

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

(ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ LAPIN HOUSE)»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΛΟΥΚΑΕΥΠΡΑΞΙΑ
ΔΕΜΑΓΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ
ΓΚΙΒΙΣΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Κούσουλας Αθανάσιος

Ι.Π. Μεσολογγίου 2010

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
(ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ LAPIN HOUSE)»**

(Υποβλήθηκε για έγκριση τον Σεπτέμβριο 2010)

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΛΟΥΚΑΕΥΠΡΑΞΙΑ (Α.Μ.13303)
ΔΕΜΑΓΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ (Α.Μ. 13185)
ΓΚΙΒΙΣΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ (Α.Μ. 13176)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: Κούσουλας Αθανάσιος

Ι.Π. Μεσολογγίου 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
1.2 Ο ηλεκτρονικός υπολογιστής στο λογιστήριο	7
1.3 Πλεονεκτήματα της χρήσης Η/Υ στις λογιστικές εργασίες σε σχέση με τα χειρόγραφα συστήματα.	7
1.4 Μειονεκτήματα μηχανογραφικών συστημάτων.	9
1.5 Κριτήρια αξιολόγησης και επιλογής του λογιστικού προγράμματος.	10
1.6 Eurofasma – Γενική Λογιστική	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ & ΒΙΒΛΙΑ	14
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	15
2.2 Κατάρτιση και έλεγχος των δικαιολογητικών εγγράφων	16
2.3 Καταχώρηση-Ταξινόμηση των δικαιολογητικών εγγράφων	17
2.4 Φύλαξη των δικαιολογητικών εγγράφων	18
2.5 Τα στοιχεία που εκδίδει η επιχείρηση	18
2.6 Εννέα νέοι όροι στις συναλλαγές των επιχειρήσεων	24
2.7 Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων	26
2.8 Το Κλασσικό ή Ιταλικό σύστημα και τα βιβλία του	37
2.9 Βιβλία Γ΄ Κατηγορίας	38
2.10 Θεώρηση των Βιβλίων της Επιχείρησης	40
2.11 Τόπος τήρησης-ενημέρωσης των βιβλίων	41
2.12 Χρόνος Ενημέρωσης-Εκτύπωσης των Βιβλίων	42
2.13 Φύλαξη Λογιστικών Βιβλίων	43
2.14 Κυρώσεις από την Νόμιμη Τήρηση Βιβλίων	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ε.Γ.Λ.Σ. & ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ	44
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	45
3.2 Τα πλεονεκτήματα μέσα από την λειτουργία του Ε.Γ.Λ.Σ	45

3.3 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ	47
3.4 Βασικές αρχές και διάρθρωση του σχεδίου λογαριασμού	47
3.5 Γενικές Αρχές τήρησης των λογαριασμών	49
3.6 Τακτοποίηση εσόδων - εξόδων τέλους χρήσης	49
3.7 Διάφορες εγγραφές σύμφωνα με Ε.Γ.Λ.Σ.	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	57
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	58
4.2 Η τήρηση των αποθεμάτων	59
4.3 ΒΑΣΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ	66
4.4 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ/ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟ-	
ΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	76
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	77
5.2 Τρόπος καταχώρισης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα βιβλία των επιτηδευματιών – πραγματικό κόστος ενδοκοινοτικής απόκτησης	78
5.3 Φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης-πλασματικός ΦΠΑ....	79
5.4 Λογιστικός χειρισμός της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού κόστους της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της πλασματικής αξίας	82
5.5 Λογιστική αντιμετώπιση	87
5.6 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές	95
5.7 Πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών	99
5.8 Φορολογική υποχρέωση στην εισαγωγή αγαθών. Χρόνος γένεσης και φορολογητέα αξία. Παραδείγματα λογιστικής απεικόνισης.	102
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ	
ΔΗΜΟΣΙΟ	113
6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	114
6.2 Δήλωση έναρξης εργασιών	114
6.3 Δήλωση μεταβολής – μετάταξης	114
6.4 Φ.Π.Α	115
6.5 Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α	117

6.6 Αυτοπεραίωση	117
6.7 Παραδείγματα	121
6.8 Προσωρινή δήλωση Φ.Μ.Υ	126
6.9 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών	126
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ...	141
7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	142
7.2 Η κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσεως	142
7.3 Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως	143
7.4 Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων	144
7.5 Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης	144
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΕΠΙ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΟΛΟΤΙΚΩΝ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ	145
8.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	146
8.2 Βασικές αρμοδιότητες κατά το στάδιο πρόσληψης μισθωτού	146
8.3 Βασικές αρμοδιότητες κατά το στάδιο λειτουργίας της επιχείρησης	147
8.4 Λογιστικό άρθρο-Εγγραφή μισθοδοσίας	150
8.5 Βασικές αρμοδιότητες λογιστή σε περίπτωση απόλυσης μισθωτού	150
8.6 Οικιοθελής αποχώρηση μισθωτού	151
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	152

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι γεγονός αδιαμφισβήτητο ότι η οργάνωση διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε όλους τους τομείς της ζωής μας. Χωρίς οργάνωση δεν είναι δυνατόν να επιτευχθεί ο παραμικρός στόχος, πόσο μάλλον να λειτουργήσει σωστά μια επιχείρηση και το λογιστήριο αυτής. Η ορθή οργάνωση του λογιστηρίου αποτελεί έναν από τους βασικούς παράγοντες προόδου της οικονομικής μονάδας, γι' αυτό η βαρύτητα επιλογής υπευθύνου λογιστή είναι μεγάλη.

Η επιχείρηση πάνω στην οποία βασίσαμε την εργασία μας είναι ατομική με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο παιδικών ενδυμάτων και υποδημάτων. Ο ιδιοκτήτης αυτής μέσω ενός ιδιωτικού συμφωνητικού «franchise» έχει το δικαίωμα να ασκεί εμπορία υπό το εμπορικό σήμα «LAPIN HOUSE». Το όνομα «LAPIN» έχει ταυτιστεί εδώ και αρκετά χρόνια με την ποιοτική παιδική ένδυση και υπόδηση καθώς και με την επιτυχία των επιχειρηματιών που συνεργάζονται με αυτή.

Λόγω της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης η οποία είναι κατά βάση πώληση εμπορευμάτων λιανικής, δεν είναι απαραίτητη η λειτουργία λογιστηρίου εντός αυτής. Για τον λόγο αυτό, ο ιδιοκτήτης της έχει αναθέσει την διενέργεια όλων των λογιστικών εργασιών καθώς και την οργάνωση αυτών, σε υπεύθυνο λογιστικό γραφείο.

Μέσα από την εμπειρία μας κάνοντας την πρακτική μας άσκηση σε αυτό το λογιστικό γραφείο και με βάση την συγκεκριμένη εμπορική επιχείρηση, παραθέτουμε με αυτή την εργασία τις βασικές λογιστικές εργασίες που πρέπει να πραγματοποιούνται, τις προθεσμίες αυτών καθώς και τις ευθύνες που αναλαμβάνει ο αρμόδιος λογιστής, προκειμένου να διασφαλιστεί η σωστή οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησης αυτής.

«Το περιεχόμενο της Πτυχιακής εργασίας δεν απηχεί απαραίτητα τις απόψεις του Τμήματος ή της επιτροπής που την ενέκρινε».



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1°
ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μηχανοργάνωση του λογιστηρίου είναι η οργάνωση αυτού με βάση τις δυνατότητες που προσφέρει η τεχνολογία. Βασική προϋπόθεση για να μηχανοργανωθεί το λογιστήριο ώστε να τηρεί μηχανογραφικά τόσο τα λογιστικά βιβλία, όσο και τα στοιχεία είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα βασισμένο σε υπολογιστή. Για κάθε διαχειριστική εργασία μέσα στην επιχείρηση υπάρχει και το κατάλληλο πρόγραμμα διαχειριστικών εφαρμογών. Τα πληροφοριακά συστήματα ή προγράμματα εφαρμογών που καλύπτουν τις μηχανογραφικές ανάγκες του λογιστηρίου καλούμε προγράμματα εμπορικής και λογιστικής διαχείρισης.

Είναι γνωστό ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις σήμερα εφαρμόζουν την μηχανογραφική τήρηση βιβλίων. Ελάχιστες είναι αυτές που έχουν παραμείνει στον πατροπαράδοτο χειρόγραφο τρόπο τήρησης.

Όπως είναι φυσικό ένα σύγχρονο λογιστικό γραφείο όπως είναι το συγκεκριμένο, στο οποίο ενημερώνονται τα βιβλία της επιχείρησής μας, δεν θα μπορούσε να ανταπεξέλθει στον ανταγωνισμό και τον όγκο των εργασιών τις οποίες αναλαμβάνει εάν δεν ήταν πλήρως εξοπλισμένο, προκειμένου να τηρούνται μηχανογραφικά τα βιβλία.

1.2 Ο ηλεκτρονικός υπολογιστής στο λογιστήριο

Βασική προϋπόθεση για την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και στοιχείων είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα Η/Υ. Ένα τέτοιο σύστημα αποτελείται από τα εξής μέρη:

1. Τον ηλεκτρονικό υπολογιστή που είναι η ηλεκτρονική εκείνη μηχανή που έχει σαν σκοπό την γρήγορη επεξεργασία και αποθήκευση μεγάλων όγκων πληροφοριών ή δεδομένων. Ο Η/Υ αποτελείται από τρία μέρη

α. την **οθόνη** που είναι το κύριο μέσο επικοινωνίας του χρήστη με τον υπολογιστή.

β. το **πληκτρολόγιο** που είναι το μέσον με το οποίο δίνονται οι πληροφορίες στον Η/Υ και με το οποίο ελέγχεται αυτός.

γ. το κύριο σώμα που έχει την **υπολογιστική μονάδα**, την δυναμική ή προσωρινή μνήμη και την ή τις μονάδες μόνιμης αποθήκευσης π.χ. σκληρός δίσκος.

2. Τον **εκτυπωτή** που είναι το μέσο με το οποίο αποτυπώνονται οι πληροφορίες σε Χαρτί.

3. Το λογισμικό που είναι τα προγράμματα συστήματος και εφαρμογών. Πρόγραμμα είναι ένα σύνολο κωδικοποιημένων εντολών που δίνεται στον Η/Υ. Τα προγράμματα εφαρμογών είναι το σπουδαιότερο ίσως τμήμα ενός ολοκληρωμένου συστήματος Η/Υ. Τα προγράμματα εφαρμογών είναι σύνολο κωδικοποιημένων εντολών που με την χρήση των δυνατοτήτων του Η/Υ εξυπηρετούν συγκεκριμένες απαιτήσεις του χρήστη. Το λογισμικό εφαρμογών που καλύπτει τις μηχανογραφικές ανάγκες του λογιστηρίου ονομάζεται πρόγραμμα ή πακέτο λογιστικών εφαρμογών.

1.3 Πλεονεκτήματα της χρήσης Η/Υ στις λογιστικές εργασίες σε σχέση με τα χειρόγραφα συστήματα.

1. Αυτοματισμός. Οι περισσότερες λογιστικές εργασίες πραγματοποιούνται αυτόματα με μονή την πληκτρολόγηση μιας εντολής.

2. Ταχύτητα στην εξαγωγή αποτελεσμάτων. Οι εργασίες που εκτελεί ο Η/Υ πραγματοποιούνται σε δισεκατομμυριοστά του δευτερολέπτου, σε αντίθεση με τις χρονοβόρες απαιτήσεις του χειρόγραφου συστήματος.

3. Ακρίβεια. Η εξαγωγή του αποτελέσματος κάποιας επεξεργασίας, γίνεται με ακρίβεια. Τυχόν λάθη που εμφανίζονται, οφείλονται είτε σε λαθεμένη ανάλυση και κατάρτιση του προγράμματος, είτε σε λαθεμένη πληκτρολόγηση. Και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για ανθρώπινα λάθη.

4. Αξιοπιστία. Όλα τα μηχανήματα, εν όψει της προόδου της τεχνολογίας δεν παρουσιάζουν θεαματικές διαφορές μεταξύ τους. Η αξιοπιστία τους, είναι μεγάλη, χωρίς βέβαια να αποκλείονται μικρές και σπάνιες βλάβες από τις οποίες οι περισσότερες και πάλι οφείλονται σε εξωτερικές επιδράσεις (π.χ. πτώση της τάσεως του ρεύματος, ακατάλληλη θερμοκρασία περιβάλλοντος κ.τ.λ)

5. Μικρός χρόνος εργασίας. Οι εργασίες που εκτελεί ο Η/Υ απαιτούν χρόνο μικρότερο σε σχέση μ' εκείνο του Χειρογράφου συστήματος.

6. Μικρός χώρος αποθήκευσης στοιχείων. Λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που θα απαιτούσαν δεκάδες λογιστικών βιβλίων, μπορούν να αποθηκευτούν σε μαγνητικά μέσα·(δίσκους, δισκέτες, μαγνητοταινίες) με ελάχιστο όγκο και να αναπαραχθούν, πράγμα πολύ δύσκολο σε περίπτωση καταστροφής των χειρόγραφων βιβλίων.

7. Σε περίπτωση διαπίστωσης λάθους κατά την καταχώρηση των οικονομικών πράξεων ή την μεταφορά τους από ένα βιβλίο σε άλλο, στο μεν χειρόγραφο σύστημα απαιτείται η εφαρμογή κάποιας διαδικασίας για τη διόρθωσή του, που απαιτεί πρόσθετη απασχόληση και αφήνει εμφανή ίχνη, ενώ στο μηχανογραφικό σύστημα, αν το λάθος αποκαλυφθεί μέσα στον χρόνο ενημέρωσης, η διόρθωση είναι ευχερής, χωρίς τουλάχιστον να αφήνει ίχνη. Στην χειρόγραφη λογιστική, η διόρθωση των βιβλίων προδίδει κάποια προχειρότητα και αντιαισθητικότητα.

1.4 Μειονεκτήματα μηχανογραφικών συστημάτων.

1. Εξάρτηση από την ηλεκτρική ενέργεια. Σε περίπτωση διακοπής του ηλεκτρικού ρεύματος διακόπτεται κάθε λογιστική εργασία, ακόμη δε και κάθε άλλη μηχανογραφική εργασία. Επίσης πάντα υπάρχει κίνδυνος, ακόμη και σε πτώση της τάσης του ρεύματος, να χαθούν όλες οι εγγραφές (πληκτρολογήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί την ίδια ημέρα) αν δεν έχει προβλεφθεί ο εφοδιασμός με ειδικό μηχάνημα αντιμετώπισης των συγκυριών αυτών ή αν μέχρι την στιγμή της διακοπής δεν έχουν παρθεί αντίγραφα ασφαλείας (BACK UP).

2. Εξάρτηση από τους τεχνικούς των μηχανημάτων και των προγραμμάτων. Σε περίπτωση βλάβης ή ακόμα λαθεμένου χειρισμού του μηχανήματος και μέχρι να προσέλθει ο τεχνικός για αποκατάσταση της ομαλής λειτουργίας, η επιχείρηση αποδυναμώνεται, έστω κι αν υπάρχει η λύση της προσφυγής σε άλλα μηχανήματα ή προσωρινά χειρόγραφα συστήματα. Όμοια εξάρτηση υπάρχει στις περιπτώσεις λαθεμένων ή ελλειπόντων προγραμμάτων, ακόμη δε όταν το πρόγραμμα δεν έχει ελεύθερη αρχιτεκτονική για τον χρήστη (π.χ. σε περίπτωση μεταβολής των συντελεστών Φ.Π.Α υποχρεώνεται ο χρήστης να καλέσει τον προγραμματιστή για την αλλαγή τους).

3. Χρόνος για προετοιμασία εισαγωγής των μόνιμων στοιχείων. Η προετοιμασία για την προσαρμογή του χρήστη στην φιλοσοφία και εφαρμογή του προγράμματος π.χ. εισαγωγή του λογιστικού σχεδίου ή για την εισαγωγή των μόνιμων στοιχείων της λογιστικής π.χ. το άνοιγμα της καρτέλας του πελάτη απαιτεί κάποιο χρονικό διάστημα.

4. Η εξοικείωση του χρήστη με την φιλοσοφία του προγράμματος εξαρτάται τόσο από την γνώση των λογιστικών αρχών και των συναφών με αυτές φορολογικών υποχρεώσεων τις οποίες καλείται να εφαρμόσει, όσο και από τις ανάλογες γνώσεις του εκπαιδευτή ή αυτού που έχει συντάξει το εγχειρίδιο οδηγιών για την εφαρμογή του

προγράμματος. Αυτά βέβαια με την προϋπόθεση ότι ο επιτηδευματίας ή ο λογιστής θα συνειδητοποιήσουν την αναγκαιότητα μηχανοργάνωσης των λογιστικών τους εργασιών.

5. Η δυνατότητα ένταξης στο πρόγραμμα κρυφών εντολών με τις οποίες θα είναι δυνατή η αναδρομική αλλοίωση ή προσθήκη κάποιων εγγραφών. Τα αποτελέσματα των παραπάνω μειονεκτημάτων, που έχουν επίδραση είτε σε βάρος του επιτηδευματία είτε σε βάρος του δημοσίου, αντιμετωπίζονται σε μεγάλο βαθμό από της διατάξεις του νέου Κ.Β.Σ.

1.5 Κριτήρια αξιολόγησης και επιλογής του λογιστικού προγράμματος.

Τα λογιστικά πακέτα που έχουν κάνει την εμφάνισή τους στην αγορά και έχουν ως σκοπό την διευκόλυνση και καλύτερη οργάνωση της εργασίας του λογιστή είναι πλέον αρκετά. Για τον λόγο αυτό πριν από την επιλογή ενός προγράμματος θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρόγραμμα θα πρέπει:

1. Να είναι φιλικό στον λογιστή χρήστη ώστε να είναι εύκολη η γρήγορη εξοικείωση μαζί του και να περιορίζεται όσο γίνεται περισσότερο ο χρόνος προσαρμογής του ακόμη και στην περίπτωση που δεν πρόκειται για έναν έμπειρο λογιστή.

2. Να εκτελούνται οι λογιστικές εργασίες σύμφωνα με τις βασικές αρχές της λογιστικής και τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, να επιδέχεται αλλαγές και μετατροπές χωρίς χρονοβόρες διαδικασίες, έτσι ώστε να συμβαδίζει πάντα με τις πρόσφατες φορολογικές ρυθμίσεις και να εξασφαλίζει την νομότυπη και εμπρόθεσμη τήρηση των βιβλίων.

3. Η λογιστική εργασία να κατανέμεται από αυτό με τον καλύτερο δυνατό τρόπο.

4. Να μπορούν να δουλεύουν πάνω στο πρόγραμμα καταχωρώντας κινήσεις ταυτόχρονα περισσότεροι από έναν χρήστες.

5. Να παρέχει βοηθήματα απαραίτητα στον χρήστη όπως επεξηγηματικές οθόνες, αριθμομηχανή, σημειωματάρια κ.τ.λ.

6. Να υπάρχει η δυνατότητα διαμόρφωσης και κατόπιν εκτύπωσης καταστάσεων κάθε είδους, όπως κατάσταση των ανεξόφλητων τιμολογίων των πελατών. Να γίνεται αντιστοίχιση πληρωμών ώστε να λαμβάνεται η πραγματική εικόνα και πληροφόρηση των μέσων χρόνων αποπληρωμής και των τόκων ανεξόφλητων και εξοφλημένων τιμολογίων και να συνδέεται αυτόματα με το πρόγραμμα εκτύπωσης των δηλώσεων του Φ.Π.Α.

7. Να έχει όλες τις λειτουργίες που απαιτούνται ώστε να προσαρμόζεται σε όλα τα είδη των λειτουργικών απαιτήσεων.

8. Να έχει την δυνατότητα σύνταξης όλων των απαραίτητων καταστάσεων για απόδοση κρατήσεων προς τρίτους, να δίνει οικονομικές αναφορές και να δημιουργεί τις συγκεντρωτικές καταστάσεις για το ΚΕΠΥΟ.

9. Να έχει ελαστικότητα προσαρμογής στην εκτέλεση πολλών λογιστικών εργασιών, με την βοήθεια του κατάλληλου, για κάθε μία από αυτές, προγράμματος, μέσω του ίδιου μηχανικού εξοπλισμού.

10. Τέλος ένα βασικό κριτήριο για την επιλογή ενός προγράμματος το οποίο δεν αφορά άμεσα το πακέτο αλλά είναι εξίσου σημαντικό, είναι η συνεργασία και η συμπαράσταση που θα πρέπει να προσφέρει σε κάθε περίπτωση η εταιρία από την οποία ο λογιστής χρήστης προμηθεύτηκε το συγκεκριμένο πακέτο, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και άμεση αντιμετώπιση των προβλημάτων που ενδεχομένως θα δημιουργηθούν. Με λίγα λόγια θα πρέπει το λογιστικό πρόγραμμα που θα επιλεγθεί, να είναι ένα εργαλείο για τον λογιστή, με το οποίο θα επεξεργάζεται, θα επιλέγει και θα εμφανίζει πληροφορίες με κριτήρια που θα ορίζονται από αυτόν.

1.6 Eurofasma – Γενική Λογιστική

Υπάρχουν επιχειρήσεις που σε ειδικό τμήμα του (τμήμα προγραμματισμού) φτιάχνουν λογιστικά προγράμματα σύμφωνα με τις ανάγκες του λογιστηρίου τους, με την συνεργασία του οργανωτή λογιστή. Αυτή την δυνατότητα κατά βάση την έχουν επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους.

Στην δική μας περίπτωση όπως συμβαίνει και με όλες τις επιχειρήσεις που δεν έχουν τμήμα προγραμματισμού, τα προγράμματα τα έχουμε προμηθευτεί από επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο τους την πώληση πακέτων εφαρμογών.

Λαμβάνοντας υπ' όψη τις απαιτήσεις των εταιριών τις οποίες έχει αναλάβει, ο υπεύθυνος λογιστής επέλεξε για την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, το πρόγραμμα Eurofasma της Γενικής Λογιστικής της Singular, θεωρώντας ότι είναι το πλέον κατάλληλο για την καλύτερη, ορθότερη και ταχύτερη αντιμετώπιση των λογιστικών αναγκών της διότι πληρεί τα περισσότερα από τα παραπάνω κριτήρια.

Το πρόγραμμα αυτό, είναι ένα λογιστικό πακέτο αναγνωρισμένο στην ελληνική αγορά και είναι από τα πιο σύγχρονα και ευέλικτα λογιστικά πακέτα που κυκλοφορούν. Είναι εύκολο και φιλικό στη χρήση, έχει εξελιγμένη τεχνολογία και δεν απαιτεί ιδιαίτερη

προηγούμενη εμπειρία στους Η/Υ. Μερικά από τα βασικά χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου προγράμματος είναι:

1. Κωδικός λογαριασμού δωδεκαψήφιος:

Το πακέτο παρέχει την δυνατότητα στον χρήστη να ορίζει τον κωδικό λογαριασμού σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο που θέλει να χρησιμοποιήσει. Έχει την δυνατότητα ανάπτυξης του κωδικού λογαριασμού έως δώδεκα ψηφία και ως έβδομο βαθμό. Αυτό σημαίνει ότι κάθε επιχείρηση ανάλογα με τις ανάγκες που έχει το λογιστήριο της χρησιμοποιεί το ενιαίο σχέδιο που θα σχεδιάσει μέχρι και εβδομοβάθμιο λογαριασμό που παρέχει το πακέτο.

Δυνατότητα εγγραφών με Batch και Online διαδικασίες:

α. Με Batch διαδικασία η οποία είναι εισαγωγή κινήσεων σε ένα προσωρινό αρχείο το οποίο δεν ενημερώνει τα βιβλία και το λογιστικό σχέδιο. Είναι ένας τρόπος προφύλαξης από τους νέους χρήστες της εφαρμογής οι οποίοι πρώτα ενημερώνουν το αρχείο, στην συνέχεια εκτυπώνουν κατάσταση ελέγχου των εγγραφών που έχουν πραγματοποιήσει και αφού ελεγχθούν και διορθωθούν το πακέτο με μία εντολή ενημερώνει τα βασικά αρχεία της εφαρμογής.

β. Με Online διαδικασία. Με αυτή την εργασία εισάγονται λογιστικές εγγραφές οι οποίες καταχωρούνται απ' ευθείας στο αρχείο της εφαρμογής. Χρησιμοποιείται από εξειδικευμένους χρήστες οι οποίοι αποφεύγουν λογιστικά λάθη γιατί αν καταχωρηθεί λάθος εγγραφή, ο κωδικός λογαριασμός που κινήθηκε δεν διαγράφεται αλλά απλώς μεταβάλλεται και υπάρχει κίνδυνος να υπάρχουν ομοειδείς περιγραφές λογαριασμών με διαφορετικούς κωδικούς.

γ. Πλήρη ασφάλεια Χειρισμού των στοιχείων και συνθήκες συναγεμμού:

Είναι ένα από τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά του πακέτου το οποίο απαγορεύει διαγραφές κινήσεων πριν από την ημερομηνία εκτύπωσης θεωρημένων βιβλίων. Παράλληλα με τις συνθήκες συναγεμμού παρέχεται η δυνατότητα σε έλεγχο μέγιστων και ελάχιστων ορίων υπολοίπων των λογαριασμών.

δ. Δισκέτες για ΚΕΠΥΟ:

Η εργασία αυτή μας δίνει τη δυνατότητα να μεταφέρουμε τα στοιχεία των πωλήσεων, των αγορών ή και των δύο μαζί, ώστε να υποβληθούν συγκεντρωτικά στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο. Τα στοιχεία αυτά είναι ήδη καταχωρημένα με προηγούμενες εργασίες

ε. Δήλωση Φ.Π.Α και λοιπά reports:

Με τις εργασίες του προγράμματος μπορούμε να πάρουμε εκτυπωμένη και ενημερωμένη την δήλωση Φ.Π.Α της επιχείρησης. Το κείμενο που προσφέρει η SINGULAR είναι σύμφωνο με το έντυπο Φ.Π.Α που διανέμει η εφορία. Τα ποσά που πρέπει να υπολογίζονται κάθε φορά για την δήλωση, υπολογίζονται αυτόματα από την εφαρμογή.

Το πρόγραμμα της ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ εκτός από τα τρία έτοιμα υποδείγματα reports που αντιστοιχούν στις εργασίες "ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ", "ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΡΕΙΑ" και "ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α", μας δίνει την δυνατότητα με την εργασία αυτή να δημιουργήσουμε και να καταχωρήσουμε δικά μας reports που εξυπηρετούν τις ανάγκες και τις ιδιομορφίες της επιχείρησης.

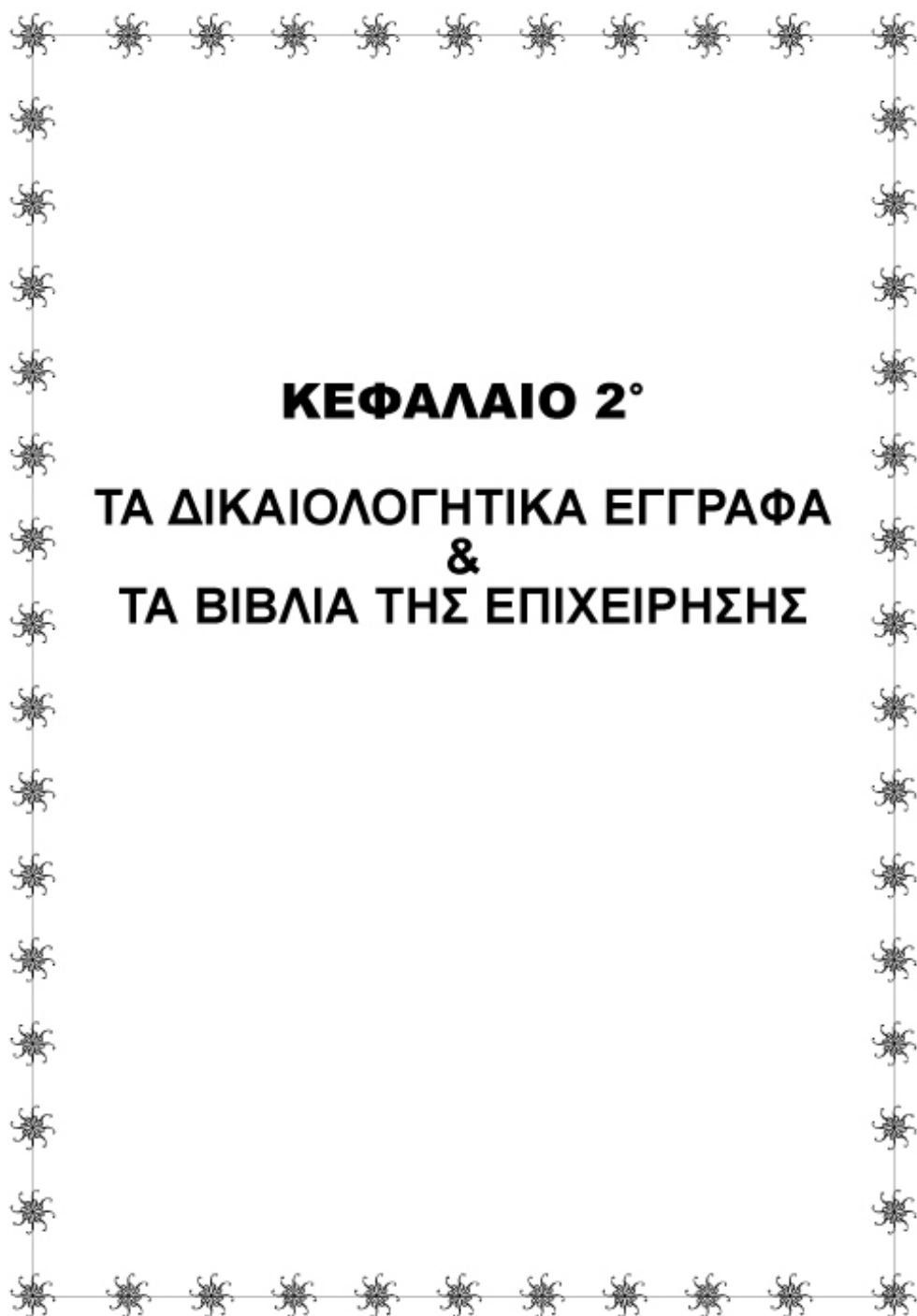
στ. Υπερδωδεκάμηνη χρήση:

Με την εργασία αυτή έχουμε την δυνατότητα να ανοίξουμε υπερδωδεκάμηνη χρήση, μεταφέροντας όλα τα αρχεία της τρέχουσας χρήσης στην προηγούμενη. Για την νέα χρήση θα δημιουργηθεί αυτόματα νέο βασικό αρχείο με τα σύνολα των χρεώσεων και πιστώσεων στην απογραφή των λογαριασμών.

ζ. Έχουμε την δυνατότητα καταχώρησης των εγγραφών και σε ξένο νόμισμα κάτι που έχει ιδιαίτερη σημασία στην εποχή μας.

η. Μας παρέχει ένα μοντέλο εγγραφής τιμολογίων ώστε όταν έχουμε πολλά τιμολόγια να μην χρειάζεται να καταχωρούμε για κάθε ένα τιμολόγιο ξεχωριστή εγγραφή. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό αν σκεφτούμε ότι μία επιχείρηση έχει 100 τιμολόγια και χρειάζεται 100 εγγραφές για να καταχωρήσει τις κινήσεις αυτές. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγουμε μία χρονοβόρα και κουραστική διαδικασία.

θ. Διαθέτει σημειωματάριο χρήστη δηλαδή ο χρήστης έχει την δυνατότητα καταχώρησης κάποιων κειμένων, σχολίων ή σημειώσεων που τον αφορούν προσωπικά. Γι' αυτό διαθέτει και προσωπικό αριθμό κλειδιού.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°
ΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ
&
ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δικαιολογητικά έγγραφα ή δικαιολογητικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα έγγραφα δικαιολογητικά των λογιστικών εγγραφών καθώς και οι δηλώσεις και καταστάσεις ορισμένων πραγματικών γεγονότων και αριθμητικών δεδομένων που υποβάλλονται στην φορολογική αρχή.

Τα έγγραφα αυτά δικαιολογούν κάθε συναλλαγή, γι' αυτό καλούνται δικαιολογητικά έγγραφα.

Βασική αρχή της λογιστικής επιστήμης, η οποία έγινε και διάταξη νόμου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, είναι ότι η αξιοπιστία των λογιστικών εγγράφων και ειδικότερα των εγγράφων που απορρέουν από τις συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτους, εξαρτάται από την βασιμότητα των στοιχείων πάνω στα οποία στηρίζονται αυτές και τα οποία για λόγους σαφήνειας και εγκυρότητας πρέπει να είναι έγγραφα.

Λογιστικά καλούνται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώρηση λογιστικών γεγονότων με την μορφή εγγραφών, με βάση τα δικαιολογητικά στοιχεία. Καταχώρηση ή εγγραφή είναι η πρωτότυπη αποτύπωση-παρουσίαση μιας οικονομικής πράξης στα βιβλία.

Κάθε επιχείρηση με βάση κάποια κριτήρια εντάσσεται σε συγκεκριμένη κατηγορία βιβλίων.

Οι κατηγορίες σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ είναι τρεις:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

Β

Γ

ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ 1.500.000,00 Ε

ΑΝΩ ΤΩΝ 1.500.000,00 Ε

Τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία εντάσσεται μια επιχείρηση σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες τήρησης βιβλίων είναι σύμφωνα με τον νόμο τα εξής:

1. Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης κατά την διάρκεια του προηγούμενου έτους.
2. Το αντικείμενο των εργασιών που ασκεί η επιχείρηση
3. Ο πληθυσμός της πόλης ή του χωριού στην περιφέρεια στην οποία ασκείται το επάγγελμα, καθώς και ο χαρακτηρισμός μιας περιοχής ως τουριστική.
4. Η νομική μορφή της εταιρίας.
5. Το πρόσωπο που ασκεί τον επιτήδευμα (φυσικό ή νομικό).

