλαστικών ειδών, που είναι εγκατεστημένη στη Γ! περιοχή έκλεισε ισολογισμό την 31/12/1991 και ότι η αξία κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ήταν για τα κτίσματα 20.000.000 δρχ., για τα μηχανήματα 15.000.000 δρχ., για τις εγκαταστάσεις 8.000.000 δρχ. και για μεταφορικά μέσα 5.000.000 δρχ. Τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία επιχορηγήθηκαν με 6.000.000 δρχ. Στην αξία τους δεν έχει γίνει καμία μεταβολή. Από την επιχείρηση χρησιμοποιείται μόνο μία βάρδια εργασίας.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων στην αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται σύμφωνα με τα παραπάνω, ως εξής:

α. Προσδιορίζεται κατά περιουσιακό στοιχείο ο συντελεστής απόσβεσης.

| Είδος παγίου στοιχείου | Τακτικές αποσβέσεις | Πρόσδετες αποσβέσεις | Σύνολο |
|------------------------|---------------------|----------------------|--------|
| Κτίσματα κτιρίων       | 8%                  | 2,8%                 | 10,8%  |
| Μηχανήματα             | 12%                 | 4,2%                 | 16,2%  |
| Εγκαταστάσεις          | 12%                 | 4,2%                 | 16,2%  |
| Μεταφορικά μέσα        | 20%                 | 7 %                  | 27 %   |

β. Προσδιορίζεται η αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου πάνω στην οποία υπολογίζονται οι τακτικές και οι πρόσδετες αποσβέσεις.

Επιχορ. Κτισμάτων =  $6.000.000 \times 20.000.000 / 48.000.000 = 2.500.000$  δρχ.

» μηχανημάτων =  $6.000.000 \times 15.000.000 / 48.000.000 = 1.875.000$  δρχ.

» εγκαταστάσεων =  $6.000.000 \times 8.000.000 / 48.000.000 = 1.000.000$  δρχ.

» μεταφ. μέσων =  $6.000.000 \times 5.000.000 / 48.000.000 = 625.000$  δρχ.

Συνεπώς, η αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του ποσού επιχορήγησης, που αναλογεί σ' αυτό, ανέρχεται:

Για τα κτίσματα κτιρίων  $(20.000.000 - 2.500.000) = 17.500.000$  δρχ.

Για τα μηχανήματα  $(15.000.000 - 1.875.000) = 13.125.000$  δρχ.

Για τις εγκαταστάσεις  $(8.000.000 - 1.000.000) = 7.000.000$  δρχ.

Για τα μεταφ. μέσα  $(5.000.000 - 625.000) = 4.375.000$  δρχ.

γ. Προσδιορίζεται το ποσό των τακτικών αποσβέσεων κατά περιουσιακό στοιχείο.

|                            |   |
|----------------------------|---|
| Αξία κτισμάτων κτιρίων     | $17.500.000 \times 8\% = 1.400.000$ δρχ.  |
| Αξία μηχανημάτων           | $13.125.000 \times 12\% = 1.575.000$ δρχ. |
| Αξία εγκαταστάσεων         | $7.000.000 \times 12\% = 840.000$ δρχ.    |
| Αξία μεταφ. μέσων          | $4.375.000 \times 20\% = 875.000$ δρχ.    |
| Σύνολο τακτικών αποσβέσεων | 4.960.000 δρχ.                            |

δ. Προσδιορίζεται το ποσό των πρόσδετων αποσβέσεων κατά περιουσιακό στοιχείο.

|                            |  |
|----------------------------|--|
| Αξία κτισμάτων κτιρίων     | $17.500.000 \times 2,8\% = 490.000$ δρχ. |
| Αξία μηχανημάτων           | $13.125.000 \times 4,2\% = 551.250$ δρχ. |
| Αξία εγκαταστάσεων         | $7.000.000 \times 4,2\% = 294.000$ δρχ.  |
| Αξία μεταφ. μέσων          | $4.375.000 \times 7\% = 306.250$ δρχ.    |
| Σύνολο τακτικών αποσβέσεων | 1.641.500 δρχ.                           |

(γ) Ειδικές κατηγορίες αποσβέσεων.

#### 1. Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης.

Ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης νοούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο της επιχείρησης μέχρι της έναρξης λειτουργίας και αφορούν όλη τη ζωή της.

Οι δαπάνες αυτές συνίστανται σε έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, έξοδα μελετών και σχεδίων, διαφημίσεις, φόρους και χαρτόσημα, εκτυπώσεις καταστατικού, τίτλων, εντύπων κ.λπ.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης δεν αντιπροσωπεύουν πραγματική αξία, αλλά αποτελούν μείωση του κεφαλαίου της επιχείρησης, γ'αυτό και πρέπει να γίνεται ολική απόσβεσή τους εντός μιας χρήσης.

Σύμφωνα όμως, με το άρθρο 10 παράγραφος 13 Ν. 2065/1992 αναγνωρίζονται για έκπτωση απ'τα ακαθάριστα έσοδα οι με οριστικές εγγραφές αποσβέσεις των εξόδων πρώτης εγκατάστασης είτε σε μία χρήση, είτε σε περισσότερες χρήσεις, πάντως όχι περα της πενταετίας.

Όταν η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης πραγματοποιείται σε περισσότερες χρήσεις, τότε η κατανομή τους πρέπει να ενεργείται κατ'ισομοιρία, ώστε τα ποσά να είναι ίσα για κάθε έτος, για να μη δίδεται στο φορολογούμενο η ευχέρεια αλλοίωσης των αποτελεσμάτων κάθε χρήσης, απ'τη μετάδοση των φορολογητέων κερδών

της μιας χρήσης στην άλλη. Ας υποθέσουμε, ότι για απόσβεση έξοδα πρώτης εγκατάστασης ανέρχονται σε 400.000 δρχ. και η επιχείρηση, λαμβάνει την απόφαση να τα αποσβέσει μέσα σε πέντε χρήσεις. Σύμφωνα με τα παραπάνω η απόσβεση για κάθε χρήση ανέρχεται σε 80.000 δρχ. Δεν μπορεί η επιχείρηση, να διενεργήσει απόσβεση 100.000 δρχ. το πρώτο έτος, 90.000 δρχ. το δεύτερο έτος, 70.000 δρχ. το τρίτο έτος κ.ο.κ

## 2. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Είναι γνωστό ότι οι απαιτήσεις της επιχείρησης, αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της, γ'αυτό και πρέπει να απογράφονται στην συντασσόμενη απογραφή τέλους χρήσης. Οι απαιτήσεις αυτές της επιχείρησης διακρίνονται από άποψη φερεγγυότητας σε δύο κατηγορίες:

α. Ασφαλείς απαιτήσεις, για τις οποίες η επιχείρηση είναι βέβαια ότι θα τις εισπράξει.

β. Επισφαλείς απαιτήσεις, για τις οποίες η επιχείρηση δεν είναι βέβαια αν θα τις εισπράξει, τότε και τι ποσό θα εισπράξει, είτε λόγω του ότι οφειλέτες αυτών βρίσκονται σε πραγματική αδυναμία εξόφλησης των χρεών τους, είτε λόγω του ότι αρνούνται την εξόφλησή τους.

Στην περίπτωση κατά την οποία μια απαίτηση καταστεί επισφαλής και είναι βέβαιο ότι ουδέποτε θα εισπραχθεί, τότε το ποσό της αποτελεί πιθανή ζημιά της επιχείρησης και πρέπει να αποσβεθεί και να εμφανισθεί στον ισολογισμό η απαίτηση, με την πραγματική της αξία, αλλιώς ο ισολογισμός θεωρείται ανακριθής.

Ενεργείται έκπτωση των επισφαλών απαιτήσεων απ'τα ακαδάριστα έσοδα, εφόσον υπάρχουν οι εξής βασικές προϋποθέσεις:

α. Να αποδεικνύεται η ύπαρξη απαίτησης της επιχείρησης και να συνδέεται με την δραστηριότητά της.

β. Να είναι πράγματι οι για απόσβεση απαιτήσεις επισφαλείς.

γ. Να γίνεται διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων με οριστική εγγραφή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 12 του Ν.2065/1992 παρέχεται η δυνατότητα πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1% επί των χονδρικών πωλήσεων, με αποτέλεσμα να απλοποιείται ο τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων και να απαλλάσσονται οι επιχειρήσεις από άσκοπους δικαστικούς αγώνες για την αναγνώρισή τους.

Έτσι, οι επιχειρήσεις μπορούν να σχηματίσουν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1% επί της αξίας που αναγράφεται στα

τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή των εκπτώσεων, με βάση τα τηρούμενα βιβλία, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό δε θα υπερβεί το 50% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες" όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Κατά τον υπολογισμό του ποσοστού 1% δε λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.

### 3. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων τραπεζών.

Οι τραπεζικές εργασίες παρουσιάζουν ιδιομορφία γι' αυτό πάντοτε ισχύει για τις τράπεζες ειδικός τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεών τους.

### 4. Απόσβεση βιομηχανοστασίων.

Από φορολογικό νόμο αναγνωρίζεται αυξημένο ανώτατο όριο ετήσιας απόσβεσης επί των βιομηχανοστασίων έναντι των υπολοίπων οικοδομών (εκτός των ξενοδοχείων, σανατορίων και ιδιωτικών κλινικών), δικαιολογούμενο λόγω της ταχύτερης φθοράς, που αυτά υφίστανται, οριζόμενο σε 5% επί της αξίας των κτισμάτων. Για την εφαρμογή του αυξημένου ποσοστού απόσβεσης πρέπει απαραίτητα τα βιομηχανοστάσια να ιδιοχρησιμοποιούνται.

### 5. Απόσβεση ανταλλακτικών και εργαλείων.

Σύμφωνα με σχετικό νόμο περί αποσβέσεων επιτρέπεται να αποσβένονται στο ολόκληρο η αξία των ανταλλακτικών και εργαλεία κατά την οποία αυτά πρωτοχρησιμοποιήθηκαν.

Συνεπώς, ως προϋπόθεση αναγνώρισης για έκπτωση των αποσβέσεων ανταλλακτικών και εργαλείων είναι η χρησιμοποίησή τους. Από φορολογικό έλεγχο πρέπει να ερευνείται η περίπτωση αγοράς από τις επιχειρήσεις μεγάλης ποσότητάς τους, που υπερκαλύπτει τις ανάγκες της χρήσης, οπότε η αναγνωριζόμενη για έκπτωση από ακαδάριστα έσοδα απόσβεση θα είναι ανάλογη με τη φθορά που πραγματοποιήθηκε μέσα στη χρήση.

### 6. Απόσβεση υλικών συσκευασίας.

Τα αγοραζόμενα υλικά από τις επιχειρήσεις, δεν περιλαμβάνονται μεταξύ των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της, γι' αυτό δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση, αλλά εκπίπτουν στο ολόκληρο (100%) μέσα στη χρήση, κατά την οποία πρωτοχρησιμοποιήθηκαν.



## Κεφ.17. Έλεγχος αποδεμάτων.

Για τη διενέργεια του ελέγχου των αποδεμάτων, σημαντικό ρόλο έχει ο τρόπος με τον οποίο διενεργούνται οι πωλήσεις (λιανικές και χονδρικές), το αντικείμενο της επιχείρησης (εμπορική ή βιομηχανική), καθώς και η περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ή μη τήρησής του.

Όπως έχει προαναφερθεί, ο έλεγχος πρέπει πριν από κάθε έναρξη καταμέτρησης των αποδεμάτων να συγκεντρώσει απ'την επιχείρηση όλα τα δελτία αποστολής, τιμολόγια αγοράς και λοιπά δικαιολογητικά στοιχεία, που ακόμα δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο αποθήκης (αν τηρείται) ή στα υπόλοιπα βιβλία, εφόσον είναι δυνατόν κάθε προκύπτουσα διαφορά απ'την παραπάνω καταμέτρηση να τακτοποιηθεί απ'αυτά.

Επίσης, πρέπει απ'τον έλεγχο να γίνει η επιλογή των ειδών, που πρόκειται να επαληθευθούν, εφόσον αυτά πρέπει να είναι μεταξύ εκείνων, που παρουσιάζουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα, δηλαδή εκείνα που "φεύγουν" απ'την αποθήκη εντός μικρού χρονικού διαστήματος, και να είναι ευχερής η καταμέτρησή τους, γιατί σ'αυτά μπορεί να εμφανισθούν σημαντικές διαφορές και όχι σε εκείνα που έχουν ελάχιστη κίνηση.

Θεωρητικά λοιπόν, ο έλεγχος των αποδεμάτων διακρίνεται σε:

- (1) Εμπορικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.
- (2) Βιομηχανικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.
- (3) Επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

### (1) Εμπορικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Στην περίπτωση, που πρόκειται για εμπορική επιχείρηση, που πωλεί αποκλειστικά χονδρικά και δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης, ο έλεγχος των αποδεμάτων των εμπορεύσιμων αγαθών, γίνεται με την καταμέτρηση ορισμένων ειδών, που εμφανίζουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα, εφόσον αυτά προκρίνονται στη διενέργεια αγορών και πωλήσεων χωρίς τιμολόγια. Έτσι, μετά το τέλος των καταμετρήσεων, συντάσσεται πρωτόκολλο που υπογράφεται απ'τον ελεγκτή και τον επιχειρηματία. Στην συνέχεια προβαίνει στην εξαγωγή τους, κατά την χρονική περίοδο από την τελευταία απογραφή μέχρι την ημεράτης διενέργειας του ελέγχου, πραγματοποιηθείσων αγορών και πωλήσεων ποσοτικά, όπως αυτές προκύπτουν απ'τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης, αντίστοιχα, με την κατάρτιση, για το σκοπό αυτό, κατάστασης κατ'είδος, λαμβάνοντας

υπόψη και τις αγορές ή πωλήσεις που διενεργήθηκαν με τα δελτία αποστολής κ.λπ., σε τρόπο ώστε απ'αυτά σε συνδυασμό με τα αριθμητικά δεδομένα των απογραφών έναρξης και ημέρας ελέγχου να διαπιστώνεται η ύπαρξη ή μη διαφορών σε κάθε είδος.

Εφόσον απ'την καταρτιθείσα αποθήκη προκύβουν ελλείματα ή πλεονάσματα, τότε πρόκειται για ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων, αν αυτά δε δικαιολογηθούν πλήρως.

Επίσταται, όμως η προσοχή, ότι στα ορισμένα είδη, που καταμετρήθηκαν απ'τον έλεγχο, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται και τα ομοειδή τους, ώστε να αποφεύγεται η εξαγωγή λανθασμένων συμπερασμάτων, εφόσον αυτά είναι δυνατό να προκαλέσουν λάθη τόσο στις αγορές, όσο και στις πωλήσεις κατά την κατάρτιση των ποσοτικών καταστάσεων κατά είδος.

#### Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι έλεγχος του αποθέματος του εμπορεύματος Α την 25/4/1994 και ώρα 10π.μ.

|  |                     |       |            |
|--|---------------------|-------|------------|
| Απογραφή έναρξης                       |                     | Kgr.  | 500        |
| Αγορές από 1/1-25/4/94 και ώρα 10π.μ.  | Kgr.                | 4.500 |            |
| - Επιστροφές                           | Kgr.                | 100   | Kgr. 4.400 |
|  | Σύνολο              |       | Kgr. 4.900 |
| Πωλήσεις από 1/1-25/4/94 και ώρα 10π.μ | Kgr.                | 5.100 |            |
| -Επιστροφές                            | Kgr.                | 300   |            |
| =Πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν        | Kgr.                | 4.800 |            |
| +Απογραφή ημέρας ελέγχου               | Kgr.                | 100   | Kgr. 4.900 |
|  | Προκύπτουσα διαφορά |       | 0          |

Έτσι στο παραπάνω παράδειγμα βλέπουμε ότι υπάρχει πλήρης συμφωνία.

#### Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι γίνεται έλεγχος αποθέματος του εμπορεύματος Β την 25/4/94 και ώρα 10 π.μ.

|  |        |       |            |
|--|--------|-------|------------|
| Απογραφή έναρξης                       |        | Kgr.  | 1.500      |
| Αγορές από 1/1-25/4/94 και ώρα 10π.μ.  | Kgr.   | 5.500 |            |
| - Επιστροφές                           | Kgr.   | 500   | Kgr. 5.000 |
|  | Σύνολο |       | Kgr. 6.500 |
| Πωλήσεις από 1/1-25/4/94 και ώρα 10π.μ | Kgr.   | 6.200 |            |
| -Επιστροφές                            | Kgr.   | 600   |            |
| =Πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν        | Kgr.   | 5.600 |            |

|                                 |            |            |
|---------------------------------|------------|------------|
| +Απογραφή ημέρας ελέγχου        | Kgr. 1.200 | Kgr. 6.800 |
| Προκύπτουσα διαφορά (πλεόνασμα) | Kgr. 300   |            |

Στο παραπάνω παράδειγμα προέκυψε κατά την κρινόμενη χρονική περίοδο διαφορά (πλεόνασμα) 300 Kgr. Η διαφορά αυτή οφείλεται στο ότι η απογραφή έναρξης είναι ανακριβής ή αγοράσθηκαν κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο εμπορεύματα χωρίς στοιχεία.

Όταν όμως η επιχείρηση ασχολείται αποκλειστικά με τη λιανική πώληση, τότε είναι αδύνατος ο έλεγχος των αποθεμάτων, καθόσον στις εκδιδόμενες απ'αυτή αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν αναγράφεται η ποσότητα και το είδος προς πώληση, γιατί δεν υπάρχει γ'αυτό υποχρέωση απ'τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

(ii) Βιομηχανικές επιχειρήσεις, που δεν τηρούν βιβλίο αποθήκης

Όταν η επιχείρηση ασχολείται αποκλειστικά με την χονδρική πώληση των παραγόμενων προϊόντων, καθίσταται δυνατός ο έλεγχος της παραγωγής, με σύγκριση του βάρους των πρώτων υλών που έχουν αναλωθεί, με το βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν, εφόσον είναι δυνατός ο προσδιορισμός του βάρους των προϊόντων. Έτσι από την σύγκριση των δεδομένων αυτών προκύπτει η βιομηχανική φύρα.

Παράδειγμα

Έστω ότι γίνεται έλεγχος παραγωγής του προϊόντος Χ σε βιομηχανική επιχείρηση την 30/4/1994 και ώρα 10 π.μ.