6. Το καθεστώς του ΦΠΑ στο οποίο υποχρεωτικά έχει ενταχθεί η επιχείρηση.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.Β.Σ ο επιτηδευματίας από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με προϋπόθεση την τήρηση όλων των βιβλίων και των στοιχείων που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Σε αυτή την περίπτωση ανήκει η δική μας επιχείρηση της οποίας ο τζίρος του έτους 2010 δεν ξεπερνά τα 880.410,86 αλλά πάρ' όλα ταύτα τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας.

2.2 Κατάρτιση και έλεγχος των δικαιολογητικών εγγράφων

Έργο του οργανωτή λογιστή είναι να κρίνει ποια είναι τα αναγκαία δικαιολογητικά που θα εκδίδει η επιχείρηση και ποιες θα είναι οι πληροφορίες που θα πρέπει να περιέχει το κάθε ένα. Ο οργανωτής λογιστής κατά την κατάρτισή τους, πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψη του, ότι τα έγγραφα αυτά είναι φορείς αρμοδιοτήτων και ευθυνών και αποτελούν τις βάσεις για τους ελέγχους.

Η κατάρτιση του δικαιολογητικού πρέπει να στηρίζεται στις ακόλουθες βασικές αρχές:

1. Να αναγράφεται σ' αυτό ο τίτλος του δικαιολογητικού και να εκδίδεται σε περισσότερα από ένα αντίγραφα.

2. Να φέρει τα στοιχεία του εκδότη και τα στοιχεία του λήπτη, καθώς και αύξοντα αριθμό.

3. Να περιγράφει το λογιστικό γεγονός με πληρότητα, σαφήνεια, ακρίβεια και συστηματική κατάταξη των σχετικών πληροφοριών.

4. Να φέρει στοιχεία συσχέτισεως με άλλο σχετικό δικαιολογητικό.

5. Να σημειώνονται σ' αυτό οι λογαριασμοί που θα κινηθούν.

Ακόμη σημαντικά στοιχεία του εντύπου είναι το μέγεθος, το σχήμα, το χρώμα, η γραμμογράφηση.

Το δικαιολογητικό πριν καταχωρηθεί, πρέπει να χαρακτηριστεί, δηλαδή να οριστούν οι λογαριασμοί που θα κινηθούν με αυτό, σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και να υποστεί τους ακόλουθους ελέγχους:

1. Τυπικό έλεγχο, αν το δικαιολογητικό είναι το κατάλληλο για την συγκεκριμένη περίπτωση και αν υπάρχουν οι απαραίτητες υπογραφές και μονογραφές.

2. Ουσιαστικό έλεγχο, αν πραγματοποιήθηκε το λογιστικό γεγονός, αν οι τιμές και οι ποσότητες είναι ορθές, αν η πράξη έγινε ύστερα από εντολή του αρμόδιου οργάνου κ.τ.λ

3. Αριθμητικό έλεγχο, αν είναι ορθές οι αριθμητικές πράξεις, που έχουν γίνει στο έγγραφο.

Σε σύντομα χρονικά διαστήματα, πρέπει να γίνεται έλεγχος στο λογιστήριο από εσωτερικούς ελεγκτές, αν υπάρχουν, ή άλλα πρόσωπα, εκτός από αυτά που καταχώρησαν τις πράξεις, για την ορθότητα και πληρότητα των καταχωρήσεων.

2.3 Καταχώρηση-Ταξινόμηση των δικαιολογητικών εγγράφων

Με βάση το δικαιολογητικό έγγραφο γίνεται η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία του γεγονότος που πιστοποιείται με αυτό.

Η καταχώρηση θα γίνει εύκολα, γρήγορα και σωστά, αν έχουν ακολουθηθεί πιστά οι παραπάνω βασικές αρχές κατάρτισης των εντύπων και ο χειρισμός τους ως εδώ ήταν σωστός.

Για την καταχώρηση συγκεντρώνονται τα παραστατικά και γίνεται η διαλογή, η ομαδοποίηση και η ταξινόμησή τους.

Ακολουθεί η καταχώρηση, η εγγραφή δηλαδή της πράξης που απορρέει από το δικαιολογητικό, στα λογιστικά βιβλία. Την καταχώρηση ακολουθεί η "ακύρωση" του παραστατικού. Ακύρωση είναι η αναγραφή στο παραστατικό, χειρόγραφα ή με σφραγίδα της ένδειξης ότι καταχωρήθηκε, τότε καταχωρήθηκε και ο αύξων αριθμός της ημερολογιακής εγγραφής στην περίπτωση που δεν επισυνάπτεται αντίγραφο της εγγραφής.

Μετά την καταχώρηση, τα δικαιολογητικά για να καταλήξουν να αρχειοθετηθούν, ταξινομούνται, χωρίζονται δηλαδή μεθοδικά σε ομάδες με βάση ορισμένα κριτήρια. Τα δικαιολογητικά Ταξινομούνται:

α. κατά χρονολογική σειρά έκδοσης ή λήψης του εγγράφου

β. κατά αλφαβητική σειρά με βάση το όνομα ή την επωνυμία του προσώπου ή του οργανισμού

κατά θέμα, ομάδες ή συχνότητες λογαριασμών.

2.4 Φύλαξη των δικαιολογητικών εγγράφων

Τα δικαιολογητικά έγγραφα πέρα από την φύλαξη των αντιτύπων σε κατάλληλες και ασφαλείς αρχειοθήκες (κλασέρ), φυλάσσονται και σε δισκέτες μέσα από την καθημερινή διαδικασία του back up (φύλαξη αρχείων) από όπου μπορούμε ανά πάσα στιγμή να επανατυπώσουμε τα δικαιολογητικά αυτά.

Τα δικαιολογητικά έγγραφα δεν φυλάσσονται στο αρχείο για πάντα, διότι αυτό θα δημιουργούσε αφ' ενός μεν πρόβλημα χώρου, αφ' ετέρου θα αναιρούσε τον βασικό στόχο της ταξινόμησης και αρχειοθέτησης, που είναι η ταχύτητα στην τοποθέτηση των εγγράφων και στην ανεύρεσή τους για λήψη πληροφοριών. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται μία διαδικασία περιοδικής αποσυμφόρησης του αρχείου.

Τα έγγραφα πρέπει να φυλάσσονται για χρονικό διάστημα τουλάχιστον ίσο με αυτό που απαιτεί ο Κ.Β.Σ δηλαδή έξι χρόνια από την λήξη της αντίστοιχης χρήσης. Ο χρόνος αυτός παρατείνεται όσο εκκρεμούν υποθέσεις ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Σκόπιμο είναι μετά την πάροδο των έξι ετών και πριν καταστραφούν τα έγγραφα, να περάσουν από το ενεργό σε ένα αδρανές αρχείο για κάποιο χρονικό διάστημα και μετά να καταστραφούν.

2.5 Τα στοιχεία που εκδίδει η επιχείρηση

Τιμολόγιο

Τιμολόγιο εκδίδεται από τον επιτηδευματία κατά την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία ή το Δημόσιο, νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματία καθώς και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών έκτος της χώρας.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη κατά περίπτωση.

Κατ' εξαίρεση όταν κατά την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την έκδοση του δελτίου αποστολής και πάντα μέσα στην διαχειριστική περίοδο. Αν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π. μη επιτηδευματίας, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται:

1. Η ημερομηνία και ο τόπος εκδόσεως του.
2. Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, που είναι το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ και η αρμόδια Δ.Ο.Υ
3. Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, που είναι το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μετρήσεως, η τιμή μονάδας και το σύνολο της αξίας του τιμολογίου αριθμητικώς καθώς και ολογράφως.
4. Ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά την διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

Δελτίο Αποστολής

Το δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:

1. Σε κάθε περίπτωση χονδρικής πωλήσεως ή παραδόσεως ή διακινήσεως αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας π.χ τιμολόγιο.

2. Σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν, αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή αρνούμενου την έκδοσή του.

3. Επί διακινήσεως αγαθών μεταξύ των επαγγελματιικών εγκαταστάσεων του, εφ' όσον απέχουν μεταξύ τους.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά την διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Όταν κατά την διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής, δεν επιτρέπεται στην συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας π.χ. Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

1. Η ημερομηνία και ο τόπος εκδόσεώς του
2. Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη όπως ορίζονται στο τιμολόγιο.
3. Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο με τετραψήφιο αριθμό.
4. Ο τόπος από τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά και ο τόπος προορισμού.
5. Ο σκοπός της διακινήσεως.

6. Το είδος, η μονάδα μετρήσεως, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής αθροίσματος των ποσοτήτων, όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται από Η/Υ.

Παρακάτω παραθέτουμε υπόδειγμα Δελτίου Αποστολής και του αντίστοιχου Τιμολογίου του έκδοσης της επιχείρησής μας, καθώς και συνενωμένο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο.

Πιστωτικό Τιμολόγιο

Για τις επιστροφές και εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη. Τα στοιχεία που αναγράφονται σε ένα πιστωτικό τιμολόγιο είναι τα αντίστοιχα με αυτά ενός τιμολογίου.

Απόδειξη Λιανικής Πώλησης Αγαθών

Ο επιτηδευματίας για κάθε πώληση αγαθών για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης.

Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης, στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά.

Όταν χρησιμοποιεί φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών, η ταινία αυτής θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων αυτών αν αποτυπώνονται σ' αυτήν όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. για τις αποδείξεις αυτές, εκτός από την αναγραφή και ολογράφως του ποσού της αμοιβής.

Απόδειξη Δαπανών

Ο επιτηδευματίας, για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού του αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κ.Β.Σ., εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.

Απόδειξη Αυτοπαράδοσης

Αυτοπαράδοση είναι η διάθεση από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ορισμένων αγαθών ή χρησιμοποίηση υπηρεσιών για τις ανάγκες αυτού ή της οικογένειάς του.

Στις περιπτώσεις αυτοπαραδόσεως αγαθών, που προβλέπονται από τον νόμο περί Φ.Π.Α. εκδίδεται απόδειξη αυτοπαραδόσεως. Αντί της αποδείξεως αυτής μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη δαπάνης, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαραδόσεως".

Στο στοιχείο αυτοπαραδόσεως αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, η ένδειξη "φόρος μη εκπιπτόμενος" καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό αυτό στοιχείο, λαμβάνεται η τιμή αγορά αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμής αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο παράδοσης.

Ημερησία κατάσταση συναλλαγών.

Προκειμένου για τις συναλλαγές της επιχείρησης με τους πελάτες λιανικής, τυπώνεται στο τέλος κάθε ημέρας μία κατάσταση συναλλαγών στην οποία περιλαμβάνονται ομαδοποιημένες όλες οι κινήσεις. Το πρόγραμμα που χρησιμοποιεί το κατάστημα για την έκδοση αποδεικτικών συναλλαγής, είναι το ίδιο με αυτό που χρησιμοποιούν τα καταστήματα της ίδιας φίρμας σε όλη την Ελλάδα. Πρόκειται για ένα πρόγραμμα φτιαγμένο ειδικά για τα καταστήματα Larin και όχι για ένα γνωστό πρόγραμμα μαζικής παραγωγής.

Ο λογιστής προκειμένου να καταχωρήσει τις ημερησίες συναλλαγές της επιχείρησης στα βιβλία της, αρκεί στο να πάρει από αυτή, την ημερησία κατάσταση συναλλαγών.

Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνονται δύο θετικά αποτελέσματα:

1. Διευκολύνεται η εργασία του λογιστή ο οποίος υπό άλλες συνθήκες θα ήταν αναγκασμένος να διαχωρίσει τα παραστατικά ανάλογα με το είδος τους (αποδείξεις λιανικής, αποδείξεις προκαταβολών κλπ.) στη συνέχεια ανάλογα με τον τρόπο πληρωμής (μετρητά, με πιστωτική κάρτα) κι έπειτα να αρχίσει την καταχώρηση.

2. Ο λογιστής δεν αποκρίνει τα παραστατικά από την επιχείρηση. Το ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο εκδίδεται εις διπλούν το πρωτότυπο για τον πελάτη και το αντίγραφο παραμένει στην επιχείρηση. Δεν υπάρχει στέλεχος για το λογιστήριο οπότε το πρόβλημα θα ήταν μεγάλο εφόσον ο λογιστής θα ήταν υποχρεωμένος να βγάζει φωτοτυπίες αυτών των παραστατικών, προκειμένου να λειτουργήσει σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Παρακάτω παραθέτουμε την ημερησία κατάσταση συναλλαγών της 28/08/2010. Την συγκεκριμένη ημέρα παρατηρείται μία ποικιλία συναλλαγών.

1. Η επιχείρηση πούλησε λιανικώς και ο τρόπος πληρωμής ήταν «τοις μετρητοίς» εμπορεύματα συνολικής αξίας 575,62 € πλέον Φ.Π.Α 132,40 € Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8

38.00.0000	
Ταμείο	708,01
70.00.0023 Πωλήσεις Εμπ/των Λιαν.	
23%	575,62
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	132,39

2. Η επιχείρηση πούλησε εμπορεύματα αξίας 484,10 € και πληρώθηκε με πιστωτικές κάρτες. Ο επιμερισμός της είσπραξης στις διάφορες κάρτες προκύπτει από το φύλλο συναλλαγών. Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8

30.00.0005 Πίστεως VISA	400,88
30.00.0000 Diners SA	72,93
30.00.0004 Eurobank VISA	97,43
70.00.0023 Πωλήσεις Εμπ/των Λιαν.	
23%	484,1
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	87,14
ΑΛΠ 4677-4630	

3. Κάποιοι πελάτες έδωσαν στο κατάστημα προκαταβολή προκειμένου να ψωνίσουν αργότερα. Το ύψος των προκαταβολών στις 28/08/2010 ήταν 246,52 €. Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8

38.00.0000	
Ταμείο	246,52
30.00.0000 Προκαταβολές	
Πεαλατών	246,52
Προκαταβολές 475-477	

4. Πελάτες οι οποίοι είχαν αφήσει προκαταβολή μετρητά μια από τις προηγούμενες ημέρες ψόνισαν στις 28/08/2010. Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8	
30.00.0010 Προκαταβολές Πελατών	167,28
70.00.0023 Πωλήσεις Εμπ/των Λιαν.23%	141,76
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	25,52
ΑΛΠ 4611-4630	

5. Πελάτες του καταστήματος επέστρεψαν εμπορεύματα αλλά ψόνισαν την ίδια ημέρα. Η αξία των επιστραφέντων εμπορευμάτων ήταν ύψους 22,13 € με ΦΠΑ 3,99 €. Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8	
70.00.0023 Πωλήσεις Εμπ/των Λιαν. 23%	22,13
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	-3,99
56.04.0000 Εκκρεμείς Πωλήσεις ΑΛΠ 4611-4630	-26,12

6. Τέλος κάποιιοι που είχαν επιστρέψει εμπορεύματα και δεν είχαν ψόνισει αυθημερόν προσήλθαν στις 28/08/2010 και χρησιμοποίησαν το όριο αγορών που είχε προκύψει από την επιστροφή αυτών των εμπορευμάτων ύψους 63,54 €. Η εγγραφή είναι η εξής:

28/8	
38.00.0000 Ταμείο	48,86
56.04.0000 Εκκρεμείς Πωλήσεις	26,12
70.00.0023 Πωλήσεις Εμπ/των Λιαν. 23%	63,54
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	11,44

Ενιαίο Μηχανογραφικό Έντυπο

Η επιχείρηση για τις περισσότερες συναλλαγές με τους πελάτες της χρησιμοποιεί ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο το οποίο όπως έχει δηλωθεί στο Κ.Β.Σ κατά την προσκόμιση του προς θεώρηση, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως:

1. Απόδειξη Λιανικής Πώλησης.
2. Απόδειξη Επιστροφής Λιανικής Πώλησης.
3. Δελτίο Αποστολής.
4. Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο.
5. Πιστωτικό Τιμολόγιο.

Επίσης χρησιμοποιεί και χειρόγραφα στοιχεία κυρίως σε ώρα ανάγκης π.χ. διακοπή ρεύματος.

2.6 Εννέα νέοι όροι στις συναλλαγές των επιχειρήσεων

Νέοι όροι στις συναλλαγές των επιχειρήσεων ισχύουν από την 1η Ιουνίου. Τιμολόγια αξίας 3.000 ευρώ και άνω εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Ειδικότερα με τη νέα διάταξη του τελευταίου φορολογικού νόμου:

1. Μειώνεται το όριο άνω του οποίου υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης τιμολογίων (αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών) από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου, με επιταγές έκδοσης του λήπτη του στοιχείου ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, από τα 15.000 ευρώ στα 3.000 ευρώ.

Ως αξία που λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, νοείται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής (τελικό πληρωτέο ποσό) συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.

2. Από 1.6.2010 δεν είναι υποχρεωτική πλέον η έκδοση δίγραμμης επιταγής για τις ανωτέρω συναλλαγές αλλά απλής επιταγής.

3. Θεσπίζεται υποχρέωση έκδοσης, άμεσα, λογιστικού στοιχείου (απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων) στην περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων, για την καλύτερη παρακολούθηση αυτών.

4. Στην περίπτωση της ολικής ή τμηματικής εξόφλησης, από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων, με επιταγή, ο εκδότης αυτής πρέπει, να αποδεικνύει τη συναλλαγή με φωτοαντίγραφο της επιταγής αυτής ή με άλλο πρόσφορο τρόπο ή μέσο, π.χ. από τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, που αποδεικνύουν την κίνηση του λογαριασμού, διαφυλάσσοντας τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

5. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται, άμεσα, λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, η οποία βεβαίως εκδίδεται αθεώρητη και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται σήμανση ως λογιστικό παραστατικό.

6. Το μέτρο δεν έχει εφαρμογή για τις συναλλαγές που πραγματοποιούν (ως λήπτες), όσοι απαλλάσσονται από την τήρηση φορολογικών βιβλίων (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λπ.). Αντίθετα για τις συναλλαγές με την αλλοδαπή, το μέτρο εφαρμόζεται για τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου - υπόχρεο σε εξόφληση, εφόσον αυτός είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας.

7. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες (λήπτες φορολογικών στοιχείων) δεν μπορούν να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς και κατά συνέπεια πρέπει να ακολουθείται η διαδικασία εξόφλησης κάθε στοιχείου αξίας άνω των 3.000 ευρώ με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, με μόνη εξαίρεση το συμψηφισμό αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιρειών. Αυτό δεν ισχύει για συμψηφισμούς αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ επιχειρήσεων, όταν ένας εκ των δυο αντισυμβαλλόμενων είναι επιχείρηση που δεν έχει πραγματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ΚΒΣ έχουν εφαρμογή εντός της ελληνικής επικράτειας.

8. Εξοφλούνται παραστατικά αξίας άνω των 3.000 ευρώ από τον λήπτη αυτών και με τη χρήση ταχυδρομικής επιταγής ή ταχυπληρωμής.

9. Σε περίπτωση μη εφαρμογής των νέων διατάξεων επιβάλλονται κυρώσεις μόνο στο πρόσωπο του λήπτη του σχετικού προς εξόφληση στοιχείου, όχι και του εκδότη. Η καταλογιζόμενη παράβαση είναι γενική και επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανεξάρτητα

από το πλήθος των περιπτώσεων ανά χρήση, το ύψος του οποίου είναι ανάλογο με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

2.7 Ηαποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

Κατηγοριοποιημένη προσέγγιση του θέματος της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας την αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, ενσώματων πάγιων στοιχείων, συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και των αποθεμάτων και των απαιτήσεων. Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων στα πλαίσια της κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων.

A. Γενική εισαγωγική αναφορά (ΔΛΠ και ΚΝ 2190/1920)

Κατά τα ΔΛΠ (πλαίσιο ΔΛΠ παρ. 53-58), το περιουσιακό στοιχείο είναι πόρος, ελεγχόμενος από την επιχείρηση, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων, από τον οποίο αναμένεται η εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών στην επιχείρηση. Τα μελλοντικά οφέλη ισοδυναμούν με δυνατότητα του περιουσιακού στοιχείου (παραγωγική ή μη) να συνεισφέρει, άμεσα ή έμμεσα, στη ροή ταμιακών διαθεσίμων - ή ταμιακών ισοδυνάμων - στην επιχείρηση.

Σημειωτέον ότι τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να αγοράστηκαν, να παράχθηκαν ή να δημιουργήθηκαν με άλλο τρόπο, χωρίς να είναι υποχρεωτικά απαραίτητη ούτε α) η δημιουργία δαπάνης για την ύπαρξή τους ούτε β) η φυσική μορφή τους, αφού υπάρχουν άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις αν α) είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν και β) έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Μάλιστα η παράλειψη αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου στον ισολογισμό ή στα «αποτελέσματα χρήσης» δεν αναπληρώνεται από γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτό στις σημειώσεις/προσάρτημα (παρ. 82-83). Αντίθετα, όταν δεν μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη εκτίμηση (π.χ. σε περίπτωση θετικού αναμενόμενου αποτελέσματος από μια αγωγή, αλλά αβέβαιου ως προς το ύψος του σχετικού ποσού) δεν μπορεί να γίνει αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου, απαίτησης ή εσόδου στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης, οπότε γίνεται γνωστοποίηση στις σημειώσεις.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης (δηλαδή ο προσδιορισμός των χρηματικών ποσών με τα οποία αυτά απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης) είναι μια απαραίτητη διαδικασία, προκειμένου να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου μάλιστα ότι οι αξίες της πλειονηφίας των περιουσιακών στοιχείων υφίστανται συνεχείς επιδράσεις και μεταβολές στη διάρκεια του χρόνου λειτουργίας της επιχείρησης. Η επίπτωση της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων φαίνεται τόσο στον ισολογισμό όσο και στα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης.

Για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων απαιτείται η επιλογή βάσεων επιμέτρησης, όπου περιλαμβάνονται κυρίως (παρ. 99) :

- το ιστορικό κόστος,
- το τρέχον κόστος,
- η ρευστοποιήσιμη αξία,
- η παρούσα αξία (προεξοφλημένη αξία μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών) και
- η εύλογη αξία (το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση).

Στον ελληνικό νόμο (ΚΝ 2190/1920, όπως αυτός διαμορφώθηκε μέχρι και με το Ν 3604/2007) θέματα αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζονται σε 5 σημεία, σχετικά με:

- την αποτίμηση των εταιρικών εισφορών (άρθρο 9 και 9α),
- την αποτίμηση στα πλαίσια της κατάρτισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 43),
- την αποτίμηση στοιχείων συγχωνυόμενων εταιρειών (άρθρο 71),
- την αποτίμηση στα πλαίσια της κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 105) και
- την αποτίμηση σε περίπτωση εφαρμογής των ΔΛΠ (άρθρο 139).

Διαφοροποιήσεις μεταξύ της ελληνικής νομοθεσίας (άρθρο 43 του ΚΝ 2190/1920) και των προβλεπόμενων από τα ΔΛΠ υπάρχουν, όχι μόνο στους επιτρεπόμενους ή επιβαλλόμενους τρόπους και κανόνες αποτίμησης κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, αλλά ακόμη και στο χαρακτηρισμό στοιχείων ως περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Για παράδειγμα,

σε ισολογισμούς σύμφωνους με το ΚΝ 2190/1920, δεν περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των επιχειρήσεων ούτε τα μισθωμένα με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leased) πάγια ούτε η ενδεχόμενη απαίτηση από αναβαλλόμενους φόρους. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, είναι υποχρεωτικό να παρουσιαστούν και τα δύο κονδύλια, εφόσον συντρέχουν σχετικοί λόγοι.

Στο παρόν άρθρο επιχειρείται καταρχήν μια κατηγοριοποιημένη προσέγγιση του θέματος της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, ξεκινώντας με την αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων (έξοδα ανάπτυξης, δικαιώματα κ.λπ.) και την αποτίμηση των ενσώματων πάγιων στοιχείων, συνεχίζοντας με την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, την αποτίμηση των αποθεμάτων και την αποτίμηση των απαιτήσεων. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στην αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων, όπως π.χ. των εταιρικών εισφορών (άρθρο 9 και 9α), της αποτίμησης στοιχείων συγχωνευόμενων εταιρειών (άρθρο 71) και της αποτίμησης στα πλαίσια της κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 105). Στο τέλος του παρόντος παρατίθενται συμπεράσματα και προβληματισμοί.

B. Αναλυτική παρουσίαση κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων

1. Γενικές αρχές άρθρου 43 ΚΝ 2190/1920

Κατά τον ΚΝ 2190/1920, η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

1. θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας,
2. οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση (αρχή της συνέπειας),
3. η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή, λαμβάνονται υπόψη όλες οι υποχρεώσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών, καθώς και όλες οι προβλεπόμενες υποχρεώσεις και πιθανές ζημιές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή των προηγούμενων οικονομικών ετών,

4. τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της πληρωμής ή της είσπραξης τους (αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων),

5. τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά και

6. τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Παρέκκλιση από τις ανωτέρω αρχές επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οπότε και κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα, κατάλληλα αιτιολογημένη, με παράθεση των επιδράσεων της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Από τις ανωτέρω αρχές της ελληνικής νομοθεσίας, τα ΔΛΠ αποδέχονται τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τις αρχές της συνέπειας και της αυτοτέλειας των χρήσεων, ενώ σχετικά με τη συντηρητικότητα υπάρχουν ορισμένες διαφοροποιήσεις στην πράξη (π.χ. τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν δημιουργία πρόβλεψης μεγαλύτερης της αναγκαίας).

2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία

1. Κατά τον ελληνικό νόμο, η υπεραξία της επιχείρησης (goodwill), που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας (και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της), καταχωρίζεται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Κατά τα ΔΛΠ, η υπεραξία αυτή δεν αποσβένεται, αλλά ελέγχεται βάσει μεθοδολογιών για ενδεχόμενη απομείωση (ήτοι μείωση της αξίας) και σε περίπτωση απομείωσης εμφανίζεται πλέον στη νέα, μειωμένη αξία. Μέχρι πρόσφατα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η υπεραξία της επιχείρησης αποσβενόταν σε περίοδο 20 ετών.

2. Κατά τον ελληνικό νόμο, τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των παγίων, αλλά καταχωρίζονται σε

λογαριασμό άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα, κατά τα ΔΛΠ περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των παγίων και η μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης γίνεται μέσω των αποσβέσεων.

3. Παρόμοια, κατά τον ελληνικό νόμο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) και αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης. Αντίθετα, κατά τα ΔΛΠ, οι συγκεκριμένες συναλλαγματικές διαφορές μπορούν στο σύνολό τους να καταχωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης ή να προσαυξάνουν την αξία κτήσης των παγίων.

4. Επίσης, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, κατά την ελληνική νομοθεσία καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης (εντός 1 έως 5 ετών), ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι τόκοι αυτοί προσαυξάνουν την αξία των παγίων (των συγκεκριμένων παγίων για τα οποία έχουν ληφθεί τα δάνεια ή οι πιστώσεις) και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης μέσω των αποσβέσεων ή κατά την πώληση/απόσυρση του παγίου.

5. Στην περίπτωση των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης, η πρώτη κύρια διαφορά μεταξύ ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων έγκειται στο γεγονός ότι τα ΔΛΠ θέτουν συγκεκριμένες αυστηρές προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό δαπανών ως εξόδων έρευνας και ανάπτυξης. Η δεύτερη κύρια διαφορά αφορά τον τρόπο μεταφοράς τους στα αποτελέσματα χρήσης, αφού κατά την ελληνική νομοθεσία αποσβένονται σε περίοδο 1-5 ετών, ενώ κατά τα ΔΛΠ μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, με συστηματικό τρόπο, συνεκτιμώντας τα μελλοντικά οφέλη και διενεργώντας έλεγχο απομείωσης (impairment test).

6. Στην περίπτωση των «εξόδων αύξησης μετοχικού κεφαλαίου» σημειώνεται ότι κατά την ελληνική νομοθεσία αυτά καταχωρίζονται στα άυλα και αποσβένονται, ενώ κατά τα ΔΛΠ καταχωρίζονται άμεσα στα έξοδα ή στη μείωση του λογαριασμού του κεφαλαίου.

7. Τέλος, υπάρχουν και άλλα ποσά που καταχωρίζονται στα άυλα (π.χ. δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας), τα οποία αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους και, μάλιστα, μέχρι τη λήξη του χρόνου τους

παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

3. Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, η οποία προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις, όπου:

- τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις,
- κόστος ιδιοκατασκευής ή παραγωγής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διάφορων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγορών, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε και
- απόσβεση πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η μείωση της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους.

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αφενός της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και αφετέρου της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Πάντως, η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

Σχετικά με τα πάγια, οι βασικότερες διαφορές μεταξύ της ελληνικής νομοθεσίας, τα κύρια σημεία της οποίας αναφέρθηκαν ανωτέρω, και των ΔΛΠ αφορούν:

- τον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής (που κατά ΔΛΠ γίνεται από τη διοίκηση της εταιρείας),
- τη δυνατότητα και τον τρόπο αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων (όταν επιλέγεται η καταχώριση διαφορών αναπροσαρμογής, αυτή γίνεται βάσει εκθέσεων ειδικών πιστοποιημένων εκτιμητών) και
- την εμφάνιση στο ενεργητικό των μισθωμένων με leasing (χρηματοδοτικής μορφής) παγίων.

4. Συμμετοχές και χρεόγραφα

Κατά το ΚΝ 2190/1920, οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους, ενώ τα πιστωτικά ιδρύματα αποτιμούν το αντίστοιχο χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και χρεογράφων τους, στη συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους. Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, η διαφορά καταχωρίζεται στα αποτελέσματα.

Ο νόμος προσδιορίζει την τρέχουσα τιμή, για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (ως το μέσο όρο της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης), αλλά και για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, (με βάση την εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους).

Κατά τα ΔΛΠ, η αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων γίνεται πάντοτε στην τρέχουσα αξία τους, ενώ η αντιμετώπιση των διαφορών (σχετικά με την επίδραση ή όχι στα αποτελέσματα χρήσης) εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό των χαρτοφυλακίων συμμετοχών και χρεογράφων, δεδομένου ότι για κάποια χαρτοφυλάκια οι διαφορές αποτίμησης παραμένουν στον ισολογισμό μέχρι την πώληση του στοιχείου. Επίσης, κάποια χρεόγραφα και τίτλοι αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους, που προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του χρεογράφου ή τίτλου.

5. Αποθέματα

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής, στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται, από την εταιρεία, μεταξύ επιτρεπόμενων μεθόδων (FIFO, μέση τιμή κ.λπ.) και εφαρμόζεται πάγια, από χρήση σε χρήση.

6. Απαιτήσεις

Το ενδιαφέρον της αποτίμησης σχετικά με τα αποθέματα εστιάζεται κυρίως στο θέμα της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων. Υπάρχουν μάλιστα διάφορες μεθοδολογίες για την εκτίμηση του ύψους της επισφάλειας, όπως π.χ. με βάση το χρόνο καθυστέρησης της είσπραξης (aging analysis), λαμβάνοντας υπόψη προγενέστερα ιστορικά στοιχεία. Κατά τον ελληνικό νόμο, οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες είσπραξης αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή αξία τους κατά το χρόνο σύνταξής του.

Σημειωτέον επίσης, ότι οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

7. Λοιπά περιουσιακά στοιχεία

Όσων περιουσιακών στοιχείων οι αξίες είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα, αυτές μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος α) της ημέρας κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) ή β) της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού ή γ) της μέσης τιμής του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τις μετατροπές των αξιών, στις περισσότερες περιπτώσεις μεταφέρονται στα «αποτελέσματα χρήσης», σε διαφορετική, όμως, έκταση σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και σε διαφορετική σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Γ. Φορολογικές επιδράσεις στην αποτίμηση

Αρκετές φορές, στη χώρα μας, η φορολογική νομοθεσία έχει παρέμβει και έχει στην ουσία καθορίσει λογιστικούς χειρισμούς, οι οποίοι αντιβαίνουν στις λογιστικές αρχές. Τέτοιες περιπτώσεις περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων:

- το χαρακτηρισμό ενός εξόδου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου (περιπτώσεις σημαντικής υποτίμησης αξίας συμμετοχών, έκτακτης σημαντικής υποτίμησης ξένου νομίσματος κ.λπ.),
- τη διενέργεια πρόσθετων αποσβέσεων που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων και
- την καταχώριση φορολογικά αναγνωρίσιμων προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, υπολογιζόμενων βάσει ποσοστών, ακόμη και όταν δεν συνέτρεχε λόγος πραγματικής επισφάλειας.

Στην πλειοψηφία τους, οι ισολογισμοί στους οποίους είχαν γίνει τέτοιοι λογιστικοί χειρισμοί (ήτοι χειρισμοί σύμφωνοι με τη φορολογική νομοθεσία ή ειδικές διατάξεις, αλλά αντίθετοι στις λογιστικές αρχές) υπήρχαν παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών για να παραθέσουν πληροφορίες, ώστε να είναι σε θέση ο αναγνώστης να υπολογίσει ποια θα ήταν τα βασικά μεγέθη της εταιρείας, εάν δεν είχαν ενσωματωθεί τέτοιοι χειρισμοί.

Δ. Αποτίμηση ειδικών περιπτώσεων

1. Αποτίμηση των εταιρικών εισφορών (άρθρα 9 και 9α)

Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων, που δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. Η έκθεση της Επιτροπής πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε εισφοράς και να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν.

Ειδικότερα, για την εκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν η πραγματική και νομική κατάστασή τους και τα τυχόν βάρη, καθώς και: α) προκειμένου περί ακινήτων, η τιμή και οι τίτλοι κτήσης, η εμπορικότητα της περιοχής, οι προοπτικές ανάπτυξης, οι πραγματικές τρέχουσες τιμές, οι άδειες οικοδομής και αντίστοιχη τεχνοοικονομική έκθεση μηχανικού, β) προκειμένου περί μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων και επίπλων, η χρονολογία και η αξία κτήσης, ο βαθμός χρησιμοποίησης, συντήρησης και εμπορευσιμότητάς τους, η ενδεχόμενη τεχνολογική απαξίωσή τους και οι τρέχουσες τιμές για ίδια ή παρεμφερή πάγια στοιχεία.

Πάντως, η εταιρεία μπορεί να μην κάνει εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος, όταν αντικείμενο της εισφοράς σε είδος είναι κινητές αξίες ή μέσα χρηματαγοράς, με συγκεκριμένους όρους, ή αν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία διαφορετικά από τις κινητές αξίες ή μέσα χρηματαγοράς, τα οποία έχουν ήδη αποτελέσει αντικείμενο αποτίμησης για την εύλογη αξία τους από αναγνωρισμένο ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα και πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις.

2. Εκτίμηση στοιχείων συγχωνευόμενων εταιρειών (άρθρο 71)

Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών συντάσσεται έκθεση προς τη γενική συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από επιτροπή εμπειρογνομόνων ή την επιτροπή του άρθρου 9. Τα πρόσωπα αυτά, που ορίζονται μετά από κοινή αίτηση ή συμφωνία των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζουν επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης. Στην έκθεσή τους τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται να αναφέρουν αν, κατά τη γνώμη τους, η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της ή των απορροφούμενων εταιρειών προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική.

3. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων σε περίπτωση ενοποίησης (άρθρο 105)

Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση αποτιμώνται με ομοιόμορφες μεθόδους και σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης που ισχύουν για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, η επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης με εκείνες που εφαρμόζει για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της. Έτσι, όταν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, που πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση, έχουν αποτιμηθεί από περιλαμβανόμενες στην ενοποίηση επιχειρήσεις με μεθόδους διαφορετικές

από εκείνες που εφαρμόζονται για την ενοποίηση, τότε τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμούνται εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση, εκτός εάν το αποτέλεσμα από τη νέα αυτή αποτίμηση είναι ασήμαντο.

Παρεκκλίσεις από την αρχή αυτή επιτρέπονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Μια ενδιαφέρουσα αναφορά του ΚΝ 2190/1920 (με προσθήκη του 1986) είναι επίσης ότι σε περίπτωση που στοιχεία ενεργητικού, τα οποία πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση, αποτέλεσαν αντικείμενο έκτακτων διορθώσεων της αξίας τους (πρόσθετων αποσβέσεων ή έκτακτων προβλέψεων) για φορολογικούς μόνο λόγους, τα στοιχεία αυτά πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένα από αυτές τις διορθώσεις. Στο σημείο αυτό φαίνεται, μεταξύ άλλων, η αποδοχή από την ελληνική νομοθεσία της έννοιας των αναβαλλόμενων φόρων.

Ε. Συμπεράσματα και προβληματισμοί

Το πρώτο συμπέρασμα σχετικά με την αποτίμηση είναι ότι με βάση τις λογιστικές αρχές (της συνέπειας/σταθερής εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης, της συντηρητικότητας, της αυτοτέλειας των χρήσεων κ.λπ.) και τα οριζόμενα από τα λογιστικά πρότυπα, για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να ακολουθούνται συγκεκριμένοι κανόνες, ενώ σε αρκετές περιπτώσεις υπάρχουν δυνατότητες επιλογών για τις επιχειρήσεις.

Το δεύτερο συμπέρασμα είναι ότι υπάρχουν σημαντικότερες διαφοροποιήσεις μεταξύ της ελληνικής νομοθεσίας (όπως προκύπτει από την πλειοψηφία των ανωτέρω αναφερόμενων στοιχείων) και των ΔΛΠ.

Ένα ακόμη συμπέρασμα είναι ότι κατά τις αποτιμήσεις, ο συντάκτης / αναγνώστης, πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός για τη συσχέτιση των μεταβολών των μεγεθών που επηρεάζονται από την αποτίμηση, δεδομένου ότι:

- η αύξηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού, δεν ισοδυναμεί υποχρεωτικά με ισόποση αύξηση των ιδίων κεφαλαίων δεδομένου ότι καταχωρίζεται ταυτόχρονα και σχετική υποχρέωση από αναβαλλόμενους φόρους ή ίσως σχετική υποχρέωση από την «χρηματοδοτική» σύμβαση (financial lease) και

- η μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού δεν ισοδυναμεί υποχρεωτικά με μείωση των αποτελεσμάτων χρήσης, δεδομένου ότι αυτό μπορεί να αφορά προηγούμενη χρήση.

Όλα αυτά, εντέλει, σημαίνουν ότι η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι σημείο πρώτης σπουδαιότητας για τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, τους ελεγκτές και τους αναλυτές τους.

2.8 Το Κλασικό ή Ιταλικό σύστημα και τα βιβλία του

Τα λογιστικά συστήματα αφορούν τον τρόπο οργάνωσης των διαφόρων λογιστικών βιβλίων, που τηρούνται κάθε φορά, την ιεράρχησή τους και την σειρά ενημερώσεώς τους. Τα κυριότερα συστήματα διγραφικής λογιστικής μεθόδου είναι:

1. Το κλασικό ή Ιταλικό σύστημα.
2. Το Αμερικάνικο σύστημα
3. Το Συγκεντρωτικό σύστημα με τις διάφορες παραλλαγές του.

Στη δική μας επιχείρηση εφαρμόζεται το Κλασικό ή Ιταλικό σύστημα. Πρόκειται για ένα σύστημα το οποίο εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις, που άσχετα από το μέγεθός τους, δεν έχουν καθημερινά μεγάλο αριθμό λογιστικών γεγονότων. Δεν είναι δυνατή η εφαρμογή του συστήματος αυτού σε επιχειρήσεις που διενεργούνται πολλές πράξεις σε καθημερινή βάση.

Το κλασικό που καλείται και Ιταλικό γιατί επινοήθηκε στην Ιταλία, είναι το αρχαιότερο σύστημα με πλήρη λογιστική διάρθρωση και το βασικότερο για την γνώση και αντίληψη της εφαρμοσμένης λογιστικής και την μελέτη των άλλων συστημάτων.

Τα βιβλία του κλασικού συστήματος είναι:

1. Γενικό Ημερολόγιο
2. Γενικό Καθολικό
3. Αναλυτικά Καθολικά
4. Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών
5. Μητρώο Παγίων στοιχείων

Τα γεγονότα καταχωρούνται διγραφικά με βάση τα δικαιολογητικά έγγραφα μόνο στο Ημερολόγιο και σύμφωνα με τις οδηγίες για τον τρόπο καταχώρησης, του κάθε

προγράμματος. Βάσει του προγράμματος γενικής λογιστικής ενημερώνονται αυτόματα το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά.

Η πορεία των λογιστικών εργασιών μέσα σε μια χρήση είναι:

- Καταχωρείται η Απογραφή και ο Ισολογισμός έναρξης στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.
- Καταχωρείται ο Ισολογισμός στο Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό.
- Ενημερώνονται τα Αναλυτικά Καθολικά απ' ευθείας από την Απογραφή
- Καταχωρούνται από τα δικαιολογητικά, τα λογιστικά γεγονότα που πραγματοποιούνται στην διάρκεια της χρήσης στο Ημερολόγιο και ενημερώνονται από αυτό τόσο το Γενικό όσο και τα Αναλυτικά Καθολικά.
- Συντάσσεται απογραφή τέλους χρήσης.
- Προσαρμόζονται οι λογαριασμοί με την Απογραφή με τις εγγραφές τακτοποίησης και καταχωρούνται οι εγγραφές αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και χρήσης στο Ημερολόγιο. Ενημερώνεται το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά.
- Συντάσσεται ο τελικός Ισολογισμός στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

2.9 Βιβλία Γ' Κατηγορίας

Γενικό Ημερολόγιο

Είναι το βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά σε μορφή διγραφικών διατυπώσεων όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης.

Η καταχώρηση κάθε λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο λέγεται ημερολογιακό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή. Κάθε ημερολογιακό άρθρο πρέπει να στηρίζεται σε δικαιολογητικό έγγραφο. Καμία εγγραφή δεν γίνεται στο ημερολόγιο χωρίς να υπάρχει αυτό.

Κάθε ημερολογιακό άρθρο μπορεί να είναι απλό, δηλαδή με αυτό να κινούνται μόνο δύο πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί ή σύνθετο όταν κινούνται περισσότεροι από δύο. Ακόμη, σε κάθε ημερολογιακό άρθρο, απλό ή σύνθετο, κατά απαραίητο κανόνα, τα ποσά της χρεώσεως είναι ίσα με τα ποσά της πιστώσεως.

Το πρώτο άρθρο που καταχωρείται στο ημερολόγιο είναι ο ισολογισμός, ενώ το τελευταίο, ο τελικός ισολογισμός για το κλείσιμο των βιβλίων. Από το ημερολόγιο ενημερώνονται οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών, εκτός από τα

αναλυτικά καθολικά του πρώτου και τελευταίου άρθρου που ενημερώνουν απ' ευθείας την απογραφή.

Απαραίτητα στοιχεία κάθε ημερολογιακού άρθρου είναι:

1. Ο αύξων αριθμός του άρθρου.
2. Η χρονολογία καταχώρησης του άρθρου.
3. Οι τίτλοι των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών που κινούνται.
4. Ο αριθμός και το είδος του δικαιολογητικού και σύντομη επεξήγηση της εγγραφής.
5. Τα ποσά της χρεώσεως και της πιστώσεως.

Παρακάτω παραθέτουμε μία σελίδα από το Γενικό Ημερολόγιο Αυγούστου.

Γενικό Καθολικό

Σ' αυτό ανοίγονται και καταχωρούνται οι πρωτοβάθμιοι, απλοί και περιληπτικοί λογαριασμοί. Δηλαδή αυτοί που έχουν πρωταρχική πληροφοριακή σημασία για την επιχείρηση.

Οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού πρωτοεμφανίζονται στο ημερολόγιο και από αυτό μεταφέρονται στο γενικό καθολικό.

Το ημερολόγιο και το γενικό καθολικό περιλαμβάνουν τους ίδιους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, με μόνη διαφορά ότι, ενώ στο ημερολόγιο οι πράξεις γράφονται κατά χρονολογική σειρά, στο γενικό καθολικό αναταξινομούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες.

Επειδή οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού έχουν καταχωρηθεί πρώτα στο ημερολόγιο και από αυτό έχουν καταχωρηθεί στο καθολικό, σημαίνει ότι τα σύνολα των ποσών των χρεώσεων και των πιστώσεων του ημερολογίου που είναι ίσα, θα είναι ίσα και με τα σύνολα των χρεώσεων και των πιστώσεων του γενικού καθολικού.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση που τα βιβλία της επιχείρησης τηρούνται με μηχανογραφικό και όχι με χειρόγραφο τρόπο το γενικό καθολικό ενημερώνεται αυτόματα με την καταχώρηση των εγγραφών στο Γενικό Ημερολόγιο.

Αναλυτικά Καθολικά

Είναι τα βιβλία, μηχανογραφικά έντυπα, στα οποία ανοίγονται και καταχωρούνται οι δευτεροβάθμιοι, Τριτοβάθμιοι κ.λ.π. λογαριασμοί. Τα αναλυτικά καθολικά στα οποία ενημερώνονται οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί λέγονται αναλυτικά καθολικά πρώτης σειράς,

τα αναλυτικά καθολικά στα οποία ενημερώνονται οι Τριτοβάθμιοι λογαριασμοί λέγονται αναλυτικά καθολικά δεύτερης σειράς κ.λ.π.

Οι λογαριασμοί των αναλυτικών καθολικών ενημερώνονται και αυτοί από το γενικό ημερολόγιο αυτόματα.

Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Σ' αυτό καταχωρείται η πραγματική, λεπτομερής απογραφή που αποτελεί την αφετηρία του κάθε λογιστικού κυκλώματος εγγραφών, δηλαδή ανοίγματος των βιβλίων, καθώς και το τέλος του κάθε λογιστικού κυκλώματος, δηλαδή κλεισίματος των βιβλίων. Στο τέλος κάθε απογραφής καταχωρείται ο ισολογισμός, οι αναλύσεις των λογαριασμών γενικής εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας διανομής κερδών και οι απαραίτητες σημειώσεις ή το προσάρτημα του ισολογισμού.

Δεν υπάρχει νομοθετική διάταξη η οποία ορίζει φόρους καταχρήσεως, διατυπώσεως και γραμμογραφήσεως του βιβλίου αυτού. Σκόπιμο όμως είναι η διάταξη της σειράς καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων να γίνεται σύμφωνα με την διάταξη που έχουν οι λογαριασμοί στο σχέδιο των λογαριασμών του Γ.Λ.Σ.

Μητρώο Παγίων Στοιχείων

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, για την διαχειριστική παρακολούθηση του κάθε παγίου περιουσιακού στοιχείου και για την λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του.

Το βιβλίο αυτό αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών, δηλαδή περιλαμβάνει, αναλυτικά με κάθε λεπτομέρεια τα πάγια περιουσιακά στοιχεία

2.10 Θεώρηση των Βιβλίων της Επιχείρησης

Ο επιτηδευματίας, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της εφορίας στην οποία ανήκει πριν από την χρησιμοποίησή τους τα εξής βιβλία:

1. Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών
2. Το Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμών.

3. Τα τυχόν Πρόσθετα Βιβλία (άρθρο 10 του Π.Δ. 186/1992) που μπορεί να υποχρεούται να τηρεί η επιχείρηση.

Προκειμένου να θεωρήσει ο λογιστής κάποιο από τα παραπάνω βιβλία χρειάζεται:

1. Ειδικό έντυπο από το τμήμα Κ.Β.Σ συμπληρωμένο πλήρως.
2. Εξουσιοδότηση από τον επιτηδευματία στην 2η σελίδα του ειδικού αυτού εντύπου.
3. Βεβαίωση μη οφειλής από το αρμόδιο επιμελητήριο (στην προκειμένη περίπτωση από το Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών).
4. Βεβαίωση μη οφειλής από τα ασφαλιστικά ταμεία (Ταμείο Εμπόρων στην προκειμένη περίπτωση και βεβαίωση από το ΙΚΑ εφόσον στην επιχείρηση απασχολείται προσωπικό).
5. Να μην υπάρχει εκκρεμότητα ως προς τις υποχρεώσεις του επιτηδευματία απέναντι στο δημόσιο (να έχουν κατατεθεί όλα τα Φ.Π.Α και οι εκκαθαριστικές Φ.Π.Α, τα Φ.Μ.Υ και οι οριστικές μισθωτών καθώς επίσης και οι δηλώσεις εισοδήματος και η τακτοποίηση των χρεωστικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων που απορρέουν από αυτές).

2.11 Τόπος τήρησης-ενημέρωσης των βιβλίων

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ, τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος, αν υπάρχει, που τηρούνται σε αυτό.

Για την τήρηση αυτών σε διαφορετικό τόπο, από αυτόν που ορίζεται πιο πάνω, απαιτείται έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Όπως συμβαίνει με πολλές επιχειρήσεις οι οποίες δεν διαθέτουν λογιστήριο εντός, την ενημέρωση των βιβλίων τους αναλαμβάνει οργανωμένο λογιστήριο, όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην οποία αναφερόμαστε μέσω της εργασίας μας. Σε αυτή την περίπτωση τα τηρούμενα με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία μπορούν να ενημερώνονται σε άλλο τόπο, με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο του τμήματος Κ.Β.Σ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ με την προϋπόθεση ότι δεν θα απομακρύνονται τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών και εκτυπωμένα βιβλία θα επιστρέφονται άμεσα μετά την εκτύπωση τους στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Βασική ευθύνη επομένως του λογιστή εφόσον τα βιβλία ενημερώνονται στο λογιστικό του γραφείο, αλλά τηρούνται στην έδρα της επιχείρησης είναι:

1. Να υποβάλλει το κατάλληλο έντυπο γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ όπου θα αναφέρει τα πλήρη στοιχεία του (διεύθυνση, ονοματεπώνυμο, Α.Φ.Μ, Δ.Ο.Υ) καθώς επίσης και να διαφυλάξει το αποδεικτικό κατάθεσης της γνωστοποίησης.

2. Να ενημερώνει τα βιβλία εμπρόθεσμα και να επιστρέφει άμεσα στην έδρα τα τυπωμένα, θεωρημένα βιβλία.

2.12 Χρόνος Ενημέρωσης-Εκτύπωσης των Βιβλίων

Μια από τις μεγαλύτερες ευθύνες του αρμόδιου λογιστή είναι αυτή της εμπρόθεσμης ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων της επιχείρησης. Αυτές οι εργασίες πρέπει να γίνονται σύμφωνα με τον νόμο με βάση τις πιο κάτω προθεσμίες:

Το ημερολόγιο στο οποίο καταχωρούνται πρωτογενώς οι εγγραφές δηλαδή το γενικό ημερολόγιο σύμφωνα με το κλασικό σύστημα ενημερώνεται μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη, κατά περίπτωση, του παραστατικού και επί ταμειακών πράξεων, σε 15 μέρες από την διενέργειά τους.

Να διευκρινίσουμε ότι η ενημέρωση των βιβλίων συντελείτε με την λογιστικοποίηση της εγγραφής, δηλαδή με την μεταφορά των εγγραφών από το προσωρινό στο οριστικό αρχείο και όχι με την εισαγωγή των εγγραφών και την παραμονή τους σε προσωρινό αρχείο.

Η εκτύπωσή του γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Το γενικό καθολικό πρέπει να εκτυπώνεται στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις ή μια φορά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, με την προϋπόθεση ότι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνεται ισοζύγιο πρωτοβαθμίων και ισοζύγιο τριτοβαθμίων λογαριασμών σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί.

Τα αναλυτικά καθολικά ενημερώνονται αυτόματα από το γενικό ημερολόγιο και εκτυπώνονται μια φορά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

Το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, για την απογραφή, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται μέχρι της 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Η ολοκλήρωση της απογραφής και η σύνταξη του ισολογισμού μέσα σε τρεις μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις.

2.13 Φύλαξη Λογιστικών Βιβλίων

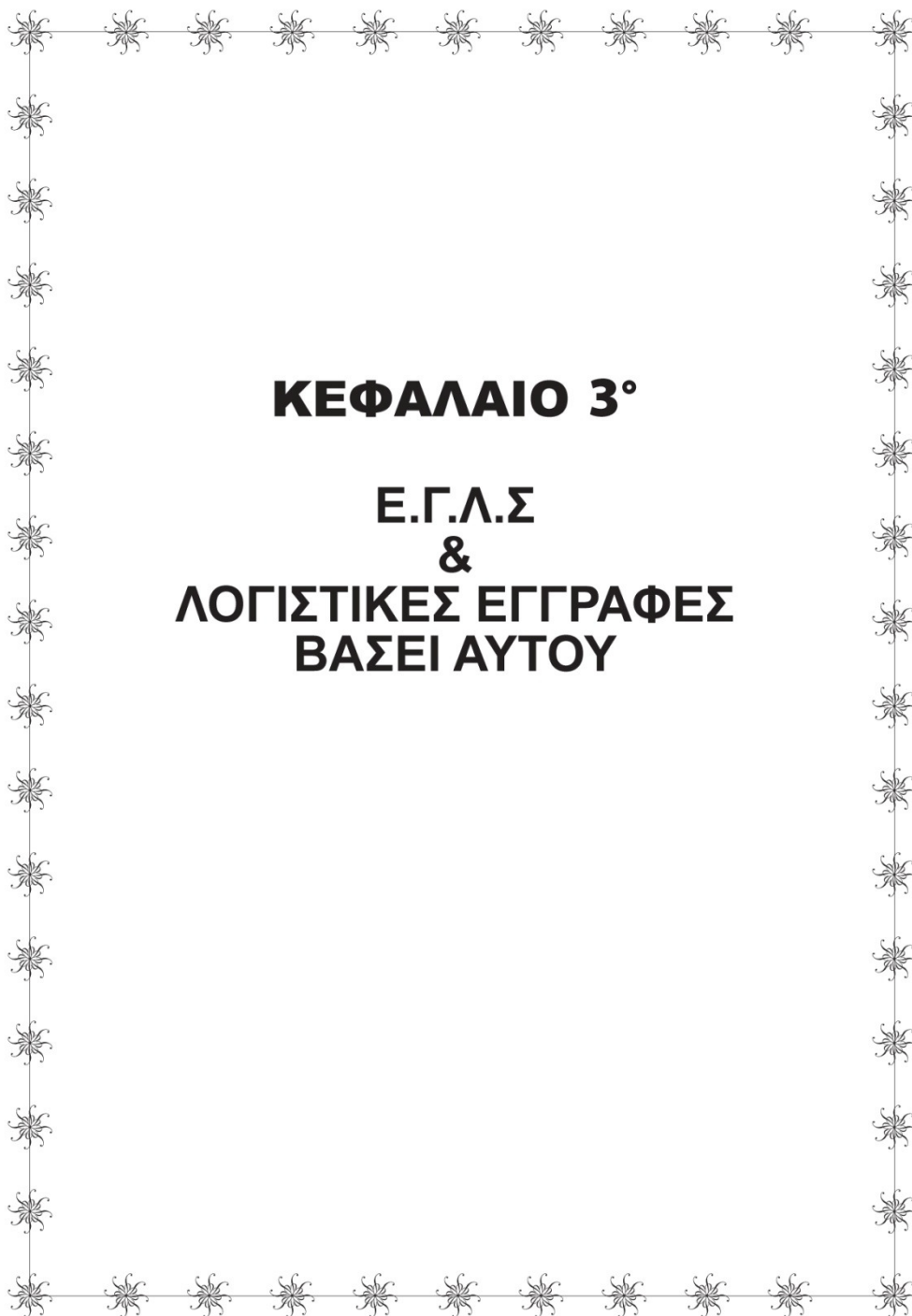
Τα λογιστικά βιβλία φυλάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ έξι χρόνια όπως και τα λογιστικά στοιχεία.

Πρέπει να φυλάσσονται σε ασφαλείς αρχειοθήκες και με τρόπο ώστε να γίνεται εύκολα η διαδικασία του ελέγχου όταν χρειαστεί. Έλεγχος μπορεί να γίνει είτε από την φορολογική αρχή ή άλλη δημόσια υπηρεσία, είτε από την διοίκηση της επιχείρησης.

2.14 Κυρώσεις από την Νόμιμη Τήρηση Βιβλίων

Όταν τα βιβλία δεν εκδίδονται ή δεν τηρούνται ή δεν φυλάσσονται ή εκδίδονται ή τηρούνται με ελλείψεις ή ανακρίβειες, ή όταν χρησιμοποιούνται μη θεωρημένα ή δεν υποβάλλονται εμπρόθεσμα ή υποβάλλονται με ελλείψεις τα φορολογικά στοιχεία ή όταν δεν παραδίδονται ή δεν παραλαμβάνονται τα σχετικά στοιχεία, υπάρχουν κυρώσεις όπως πρόστιμα, απόρριψη βιβλίων κ.λ.π.

Το πρόστιμο επιβάλλεται κατά περίπτωση, από τους αρμόδιους υπαλλήλους του οικονομικού οργανισμού στον οποίο ανήκει η επιχείρηση και εξαρτάται από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων και από το είδος και το μέγεθος της παράβασης με τον νόμο.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

**Ε.Γ.Λ.Σ
&
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ
ΒΑΣΕΙ ΑΥΤΟΥ**

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σημαίνει ενιαία λογιστική οργάνωση των οικονομικών οργανισμών σε εθνική κλίμακα.

Με το εθνικό αυτό σχέδιο τυποποιείται και απλουστεύεται η λογιστική εργασία και εξασφαλίζονται ομοιογενή, ορθά και σαφή στοιχεία και πληροφορίες σχετικές με την οικονομική κατάσταση και δραστηριότητα των οικονομικών μονάδων. Μακροοικονομικά με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ εξασφαλίζονται αξιόπιστα στοιχεία για τον προγραμματισμό και την παρακολούθηση της οικονομίας της χώρας. Γίνεται απλούστερος και πιο αποτελεσματικός ο κάθε είδους κρατικός έλεγχος και ασκείται ορθολογικά η κρατική οικονομική πολιτική. Αυξάνει η παραγωγικότητα, διευκολύνεται το επενδυτικό κοινό, στην κατανόηση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και γίνεται ευχερέστερος ο έλεγχος της πιστοληπτικής ικανότητας των μονάδων που τις δημοσιεύουν.

Ο θεσμός του Ε.Γ.Λ.Σ καθιερώθηκε στην χώρα μας με τον νόμο 1040/1980. Με το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ και τις τροποποιήσεις του ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας υποχρεούται να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ ως προς την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων τους λογαριασμών. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ τριτοβάθμιους, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων λογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

3.2 Τα πλεονεκτήματα μέσα από την λειτουργία του Ε.Γ.Λ.Σ

Αν ο οργανωτής λογιστής ταξινομήσει ορθά τους λογαριασμούς της επιχείρησης διευκολύνει το έργο του και το έργο των υπολοίπων, διότι πρακτικά πρέπει να οργανωθεί έτσι το λογιστήριο και το σχέδιο λογαριασμών, ώστε και προ εκατοντάδων λογαριασμών να βρεθούμε, να μπορούμε να τους χειριστούμε γρήγορα και σωστά. Βασική αρχή ενός σχεδίου λογαριασμού είναι ότι ο τίτλος του λογαριασμού πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στο περιεχόμενο του.

Για να καταρτίσουμε το λογιστικό σχέδιο των λογαριασμών της επιχείρησης θα πρέπει να λάβουμε υπ' όψη μας το είδος και την φύση της επιχείρησης, το πώς θα γίνει ο

καταμερισμός της λογιστικής εργασίας και αν η εργασία αυτή γίνεται μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Η λειτουργία του Ε.Γ.Λ.Σ έχει ωφέλειες τόσο για την επιχείρηση όσο και για την δημόσια οικονομία. Όσον αφορά την επιχείρηση επιτυγχάνεται:

1. Η καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και η μείωση του λειτουργικού κόστους. Με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ καταργήθηκε ο αυτοσχεδιασμός και η αυθαίρετη τήρηση της λογιστικής από τους υπευθύνους των λογιστηρίων.

2. Η εφαρμογή σύγχρονων μεθόδων της διεξαγωγής γενικά των λογιστικών και οικονομικών εργασιών με ηλεκτρονικούς υπολογιστές.

3. Ο ενιαίος τρόπος κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης, η ομοιόμορφη σύνταξη του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και ο ενιαίος τύπος ισολογισμού, όχι μόνο στην εξωτερική του εμφάνιση αλλά και στο ουσιαστικό του περιεχόμενο.

4. Η παροχή ορθών στοιχείων και πληροφοριών στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας για την λήψη ορθολογικότερων επιχειρηματικών αποφάσεων.

5. Ο ευχερέστερος προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά τμήμα ή κλάδο της οικονομικής μονάδας.

6. Η πληρέστερη και ορθότερη κοστολόγηση και η επιτυχέστερη ρύθμιση της τιμολογιακής πολιτικής της οικονομικής μονάδας.

7. Η διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου αλλά και η προστασία της οικονομικής μονάδας από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.

8. Η γρήγορη παροχή αμέσων στοιχείων προς τις τράπεζες και άλλους οργανισμούς για τον έλεγχο πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας.

9. Η παροχή ορθών και ομοιόμορφων στοιχείων και πληροφοριών προς τις διοικήσεις των επαγγελματικών οργανώσεων που αξιοποιούνται για την επιτυχέστερη άσκηση της πολιτικής του κλάδου.

Όσον αφορά την δημόσια οικονομία επιτυγχάνεται:

1. Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριών όχι μόνο στα διοικητικά στελέχη για να λαμβάνουν σωστές αποφάσεις, αλλά και η σωστή πληροφόρηση Τραπεζών και επενδυτικού κοινού, ώστε να επενδύουν τα κεφάλαιά τους ορθολογικά και να αυξάνεται η παραγωγικότητα της χώρας.

2. Τα ομοιογενή και ακριβή στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων διευκολύνουν την εισοδηματική πολιτική για τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων και γενικότερα την άσκηση οικονομικής πολιτικής.

3. Η κατάρτιση οικονομικών αναλύσεων και μελετών τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο κλάδων επιχειρήσεων.

4. Η ευκολότερη συνεννόηση των επιχειρήσεων με τις κρατικές υπηρεσίες, διότι υπάρχει «κοινή γλώσσα».

5. Η ενημέρωση των μετόχων και γενικότερα του επενδυτικού κοινού.

3.3 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ

Το Ε.Γ.Λ.Σ χωρίζεται στα ακόλουθα πέντε μέρη:

1. Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ-Διάρθρωση του σχεδίου των λογαριασμών.
2. Γενική λογιστική.
3. Λογαριασμοί τάξεως
4. Οικονομικές καταστάσεις - Αριθμοδείκτες
5. Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης

3.4 Βασικές αρχές και διάρθρωση του σχεδίου λογαριασμού

Σχέδιο λογαριασμών της οικονομικής μονάδας είναι ο κατάλογος των λογαριασμών που χρησιμοποιεί το λογιστήριό της.

Οι λογαριασμοί του σχεδίου λογαριασμών διακρίνονται σε υποχρεωτικούς (όλοι οι πρωτοβάθμιοι και οι υπογραμμισμένοι δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι) και σε προαιρετικούς (όλοι οι χωρίς υπογράμμιση και όλοι οι κενοί, τους οποίους έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα).

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κάθε ομάδας οι οποίοι μπορούν να είναι μέχρι 10, αναπτύσσονται υποχρεωτικά με το δυαδικό σύστημα αρίθμησης, γιατί σε αυτό περιλαμβάνεται και ο αριθμός της ομάδας.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι μπορούν να είναι μέχρι 100, αναπτύσσονται με το δυαδικό σύστημα αρίθμησης.

Οι τριτοβάθμιοι, τεταρτοβάθμιοι κ.λ.π. αναπτύσσονται ελεύθερα και ανάλογα με την μηχανοργάνωση κάθε οικονομικής μονάδας με το δυαδικό, τριαδικό, τετραδικό κ.λ.π σύστημα αρίθμησης.

Οι βασικές αρχές με τις οποίες θεμελιώνεται η δομή του σχεδίου λογαριασμών είναι:

Η αρχή της αυτονομίας.

Με την πρώτη βασική αυτή η αρχή το σχέδιο των λογαριασμών χωρίζεται σε τρία μέρη:

1. Την Γενική Λογιστική της οποίας οι λογαριασμοί χωρίζονται σε λογαριασμούς Ισολογισμού και λογαριασμούς αποτελεσμάτων.
2. Την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης.
3. Τους λογαριασμούς τάξεως

Οι λογαριασμοί και των τριών μερών λειτουργούν μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Έτσι οι λογαριασμοί του ενός μέρους λειτουργούν χωρίς να επηρεάζουν τους λογαριασμούς του άλλου μέρους.

Η αρχή της κατ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εσόδων, εξόδων.

Οι λογαριασμοί εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων στην γενική λογιστική:

1. παρακολουθούνται με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται.
2. συγκεντρώνονται κατ' είδος στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης τα υπόλοιπα των λογαριασμών αρχικού αποθέματος, αγορών, τελικού αποθέματος και των οργανικών εξόδων και εσόδων για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της γενικής εκμετάλλευσης.
3. τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα παρακολουθούνται κατ' είδος και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές.

Η παραπάνω διαδικασία του προσδιορισμού του αποτελέσματος της γενικής εκμετάλλευσης γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οπότε αν αναλυθεί ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης, να προκύπτει η συνολική κίνηση των επιμέρους λογαριασμών εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

3.5 Γενικές Αρχές τήρησης των λογαριασμών

Εκτός των βασικών αρχών με τις οποίες θεμελιώνεται η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ υπάρχουν και γενικές αρχές που ακολουθούνται για την τήρηση των λογαριασμών, οι οποίες είναι μέρος ή πηγάζουν από τις γενικές αρχές της Γενικής Λογιστικής και μας ενδιαφέρουν οργανωτικά.

Για την ενημέρωση του λογαριασμού ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης του δικαιολογητικού. Απόκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται σε ελάχιστες περιπτώσεις.

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας που τηρούμε πρέπει να καταχωρούμε και τα εξής στοιχεία:

1. αύξοντα αριθμό παραστατικού με το οποίο γίνεται η ενημέρωση του λογαριασμού σ' αυτό και

2. σύντομη αιτιολογία κάθε φορά που ενημερώνεται ο λογαριασμός.

Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Μπορούν οι οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους περιληπτικούς λογαριασμούς με οποιοδήποτε τρόπο, τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα, με την συνολική κίνηση τόσο της χρέωσης όσο και της πίστωσης των αναλυτικών τους λογαριασμών.

3.6 Τακτοποίηση εσόδων - εξόδων τέλους χρήσης

Η «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων» είναι από τις βασικότερες αρχές της Λογιστικής και της Φορολογίας. Είναι γνωστό, ότι τόσο ο ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) στο άρθρο 26, όσο και ο ΚΦΕ (Ν 2238/1994) στο άρθρο 29, αναφέρονται στον ορισμό της «διαχειριστικής περιόδου» και ουσιαστικά ταυτίζονται στη διαμόρφωση του νομοθετικού πλαισίου αυτής της έννοιας.