\* Προσδιορισμός της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε. Η ποσότητα της πρώτης ύλης που έχει αναλωθεί, προσδιορίζεται αν στο απόδεμα της απογραφής έναρξης προστεθούν οι αγορές χρήσης που προκύπτουν μετά την αφαίρεση των επιστροφών, και αφαιρεθεί απ'το άθροισμα απ'το τελικό απόδεμα κατά την ημέρα του ελέγχου ως εξής:

|  |            |             |
|--|------------|-------------|
| Πρώτες ύλες                            | Kgr. 1.500 |             |
| + Ημι/νες πρώτες ύλες                  | Kgr. 500   | Kgr. 2.000  |
| Αγορές 1/1-30/4/1994 και ώρα 10π.μ.    | Kgr. 8.800 |             |
| - Επιστροφές αγορών                    | Kgr. 300   | Kgr. 8.500  |
|  | Σύνολο     | Kgr. 10.500 |
| - Απογραφή ημέρας ελέγχου:             |            |             |
| Πρώτες Ύλες 1/1-30/4/94 και ώρα 10π.μ. | Kgr. 1.000 |             |
| + Ημι/νες πρώτες ύλες                  | Kgr. 500   | Kgr. 1.500  |
| ΠΥ που βιομηχανοποιήθηκαν              |            | Kgr. 9.000  |

\* Προσδιορισμός του βάρους των προϊόντων, που παράχθηκαν. Η ποσότητα των προϊόντων, που παράχθηκαν, προσδιορίζεται αν σ'αυτά που πωλήθηκαν μετά την αφαίρεση των επιστροφών, προστεθεί και το απόδεμα των προϊόντων της απογραφής έναρξης ως εξής:

|                                     |             |                 |                   |
|-------------------------------------|-------------|-----------------|-------------------|
| Πωλήσεις 1/1-30/4/94 και ώρα 10π.μ. | τεμ.        | 5.300           |                   |
| - Επιστροφές                        | <u>τεμ.</u> | <u>500</u>      | <u>τεμ. 4.800</u> |
| +Απογραφή λήξης                     |             |                 | τεμ. 200          |
|                                     | Σύνολο      |                 | τεμ. 5.000        |
| -Απογραφή έναρξης                   |             | <u>τεμ. 500</u> |                   |
|                                     |             |                 | 4.500             |

Έστω, ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, είτε με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, είτε με τη ζύγιση των προϊόντων που υπήρχαν στην επιχείρηση, ότι το βάρος κάθε τεμαχίου του προϊόντος ανέρχεται σε 2 Kgr. Συνεπώς το βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν ανέρχεται σε 9.000 Kgr. (4.500 τεμ. X 2 Kgr.)

\* Προσδιορισμός της βιομηχανικής φύρας

|                                      |             |              |
|--------------------------------------|-------------|--------------|
| Πρώτες ύλες που βιομηχανοποιήθηκαν   | Kgr.        | 9.000        |
| - Βάρος των προϊόντων που παράχθηκαν | <u>Kgr.</u> | <u>9.000</u> |
| Βιομηχανική φύρα                     | Kgr.        | 0            |

Έτσι, όπως βλέπουμε στο παραπάνω παράδειγμα δεν προέκυψε βιομηχανική φύρα και υπάρχει πλήρης συμφωνία.

Αν όμως τα έτοιμα προϊόντα που παράχθηκαν ήταν 4.000 τεμ., τότε θα προέκυπτε φύρα 1.000 (τεμ. 500 X 2 Kgr.) Kgr. πρώτης ύλης και ποσοστό φύρας 11,1%.

Η προκύπτουσα βιομηχανική φύρα συγκρίνεται με την πραγματική φύρα που δεν επιδέχεται καμία αμφισβήτηση, δηλαδή αυτή, που διαμορφώθηκε κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη, από άλλες ειλικρινείς ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με τις ίδιες συνθήκες, τη φύρα που ~~δε~~ δέχεται το Γενικό Χημείο του Κράτους κλπ.

Αν η φύρα που πραγματοποιήθηκε χαρακτηριστεί σαν υπερβολική, τότε αυτό μπορεί να σημαίνει απόκρυψη παραγωγής και στη συνέχεια τη διενέργεια πωλήσεων χωρίς στοιχεία, γ'αυτό στο συντασσόμενο στο τέλος των καταμετρήσεων πρωτόκολλο αναγράφονται τα βρισκόμενα αποδέματα των πρώτων υλών, των ημιτελών και ετοιμών προϊόντων κλπ. και τα στοιχεία αυτά με τους σχετικούς υπολογισμούς παραδέτονται στην έκθεση ελέγχου για να ληφθούν υπόψη απ'τον έλεγχο του οικονομικού έτους, στο οποίο ανάγεται η χρήση αυτή, γιατί τα στοιχεία αυτά αφορούν

την τρέχουσα χρήση και όχι την κρινόμενη.

(iii) Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης.

Όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλίο αποθήκης, τότε ο έλεγχος των αποδεμάτων, που προέκυγαν από την καταμέτρηση ορισμένων ειδών, είναι εύκολος, πραγματοποιείται με αντιπαραβολή αυτών με το υπάρχον υπόλοιπο του βιβλίου αποθήκης, με την προϋπόθεση ότι αυτό είναι ενημερωμένο. Αν από την προαναφερθείσα αντιπαραβολή προέκυγαν διαφορές, τότε συντάσσεται από τον ελεγκτή πρωτόκολλο καταμέτρησης, στο οποίο αναγράφονται όλα τα είδη, που καταμετρήθηκαν με την ποσότητα αυτή, καθώς και τα αντίστοιχα υπόλοιπα του βιβλίου αποθήκης που προέκυγαν με την ενημέρωσή του με τα στοιχεία, που δεν είχαν καταχωρηθεί. Έτσι, αν από την καταρτιζόμενη από τον ελεγκτή αποθήκη προκύβουν διαφορές, αποτελούν αναμφισβήτητα λόγους ανακρίβειας των βιβλίων, με την προϋπόθεση ότι δε δικαιολογούνται εγκαίρως, γι' αυτό και το πρωτόκολλο καταμέτρησης πρέπει να υπογράφεται πριν από τη διαπίστωση των διαφορών, εφόσον, μετά τη διαπίστωσή τους είναι δυνατό η επιχείρηση να αρνηθεί την υπογραφή του.

Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, όπου υπάρχει στάδιο παραγωγής και κατεργασίας και με την προϋπόθεση ότι τηρείται βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου, είναι δυνατός ο έλεγχος του βάρους των παραγόμενων προϊόντων με τη ζύγισή τους και στη συνέχεια γίνεται σύγκριση με το βάρος, που αναγράφεται στο κοστολόγιο.

Παράδειγμα εμπορικής επιχείρησης.

Έστω ότι γίνεται έλεγχος στο απόδεμα του εμπορεύματος Ζ την 20/5/1994 στις 9 π.μ.

|                                     |                |                |
|-------------------------------------|----------------|----------------|
| Απογραφή της 31/12/93               |                | 800 m          |
| Αγορές 1/1-20/5/94 και ώρα 9 π.μ.   | 4.500 m        |                |
| → Επιστροφές αγορών                 | <u>300 m</u>   | <u>4.200 m</u> |
| Σύνολο                              |                | 5.000 m        |
| Πωλήσεις 1/1-20/5/94 και ώρα 9 π.μ. | 3.800 m        |                |
| - Επιστροφές πωλήσεων               | <u>300 m</u>   |                |
| Πραγματικές πωλήσεις 1/1-20/5/94    | 3.500 m        |                |
| + Απογραφή ημέρας ελέγχου           | <u>1.100 m</u> | <u>4.600 m</u> |
| Έλλειμμα                            |                | 400 m          |

Παράδειγμα βιομηχανικής επιχείρησης.

Έστω ότι γίνεται έλεγχος του αποθέματος της Π.Υ. Ω την 25/2/94 και ώρα 10 π.μ.

|   |                              |
|---|------------------------------|
| Απογραφή 31/12/93   | 1.400 Kgr.                   |
| Αγορές 1/1-25/2/94 και ώρα 10 π.μ.                              | 8.500 Kgr.                   |
| - Επιστροφές αγορών   | <u>1.100 Kgr.</u> 7.600 Kgr. |
| Σύνολο  | 9.000 Kgr.                   |
| Πρώτες ύλες σε βιομ/ποίηση 1/1-25/2/94 και ώρα 10 π.μ.          | <u>7.500 Kgr.</u>            |
| Έπρεπε να υπάρχει απόδεμα Π.Υ Ω                                 | 1.500 Kgr.                   |
| Π.Υ. που βρέθηκαν κατά την απογραφή της 25/2/94 και ώρα 10 π.μ. | <u>1.500 Kgr.</u>            |
| Προκύπτουσα διαφορά   | 0 Kgr.                       |

Αν οι πρώτες ύλες, που βρέθηκαν, ήταν 1.800 Kgr., τότε θα είχαμε πλεόνασμα 300 Kgr., ενώ αν ήταν 1.200 Kgr., θα είχαμε έλλειμα 300 Kgr.

Ομοίως, έστω ότι γίνεται έλεγχος της διακίνησης του προϊόντος Χ την 25/2/94 και ώρα 10 π.μ.

|   |                            |
|---|----------------------------|
| Απογραφή της 31/12/1993                           | 900 τεμ.                   |
| Παραγωγή 1/1-25/2/94 και ώρα 10 π.μ.              | <u>1.100 τεμ.</u>          |
| Σύνολο  | 2.000 τεμ.                 |
| Πωλήσεις προϊόντων 1/1-25/2/94 και ώρα 10 π.μ.    | 4.800 τεμ.                 |
| - Επιστροφές πωλήσεως                             | <u>300 τεμ.</u> 4.500 τεμ. |
| Έπρεπε να υπάρχει απόδεμα προϊόντος Χ την 25/2/94 | 2.500 τεμ.                 |
| Απόδεμα που βρέθηκε κατά την απογραφή της 25/2/94 | <u>2.000 τεμ.</u>          |
| Προκύπτουσα διαφορά (έλλειμα)                     | 500 τεμ.                   |

Αν τα προϊόντα που βρέθηκαν ήταν 2.500 τεμ., τότε καμία διαφορά δε θα υπήρχε, ενώ, αν ήταν 3.000 τεμ., τότε θα είχαμε πλεόνασμα 500 τεμ.

Οι παραπάνω διαφορές πρέπει να εξετάζονται με προσοχή απ'τον έλεγχο. Επίσης, μπορεί ο έλεγχος, με βάση τα σχετικά δεδομένα του βιβλίου αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου, να προβεί στον προσδιορισμό της βιομηχανικής φύρας των προϊόντων.

## Κεφ<sup>29</sup>: Έλεγχος Φ.Π.Α.

### Επιβολή Φ.Π.Α.

Με τη συνθήκη προσχώρησης της Ελλάδος στην Ε.Ο.Κ., η οποία κυρώθηκε με το Ν. 945/1979, μεταξύ των άλλων προβλέπεται και η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στη χώρα μας. Έτσι, κατ'επιταγή της παραπάνω συνθήκης, με τις διατάξεις του Ν. 1642/1986, δεσμοδετήθηκε στη χώρα μας ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται από 1/1/1987.

Ο νέος νόμος 2093/1992, αποτελεί ένα δεύτερο σημαντικό σταθμό, γιατί μ'αυτόν καταργούνται τα φορολογικά σύνορα στις συναλλαγές μεταξύ των κρατών-μελών της Κοινότητας και τα αγαθά και οι υπηρεσίες θα κυκλοφορούν χωρίς περιορισμούς και διατυπώσεις στα σύνορα στον ευρύτερο κοινοτικό χώρο και χωρίς την φορολόγηση κατά την εισαγωγή και την αποφορολόγηση κατά την εξαγωγή.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται σε όλα τα στάδια παραγωγής-διακίνησης και διανομήτων αγαθών, καθώς και παροχή των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται, κατά κανόνα, στην Ελλάδα με την αντιπαροχή από μια οικονομική μονάδα, που είναι υποκείμενη στο φόρο και διενεργεί τις παραπάνω πράξεις με την ιδιότητά της αυτή, ανεξάρτητα απ'τον κερδοσκοπικό ή μη σκοπό που επιδιώκει, το αποτέλεσμα απ'τη δραστηριότητά της αυτή και τον τόπο εγκατάστασής της.

Επίσης, ο ίδιος φόρος επιβάλλεται στην εισαγωγή αγαθών, ανεξάρτητα απ'την ιδιότητα του εισαγωγέα, δηλαδή απ'το αν ο εισαγωγέας ενεργεί ως οικονομική μονάδα ή ως τελικός καταναλωτής. Έτσι, μ'αυτό το σύστημα, η νέα αξία που πραγματοποιείται σε κάθε στάδιο, υπόκειται σε φορολογία, δηλαδή επιβαρύνεται με φόρο μόνο η προστιθέμενη αξία.

Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται με την εφαρμογή του προβλεπόμενου φορολογικού συντελεστή πάνω στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και απ'το ποσό του φόρου, που βρίσκεται μ'αυτόν τον τρόπο, εκπίπτει ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκε η επιχείρηση για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών. Νομοδετήθηκε ο παραπάνω τρόπος υπολογισμού του φόρου, γιατί στην πράξη παρουσιάζονται σημαντικές δυσχέρειες στην εξεύρεση της προστιθέμενης αξίας πάνω στην οποία θα εφαρμοζόταν ο φορολογικός συντελεστής.

Ο Φ.Π.Α. είναι γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, που στοχεύει στην εξυγίανση και τον εκσυγχρονισμό του συστήματος των έμμεσων

φόρων, που εφαρμόζονται στη χώρα μας.

Ως γενικός έμμεσος φόρος ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία όλων των σταδίων παραγωγής-διανομής των αγαθών και παροχής των υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται σ'όλη την Επικράτεια, με εξαίρεση την περιοχή του Αγίου Όρους. Έτσι, οι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται μέσα στην περιοχή του Αγ. Όρους, δεν υπόκεινται σε φορολογία, ενώ οι παραδόσεις αγαθών που γίνονται απ'την περιοχή του Αγ. Όρους, προς τη λοιπή χώρα, υπόκεινται σε φορολογία.

### Πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α.

Οι πράξεις που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

α. Σ'αυτές που αφορούν την εσωτερική κυκλοφορία των αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

β. Σ'αυτές που αφορούν την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό.

Έτσι για να επιβληθεί ο Φ.Π.Α. στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α. Να υπάρχει παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις.

β. Να πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία, δηλαδή αντάλλαγμα και όχι από χαριστική αιτία.

γ. Να πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, στην ελληνική επικράτεια.

δ. Να πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών από πρόσωπα, που είναι υποκείμενα στο Φ.Π.Α. και ενεργούν με την ιδιότητα αυτή.

Τα εισαγόμενα αγαθά στην ελληνική επικράτεια υπάγονται σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα απ'την ιδιότητα του προσώπου που τα εισάγει. Ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον εκτελωνισμό των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή, η φορολόγηση των εισαγόμενων αγαθών είναι αντικειμενική. Συνεπώς, οι πράξεις, που υπάγονται στο Φ.Π.Α. είναι:

(α) Η παράδοση αγαθών.

(β) Η παροχή υπηρεσιών.

(γ) Η εισαγωγή αγαθών.

### Υπόχρεοι στο Φ.Π.Α.

Υπόχρεοι του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι:



α. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, υποκείμενοι στο φόρο, από ενεργούμενες πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

β. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που είναι αντιπρόσωποι εγκατεστημένων στην αλλοδαπή και υποκειμένων στο φόρο, για τις ενεργούμενες στην Ελλάδα φορολογητέες πράξεις. Αν οι υποκείμενοι στο φόρο, που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή, δεν όρισαν αντιπρόσωπό τους, τότε υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου είναι οι αγοραστές των αγαθών ή οι λήπτες των υπηρεσιών.

γ. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που είναι λήπτες υπηρεσιών, όπως πχ. υπηρεσιών διαφήμισης, γραφείων μελετών, οι οποίες αναφέρονται στο Ν.1642/1986, που παρέχονται:

α) από επιχείρηση που εδρεύει στην κοινότητα σε επιχειρήσεις της χώρας μας, β) από επιχειρήσεις που εδρεύουν σε τρίτη χώρα σε οποιονδήποτε λήπτη της χώρας μας.

δ. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που εκδίδουν τιμολόγια ή άλλα στοιχεία εξομοιούμενα με αυτά, για τις ενεργούμενες πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, εφόσον σ'αυτά αναγράφονται χωριστά φόρος προστιθέμενης αξίας.

ε. Φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που ενεργούν εισαγωγές, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνιακής νομοθεσίας, ανεξάρτητα απ'την ιδιότητά τους, δηλαδή απ'το αν είναι επιχειρήσεις ή ιδιώτες.

### Καθεστώς Φ.Π.Α.

Στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., υπάγονται:

α. Όσες επιχειρήσεις τηρούν υποχρεωτικά βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

β. Όσες επιχειρήσεις τηρούν προαιρετικά βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας.

γ. Όσες επιχειρήσεις κατά την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, που υπερέβησαν του ποσοστού που ορίζεται απ'τις διατάξεις του νόμου, κατά περίπτωση, οπότε απ'το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή των απαλλασσομένων, εντάσσονται απ'την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς.

δ. Όσες επιχειρήσεις με δήλωσή τους εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς.

ε. Όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% των συνολικών εσόδων τους από χονδρικές πωλήσεις ή από εξαγωγές ανεξάρτητες από ποσοστό.

Εκτός απ'τους επιτηδευματίες, που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, προβλέπονται και τα ακόλουθα ειδικά καθεστώτα Φ.Π.Α.:

1. Το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.
2. Το ειδικό καθεστώς των αγροτών.
3. Το ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών.
4. Το ειδικό καθεστώς φορολογίας καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
5. Το ειδικό καθεστώς φορολογίας πετρελαιοειδών.

#### Υπολογισμός εκπιπόμενου φόρου αποδεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών.

Για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης των αποδεμάτων των εμπορεύσιμων αγαθών, κατά την πρώτη εφαρμογή του Φ.Π.Α., παρέχεται στους υποκείμενους στο φόρο το δικαίωμα έκπτωσης των φόρων, τελών και των εισφορών του Δημοσίου, με τους οποίους επιβαρύνθηκαν τα αποδέματα αυτά. Έτσι, παρέχεται το δικαίωμα αποφορολόγησή τους προς αποφυγή διπλής φορολόγησής τους.