Ορίζεται έτσι, ότι διαχειριστική περίοδος είναι ένα δωδεκάμηνο διάστημα, κατά την διάρκεια του οποίου όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα, πρέπει να καταχωρίζονται στα λογιστικά βιβλία, με τον ομοιόμορφο τρόπο που προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και με ταυτόχρονη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ και των αρχών της Λογιστικής Επιστήμης. Το δωδεκάμηνο αυτό διάστημα, για μεν την Α' και την Β' κατηγορία λογιστικών βιβλίων (άρθρα 5 και 6 του ΚΒΣ), συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος

(1.1 - 31.12) - εκτός αν έχουμε έναρξη ή διακοπή εργασιών, εντός του έτους, οπότε θα είναι μικρότερο - για δε την Γ' κατηγορία (διπλογραφία-άρθρο 7 του ΚΒΣ), οι επιτηδευματίες μπορούν να επιλέξουν μεταξύ δύο περιπτώσεων:

1. Από 1.1 έως 31.12 (δηλαδή, το ημερολογιακό έτος).
2. Από 1.7 έως 30.6 του επόμενου έτους

Την επιλογή αυτή θα την δηλώσουν κατά την έναρξη των εργασιών τους, σημειώνοντας τις ανάλογες ενδείξεις επί των εντύπων Μητρώου: Μ2 (για φυσικό πρόσωπο) και Μ3 (για μη φυσικό πρόσωπο). Περαιτέρω, όσοι υποχρεωτικά ή προαιρετικά θα τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας, έχουν την δυνατότητα, η πρώτη διαχειριστική τους περίοδος να είναι υπερδωδεκάμηνη, ποτέ όμως μεγαλύτερη των 24 μηνών. Επιπλέον, ο νόμος ορίζει ότι (προφανώς μετά την πρώτη διαχειριστική χρήση), όταν έχει παρέλθει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς ο επιτηδευματίας να προβεί σε κλείσιμο της λογιστικής του χρήσης, τότε το εισόδημα (κέρδος) προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

Εκείνο που εξετάζεται στη συνέχεια είναι η συναλλακτική και η φορολογική αυτοτέλεια κάθε λογιστικής χρήσης, με την έννοια ότι όλες οι συναλλαγές που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της και ανήκουν χρονικά σ' αυτήν, είναι δηλαδή δεδουλευμένες, ως προς την χρονική στιγμή της εκκίνησής τους και μέχρι την τελευταία ημέρα της χρήσης, πρέπει να καταχωρίζονται στην υπ' όψη χρήση. Συνεπώς, τα έξοδα ή τα έσοδα που πραγματοποιούνται μεν εντός της χρήσης, όμως το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρονται επεκτείνεται πέραν αυτής, πρέπει να τακτοποιούνται. Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι αποσυσχετίζεται ο χρόνος πληρωμής ενός εξόδου ή ο χρόνος είσπραξης ενός εσόδου, από την λογιστική χρήση την οποία αυτά αφορούν. Παράδειγμα: ένα έξοδο (ασφάλιστρα), πληρώθηκε τον Οκτώβριο (με χρήση που κλείνει 31.12), όμως αφορά χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών. Άρα, ένα τμήμα τους πρέπει να επιβαρύνει την επόμενη χρήση, ασχέτως αν καταβλήθηκε στην προηγούμενη.

Χρήσιμο είναι να αναφέρουμε και τις τακτοποιήσεις που πρέπει να ενεργήσει μια επιχείρηση, σε εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι οποίες αφορούν σε αγορές αποθεμάτων, που δεν έχουν ολοκληρωθεί την τελευταία ημέρα της χρήσης, καθώς και σε εκπτώσεις αγορών ή πωλήσεων, που ευρίσκονται υπό διακανονισμό.

Στο σημείωμα αυτό θα παραθέσουμε τις λογιστικές εγγραφές, που αφορούν τις εργασίες τακτοποίησης των εσόδων-εξόδων στο τέλος της χρήσης. Σε επόμενο σημείωμα, θα διαπραγματευθούμε τις τακτοποιήσεις στις αγορές των αποθεμάτων και στις εκπτώσεις.

2. Μεταβατικοί λογαριασμοί

Μεταβατικοί λογαριασμοί είναι αυτοί που δημιουργούνται, αφενός μεν, προκειμένου να καλυφθεί η ανάγκη μετάβασης ενός εξόδου ή εσόδου από την κλειόμενη χρήση στην επόμενη, αφετέρου δε, προκειμένου να λογιστικοποιηθούν έξοδα ή έσοδα τα οποία ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, πλην όμως, η πληρωμή ή η είσπραξή τους, θα γίνει την επόμενη.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

36. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων

36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα

56. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων

56.01 Έξοδα χρήσης πληρωτέα (δεδουλευμένα)

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού λειτουργούν ως λογαριασμοί απαιτήσεων, ενώ οι μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού ως λογαριασμοί υποχρεώσεων. Εμφανίζονται στον Ισολογισμό, στην κατηγορία Ε. στο σκέλος του ενεργητικού και στην κατηγορία Δ. στο σκέλος του παθητικού, αντίστοιχα, πριν από τα γενικά σύνολα. Επομένως, θεωρούνται οι μεν, ως μέρος της περιουσίας (άυλης) της επιχείρησης, οι δε, ως υποχρεώσεις αυτής, εντασσόμενες στο βραχυπρόθεσμο παθητικό. Στην επόμενη χρήση, οι λογαριασμοί αυτοί θα κλείσουν, μεταφέροντας τα ποσά τους σε οικείους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων αυτής.

3. Τακτοποίηση εξόδων

A) Έξοδο (π.χ. ασφάλιστρα) που αφορά την επόμενη χρήση, ενώ έχει καταχωρισθεί σε λογαριασμό της κλειόμενης. Συνεπώς, πρέπει να μεταφερθεί το μέρος εκείνο του εξόδου που βαρύνει την επόμενη χρήση, στη χρέωση του λογαριασμού 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων, ενώ ταυτόχρονα, θα πιστωθεί ο οικείος λογαριασμός του εξόδου, το χρεωστικό υπόλοιπο του οποίου θα αντιπροσωπεύει το ποσό που βαρύνει την εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει:

36. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	
36.00.6205	Ασφάλιστρα επόμενης χρήσης..... X
62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
62.05 Ασφάλιστρα	
62.05.0000	Ασφάλιστρα πυρός..... X
Λογ. Σημείωμα... Τακτοποίηση ασφαλίσεων που αφορούν την επόμενη χρήση.	

B) Έξοδο (π.χ. ενοίκια) που αφορά την κλειόμενη χρήση, δεν έχει λογιστικοποιηθεί (επειδή, προφανώς δεν πληρώθηκε), ενώ αναμένεται η ταμειακή τακτοποίησή του κατά την επόμενη χρήση. Συνεπώς, πρέπει να καταχωρισθεί στον οικείο λογαριασμό του εξόδου, ώστε να επιβαρύνει την εκμετάλλευση της κλειόμενης χρήσης και ταυτόχρονα να εμφανισθεί ως υποχρέωση, που θα εκπληρωθεί στην επόμενη χρήση. Άρα, θα γίνει χρήση μεταβατικού λογαριασμού, προκειμένου η υποχρέωση αυτή να «μεταβεί» μέσω του Ισολογισμού στην επόμενη χρήση και να παρουσιασθεί, με το άνοιγμα των λογαριασμών της.

4. Τακτοποίηση εσόδων

A) Έσοδο (π.χ. μισθώματα ακινήτων) προεισπράχθηκε κατά την κλειόμενη χρήση, αφορά όμως, λειτουργικό έσοδο της επόμενης χρήσης. Συνεπώς, πρέπει να αποσπασθεί από τον οικείο λογαριασμό του εσόδου και να μεταφερθεί στην πίστωση μεταβατικού λογαριασμού, ο οποίος στη συνέχεια, μέσω του Ισολογισμού, θα εμφανίσει το σχετικό ποσό στη νέα χρήση, προκειμένου να μετατραπεί σε έσοδό της.

B) Έσοδο (π.χ. μισθώματα ακινήτων) που δεν έχει εισπραχθεί κατά την κλειόμενη χρήση, ενώ αφορά σε χρονικό διάστημα αυτής. Είναι, επομένως, δεδουλευμένο έσοδο της χρήσης της οποίας τώρα συντάσσεται ο Ισολογισμός της και πρέπει, κατ' αυτήν την έννοια, να εμφανισθεί στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου εσόδου, με ταυτόχρονη χρέωση σε μεταβατικό λογαριασμό, μέσω του οποίου θα μεταφερθεί η (εισπρακτέα) απαίτηση στην επόμενη χρήση:

36. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα	
36.01.7505 Ενοίκια κτιρίων εισπρακτέα.....	X
75. ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	
75.05 Ενοίκια κτιρίων-τεχνικών έργων	
75.05.0000 Ενοίκια (έσοδα) κτιρίων.....	X
Λογ. Σημείωμα... Τακτοποίηση ενοικίων - εσόδων κλειόμενης χρήσης	

Παρατηρήσεις

1. Ιδιαίτερα επισημαίνεται, ότι αρκετές επιχειρήσεις φροντίζουν, εφόσον αυτό είναι εφικτό, να χρησιμοποιούν τους μεταβατικούς λογαριασμούς κατά την διάρκεια της χρήσης, όταν δηλαδή καταχωρίζουν στα λογιστικά τους βιβλία ένα έξοδο ή ένα έσοδο και είναι σε θέση να διακρίνουν, ποιο μέρος αυτού αφορά την τρέχουσα χρήση και ποιο την επόμενη. Προφανώς, πρόκειται για τους λογαριασμούς 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων και 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων, οι οποίοι, εφόσον ενημερώνονται κατά την διάρκεια της χρήσης, είναι έτοιμοι να μεταφερθούν στο τέλος αυτής, στον Ισολογισμό. Επιπλέον, σε όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, υπάρχει η απαραίτητη πληροφόρηση και σε περίπτωση που πρέπει να υπολογισθούν προσωρινά αποτελέσματα (σε κάποιο μήνα ή κάθε μήνα) διαρκούς της χρήσης, λαμβάνονται τα πραγματικά έσοδα ή έξοδα, τα οποία την αφορούν.

2. Μετά την εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος και για τους επιτηδευματίες που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ, η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, εφαρμόζεται και σ' αυτές τις περιπτώσεις. Για την κάλυψη αυτής της ανάγκης, δημιουργούνται ιδιαίτερες στήλες στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, στις οποίες θα καταχωρίζονται τα ποσά των εξόδων ή των εσόδων που αφορούν την επόμενη χρήση.

3.7 Διάφορες εγγραφές σύμφωνα με Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο Λογιστής της επιχείρησης εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 588,70 € για αμοιβή Ιουλίου-Αυγούστου. Η εγγραφή είναι η εξής:

61.00.0006 Αμοιβές και Έξοδα		
Λογιστών	498,9	
54.00.6023 ΦΠΑ Δαπανών	89,8	
53.98.0343 Αυγέρης Π. Ευάγγελος		588,7
ΑΠΥ Νο 197 Αυγέρης Ευάγγελος		

Η απόδειξη αναγράφει ότι παρακρατήθηκε σύμφωνα με τον νόμο, φόρος 20% επί της αμοιβής του λογιστή προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο. Η εγγραφή είναι η εξής:

53.98.0343 Αυγέρης Π. Ευάγγελος	99,78	
54.04.0000 Φόροι Αμοιβ. Ελευθ. Επαγ/τιών		99,78
ΑΠΥ Νο 197 Αυγέρης Ευάγγελος		

Οπότε η ταμειακή εγγραφή εξόφλησης με μετρητά του λογιστή έχει ως εξής:

58.98.0343 Αυγέρης Π. Ευάγγελος	488,92	
38.00.0000 Ταμείο		488,92
ΑΠΥ Νο 197 Αυγέρης Ευάγγελος		

Την 1/8/2010 υπηρεσία εξυπηρέτησης καταστημάτων στέλνει με Δ.Α τα υλικά τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την απολύμανση του χώρου του καταστήματος την ίδια ημέρα εκδίδει και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με το οποίο χρεώνει την εργασία και τα υλικά.

1/8	
64.08.0001 Υλικά Καθαριότητας	73,37
54.00.6023 ΦΠΑ Δαπανών	13,21
53.98.0136 INTERNΑΣΙΟΝΑΛ ΣΕΡΒΙΣ ΑΕΤΕ	86,57
ΤΟΥ Νο 6756	
1/8	
53.98.0136 INTERNΑΣΙΟΝΑΛ ΣΕΡΒΙΣ ΑΕΤΕ	86,57
38.00.0000 Ταμείο	86,57
ΤΟΥ Νο 6756	

Στις 13/8/2010 η επιχείρησή μας, στέλνει με Δ.Α εμπορεύματα στον προμηθευτή της «Στ. Παπαϊωάννου ΑΒΕΕ» με σκοπό την επιστροφή αυτών λόγω ακαταλληλότητας. Στις 28/8/2010 ο προμηθευτής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο το οποίο αποστέλλεται άμεσα. Η εγγραφή στα βιβλία μας είναι:

13/8	
50.00.0079 Στ. Παπαϊωάννου ΑΒΕΕ	333,58
20.95.0023 Επιστροφές Αγορών 23%	282,7
54.00.2023 ΦΠΑ Αγορών 23%	50,88
ΠΤ Νο 14	

Ο προμηθευτής μας BRETON ΕΠΕ μας προμηθεύει με εμπορεύματα αξίας 246,11 € πλέον ΦΠΑ. Εκδίδει ΔΑΤ Νο 2291 στις 30/8/2010

30/8

20.00.00023 Αγορές Εμπ/των Λιαν.		
23%	246,11	
54.00.2023 ΦΠΑ Αγορών 23%	44,3	
50.00.0043 BRETON ΕΠΕ		290,41
ΔΑΤ Νο 2291		

Προκειμένου να μεταφερθούν τα εμπορεύματα τα οποία αποστέλλει προμηθευτής μας από την Θεσσαλονίκη εκδίδεται φορτωτική με χρέωση του παραλήπτη. Η εγγραφή είναι:

29/8

64.00.0002 Έξοδα Μεταφοράς		
Αγαθών	2,64	
54.00.29023 ΦΠΑ 23%	0,48	
38.00.0000 Ταμείο		3,12
ΦΟΡΤ. Νο 74872 Χ. Αμανατιάδη Α.Ε		
(Πιστώνεται το ταμείο επειδή η αξία του στοιχείου δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ)		

Η εγγραφή γίνεται απευθείας με πίστωση του ταμείου και όχι του λογαριασμού «Χ. Αμανατιάδη Α.Ε» γιατί η καθαρή αξία του στοιχείου δεν υπερβαίνει τις 15.000 δρχ. οπότε δεν τίθεται θέμα συγκεντρωτικής τιμολογίων. Εάν η καθαρή αξία υπερέβαινε τις 15.000 θα έπρεπε υποχρεωτικά να ανοιχτεί ο λογαριασμός πιστωτού «Χ. Αμανατιάδη Α.Ε» ο οποίος θα πιστώνονταν, κι έπειτα να γίνει η ταμειακή εγγραφή.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η υποχρέωση απογραφής των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και η συνακόλουθη αποτίμηση αυτών προκύπτουν από τις οικείες διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ΠΔ 186/1992. Οι ανωτέρω διατάξεις βρίσκονται σε συνάφεια με τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του ΚΝ 2190/1920, περί της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των ΑΕ. Οι ίδιοι ως άνω κανόνες ισχύουν και για τις ΕΠΕ (άρθρο 22 του Ν 3190/1955). Βλέπουμε, λοιπόν, ότι η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων δεν εξυπηρετεί μόνο φορολογικούς σκοπούς, αλλά αποτελεί απαραίτητη διαδικασία για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Παράλληλα, η ανάπτυξη των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ΕΓΛΣ και των εκάστοτε κλαδικών λογιστικών σχεδίων, συμπεριλαμβανομένων και των γνωματεύσεων του ΣΛΟΤ - πρώην ΕΣΥΛ) έγινε με σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο των φορολογικών διατάξεων, όσο και των αρχών λειτουργίας των προαναφερόμενων νομικών προσώπων. Επισημαίνουμε δε ότι υποχρέωση απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων υφίσταται και για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, με την προϋπόθεση ότι τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ανήλθαν πάνω από 150.000 € (όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας)¹. Τέλος, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση τα ακαθάριστα έσοδά του². Ως αποθέματα (παρ. 2.2.2 του ΠΔ 1123/1980) νοούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά κάθε επιχείρησης, καθώς και εκείνα που χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά παραγωγής, ανταλλακτικά μηχανημάτων παραγωγής κ.λπ.). Ο χαρακτηρισμός ενός αγαθού ως εμπορεύσιμου αποθέματος ή ως παγίου περιουσιακού στοιχείου, κρίνεται κατά κανόνα, κατά το χρόνο απόκτησης ή ολοκλήρωσης της παραγωγής - κατασκευής του, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένας Η/Υ αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό για μία επιχείρηση εμπορίας Η/Υ, ενώ ο ίδιος υπολογιστής θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όταν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές της ανάγκες ή πρώτη ύλη για μία επιχείρηση ανακύκλωσης ηλεκτρονικού εξοπλισμού.

Η έννοια του είδους καθορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ΚΒΣ. Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, είδος είναι η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον, την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά. Επομένως, ένα αγαθό αποτελεί χωριστό είδος

από τα λοιπά όμοιά του, όταν η απόδοση ή το κόστος ή η τιμή πώλησης εμφανίζουν απόκλιση μεγαλύτερη του 5% από τις αντίστοιχες παραμέτρους των λοιπών αγαθών. Ακόμη, χωριστό είδος έχουμε και όταν το άθροισμα των ποσοστιαίων διαφορών που εντοπίζονται στις τρεις παραπάνω παραμέτρους (ύστερα από σύγκρισή τους μεταξύ των δύο αγαθών) είναι μεγαλύτερο του 5%. Επισημαίνεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και υποχρεούνται στη σύνταξη απογραφής των αποθεμάτων τους, επιτρέπεται να εμφανίζουν στο βιβλίο απογραφών, ως ίδιο είδος, όμοια αγαθά των οποίων η τιμή κτήσης δεν διαφέρει περισσότερο από 10% (παρ. 11 της Πολ. 1321/1995).

4.2 Η τήρηση των αποθεμάτων

1. Καταχώριση της Απογραφής

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, ύστερα από τη διενέργεια φυσικής απογραφής, αφορά την καταχώριση στο βιβλίο απογραφών της ποσότητας και της μονάδας μέτρησης κάθε είδους, καθώς και του αποθηκευτικού χώρου όπου στεγάζεται³. Στην περίπτωση που ορισμένα από τα καταμετρηθέντα αποθέματα ανήκουν σε τρίτους (π.χ. εμπορεύματα που ενώ έχουν τιμολογηθεί βρίσκονται ακόμη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης), καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφής κατ' είδος και σε χωριστή κατηγορία⁴. Η ανωτέρω καταχώριση αφορά μόνο τις περιπτώσεις που τα εμπορεύματα ανήκουν σε επιτηδευματίες (όχι ιδιώτες - βλ. και οδηγίες Εγκ. ΥΠΕΕ 2160/2008) και μόνο όταν δεν είναι εφικτή η εύρεση των συγκεκριμένων δεδομένων από το βιβλίο αποθήκης ή άλλα πρόσθετα βιβλία του ΚΒΣ.

Περαιτέρω, όταν υπάρχουν αποθέματα της επιχείρησης σε εγκαταστάσεις τρίτων (π.χ. προμηθευτών), οι ποσότητές τους καταχωρίζονται διακεκριμένα ανά τρίτο, επίσης σε χωριστή κατηγορία. Τονίζεται ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν απαιτείται χωριστή καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου⁵.

Γενικά, η απογραφή των αποθεμάτων απεικονίζει την τελική ποσότητα αποθέματος κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου (συνήθως 31.12 ή 30.6) και γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Εν τούτοις, αν στο ίδιο κτίριο ή σε συνεχόμενα κτίρια, στεγάζονται περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι, επιτρέπεται να συντάσσεται ενιαία απογραφή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αυτούς. Γενικότερα, η απογραφή των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους και υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα γίνεται σε θεωρημένες⁶ διπλότυπες καταστάσεις, των οποίων το ένα

αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Σε χώρους που βρίσκονται στον ίδιο νομό ή στο ίδιο νησί με την έδρα ή ακόμη και σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ από αυτή, παρέχεται η ευχέρεια καταχώρισης απευθείας στο βιβλίο της έδρας, διακεκριμένα.

2. Προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων

Η καταχώριση του αποτελέσματος της ποσοτικής απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών γίνεται υποχρεωτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για παράδειγμα μέχρι και τις 20 Φεβρουαρίου για μία επιχείρηση της οποίας η χρήση λήγει στις 31 Δεκεμβρίου⁷. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν 2238/1994 (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) τα οποία βρίσκονται σε εκκαθάριση, η προθεσμία καταχώρισης της απογραφής εκπνέει κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ που βρίσκονται σε εκκαθάριση, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης και εντός ενός μηνός από τη λήξη κάθε έτους, σε περίπτωση παράτασης αυτής πέραν του έτους⁸. Σχετικά με τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ και έχουν υποχρέωση απογραφής των εμπορεύσιμων στοιχείων τους η ενημέρωση του βιβλίου απογραφής γίνεται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου κάθε έτους και σε κάθε περίπτωση μέχρι την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (όταν οι καταληκτικές ημερομηνίες των δηλώσεων αυτών είναι προγενέστερες της 20ής Φεβρουαρίου).

3. Κανόνες ελέγχου του βιβλίου απογραφών - Πρόστιμα παραβάσεων

Οι οδηγίες της υπ&aron; αριθμ. 2160/2008 ΕγκΥΠΕΕ αφορούν τους ελέγχους για την ορθότητα των στοιχείων που καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφών. Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας, η σχετική εγκύκλιος αναφέρει ότι θα πρέπει να γίνεται ποσοτική επαλήθευση των εμπορεύσιμων ειδών με σημαντική αξία εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Αντίθετα, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος κίνησης σε τουλάχιστον δύο είδη μεγάλης αξίας, του βιβλίου.

Αντίστοιχα, σε επιχειρήσεις με βιβλία Β΄ κατηγορίας που ο συνολικός τζίρος της προηγούμενης χρήσης υπερβαίνει τις 300.000 € θα πρέπει να γίνεται επαλήθευση της τελικής ποσότητας ενός είδους. Αν ο συνολικός τζίρος της επιχείρησης δεν υπερβαίνει τις 300.000 €,

ο έλεγχος των οργάνων της διοίκησης θα περιορίζεται στην επιβεβαίωση των δεδομένων της απογραφής.

Τονίζεται δε ότι οι ανωτέρω οδηγίες που προέρχονται από επίσημη πηγή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (το οποίο προσφάτως μετονομάστηκε σε Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, ΠΔ 185/ 2009), δεν είναι περιοριστικές για τους αρμόδιους ελεγκτές, ειδικότερα σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται πρόσθετα στοιχεία που κατά την κρίση τους θεωρούνται ενδεικτικά παραβατικής συμπεριφοράς.

Η ποσοτική επαλήθευση που χρησιμοποιείται ως διαδικασία ελέγχου των αποθεμάτων βασίζεται στη μέθοδο της κλειστής αποθήκης. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται ως εξής (Πολ. 1046/1996):

α) Διενεργείται καταμέτρηση του αποθέματος του, επιλεγόμενου προς έλεγχο, είδους τη χρονική στιγμή του ελέγχου και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, όπου αναγράφεται το αποτέλεσμα της καταμέτρησης και υπογράφεται από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον αρμόδιο ελεγκτή.

β) Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγμένου είδους από το βιβλίο απογραφών κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου (από τις καταστάσεις απογραφής).

γ) Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

δ) Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο.

ε) Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες διαφορές λόγω ύπαρξης φύρας, φθοράς, απώλειας κ.λπ.

Όσον αφορά τα πρόστιμα των επιμέρους παραβάσεων, αναφέρουμε ότι:

α) Η μη καταχώριση της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών θεωρείται γενική παράβαση (επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική περίοδο) και επισύρει πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας⁹. Η βάση υπολογισμού του προστίμου ανέρχεται σε 586 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας και 880 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας.

β) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στοιχείου απογραφής αποτελεί αυτοτελή παράβαση (επιβάλλεται χωριστό πρόστιμο για κάθε παράβαση) για την οποία

επιβάλλεται πρόστιμο 586 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας και 880 ευρώ για επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας.

Σημειώνεται επίσης, ότι αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο¹⁰.

4. Παράδειγμα ενημέρωσης του βιβλίου απογραφής

Έστω η εταιρεία ΑΒΓ ΑΕ (βιβλία Γ' κατηγορίας) που λειτουργεί ως αντιπροσωπεία, αυτοκινήτων προβαίνει στις 31.12.2009 σε φυσική απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών της στοιχείων. Η εταιρεία διαχειρίζεται δύο σημεία πώλησης: το πρώτο αποτελεί την έδρα (Ε), ενώ το δεύτερο, έχει δηλωθεί ως υποκατάστημα (Υ). Βρίσκεται σε απόσταση 150 χλμ και σε ξεχωριστό νομό από την έδρα. Σημειώνεται, επίσης, ότι το υποκατάστημα δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Ενδεικτικά, υποθέτουμε ότι οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν από την απογραφή της 31.12 είναι οι παρακάτω:

Στην έδρα

Περιγραφή είδους*	Μον. Μετρ.	Ποσότητα
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	10
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	20
ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΟ Ζ	Τεμάχια	30
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	2
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	6
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ (προμηθευτής XX)		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	8

* Για λόγους απλούστευσης θεωρούμε ότι η αντιπροσωπεία αυτοκινήτων του παραδείγματος εμπορεύεται μόνο τρία αγαθά (είδη): αυτοκίνητο Α, αυτοκίνητο Β και αυτοκίνητο Γ, καθώς και τρία είδη ανταλλακτικών (Χ, Ψ, Ζ).

Στο υποκατάστημα

Περιγραφή είδους	Μον. Μετρ.	Ποσότητα
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	25
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	2
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	7
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	4
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	2
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ (προμηθευτής ΧΥ)		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	4

Τα εμπορεύματα που ανήκουν σε τρίτους αφορούν αυτοκίνητα που ενώ έχουν πωληθεί, βρίσκονται ακόμη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.

Επίσης, τα αυτοκίνητα που ενώ ανήκουν στην επιχείρηση δεν έχουν ακόμη παραδοθεί στις εγκαταστάσεις της θα πρέπει να καταχωρισθούν χωριστά κατ' είδος και ανά τρίτο στο βιβλίο απογραφής.

Με βάση τα παραπάνω, λοιπόν, η καταχώριση του αποτελέσματος της απογραφής των εμπορευμάτων στην διπλότυπη κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος θα έχει την ακόλουθη μορφή:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ 31.12.2009

Περιγραφή είδους	Μον. Μετρ.	Ποσότητα
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	25
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	22
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	7
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΣΕ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ		
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ ΧΥ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	4
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	4
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	2

Το ένα εκ των δύο αντιτύπων της κατάστασης απογραφής του υποκαταστήματος αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίου απογραφής, το οποίο παρουσιάζεται ενδεικτικά παρακάτω.

**ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΔΡΑΣ ΣΤΙΣ 31.12.2009 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
ΕΔΡΑΣ**

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΔΡΑΣ		
Περιγραφή είδους	Μον. Μετρ.	Ποσότητα
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	10
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	20
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	30
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ		
Περιγραφή είδους	Μον. Μετρ.	Ποσότητα
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	25
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	22
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	7
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΣΕ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ		
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ ΧΥ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	4
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ ΧΧ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Β	Τεμάχια	8
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ		
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Α	Τεμάχια	6
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ Γ	Τεμάχια	8

1. Παρ. 6 του άρθρου 6 του ΠΔ 186/1992.
2. Παρ. 7, άρθρο 4 του ΚΒΣ, όπως προστέθηκε με την παρ. 7, άρθρο 28 του Ν 3522/2006.
3. Παρ. 3 του άρθρου 27 του ΠΔ 186/1992.
4. Παρ. 7 του άρθρου 27 του ΠΔ 186/1992, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 31 παρ. 2

του Ν 3522/2006.

5. Εγκ. ΥΠΕΕ 2160/19.2.2008.

6. Περ. η', παρ. 1, του άρθρου 19 του ΚΒΣ.

7. Παρ. 7 του άρθρου 17 του ΠΔ 186/1992.

8. Περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του Ν 2238/1994.

9. Παρ. 6, του άρθρου 5, του Ν 2523/1997.

10. Παρ. 3, του άρθρου 5, του Ν 2523/1997.

4.3 ΒΑΣΙΚΑ ΣΗΜΕΙΑ

1. Κατηγορίες των αποθεμάτων

Οι βασικές έννοιες/κατηγορίες των αποθεμάτων (και οι κωδικοί παρακολούθησής τους κατά το Γενικό λογιστικό Σχέδιο) είναι οι εξής:

- εμπορεύματα (κωδ. 20) ήτοι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται,
- έτοιμα προϊόντα (κωδ. 21) ήτοι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την εταιρεία με σκοπό την πώλησή τους,
- ημιτελή προϊόντα (κωδ. 21) ήτοι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση,
- παραγωγή σε εξέλιξη (κωδ. 23) ήτοι πρώτες ύλες, λοιπά υλικά και άλλα στοιχεία κόστους (εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα) που κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία και
- πρώτες και βοηθητικές ύλες (κωδ. 24) ήτοι υλικά αγαθά που η εταιρεία αποκτά με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

Άλλες έννοιες σχετικά με τα αποθέματα είναι αυτές των υποπροϊόντων, των υπολειμμάτων, των υλικών συσκευασίας, των αναλωσίμων υλικών, των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και των ειδών συσκευασίας.

2. Κόστη που περιλαμβάνονται στα αποθέματα

Το κόστος μιας πρώτης ύλης ή ενός εμπορεύματος ισούται με την αξία αγοράς, προσαυξημένη με ειδικά έξοδα αγοράς και προσαρμοσμένη με τυχόν υπάρχουσες πιστώσεις

που αφορούν εκπτώσεις και επιστροφές. Μάλιστα, το κόστος μιας πρώτης ύλης ή ενός εμπορεύματος προσδιορίζεται ευκολότερα από το κόστος ενός προϊόντος όπου έχει μεσολαβήσει και επεξεργασία από την επιχείρηση.

Όπου μεσολαβεί επεξεργασία (περιπτώσεις παραγωγής σε εξέλιξη, ημιτελών και έτοιμων προϊόντων) υπάρχουν τριών ειδών κόστη που περιλαμβάνονται στο τελικό κόστος μιας παραγόμενης μονάδας προϊόντος:

- ο οι πρώτες ύλες (το κόστος των οποίων συνήθως προστίθεται σε μεγάλο βαθμό στην αρχή της παραγωγικής διαδικασίας)
- ο το άμεσο εργατικό κόστος (που υπολογίζεται με βάση την αναλωθείσα απαραίτητη εργασία)
- ο αναλογία γενικών βιομηχανικών εξόδων (που υπολογίζεται με εφαρμογή συντελεστών μερισμού του κόστους, οι οποίοι πρέπει να είναι κατάλληλα προσαρμοσμένοι στα δεδομένα της παραγωγής).

Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (που στις περισσότερες περιπτώσεις, η μη διενέργειά της οδηγεί σε παρατήρηση του ορκωτού ελεγκτή) αποτελεί στοιχείο που πρέπει να υπολογίζεται στην κοστολόγηση και να αυξάνει το κόστος παραγωγής προϊόντων.

Ειδικοί είναι οι κανόνες που εφαρμόζονται σε ειδικές περιπτώσεις, όπως π.χ. στην εκτίμηση του κόστους αποθεμάτων κατασκευαστικών εταιρειών (είτε ως κόστος κατασκευής τεχνικών έργων είτε ως κόστος ανεγέρσεως οικοδομών «επί αντιπαροχή»).

3. Μέθοδοι αποτίμησης των αποθεμάτων

Καθεμιά από τις παρακάτω μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται, είτε (α) σε διαρκή βάση (δηλαδή διενεργώντας ή λαμβάνοντας υπόψη υπολογισμούς αποτίμησης μετά από κάθε νέα εισαγωγή αποθέματος) είτε (β) σε περιοδική βάση (δηλαδή διενεργώντας υπολογισμούς αποτίμησης μόνο στο τέλος περιόδων ή χρήσεων). Οι μέθοδοι είναι οι εξής:

1. Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (First - In, First - Out /FIFO)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή είναι και η πρώτη εξαγωγή. Τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης.

2. Μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξαντλήσεως (Last - In, First - Out /LIFO)

Κατά τη μέθοδο αυτή, η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και συνεπώς τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η μέθοδος αυτή έχει πλέον καταργηθεί στα ΔΛΠ.

3. Μέθοδος της μέσης τιμής κτήσης (average cost method)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, υπολογίζεται η μέση σταθμική τιμή κτήσης, είτε ύστερα από κάθε πράξη αγοράς (διαρκής απογραφή) είτε στο τέλος της χρήσης/περιόδου (περιοδική απογραφή).

4. Μέθοδος της εξατομικευμένης τιμής κτήσεως (specific identification method)

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής. Έτσι οι παρτίδες αυτές έχουν αυτοτέλεια κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων είναι σημαντικότερη, αφού επηρεάζει τόσο το ύψος των αποθεμάτων (και του ενεργητικού) όσο και το ύψος των αποτελεσμάτων χρήσης, σε προ φόρων και μετά από φόρους επίπεδο.

Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται σε όλες τις κατηγορίες των αποθεμάτων. Απλώς στα εμπορεύματα είναι συνήθως πιο εύκολη ή κατανοητή η εφαρμογή των μεθόδων αυτών, επειδή μονάδες του αρχικού υπολοίπου των εμπορευμάτων μπορούν να βρίσκονται τελικά αυτούσιες στο τελικό υπόλοιπο των εμπορευμάτων.

Η εφαρμογή των μεθόδων αποτίμησης γίνεται τόσο στις πρώτες ύλες, όσο και στην παραγωγή σε εξέλιξη όσο εν τέλει και στα έτοιμα προϊόντα. Ιδιαίτερα στην παραγωγή σε εξέλιξη μπορεί να εφαρμόζεται ακόμη και σε επιμέρους στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

4. Βασική Εξίσωση υπολογισμού Εξαγωγών και Τελικού Υπολοίπου

Αν σε μια περίοδο, το αρχικό υπόλοιπο είναι 100 € και αγοραστούν (γίνει «εισαγωγή») αποθέματα ύψους 400 €, τότε η συνολική διαθέσιμη αξία ανέρχεται σε 500 €. Αυτή η αξία ενδεχομένως πωληθεί ολόκληρη μέσα στην εξεταζόμενη περίοδο (οπότε η αξία των εξαχθέντων μονάδων θα είναι 500 € και θα υπάρχει μηδενική αξία τελικού αποθέματος) ή μπορεί να πωληθεί κατά ένα τμήμα. Αν η πώληση γίνει για το 60% της αξίας, τότε η αξία των «εξαγωγών» θα ισούται με 300 € και η αξία του τελικού αποθέματος με 200 €.

Η βασική εξίσωση υπολογισμού υπολοίπων, η οποία ισχύει τόσο για αξίες όσο και για ποσότητες είναι η εξής:

«Αρχικό υπόλοιπο + Εισαγωγές = Εξαγωγές + Τελικό Υπόλοιπο»

(π.χ. για τα τελευταία δεδομένα ανωτέρω: $100 + 400 = 300 + 200$)

Το Τελικό υπόλοιπο προκύπτει από τη βασική εξίσωση και είναι:

Τελικό Υπόλοιπο = Αρχικό υπόλοιπο + Εισαγωγές - Εξαγωγές

Ομοίως οι Εξαγωγές προκύπτουν από τη βασική εξίσωση επίσης και είναι:

$\text{Εξαγωγές} = \text{Αρχικό υπόλοιπο} + \text{Εισαγωγές} - \text{Τελικό Υπόλοιπο}$

Από τα ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι όσο μεγαλύτερο καταλήγει να είναι το αποθέμα, τόσο μεγαλύτερα είναι και τα κέρδη της εταιρείας, επειδή το κόστος πωληθέντων παρουσιάζεται μειωμένο, αφού: αύξηση τελικού αποθέματος = μείωση κόστους πωληθέντων = αύξηση αποτελέσματος χρήσης.

Η αιτιολογία είναι απλή, αφού με δεδομένο το ύψος των πωλήσεων, όσο λιγότερα αποθέματα χρειάστηκαν (κόστος πωληθέντων) για να πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις αυτές, τόσο μεγαλύτερο θα είναι και το αποτέλεσμα της χρήσης.

5. Ροή των αποθεμάτων στην παραγωγή

Όταν γίνεται παραγωγή προϊόντων, τα αποθέματα ξεκινούν από την αρχική τους μορφή (των πρώτων υλών) και μετά από κατάλληλη επεξεργασία (και αφού περάσουν από το στάδιο της παραγωγής σε εξέλιξη) ολοκληρώνονται και γίνονται προϊόντα, έχοντας υποστεί την κατάλληλη επεξεργασία και έχοντας ενσωματώσει όλα τα κατάλληλα κόστη.

Η ροή των αποθεμάτων περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- οι εισαγωγές στις «πρώτες ύλες» είναι κυρίως αγορές της εταιρείας από προμηθευτές
- οι εισαγωγές στην «παραγωγή σε εξέλιξη» είναι: (α) οι εξαγωγές των πρώτων υλών - συνήθως όλες, (β) το κόστος των άμεσων εργατικών και (γ) το αναλογικό κόστος από διάφορα έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή
- οι εισαγωγές στα «έτοιμα προϊόντα» είναι: (α) οι εξαγωγές της «παραγωγής σε εξέλιξη» - συνήθως όλες, (β) το κόστος των άμεσων εργατικών και (γ) το αναλογικό κόστος από διάφορα έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή.

Για την πρώτη χρήση, όλες οι κατηγορίες αποθεμάτων έχουν μηδενικό Αρχικό Υπόλοιπο. Για τις επόμενες χρήσεις, το αρχικό Υπόλοιπο σε κάθε κατηγορία αποθέματος είναι ίδιο με το Τελικό Υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου για την ίδια κατηγορία αποθέματος.

6. Ισοδύναμες μονάδες στην παραγωγική διαδικασία

Για την κοστολόγηση της παραγωγής σε εξέλιξη λαμβάνεται υπόψη το στάδιο ολοκλήρωσης στο οποίο βρίσκονται οι μονάδες των οποίων η παραγωγή βρίσκεται σε εξέλιξη. Για παράδειγμα, μπορεί σε μια εν εξελίξει μονάδα να έχει μπει όλη η πρώτη ύλη, αλλά το ποσοστό διενέργειας της απαιτούμενης εργασίας ή το ποσοστό επιβάρυνσης της μονάδας με ΓΒΕ να είναι μικρό ή ακόμη και μηδενικό. Έτσι οι εν εξελίξει μονάδες, με τη

βοήθεια κάποιων εκτιμήσεων, μετατρέπονται σε ισοδύναμες μονάδες για να διευκολυνθεί η κοστολόγησή τους.

Έστω ότι για 10.000 μονάδες που η παραγωγή τους βρίσκεται σε εξέλιξη, έχει γίνει πλήρης απορρόφηση των απαιτούμενων πρώτων υλών, η απορρόφησή τους σε άμεση εργασία ανέρχεται σε 20% της απαιτούμενης συνολικής άμεσης εργασίας και η επιβάρυνση σε ΓΒΕ μέχρι το παρόν στάδιο ανέρχεται σε 15% της απαιτούμενης συνολικής επιβάρυνσης με ΓΒΕ.

Αν για λόγους απλοποίησης δεχτούμε ότι η επιβάρυνση μιας τελικής ολοκληρωμένης μονάδας προϊόντος επιβαρύνεται με 10 € πρώτης ύλης, με 10 € άμεσης εργασίας και με 10 € ΓΒΕ ήτοι με συνολικό κόστος 30 €, τότε η παραγωγή σε εξέλιξη ισοδυναμεί:

- από πλευράς ισοδύναμων μονάδων με $(10.000 \times 100\%) + (10.000 \times 20\%) + (10.000 \times 15\%) / 3 = (10.000 + 2.000 + 1.500) / 3 = 4.500$ ισοδύναμες μονάδες.
- από πλευράς κόστους με $4.500 \times 30 \text{ €} = 13.500 \text{ €}$

7. Δυσχέρειες στην κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων

Σε περίπτωση συμπαράγωγων προϊόντων υπάρχει κάποια κοινή φάση παραγωγής (μέχρι κάποιο σημείο διαχωρισμού) όπου το ζητούμενο είναι η κατανομή του «κοινού» κόστους στα δύο συμπαράγωγα προϊόντα. Για την κατανομή αυτή χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι, όπως με βάση τις παραχθείσες ποσότητες, με βάση τη σχετική αξία πώλησης ή με βάση την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία.

Στην περίπτωση ελαττωματικών προϊόντων, συνήθως η εταιρεία επιβαρύνεται με επιπλέον κόστος προκειμένου αυτές να μετατραπούν σε κανονικές μονάδες ή έστω σε μονάδες β' διαλογής. Οπότε συνήθως το επιπλέον κόστος που απαιτείται από την επεξεργασία τους οδηγεί σε αύξηση του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα.

Στην περίπτωση της φύρας παραγωγής, συνήθως κοστολογείται κανονικά η αποδεκτή και συνήθης φύρα, ενώ η ασυνήθης και έκτακτη φύρα αντιμετωπίζεται διαφορετικά, ενώ γίνεται και έμμεση κοστολόγηση των εξόδων για την απομάκρυνση της φύρας.

8. Πρότυπη κοστολόγηση και Αποκλίσεις

Η πρότυπη κοστολόγηση είναι μια τεχνική κοστολόγησης, όπου το κόστος υπολογίζεται με βάση κάποιες αρχικές εκτιμήσεις της εταιρείας και στη συνέχεια τακτοποιούνται οποιεσδήποτε αποκλίσεις παρατηρούνται. Βασικό πλεονέκτημα της πρότυπης

κοστολόγησης είναι η έγκαιρη πληροφόρηση/διευκόλυνση της διοίκησης στη λήψη αποφάσεων.

Οι αποκλίσεις στο κόστος της παραγωγής μπορεί να οφείλονται, είτε σε διαφοροποίηση ποσότητας αναλώσεων είτε σε διαφοροποίηση τιμών.

Για παράδειγμα, αν για την παραγωγή ενός προϊόντος υπήρχε εκτίμηση ότι απαιτούνταν 10 μονάδες πρώτης ύλης αξίας 20€ καθεμιά και τελικά χρησιμοποιήθηκαν 11 μονάδες αξίας 18€ καθεμιά, τότε το κόστος διαμορφώνεται τελικά σε $11 \times 18 = 198\text{€}$ έναντι $10 \times 20 = 200\text{€}$ αρχικά εκτιμώμενου. Σε αυτή την περίπτωση παρατηρείται μια αρνητική απόκλιση ποσότητας (αφού χρησιμοποιήθηκαν 11 αντί για 10 μονάδες) και μια θετική απόκλιση τιμής (αφού η τιμή της μονάδας ανήλθε σε 18 αντί για 20).

Αποκλίσεις μελετώνται και εξετάζονται για όλα τα κόστη της παραγωγής, οπότε υπάρχουν αποκλίσεις πρώτων υλών, αποκλίσεις άμεσης εργασίας και αποκλίσεις ΓΒΕ.

9. Νεκρό Σημείο (break even point)

Για τον υπολογισμό του νεκρού σημείου (ΝΣ) δηλαδή του σημείου όπου εξισώνονται τα συνολικά έσοδα με τα συνολικά έξοδα, συνεκτιμώνται αφενός τα έσοδα από πωλήσεις ενός προϊόντος και αφετέρου οι συνισταμένες του συνολικού κόστους του, ήτοι: (α) το σταθερό κόστος και (β) το μεταβλητό κόστος παραγωγής. Προφανώς βέβαια, ο υπολογισμός τόσο του σταθερού, όσο και του μεταβλητού κόστους παραγωγής γίνεται με βάση τους κανόνες της κοστολόγησης.

Σχετική με την ανάλυση του ΝΣ είναι και η έννοια του «οριακού κόστους», με δεδομένο ότι η ύπαρξη σταθερού κόστους θέτει ως προϋπόθεση την ύπαρξη οριακού κόστους παραγωγής μονάδας μικρότερου από την τιμή πώλησης μονάδας, για να είναι δυνατή η επίτευξη ΝΣ.

10. Τα αποθέματα κατά τα ΔΛΠ

Εκτός από την έννοια των αποθεμάτων, στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται και ο ορισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή της εκτιμώμενης τιμής πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση (όπως π.χ. ακόμη και οι προμήθειες των πωλητών).

Επίσης, στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται ότι υπάρχουν κόστη που πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων (όπως το κόστος σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους

πελάτες), ενώ υπάρχουν άλλα κόστη που δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων (όπως π.χ. η υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, κόστος αποθήκευσης ετοιμών προϊόντων, κόστος πώλησης κ.λπ.).

Τέλος, όπως κάθε ΔΛΠ, το ΔΛΠ2 αναφέρει τις περιπτώσεις υποχρέωσης γνωστοποίησης (περιπτώσεις υποτίμησης, αντιλογισμών υποτίμησης, ενεχυριάσεως για εξασφάλιση υποχρεώσεων κ.λπ.).

4.4 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ/ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Αποτίμηση αποθεμάτων (δεδομένα ερωτήσεων Νο 1 μέχρι Νο 3)

Οι εισαγωγές και εξαγωγές των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης είναι:

Ημερομηνία	Πράξη	Ποσότητα	Αξία μονάδας
1/2/2007	Εισαγωγή	100	20 €
1/3/2007	Εξαγωγή	80	
1/4/2007	Εισαγωγή	200	21 €
1/5/2007	Εξαγωγή	180	
1/10/2007	Εισαγωγή	100	22 €
1/12/2007	Εξαγωγή	80	

1. Ποια είναι η αξία των αποθεμάτων της 31/12/2007 με τη μέθοδο FIFO;

Καταρχήν από πλευράς ποσότητας, οι μονάδες που παραμένουν στο τελικό απόθεμα είναι: $100-80+200-180+100-80 = 60$.

Με τη μέθοδο FIFO, οι 340 μονάδες που εξήχθησαν είναι οι πρώτες 100, οι δεύτερες 200 και οι εναπομένουσες 40 από την τρίτη εισαγωγή. Συνεπώς, οι 60 μονάδες που έμειναν είναι από την τρίτη εισαγωγή και συνεπώς η αξία τους ανέρχεται σε $60 \times 22 = 1.320 \text{ €}$.

Μπορεί στην ίδια αυτή απάντηση να καταλήξει κανείς ευκολότερα και συντομότερα, χωρίς να διερευνήσει ποιες είναι οι εξαχθείσες μονάδες, αλλά βασιζόμενος απευθείας στο γεγονός ότι οι μονάδες που έμειναν είναι από τις τελευταίες εισαχθείσες.

Αν η μέθοδος είναι FIFO, τότε και η διαρκής και η περιοδική προσέγγιση καταλήγουν στο ίδιο ακριβώς αποτέλεσμα.

2. Ποια είναι η αξία των αποθεμάτων της 31/12/2007 με τη μέθοδο LIFO, σε περιοδική βάση;

Με τη μέθοδο LIFO, σε περιοδική βάση, οι 340 μονάδες που εξήχθησαν είναι οι τελευταίες 100, οι δεύτερες 200 και οι εναπομένουσες 40 από την πρώτη εισαγωγή. Συνεπώς, οι 60 μονάδες που έμειναν είναι από την πρώτη εισαγωγή και συνεπώς η αξία τους ανέρχεται σε $60 \times 20 \text{ €} = 1.200 \text{ €}$.

Στη μέθοδο LIFO, αν χρησιμοποιηθεί η διαρκής βάση, το αποτέλεσμα θα είναι διαφορετικό.

3. Ποια είναι η αξία των αποθεμάτων της 31/12/2007 με τη μέθοδο της Μέσης Τιμής, σε περιοδική βάση;

Με τη μέθοδο της Μέσης Τιμής, για τις 400 μονάδες που συνολικά εισήχθησαν, το κόστος απόκτησης είναι $(100 \times 20 \text{ €}) + (200 \times 21 \text{ €}) + (100 \times 22 \text{ €}) = 8.400 \text{ €}$ και συνεπώς το μέσο κόστος ανά μονάδα $8.400/400 = 21 \text{ €}$.

Συνεπώς, το κόστος των 60 μονάδων που έμειναν είναι $60 \times 21 \text{ €} = 1.260 \text{ €}$.

Όπως και στη LIFO, αν χρησιμοποιηθεί η διαρκής βάση στη μέθοδο της Μέσης Τιμής, το αποτέλεσμα θα είναι διαφορετικό.

4. Σε περιόδους τάσεων για μείωση τιμών, ποια μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων είναι πιο συντηρητική για τις οικονομικές καταστάσεις (FIFO, LIFO ή Μέση τιμή);

Οι προηγούμενες τρεις ερωτήσεις βασίστηκαν σε δεδομένα περιόδων με αύξηση τιμών και διαπιστώθηκε ότι με τη μέθοδο FIFO το τελικό απόθεμα υπολογίζεται μεγαλύτερο (1.320r) από αυτό της Μέσης τιμής (1.260 €) και ακόμη μεγαλύτερο από αυτό της LIFO (1.200 €).

Αντίθετα, σε περίοδο που υπάρχουν τάσεις μείωσης των τιμών, υψηλότερα αποθέματα προκύπτουν με τη μέθοδο LIFO. Οπότε πιο συντηρητική για τις οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή με χαμηλότερα αποθέματα) είναι η FIFO.

5. Αφού με εμφάνιση μεγαλύτερου ύψους αποθεμάτων εμφανίζεται ταυτόχρονα και μεγαλύτερο αποτέλεσμα χρήσης (μέσω μείωσης του κόστους πωληθέντων) γιατί οι εταιρείες δεν δείχνουν σκοπίμως μεγαλύτερα αποθέματα και περαιτέρω καλύτερα αποτελέσματα;

Η απάντηση έγκειται στο γεγονός ότι τα καλύτερα αποτελέσματα επιβαρύνονται με μεγαλύτερο ποσό φόρου εισοδήματος. Δηλαδή, η κατάληξη σε μεγαλύτερο ποσό φόρου εισοδήματος λειτουργεί αποτρεπτικά στο να εμφανίζονται μεγαλύτερα αποθέματα (που από μόνο του μπορεί ως στοιχείο να είναι επιθυμητό).

6. Είναι πάντοτε γνωστό, κατά τη στιγμή της πώλησης, το κόστος οποιουδήποτε αποθέματος, ώστε περαιτέρω να είναι άμεσα γνωστό το αποτέλεσμα από την πώλησή του;

Σε αρκετές περιπτώσεις που πρόκειται για πώληση εμπορεύματος είναι γνωστό το κόστος (όχι πάντοτε όμως, αφού πρέπει να συνεκτιμώνται τυχόν εκπτώσεις και λοιπά κόστη πέραν του κόστους τιμολόγησης).

Στις περιπτώσεις που πρόκειται για πώληση προϊόντων, συνήθως δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος (αυτό που θα καταχωριστεί στο τέλος της χρήσης στο κονδύλι του κόστους πωληθέντων). Όμως, για διευκόλυνση της διοίκησης και για καθορισμό τιμολογιακής πολιτικής μπορεί να χρησιμοποιείται, είτε κάποιο «πρότυπο» κόστος είτε κάποιες άλλες εκτιμήσεις.

7. Εάν τα αποτελέσματα προ φόρων μιας εταιρείας ανέρχονται σε 100 € για το 2007 και ο φορολογικός συντελεστής σε 25% και διαπιστώνεται -αμέσως πριν υπογραφούν οι οικονομικές καταστάσεις και υποβληθεί η φορολογική δήλωση- ένα σφάλμα στην αποτίμηση των αποθεμάτων (π.χ. εντοπίστηκαν βραδέως κινούμενα αποθέματα), το οποίο για να διορθωθεί πρέπει να μειωθούν τα αποθέματα της 31/12/2007 κατά 20 €, τότε ύστερα από τη διόρθωση, ποια θα είναι τα «αποτελέσματα χρήσης μετά από τους φόρους»;

Εάν μειωθούν τα αποθέματα λήξης, τότε μειώνονται ισόποσα και τα κέρδη της χρήσης. Συνεπώς τα κέρδη της χρήσης, μετά τη διόρθωση των αποθεμάτων θα ανέρχονται σε $100 - 20 = 80$ € και συνεπώς ο φόρος εισοδήματος σε $80 \times 25\% = 20$ € και τα αποτελέσματα μετά από φόρους σε $80 - 20 = 60$ €.

8. Τι είδους προβλέψεις μπορεί να γίνουν για τα αποθέματα;

Για τον προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων που θα εμφανιστούν στον ισολογισμό πρέπει να εξετάζονται περιπτώσεις ενδεχόμενης μείωσης της αξίας τους, όπως οι

περιπτώσεις ύπαρξης (α) βραδέως κινούμενων αποθεμάτων και (β) απαξιωμένων -συνήθως από τεχνολογική άποψη- αποθεμάτων.

Όμως και σε άλλες περιπτώσεις -π.χ. όταν υπάρχει υπεραποθεματοποίηση- εξετάζεται ποια είναι η αναμενόμενη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία/ΚΡΑ των αποθεμάτων (ήτοι η τιμή ενδεχόμενης πώλησής τους, μειωμένη με τα ειδικά έξοδα για την πώληση). Αν η ΚΡΑ είναι μικρότερη από το κόστος, τότε συνήθως γίνεται πρόβλεψη υποτίμησης.

9. Είναι απαραίτητο να διενεργείται απογραφή των αποθεμάτων, όταν υπάρχει εκτενής και αναλυτική λογιστική παρακολούθηση;

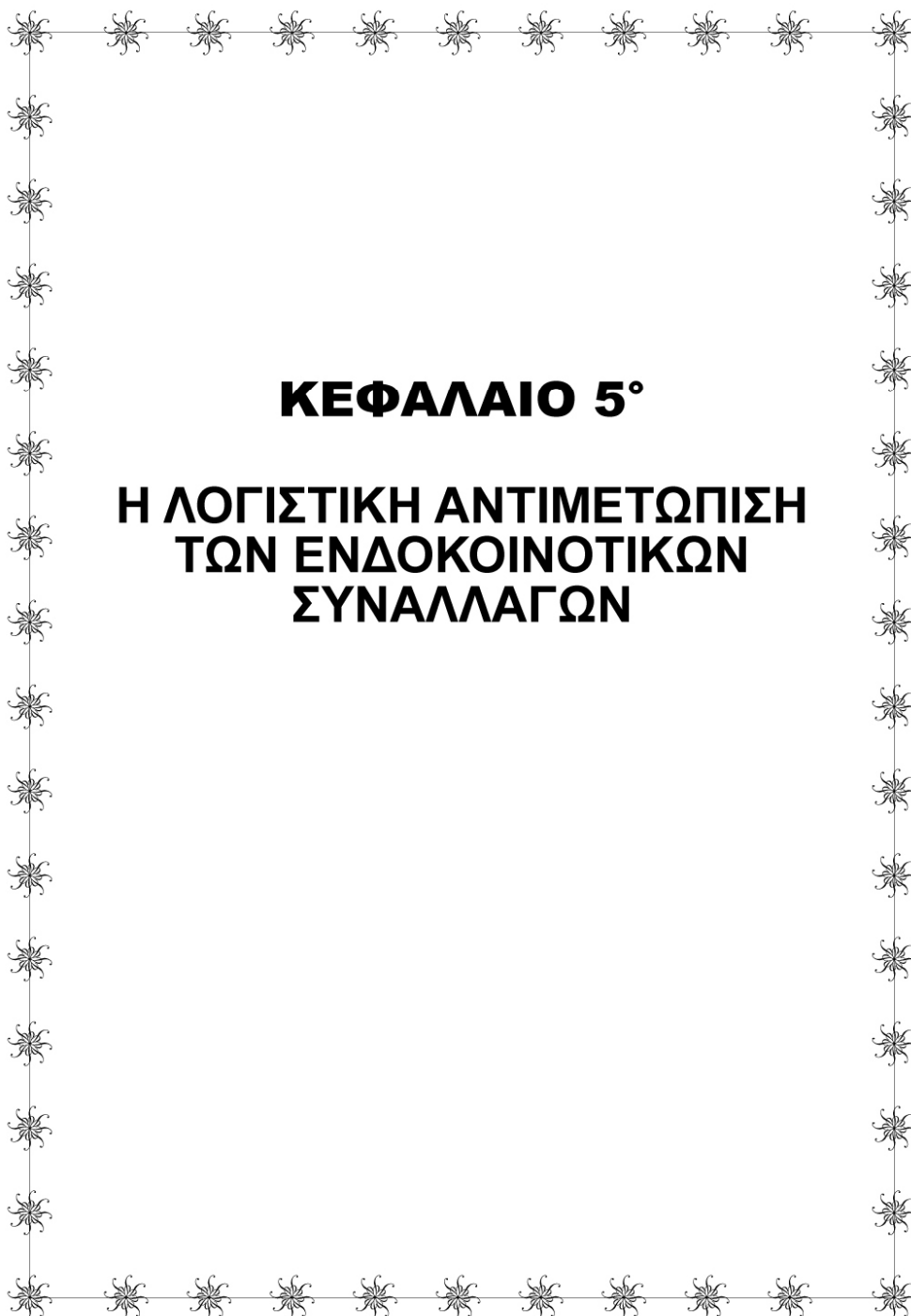
Πέρα από την υποχρέωση που τίθεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων περί διενέργειας απογραφής, η διασταύρωση των λογιστικών υπολοίπων με τα πραγματικά υπόλοιπα σε τακτά χρονικά διαστήματα θεωρείται ως ένα βασικό μέτρο ελέγχου, που λειτουργεί μέσω της απογραφής, συνολικής ή τμηματικής. Μάλιστα με την απογραφή, πέρα από τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων δίνεται μια εικόνα και της κατάστασης στην οποία βρίσκονται τα αποθέματα (ελαττωματικά, εκτεθειμένα σε κίνδυνο απώλειας ή βλάβης κ.λπ.).

10. Μπορεί μια εταιρεία να έχει ικανοποιητική κοστολόγηση αν δεν εφαρμόζει την αναλυτική λογιστική που ορίζεται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ);

Η ομάδα 9 του ΓΛΣ εξετάζει θέματα ροής αποθεμάτων και κοστολόγησης γενικότερα (για παράδειγμα, υπάρχουν πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με τίτλο κέντρα κόστους, κόστος παραγωγής, αποθέματα, αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού κ.λπ.).

Η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα είναι ότι ναι, σαφώς μπορεί μια εταιρεία να έχει ικανοποιητική κοστολόγηση αν δεν εφαρμόζει την αναλυτική λογιστική του ΓΛΣ. Εξάλλου πρέπει να τονιστεί ότι: (α) υπήρχαν εταιρείες που εφαρμόζαν ικανοποιητικότερα συστήματα κοστολόγησης και πριν από την εφαρμογή του ΓΛΣ και (β) από τα ΔΛΠ δεν αναφέρεται καμία υποχρέωση για τήρηση συγκεκριμένων μεθόδων λογιστικοποίησης δεδομένων που αφορούν την κοστολόγηση.

Προς αποφυγή, όμως, παρερμηνειών πρέπει να τονιστεί ότι η σωστή τήρηση της ομάδας 9 του ΓΛΣ παρέχει σημαντικότερη πληροφόρηση όχι μόνο για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και πρόσθετης πληροφόρησης προς τη διοίκηση της εταιρείας.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από την 1η Ιανουαρίου 1993 καταργήθηκαν οι τελωνειακές διατυπώσεις και οι έλεγχοι στα σύνορα, όσον αφορά τη διακίνηση προσώπων και αγαθών μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Η κατάργηση αυτή είχε ως επακόλουθο να προστεθούν στην κατηγορία των φορολογητέων πράξεων οι εξής δύο νέες κατηγορίες:

α) Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων, και
β) η ενδοκοινοτική απόκτηση προϊόντων που υπάγονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης (πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά, οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά).

Ως «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» νοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή σε άλλο κράτος μέλος ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Να πρόκειται για αγαθά τα οποία μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος-μέλος.
- β) Ο αγοραστής να είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο.
- γ) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος-μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (πώληση αγαθών μετά από συναρμολόγηση, πώληση από απόσταση κ.λπ.).
- δ) Η συναλλαγή να πραγματοποιείται στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

Εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις:

α) Η παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο μεταφέρει από κράτος-μέλος αγαθά της επιχείρησής του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση εφόσον τα αγαθά αυτά έχουν αποκτηθεί με οποιοδήποτε τρόπο στο άλλο κράτος-μέλος και προορίζονται να εξυπηρετήσουν τους σκοπούς της επιχείρησης.

β) Η παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

Θεωρείται επίσης ενδοκοινοτική απόκτηση και η περίπτωση κατά την οποία η μεταφορά των

αγαθών διενεργείται από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο (δήμο, κοινότητα κ.λπ.) εφόσον πρόκειται για δικά του αγαθά προοριζόμενα να εξυπηρετήσουν τους σκοπούς του και η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ.

5.2 Τρόπος καταχώρισης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στα βιβλία των επιτηδευματιών – πραγματικό κόστος ενδοκοινοτικής απόκτησης

Το κόστος κτήσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των επιτηδευματιών της γ' κατηγορίας καταχωρείται αρχικά στο λογαριασμό 32 «ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ» του ΓΛΣ με υποχρεωτική ανάπτυξη στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

32.00 παραγγελίες πάγιων στοιχείων και

32.01 παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων

Στους πιο πάνω υπολογαριασμούς καταχωρούνται:

— Η τιμολογιακή αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, δηλαδή εκείνη που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς της προμηθεύτριας επιχείρησης μειωμένη κατά τα ποσά ενδεχόμενων εκπτώσεων. Στην περίπτωση κατά την οποία η τιμολογιακή αξία είναι εκφρασμένη σε ξένο νόμισμα αυτή μετατρέπεται σε αξία εθνικού νομίσματος (ευρώ) με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της (με αποδοχή συναλλαγματικών ή έναντι φορτωτικών εγγράφων κ.λπ.).

— Τα ειδικά έξοδα αγορών. Ως ειδικά έξοδα αγορών ενδεικτικά αναφέρονται: τα έξοδα της τράπεζας που μεσολαβεί για την ενδοκοινοτική απόκτηση, τα μεταφορικά και τα ασφάλιστρα, τυχόν εργατικά έξοδα για φόρτο-εκφορτώσεις κ.λπ.

Η ανάπτυξη σε τρίτο βαθμό των πιο πάνω υπολογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας οι οποίες μπορούν να αναπτύξουν τους υπολογαριασμούς σε τρίτο και τέταρτο βαθμό ως εξής για τις παραγγελίες πάγιων και κυκλοφορούντων στοιχείων αντίστοιχα:

32.00 παραγγελίες πάγιων στοιχείων

32.00.12 παραγγελίες μηχανημάτων

32.00.13 παραγγελίες μεταφορικών μέσων

32.00.14 παραγγελίες επίπλων και λοιπού εξοπλισμού σε τρίτο βαθμό και σε τέταρτο βαθμό

ανάλογα του εισαγόμενου είδους π.χ. 32.00.12.00 παραγγ. μηχανήματος τύπου ... κ.λπ.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» μπορεί να γίνεται κατ' είδος και κατ' αύξοντα αριθμό των παραγγελιών του ίδιου είδους του έτους ως εξής:

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων

32.01.24 παραγγελίες πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. Σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων προτείνεται η ακόλουθη ανάπτυξη:

32.01.20.01 1η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2005

32.01.20.02 2η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2005 κ.λπ.

Μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας και κατά την ημερομηνία παραλαβής των αγαθών διενεργείται εγγραφή μεταφοράς του κόστους κτήσης των αγαθών στους αρμόδιους λογαριασμούς των πάγιων ή των εμπορεύσιμων ειδών ή σε λογαριασμό της ομάδας 6 του ΓΛΣ (π.χ. υλικά άμεσης ανάλωσης), οπότε ο λογαριασμός της παραγγελίας εξισώνεται.

5.3 Φορολογητέα αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης – πλασματικός ΦΠΑ

Με τον πιο πάνω τρόπο καταχώρισης των εγγραφών τελικά ο λογαριασμός 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό» περιλαμβάνει το πραγματικό κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης στο οποίο εμπεριέχονται φορολογητέες αξίες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και αφορολόγητες ή αξίες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Κατά την εγγραφή, όμως, μεταφοράς του κόστους, για τις οποιοσδήποτε ελεγκτικές επαληθεύσεις, για την τεκμηρίωση των εγγραφών, αλλά και σύμφωνα με την απόφαση του ΥπΟικον Π 3632/3/6/88/Πολ. 171 επιβάλλεται ο διαχωρισμός της αξίας σε απαλλασσόμενη και σε φορολογητέα. Ως φορολογητέα αξία στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών λαμβάνεται η αντιπαροχή, που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή, προσαυξημένη με κάθε άλλη παροχή που έχει άμεσα σχέση με την αντιπαροχή.

Στις περιπτώσεις, όμως, κατά τις οποίες τα στοιχεία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εκφράζονται σε ξένο νόμισμα (εκτός ευρώ), για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του νομίσματος αυτού προς το ευρώ που ίσχυε κατά την

ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Η ισοτιμία αυτή είναι η επίσημη τιμή πώλησης συναλλάγματος που περιλαμβάνεται στο δελτίο τιμών συναλλάγματος, που εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδας την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα. Η τιμή αυτή ισχύει για ολόκληρο τον επόμενο μήνα με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει σε επόμενη ημέρα Τετάρτη του μήνα αυτού μεταβολή της ισοτιμίας αυτής πέραν του 5%. Όταν υπάρχει τέτοια μεταβολή, από την επόμενη Τετάρτη εφαρμόζεται η νέα ισοτιμία.

Κατά την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αναστέλλεται η καταβολή του ΦΠΑ. Η πραγματική επιβάρυνση με φόρο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών των υποκειμένων στο φόρο επιχειρήσεων γίνεται κατά τη διάθεση των αγαθών στην κατανάλωση. Κατ' εξαίρεση, καταβάλλεται ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων και προϊόντων τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που διενεργεί την ενδοκοινοτική απόκτηση. Επίσης, καταβάλλεται ΦΠΑ (εκταμιεύεται) με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα και από απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, εφόσον το ποσό υπερβαίνει το όριο των 10.000,00 ευρώ.

Εκτός της λογιστικής εγγραφής μεταφοράς του κόστους της παραγγελίας, συγχρόνως υπολογίζεται και καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία ο πλασματικός φόρος που αναλογεί στη φορολογητέα αξία, δηλαδή στην τιμολογιακή, όταν αυτή εκφράζεται σε εθνικό νόμισμα ή στην πλασματική (όπως πιο πάνω) όταν αυτή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα.

Η καταχώριση του πλασματικού ΦΠΑ κατά την ημερομηνία της ενδοκοινοτικής απόκτησης γίνεται με χρέωση των πιο κάτω κατά περίπτωση αντίθετων (μειωτικών) λογαριασμών:

54.00.20.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων

54.00.24.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας

54.00.25.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών λογαριασμών 25/26/28 του ΓΛΣ.

54.00.28.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πάγιων στοιχείων λογαριασμών ομάδας 1 του ΓΛΣ.

54.00.29.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Εξόδων-Δαπανών λογαριασμών ομάδων 6 και 8 του ΓΛΣ.

Με αντίστοιχη πίστωση των υπολογαριασμών:

54.00.80.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων > οφειλόμενος

54.00.84.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πρώτων και βοηθητικών υλών > οφειλόμενος

54.00.85.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων λοιπών αγορών > οφειλόμενος

54.00.88.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων πάγιων στοιχείων > οφειλόμενος

54.00.89.42-94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Εξόδων-Δαπανών > οφειλόμενος

Οι λογαριασμοί 54.00.80(84/85/88/89).42-95 λειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους αντίστοιχους λογαριασμούς 54.00.20(24/25/28/29).42-95. Στους λογαριασμούς 54.00.80(84/85/89).42-75 καταχωρείται (πιστώνεται) ο οφειλόμενος ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών απαιτήσεων αγαθών και στους λογαριασμούς 54.00.89.82-95 καταχωρείται (πιστώνεται) ο οφειλόμενος ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών.

Κατά τη σύνταξη της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ στο τέλος της φορολογικής περιόδου τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.20(24/25/28/29) καταχωρούνται κατά συντελεστή στη στήλη «φόρος εισροών που αναλογεί» της ενότητας β' του πίνακα Β' από κωδ. 371 μέχρι 376.

Τα ίδια αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 54.00.80/84/85/88/89 καταχωρούνται στην ενότητα (α) των εκροών, στη στήλη «φόρος εκροών που αναλογεί» κατά συντελεστή από κωδ. 331 μέχρι 336. Έτσι, κατά τη συσχέτιση του φόρου εκροών με το φόρο των εισροών δεν προκύπτει υπόλοιπο για καταβολή ή για συμψηφισμό.

Η συσχέτιση από λογιστικής άποψης γίνεται στον υπολογαριασμό 54.00.99.XX (XX = 01 - 12) ΦΠΑ «Απόδοση-Εκκαθάριση μηνός π.χ. Ιανουαρίου κ.λπ.» με τη μεταφορά στη χρέωση των χρεωστικών υπολοίπων των υπολογαριασμών 54.00.20/24/25/28/29 και στην πίστωση των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών 54.00.80/84/85/88/89. Έτσι, κατά τη μεταφορά των αντίστοιχων ίσων υπολοίπων ο υπολογαριασμός 54.00.99 «ΦΠΑ Απόδοση-Εκκαθάριση» εξισώνεται.

5.4 Λογιστικός χειρισμός της διαφοράς μεταξύ του πραγματικού κόστους της ενδοκοινοτικής απόκτησης και της πλασματικής αξίας

Όταν η τιμολογιακή αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης εκφράζεται σε νόμισμα εκτός του ευρώ, τότε προκύπτουν οι πιο κάτω δύο διαφορετικές αξίες:

α) Πραγματική αξία. Είναι αυτή που καταβάλλεται στον προμηθευτή από τον αγοραστή των αγαθών και καταχωρείται στο λογαριασμό 32 ως πραγματικό κόστος της εισαγωγής.

Προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος GBP, USD κ.λπ. που αναγράφεται στο τιμολόγιο με την ισοτιμία που ισχύει την ημέρα του διακανονισμού της αξίας.

β) Πλασματική αξία. Προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ με την ισοτιμία που ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίον εκδόθηκε το τιμολόγιο του ξένου οίκου εφόσον η ισοτιμία αυτή δεν διαφοροποιήθηκε πέραν του 5%. Αν η διαφορά είναι θετική (+) δηλαδή η πραγματική αξία > της πλασματικής τότε αυτή κατά την εγγραφή μεταφοράς του κόστους παραγγελίας στους αρμόδιους λογαριασμούς, προσαυξημένη κατά τα λοιπά μη υποκείμενα σε ΦΠΑ ειδικά έξοδα, καταχωρείται στη χρέωση των πιο κάτω κατά περίπτωση υπολογαριασμών.

20.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων απαλλασσόμενες από ΦΠΑ.

24.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών απαλλασσόμενες από ΦΠΑ.

25.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αναλώσιμων υλικών απαλλασσόμενες από ΦΠΑ.

26.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων απαλλασσόμενες από ΦΠΑ.

28.00.03.00 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών συσκευασίας απαλλασσόμενες από ΦΠΑ.

Προκειμένου για θετικές διαφορές που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πάγιων στοιχείων ή γενικών εξόδων, αυτές καταχωρούνται σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς των πάγιων στοιχείων ή των γενικών εξόδων, κατά περίπτωση, όπως π.χ. 12.00.05.00

«Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μηχανημάτων τύπου ... απαλλασσόμενες από ΦΠΑ» κ.λπ.

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, το άθροισμα των θετικών διαφορών συναθροιζόμενο με τις λοιπές μη υποκείμενες στο ΦΠΑ εισροές (ενοίκια, αμοιβές προσωπικού κ.λπ.)

καταχωρείται στον κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Παράδειγμα λογιστικής τακτοποίησης της θετικής διαφοράς

Για την εξόφληση ενός τιμολογίου ενδοκοινοτικής απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών αξίας 50.000 USD πληρώθηκαν από μία ΕΠΕ: 50.000 USD: 1,25 = 40.000 ευρώ. Το ποσό αυτό καταχωρήθηκε αρχικά στη χρέωση του υπολογαριασμού 32.01.24 «παραγγελίες πρώτων και βοηθητικών υλών».

Η πλασματική, όμως, αξία υπολογιζόμενη με ισοτιμία 1€ = 1,27 USD ανήλθε στο ποσό των 50.000 USD: 1,27 = 39.370,08 ευρώ. Επομένως, το ποσό του πλασματικού ΦΠΑ που θα καταχωρηθεί στα βιβλία θα είναι: 39.370,08 x 19% = 7.480,32.

Η διαφορά μεταξύ πλασματικής και πραγματικής αξίας 40.000,00 - 39.370,08 = 629,92 είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ.

Η λογιστική απεικόνιση μεταφοράς του κόστους παραγγελίας στον αρμόδιο λογαριασμό θα γίνει ως εξής:

		χρέωση	πίστωση
24.00.03.00	Ενδοκοιν. αποκτήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών χωρίς ΕΦΚ απαλλασσόμενες από ΦΠΑ	629,92	
24.00.03.44	Ενδοκ. αποκτήσεις πρώτων και βοηθ. υλών χωρίς ΕΦΚ υποκ. σε ΦΠΑ 19%	39.370,08	
	32.01.24	Παραγγελίες πρώτων και βοηθ. υλών	40.000,00

Για το ποσό του πλασματικού ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής απόκτησης γίνεται η εγγραφή:

		χρέωση	πίστωση
54.00.24.44	ΦΠΑ ενδοκ. απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες σε ΦΠΑ προς 19%	7.480,32	
	54.00.84.44 ΦΠΑ ενδοκοιν. αποκτ. πρώτων και βοηθ. υλών οφειλόμενος προς 19%		7.480,32

Το ποσό της φορολογητέας αξίας καταχωρείται:

— Στις ενότητες α', β', γ' του πίνακα Β' της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας εκδόθηκε το τιμολόγιο του ξένου οίκου.

— Στη μηνιαία δήλωση INTRASTAT (άφιξης), εφόσον οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχουν υπερβεί το «κατώφλι εξομοίωσης» το οποίο για το έτος 2005, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχει καθοριστεί στο ποσό των 40.000,00 ευρώ και για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις το ποσό των 44.000,00 ευρώ.

— Στον τριμηνιαίο Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (Listing απόκτησης) ανεξάρτητα από το ύψος των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Λογιστική τακτοποίηση της αρνητικής διαφοράς.

Αν η διαφορά είναι αρνητική, δηλαδή, η πραγματική αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης < της πλασματικής, τότε αυτή κατά την εγγραφή μεταφοράς του κόστους της παραγγελίας στους αρμόδιους λογαριασμούς καταχωρείται στη πίστωση των λογαριασμών που προαναφέρθηκαν στην παρ. (1.3).

Αν π.χ. η καταβλητέα τιμολογιακή αξία μιας ενδοκοιν. απόκτησης εμπορευμάτων, η οποία προέκυψε από τη μετατροπή ξένου νομίσματος σε ευρώ είναι 30.000,00 ευρώ και η φορολογητέα βάση (πλασματική αξία) ανέρχεται σε 31.000,00 ευρώ, η λογιστική τακτοποίηση θα γίνει με την εγγραφή:

		χρέωση	πίστωση
20.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες σε ΦΠΑ προς 19%	31.000,00	
	32.01.20 Παραγγελίες εμπορευμάτων		30.000,00
	20.00.03.00 Ενδοκ. αποκτήσεις εμπορευμάτων απαλλασσόμενες από ΦΠΑ		1.000,00

Έτσι, ο τριτοβάθμιος λογαριασμός 20.00.03 «Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων» θα παρουσιάζει το πραγματικό κόστος της ενδοκοινοτικής απόκτησης, δηλαδή το ποσό των 30.000,00 ευρώ.

Το ποσό του πλασματικού ΦΠΑ θα υπολογισθεί επί της φορολογητέας αξίας των 31.000,00 ευρώ ανάλογα με το συντελεστή με τον οποίο φορολογείται το είδος της ενδοκοινοτικής απόκτησης.

Για την επίτευξη της λογιστικής συμφωνίας των εμφανιζόμενων στην εκκαθαριστική δήλωση αξιών με τις πραγματικές αξίες των βιβλίων, η αρνητική διαφορά των 1.000,00 ευρώ καταχωρείται στον κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ με το πρόσημο πλύν (-).

Σύμφωνα με την 243/14/6/1995 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ της φορολογητέας αξίας από την πραγματική «δεν αποκλείεται η παρακολούθησή της να γίνεται σε λογαριασμούς τάξεως» ως εξής:

Αν η πλασματική αξία < της πραγματικής, με τη διαφορά χρεώνεται ο λογαριασμός τάξεως 04.91.12 «Διαφορές πλασματικών και πραγματικών αξιών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με πίστωση του 08.91.12 «Συγκέντρωση φορολογητέων διαφορών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων».

Αν η πλασματική αξία > της πραγματικής, με τη διαφορά γίνεται η αντίστροφη εγγραφή, δηλαδή χρεώνεται ο υπολογαριασμός 08.91.12 με πίστωση του 04.91.12.

Για τη συμπλήρωση του κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ «Λοιπές εισροές απαλλασσόμενες, εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης» το υπόλοιπο του υπολογαριασμού 04.91.12 καταχωρείται προσθετικά (+) αν είναι χρεωστικό ή αφαιρετικά (-) αν είναι πιστωτικό.

Λογιστικοί χειρισμοί στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Οι κυριότερες ενδοκοινοτικές συναλλαγές των υποκείμενων και μη υποκείμενων στο ΦΠΑ προσώπων. Πρακτική και λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και του φόρου που αναλογεί σε αυτές.

Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές διακρίνονται στις κανονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του άρθρου 11 του Ν 2859/2000 (1), στις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές (2) και στις πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών (3).

1. Κανονικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του άρθρου 11 του Ν 2859/2000

Πρόκειται για εισαγωγές αγαθών από άλλα κράτη μέλη στο εσωτερικό της χώρας που πραγματοποιούνται:

α) από πρόσωπα με επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα υποκείμενα στο ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισφορών,

β) από πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, όπως εκπαιδευτήρια, νοσηλευτικές μονάδες, νομικά πρόσωπα κ.λπ., εφόσον η ετήσια αξία των αγαθών χωρίς ΦΠΑ κατά το προηγούμενο ή κατά το τρέχον έτος ξεπερνά το ποσό των 10.000,00 ευρώ ή έχουν επιλέξει τη φορολόγηση στην Ελλάδα των αποκτήσεών τους από άλλα κράτη μέλη ανεξάρτητα από το ύψος αυτών. Εφόσον οι αγορές αγαθών των πιο πάνω προσώπων από άλλα κράτη μέλη δεν ξεπερνούν το ποσό των 10.000,00 ευρώ (με εξαίρεση τα αγαθά που υπόκεινται στον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης και τα καινούργια μεταφορικά μέσα), η εισαγωγή δεν θεωρείται ενδοκοινοτική

απόκτηση και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ καταβάλλεται από τον προμηθευτή στη χώρα προέλευσης.

5.5 Λογιστική αντιμετώπιση

Η παρακολούθηση του κόστους κτήσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων γίνεται είτε σε υπολογαριασμούς του 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» προκειμένου για τα πάγια στοιχεία, είτε σε υπολογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» προκειμένου για το κόστος κτήσης εμπορευμάτων, πρώτων υλών κ.λπ.

Μετά την ολοκλήρωση του κόστους κτήσης, προκειμένου για εμπορεύσιμα είδη, η μεταφορά του γίνεται στους πιο πάνω κατά περίπτωση αρμόδιους υπολογαριασμούς των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας 2 του ΓΛΣ οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς του 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας».

Για ολοκληρωμένη άποψη σχετικά με την ανάπτυξη των λογαριασμών της ομάδας 2 του ΓΛΣ με παράλληλη συλλειτουργία στο ίδιο επίπεδο (τρίτου ή τέταρτου βαθμού) με τους υπολογαριασμούς του 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας», παρατίθεται υπόδειγμα ανάπτυξης του λογαριασμού 20 «Εμπορεύματα» όπως πιο κάτω:

Η ανάπτυξη των λογαριασμών των αποθεμάτων (ομάδας 2) και η συλλειτουργία τους με τους υπολογαριασμούς του 54.00 ΦΠΑ

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	Συλλειτουργούν με τους πιο κάτω υπολογαριασμούς του ΦΠΑ	Κωδ. Αριθμοί	
			Περιοδικής	Εκκαθαριστικής
20.00	Είδος (X) ή κατηγορία εμπορευμάτων			
20.00.00	Αποθέματα			
20.00.00.00	Αποθέματα αρχής χρήσης			
20.00.00.01	Αποθέματα τέλους χρήσης			

20.00.01	Αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού	54.00.20 ΦΠΑ εισφορών εμπορευμάτων		
20.00.01.00	Αγορές απαλλασσόμενες χωρίς ΦΠΑ			
20.00.01.01	Αγορές υποκείμενες σε ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης			
20.00.01.02	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 4,5%	54.00.20.02 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 4,5%	352/372	652/672
20.00.01.03	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 9%	54.00.20.03 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 9%	351/371	651/671
20.00.01.04	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 19%	54.00.20.04 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 19%	353/373	653/673
20.00.01.12	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 3%	54.00.20.12 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 3%	355/375	658/678
20.00.01.13	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 6%	54.00.20.13 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 6%	354/374	657/677
20.00.01.14	Αγορές υποκείμ. με δικαίωμα έκπτωσης 13%	54.00.20.14 ΦΠΑ αγ. εμπορ. εσωτ. 13%	356/376	659/679
20.00.02	Εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες	54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων		
20.00.02.00	Εισαγωγές απαλλασσόμενες χωρίς ΦΠΑ			
20.00.02.01	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης			
20.00.02.22	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ	54.00.20.22 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 4,5%	352/372	652/672

	με δικαίωμα έκπτωσης 4,5%			
20.00.02.23	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 9%	54.00.20.23 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 9%	351/371	651/671
20.00.02.24	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 19%	54.00.20.24 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 19%	353/373	653/673
20.00.02.32	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 3%	54.00.20.32 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 3%	355/375	658/678
20.00.02.33	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 6%	54.00.20.33 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 6%	354/374	657/677
20.00.02.34	Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 13%	54.00.20.34 ΦΠΑ εισαγ. εμπορ. 13%	356/376	659/679
20.00.03	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ	54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων		
20.00.03.00	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ απαλλασσόμενες από ΦΠΑ			
20.00.03.01	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες χωρίς δικ. Έκπτωσης			

20.00.03.42	Ενδ. αποκτ. εμπορ. χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικαίωμα έκπτωσης 4,5%	54.00.20.42 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 4,5%	352/372	655/675
20.00.03.43	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 9%	54.00.20.43 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 9%	351/371	654/674
20.00.03.44	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 19%	54.00.20.44 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 19%	353/373	656/676
20.00.03.52	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 3%	54.00.20.52 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 3%	355/375	661/681
20.00.03.53	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 6%	54.00.20.53 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 6%	354/374	660/680
20.00.03.54	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 13%	54.00.20.54 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς ΕΦΚ 13%	356/376	662/682
20.00.04	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ	54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων		

20.00.04.00	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ απαλλασσόμ. χωρίς ΦΠΑ			
20.00.04.01	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες χωρίς δικ. Έκπτωσης			
20.00.04.62	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 4,5%	54.00.20.62 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ 4,5%	352/372	655/675
20.00.04.63	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 9%	54.00.20.63 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ 9%	351/371	654/674
20.00.04.64	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 19%	54.00.20.64 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ 19%	353/373	656/676
20.00.04.72	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 3%	54.00.20.72 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ 3%	355/375	661/681
20.00.04.73	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ	54.00.20.73 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ	354/374	660/680

	υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 6%	6%		
20.00.04.74	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων εμπορευμάτων με ΕΦΚ υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 13%	54.00.20.74 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ΕΦΚ 13%	356/376	662/682
20.00.05	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών	54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων		
20.00.05.00	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. απαλλ. χωρίς ΦΠΑ			
20.00.05.01	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. υποκείμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης			
20.00.05.83	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. υποκείμενες με δικ. έκπτωσης 9%	54.00.20.83 ΦΠΑ ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών 9%	351/371 & 343	651/671 & 644
20.00.05.84	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. υποκείμενες με δικαίωμα έκπτωσης 19%	54.00.20.84 ΦΠΑ ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών 19%	353/373 & 343	653/373 & 644
20.00.05.93	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. υποκείμενες με δικαίωμα έκπτωσης 6%	54.00.20.93 ΦΠΑ ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών 6%	354/374 & 343	660/680 & 644
20.00.05.94	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρ. υποκείμενες με δικαίωμα έκπτωσης 13%	54.00.20.94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών 13%	356/376	662/682

Η ίδια πιο πάνω ανάπτυξη προτείνεται αντίστοιχα και για τους υπόλοιπους λογαριασμούς της ομάδας 2 δηλαδή των λογαριασμών 24/25/26/28 οι οποίοι συλλειτουργούν με τους υπολογαριασμούς του 54.00 ως εξής: Ο Λογ/σμός 24 «Πρώτες & βοηθητικές ύλες» συλλειτουργεί με τον 54.00.24 «ΦΠΑ εισροών πρώτων & βοηθητικών υλών».

Οι λοιποί λογαριασμοί 25/26/28 συλλειτουργούν με τον υπολογαριασμό 54.00.25 «ΦΠΑ εισροών λοιπών αγορών λογαριασμών 25/26/28».

Παράδειγμα κανονικής ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων

Στο λογαριασμό 32.01.20 «Παραγγελίες εμπορευμάτων» έχουν καταχωρηθεί:

α) Το αντίτιμο του διακανονισμού (2.6.2005) μιας αξίας εισαγωγής εμπορευμάτων από την Αγγλία

GBP 36.000 : 0,6810 = 52.863,44

β) μεταφορικά: 1.200,00

γ) ασφάλιστρα μεταφοράς: 522,48 σύνολο χρ. υπολοίπου 54.585,92 ευρώ

Επίσης στο λογαριασμό 54.00.20.44 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ 19%» είχε καταχωρηθεί το ποσό ΦΠΑ των 228,00 ευρώ που αναλογεί στην αξία των μεταφορικών (1.200,00 x 19%).

Η ισοτιμία της Αγγλικής λίρας έναντι του ευρώ την προτελευταία Τετάρτη του Μαΐου ήταν: 1 ευρώ = 0,6820 GBP και, επομένως, η φορολογητέα αξία ήταν: 36.000,00 : 0,6820 = 52.785,92 ευρώ.

Με βάση τα πιο πάνω μεγέθη η αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης αναλύεται σε απαλλασσόμενη και σε φορολογητέα ως εξής:

Απαλλασσόμενη είναι η θετική διαφορά της πλασματικής από την πραγματική 52.863,40 - 52.785,92 = 77,52 πλέον του ποσού των ασφαλιστρών μεταφοράς 522,48, δηλαδή, σύνολο 600,00 ευρώ.

Φορολογητέα αξία είναι η πλασματική των 52.785,92 ευρώ πλέον των μεταφορικών 1.200,00 ευρώ, σύνολο 53.985,92 ευρώ. Η λογιστική τακτοποίηση κατά την ημερομηνία παραλαβής

των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την πιο πάνω ανάπτυξη των λογαριασμών θα γίνει ως εξής:

		χρέωση	πίστωση
20.00.03.00	Ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ απαλασ/νες	600,00	
20.00.03.44	Ενδοκοινοτικής απόκτησης υποκειμ. προς 19%	53.985,92	
	32.01.20 Παραγγελίες εμπορευμάτων		54.585,9
Μεταφορά κόστους παραγγελίας σε αρμόδιους λογαριασμούς			

Για το ποσό του πλασματικού ΦΠΑ θα γίνει η εγγραφή:

		χρέωση	πίστωση
54.00.20.44	ΦΠΑ ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ 19%	10.257,32	
	54.00.80.44 ΦΠΑ ενδοκοινοτικής απόκτησης εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ 19% οφειλόμενος		10.257,32
Υπολογισμός πλασματικού ΦΠΑ 53.985,92 x 19%			

Παράδειγμα ενδοκοινοτικής απόκτησης από πρόσωπα που στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών

Ελληνικό εκπαιδευτήριο αγοράζει από Ιταλική επιχείρηση ηλεκτρονικούς υπολογιστές αξίας 30.000,00 ευρώ, τους οποίους προτίθεται να χρησιμοποιήσει για εκπαιδευτικούς σκοπούς. Το τιμολόγιο αγοράς εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2005.

Η αγορά αυτή αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση και φορολογείται στην Ελλάδα επειδή υπερβαίνει το όριο των 10.000,00 ευρώ.

Το εκπαιδευτήριο υποχρεούται:

α) να υποβάλει δήλωση μεταβολών για να εγγραφεί στο (VIES),

β) να υποβάλει έκτακτη περιοδική δήλωση του Ιουνίου με την οποία καταβάλλεται ο

αναλογών ΦΠΑ εισροών $30.000,00 \times 19\% = 5.700,00$ ευρώ μέχρι 15 Ιουλίου στην αρμόδια ΔΟΥ,

γ) να υποβάλει δήλωση Intrastat (άφιξης) του Ιουνίου αν οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχουν υπερβεί το όριο των 40.000,00 ευρώ, το οποίο ισχύει από 1.1.2005,

δ) για το τρίμηνο Απριλίου – Ιουνίου να υποβάλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων με το πρόθεμα «IT» και ΑΦΜ του Ιταλού προμηθευτή.

Λογιστικός χειρισμός

Όταν για το φόρο των εισροών δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών τότε τα ποσά που καταβάλλονται (ως ειδικά έξοδα αγορών) καταχωρούνται και προσαυξάνουν είτε την αξία κτήσης των αγαθών είτε την αξία των λαμβανόμενων υπηρεσιών.

Επομένως, αν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, στο λογαριασμό 14.03 «Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές» θα καταχωρηθεί το συνολικό ποσό των $30.000,00 + 5.700,00 = 35.700,00$ ευρώ ή στη στήλη «Αξία παγίων στοιχείων», αν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας.

5.6 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Στις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές εμπλέκονται τρία πρόσωπα υποκείμενα σε ΦΠΑ σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη της ΕΕ.

Για τις τριγωνικές συναλλαγές προβλέπεται απλοποιημένος τρόπος φορολόγησης χωρίς να υπάρχει υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου. Τα πιο πάνω πρόσωπα, τα οποία απαραίτητα έχουν ΑΦΜ στη χώρα τους από την άποψη του τρόπου συμμετοχής τους στην τριγωνική συναλλαγή, διακρίνονται: α) Στον αρχικό αποστολέα των αγαθών, β) στον ενδιάμεσο συμβαλλόμενο και γ) στον τελικό παραλήπτη.

Αν π.χ. μία Ελληνική επιχείρηση πωλήσει εμπορεύματα σε μία Γερμανική με εντολή να σταλούν απευθείας τα εμπορεύματα στην Ιταλία σε Ιταλική επιχείρηση, τότε η Ελληνική είναι ο αρχικός αποστολέας, η Γερμανική ο ενδιάμεσος συμβαλλόμενος και η Ιταλική ο

τελικός παραλήπτης.

Η εναλλακτική θέση που μπορεί να έχει μία Ελληνική επιχείρηση στις τριγωνικές συναλλαγές εξετάζεται πιο κάτω χωριστά.

Περίπτωση 1η: Η Ελληνική επιχείρηση είναι ο αρχικός αποστολέας

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α εγκαταστημένη στην Ελλάδα πωλεί εμπορεύματα στην Β εγκαταστημένη στη Γερμανία αξίας 80.000,00 ευρώ. Η Β πωλεί τα ίδια εμπορεύματα στην επιχείρηση Γ στην Ιταλία και δίνει εντολή στην ελληνική επιχείρηση Α να αποστείλει απ' απευθείας τα εμπορεύματα από την Ελλάδα στην εγκατάσταση του Γ στην Ιταλία.

Η λογιστική τακτοποίηση της ενδοκοινοτικής παράδοσης θα γίνει ως εξής:

		χρέωση	πίστωση
30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί	80.000,00	
	70.00 Πωλήσεις είδους Α		
	70.00.04 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων		
	70.00.04.57 Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας		80.000,00

Η Ελληνική επιχείρηση για την τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση υποχρεούται:

- Να καταχωρήσει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, εντός της οποίας εκδόθηκε το τιμολόγιο, το ποσό των 80.000,00 στον κωδ. 309 «Ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.»,
- να υποβάλει δήλωση Intrastat (αποστολής) με χώρα προορισμού την Ιταλία και
- να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων (Listing) με χώρα αγοραστή τη Γερμανία και αριθμό μητρώου ΦΠΑ του Γερμανού πελάτη.

Περίπτωση 2η: Η Ελληνική επιχείρηση είναι ο τελικός παραλήπτης

Παράδειγμα:

Γαλλική επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα από την Ισπανία. Συγχρόνως, δίνει εντολή στον προμηθευτή της να σταλούν τα εμπορεύματα σε πελάτη της στην Αθήνα. Για την πώληση αυτή η Γαλλική επιχείρηση τιμολογεί την ελληνική επιχείρηση με 52.000,00 ευρώ.

Πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο λογιστικός χειρισμός θα γίνει ως εξής: Η τιμολογιακή αξία καθώς και τα ειδικά έξοδα αγοράς καταχωρούνται αρχικά στο λογαριασμό 32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» με πίστωση είτε των χρηματικών διαθέσιμων είτε των προμηθευτών. Μετά την ολοκλήρωση του κόστους και την παραλαβή των αγαθών γίνεται η μεταφορά του στους αρμόδιους λογαριασμούς.

Αν υποθεθεί ότι στο πιο πάνω παράδειγμα δεν υπήρχαν ειδικά έξοδα παρά μόνο η τιμολογιακή αξία η εγγραφή με τη μεταφορά του κόστους παραγγελίας:

		χρέωση	πίστωση
20.00.03.44	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης 19%	52.000,00	
	32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων		52.000,00

Για το πλασματικό ποσό του ΦΠΑ $52.000,00 \times 19\% = 9.880,00$ ευρώ, θα γίνει η εγγραφή χρέωσης του υπολογαριασμού 54.00.20.44 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ 19%» με πίστωση του 54.00.80.44 «ΦΠΑ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων χωρίς ΕΦΚ 19% οφειλόμενος».

Η επιχείρηση θα δηλώσει με την περιοδική δήλωση την ενδοκοινοτική απόκτηση, θα υποβάλλει δήλωση Intrastat (άφιξης) από την Ισπανία και Listing (απόκτησης) με χώρα προμηθευτή τη Γαλλία.

Περίπτωση 3η: Η Ελληνική επιχείρηση είναι ο ενδιάμεσος συμβαλλόμενος, δηλαδή, αγοράζει αγαθά από προμηθευτή εγκατεστημένο σε ένα Κράτος Μέλος και τα μεταπωλεί, χωρίς να τα παραλάβει, σε πελάτη άλλου Κράτους Μέλους.

Παράδειγμα:

Ελληνική επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρικών ειδών, αγοράζει από Ιταλική, ηλεκτρικά είδη αξίας 20.000,00 ευρώ. Συγχρόνως, δίνει εντολή στην Ιταλική επιχείρηση να παραδοθούν τα εμπορεύματα σε πελάτη της στη Γερμανία. Η Ελληνική επιχείρηση εκδίδει προς τη Γερμανική τιμολόγιο αξίας 25.000,00 ευρώ.

Στο παράδειγμα αυτό, επειδή δεν έγινε φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας, δεν θεωρείται κανονική ενδοκοινοτική απόκτηση. Πρόκειται για μια τριγωνική συναλλαγή που αφορά μετακίνηση των ίδιων εμπορευμάτων μεταξύ τριών συναλλασσόμενων επιχειρήσεων. Επειδή δεν υπήρξε φυσική μετακίνηση εμπορευμάτων προς ή από την Ελλάδα, η Ελληνική επιχείρηση δεν θα συντάξει δήλωση Intrastat. Υποβάλλεται Listing (απόκτησης) από Ιταλία και παράδοσης στη Γερμανία.

Για την τριγωνική παράδοση των εμπορευμάτων στη Γερμανία γίνεται η εγγραφή:

		χρέωση	πίστωση
30.10	Πελάτες ενδοκοινοτικοί	25.000,00	
	70.00.04	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις εμπορευμάτων	
	70.00.04.57	Τριγωνικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις φορολογητέες εκτός της χώρας	25.000,00

Για αυτή την, κατά κάποιο τρόπο, ενδοκοινοτική απόκτηση από την Ιταλική επιχείρηση θα γίνει η εγγραφή:

		χρέωση	πίστωση
20.00.03.00	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις απαλλασσόμενες από ΦΠΑ	20.000,00	
	50.95 Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί		20.000,00

Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας εκδόθηκε τιμολόγιο πώλησης καταχωρείται στους κωδ. 309 και 342 το ποσό των 25.000,00 ευρώ. Το ποσό των 20.000,00 ευρώ καταχωρείται μόνο στον κωδ. 666 της Εκκαθαριστικής Δήλωσης ΦΠΑ.

5.7 Πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

Σύμφωνα με την παρ. 1 περ. δ' του άρθρου 35 του Ν 2859/2000, υπόχρεοι στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών:

α) σε κάθε περίπτωση που δεν υπάρχει φορολογικός εκπρόσωπος

β) για τις πιο κάτω υπηρεσίες, εφόσον αυτές παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος μέλος σε υποκείμενους στο φόρο με έδρα της δραστηριότητάς τους το εσωτερικό της χώρας. Οι υπηρεσίες αυτές είναι:

- της μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων κ.λπ.,
- των διαφημίσεων, των συμβούλων γενικά, μηχανικών, λογιστών και άλλων παρόμοιων,
- της ανάληψης υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας ή δικαιώματος που αναφέρθηκε πιο πάνω,
- της διάθεσης προσωπικού, της μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών κ.λπ.

Τρόπος καταβολής του ΦΠΑ από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

Όταν ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών είναι:

α) πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών,

β) υποκείμενος στο φόρο που ενεργεί πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών,

ο ΦΠΑ καταβάλλεται με τις προσωρινές δηλώσεις.

Με τις ίδιες δηλώσεις ενεργείται και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατά το μέρος που υφίσταται τέτοιο δικαίωμα.

Στις λοιπές περιπτώσεις που οφείλεται φόρος από το λήπτη αγαθών και υπηρεσιών μη υποκείμενο, ο ΦΠΑ αποδίδεται στην αρμόδια ΔΟΥ με υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης.

Λογιστική αντιμετώπιση του οφειλόμενου ΦΠΑ από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών

Ο πλασματικός ΦΠΑ τόσο των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών όσο και των λήψεων υπηρεσιών που παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, καταχωρείται στους πιο κάτω υπολογαριασμούς, οι οποίοι συλλειτουργούν κατά ζεύγη, με

χρέωση των:

- 54.00.20.83 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 9%
- 54.00.20.84 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 19%
- 54.00.20.93 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 6%
- 54.00.20.94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 13%

και πίστωση των:

- 54.00.80.83 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 9% οφειλόμενος
- 54.00.80.84 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 19% οφειλόμενος
- 54.00.80.93 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 6% οφειλόμενος
- 54.00.80.94 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 13% οφειλόμενος

Η ίδια ανάπτυξη γίνεται και για τους υπολογαριασμούς 54.00.24/25/28/29 από 83 μέχρι 94 με πίστωση αντίστοιχα των υπολογαριασμών 54.00.84/85/88/89 από 83 μέχρι 94.

Παράδειγμα:

Ιταλική επιχείρηση μεταβιβάζει σε Ελληνική βιοτεχνία δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κατασκευής ανταλλακτικών ορισμένου τύπου αυτοκινήτων. Εκδίδεται από την Ιταλική επιχείρηση τιμολόγιο αξίας 20.000,00 ευρώ χωρίς να χρεώνεται ΦΠΑ.

Ζητείται η λογιστική αντιμετώπιση της πιο πάνω πράξης από την ελληνική βιοτεχνία.