Η αποφορολόγηση ενεργείται στα εμπορεύσιμα αγαθά, που υπήρχαν στις επιχειρήσεις κατά την 1/1/1987, δηλαδή κατά την ημέρα έναρξης επιβολής του Φ.Π.Α.

Το προς έκπτωση ποσό φόρου επί της αξίας των αποδεμάτων δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί τη συνολική επιβάρυνση απ'τους καταργούμενους φόρους, τέλη και εισφορές υπερ του Δημοσίου ή τρίτων. Στην περίπτωση που διαπιστωθεί απ'τον έλεγχο ότι το ποσό του φόρου, που υπολογίσθηκε για έκπτωση στα εμπορεύσιμα αγαθά των εμπορεύσιμων αγαθών, κατά την πρώτη εφαρμογή του Φ.Π.Α., με το σύστημα των κατ'αποκοπήν συντελεστών, είναι μεγαλύτερο απ'τη συνολική επιβάρυνση αυτών με τους συμψηφιστέους καταργούμενους φόρους, τότε περιορίζεται στο ποσό αυτό.

Προκειμένου να ενεργηθεί η έκπτωση του φόρου επί των αποδεμάτων, οι υποκείμενοι στο φόρο πρέπει, την 31/12/1986, να συντάξουν απογραφή για τα υπάρχοντα αποδέματα εμπορεύσιμων αγαθών. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, καταχωρούν τη συντασσόμενη απογραφή στο τηρούμενο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Για να γίνει συμψηφισμός του εκπιπόμενου φόρου επί των

αποδεμάτων, πρέπει οι υποκείμενοι στο φόρο να υποβάλλουν δήλωση αποδεμάτων. Αν ο υποκείμενος στο φόρο δεν υποβάλλει την σχετική δήλωση αποφορολόγησης των αποδεμάτων, μέσα σε προκαθορισμένες ημερομηνίες, τότε χάνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Ο συμψηφισμός του εκπιπτόμενου φόρου θα γίνει σταδιακά μέσα σε τρία χρόνια απ' την εφαρμογή του Φ.Π.Α. (1987,1988,1989).

Έτσι, ο εκπιπτόμενος φόρος, που αναλογεί για επιστροφή στην περίπτωση που προηγείται η κατάρτιση απογραφής, προκειμένου για επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., δηλώνεται με την ειδική δήλωση των αποδεμάτων και μεταφέρεται κατά τα 3/36 του στην προσωρινή δήλωση μηνός Απριλίου 1987 και κατά 1/36 αυτού στις προσωρινές δηλώσεις των επόμενων μηνών για συμψηφισμό, ο οποίος υπόκειται στον περιορισμό του 50% του προς απόδοση στο Δημόσιο φόρου.

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, αναγνωρίζεται δικαίωμα αποφορολόγησης των αποδεμάτων, εφόσον συντάξουν απογραφή για τα υπάρχοντα αποδέματα εμπορεύσιμων αγαθών, δηλαδή ποσοτική καταγραφή και αποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών, μέσα σε δύο μήνες απ' τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην απογραφή τα εμπορεύσιμα αγαθά καταχωρούνται χωριστά κατά συντελεστή αποφορολόγησης, δηλαδή σε δύο στήλες απ' τις οποίες η μία θα περιλαμβάνει τα αγαθά του παραρτήματος II του Ν.1642/1986 και η άλλη τα αγαθά του παραρτήματος III και τα λοιπά αγαθά.

Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α.σε βιβλία Γ! κατηγορίας.

α. Τήρηση λογαριασμών αγορών και εσόδων κατά φορολογικό συντελεστή. Στα βιβλία Γ! κατηγορίας η παρακολούθηση των αγορών και των ακαδαρίστων εσόδων γίνεται χωριστά κατά συντελεστή φόρου. Έτσι, με τον τρόπο αυτό διευκολύνεται η ταχεία επαλήθευση του φόρου των εισροών και των εκροών, που καταχωρήθηκαν στον τηρούμενο λογαριασμό «Φ.Π.Α.».

Είναι αυτονόητο ότι, εφόσον στις εισροές και εκροές υπάρχουν και απαλλασσόμενες πράξεις, αυτές πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Οι απαλλαγές των εκροών πρέπει να διαχωρίζονται σ'αυτές που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και σ'αυτές που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα. Η χωριστή αυτή παρακολούθηση, αν και δεν προβλέπεται άμεσα απ'το νόμο, είναι απαραίτητη για την έκπτωση και το διακανονισμό του φόρου εισροών, καθώς και την υποβολή των δηλώσεων.

β. Τήρηση λογαριασμού «Φ.Π.Α.»: Στους υποκείμενους στο Φ.Π.Α. επιβάλλεται η υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερου λογαριασμού «Φ.Π.Α.», εφόσον ενεργούνται φορολογητέες πράξεις.

Ο τηρούμενος λογαριασμός «Φ.Π.Α.»: (α) χρεώνεται με τα ποσά του φόρου, που βάρυναν όλες τις παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και τις δαπάνες για τις οποίες αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, τα ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, καθώς και τα ποσά που αντιστοιχούν με βάση τα πιστωτικά τιμολόγια, στις επιστροφές των πελατών και στις εκπτώσεις που χορηγεί προς τους πελάτες του και (β) πιστώνεται με τα ποσά του φόρου που αντιστοιχούν στις παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που έγιναν απ'αυτόν προς άλλους υποκείμενους στο φόρο ή καταναλωτές, τα ποσά του φόρου που αντιστοιχούν με βάση τα πιστωτικά τιμολόγια στις επιστροφές, τις οποίες έκανε στους προμηθευτές του, και στις εκπτώσεις που χορηγούν σ'αυτών οι προμηθευτές του, καθώς και με τα ποσά του φόρου, που του επιστρέφει το Δημόσιο.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Φ.Π.Α.», αν είναι πιστωτικό θα αποδίδεται στο δημόσιο με χρέωση του «Φ.Π.Α.», ενώ αν είναι χρεωστικό παραμένει για να συμψηφιστεί στην επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται-σε ορισμένες περιπτώσεις- απ'το δημόσιο με πίστωση του «Φ.Π.Α.»

Έτσι, σε κάθε φορολογική περίοδο, ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α.

εκπίπτει το φόρο που χρεώθηκε μέσα σ'αυτή για την απόκτηση αγαθών και τη λήξη υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν η κατανάλωση αυτών γίνεται μέσα στην ίδια ή τις επόμενες φορολογικές περιόδους.

γ. Τακτοποίηση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.» στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Πολλές φορές, κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ο λογαριασμός «Φ.Π.Α.» μπορεί να μην είναι εξισωμένος και να εμφανίζει χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο, οπότε πρέπει να τακτοποιείται με τη χρησιμοποίηση λογαριασμού, π.χ. «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.».

Έτσι, στην πίστωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.» μεταφέρεται το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Φ.Π.Α.», ενώ στη χρέωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.» μεταφέρεται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Φ.Π.Α.»

Κατά συνέπεια, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ο λογαριασμός Φ.Π.Α. θα είναι εξισωμένος και η απαίτηση ή υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο προς το Δημόσιο θα εμφανίζεται στο λογαριασμό «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.». Αν ο λογαριασμός αυτός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή απαίτηση του υποκειμένου στο φόρο έναντι του Δημοσίου εξισώνεται με το συμψηφισμό του ποσού αυτού με οφειλόμενο φόρο της νέας διαχειριστικής περιόδου. Αν όμως εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, εξισώνεται με την καταβολή του ποσού αυτού, οπότε πιστώνεται ο λογαριασμός «Χρηματικά διαθέσιμα-Ταμείο».

Ο λογαριασμός «Φ.Π.Α.- Ελληνικό Δημόσιο» μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου.

δ. Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. στην περίπτωση πλήρους απαλλαγής χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Στην περίπτωση που γίνεται παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών, που απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν υπάρχει λόγος λογιστικής παρακολούθησης του Φ.Π.Α., εφόσον για το φόρο που καταβλήθηκε κατά την αγορά των πρώτων και βοηθητικών υλών ή υπηρεσιών, που χρησιμοποιήθηκαν κατά την παραγωγή των αγαθών αυτών, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου, αλλά ο φόρος αυτός ενσωματώνεται στο κόστος των αγορών και των δαπανών.

ε. Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. στην περίπτωση μερικής απαλλαγής σε παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που αντιστοιχεί στις αγορές των

πρώτων και βοηθητικών υλών, στις δαπάνες και λοιπές εισροές καταχωρείται στη χρέωση του τριμήνου λογαριασμού «Φ.Π.Α.». Ο φόρος, ο οποίος αντιστοιχεί στα απαλλάσσόμενα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που βρίσκεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 1642/1986, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού π.χ. «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» με πίστωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.». Ο λογαριασμός «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» κατά το τέλος της χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης».

στ. Λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α. των πάγιων αγαθών προς διακανονισμό.

Ο φόρος, με τον οποίο χρεώνεται ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά του περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, γεννά κατ'αρχήν δικαίωμα έκπτωσης απ'το φόρο των εκροών κατά το χρόνο της αγοράς. Σε περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποιεί πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες παρέχεται με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, τότε εκπίπτει ποσοστό του πιο πάνω φόρου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.1642/1986.

Συνεπώς, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται διακανονισμός του φόρου που <sup>εξέλεσε</sup> εκπίεστηκε. Αν ο φόρος που <sup>εξέλεσε</sup> εκπίεστηκε είναι μεγαλύτερος, τότε η διαφορά αποδίδεται στο Δημόσιο, αν είναι μικρότερος γίνεται συμψηφισμός ή έκπτωση.

Για την παρακολούθηση της διαφοράς του Φ.Π.Α. δημιουργούνται οι λογαριασμοί π.χ. «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» και «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.».

Ο λογαριασμός «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» χρεώνεται με τις χρεωστικές διαφορές με πίστωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.» και πιστώνεται με τις πιστωτικές διαφορές με χρέωση του λογαριασμού «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.».

Αν απ'το διακανονισμό αυτόν οι διαφορές που προκύπτουν είναι χρεωστικές, καταβάλλονται στο Δημόσιο ή, αν είναι πιστωτικές, συμψηφίζονται, ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, επιστρέφονται.

Έτσι, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο λογαριασμός «Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος» μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης», ενώ ο λογαριασμός «Ελληνικό Δημόσιο-Φ.Π.Α.» εξισώνεται με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου στο Δημόσιο ή το συμψηφισμό, κατά περίπτωση.

ζ. Λογιστική παρακολούθηση του κατ'αποκοπή επιστρεπτέου φόρου αποδεμάτων.

Οι υποκείμενοι στο φόρο, που θα έχουν κατά την 31/12/1986 αποδέματα εμπορεύσιμων αγαθών, δικαιούνται να εκπίπτουν το φόρο, που προκύπτει με εφαρμογή των κατ'αποκοπή συντελεστών πάνω στην αξία των αποδεμάτων, ισόποσα κατά την τριετία 1987, 1988, 1989.

Στην περίπτωση αυτή η απαίτηση του υποκειμένου στο φόρο σε βάρος του Δημοσίου μπορεί να καταχωρείται στη χρέωση λογαριασμού, π.χ. «Ελληνικό Δημόσιο- Επιστρεπτέος Φ.Π.Α.» με πίστωση του λογαριασμού «Εμπορεύματα». Έτσι, στη νέα διαχειριστική περίοδο, κάθε απογραφόμενο εμπορεύσιμο αγαθό πρέπει να εμφανισθεί μειωμένο με το ποσό του φόρου, που αντιστοιχεί σ'αυτό.

Ο λογαριασμός «Ελληνικό Δημόσιο-επιστρεπτέος Φ.Π.Α.» πιστώνεται με τα συμψηφιζόμενα κάθε φορά ποσά με χρέωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.».

Εφόσον ο πιο πάνω τρόπος λογιστικής παρακολούθησης του Φ.Π.Α. παρουσιάζει δυσχέρειες στην τήρηση των λογαριασμών, λόγω του μεγάλου αριθμού αποδεμάτων της απογραφής, μπορεί η επιχείρηση να παρακολουθήσει την απαίτησή της σε βάρος του Δημοσίου και την υποχρέωσή της για τα αντίστοιχα έσοδα, χωρίς να γίνει καμία μεταβολή των αποδεμάτων της απογραφής, κατά το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας διαχειριστικής περιόδου, στους δημιουργούμενους για το σκοπό αυτό λογαριασμούς.

Έτσι, στην περίπτωση αυτή για την παρακολούθηση του Φ.Π.Α. δημιουργούνται οι λογαριασμοί π.χ. «Ελληνικό Δημόσιο-Επιστρεπτέος Φ.Π.Α.» και «Επιστρεπτέοι φόροι αποδεμάτων».

Ο λογαριασμός «Ελληνικό Δημόσιο-Επιστρεπτέος φόρος Φ.Π.Α.» χρεώνεται με το κατ'αποκοπή επιστρεπτέο ποσό φόρου αποδεμάτων με πίστωση του λογαριασμού «Επιστρεπτέοι φόροι αποδεμάτων» και πιστώνεται κάθε μήνα με το 1/36 του κατ'αποκοπή επιστρεπτέου φόρου με πίστωση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».

#### Διαχωρισμός λιανικών πωλήσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Στις επιχειρήσεις που ενεργούν λιανικές πωλήσεις αγαθών, εφόσον η οργάνωσή τους παρέχει τη δυνατότητα του άμεσου διαχωρισμού κατά συντελεστή Φ.Π.Α., τότε ο υπολογισμός του είναι εύκολος και δε δημιουργείται κανένα πρόβλημα. Αν όμως το μέγεθος και η οργάνωση

των επιχειρήσεων δεν παρέχει τη δυνατότητα του άμεσου διαχωρισμού των λιανικών πωλήσεων κατά φορολογικό συντελεστή, τότε δημιουργείται πρόβλημα διαχωρισμού τους. Αυτό το πρόβλημα υφίσταται μόνο στις επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλία Β! και Γ! κατηγορίας, ενώ στις επιχειρήσεις, που τηρούν βιβλία Α! κατηγορίας δεν ανακύπτει τέτοιο πρόβλημα.

Για την αντιμετώπιση του προβλήματος διαχωρισμού των λιανικών πωλήσεων υπάρχουν πολλοί τρόποι, όπως π.χ. η χρησιμοποίηση ταμειακής μηχανής με ειδική μνήμη και πολλούς αδροιστές, ο επιμερισμός των λιανικών πωλήσεων με βάση την αξία των αγορών που υπάγονται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές, με βάση το κόστος των πωλούμενων αγαθών κ.λπ.

Η διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών, καθόρισε, για τις επιχειρήσεις ειδών διατροφής (παντοπωλεία, super-market κ.λπ.), τον τρόπο διαχωρισμού των λιανικών πωλήσεων κατά φορολογικό συντελεστή.

Έτσι, προβλέπεται να ενεργείται απ'τους υποκείμενους στο φόρο ο διαχωρισμός των λιανικών πωλήσεων, ως ακολούθως:

α. Καταχωρούν τις ημερήσιες αγορές και εισαγωγές αγαθών, χωριστά, κατά φορολογικό συντελεστή.

β. Καταχωρούν τις ημερήσιες ακαθάριστες λιανικές πωλήσεις, συνολικά, χωρίς διαχωρισμό κατά φορολογικό συντελεστή.

γ. Λαμβάνουν το άθροισμα της αξίας των αγορών κάθε μήνα, κατά φορολογικό συντελεστή, το οποίο προκύπτει απ'τα βιβλία και προσδέτουν τα αντίστοιχα στοιχεία των προηγούμενων μηνών της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

δ. Βρίσκουν την αξία των αγορών-εισαγωγών κάθε φορολογικού συντελεστή την ποσοστιαία αναλογία σε σχέση με την ολική αξία των αγορών εισαγωγών, που υπόκεινται στο φόρο.

ε. Επιμερίζουν το σύνολο των λιανικών πωλήσεων, με βάση την ποσοστιαία αναλογία που βρέθηκε, σε λιανικές πωλήσεις κατά φορολογικό συντελεστή.

στ. Βρίσκουν με εσωτερική αφαίρεση, κατά φορολογικό συντελεστή, τις αντίστοιχες λιανικές πωλήσεις, χωρίς Φ.Π.Α.

ζ. Υπολογίζουν στις λιανικές πωλήσεις, κατά φορολογικό συντελεστή, το φόρο που αναλογεί και απ'το σύνολο του φόρου αυτού αφαιρούν το φόρο που καταβλήθηκε.



η. Καταβάλουν τον οφειλόμενο φόρο με την υποβολή προσωρινής δήλωσης ή, αν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο, το μεταφέρουν στον επόμενο μήνα για συμψηφισμό.

Η παραπάνω διαδικασία ακολουθείται κάθε μήνα, προκειμένου να γίνει ο υπολογισμός του φόρου, που αναλογεί στις λιανικές πωλήσεις, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο άμεσος διαχωρισμός τους.

Για να εφαρμοσθεί ο παραπάνω τρόπος υπολογισμού του Φ.Π.Α. στις λιανικές πωλήσεις, πρέπει η επιχείρηση να υποβάλει σχετική δήλωση μέχρι 20 Δεκεμβρίου του έτους, που προηγείται εκείνου μέσα στο οποίο προτίθεται να το εφαρμόσει, στον αρμόδιο Οικονομικό προϊστάμενο. Στη δήλωση αυτή θα γίνεται σχετική μνεία για την έκταση εφαρμογής της μεθόδου.

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει την παραπάνω μέθοδο μόνο για ορισμένες δραστηριότητες, τότε πρέπει τις αγορές και τις λιανικές πωλήσεις των δραστηριοτήτων αυτών να τις παρακολουθεί χωριστά.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι η επιχείρηση ειδών διατροφής που τηρεί βιβλία Π κατηγορίας Κ.Φ.Σ., χωρίς να διαχωρίζει τις λιανικές πωλήσεις κατά φορολογικό συντελεστή, πρόκειται να υπολογίσει το Φ.Π.Α. μηνός Μαΐου 1992. Από τα βιβλία της προκύπτουν κατά τις χρονικές περιόδους 1/1-30/4/92 και 1/5-31/5/92, για τις αγορές και τις λιανικές πωλήσεις, τα εξής στοιχεία:

- Αγορές κατά συντελεστή φόρου:

| Χρονική<br>Περίοδος | Φορ.<br>συντελεστής: | 8%         | 18%        | Σύνολο     |
|---------------------|----------------------|------------|------------|------------|
| 1/1-30/4/1992       |                      | 10.000.000 | 15.000.000 | 25.000.000 |
| 1/5-31/5/1992       |                      | 2.000.000  | 3.000.000  | 5.000.000  |
|                     | Σύνολο               | 12.000.000 | 18.000.000 | 30.000.000 |

- Λιανικές πωλήσεις:

|                  |                |                  |
|------------------|----------------|------------------|
| Χρονική περίοδο  | 1/1-30/4/1992: | 24.000.000       |
| Χρονική περίοδος | 1/5-31/5/1992: | <u>8.000.000</u> |
|                  |                | 32.000.000       |

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα ο υπολογισμός του φόρου γίνεται ως εξής:

- α. Εξέυρεση ποσοστιαίας αναλογίας κατά φορολογικό συντελεστή.
- Φορολογικός συντελεστής 8%  $12.000.000 \times 100 / 30.000.000 = 40\%$
  - Φορολογικός συντελεστής 18%  $18.000.000 \times 100 / 30.000.000 = 60\%$
- β. Κατανομή λιανικών πωλήσεων κατά φορολογικό συντελεστή.
- Λιαν. πωλ. με φορ. συντελ. 8% :  $8.000.000 \times 40\% = 3.200.000$  δρχ.
  - Λιαν. πωλ. με φορ. συντελ. 18% :  $8.000.000 \times 60\% = 4.800.000$  δρχ.
- Σύνολο 8.000.000 δρχ.
- γ. Υπολογισμός λιανικών πωλήσεων χωρίς Φ.Π.Α.
- Λιαν. πωλ. με φορ. συντελ. 8% :  $3.200.000 : 1,08 = 2.962.963$  δρχ.
  - Λιαν. πωλ. με φορ. συντελ. 18% :  $4.800.000 : 1,18 = 4.067.796$  δρχ.
- δ. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου
- Λιαν. πωλ. με συντ. φορ. 8% :  $(2.962.963 \times 8\%) - (2.000.000 \times 8\%) =$   
 $= 237.037 - 160.000 = 77.037$  δρχ. (1)
  - Λιαν. πωλ. με συντ. φορ. 18% :  $(4.067.796 \times 18\%) - (3.000.000 \times 18\%) =$   
 $= 732.203 - 540.000 = 192.203$  (2)
- Οφειλόμενος φόρος:  $(1) + (2) = 77.037 + 192.203 = 269.240$

#### Φοροτεχνικός έλεγχος Φ.Π.Α.

Στην αρμοδιότητα του Οικονομικού Εφόρου υπάγεται η επαλήθευση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των υποβαλλόμενων δηλώσεων του Φ.Π.Α από τους υπόχρεους, καθώς και η εξακρίβωση των υποχρέων, που δεν υπέβαλαν σχετικές δηλώσεις. Για τον έλεγχο του Φ.Π.Α. αρμόδιος είναι ο έφορος, που έχει αρμοδιότητα για το φόρο εισοδήματος του υποχρέου στο φόρο.

Έτσι, ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος ή ο οριζόμενος απ' αυτόν εφοριακός υπάλληλος δικαιούται να προβαίνει στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των υποκειμένων στο φόρο, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και κάθε άλλης υποχρέωσης του.

Κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου δικαιούται ο ελεγκτής να ζητήσει απτον υποκείμενο στο φόρο ή από άλλα πρόσωπα, που συνδέονται μ' αυτόν με σχέση εργασίας, κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο, που κρίνεται αναγκαίο και χρήσιμο για την ολοκλήρωση του ελέγχου, τα οποία υποχρεούνται να δέτουν υπόψη του ελέγχου.

Επίσης, παρέχεται το δικαίωμα στον ελεγκτή να ζητεί, με εγγραφή πρόσληψής του, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου απ' τις δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που

υποχρεούνται να παρέχουν, μέσα σε 30 ημέρες, τις ζητούμενες πληροφορίες.

Αν τα τηρούμενα βιβλία Γ! κατηγορίας κριθούν από τον έλεγχο επαρκή και ακριβή, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων γίνεται σύμφωνα με τα όσα περιγράφηκαν στο κεφάλαιο: "λογιστική παρακολούθηση του Φ.Π.Α σε βιβλία Γ! κατηγορίας".

Στην περίπτωση κατά την οποία τα τηρούμενα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή ή ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων πραγματοποιείται με την προσθήκη του μικτού εμπορικού ή βιομηχανικού κέρδους, κατά περίπτωση, στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, που αγοράσθηκαν μέσα στη χρήση, ή των έτοιμων προϊόντων, που έχουν παραχθεί με βάση τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες αγοράσθηκαν μέσα στην ίδια χρήση, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Στις εμπορικές επιχειρήσεις βρίσκουμε το μικτό κέρδος επί της τιμής αγοράς και πώλησης κάθε είδους που πωλήθηκε, με τη σύγκριση των πραγματικών τιμών πώλησης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δηλαδή: (α) των τιμολογίων αγοράς, μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν (β) των τιμολογίων πώλησης, μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν, και των δελτίων λιανικής πώλησης, εφόσον σ'αυτά αναγράφεται η ποσότητα και η τιμή.

Στις βιοτεχνικές επιχειρήσεις για τη μόρφωση γνώμης για το <sup>επιτεύχθεν</sup> επιτεύχθεν ποσοστό μικτού βιοτεχνικού κέρδους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη: (α) Η διάρθρωση της βιομηχανικής επιχείρησης και κάθε φορά καθοριζόμενες δέσεις κόστους, (β) Η επιτόπια παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας, των ειδικών συνθηκών εργασίας, της κατάστασης των μηχανημάτων, καθώς και η ποσότητα και η ποικιλία των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, (γ) Η πραγματοποιούμενη βιομηχανική φύρα και (δ) Το κόστος παραγωγής, που πραγματοποιούν άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, που τηρούν πλήρες λογιστικό σύστημα.

Έτσι, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων γίνεται στη συνέχεια με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις. Για την ανάγκη αυτή πολλαπλασιάζουμε τις αγορές, χωρίς Φ.Π.Α., με κλάσμα που έχει αριθμητή τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και

παρανομαστή τον αντίστοιχο συντελεστή καθαρού κέρδους επί ακαθαρίστων εσόδων.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου μπορεί να γίνει σχετική έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση το υποκειμένου στο φόρο και ειδικότερα στους χώρους παραγωγής, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής υπηρεσιών, εφόσον υπάρχουν βασικές υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιδευματία αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα και άλλα στοιχεία, που ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Κατά τον έλεγχο του Φ.Π.Α., ο φοροτεχνικός ελεγκτής, προβαίνει, στις παρακάτω ελεγκτικές ενέργειες:

1. Επαληθεύει αν έγινε σωστά η καταχώρηση των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά συντελεστή φόρου, καθώς και αν ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αυτές, καταχωρήθηκε στην χρέωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.»

2. Επαληθεύει αν έγινε σωστά η καταχώρηση των εσόδων σε ιδιαίτερο λογαριασμό, και αν ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αυτές καταχωρήθηκε στη χρέωση του λογαριασμού Φ.Π.Α.

3. Επαληθεύει αν έγινε σωστά η καταχώρηση των εσόδων σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά συντελεστή φόρου, και αν ο φόρος που αντιστοιχεί σ'αυτές καταχωρήθηκε στην πίστωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.»

4. Επαληθεύει αν έγινε σωστά ο διαχωρισμός του φόρου στις παραδόσεις αγαθών ή στις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο προς τους μη υποκείμενους στο φόρο πελάτες του, όπου είναι δυνατό ο φόρος να είναι ενσωματωμένος στο τίμημα, και αν τα ποσά του φόρου αυτού καταχωρήθηκαν στην πίστωση του τηρούμενου λογαριασμού «Φ.Π.Α.»

5. Επαληθεύει αν καταχωρήθηκαν στη χρέωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.», τα ποσά του φόρου, που αντιστοιχούν στις εκπτώσεις, τις οποίες χορηγεί ο υποκείμενος στο φόρο προς τους πελάτες του και στις επιστροφές που γίνονται απ'τους πελάτες του προς αυτόν, με βάση τα εκδιδόμενα σε κάθε περίπτωση πιστωτικά τιμολόγια.

6. Επαληθεύει αν καταχωρήθηκαν στην πίστωση του λογαριασμού «Φ.Π.Α.», τα ποσά του φόρου, που αντιστοιχούν στις επιστροφές αγορών,

που κάνει ο υποκείμενος στο φόρο προς τους προμηθευτές του και στις εκπτώσεις που χορηγούν οι προμηθευτές προς αυτόν, με βάση τα εκδιδόμενα σε κάθε περίπτωση πιστωτικά τιμολόγια.

7. Επαληθεύει αν καταχωρήθηκαν στην πίστωση του τηρούμενου λογαριασμού «Φ.Π.Α.» τα ποσά του φόρου, που επιστρέφει το Δημόσιο.

8. Επαληθεύει αν καταχωρήθηκαν στη χρέωση του τηρούμενου λογαριασμού «Φ.Π.Α.», τα ποσά που καταβλήθηκαν από τον υποκείμενο στο φόρο.

9. Ερευνά μήπως τα επενδυτικά αγαθά, για τα οποία έγινε κατά την αγορά τους η έκπτωση του φόρου, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, λόγω μεταβολής της δραστηριότητας του υποκείμενου του φόρου κατά τη διάρκεια πενταετούς διακανονισμού, χρησιμοποιούνται στην πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και μη, δηλαδή πράξεων για τις οποίες αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και πράξεων απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, οπότε πρέπει το ποσό του φόρου, που αντιστοιχεί στις απαλλασσόμενες αυτές πράξεις να διακανονισθεί και να καταβληθεί στο Δημόσιο από τον υποκείμενο στο φόρο.

Επίσης, ερευνά μήπως ορισμένα από τα επενδυτικά αγαθά πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια, του πενταετούς διακανονισμού, οπότε θα πρέπει ο υποκείμενος στο φόρο να καταβάλει στο Δημόσιο το φόρο διακανονισμού για τα εναπομείναντα έτη της πενταετίας.

10. Ερευνά μήπως ο υποκείμενος στο φόρο ενεργεί πράξεις υποκείμενες και μη υποκείμενες στο φόρο και αν για τις πράξεις αυτές έχει εκπέσει το σύνολο του φόρου των εισροών, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, που έγιναν προς αυτόν και χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών, καθόσον το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου περιορίζεται αναλογικά στις φορολογούμενες πράξεις. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά (αγορές ή εισαγωγές πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ.) και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση: (α) φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων εσόδων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και (β) απαλλασσόμενων εσόδων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, οπότε από το ποσό του φόρου των εισροών, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς αυτόν, εκπίπτει από το φόρο των εκροών το τμήμα του φόρου που αντιστοιχεί στα φορολογούμενα και απαλλασσόμενα έσοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν εκπίπτει από το φόρο των εκροών.

## Κεφ 19: Έλεγχος αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων.

Κατά τη λογιστική επιστήμη η περιουσία αποτελείται από διάφορα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχει η επιχείρηση στην κυριότητά της και που μπορούν να αποτιμηθούν σε νόμισμα. Οπότε, η περιουσία αποτελείται από δικαιώματα σε πρόσωπα και πράγματα, καθώς και από υποχρεώσεις σε τρίτους.

Προκειμένου να γίνει ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, πρέπει να γίνει η ποσοτική καταμέτρηση και η καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας, καθώς και η αποτίμησή της.

Έτσι, μετά την ποσοτική καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, ακολουθεί η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που ποσοτικά καταμετρήθηκαν και καταγράφηκαν. Οι τρόποι αποτίμησης των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας είναι πολλοί.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η αποτίμηση των απογραφέντων στοιχείων γίνεται ως εξής:

### 1. Αποτίμηση εμπορεύσιμων στοιχείων.

Τα αποδέματα των εμπορεύσιμων στοιχείων, με εξαίρεση των υπολειμμάτων, των υποπροϊόντων και των ελαττωματικών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τ'αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη απ'την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά απ'την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Η πρόκριση του παραπάνω συστήματος της χαμηλότερης τιμής αποτίμησης των εμπορεύσιμων στοιχείων απ' τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αποβλέπει: (α) στον καθορισμό των κερδών που πραγματοποιήθηκαν και (β) στην εμφάνιση των μη πραγματοποιηθείσων ζημιών και έτσι εμφανίζονται μικρότερα κέρδη επί του παρόντος επ'ωφελεία του μέλλοντος.

Η τιμή κτήσης αποτελείται απ'την αξία, που αναγράφεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή για κάθε αγοραζόμενο εμπόρευμα, η οποία

μειώνεται με τις εκπτώσεις και προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδά του, μέχρι της τοποθέτησής του στην αποθήκη του επιτηδευματία. Ως ειδικά έξοδα αγοράς νοούνται τα άμεσα έξοδα αγοράς, που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού, και ειδικότερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Η τιμή αυτή καθορίζεται απ'τον επιτηδευματία με βάση μια απ'τις αποδεκτές μεθόδους της λογιστικής επιστήμης, η οποία ακολουθείται απ'αυτόν. Εφόσον ο επιτηδευματίας εφαρμόζει μέθοδο πρότυπης κοστολόγησης (standard cost), τότε οι πρότυπες τιμές θεωρούνται ως τιμές κτήσης.

Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις παρασχέθηκε ή δυνατότητα αλλαγής της μεθόδου καθορισμού της τιμής κτήσης των εμπορεύσιμων στοιχείων για μια φορά και μόνο στην πρώτη απογραφή, που θα καταρτισθεί μετά την 30/12/1987, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί πρέπει στο εξής να ακολουθείται παγίως.

Ήδη, παρέχεται η δυνατότητα αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής μετά έγκριση της Ε.Λ.Β., που παρέχεται ύστερα από αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. 5 τουλάχιστο μήνες πριν τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για να γίνει βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής αποτελείται απ'την τιμή κτήσης των πρώτων υλών και λοιπών υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, που προσαυξάνεται με τα γενικά έξοδα αγοράς, καθώς και με το κόστος κατεργασίας, δηλαδή τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής, που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Διευκρινίζεται δε, ότι ο υπολογισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται με μία απ'τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης.

Στις βιοτεχνικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις ως τιμή κτήσης θεωρείται εκείνη, που αντιστοιχεί σε κάθε παραγόμενη μονάδα προϊόντος, που αποτελείται απ'την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, ημερομισθίων, εισφορών και εξόδων παραγωγής.

Ο προσδιορισμός του βιομηχανικού κόστους των ετοιμών κλπ. προϊόντων διενεργείται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή κατά

μικρότερα χρονικά διαστήματα. Για να είναι ακριβής η κοστολόγηση πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη διαχειριστική περίοδο, λόγω του ότι κατά τη λήξη της καταρτίζεται απογραφή και έτσι υπάρχουν οριστικά στοιχεία.

Κάθε προϊόν, κατά την παραγωγή του διέρχεται από περισσότερα του ενός στάδια, για να λάβει την τελική μορφή. Γι' αυτό στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου πολλά απ' αυτά βρίσκονται σε διάφορα στάδια παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή σε κατεργασία.

Τρέχουσα τιμή είναι εκείνη με την οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να προβεί στην αγορά ή στην παραγωγή εμπορεύσιμου στοιχείου, κατά την ημέρα της απογραφής, που να βρίσκεται στην ίδια κατάσταση μ' αυτό, δηλαδή να είναι του ίδιου είδους, κατάστασης και ποιότητας, υπό συνθήκες όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα, τα οποία προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών. Για τη διαμόρφωση της τρέχουσας τιμής αγοράς συνυπολογίζονται όλα τα στοιχεία του κόστους κτήσης.

Η τρέχουσα τιμή διαμορφώνεται στην αγορά και για τον προσδιορισμό αυτής λαμβάνονται υπόψη τα τιμολόγια αγοράς της ημέρας απογραφής. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, τότε λαμβάνονται υπόψη τα τιμολόγια των τελευταίων στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο, οι τιμοκατάλογοι των προμηθευτών, καθώς και τα δελτία τιμών του χρηματιστηρίου εμπορευμάτων.

Αν διαπιστώνεται αδυναμία προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής, τότε εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποτελείται από την τιμή πώλησης του αποδέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι θα πωληθεί υπό συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποδέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Εφόσον τα εμπορεύσιμα αγαθά αγοράσθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης με σταθερές τιμές, τότε εύκολα βρίσκεται η τιμή κτήσης τους.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι αγοράσθηκαν 3.000 Kgr. του Α είδους αντί 62.000 και καταβλήθηκαν διάφορα έξοδα μέχρι την τοποθέτησή τους στην αποθήκη της επιχείρησης 1.000 δρχ.

Στο παραπάνω παράδειγμα η τιμή κτήσης των 3.000 Kgr. του Α



είδους ανέρχεται σε 63.000 δρχ. (62.000+1.000).

Συνεπώς, κάθε ποσότητα, που απομένει στο τέλος της χρήσης, αποτιμάται στην τιμή κτήσης των 21 δρχ. (63.000/3.000) κατά Kgr.

Στην περίπτωση, που τα απογραφόμενα εμπορεύματα έχουν αποκτηθεί σε διάφορες τιμές, τότε δημιουργείται θέμα εξέυρεσης της τιμής κτήσης, με την οποία θα γίνει η αποτίμησή τους.

Οι μέθοδοι εξέυρεσης της τιμής κτήσης των εμπορεύσιμων στοιχείων είναι πολλές, απ' τις οποίες οι κυριότερες είναι οι παρακάτω:

α. Μέθοδος της μέσης τιμής κτήσης.