Παρατηρήσεις:

α) Σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 8 του Ν 2859/2000, η πράξη της παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται και σε μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

β) Έννοια αγαθών επένδυσης (άρθρο 33 παρ. 4β Ν 2859/2000). Ως αγαθά επένδυσης νοούνται και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου υποδείγματος κ.λπ.

γ) Τόπος παροχής υπηρεσιών (παρ. 3 άρθρου 14 Ν 2859/2000). Ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση μεταβίβασης ή παραχώρησης της χρήσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας κ.λπ.

Μετά τις πιο πάνω παρατηρήσεις, λαμβανομένων υπόψη και των αρχών του ΓΛΣ, προτείνεται η πιο κάτω λογιστική αντιμετώπιση για το λήπτη των υπηρεσιών:

		χρέωση	πίστωση
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		
16.01.05	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας		
16.01.05.84	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας προς 19%	20.000,00	
	50.95 Προμηθευτές ενδοκοινοτικοί		20.000,00
Ανάπτυξη κατά χώρα και κατ' επωνυμία προμηθευτή			

		χρέωση	πίστωση
54.00.28.84	ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 19%	3.800,00	
	54.00.88.84 ΦΠΑ ενδοκοινοτικών και άλλων λήψεων υπηρεσιών προς 19%		3.800,00
Υπολογισμός πλασματικού ΦΠΑ λήψεων υπηρεσιών			

Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ το ποσό των 20.000,00 ευρώ καταχωρείται στους κωδ. 353, 303 και 343 και το ποσό ΦΠΑ των 3.800,00 ευρώ στους κωδ. 373 και 333.

5.8 Φορολογική υποχρέωση στην εισαγωγή αγαθών. Χρόνος γένεσης και φορολογητέα αξία. Παραδείγματα λογιστικής απεικόνισης.

1. Έννοια και φορολογία της εισαγωγής

Ως εισαγωγή, θεωρείται η είσοδος στην Ελληνική επικράτεια αγαθών προερχόμενων από τρίτες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρες. Πρόκειται για μια από τις σημαντικότερες φορολογητέες πράξεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ. Στην εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό φορολογείται αντικειμενικά αυτή καθεαυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το πρόσωπο που ενεργεί την εισαγωγή. Δηλαδή, σε αντίθεση με τις πράξεις που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών) μόνο στο όνομα του υποκείμενου στο φόρο, η εισαγωγή αγαθών φορολογείται στο όνομα οποιουδήποτε προσώπου το οποίο ενεργεί την εισαγωγή, δηλαδή αδιάφορα αν πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο ή για ιδιώτη.

2. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην εισαγωγή αγαθών

Για τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας (παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών) η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου (δικαίωμα του Δημοσίου ν' απαιτήσει το φόρο) χρονικά συμπίπτουν. Δε συμπίπτει το απαιτητό του φόρου με την πληρωμή του, για την οποία έχει καθιερωθεί για λόγους πρακτικούς μεταγενέστερο χρονικό σημείο.

Αντίθετα στην εισαγωγή αγαθών υπάρχει διαχρονισμός της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου. Ειδικότερα, η φορολογική υποχρέωση του εισαγωγέα γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, δηλαδή κατά κανόνα από την ημερομηνία που καταθέτει παραστατικό εισαγωγής και ζητάει τον τελωνισμό των αγαθών του.

Στις περιπτώσεις εισαχθέντων αγαθών από τρίτες χώρες τα οποία τίθενται σε κάποιο

ανασταλτικό καθεστώς (π.χ. τελωνειακής αποταμίευσης, προσωρινής εισαγωγής, τελωνειακής αποθήκευσης κ.λπ.) η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά στο εσωτερικό της χώρας.

3. Φορολογητέα αξία των εισαγωγών

Στην εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:

α) Από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις. Πρόκειται για το σημαντικότερο στοιχείο από αυτά που απαρτίζουν τη φορολογητέα αξία. Αναγράφεται στη διασάφηση εισαγωγής και προκύπτει από την τιμολογιακή αξία των εισαγόμενων αγαθών. Όταν η αξία των εισαγόμενων αγαθών εκφράζεται σε ξένο νόμισμα, περίπτωση που ως γνωστό είναι και η πιο συνηθισμένη, για τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε εθνικό νόμισμα κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης εισαγωγής (φορολογικής δήλωσης) του εισαγωγέα με την οποία εκδηλώνει την απαίτηση για την παραλαβή των αγαθών, η τελωνειακή αρχή μετατρέπει την τιμολογιακή αξία σε εθνικό νόμισμα (ευρώ). Για τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε εθνικό (ευρώ) λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία του ευρώ προς το νόμισμα αυτό που ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα εφόσον δεν διαμορφώθηκε πέραν του 5% (συν ή πλην). Στην περίπτωση διαφοροποίησης πέραν του 5% λαμβάνεται υπόψη η διαφοροποιημένη αυτή τιμή αλλά από την επόμενη Τετάρτη. Αν π.χ. πρόκειται για τιμολόγιο μιας επιχείρησης με έδρα τη Συρία αξίας USD 12.000 και ο συντελεστής ισοτιμίας του ευρώ έναντι του δολλαρίου είναι 1,20 η δασμολογητέα αξία θα είναι $12.000:1,20=10.000,00$ ευρώ.

β) Από τους οφειλόμενους δασμούς και λοιπούς φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

γ) Από τα παρεπόμενα έξοδα εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας μεταφοράς, ασφάλισης, φορτοεκφόρτωσης κ.λπ. Για να περιληφθούν τα παραπάνω έξοδα στη φορολογητέα αξία θα πρέπει τα έξοδα αυτά να μην έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

δ) Από τα αναφερόμενα (ενδεικτικά) στην προηγούμενη περίπτωση (γ) έξοδα, που προκύπτουν κατά τη μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο

στο εσωτερικό της χώρας.

4. Το πραγματικό κόστος των εισαγωγών

Η αξία των αγαθών (εμπορεύσιμων ή παγίων) που εισάγονται από το εξωτερικό ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πίστωσης ή με την αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας στην τράπεζα που μεσολαβεί για την εισαγωγή.

Η πραγματική όμως αξία της εισαγωγής προσανξάνεται και με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Ως ειδικά έξοδα αγοράς ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Έξοδα της τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή. Τα έξοδα αυτά δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- Οι δασμοί και οι λοιπές επιβαρύνσεις που καταβάλλονται από τον εισαγωγέα στο τελωνείο.
- Τα μεταφορικά και τα ασφάλιστρα της μεταφοράς.
- Λοιπά έξοδα τελωνείου όπως τα λιμενικά δικαιώματα, έξοδα φόρτωσης, εκφόρτωσης, χαρτόσημα, έντυπα, αμοιβή εκτελωνιστή κ.λπ. Όλα τα επί μέρους ποσά που καταβάλλει η εισαγωγική επιχείρηση από το άνοιγμα της πίστωσης στην τράπεζα μέχρι την άφιξη των αγαθών στις αποθήκες της επιχείρησης, αποτελούν το πραγματικό κόστος της εισαγωγής το οποίο προσωρινά καταχωρείται στο λογαριασμό «παραγγελίες στο εξωτερικό».

5. Πλασματική αξία των εισαγωγών

Από την πιο πάνω ανάπτυξη του περιεχομένου τόσο της φορολογητέας αξίας όσο και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής προκύπτουν τελικά δύο διαφορετικές αξίες η «πλασματική αξία» και «το πραγματικό κόστος της εισαγωγής».

Μεταξύ της πλασματικής αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής προκύπτει αριθμητική απόκλιση. Η απόκλιση αυτή οφείλεται αποκλειστικά στη συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος (με το οποίο εκφράζεται η τιμολογιακή αξία της εισαγωγής) σε εθνικό νόμισμα (ευρώ).

Ειδικότερα: Η πραγματική συναλλαγματική αξία υπολογίζεται από την τράπεζα (που μεσολαβεί για την εισαγωγή) με την ισοτιμία του ευρώ έναντι του ξένου νομίσματος η οποία ισχύει την ημέρα του διακανονισμού της αξίας. Για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας

από την τελωνειακή αρχή λαμβάνεται η ισοτιμία η οποία ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του προηγούμενου μήνα από εκείνον κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η εισαγωγή. Στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ κωδ. 351 μέχρι 356 και στην εκκαθαριστική δήλωση στο τέλος της χρήσης κωδ. 651-653 και 657-659, στην ενότητα των φορολογητέων εισροών ως αξία των εισαγωγών αναγράφεται η πλασματική (αξία τελωνείου) δηλαδή η δασμολογητέα αξία προσαυξημένη με τους δασμούς και φόρους και με τις δαπάνες τις υποκείμενες σε ΦΠΑ, οι οποίες προσ αυξάνουν το κόστος της εισαγωγής όπως π.χ. η αμοιβή του εκτελωνιστή, τα μεταφορικά κ.λπ. Οι υπόλοιπες δαπάνες που βαρύνουν το κόστος εισαγωγής και δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ καθώς και η διαφορά μεταξύ πλασματικής αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής καταχωρούνται στον κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης στο τέλος της χρήσης. Επισημαίνεται ότι αν η διαφορά μεταξύ της πλασματικής και της πραγματικής αξίας είναι αρνητική δηλαδή η πλασματική αξία > της πραγματικής, η διαφορά καταχωρείται αφαιρετικά στον κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης. Δεν προκύπτει διαφορά στην περίπτωση κατά την οποία, τα στοιχεία προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας (τιμολόγιο ξένου οίκου) εκφράζονται σε εθνικό νόμισμα (ευρώ).

6. Λογιστικός χειρισμός των εισαγωγών

Η αξία κτήσης των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό καταχωρείται προσωρινά στο λογαριασμό 32 του ΓΛΣ «παραγγελίες στο εξωτερικό». Ανάλογα με τον προορισμό του εισαγόμενου είδους χρησιμοποιούνται οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» προκειμένου για εισαγωγή μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων και επίπλων ή ο λογαριασμός 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων» εφόσον πρόκειται για εισαγωγή εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ειδών συσκευασίας κ.λπ.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών σε τρίτο βαθμό γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Για παραγγελίες πάγιων στοιχείων προτείνεται η ακόλουθη ανάπτυξη:

- 32.00 παραγγελίες πάγιων στοιχείων
- 32.00.12 παραγγελίες μηχανημάτων
- 32.00.13 παραγγελίες μεταφορικών μέσων
- 32.00.14 παραγγελίες επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Για τις παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων προτείνεται:

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων

32.01.24 παραγγελίες πρώτων και βοηθητικών υλών

32.01.25 παραγγελίες αναλώσιμων υλικών

32.01.26 παραγγελίες ανταλλακτικών παγίων στοιχείων και

32.01.28 παραγγελίες ειδών συσκευασίας.

Αν η ανάπτυξη των λογαριασμών γίνεται και σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, θα εξυπηρετούσε μια ανάπτυξη κατ' αύξοντα αριθμό των παραγγελιών του ίδιου είδους του έτους ως εξής:

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων

32.01.20.01 1η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006

32.01.20.02 2η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006 κ.λπ.

Μετά την ολοκλήρωση του κόστους της παραγγελίας και κατά την ημερομηνία παραλαβής των αγαθών από το τελωνείο, γίνεται λογιστική εγγραφή στο αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, μεταφοράς του κόστους κτήσης των αγαθών στους αρμόδιους λογαριασμούς ανάλογα με το είδος του εισαγόμενου αγαθού.

Η ανάπτυξη των λογαριασμών των αποθεμάτων (ομάδας 2 του ΓΛΣ) και η συλλειτουργία τους με τους υπολογαριασμούς του 54.00 ΦΠΑ στο ίδιο επίπεδο γίνεται ως εξής π.χ. για το λογαριασμό 20 «Εμπορεύματα».

Παράδειγμα 1ο

Ο διακανονισμός μιας αξίας εισαγωγής εμπορευμάτων από την Ελβετία (τρίτη χώρα) έγινε στις 5.3.2006. Πληρώθηκε στην εμπορική τράπεζα που μεσολάβησε για την εισαγωγή το αντίτιμο 20000 USD: συντελεστή ισοτιμίας της ίδιας ημέρας 1,28=15.625,00 ευρώ. Τα εμπορεύματα έφθασαν στο τελωνείο στις 31.3.2006 και κατά τον εκτελωνισμό πληρώθηκε στο τελωνείο ΦΠΑ 1.384,62 ευρώ. Το ποσό το υπολόγισε η τελωνειακή αρχή ως εξής: αξία τιμολογίου του ξένου οίκου 20.000 USD: συντελεστή ισοτιμίας του ευρώ έναντι του δολλαρίου 1,30 που ίσχυε την προτελευταία Τετάρτη του Φεβρουαρίου=φορολογητέα αξία 15.384,62 x 9%=1.384,62 όπως η διασάφηση εισαγωγής π.χ. Νο 362 του τελωνείου Αθηνών.

Για τη λογιστική απεικόνιση θα γίνουν οι πιο κάτω εγγραφές κατά τις ημερομηνίες διακανονισμού της παραγγελίας και του εκτελωνισμού αντίστοιχα αν π.χ. ήταν η δεύτερη παραγγελία εμπορευμάτων μέσα στη χρήση 2006.

5/3

32. παραγγελίες στο εξωτερικό 15.625,00

32.01 παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων

32.01.20.02 2η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006

38.00 ταμείο 15.625,00

όπως το αντίγραφο του διακανονισμού της εμπορικής τράπεζας

31/3

32.01.20.02 2η παραγγελία εμπορευμάτων χρήσης 2006 1.384,62

38.00 ταμείο 1.384,62 ΦΠΑ εισαγωγής όπως η διασάφηση εισαγωγής Νο ... του τελωνείου Αθηνών

31/3

Επισημαίνεται η διαφορά μεταξύ της φορολογητέας αξίας και της πραγματικής

15.625,00 – 15.384,62 = 240,38 ευρώ.

Για τη μεταφορά του κόστους της παραγγελίας στους αρμόδιους λογαριασμούς θα γίνει η παρακάτω εγγραφή σύμφωνα με την υποδειχθείσα ανάπτυξη των σχετικών λογαριασμών.

31/3

20. Εμπορεύματα 15.625,00

20.00 Είδος (χ) ή κατηγορία εμπορεύματος

20.00.02 Εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες

20.00.02.00 Εισαγωγές εμπορευμάτων απαλλασσόμενες από ΦΠΑ 240,38

20.00.02.23 Εισαγωγές εμπορ. υποκείμενες σε ΦΠΑ με δικαίωμα

έκπτωσης του ΦΠΑ προς 9%

15.384,62

54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων 1.384,62

54.00.20.23 ΦΠΑ εισαγωγών εμπορ/των προς 9%

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων 17.009,62

32.01.20.02 2η παραγγ. εμπορ/των χρήσης 2006

Μεταφορά κόστους παραγγελίας σε αρμόδιους λογαριασμούς όπως η διασάφηση εισαγωγής Νο 362 και η άδεια παράδοσης τελωνισμένων εμπορευμάτων.

Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου στον κωδ. 351 αναγράφεται η φορολογητέα αξία των 15.384,62 ευρώ και στον κωδ. 371 αναγράφεται ο αναλογών φόρος των 1.384,62 ευρώ.

Το απαλλασσόμενο από ΦΠΑ ποσό των 240,38 ευρώ καταχωρείται τον κωδ. 666 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ στο τέλος της χρήσης. Στη περίπτωση τήρησης βιβλίων β' κατηγορίας (εσόδων-εξόδων) η καταχώρηση της εισαγωγής γίνεται κατά την ημερομηνία του εκτελωνισμού. Στη στήλη αξία εισαγωγών υποκείμενη σε ΦΠΑ προς 9% καταχωρείται το φορολογητέο ποσό των 15.384,62 ευρώ ενώ η διαφορά των 240,38 ευρώ καταχωρείται στη στήλη των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ εισαγωγών.

Παράδειγμα 2ο

Η ΑΕ (χ) μετά από διαπραγματεύσεις με ιαπωνική εταιρία για την εισαγωγή ανταλλακτικών αυτοκινήτων διακανόνισε την αξία του τιμολογίου Νο 7/2.3.2006 του ξένου οίκου, στις 12.3.2006 πληρώνοντας στην Εθνική τράπεζα που μεσολάβησε για την εισαγωγή:

- Το αντίτιμο USD 50.000 : 1,25 = 40.000,00 ευρώ.
- για έξοδα της τράπεζας 200,00 σύνολο 40.200,00 ευρώ

Η εισαγωγή των εμπορευμάτων έγινε στις 30.3.2006 και πληρώθηκαν κατά τον εκτελωνισμό όπως προκύπτει από το τιμολόγιο του εκτελωνιστή και τη διασάφηση εισαγωγής:

- για δασμούς τρίτων χωρών 2.000,00
- για μεταφορικά 1.000,00 + ΦΠΑ 19% 190,00
- για ασφάλιστρα μεταφοράς 600,00 απαλλασσόμενα από ΦΠΑ
- Έξοδα τελωνείου:

Χαρτόσημα 10,00 απαλλασσόμενα από ΦΠΑ
Δικαιώματα ΟΛΠ 50,00 απαλλασσόμενα από ΦΠΑ
Ειδικά ταμεία 70,00 απαλλασσόμενα από ΦΠΑ
Διάφορα έξοδα 20,00 απαλλασσόμενα από ΦΠΑ
Αμοιβή εκτελωνιστή 500,00 + ΦΠΑ 19% 95,00

ΦΠΑ εισαγωγής: Δασμολογητέα αξία ή φορολογική βάση USD 50.000: συντελεστή
ισοτιμίας

προτελευταίας Τετάρτης του Φεβρουαρίου $1,27 = 39.370,08$ πλέον δασμοί 2.000,00

σύνολο φορολογητέας αξίας $41.370,08 \times 19\%$ ΦΠΑ 7.860,32

Σύνολα πραγματικού κόστους εισαγωγής 44.450,00 ευρώ και ΦΠΑ 8.145,32 ευρώ.

Ζητούνται οι λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης της παραγγελίας.

Για τις οποιοσδήποτε ελεγκτικές επαληθεύσεις, για την τεκμηρίωση των εγγραφών, αλλά και
σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών Π3632/3.6.88 Πολ. 171

συντάσσεται ο πιο κάτω πίνακας.

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΝΟ ...2006...

Ξένος οίκος:xxxx Ημερ/νία: Τιμολογίου Νο.7/2/3/2006

» Διακανονισμού 12/3/2006

» Εκτελωνισμού 30/3/2006

Ανάλυση λογ/σμών	Πλασματική αξία εισαγωγής			ΦΠΑ		Πραγματικό κόστος εισαγωγής	
	Συνολική	Απαλ/μενη	Φορολογητέα αξία		9%		19%
			9%	19%			
Συνάλλαγμα	39.370,08	629,92				40.000,00	
Δασμοί	2.000,00			41.370,08		7.860,32	2.000,00
Έξοδα τράπεζας	200,00	200,00					200,00
Μεταφορικά	1.000,00			1.000,00		190,00	1.000,00
Ασφάλιστρα	600,00	600,00					600,00
Έξοδα τελωνείου							
1. Χαρτόσημα	10,00	10,00					10,00
2. Πρακτορειακά	—						
3. Δικαιώματα	50,00	50,00					50,00
ΟΛΠ							
4. Υπέρ τελωνείου	—						
5. Ειδικά ταμεία	70,00	70,00					70,00
6. Εργατικά-εκφόρτωσης	—						
7. Διάφορα έξοδα	20,00	20,00					20,00
8. Αμοιβή εκτελωνιστή	500,00			500,00		95,00	500,00
9. ...							
10. ...							
	43.820,08	1.579,92		42.870,08		8.145,32	44.450,00

Η συνολική πλασματική αξία της εισαγωγής διαφέρει από το πραγματικό κόστος κατά το ποσό των 629,92 ευρώ δηλαδή κατά τη διαφορά της δασμολογητέας αξίας από το πραγματικό αντίτιμο του συναλλάγματος της εισαγωγής (40.000-39.370,08). Αν η διαφορά ήταν αρνητική, δηλαδή δασμολογητέα αξία > της πραγματικής, η διαφορά θα έπρεπε να καταχωρηθεί στην στήλη «απαλλασσόμενη» με το πρόσημο (-). Για τη λογιστική τακτοποίηση γίνονται οι εγγραφές:

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων 40.000,00

38.00 ταμείο 40.000,00

Διακανονισμός συναλλαγματικής αξίας στην εθνική τράπεζα

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων 200,00

38.00 ταμείο 200,00

έξοδα τράπεζας όπως το αντίγραφο του διακανονισμού

32.01.20 παραγγελίες εμπορ/των 10.605,32

35. Λογαρ. Διαχειρ. προκαταβολών 10.105,32

35.00 εκτελωνιστές λογαριασμοί προς απόδοση

50 προμηθευτές 500,00

50.00.95 εκτελωνιστής

όπως το τιμολόγιο παρ. υπηρεσιών Νο .. του εκτελωνιστή

50.00.95 Εκτελωνιστής 500,00

35.00 Εκτελωνιστές λογ. προς απόδοση 500,00

μεταφορά λογαριασμού

Με τον ίδιο τρόπο στη χρέωση του λογαριασμού 32.01.20 καταχωρούνται τα ποσά για τα μεταφορικά και ασφάλιστρα των 1.790,00 ευρώ με πίστωση του λογαριασμού «προμηθευτές» και στη συνέχεια ακολουθούν οι εγγραφές εξόφλησης.

Ο αναλυτικός λογαριασμός της παραγγελίας μετά τις πιο πάνω καταχωρήσεις εμφανίζει το συνολικό πραγματικό κόστος της εισαγωγής των 44.450,00 ευρώ και επιπλέον το ΦΠΑ της εισαγωγής των 8.145,32 ευρώ.

Κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων γίνεται η εγγραφή:

20.00.02 Εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες 44.450,00

20.00.02.00 Εισαγωγές απαλλασσόμενες από ΦΠΑ

20.00.02.24 Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ προς 19%

54.00.20 ΦΠΑ εισροών εμπορευμάτων 8.145,32

54.00.20.24 ΦΠΑ εισαγωγών εμπορευμάτων προς 19%

32.01.20 παραγγελίες εμπορευμάτων 52.595,32

Μεταφορά κόστους παραγγελίας σε αρμόδιους λογαριασμούς

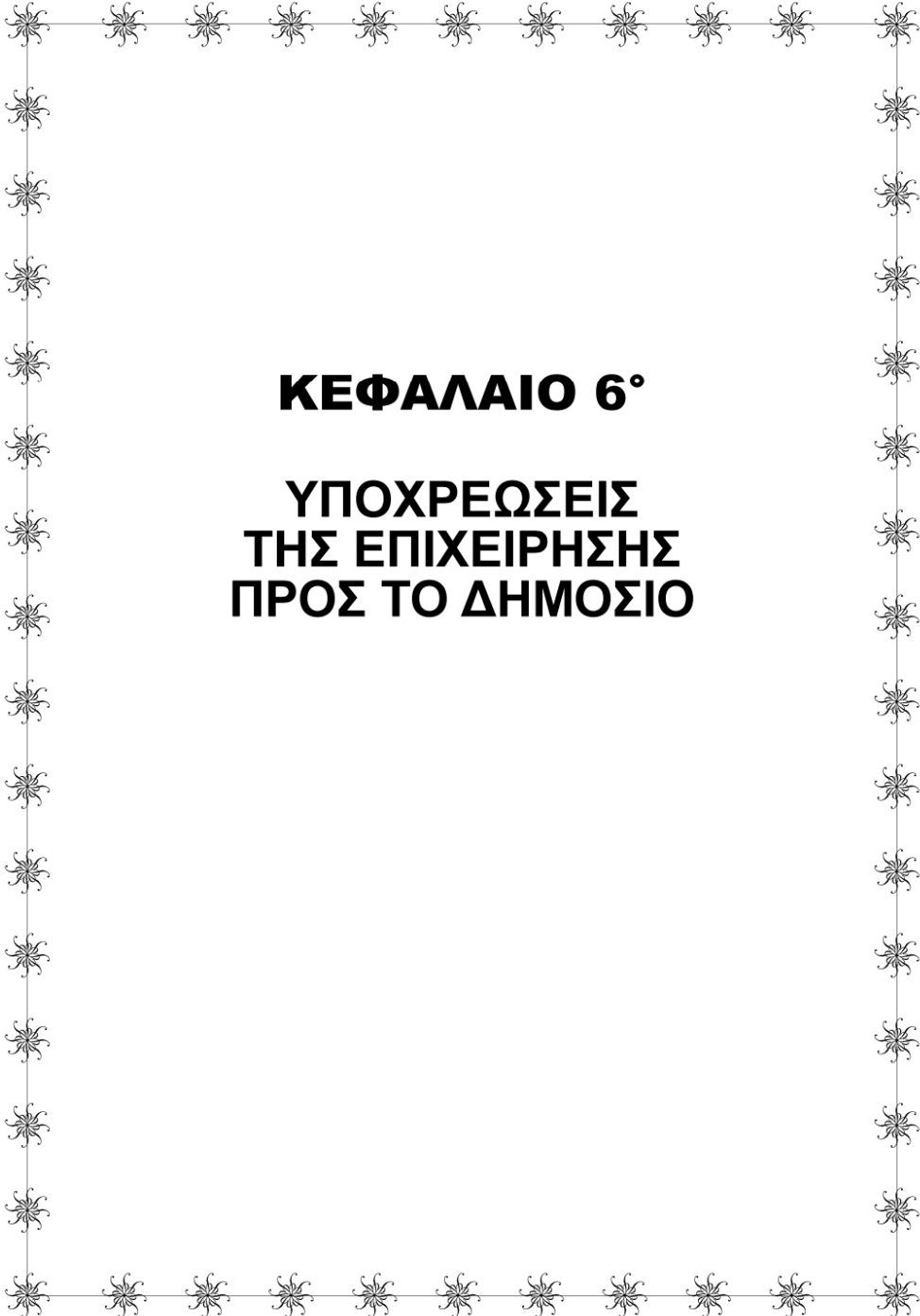
Επισημαίνεται ότι αν η διαφορά είναι αρνητική, δηλαδή η δασμολογητέα αξία > της πραγματικής τότε κατά τη μεταφορά η διαφορά πιστώνεται σε υπολογαριασμό με τίτλο «Εισαγωγές απαλλασσόμενες από ΦΠΑ».

Αν π.χ. η δασμολογητέα αξία (υποκείμενη σε ΦΠΑ) είναι 8.500,00 ευρώ και η πραγματική η οποία έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό «παραγγελίες στο εξωτερικό» είναι 8.000,00 ευρώ η εγγραφή μεταφοράς στο λογαριασμό «Εμπορεύματα» θα γίνει ως εξής αν ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 19%.

20.00.02.24 Εισαγωγές υποκείμενες σε ΦΠΑ προς 19% 8.500,00

32.01.20 παραγγελίες εμπορ/των 8.000,00

20.00.02.00 Εισαγωγές απαλλασσόμενες από ΦΠΑ 500,00



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εκτός των λογιστικών εργασιών που εκτελούνται καθημερινά στο λογιστήριο και για την ομαλή διεξαγωγή των οποίων φροντίζει ο υπεύθυνος λογιστής, υπάρχουν και άλλες εργασίες που γίνονται για την εκπλήρωση πρόσθετων υποχρεώσεων των επιχειρήσεων προς το κράτος και επιβάλλονται από την φορολογική, εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία. Οι εργασίες αυτές πρέπει να διεκπεραιωθούν μέσα σε καθορισμένα από το κράτος χρονικά όρια. Μέριμνα του υπεύθυνου λογιστή είναι η εμπρόθεσμη εκτέλεση των εργασιών αυτών για την αποφυγή επιβολής κυρώσεων, όπως πρόστιμα κ.λ.π. Οι πρόσθετες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων προς το δημόσιο αναλύονται παρακάτω.

6.2 Δήλωση έναρξης εργασιών

Κατά την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης ο λογιστής πρέπει να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μια δήλωση έναρξης εργασιών, συμπληρώνοντας το κατάλληλο έντυπο το οποίο προμηθεύεται από το τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Παράλληλα με το έντυπο αυτό πρέπει να κατατεθούν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά όπως είναι το μισθωτήριο του χώρου ο οποίος θα χρησιμοποιηθεί, θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ του ιδιοκτήτη, βεβαίωση εγγραφής του επιτηδευματία από το αρμόδιο ασφαλιστικό ταμείο στην περίπτωση που μιλάμε για ατομική επιχείρηση όπως είναι η δική μας, και μία βεβαίωση εγγραφής από το αρμόδιο επιμελητήριο της Ελλάδος.

6.3 Δήλωση μεταβολής – μετάταξης

Η δήλωση μεταβολής - μετάταξης γίνεται κατά την διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης και όποτε παραστεί ανάγκη. Αν για παράδειγμα η επιχείρηση θέλει να κάνει επέκταση αντικειμένου εργασιών δηλαδή εκτός από παιδικά ενδύματα και υποδήματα να πουλά και παιχνίδια τότε ο λογιστής πρέπει να συμπληρώσει και να υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ δήλωση μεταβολής. Το ίδιο έντυπο πρέπει να συμπληρωθεί εάν η επιχείρηση θέλει να ασκήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις - παραδόσεις εφόσον αυτό δεν είχε δηλωθεί με την δήλωση έναρξης εργασιών.

6.4 Φ.Π.Α

Η προθεσμία υποβολής Φ.Π.Α στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ξεκινά την 20η κάθε μήνα γι' αυτούς που ο Α.Φ.Μ τους λήγει σε 1 και συνεχίζεται με τελευταία μέρα υποβολής αυτή για όσους το ΑΦΜ λήγει στο νούμερο 0 (τυχόν αργίες η Σαββατοκύριακα δεν υπολογίζονται προκειμένου να βρεθεί η τελευταία προθεσμία υποβολής για κάθε επιχείρηση). Όταν η υποβολή γίνεται ηλεκτρονικά η τελευταία μέρα υποβολής είναι την 26^η κάθε μήνα για όλα τα ΑΦΜ εφόσον το ΦΠΑ είναι χρεωστικό, με ταυτόχρονη πληρωμή του αντίστοιχου ποσού στην τράπεζα. Στη περίπτωση που το υπόλοιπο είναι πιστωτικό η τελευταία μέρα υποβολής του είναι την 30^η κάθε μήνα και εφόσον είναι εργάσιμη, αλλιώς μεταφέρεται την αμέσως μετά εργάσιμη ημέρα (τυχόν αργίες η Σαββατοκύριακα δεν υπολογίζονται προκειμένου να βρεθεί η τελευταία προθεσμία υποβολής για κάθε επιχείρηση). Η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α για τα βιβλία Γ' κατηγορίας αφορά στις κινήσεις του γενικού ημερολογίου του ακριβώς προηγούμενου μήνα, αυτού της κατάθεσης στην Δ.Ο.Υ.

Ο λογιστής πρέπει με το που θα κλείσει ο μήνας να αρχίσει την προετοιμασία εξαγωγής του Φ.Π.Α. Καταρχήν πρέπει να βεβαιωθεί ότι έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί όλα τα παραστατικά από τους προμηθευτές, καθώς επίσης και ότι όλα τα στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης έχουν ανά είδος παραστατικού συνεχή αρίθμηση (λογικά κανένα στοιχείο δεν πρέπει να λείπει εκτός αν είναι ακυρωμένο). Στην περίπτωση που κρατάει στα χέρια του δελτία αποστολής σε «εκκρεμότητα» (Δ.Α έκδοσης προμηθευτών για πώληση αγαθών η Δ.Α έκδοσης της επιχείρησης προς αυτούς για έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) των οποίων η προθεσμία έκδοσης λήγει μέσα στον μήνα για τον οποίο υποβάλλουμε περιοδικά δήλωση Φ.Π.Α, πρέπει άμεσα να επικοινωνήσει με τους προμηθευτές αυτούς, προκειμένου να καταχωρηθούν τα στοιχεία αυτά πριν την εξαγωγή Φ.Π.Α.

Στην συνέχεια, αφού ο λογιστής κάνει τους απαραίτητους ελέγχους προκειμένου να βεβαιωθεί για την σωστή καταχώρηση των εγγραφών στο ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ τυπώνει ένα ισοζύγιο τριτοβάθμιων λογαριασμών για τον μήνα που θέλει να υπολογίσει τον Φ.Π.Α. Καλό είναι για μεγαλύτερη ευκολία να τυπώνεται και ένα ισοζύγιο τριτοβαθμίων μόνο του λογαριασμού 54.00 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ (Φ.Π.Α).

Από τους λογαριασμούς της ομάδας 70 συμπληρώνεται ο πίνακας «α» της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α (ΚΩΔΙΚΟΙ 301 ΈΩΣ 319) και από τους λογαριασμούς των ομάδων 10,20, και 60 συμπληρώνεται ο πίνακας «β» (ΚΩΔΙΚΟΙ 351 ΈΩΣ 367). Οι κωδικοί 331 έως 337 (ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ) καθώς και οι κωδικοί 371 έως 384 (ΦΟΡΟΣ

ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ) συμπληρώνονται πολλαπλασιαστικά επί των ΕΚΡΟΩΝ και των ΕΙΣΡΟΩΝ ανάλογα με τον συντελεστή ΦΠΑ (11%, 5,5%, 23%, 8%, 4%, 16%) με εξαίρεση των κωδικό 383 (ΦΟΡΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ) ο οποίος δεν έχει συγκεκριμένο συντελεστή γιατί οι δαπάνες της επιχείρησης μπορεί να έχουν 11%, 13% ή 5,5% Φ.Π.Α. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται από το ισοζύγιο του μήνα από τους λογαριασμούς ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ και πάντα με την βασική προϋπόθεση ότι το άθροισμα των λογαριασμών αυτών δεν ξεπερνά το ποσό που προκύπτει αν πολλαπλασιάσουμε το ποσό των δαπανών με τον συντελεστή 23% (μεγαλύτερος δυνατός συντελεστής Φ.Π.Α).