Κατά τη μέθοδο αυτή για την εξέυρεση της μέσης τιμής κτήσης διαιρούμε τη συνολική αξία των εμπορευμάτων, που αγοράσθηκαν, με την αντίστοιχη συνολική ποσότητα αυτών και το πηλίκο που προκύπτει αποτελεί τη μέση τιμή κτήσης.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι γίνεται εξέυρεσή της κατά τη διάρκεια της χρήσης μέσης τιμής κτήσης του Α εμπορεύματος, του οποίου τα αριθμητικά δεδομένα έχουν ως εξής:

|        |      |                         |                     |
|--------|------|-------------------------|---------------------|
| Αγορές | Kgr. | 200 X δρχ. 20=          | δρχ. 4.000          |
| Αγορές | Kgr. | 10.000 X δρχ. 19=       | δρχ. 190.000        |
| Αγορές | Kgr. | 5.000 X δρχ. 20=        | δρχ. 100.000        |
| Αγορές | Kgr. | <u>5.000 X δρχ. 22=</u> | <u>δρχ. 110.000</u> |
| Σύνολο | Kgr. | 20.200 X δρχ 20=        | δρχ. 404.000        |

Έτσι, η μέση τιμή κτήσης ανέρχεται σε 20 δρχ. και επομένως η αποτίμηση αυτών, που παραμένουν, θα γίνει με δρχ. 20 κατά Kgr.

Αν στο παραπάνω παράδειγμα κατά την έναρξη της περιόδου υπήρχε απόδεμα, τότε η ποσότητα και η αξία του προστίθεται αντίστοιχα για την εξέυρεση της μέσης σταθμικής τιμής κτήσης, στην οποία γίνεται η αποτίμηση.

β. Μέθοδος της σειράς εξάντλησης ή μέθοδος FIFO (First In First Out).

Κατά τη μέθοδο αυτή ακολουθείται η αρχή, κατά την οποία αυτό που αγοράζεται πρώτο θεωρείται ότι εξάγεται πρώτο, ώστε το υπόλοιπο να αποτιμάται στην τιμή αγοράς του.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης αγοράσθηκαν και πουλήθηκαν οι παρακάτω ποσότητες του Α είδους:

## ΕΙΔΟΣ Α

| Εισαγωγή |                               | Εξαγωγή |                               |
|----------|-------------------------------|---------|-------------------------------|
| 1/1      | Kgr. 10.000X15=150.000 δρχ.   | 5/1     | Kgr. 5.000X15= 75.000 δρχ.    |
| 2/3      | Kgr. 5.000X12= 60.000 δρχ.    | 26/1    | Kgr. 5.000X15= 75.000 δρχ.    |
| 28/6     | Kgr. 6.000X13= 78.000 δρχ.    | 10/7    | Kgr. 5.000X12= 60.000 δρχ.    |
| 5/11     | Kgr. 10.000X16=160.000 δρχ.   | 1/11    | Kgr. 5.000X13= 65.000 δρχ.    |
|          |                               | απογρ.  | Kgr. 1.000X13= 13.000 δρχ.    |
|          |                               | απογρ.  | Kgr. 10.000X16=160.000 δρχ.   |
| Σύνολο   | Kgr. 31.000      448.000 δρχ. | Σύνολο  | Kgr. 31.000      448.000 δρχ. |

Απ'το παράδειγμα αυτό προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης πωλήθηκαν 20.000 Kgr., οπότε η αποτίμηση αυτών, που μένουν 11.000 Kgr. θα γίνει ως ακολούθως:

|  |
|--|
| Kgr. 1.000 X δρχ. 13= δρχ. 13.000                          |
| <u>Kgr. 10.000 X δρχ. 16= δρχ. 160.000</u>                 |
| Kgr. 11.000                      δρχ. 173.000    =< Σύνολο |

γ. Μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως ή μέθοδος LIFO (Last In First Out).

Κατά τη μέθοδο αυτή ακολουθείται η αντίθετη αρχή της προηγούμενης μεθόδου, κατά την οποία αυτό που αγοράζεται τελευταίο, θεωρείται ότι εξάγεται πρώτο, ώστε το υπόλοιπο αποτιμάται στην τιμή αγοράς του.

Έτσι, η πρώτη εξαγωγή θεωρείται ότι γίνεται απ'την τελευταία εισαγωγή.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης αγοράσθηκαν και πωλήθηκαν οι παρακάτω ποσότητες του Β' είδους.

## ΕΙΔΟΣ Β

| Εισαγωγή |                             | Εξαγωγή |                             |
|----------|-----------------------------|---------|-----------------------------|
| 1/1      | Kgr. 3.000X10= 30.000 δρχ.  | 29/1    | Kgr. 500X12= 6.000 δρχ.     |
| 28/1     | Kgr. 600X12= 7.200 δρχ.     | 30/1    | Kgr. 300X12= 3.600 δρχ.     |
| 2/2      | Kgr. 400X13= 5.200 δρχ.     | 3/2     | Kgr. 400X13= 5.200 δρχ.     |
| 4/3      | Kgr. 800X12= 9.600 δρχ.     | 6/3     | Kgr. 400X12= 4.800 δρχ.     |
|          |                             | 7/3     | Kgr. 100X12= 1.200 δρχ.     |
|          |                             | 10/5    | Kgr. 100X12= 1.200 δρχ.     |
|          |                             | 12/6    | Kgr. 500X10= 5.000 δρχ.     |
|          |                             | Απογρ.  | Kgr. 2.500X10= 25.000 δρχ.  |
| Σύνολο   | Kgr. 4.800      52.000 δρχ. | Σύνολο  | Kgr. 4.800      52.000 δρχ. |

Από το παραπάνω παράδειγμα προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια της χρήσης πωλήθηκαν 2.300 Kgr., οπότε η αποτίμηση αυτών που έχουν παραμείνει είναι  $2.500 \text{ Kgr.} \times 10 \text{ δρχ.} = 25.000 \text{ δρχ.}$

δ. Η μέθοδος της μέσης τιμής των υπολοίπων.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι στη νέα χρήση υπάρχει υπόλοιπο του Α είδους 2.000 Kgr., που αποτιμήθηκε στην απογραφή προς 10 δρχ./Kgr. Αγοράσθηκαν ακόμη 2.000 Kgr. προς 12 δρχ./Kgr., έγινε εξαγωγή 1.000 Kgr., καθώς και νέα αγορά 1.000 Kgr. προς 13 δρχ./kgr.

Για κάθε εξαγωγή, εφόσον ο λογαριασμός εμπορεύματα λειτουργεί με άμεσο υπολογισμό των αποτελεσμάτων, τότε η τιμή κόστους υπολογίζεται με τη μέση τιμή του υπολοίπου, το δε επιπλέον ή λιγότερο της τιμής ποσό θεωρείται ως κέρδος ή ζημιά, κατά περίπτωση.

Σύμφωνα με τα παραπάνω βρίσκεται η μέση τιμή των υπολοίπων του παραδείγματος, ως εξής:

|                 |      |   |
|-----------------|------|---|
| Υπόλοιπο σε νέο | Kgr. | $2.000 \times \text{δρχ. } 10 = \text{δρχ. } 20.000$                  |
| Εισαγωγή        | »    | $2.000 \times \text{δρχ. } 12 = \text{δρχ. } 24.000$                  |
| Υπόλοιπο        | »    | $4.000 \times \text{δρχ. } 11 = \text{δρχ. } 44.000 \text{ (Μ.Τ.)}$   |
| Εξαγωγή         | »    | $1.000 \times \text{δρχ. } 11 = \text{δρχ. } 11.000$                  |
| Υπόλοιπο        | »    | $3.000 \times \text{δρχ. } 11 = \text{δρχ. } 33.000 \text{ (Μ.Τ.)}$   |
| Εισαγωγή        | »    | $1.000 \times \text{δρχ. } 13 = \text{δρχ. } 13.000$                  |
| Υπόλοιπο        | »    | $4.000 \times \text{δρχ. } 11,5 = \text{δρχ. } 46.000 \text{ (Μ.Τ.)}$ |

ε. Η μέθοδος του βασικού αποδέματος.

Κατά τη μέθοδο αυτή διακρίνονται τα αποδέματα τέλους χρήσης σε δύο μέρη. Το ένα μέρος αντιπροσωπεύει το βασικό απόδεμα, που αποτελεί την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης. Το απόδεμα αυτό, αποτιμάται στην αξία της αρχικής τιμής κτήσης του. Το άλλο μέρος αντιπροσωπεύει την ποσότητα που προορίζεται να εξυπηρετήσει τις μελλοντικές ανάγκες πωλήσεων, είτε πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, είτε πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το δεύτερο αυτό μέρος του αποδέματος (υπεραπόδεμα) αποτιμάται σε μια απ' τις παραπάνω (α-γ) μεθόδους

υπολογισμού της τιμής κτήσης.

Αν η ποσότητα των κατ'είδος αποδεμάτων δε διαφέρει από χρήση σε χρήση τότε μπορεί ολόκληρη η ποσότητα αυτή να χαρακτηρίζεται σαν βασικό απόδεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται παρακολούθηση των αποδεμάτων όχι μόνο κατ'είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, για τις οποίες προσδιορίζεται διακεκριμένο κόστος (π.χ. παρτίδα πλαστικών πρώτων υλών κ.λπ.)

Η αποτίμηση των αποδεμάτων, που διακρίνονται σε παρτίδα, γίνεται στο κόστος κάθε συγκεκριμένης παρτίδας, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος παραγωγής ή αγοράς τους.

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποδέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν οποιαδήποτε απ' τις παραπάνω μεθόδους προς εξεύρεση της τιμής κτήσης αυτών, που παρέμειναν, με την προϋπόθεση, ότι θα χρησιμοποιείται αυτή πάντα σε κάθε διαχειριστική περίοδο.

Σχετικά με τη μέθοδο αποτίμησης του πρότυπου κόστους, λεπτομέρειες υπάρχουν στην αρχή του παρόντος κεφαλαίου.

Για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής γίνεται σύγκριση μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας και επιλογή της μικρότερης απ' αυτές.

Έστω, ότι η τρέχουσα τιμή κατά Κgr. των εμπορευμάτων Α, Β, Γ και Δ, ανέρχεται σε 15, 16, 18 και 20 δρχ. αντίστοιχα, η δε τιμή κτήσης τους σε 14, 17, 18 και 22 δρχ., οπότε η αποτίμηση αυτών των εμπορευμάτων θα γίνει στις τιμές των 14, 16, 18, 20 δρχ. αντίστοιχα.

Επίσης, αν υποθέσουμε ότι η τρέχουσα τιμή του εμπορεύματος Ε κατά τεμάχιο ανέρχεται σε δρχ. 50, η τιμή κτήσης σε 52 δρχ. και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε 45 δρχ., η αποτίμηση του εμπορεύματος αυτού θα γίνει στην τιμή των 45 δρχ.

Ορισμένοι επιτηδευματίες προβαίνουν στη μείωση των αποτελεσμάτων με την υποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών της απογραφής λήξης, με την οποία στην ουσία επιτυγχάνεται η μετάθεση του αποτελέσματος στην επόμενη χρήση. Η μετάθεση αυτή μέρος των

κερδών από τη μια χρήση στην επόμενη είναι ανεπίτρεπτη, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γιατί συντελεί στη μείωση των φορολογικών βαρών.

Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να βρίσκει την πραγματική τιμή αποτίμησης των εμπορεύσιμων αγαθών, ώστε η τιμή αυτή, συγκρινόμενη με την τιμή που χρησιμοποιήθηκε από τον επιτηδευματία να οδηγήσει σε ασφαλή και αναμφισβήτητα συμπεράσματα.

Εφόσον στην απογραφή λήξης έγινε υποτίμηση των εμπορεύσιμων αγαθών, πρέπει τα στοιχεία που αποδεικνύουν αυτή να αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά για κάθε αγαθό.

## 2. Αποτίμηση πάγιων στοιχείων.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση μόνιμα για τη διεξαγωγή των εργασιών της, αποτιμώνται με την τιμή κτήσης, που προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται.

Αν γίνεται αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε εφαρμογή ειδικού νόμου, τότε η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου στοιχείου.

Η τιμή κτήσης αποτελείται από την αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο του προμηθευτή για κάθε αγοραζόμενο πάγιο στοιχείο, η οποία μειώνεται με τις εκπτώσεις και προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδά του, μέχρι της παραλαβής και αποθήκευσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου, και ειδικότερα οι δασμοί και οι λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής του.

Η τιμή κτήσης κάθε περιουσιακού στοιχείου προσαυξάνεται με το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων.

Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι η οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών, ενώ ως επέκταση η προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ'αυτά και αυξάνει το μέγεθος και την παραγωγική δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ'αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του ή την αύξηση της παραγωγικότητάς του ή τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Τα έξοδα που γίνονται σε κάθε ενσωματωμένο πάγιο στοιχείο: (α) για τη συντήρησή του, δηλαδή για κάθε τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ'αυτό με σκοπό να διατηρείται η αρχική παραγωγική ικανότητα για όσο μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και (β) για την επέκτασή του, δηλαδή για κάθε αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μέρων αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν απ'την καταστροφή ή βλάβη, δεν προσauζάνουν την τιμή κτήσης, αλλά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμών εξόδων κατ'είδος της ομάδας 6.

Ειδικά, για τα γήπεδα, τις οικοδομές και τα ακίνητα γενικά η τιμή κτήσης αποτελείται απ'το ποσό που αναγράφεται στο οικείο συμβόλαιο αγοράς. Στην περίπτωση αυτή τα παραπάνω έξοδα μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Μεγάλη σημασία έχει ο τρόπος με τον οποίο θα εμφανισθούν στην απογραφή τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθόσον αυτά πρέπει να απογράφονται χωριστά για κάθε ένα απ'αυτά τουλάχιστο με την αξία κτήσης, προσauξημένη με τις δαπάνες επέκτασης ή προσθήκης και βελτίωσης, τις αποσβέσεις που έχουν γίνει και την αναπόσβεστη αξία.

Με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, όταν η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί τις νόμιμες αποσβέσεις σε μια διαχειριστική περίοδο, τότε χάνει το δικαίωμα να εκπέσει το ποσό των αποσβέσεων, που δεν ενέργησε απ'τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

Εφόσον η αξία κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου έχει αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, αυτό δε δικαιολογεί περαιτέρω απόσβεση και αναγράφεται στην απογραφή με την αξία μιας δραχμής.

### 3. Αποτίμηση χρεωγράφων.

Τα χρεώγραφα είναι έγγραφα που αντιπροσωπεύουν χρηματιστηριακή αξία, όπως π.χ. οι ομολογίες, μετοχές και άλλοι τίτλοι.

Κάθε χρεώγραφο έχει την ονομαστική του αξία, δηλαδή την αρχική αξία ή αξία έκδοσής του, που αναγράφεται στο σώμα αυτού.

Η τρέχουσα τιμή των χρεωγράφων διαμορφώνεται σε τιμή μεγαλύτερη ή μικρότερη της ονομαστικής τους αξίας.

Η τιμή των χρεωγράφων γενικά παρουσιάζει διακύμανση, που εξαρτάται από τη ζήτησή τους. Οι παράγοντες που διαμορφώνουν στην αγορά τη ζήτηση των χρεωγράφων είναι το εισόδημα που αποφέρουν, η ασφάλεια και η πραγματική αξία τους, καθώς και η καλή φήμη της επιχείρησης.

Η τιμή των εισηγμένων στο χρηματιστήριο χρεωγράφων διαμορφώνεται σ' αυτό με διαπραγμάτευση και αναγράφεται στο εκδιδόμενο δελτίο τιμών.

Σύμφωνα με το Γ.Λ.Σ., ως τρέχουσα τιμή των εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων (μετοχών, ομολιγιών κ.λπ.), ορίζεται ο μέσος όρος της επίσημης τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Αντίθετα, η τιμή των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο χρεωγράφων διαμορφώνεται κατά την αγορά ή πώλησή τους στην ελεύθερη αγορά, γι' αυτό και είναι δύσκολη η εξακρίβωση της τιμής τους.

Έτσι, εφόσον πρόκειται για μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή όταν αυτές πωλούνται εκτός χρηματιστηρίου, τότε σε κάθε περίπτωση, για τον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής πρέπει να βρίσκεται η πραγματική τιμή τους. Η πραγματική τιμή κάθε μετοχής διαμορφώνει την τρέχουσα τιμή της στην αγορά. Η τιμή αυτή βρίσκεται, αν στο ίδιο κεφάλαιο της επιχείρησης προστεθεί το τακτικό και έκτακτο αποδεματικό και το άθροισμα αυτών διαιρεθεί με τον αριθμό των μετοχών, εφόσον η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης, είναι αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της.

Σύμφωνα με το Γ.Λ.Σ., ως τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων, ορίζεται: (α) προκειμένου για μετοχές Α.Ε., η εσωτερική λογιστική αξία, η οποία προκύπτει από δημοσιευόμενο τελευταίο ισολογισμό της εταιρείας για τις μετοχές της οποίας πρόκειται να γίνει η αποτίμηση, (β) προκειμένου για λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τις μετοχές, η τιμή κτήσης τους και (γ) προκειμένου για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Πρέπει δε να τονισθεί ότι η ζημιά που προκύπτει από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31/12/91, από την αποτίμηση χρεωγράφων,

μεταφέρεται στην χρέωση των λογαριασμών αποδεματικά από χρεώγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία προέκυαν είτε απ'την πώληση χρεωγράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, είτε απ'την απαλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεωγράφων, και εφόσον δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημιάς, τότε το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει απ'τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη, που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον απ'την πώληση χρεωγράφων.

Έστω, ότι στην επιχείρηση Χ τα δεδομένα των προς αποτίμηση χρεωγράφων, έχουν ως εξής:

| Είδος                | Τεμάχια | Τιμή Κτήσης | Αξία Κτήσης | Μέση Τρ. Τιμή | Τρέχουσα Αξία |
|----------------------|---------|-------------|-------------|---------------|---------------|
| Ομολ.Ελλην. Δημοσίου | 50      | 1.000       | 50.000      | 1.100         | 55.000        |
| Ομολ.Ν.Π.Δ.          | 70      | 800         | 56.000      | 750           | 52.500        |
| Δ                    |         |             |             |               |               |
| Ομολ.Ε.Τ.Ε           | 80      | 1.500       | 120.000     | 1.600         | 128.000       |
| Μετοχ. Α.Ε.«Ζ»       | 500     | 2.000       | 100.000     | 1.800         | 90.000        |
| Μετοχ. Α.Ε.«Η»       | 400     | 500         | 200.000     | 450           | 180.000       |
| Συνολ. αξία          |         |             | 526.000     |               | 405.500       |

Η επιχείρηση μπορεί να αποτιμήσει τα χρεώγρατά της ως εξής:

| Είδος             | Αξία Κτήσης | Τρέχουσα Αξία | Αξία Αποτίμησης |
|-------------------|-------------|---------------|-----------------|
| Ομολ.Ελλην.Δημοσ. | 50.000      | 55.000        | 50.000          |
| Ομολ.Ν.Π.Δ.       | 56.000      | 52.500        | 56.000          |
| Ομολ.Ε.Τ.Ε        | 120.000     | 128.000       | 120.000         |
| Μετοχ. Α.Ε.«Ζ»    | 100.000     | 90.000        | 99.500          |
| Μετοχ. Α.Ε.«Η»    | 200.000     | 180.000       | 180.000         |
| Συνολ. αξία       | 526.000     | 505.500       | 505.500         |

Απ'τα παραπάνω αποτελέσματα προκύπτει τελικό αποτέλεσμα με ζημιά 20.500 δρχ. (526.000-505.500).

Ήδη, με τις νέες διατάξεις του Κ.Β.Σ. η αποτίμηση των χρεωγράφων γίνεται ως εξής:



α. Για τις μετοχές, ομολογίες και λοιπά χρεώγραφα, που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, η αποτίμησή τους γίνεται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

Ως τρέχουσα τιμή των παραπάνω χρεωγράφων θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης, εκτός για τα αμοιβαία κεφάλαια, θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

β. Για τις μετοχές Α.Ε., που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και για συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή Α.Ε., η αποτίμησή τους γίνεται στην τιμή κτήσης τους.

γ. Για κάθε φύσεως χρεώγραφα και τους τίτλους που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάδεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, η αποτίμησή τους γίνεται στην κατ'είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, που προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεωγράφου ή τίτλου.

#### 4. Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαδέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, αναγράφονται, κατά την απογραφή, σε δραχμές με το ποσό που προκύπτει απ'τη μετατροπή του ξένου νομίσματος, ως εξής:

α. Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και τα διαδέσιμα, στην επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα της απογραφής.

β. Τα χρεώγραφα και οι τίτλοι γενικά, τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, με εξαίρεση τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, και τα αποθέματα των αγαθών γενικά, στην επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα κτήσης.

Αν κατά την ημέρα της απογραφής η επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος είναι όμοια με την τιμή κτήσης του, τότε δεν προκύπτει καμία συναλλαγματική διαφορά.

Η τρέχουσα τιμή των ξένων νομισμάτων λαμβάνεται απ'το επίσημο δελτίο τιμών της Τράπεζας της Ελλάδος.

Στην περίπτωση, που διαταράσσεται η υπάρχουσα ισοτιμία μεταξύ του εγχώριου νομίσματος και των νομισμάτων των χωρών, με τις οποίες συναλλάσσεται ο επιτηδευματίας, τότε μεταβάλλονται οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις του, πράγμα που επιδρά στη διαμόρφωση των καθαρών

κερδών της επιχείρησης και συνεπώς και των φορολογητέων καθαρών κερδών.

Έτσι, στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν απ' την αποτίμηση, κατά την απογραφή των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται τα εξής:

Α. Καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης, που αναλύεται κατά πίστωση ή δάνειο, εφόσον πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, με την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες αποσβένονται ως εξής:

α. Αν πρόκειται για χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από τυχόν συμψηφισμό τους με αντίστοιχες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, αποσβένονται σε τόσες χρήσεις όσο και η υπόλοιπη κανονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η επίσια αυτή απόσβεση προκύπτει ως πηλίκο της διάρκειας του υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά το τέλος της χρήσης, με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή δανείου. Για τον προσδιορισμό αυτόν η χρονική περίοδος που είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου λογίζεται ως έτος. Για τις ληξιπρόθεσμες πιστώσεις ή δάνεια, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται μέσα στη χρήση, στην οποία οι πιστώσεις ή τα δάνεια κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

β. Αν πρόκειται για πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, αυτές στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές εφόσον υπάρχουν ή, αν οι χρεωστικές είναι μικρότερες των πιστωτικών, μεταφέρονται για το ποσό που δε συμψηφίζεται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου πολυετούς απόσβεσης. Εφόσον και μετά τον συμψηφισμό προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, τότε απ' το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε κλειόμενης χρήσης μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

Β. Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων, κατά ξένο

νόμισμα, εφόσον πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, που περαιτέρω διακρίνονται στις προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, που μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς, ως εξής:

α. Αν πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές, που προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τότε τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης και τα πιστωτικά υπόλοιπα σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

β. Αν πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές, που προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τότε τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης και από τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Διευκρινίζεται ότι το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης, εφόσον προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών αυτών με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, προσδιορίζεται κατ'αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα.

Γ. Μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης μέσα στην οποία δημιουργήθηκαν, εφόσον πρόκειται για χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεωγράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού με εξαίρεση τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, των κάθε μορφής αποδεμάτων αγαθών και διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές των τραπεζικών επιχειρήσεων, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, παρέχεται η ευχέρεια να τις μεταφέρουν σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν,

ενώ πρέπει να κάνουν σχετική πρόβλεψη για το τμήμα των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών για το οποίο κρίνεται ότι δε θα πραγματοποιηθεί.

Εξάλλου γίνεται ειδική ρύθμιση για τη φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών, που προκύπτουν απ'την αποτίμηση σε δραχμές απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα ή συνάλλαγμα ισάξιο με το μετοχικό κεφάλαιο ελληνικών εταιρειών, που καλύφθηκε και διατηρείται σε ελεύθερο συνάλλαγμα ύστερα από έγκριση των αρμόδιων Ελληνικών Αρχών, εφόσον κλείνουν ισολογισμό μετά την 30/12/1985, για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα να μεταφέρονται σε ειδικό αφορολόγητο αποδεματικό με τον τίτλο "Αποδεματικό νομισματικής αναπροσαρμογής κεφαλαίου". Το δικαίωμα αυτό εφαρμόζεται και στις υποθέσεις που εκκρεμούν στις φορολογικές αρχές ή τα διοικητικά δικαστήρια.

Πέρα απ'τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την ημέρα της απογραφής με την αποτίμηση των σε ξένο νόμισμα οφειλών και απαιτήσεων, προκύπτουν ανάλογες συναλλαγματικές διαφορές και κατά τη διάρκεια της χρήσης με την εξόφληση οφειλών σε ξένο νόμισμα στην επίσημη τιμή, εφόσον είναι διαφορετική απ'την αρχική επίσημη τιμή των εγγραφών στα βιβλία. Για τις περιπτώσεις αυτές ο προσδιορισμός των συναλλαγματικών διαφορών είναι εύκολος, γιατί προκύπτουν απ'τα σχετικά παραστατικά στοιχεία της Τράπεζας.

Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερθέντων ας μελετήσουμε δυο παραδείγματα:

#### Παράδειγμα 1ο

Έστω, ότι επιχείρηση οφείλει στην αλλοδαπή 60.000 μονάδες νομίσματος Α απ'την αγορά μηχανήματος, που χρησιμοποιείται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Κατά το χρόνο αγοράς αυτών η επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος ήταν 30 δρχ. Συνέπεια της ανατίμησης του ξένου νομίσματος η επίσημη τιμή κατά την ημέρα της απογραφής ανήλθε σε 42 δρχ.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος η αρχική εγγραφή στα βιβλία θα γινόταν στο ποσό των 1.800.000 δρχ. Κατά την ημέρα της απογραφής προκύπτει χρεωστική συναλλαγματική διαφορά  $2.520.000 - 1.800.000 = 720.000$  δρχ., η οποία καταχωρείται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται σε τόσες χρήσεις, όσο και η υπόλοιπη χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου.

Αν στο παράδειγμα αυτό η επίσημη τιμή του νομίσματος Α κατά

την ημέρα της απογραφής ήταν 18 δραχμές, τότε θα προέκυπτε πιστωτική συναλλαγματική διαφορά  $1.800.000 - 1.080.000 = 720.000$  δρχ.

Η πιστωτική αυτή συναλλαγματική διαφορά μειώνει τις χρεωστικές, εφόσον υπάρχουν και το υπόλοιπό της μεταφέρεται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο, που στο τέλος της χρήσης συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Εφόσον και μετά τον συμψηφισμό αυτόν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε απ'αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό μόνο το μέρος, που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκαν μέσα σ'αυτήν.

#### Παράδειγμα 2ο

Έστω, ότι η επιχείρηση οφείλει στην αλλοδαπή 110.000 μονάδες του Β νομίσματος από βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, που προέρχονται από αγορά εμπορευμάτων. Κατά το χρόνο αγοράς η επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος ήταν 175 δραχμές. Συνέπεια της ανατίμησης του ξένου νομίσματος η επίσημη τιμή κατά την ημέρα της απογραφής ανήλθε σε 210 δραχμές.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος η σχετική εγγραφή στα βιβλία θα γινόταν στο ποσό των 19.250.000 δρχ. Κατά την ημέρα της απογραφής προκύπτει χρεωστική συναλλαγματική διαφορά  $23.100.000 - 19.250.000 = 3.850.000$  δρχ., η οποία μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης.

Αν στο παράδειγμα αυτό η επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα της απογραφής ήταν 125 δρχ., τότε θα προέκυπτε πιστωτική συναλλαγματική διαφορά  $19.250.000 - 13.750.000 = 6.000.000$  δραχμές, η οποία μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

#### 5. Αποτίμηση απαιτήσεων.

Οι απαιτήσεις της επιχείρησης αποτιμώνται στο πραγματικό ύψος της οφειλής τους και, μόνο όταν υπάρχει κίνδυνος μη είσπραξης ορισμένων απ'αυτές μειώνονται με το ποσό της επισφάλειάς τους.

Για την απόσβεση επισφαλούς απόσβεσης χρεώστη απαιτείται: (α) να αποδεικνύεται η ύπαρξη απαίτησης της επιχείρησης και να συνδέεται με τη δραστηριότητά της, (β) να υπάρχει αφεγγυότητα του χρεώστη και (γ) να γίνει διαγραφή της απαίτησης με οριστική εγγραφή, η οποία πραγματοποιείται μέσα στη χρήση, στην οποία κατέστη επισφαλής, ώστε

ο ισολογισμός να εμφανίζει την πραγματική περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης.

Η όλη εργασία της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να τελειώνει το βραδύτερο εντός δύο μηνών από τη λήξη της χρήσης.

## Κεφ.20 Ποσοτικός έλεγχος απογραφών χρήσης.

Σ'αυτή τη φάση, διενεργείται έλεγχος της ποσοτικής ακρίβειας των απογραφών έναρξης και λήξης με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, στις περιπτώσεις, που δεν τηρείται απ'τις επιχειρήσεις βιβλίο αποθήκης, με βάση τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης, τα δελτία αποστολής κ.λπ. δικαιολογητικά παραλαβής ή παράδοσης των αγαθών, που έχουν εκδοθεί, σε συνδυασμό προς τις απογραφές, για ορισμένα είδη, που εμφανίζουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα, με την προϋπόθεση ότι οι πωλήσεις γίνονται αποκλειστικά χονδρικά και όχι λιανικά.

### 1. Έλεγχος απογραφής έναρξης.

Παράδειγμα εμπορικής επιχείρησης.

Έστω, ότι γίνεται έλεγχος της ποσότητας που έχει απογραφεί για το εμπόρευμα Α στην απογραφή έναρξης χρήσης 1993 με την προϋπόθεση ότι την 31/12/93 δεν υπήρχαν απούλητα εμπορεύματα.

|                           |                       |
|---------------------------|-----------------------|
| Απογραφή έναρξης          | μέτρα 500             |
| Αγορές από 1/1-31/12/93   | μέτρα 6600            |
| - Επιστροφές              | μέτρα 100 μέτρα 6.500 |
|                           | Σύνολο μέτρα 7.000    |
| Πωλήσεις από 1/1-31/12/93 | μέτρα 7.700           |
| - Επιστροφές              | μέτρα 300 μέτρα 7.400 |
|                           | Πλεόνασμα μέτρα 400   |

Στο παραπάνω παράδειγμα προκύπτει πλεόνασμα 400 μέτρων, οφειλόμενο στο ότι η απογραφή έναρξης είναι ανακριβής ή αγοράσθηκαν κατά το διάστημα αυτό εμπορεύματα χωρίς στοιχεία. Αν όμως στην απογραφή υπήρχαν αποδέματα πλέον των 900 μέτρων, τότε καμμία αμφισβήτηση δεν μπορούσε να ευσταθήσει.

Παράδειγμα βιομηχανικής επιχείρησης.

Έστω, ότι γίνεται έλεγχος σε βιομηχανική επιχείρηση, που ασχολείται με την παραγωγή του προϊόντος Β, για την εξακρίβωση της ποσότητας, που έχει απογραφεί κατά την απογραφή έναρξης χρήσης 1993, με την προϋπόθεση ότι την 31/12/1993 δεν υπήρχαν αποδέματα πρώτων υλών και προϊόντων, της οποίας τα στοιχεία έχουν ως εξής:

- Κατά την απογραφή 31/12/92 υπήρχαν προϊόντα τεμ. 350, πρώτες ύλες Kgr. 153 και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες Kgr. 207.
- Αγορές πρώτων υλών από 1/1-31/1/93 Kgr. 1.000

- Πωλήσεις προϊόντων από 1/1-31/1/93 τεμ. 1.600
- Κάθε προϊόν έχει βάρος 0,8 Kgr.

Σύμφωνα με τα πιο πάνω δεδομένα προκύπτει το εξής αποτέλεσμα:

Απογραφή της 31/12/92:

- Πρώτες ύλες Kgr. 153
  - Ημικατεργασμένες πρώτες ύλες Kgr. 207 Kgr. 360
  - Αγορές πρώτων υλών από 1/1-31/93 Kgr. 1.000
  - Σύνολο πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε Kgr. 1.360
- Άρα τα προϊόντα που παράχθηκαν ανέρχονται σε  $1.360 \cdot 0,8 = 1.700$  τεμάχια.

|  |                   |
|--|-------------------|
|  | Kgr. 1.360        |
| Προϊόντα απογραφής της 31/12/92: $350 \cdot 0,8$ | Kgr. <u>280</u>   |
| Σύνολο   | Kgr. 1.640        |
| Πωλήσεις προϊόντων: $τεμ. 1.600 \cdot 0,8$       | Kgr. <u>1.280</u> |
| Φύρα βιομηχανοποίησης                            | Kgr. 360          |
| Ποσοστό φύρας 26,47%                             |                   |

Αν η πιο πάνω φύρα κριθεί υπερβολική, τότε μπορεί να οφείλεται στο ότι η απογραφή της 31/12/92 είναι ανακριβής ή πωλήθηκαν προϊόντα χωρίς στοιχεία.

Ακόμα, είναι δυνατή η παρακολούθηση κατά χρονολογική σειρά των πωλήσεων των προϊόντων και των αγορών των πρώτων υλών, απ' την οποία μπορούν να εξαχθούν ορισμένα συμπεράσματα.

## 2. Έλεγχος απογραφής λήξης.

Παράδειγμα εμπορικής επιχείρησης.

Έστω, ότι γίνεται έλεγχος της ποσότητας που έχει απογραφεί για το εμπόρευμα Γ στην απογραφή λήξης χρήσης 1993, με την προϋπόθεση ότι την 31/12/93 δεν υπήρχαν απούλητα εμπορεύματα.

|                            |                  |                    |
|----------------------------|------------------|--------------------|
| Αγορές από 1/12-31/12/93   | μέτρα 3.000      |                    |
| - Επιστροφές               | μέτρα <u>100</u> | μέτρα 2.900        |
| Πωλήσεις από 1/12-31/12/93 | μέτρα 2.600      |                    |
| - Επιστροφές               | μέτρα <u>300</u> | μέτρα <u>2.300</u> |
|                            | Υπόλοιπο         | μέτρα 600          |
| - Απογραφή λήξης           |                  | μέτρα <u>400</u>   |
|                            | Έλλειμμα         | μέτρα 200          |

Απ' το παραπάνω παράδειγμα προκύπτει ότι η απογραφή λήξης είναι ανακριβής, γιατί δε γράφτηκε σ' αυτήν ποσότητα 200 μέτρων ή



πωλήθηκαν κατά το χρόνο αυτό 200 μέτρα χωρίς έκδοση στοιχείων. Αν τα εμπορεύματα που απογράφηκαν ήταν 800 μέτρα, τότε θα υπήρχε πλεόνασμα 200 μέτρων, το οποίο μπορεί να οφείλεται σε εμπορεύματα που υπήρχαν από αγορές που έγιναν προ της 1/12/93 και δεν είχαν πουληθεί. Αν όμως αποδειχθεί, απ'τον έλεγχο ολόκληρης της χρήσης, ότι την 1/12/83, δεν υπήρχαν απούλητα εμπορεύματα, τότε η διαφορά οφείλεται στην ανακρίβεια της απογραφής λήξης ή στο ότι αγοράσθηκαν κατά το διάστημα αυτό εμπορεύματα χωρίς στοιχεία.

Παράδειγμα βιομηχανικής επιχείρησης.

Έστω, ότι γίνεται έλεγχος σε βιομηχανική επιχείρηση, που ασχολείται με την παραγωγή του προϊόντος Δ, για την εξακρίβωση της ποσότητας, που έχει απογραφεί κατά την απογραφή λήξης χρήσης 1993, με την προϋπόθεση ότι την 1/12/93 δεν υπήρχαν αποθέματα πρώτων υλών και προϊόντων. Τα στοιχεία της επιχείρησης έχουν ως εξής:

- Πρώτες ύλες, που αγοράσθηκαν από 1/12-31/12/93, 3.000 kgr.
- Πωλήσεις προϊόντων από 1/12-31/12/93, 850 τεμ.
- Κάθε προϊόν έχει βάρος 1,5 Kgr.
- Κατά την απογραφή 31/12/93 υπήρχαν προϊόντα, 400 τεμ., πρώτες ύλες 400 Kgr. και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες 290 Kgr.

Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα προκύπτει το εξής αποτέλεσμα:

|   |            |            |
|---|------------|------------|
| Αγορές πρώτων υλών από 1/12-31/12/93  |            | Kgr. 3.000 |
| - Απογραφή 31/12/93:  |            |            |
| - Πρώτες ύλες   | Kgr. 400   |            |
| - Ημι/νες πρώτες ύλες   | Kgr. 290   | Kgr. 690   |
| Πρώτη ύλη που βιομηχανοποιήθηκε   |            | Kgr. 2.310 |
| Άρα τα προϊόντα που παράχθηκαν ανέρχονται σε τεμ. $2.310:1,5=1.540$ με βάρος $1.540 \times 1,5$ |            | Kgr. 2.310 |
| Προϊόντα απογραφής της 31/12/93   |            |            |
| Τεμ. 400 με βάρος   | Kgr. 600   |            |
| Πωλήσεις προϊόντων 1/12-31/12/93  |            |            |
| Τεμ. 850 με βάρος   | Kgr. 1.275 | Kgr. 1.875 |
| Φύρα βιομηχανοποίησης   |            | Kgr. 435   |
| Ποσοστό φύρας   | 18,83%     |            |

Αν η φύρα αυτή κριθεί υπερβολική, τότε προκύπτει το συμπέρασμα ότι η απογραφή της 31/12/93 είναι ανακριβής ή πωλήθηκαν προϊόντα χωρίς στοιχεία.

Αν όμως στην απογραφή της 31/12/93 υπήρχε απόθεμα προϊόντων

μεγαλύτερο από 690 τεμάχια, τότε καμμία αμφισβήτηση δεν μπορεί να ευσταθήσει αν δε γίνει έλεγχος για ολόκληρη τη χρήση, γιατί η επιπλέον διαφορά μπορεί να προέρχεται απ'την παραγωγική διαδικασία της χρονικής περιόδου 1/1-30/11/93.

Εξάλλου, είναι δυνατή η παρακολούθηση κατά χρονολογική σειρά των πωλήσεων των προϊόντων και των αγορών των πρώτων υλών, απ'την οποία μπορούν να εξαχθούν ορισμένα συμπεράσματα.

Απ'τις παραπάνω μεθόδους κλειστής αποθήκης επιτυγχάνεται ο έλεγχος: (α) των απογραφών έναρξης και λήξης, (β) των πωλήσεων κάθε χρήσης, (γ) των αγορών κάθε χρήσης, (δ) των παραγόμενων προϊόντων και (ε) της βιομηχανικής φύρας, ανάλογα με το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης. Όταν προκύπτουν ουσιώδεις διαφορές, τότε πρόκειται περί ανακρίβειας της απογραφής ή των πωλήσεων ή των αγορών, κατά περίπτωση.

## Κεφ.21: Έλεγχος ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

Με τη διάταξη του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, αναγνωρίζεται για έκπτωση απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η ζημιά που προήλθε από φθορά, απώλεια ή αποτίμηση κεφαλαίου.

Η έκπτωση της ζημιάς, που προέκυψε από φθορά ή απώλεια κεφαλαίου, γίνεται όχι με τη δημιουργία αποδεματικού, αλλά επ'ευθείας απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αφού πρόκειται για ζημιά που πραγματοποιήθηκε.

Η ζημιά θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε, εφόσον προέκυψε απ'την εκποίηση του πριουσιακού στοιχείου, καθώς και απ'την απώλεια ή καταστροφή του.

Συνεπώς, για την έκπτωση της ζημιάς αυτής πρέπει, αφ'ενός μεν να έχει πραγματοποιηθεί και να είναι εκκαθαρισμένη, αφετέρου δε να αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία ανήκοντα κατά κυριότητα στην επιχείρηση και ειδικότερα στην εμπορική περιουσία της. Θα γίνεται η έκπτωση της εν λόγω ζημιάς απ'τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, κατά την οποία αυτή πραγματοποιήθηκε, και όχι απ'τις επόμενες χρήσεις, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Εφόσον η κυριότητα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ανήκει σε τρίτους, τότε η προκύπτουσα ζημιά από φθορά ή απώλεια δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση.

Αντίθετα, όταν πρόκειται για ζημιά προερχόμενη από υποτίμηση κεφαλαίου, τότε αυτή ως υφιστάμενη και μη πραγματοποιηθείσα, αντιμετωπίζεται με τη δημιουργία πρόβλεψης, που έχει ως σκοπό την κάλυψη της ζημιάς αυτής, λόγω του ότι αυτή ίσως να είναι και παροδική. Η αναγνώριση της πρόβλεψης αυτής γίνεται με ορισμένες προϋποθέσεις:

α. Πρέπει να είναι πραγματική η υποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή η υπερτίμηση των στοιχείων του παθητικού κατά τη σύνταξη της απογραφής.

β. Πρέπει η αποτίμηση να αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία, προοριζόμενα για διαρκή εξυπηρέτηση της επιχείρησης, όχι δε και για μεταπώληση.

γ. Να λαμβάνεται κάθε περιουσιακό στοιχείο μεμονωμένα και αυτοτελώς,

χωρίς να γίνεται συμψηφισμός της προκύπτουσας υπερτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου με την προκύπτουσα υποτίμηση άλλου στοιχείου.

δ. Να ανήκουν κατά κυριότητα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στην επιχείρηση και όχι πρόσωπα τρίτα προς αυτή.

ε. Να μην αφορά υποτίμηση από ακίνητα και πλοία λόγω του ότι δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση. Επίσης δε φορολογείται και η υπερτίμησή τους, εφόσον ιδιοχρησιμοποιούνται ή έχουν ιδιοχρησιμοποιηθεί απ'την επιχείρηση για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της.

Ήδη, το υπερτίμημα που προκύπτει απ'την πώληση ακινήτων και πλοίων, που ιδιοχρησιμοποιούνται ή έχουν ιδιοχρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της, δεν εξαιρούνται απ'το οικονομικό έτος 1993.

Προκειμένου για ακίνητα για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων. Ειδικά, η ανπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει απ'τα ακαδάριστα έσοδά της.

Απ'τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών έχει γίνει δεκτό ότι, για να αναγνωρισθεί η ζημιά για έκπτωση απ'τα ακαδάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν προηγουμένως.

Για τον υπολογισμό της ζημιάς λαμβάνονται υπόψη απ'το φορολογικό έλεγχο τα στοιχεία και τα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει δε αυτή στην περίπτωση εκποίησης πάγιου περιουσιακού στοιχείου ως διαφορά μεταξύ:

(α) της τιμής κτήσης ή της αναπροσαρμοσμένης, πλέον της αξίας των βελτιώσεων, με αφαίρεση των νόμιμων αποσβέσεων μέχρι του χρόνου εκποίησης.

(β) της τιμής που προήλθε απ'την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου.

Εφόσον όμως, αντί της εκποίησης, συνέβει καταστροφή ή απώλεια του περιουσιακού στοιχείου, τότε η ζημιά προκύπτει ως διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και των αποσβέσεων, που ενεργήθηκαν μέχρι την ημέρα της καταστροφής ή της απώλειάς του.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, ότι η επιχείρηση αγόρασε ένα μηχάνημα αντί 100.000 δρχ. και έγιναν σ'αυτό βελτιώσεις 30.000 δρχ. Το μηχάνημα αυτό πουλήθηκε αντί 55.000 δρχ. και οι αποσβέσεις, που ενεργήθηκαν μέχρι την

εκποίηση του, η οποία πραγματοποιήθηκε μετά πενταετία ακριβώς, ανέρχονται σε 50.000 δρχ.

Ο υπολογισμός της ζημιάς, που πραγματοποιήθηκε, γίνεται ως εξής:

|  |                    |
|--|--------------------|
| Αξία κτήσης του μηχανήματος.                               | 100.000 δρχ.       |
| + Βελτιώσεις   | <u>30.000 δρχ.</u> |
| Σύνολο   | 130.000 δρχ.       |
| - Αποσβέσεις που ενεργήθηκαν.                              | <u>50.000 δρχ.</u> |
| Αναπόσβεστη αξία μηχανήματος.                              | 80.000 δρχ.        |
| - Αξία πώλησης του μηχανήματος.                            | <u>55.000 δρχ.</u> |
| Ζημιά που πραγματοποιήθηκε απ' την πώληση του μηχανήματος. | 25.000 δρχ.        |

## Κεφ.22: Έλεγχος μικτού κέρδους.

Τα στοιχεία απ'τα οποία προκύπτει το μικτό κέρδος, είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και τα αποθέματα έναρξης και λήξης κάθε χρήσης. Είναι γνωστό, ότι το μικτό κέρδος της επιχείρησης προκύπτει, αν απ'τα ακαθάριστα έσοδά της αφαιρεθεί το κόστος των εμπορευμάτων, που πωλήθηκαν. Επομένως, ο συντελεστής μικτού κέρδους προκύπτει απ'την σχέση, η οποία υπάρχει μεταξύ του μικτού κέρδους και των ακαθαρίστων εσόδων της, εμφανιζόμενη αριθμητικά σε ποσοστό επί τοις εκατό.

Ο συντελεστής μικτού κέρδους της κρινόμενης χρήσης, που προκύπτει απ'τα βιβλία της επιχείρησης, συγκρίνεται με τον συντελεστή προηγούμενης χρήσης καθώς και με το συντελεστή που επιτεύχθηκε από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις με ειλικρινή βιβλία, με την προϋπόθεση ότι αυτές λειτουργούν με τις ίδιες ή παραπλήσιες συνθήκες με την κρινόμενη επιχείρηση.

Εφόσον διαπιστώνεται μειωμένος συντελεστής μικτού κέρδους, πρέπει να οδηγούμαστε στην έρευνα, τόσο των αγορών, όσο και των πωλήσεων των εμπορεύσιμων αγαθών, όταν δε αυτές δεν παρουσιάζουν ουσιώδη διαφορά προς τις αντίστοιχες των συγκρινόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει αναγκαία το συμπέρασμα ότι ή έγινε απόκρυψη πωλήσεων ή η απογραφή λήξης των εμπορεύσιμων αγαθών είναι ανακριβής. Η απόδειξη αυτών γίνεται με τον προσδιορισμό του προκύπτοντος μικτού κέρδους κάθε βασικού είδους, με βάση τις τιμές αγοράς ή κόστους παραγόμενων προϊόντων και πώλησης και στη συνέχεια με την εξεύρεση του μέσου μικτού κέρδους, που ασφαλώς θα είναι πολύ μεγαλύτερος απ'τα βιβλία της επιχείρησης.

Η παραπάνω μέθοδος επαλήθευσης του μικτού κέρδους πρέπει να διενεργείται πάντοτε απ'τον έλεγχο για τη μόρφωση γνώμης.

Η διαφορά αυτή του προκύπτοντος συντελεστή μικτού κέρδους μπορεί να οφείλεται σε πολλούς και διάφορους λόγους, όπως ακολούθως:

- α. Στην ύπαρξη διαφοράς τιμής κατά την αγορά πρώτων υλών ή των προϊόντων, λόγω του τρόπου προμήθειας αυτών με μετρητά ή πίστωση, κατά περίπτωση.
- β. Στην ύπαρξη διαφοράς τιμής κατά την πώλησή τους.
- γ. Στην ύπαρξη καλύτερων συνθηκών διεξαγωγής των εργασιών της βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχείρησης, με τις οποίες επιτυγχάνεται η

μείωση του κόστους.

δ. Στη χρησιμοποίηση διαφορετικής μεθόδου κοστολόγησης, οπότε έχουμε σημαντική διαφορά.

Μερικές φορές επιτυγχάνεται η πραγματοποίηση μικρού συντελεστή μικτού κέρδους είτε με την απόκρυψη πωλήσεων, είτε με την αύξηση του κόστους αυτών που πουλήθηκαν, είτε με την ανακρίβεια της απογραφής λήξης.

Ακόμη είναι δυνατό ή μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους να οφείλεται και στη διενέργεια πωλήσεων σε άλλη συγγενή επιχείρηση με χαμηλές τιμές πωλήσεων, με τις οποίες επιτυγχάνεται η μετατόπιση του μικτού κέρδους από την πωλήτρια επιχείρηση στην αγοράστρια επιχείρηση.

Κατά τη διερεύνηση των αποτελεσμάτων της κρινόμενης χρήσης η μελέτη του προκύψαντος συντελεστή μικτού κέρδους αποτελεί βασική προϋπόθεση για την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για την ειλικρίνεια των τρούμενων βιβλίων. Γι' αυτό ο έλεγχος πρέπει να ερευνά με προσοχή την εξακρίβωση των αιτιών, τα οποία συντέλεσαν στην παρουσιαζόμενη θετική ή αρνητική απόκλιση του συντελεστή του μικτού κέρδους.

## Κεφ.23: Έλεγχος συντελεστή καθαρού κέρδους.

Το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων προκύπτει, αν απ'το μικτό κέρδος αφαιρεθούν οι δαπάνες, που τη βαρύνουν, συνιστάμενες σε γενικά έξοδα, καθώς και σε δαπάνες πώλησης και διοίκησης.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους εμφανίζεται αριθμητικώς σε ποσοστό επί τοις εκατό, που προκύπτει απ'την υπάρχουσα σχέση μεταξύ του καθαρού κέρδους και ακαθάριστων εσόδων της.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους, που προέκυψε απ'τα βιβλία της επιχείρησης συγκρίνεται με το συντελεστή καθαρού κέρδους προηγούμενου οικονομικού έτους, καθώς και μ'αυτόν που επιτεύχθηκε από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.

Η ύπαρξη μειωμένου συντελεστή καθαρού κέρδους μπορεί να οφείλεται είτε στη μείωση του συντελεστή μικτού κέρδους, είτε στη διόγκωση των δαπανών.

Εφόσον ο επιτηδευματίας τηρεί ελικρινή βιβλία Π' κατηγορίας ο συντελεστής καθαρού κέρδους προκύπτει απ'αυτά και αναμορφώνεται με με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Αντίθετα, αν τα κρινόμενα βιβλία κρίνονται απ'τον έλεγχο ως ανεπαρκή και ανακριθή, τότε ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων γίνεται εξωλογιστικά.

Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων με εξωλογιστικό τρόπο, δηλαδή των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, βρίσκονται με πολλαπλασιασμό των προσδιοριζόμενων ακαθάριστων εσόδων με τον κατάλληλο ή μοναδικό, κατά περίπτωση, συντελεστή καθαρού κέρδους.



## Κεφ.24: Ελεγκτικές επαληθεύσεις των κυριότερων λογαριασμών.

Είναι γνωστό ότι στις εμπορικές επιχειρήσεις το κόστος αγοράς επιδρά στο κόστος αυτών, που πωλήθηκαν. Επίσης και στις βιομηχανικές επιχειρήσεις το κόστος παραγωγής επιδρά στο κόστος αυτών που πωλήθηκαν και κατά συνέπεια στο μικτό κέρδος αυτών.

Οι δαπάνες των επιχειρήσεων διακρίνονται, ανάλογα με τη φύση τους σε κατηγορίες που παρακολουθούνται, κατά το Γ.Λ.Σ., με ιδιαίτερους λογαριασμούς, που ανήκουν στις ομάδες 2 και 6. Με την ομάδα 2 παρακολουθούνται 2 τα αποδέματα που προέρχονται από απογραφή, αγορά, ιδιοπαραγωγή, και σε εξαιρετικές περιπτώσεις από ανταλλαγή, εισφορά σε είδος και δωρεά (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή κ.λπ.) και με την ομάδα 6 κατ'είδος έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης (αμοιβές και έξοδα προσωπικού, παροχές τρίτων, διάφορα έξοδα κ.λπ.).

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αποδεμάτων αναπτύσσονται περαιτέρω σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, ανάλογα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των κατ'είδος εξόδων αναπτύσσονται περαιτέρω σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους που είναι υποχρεωτικοί από το Σχέδιο Λογαριασμών.

Τα οργανικά έσοδα της επιχείρησης απεικονίζονται και παρακολουθούνται, κατά το Γ.Λ.Σ., στους λογαριασμούς κατ'είδος εσόδων της ομάδας 7. Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των εσόδων αναπτύσσονται περαιτέρω σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, εκτός απ'τους λογαριασμούς που είναι υποχρεωτικοί απ'το Σχέδιο Λογαριασμών.

Για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των αγορών, πωλήσεων, πελατών, προμηθευτών κ.λπ. έγινε ανάπτυξη σε αντίστοιχα κεφάλαια της παρούσης εργασίας.

Όσον αφορά στις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που αφορούν τους κυριότερους λογαριασμούς κόστους παραγωγής, ο ελέγκτης προβαίνει συνοπτικά στις εξής ενέργειες:

- α. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Πρώτες και βοηθητικές ύλες".
- β. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Αναλώσιμα υλικά".
- γ. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων".
- δ. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Είδη συσκευασίας".

- ε. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού".
- στ. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος".
- ζ. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Αποκλίσεις από πρότυπο κόστος".
- η. Επαληθεύει τους λογαριασμούς κύριων κέντρων κόστους.
- θ. Επαληθεύει τους λογαριασμούς των τελικών φορέων κόστους.
- ι. Επαληθεύει τον λογαριασμό "παραγωγή" ή "κόστος παραγωγής" (παραγωγή σε εξέλιξη) κατά το Γ.Λ.Σ.

Μετά την επαλήθευση ορισμένων λογαριασμών του κόστους παραγωγής, ο έλεγχος προχωράει στην επαλήθευση αριθμητικών συμφωνιών για την επίτευξη του κατάξια ελέγχου της παραγωγής. Τέλος, γίνεται ενδεικτική επαλήθευση του κόστους παραγωγής με χρήση αριθμοδεικτών, οι οποίοι επιτυγχάνουν:

- (α) τον προσδιορισμό της σχέσης βασικών μεγεθών.
- (β) την διευκόλυνση της επιχειρηματικής δράσης.
- (γ) την επεξήγηση των αποτελεσμάτων.
- (δ) τον προσδιορισμό του βαθμού απόδοσης των διάφορων δραστηριοτήτων.

Έτσι, για την ολοκλήρωση του κυκλώματος των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος κάνει και τις εξής ελεγκτικές ενέργειες:

### 1. Επαληθεύει το λογαριασμό "Αμοιβές και έξοδα τρίτων".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς που απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται από την επιχείρηση σε τρίτους, για τις εργασίες που προσφέρουν σ'αυτήν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Ειδικότερα, σ'αυτόν καταχωρούνται οι αμοιβές και τα έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος (αμοιβές δικηγόρων, γιατρών, μηχανικών κ.λπ.), οι αμοιβές και τα έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, οι λοιπές προμήθειες τρίτων (προμήθειες αγορών και πωλήσεων, μεσιτείες κ.λπ.), οι επεξεργασίες από τρίτους (αμοιβές φασόν, αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας) και λοιπές αμοιβές τρίτων.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται μη τυχόν εμφανίζεται από την επιχείρηση ότι καταβλήθηκαν σημαντικά ποσά σε τρίτους για εργασίες που στην πραγματικότητα δεν έγιναν. Απώτερος σκοπός της εμφάνισης

αυξημένων δαπανών είναι η μείωση των καθαρών κερδών.

Για το σκοπό αυτό ορισμένες επιχειρήσεις λαμβάνουν από "ειδικά πρόσωπα" εικονικά ή πλαστά ή νοθευμένα παραστατικά στοιχεία, που καταχωρούνται στα βιβλία τους και έτσι εμφανίζεται η επιχείρηση ότι κατέβαλε σε τρίτους για αμοιβές και λοιπά έξοδα σημαντικά ποσά.

Σε άλλες περιπτώσεις ενδέχεται να παρουσιάζεται το φαινόμενο της διάσπασης της φορολογητέας ύλης σε πολλά πρόσωπα, για να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Έτσι, εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης πληρωμές για προμήθειες σε πρόσωπα που δεν πρόσφεραν καμμία υπηρεσία ή σε ανύπαρκτα πρόσωπα, με την έκδοση εικονικών παραστατικών στοιχείων.

Επίσης, ερευνάται αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού.

## 2. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Παροχές τρίτων".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται τα ποσά, που καταβλήθηκαν, για παροχές κοινής ωφέλειας, τα ενοίκια μίσθωσης πάγιων στοιχείων, τα σφάλιστρα που καταβλήθηκαν, για την ασφάλιση της επιχείρησης, τα αποδηκεία, το κόστος επισκευής και συντήρησης πάγιων στοιχείων του ενεργητικού που γίνονται από τρίτους, καθώς και οι κάθε είδους παροχές τρίτων.

Ειδικότερα, σ' αυτόν καταχωρούνται οι παροχές ηλεκτρικού ρεύματος παραγωγής, φωταερίου παραγωγικής διαδικασίας και τηλεπικοινωνιών, τα ενοίκια εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων, μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων, λοιπού μηχανικού εξοπλισμού, επίπλου, μηχανογραφικών μέσων, φωτοαντιγραφικών μέσων και φωτεινών επιγραφών, τα ασφάλιστρα πυρός, μεταφορικών μέσων, μεταφορών, πιστώσεων και αποδηκείων, οι παροχές επισκευών και συντηρήσεως εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων, μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων, λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων και λοιπών αγαθών, καθώς και οι λοιπές παροχές τρίτων.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται μη τυχόν εμφανίζεται απ' την επιχείρηση ότι καταβλήθηκαν σημαντικά ποσά σε τρίτους για την επισκευή και συντήρηση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού κλπ., ενώ στην πραγματικότητα είναι δυνατό η συντήρηση και η επισκευή των

πάγιων στοιχείων να γίνεται απ'το προσωπικό της επιχείρησης ή τα ποσά που πράγματι καταβλήθηκαν να είναι πολύ λιγότερα απ'τα εμφανιζόμενα στα βιβλία της επιχείρησης.

Επίσης, ερευνάται αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού.

### 3. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Φόροι-τέλη".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, εκτός απ'το φόρο εισοδήματος, οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, ο φόρος Α.Ν. 843/1948, τα χαρτόσημα μισθοδοσίας, συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, καθώς και οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών.

Ειδικότερα, σ'αυτόν και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι μη συμψηφιζόμενοι φόροι εισοδήματος, οι εισφορές Ο.Γ.Α. φόρου εισοδήματος που δεν έχουν ενσωματωθεί σ'αυτόν, τα τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων, οι φόροι και τα τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, οι δημοτικοί φόροι και τα τέλη καθαριότητας και φωτισμού, τα τέλη ύδρευσης, ο φόρος ακίνητης περιουσίας και του άρθρου 5 Α.Ν. 843/1948, τα τέλη χαρτοσήμου, μισθωμάτων, κερδών εσόδων από τόκους, τιμολογίων και αμοιβών τρίτων, οι φόροι και τα τέλη που προβλέπονται από διεθνείς οργανισμούς, καθώς και οι κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου και των τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται, αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού. Επίσης, ερευνάται, αν σ'αυτόν μεταφέρθηκαν ποσά φόρων που δε βαρύνουν την επιχείρηση, αλλά προσωπικά τον επιχειρηματία και γενικότερα φόροι, φορολογικές ποινές και πρόστιμα, που δεν εκπίπτουν απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Όσον αφορά στους φόρους, τις φορολογικές ποινές, τα πρόστιμα κ.λπ., που εκπίπτουν ή μη απ'τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, γίνεται ανάπτυξη στο κεφάλαιο "Έλεγχος δαπανών" της παρούσης εργασίας.

#### 4. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Διάφορα έξοδα".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται όλα τα κατ'είδος οργανικά έξοδα, που δεν καταχωρούνται σε άλλον λογαριασμό της ομάδας β.

Ειδικότερα, σ'αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της επιχείρησης, μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων, μεταφοράς υλικών-αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων, μεταφοράς υλικών-αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων και διακινήσεων υλικών-αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, τα έξοδα ταξιδιών, τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, τα έξοδα εκδόσεων-επιδειξέων, τα ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών, οι συνδρομές, εισφορές, δωρεές και επιχορηγήσεις, τα έντυπα και η γραφική ύλη, τα υλικά άμεσης κατανάλωσης, τα έξοδα δημοσιεύσεων, τα έξοδα συμμετοχών και χρεωγράφων, οι διαφορές αποτίμησης, συμμετοχών και χρεωγράφων, καθώς και τα διάφορα έξοδα.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται, αν τυχόν η επιχείρηση διόγκωσε τα έξοδα του λογαριασμού αυτού με εικονικά παραστατικά στοιχεία, ώστε με τον τρόπο αυτόν αύξησης των εξόδων να μειώσει τα καθαρά κέρδη τους.

Επίσης, ερευνάται αν έγινε σωστά η πίστωση και η χρέωση του λογαριασμού αυτού.

#### 5. Επαληθεύει το λογαριασμό "Τόκοι και συναφή έξοδα".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι τόκοι και οι προμήθειες, που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα.

Ειδικότερα, σ'αυτόν καταχωρούνται οι τόκοι και τα έξοδα ομολογιακών δανείων, οι τόκοι και τα έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, οι προεξοφλητικοί τόκοι και τα έξοδα τραπεζών, οι τόκοι και τα έξοδα χρηματοδοτήσεων τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα, οι τόκοι και τα έξοδα βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές, οι τόκοι και τα έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων, τα χαρτόσημα συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων, τα έξοδα ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων, οι παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου και οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών.

Για να καλύψουν οι επιχειρήσεις τις βραχυχρόνιες ή μακροχρόνιες

ανάγκες τους σε κεφάλαια δανείζονται από ιδιώτες ή τράπεζες. Στις προσωπικές εταιρίες, ορισμένες φορές, οι δανειστές των επιχειρήσεων αυτών είναι οι ίδιοι οι εταίροι.

Τα δάνεια που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις, όπως και οι καταβαλλόμενοι τόκοι, πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία τους.

Ενίοτε όμως υπάρχουν δανειστές, που αξιώνουν τη μη αναγραφή τους στα βιβλία, οπότε η επιχείρηση προκειμένου να πληρώσει τους τόκους καταφεύγει στη μέθοδο της απόκρυψης συναλλαγών και κατά συνέπεια εσόδων. Σε άλλες περιπτώσεις, τα δάνεια αναγράφονται στα βιβλία, χωρίς τόκους ή οι αναγραφόμενοι τόκοι είναι πολύ χαμηλοί, οπότε η καταβολή των οφειλόμενων τόκων γίνεται ανεπίσημα με την απόκρυψη συναλλαγών.

Στις περιπτώσεις που οι δανειστές των προσωπικών εταιριών είναι εταίροι, εφόσον στα βιβλία της εταιρίας εμφανίζονται τα δάνειά τους χωρίς τόκους, τότε οι τόκοι αυτών πρέπει να αναζητηθούν στις αυξημένες απολήξεις των εταιρών.

Έτσι επαληθεύεται, αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού. Επίσης, γίνεται και σχετική έρευνα για την ανακάλυψη τυχόν και τόκων αυτών, που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, εφόσον η μη καταχώρησή τους υποκρύπτει συναλλαγές, που έγιναν χωρίς στοιχεία Κ.Β.Σ., με συνέπεια την αλλοίωση των αποτελεσμάτων της.

#### 6. Επαληθεύει το λογαριασμό "Επιχορηγήσεις και διάφορα έξοδα πωλήσεων".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από καρατικές επιχορηγήσεις ή από επιχορηγήσεις Ν.Π.Δ.Δ.

Ειδικότερα, σ' αυτόν καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις πωλήσεων, οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων, οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών και τα διάφορα πρόσδετα έσοδα πωλήσεων.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται, αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού. Απ' τη σχετική έρευνα είναι δυνατό να διαπιστωθεί ότι δεν καταχωρήθηκαν στην πίστωση του λογαριασμού αυτού επιχορηγήσεις που λήφθηκαν απ' το κράτος ή απ' τα Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οι επιστροφές δασμών.

Η απόκρυψη των εσόδων αυτών συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των

βιβλίων ως ανακριβών.

#### 7. Επαληθεύει το λογαριασμό "Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται τα έσοδα, που πραγματοποιεί η επιχείρηση απ' τις παρεπόμενες δραστηριότητες της.

Ειδικότερα, στον λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους (από υπηρεσίες λογιστηρίου, μελέτες και επεξεργασία φασόν), τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό (από παροχή κατοικιών, εστιατορίου και κυλικείου), έσοδα από προμήθειες-μεσιτείες (από αγορές ή πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων), τα έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις, τα ενοίκια εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων, τεχνικών έργων, μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων, λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, ασώματων ακινητοποιήσεων, καθώς και τα εισπραττόμενα έξοδα αποστολής έξοδα αποστολής αγαθών.

Στην περίπτωση αυτή ελέγχεται αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού. Απ' τον έλεγχο αυτό είναι δυνατό να διαπιστωθεί μη καταχώρηση προμηθειών ή μεσιτειών, εσόδων από υπηρεσίες που προσφέρθηκαν σε τρίτους, από ενοίκια κτιρίων, μηχανημάτων κ.λπ. Η απόκρυψη των στοιχείων αυτών συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

#### 8. Επαληθεύει τον λογαριασμό "Έσοδα κεφαλαίων".

Στον λογαριασμό αυτόν και στους υπολογαριασμούς του απεικονίζονται και παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης, που πραγματοποιεί απ' την τοποθέτηση κεφαλαίων σε χρεώγραφα, δάνεια προς τρίτους και συμμετοχή σε εταιρίες.

Ειδικότερα, σ' αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα από συμμετοχές σε Α.Ε ή προσωπικές εταιρίες (από μερίσματα μετοχών εισηγμένων ή μη στο χρηματιστήριο, συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ.), τα έσοδα χρεωγράφων (από μερίσματα μετοχών εισηγμένων ή μη στο χρηματιστήριο, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, μερίσματα, μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λπ.), οι δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, οι λοιποί πιστωτικοί τόκοι (από καταθέσεις τραπεζών και ταμειευτηρίων, δάνεια, τρεχούμενους λογαριασμούς κ.λπ.), οι διαφορές απ' την πώληση συμμετοχών και χρεωγράφων, καθώς και τα

λοιπά έσοδα κεφαλαίων.

Στην προκειμένη περίπτωση ερευνάται αν έγινε σωστά η χρέωση και η πίστωση του λογαριασμού αυτού. Επίσης, ερευνάται μήπως η επιχείρηση δεν εμφανίζει έσοδα από μερίσματα μετοχών ή χρεωγράφων ή δεδουλευμένων τόκων γραμματίων εισπρακτέων ή τόκων δανείων κ.λπ. Η απόκριση των εσόδων αυτών συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

#### 9. Επαληθεύει το λογαριασμό "Γενική εκμετάλλευση".

Ο λογαριασμός αυτός ενημερώνεται στο τέλος της χρήσης. Σ' αυτόν μεταφέρονται τόσο τα αρχικά, όσο και τα τελικά αποδέματα των λογαριασμών της δεύτερης ομάδας, τα οργανικά έξοδα των λογαριασμών της έκτης ομάδας, με εξαίρεση τους φόρους που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καθώς και τα έσοδα των λογαριασμών της έβδομης ομάδας.

Ειδικότερα, ο λογαριασμός αυτός: (α) χρεώνεται με την αξία των αρχικών αποδεμάτων έναρξης χρήσης σε εμπορεύματα, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, υποπροϊόντα και υπολείμματα, παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα σε κατεργασία), πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, είδη συσκευασίας με την αξία των αγορών χρήσης σε εμπορεύματα, πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, υποπροϊόντα και υπολείμματα, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων, είδη συσκευασίας κ.λπ., με την αξία των κατ'είδος δουλευμένων εξόδων, καθώς και με τα κατά περίπτωση καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης (β) πιστώνεται με την αξία των κατ'είδος δουλευμένων εσόδων (πωλήσεις και λοιπά οργανικά έσοδα), με την αξία των τελικών αποδεμάτων κατά τη λήξη της χρήσης σε εμπορεύματα, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, υποπροϊόντα και υπολείμματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων κ.λπ., καθώς και με την κατά περίπτωση καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης της χρήσης.

Η επαλήθευση του λογαριασμού αυτού απ' τον έλεγχο αποσκοπεί στο να διαπιστωθεί, αν έγινε σωστά η μεταφορά των οικείων λογαριασμών στη χρέωση ή πίστωσή του, κατά περίπτωση. Έτσι, το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μας δείχνει, αν είναι πιστωτικό, τα κέρδη εκμετάλλευσης της επιχείρησης, και αν είναι χρεωστικό, τις ζημιές



εκμετάλλευσης.

#### 10. Επαληθεύει το λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσης".

Πρόκειται για αποτελεσματικό λογαριασμό, που ενημερώνεται μόνο στο τέλος της χρήσης.

Με τον λογαριασμό αυτόν προσδιορίζεται απ'την επιχείρηση το συνολικό αποτέλεσμα, δηλαδή τα καθαρά κέρδη ή οι ζημιές που πραγματοποιήθηκαν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, απ'το σύνολο των δραστηριοτήτων της.

Στον λογαριασμό αυτό μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, καθώς και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις αποσβέσεις παγίων στοιχείων.

Ειδικότερα, ο λογαριασμός αυτός: (α) χρεώνεται με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης και κλειόμενης χρήσης, με τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης και λειτουργίας διάθεσης, με τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεωγράφων, με τα έξοδα και τις ζημιές συμμετοχών και χρεωγράφων, με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με τις έκτακτες ζημιές, με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος απόσβεσης παγίων στοιχείων καθώς και με τα καθαρά κέρδη και (β) πιστώνεται με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης, με τα διάφορα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, με τα έσοδα συμμετοχών, με τα έσοδα χρεωγράφων, με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή έσοδα, με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με τα έκτακτα κέρδη, με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, καθώς και με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημιές.

Η επαλήθευση του λογαριασμού αυτού απ'τον έλεγχο αποβλέπει στο να διαπιστωθεί, αν έγινε σωστά η μεταφορά των οικείων λογαριασμών στη χρέωση ή πίστωσή του, κατά περίπτωση. Έτσι, το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μας δείχνει, αν είναι πιστωτικό τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, και αν είναι χρεωστικό τις καθαρές ζημιές της.

Διευκρινίζεται ότι στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές Α.Ε., παρέχεται η δυνατότητα να διανέμουν, από 9/9/1987, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετοχών, μέρος των κερδών τους

στο εργατουπαλληλικό προσωπικό με τη μορφή μετοχών. Για το διανεμόμενο μέρος των κερδών στους εργαζομένους απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, τέλος χαρτοσήμου και οποιασδήποτε άλλης εισφοράς υπέρ Δημοσίου ή τρίτου, τόσο η εταιρία που διανέμει τα κέρδη, όσο και οι εργαζόμενοι που τα λαμβάνουν με τη μορφή μετοχών (άρθρο 18, Ν.1731/1987).

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσω αυτής της εργασίας, όπως αναφέρθηκε και στην αρχή, επιχειρήσαμε να αναπτύξουμε, τις μεθόδους και τις διαδικασίες, με τις οποίες πρέπει να διενεργείται ο φοροτεχνικός έλεγχος στις επιχειρήσεις, οι οποίες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, σύμφωνα μ'αυτά που προβλέπει ο Κ.Β.Σ.

Το έργο του φορολογικού ελεγκτή είναι πολύ σημαντικό, γιατί πρέπει να είναι άτομο με ακέραιο χαρακτήρα, διακριτικό, πεπειραμένο και με ηθική κατάρτιση. Εξάλλου, προκειμένου ο έλεγχος να διενεργηθεί στο βέλτιστο δυνατό βαθμό, ο φορολογικός ελεγκτής πρέπει να έχει τις απαραίτητες γνώσεις και να είναι ενημερωμένος για τους φορολογικούς νόμους της κρινόμενης χρήσης, καθώς και τις ιδιαιτερότητές τους.

Όπως μπορεί να διαπιστώσει ο αναγνώστης αυτής της εργασίας, το έργο του φοροτεχνικού ελέγχου των βιβλίων είναι πολυσχιδές. Αυτό μπορούμε να το αποδείξουμε, τόσο απ'τον αριθμό των σκοπών, για τον οποίο διενεργείται ο έλεγχος, όσο και απ'τα πολλά στοιχεία, που ο ελεγκτής έχει να εξετάσει, προκειμένου να θεωρήσει, αν τα βιβλία είναι ακριβή και επαρκή.

Οι συγγραφείς αυτής της εργασίας, προσπάθησαν να συγκεντρώσουν όλες τις γνώσεις, που ο φορολογικός ελεγκτής πρέπει να έχει, προκειμένου να διενεργηθεί ο εκάστοτε φοροτεχνικός έλεγχος των βιβλίων Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. Μέσα απ'τη λιγοστή βιβλιογραφία, που κυκλοφορεί στο εμπόριο, γι'αυτό το θέμα, πιστεύουμε, ότι σε ένα βαθμό συγκεντρώσαμε όλα αυτά- ή τουλάχιστον τα περισσότερα στοιχεία.

Κουτσούκος Ηλίας  
Χαραλαμπίδου Συμέλα