Τα ποσά Φ.Π.Α της δήλωσης συγκρίνονται με τα ποσά ισοζυγίου των λογαριασμών Φ.Π.Α και τυχόν διαφορές πάνε στους κωδικούς 403 (ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ) και 419 (ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ).

Τέλος στον κωδικό 402 δεν πρέπει να παραλείψουμε να συμπληρώσουμε το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου (αν υπάρχει) το οποίο θα μειώσει το τυχόν χρεωστικό ποσό αυτής της δήλωσης ή θα αυξήσει το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο αυτής.

Κάνοντας όλες τις απαραίτητες πράξεις υπολογισμού υπό την καθοδήγηση του εντύπου περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α καταλήγουμε στο χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο της περιόδου αυτής.

Το αμέσως επόμενο στάδιο είναι η εγγραφή τακτοποίησης Φ.Π.Α στα βιβλία της επιχείρησης. Στην συγκεκριμένη περίπτωση το Φ.Π.Α του Αυγούστου εμφανίζει «ποσό για έκπτωση» ύψους 11.925,16 Ε. Η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η εξής:

54.00.9911 Εκκαθ/ση ΦΠΑ	
Αυγούστου	11925,16
54.00.7023 ΦΠΑ Πωλήσεων 23%	3993,15
54.00.9907 Εκκαθ/ση ΦΠΑ Ιουλίου	5807,42
54.00.29.023 ΦΠΑ Δαπανών 23%	122,17
54.00.2023 ΦΠΑ Αγορών 23%	9928,72
ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΦΠΑ	
ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ	

Μετά την εγγραφή αυτή το ισοζύγιο της ομάδας 54.00 πρέπει να μην εμφανίζει υπόλοιπο σε κανένα λογαριασμό παρά μόνο χρεωστικό υπόλοιπο στον λογαριασμό που ανοίχτηκε τώρα για πρώτη φορά τον 54.00.9908 ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΠΑ ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ.

6.5 Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α

Η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α είναι μέχρι την 10 ημέρα του πέμπτου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Προκειμένου να συμπληρωθεί το έντυπο της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α, πρέπει να γίνει συμφωνία των ποσών του ισοζυγίου Δεκεμβρίου των ομάδων 10,20,60,70 με τα αθροίσματα των ποσών των περιοδικών δηλώσεων. Σε περίπτωση που βρεθεί κάποιο λάθος ο λογιστής πρέπει να συμπληρώσει και να υποβάλει μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση, τροποποιητική περιοδική δήλωση για τον μήνα ή τους μήνες που εντοπίστηκε το λάθος.

6.6 Αυτοπεραίωση

Οι διατάξεις για την αυτοπεραίωση

Για μια ακόμα φορά φέτος ένας μεγάλος αριθμός επιτηδευματιών θα επιλέξει να κλείσει τις φορολογικές του υποθέσεις με τη διαδικασία της λεγόμενης αυτοπεραίωσης. Μόνο που φέτος δεν θα τις «κλείσει» ακριβώς, αφού το Υπουργείο Οικονομικών φρόντισε με το άρθρο 13 του Ν 3522/2006 να δώσει τη δυνατότητα στον έφορο να ελέγξει την «περαιούμενη» χρήση, αρχής μάλιστα γενομένης από την χρήση 2006. Περαιώση στα λόγια λοιπόν και όχι στην πράξη για τους φορολογούμενους, αφού με τις νέες διατάξεις προβλέπεται δειγματοληπτικός έλεγχος των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν 3296/2004.

Ο τρόπος επιλογής του δείγματος θα ορισθεί με υπουργική απόφαση που πρόκειται να εκδοθεί.

Έστω και έτσι πάντως πολλοί επιτηδευματίες, που πληρούν τις προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει, θα σπεύσουν να ακολουθήσουν τη διαδικασία της περαίωσης όχι πλέον για να αποφύγουν, αλλά για να μειώσουν την πιθανότητα να βρεθούν στο στόχαστρο των φορολογικών αρχών.

A. Υπαγόμενες περιπτώσεις

Το άρθρο 14 του Ν 3296/2004 ορίζει τις περιπτώσεις που μπορούν να υπαχθούν στη διαδικασία της περαιώσης και είναι:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του ΚΒΣ, αναλόγως του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους ως εξής:

1. Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων μέχρι 300.000 €.
2. Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών μέχρι 150.000 €.
3. Μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών μέχρι 300.000 € για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των 150.000 €.
4. Ελεύθεροι επαγγελματίες μέχρι 150.000 €.
5. Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών μέχρι 300.000 € για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα-αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος πλέον των ακαθάριστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των 150.000 €. Το ίδιο όριο των 150.000 €, αθροιστικά για το ελεύθερο επάγγελμα και την εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, ισχύει και σε περίπτωση παράλληλης άσκησης μόνο των δύο αυτών δραστηριοτήτων.

β. Δηλώσεις επιχειρήσεων που άσκησαν κάποια από τις παραπάνω δραστηριότητες και δεν τήρησαν βιβλία, επειδή δεν είχαν σχετική υποχρέωση.

B. Εξαιρέσεις

Από διαδικασία της αυτοπεραιώσης εξαιρούνται:

- α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ.
- β. Δηλώσεις εκπρόθεσμες ή ανακριβείς, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- γ. Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη.

δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί.

ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου.

Επίσης, εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας περαίωσης οι δηλώσεις γεωργικών και τεχνικών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ειδικών καθεστώτων των παραγράφων 5,6 και 8 του άρθρου 33 του Ν 2238/1994*, των επιχειρήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου, καθώς και των επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών που δεν τήρησαν βιβλία, αν και είχαν σχετική υποχρέωση.

Γ. Τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων

1. Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων

Ακαθάριστα έσοδα = Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες + Μικτό κέρδος

όπου Μικτό Κέρδος = Κόστος Πωληθέντων χ ΣΜΚ (Συντελεστής Μικτού Κέρδους)

όπου ΣΜΚ = ΜΣΚΚ/(100-ΜΣΚΚ) (Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους)

Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση ΜΣΚΚ εφαρμόζεται ο μέσος όρος των συντελεστών του οικείου πίνακα, στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός ΜΣΚΚ, εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΜΣΚΚ κατά κατηγορία εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.

2. Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών - ελεύθεροι επαγγελματίες

Τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

3. Μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών - Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών

Υπολογισμός για κάθε κλάδο, όπως παραπάνω, με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες.

Δ. Τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων, όπως έχουν υπολογιστεί σύμφωνα με τα παραπάνω, με τον προβλεπόμενο ΜΣΚΚ ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση, εφόσον δεν προβλέπεται γι' αυτήν ΜΣΚΚ, ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, εφόσον πρόκειται για επιχείρηση με περισσότερους του ενός ΜΣΚΚ, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις μικτών επιχειρήσεων λαμβάνεται το άθροισμα των καθαρών κερδών των επι μέρους δραστηριοτήτων. Ως καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα μεγαλύτερα μεταξύ εξωλογιστικών και λογιστικών κερδών ανά δραστηριότητα.

Τόσο στον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, όσο και στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, εάν τα λογιστικώς προσδιορισμένα έσοδα/κέρδη είναι μεγαλύτερα των κατά τα ανωτέρω προσδιορισμένων εσόδων/κερδών, τότε λαμβάνονται υπ' όψη αυτά και όχι τα εξωλογιστικά.

Ε. Η περαίωση του ΦΠΑ

Στις περιπτώσεις που προβλέπεται αναπροσαρμογή των ακαθάριστων εσόδων, προκειμένου να ισχύσει η περαίωση πρέπει η επιχείρηση να περαιώσει και τον ΦΠΑ. Αυτό γίνεται με την καταβολή ΦΠΑ επί της διαφοράς των εξωλογιστικών με τα λογιστικά ακαθάριστα έσοδα.

Προκειμένου να υπολογιστεί ο οφειλόμενος ΦΠΑ επί της εν λόγω διαφοράς, η διαφορά αυτή κατανέμεται σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή ΦΠΑ και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών.

ΣΤ. Περαιώση δηλώσεων λοιπών φορολογιών

Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών που οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς χωρίς έλεγχο και εφόσον επί λοιπών φορολογιών, για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, δηλώνονται ως ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω οριζόμενα, τότε και οι δηλώσεις των φορολογιών αυτών δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς.

6.7 Παραδείγματα

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ ΑΕ ασχολείται με το εμπόριο ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών. Σύμφωνα με τα τηρηθέντα βιβλία στο τέλος της χρήσης 2006 τα οικονομικά της αποτελέσματα ήταν τα εξής:

Πωλήσεις εμπορευμάτων: 250.000,00 €

Κόστος πωληθέντων: 180.000,00 €

Διάφορα έξοδα: 50.000,00 €

Αποσβέσεις: 10.000,00 €

Με βάση τα παραπάνω τα καθαρά κέρδη της εταιρίας προσδιορίστηκαν στα 10.000,00 €.

Όπως προκύπτει επίσης από την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης 2006 η επιχείρηση δήλωσε:

Εκροές φορολογητέες με 19% : 250.000,00 €

Εισροές φορολογητέες με 19% : 160.000,00 €

Δαπάνες φορολογητέες : 10.000,00 €

ΦΠΑ δαπανών : 1.000,00 €

ΦΠΑ εκροών 19% : 47.500,00 €

ΦΠΑ εισροών 19% : 30.400,00 €

Ο ΦΠΑ που έχει αποδώσει στη διάρκεια της χρήσης είναι 16.100,00 €.

Η επιχείρηση επιθυμεί να προχωρήσει σε αυτοπεραίωση της χρήσης 2006.

Ο ΜΣΚΚ της συγκεκριμένης δραστηριότητας σύμφωνα με τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών είναι 10%.

ΛΥΣΗ

Κατ' αρχήν πρέπει να υπολογίσουμε τα ακαθάριστα έσοδα με εφαρμογή του τύπου που περιγράφουμε παραπάνω δηλαδή:

$$\text{Ακαθάριστα έσοδα} = \text{Κόστος Πωληθέντων} + \text{Δαπάνες} + \text{Μικτό κέρδος}$$

$$\text{όπου Μικτό Κέρδος} = \text{Κόστος Πωληθέντων} \chi \text{ ΣΜΚ}$$

$$\text{όπου ΣΜΚ} = \text{ΜΣΚΚ}/(100-\text{ΜΣΚΚ})$$

$$\text{Άρα: ΣΜΚ} = 10/(100-10) = 10/90 = 0,1111 \text{ δηλαδή } 11,11\%.$$

$$\text{Μικτό κέρδος} = 180.000,00 \chi 11,11\% = 19.998,00 \text{ €}.$$

$$\text{Ακαθάριστα έσοδα} = 180.000,00 + 50.000,00 + 10.000,00 + 19.998,00 = 259.998,00 \text{ €}.$$

Παρατηρούμε ότι τα βάσει του άρθρου 15 του Ν 3296/2004 προσδιορισμένα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά. Άρα, η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίσει τα καθαρά κέρδη της αυτοπεραίωσης με εφαρμογή του τύπου:

$$\text{Καθαρά κέρδη} = \text{Ακαθάριστα έσοδα} \chi \text{ ΜΣΚΚ} = 259.998,00 \chi 10\% = 25.999,80 \text{ €}.$$

Παρατηρούμε ότι επίσης τα βάσει του άρθρου 15 του Ν 3296/2004 προσδιορισμένα καθαρά κέρδη είναι με-γαλύτερα από τα λογιστικά. Άρα, η επιχείρηση θα πρέπει, προκειμένου να υπαχθεί στην αυτοπεραίωση, να συμπληρώσει τις ενδείξεις του πίνακα Ι του εντύπου Ε3 και του εντύπου Φ-01 010 και να καταβάλλει τον φόρο που θα προκύψει επί των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών, δηλαδή: $25.999,80 \chi 29\% = 7.539,94 \text{ €}$.

Επίσης, θα πρέπει να συμπληρώσει το ειδικό σημείωμα περαίωσης ΦΠΑ του Ν 3296/2004 και να καταβάλλει επίσης τη διαφορά φόρου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Ο Α.Μ. είναι λογιστής, ελεύθερος επαγγελματίας. Παράλληλα διατηρεί και κάβα ποτών, αναψυκτικών, νερών κ.λπ.

Το 2006 απέκτησε από την παροχή λογιστικών υπηρεσιών εισόδημα 100.000,00 €.

Η κάβα είχε τα εξής αποτελέσματα:

Πωλήσεις = 150.000,00
Απογραφή 1/1/2006 = 40.000,00
Απογραφή 31/12/2006 = 15.000,00
Αγορές 1/1-31/12/2006 = 100.000,00

Οι κοινές δαπάνες των δραστηριοτήτων του ήταν 30.000,00 €.

Επίσης, η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης 2006 εμφανίζει τα εξής ποσά:

Εκροές με 19% = 180.000,00
Εκροές με 9% = 70.000,00
ΦΠΑ εκροών 19% = 34.200,00
ΦΠΑ εκροών 9% = 6.300,00
Εισροές με 19% = 60.000,00
Εισροές με 9% = 40.000,00
ΦΠΑ εισροών 19% = 11.400,00
ΦΠΑ εισροών 9% = 3.600,00
Δαπάνες φορολογητέες = 10.000,00
ΦΠΑ δαπανών = 1.000,00
Δαπάνες απαλλασσόμενες = 20.000,00

Ο Α.Μ. επιθυμεί να περαιώσει τη χρήση 2006 και να ετοιμάσει τις σχετικές δηλώσεις.

ΛΥΣΗ

Κατ' αρχήν, θα πρέπει να εξετάσουμε εάν ο επιτηδευματίας έχει τις προϋποθέσεις υπαγωγής στη διαδικασία της αυτοπεραίωσης. Δεδομένου, λοιπόν, ότι το σύνολο των εσόδων του είναι $250.000,00 < 300.000,00$ και από αυτά τα $100.000,00 < 150.000,00$ αφορούν εισόδημα ελευθέρου επαγγέλματος, ο επιτηδευματίας μπορεί να υπαχθεί στη διαδικασία της αυτοπεραίωσης.

Στη συνέχεια πρέπει να μερίσουμε τις κοινές δαπάνες στην κάθε δραστηριότητα ως εξής:

$$\begin{aligned} \text{Δαπάνες ελευθέρου επαγγέλματος} &= (\text{Εσοδα ελευθέρου επαγγέλματος} / \text{Σύνολο εσόδων}) \chi \\ \text{Σύνολο δαπανών} &= (100.000,00 / 250.000,00) \chi 30.000,00 = 0,40 \chi 30.000,00 = 12.000,00. \end{aligned}$$

Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζουμε και τις δαπάνες που αναλογούν στην εμπορική δραστηριότητα σε 18.000,00 €.

Ακολούθως, πρέπει να προσδιορίσουμε τα ακαθάριστα έσοδα της αυτοπεραίωσης για κάθε κλάδο χωριστά. Για το ελευθέριο επάγγελμα ισχύουν τα λογιστικά ακαθάριστα έσοδα.

Όσον αφορά την κάβα, ο ΜΣΚΚ που εφαρμόζεται είναι ο 5340 ? Έμπορος οίνων, ζύθου, αναψυκτικών, χυμών, εμφιαλωμένων υδάτων και ποτών γενικά, λιανικώς και είναι 7%. Άρα ο Σ.Μ.Κ. = $7 / (100 - 7) = 7 / 93 = 0,0753$ ή 7,53 %.

$$\text{Το κόστος πωληθέντων είναι: Απογραφή αρχής} + \text{Αγορές χρήσης} - \text{Απογραφή τέλους} = 40.000,00 + 100.000,00 - 15.000,00 = 125.000,00 \text{ €}.$$

$$\text{Άρα το μικτό κέρδος για την αυτοπεραίωση είναι: } 125.000,00 \chi 7,53\% = 9.412,50 \text{ €}.$$

$$\text{Άρα, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σε: } 125.000,00 + 18.000,00 + 9.412,50 = 152.412,50 \text{ €}.$$

Το σύνολο των εξωλογιστικών ακαθαρίστων εσόδων λοιπόν είναι $252.412,50 > 250.000,00$ που είναι τα λογιστικά ακαθάριστα έσοδα. Άρα, θα πρέπει να υποβληθεί και το ειδικό σημείωμα περαίωσης του ΦΠΑ.

Εν συνεχεία, υπολογίζουμε τα καθαρά κέρδη για την αυτοπεραίωση ως εξής:

Εισοδήματος ελευθερίου επαγγέλματος: $100.000,00 \times 55\%$ (ΣΚΚ λογιστών) = $55.000,00 < 88.000,00$ που είναι τα λογιστικώς προσδιορισμένα κέρδη. Άρα, λαμβάνονται ως κέρδη τα $88.000,00 \text{ €}$.

Εισοδήματος εμπορικής επιχείρησης: $152.412,50 \times 7\% = 10.668,88 > 7.000,00$ που είναι τα λογιστικώς προσδιορισμένα κέρδη. Άρα, λαμβάνονται ως κέρδη τα $10.668,88 \text{ €}$.

Άρα, το άθροισμα των εξωλογιστικών κερδών είναι $98.668,88 < 95.000,00$ που είναι τα λογιστικά καθαρά κέρδη. Άρα, θα δηλωθούν τα $98.668,88 \text{ €}$ ως καθαρά κέρδη.

Για την περαίωση του ΦΠΑ συμπληρώθηκε το ειδικό σημείωμα περαίωσης του ΦΠΑ ως εξής:

ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΦΠΑ Ν 3296/2004

Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα

Η επιχείρηση ΒΗΤΑ ΟΕ, της οποίας αντικείμενο εργασιών είναι η διανομή διαφημιστικών εντύπων και υλικού, παρουσίασε το 2006 ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών $120.000,00 \text{ €}$ και το σύνολο των εξόδων της ανήλθε στα $98.000,00 \text{ €}$. Επιθυμεί να γνωρίζει για ποιο ποσό καθαρών κερδών θα φορολογηθεί εάν προχωρήσει σε περαίωση της χρήσης με το Ν 3296/2004.

ΛΥΣΗ

Ο ΣΚΚ της συγκεκριμένης δραστηριότητας είναι ο 8310 -> 30%.

Δεδομένου ότι η επιχείρηση αποκτά εισόδημα από παροχή υπηρεσιών δεν χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τα ακαθάριστα έσοδά της.

Τα κέρδη της για τα οποία θα φορολογηθεί βάσει του αρ.15 του Ν 3296/2004 είναι:

$120.000,00 \times 30\% = 36.000,00 > 22.000,00$ που είναι τα λογιστικά της κέρδη.

Εάν η επιχείρηση επιλέξει να προχωρήσει στην αυτοπεραίωση, θα συμπληρώσει τον πίνακα Ι του εντύπου Ε3 ως εξής:

Επίσης, στο έντυπο Ε5 θα πρέπει να προσθέσει στα λογιστικά κέρδη των 22.000,00 €, τη διαφορά των καθαρών κερδών του άρθρου 15 του Ν 3296/2004. Η διαφορά αυτή είναι: $36.000,00 - 22.000,00 = 14.000,00$ € και καταχωρίζεται στον κωδικό 802. Ανάλογα διαφοροποιούνται και τα ποσά στους κωδικούς 040 και 048.

6.8 Προσωρινή δήλωση Φ.Μ.Υ

Μια από τις βασικές υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το δημόσιο είναι αυτή της απόδοσης φόρου και τελών χαρτοσήμου που παρακρατούνται από τις αμοιβές των μισθωτών της επιχείρησης αλλά και από αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών για τις υπηρεσίες τις οποίες μας παρείχαν.

Η απόδοση του φόρου και των τελών χαρτοσήμου γίνεται για κάθε δίμηνο και μέσα στον επόμενο μήνα από την λήξη αυτού. Η προθεσμία υποβολής μέσω του ειδικού εντύπου είναι ίδια με την προθεσμία υποβολής Φ.Π.Α της επιχείρησης.

Παρακάτω παραθέτουμε την προσωρινή δήλωση απόδοσης φόρου και τελών χαρτοσήμου για το Δ' δίμηνο του έτους 2010 με την οποία αποδίδεται φόρος για αμοιβές που έλαβε η εργαζόμενη στην επιχείρηση, και η απόδοση του φόρου ο οποίος παρακρατήθηκε από την αμοιβή που δόθηκε στον λογιστή της επιχείρησης για το δίμηνο αυτό (20% επί της καθαρής αμοιβής αυτού).

6.9 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών

Από το πρόγραμμα της Γενικής Λογιστικής έχουμε την δυνατότητα σύνταξης της Μ.Υ.Φ δηλαδή της συγκεντρωτικής κατάστασης των πελατών και των προμηθευτών της εταιρείας.

Στην κατάσταση αυτή εκτυπώνονται οι συναλλαγές (από πώληση αγαθών και υπηρεσιών, είσπραξη επιδοτήσεων-επιχορηγήσεων και προμηθειών) και λοιπά στοιχεία των προμηθευτών καθώς επίσης και των πελατών με αλφαβητική σειρά, που είναι πάνω από 300,00 Ε σε καθαρή αξία, δηλαδή χωρίς την αξία του Φ.Π.Α. Η εταιρία είναι υποχρεωμένη να συντάξει την κατάσταση αυτή κάθε τέλος τους έτους ηλεκτρονικά και να την υποβάλλει στο TAXIS net έως και 25 Ιουνίου του επόμενου έτους από αυτό που αφορά.

Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών ημερολογιακού έτους 2006 - 2007 -2008 - 2009 - 2010

Υπόχρεοι σε υποβολή Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών.

Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Δεν υποχρεούνται στην υποβολή Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών.

Π.Δ. 186/1992 άρθρο 20

5.Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού:

οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή επιτηδευματίες και πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από επιτηδευματίες ή πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους -

χρήστες πιστωτικών καρτών,

οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας.

.....

ΓΕΝΙΚΑ

Με την 1079229/559/0015/Π.Ο.Λ.1114/18.8.2005 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 1191/Β/26-8-2005 καθιερώθηκε η υποχρέωση υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) δηλαδή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και εφεξής (υποβολή από 30/9/2006 και εφεξής) αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet).

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων που δεν διαθέτουν ηλεκτρονικό υπολογιστή ή πρόσβαση στο διαδίκτυο, παρασχέθηκε η δυνατότητα οι καταστάσεις, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. να υποβάλλονται μέσω του διαδικτύου αποκλειστικά και μόνο δια των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (και όχι μέσω των Δ.Ο.Υ.) στα οποία μπορεί να προσκομίζονται σε χειρόγραφη έντυπη ή ηλεκτρομαγνητική μορφή (δισκέτες).

Εφόσον προσκομίζονται για υποβολή σε χειρόγραφη - έντυπη μορφή, ο συνολικός αριθμός των εγγραφών (πελατών και προμηθευτών) δεν θα πρέπει να ξεπερνά τις δέκα (10) καταχωρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις καταστάσεις των Πιστωτικών Υπολοίπων. Στις προσκομιζόμενες καταστάσεις σε ηλεκτρομαγνητική μορφή δεν υφίσταται περιορισμός εγγραφών. Οι διαδικασίες και λεπτομέρειες υποβολής μέσω των ΚΕΠ καθορίστηκαν από τα συναρμόδια Υπουργεία Εσωτερικών - Δημόσιας Διοίκησης & Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών με την Κοινή Υπουργική Απόφαση ΔΙΑΔΠ/Ε/10.000/23-3-2005 (ΦΕΚ 692/Β).

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι, για να πραγματοποιηθεί η υποβολή μέσω Διαδικτύου (πρόσβαση στο δικτυακό τόπο της ΓΓΠΣ www.gsis.gr) θα πρέπει ο υπόχρεος να έχει προηγουμένως πιστοποιηθεί στο TAXISnet και να διαθέτει όνομα και κωδικό χρήστη. Η υποβολή της

σχετικής αίτησης - εγγραφής θα πρέπει να γίνεται τουλάχιστον δέκα (10) εργάσιμες ημέρες πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής.

Η σχετική διαδικασία πιστοποίησης, μπορεί επίσης να γίνει και μέσω των ΚΕΠ για υπόχρεους που δεν διαθέτουν Η/Υ ή πρόσβαση στο διαδίκτυο, με τη διαδικασία που επίσης ορίζεται με την ΚΥΑ ΔΙΑΔΠ/Ε/10.000/23-3-2005 (ΦΕΚ 692/Β') των Υπουργών Εσωτερικών - Δημόσιας Διοίκησης & Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών.
(ΠΟΛ.1157/28.12.2005)

Υποβολή μέσω διαδικτύου (internet)

Γίνεται μέσω του δικτυακού τόπου της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (www.gsis.gr -> On Line Υπηρεσίες -> Υπηρεσίες προς Επιχειρήσεις -> e-K.B.Σ.).

Αναλυτικότερα:

Το αρχείο μπορεί να δημιουργηθεί:

-είτε με χρήση του προγράμματος της Γ.Γ.Π.Σ. που ο ενδιαφερόμενος μπορεί να βρει στην πρώτη σελίδα του δικτυακού τόπου www.gsis.gr και να το εγκαταστήσει στον υπολογιστή του.

Το πρόγραμμα μπορείτε να το βρείτε και στην ηλεκτρονική πύλη [Taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) (<http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?automodule=downloads&showcat=29>)

-είτε αυτόματα, εφ' όσον το μηχανογραφικό σύστημα που τηρεί ο ενδιαφερόμενος έχει αυτή τη δυνατότητα

Σε κάθε περίπτωση, όπως δηλαδή και αν έχει δημιουργηθεί το αρχείο, πρέπει να είναι συμπιεσμένο και το όνομά του να μην περιέχει ελληνικούς χαρακτήρες.

Η συμπίεση του αρχείου μπορεί να γίνει μέσα από το πρόγραμμα της ΓΓΠΣ (επιλογή «Εργαλεία» - «Δημιουργία συμπιεσμένου αρχείου») ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο το αρχείο δημιουργήθηκε.

Σημείωση:

Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών υποβάλλονται στο ίδιο αρχείο. Σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος οφείλει να συμπληρώσει και συγκεντρωτικές καταστάσεις πιστωτικών υπολοίπων, δημιουργεί νέο αρχείο .

Υποβολή Συγκεντρωτικών καταστάσεων σε περίπτωση διακοπής εργασιών.

Η υποβολή γίνεται κανονικά στις ημερομηνίες που προβλέπονται και για τους λοιπούς υπόχρεους με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ .

Στοιχεία αντισυμβαλλομένων που αναγράφονται

Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία του υπόχρεου, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, καθώς και τον Α.Φ.Μ. αυτού .

(Παρ. 3 άρθρου 20 ΚΒΣ)

Σχετικά με την αξία των συναλλαγών η οποία αναγράφεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις,

Με την ΠΟΛ.1286/22.12.1994 έγινε δεκτό, να αναγράφονται στις υποβαλλόμενες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών οι συναλλαγές προ του Φ.Π.Α. και να εμπεριέχονται στην αξία οι λοιπές φορολογικές ή μη επιβαρύνσεις. (Σημ. Το τέλος ταξινόμησης περιλαμβάνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΠΟΛ.1286/22.12.1994 και έγγραφο 1075017/524/18.9.2002)

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1157/28.12.2005 ορίζεται ότι:

(Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων αναγράφεται η αξία του εσόδου ή της δαπάνης χωρίς ΦΠΑ, εκτός από τις περιπτώσεις που από το νόμο δεν διαχωρίζεται η αξία από το ΦΠΑ ή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του και εφόσον πρόκειται για λιανικές πωλήσεις ή αγορές η αξία αναγράφεται αποφορολογημένη με τα αντίστοιχα ποσά ΦΠΑ.)

Τέλος για τα ημερολογιακά έτη 2005-2006-2007 με την ΠΟΛ.1056/5.4.2006 ορίζεται ότι (Στις καταστάσεις αυτές, αναγράφεται η αξία του εσόδου ή της δαπάνης χωρίς Φ.Π.Α., ακόμη και στην περίπτωση που ο Φ.Π.Α. δεν εκπίπτει από τον αγοραστή και εμπεριέχονται στην αξία οι λοιπές φορολογικές ή μη επιβαρύνσεις.)

Υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων σε περίπτωση αλλαγής επωνυμίας .

Σε αυτή την περίπτωση οι καταστάσεις υποβάλλονται με την τελευταία επωνυμία που έχει ο επιτηδευματίας

Μη υποβολή μηδενικών συγκεντρωτικών καταστάσεων.

Με βάση τις οδηγίες της Διοίκησης που είχαν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1300/14.11.1997,

όσοι δεν είχαν συναλλαγές από αυτές που περιλαμβάνονταν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (π.χ. ύπαρξη μόνο δαπανών για ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ κ.λ.π.) δεν υπέβαλλαν μηδενικές καταστάσεις.

Το ίδιο αναφέρεται και στην ερμηνευτική εγκύκλιο του νόμου 3296 (ΠΟΛ.1010/26.1.2005)

...

στις περιπτώσεις που κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος δεν πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές ή πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές από αυτές που δεν περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις (κατά τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1163/30.6.1994), δεν υποβάλλονται μηδενικές καταστάσεις.

...

!!!Υπενθυμίζεται επίσης ότι με τον νόμο 3842/2010 και συγκεκριμένα με το άρθρο 19 παράγραφο 25, τροποποιήθηκε το άρθρο 20 του ΚΒΣ, και πλέον τακτοποιείται οριστικά το ζήτημα του ορίου των συναλλαγών το οποίο κάθε χρόνο αποφασιζόταν με εγκύκλιο.

Η σχετική διάταξη η οποία έχει ισχύ από την 23.4.2010 και προστίθεται στο άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. αναφέρει:

"ορίζεται ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ."

Χρόνος υποβολής (ΠΟΛ.1090/14.6.2010)

1. Ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), από το ημερολογιακό έτος 2009 και εφεξής, που λήγει την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε έτους, ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής τους, καθορίζεται ως εξής:

Μέχρι την 25η Ιουνίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 1, 2, 3.

Μέχρι την 28η Ιουνίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 4, 5, 6.

Μέχρι την 1η Ιουλίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 7, 8, 9.

Μέχρι την 4η Ιουλίου για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 0.

Εξαιρετικά και για διευκόλυνση της εκπλήρωσης της υποχρέωσης υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που αφορούν τις συναλλαγές του ημερολογιακού έτους 2009, λόγω του περιορισμένου χρόνου μεταξύ της ψήφισης του σχετικού νόμου και εφαρμογής των συγκεκριμένων διατάξεων, παρατείνεται ο χρόνος υποβολής τους και ορίζεται ως ακολούθως:

Μέχρι την 26η Αυγούστου 2010 για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 1, 2, 3.

Μέχρι την 30η Αυγούστου 2010 για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 4, 5, 6.

Μέχρι την 3η Σεπτεμβρίου 2010 για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 7, 8, 9.

Μέχρι την 6η Σεπτεμβρίου 2010 για τους υπόχρεους που ο ΑΦΜ τους λήγει στο 0.

Υποβολή Συγκεντρωτικών Καταστάσεων σε περιπτώσεις υπερδωδεκάμηνης χρήσης.

Η υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων γίνεται με βάση το ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΟ και όχι το διαχειριστικό έτος.

Π.χ (Σε περίπτωση χρήσης 01/06/06 έως 31/12/07 θα γίνουν δύο καταστάσεις .

Η πρώτη η οποία θα έπρεπε να είχε υποβληθεί την 30η /9/ 2007 και θα αφορούσε περίοδο από 01/01/06 - 31/12/06 , και η δεύτερη που θα υποβληθεί την 30η 9/2008 και θα αφορά περίοδο από 01/01/07 - 31/12/07

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ - ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΑ ΕΤΗ 2005-2006-2007-2008 - 2009 - 2010

(ΠΟΛ.1081/22.5.2006)(ΠΟΛ.1136/15.11.2007) (ΠΟΛ.1162/10.12.2008)

(ΠΟΛ.1150/11.12.2009)Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων που υποβάλλονται για τις συναλλαγές των ημερολογιακών ετών 2005, 2006, 2007, και 2008 2009 και 2010 (το 2010 προστέθηκε με την ΠΟΛ.1150/11.12.2009 **δεν συμπεριλαμβάνονται - δεν καταχωρούνται:**

1) Τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί για συναλλαγές ποσού, καθαρής αξίας (χωρίς το Φ.Π.Α.) **μέχρι 300 ευρώ**. Συμπεριλαμβάνονται δηλαδή μόνο τα στοιχεία αξίας άνω των 300 ευρώ (χωρίς το Φ.Π.Α.).

2) Τα φορολογικά στοιχεία (ανεξαρτήτως ποσού) που έχουν εκδοθεί για συναλλαγές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων για διασταύρωση σύμφωνα με τα

οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. και των όσων έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1163/30.6.1994 (εξαιρούμενες συναλλαγές - όπως ενδεικτικά τόκοι καταθέσεων, συναλλαγές από και προς την αλλοδαπή, ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ κ.λ.π. δεν καταχωρείται ούτε το συνολικό ύψος των εσόδων ή των δαπανών των εν λόγω συναλλαγών).

(Συναλλαγές που δεν καταχωρούνται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1163/30.6.1994

--- Δεν συμπεριλαμβάνονται οι λιανικές πωλήσεις ακόμη και εάν εκδοθεί τιμολόγιο προς ιδιώτη. Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί τέτοιο τιμολόγιο, για λόγους συμφωνίας, μπορεί να αναγράφεται στο τέλος της συγκεντρωτικής κατάστασης, όχι όμως με τις συναλλαγές του Δημοσίου και των λοιπών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

--- το ηλεκτρικό ρεύμα (ΔΕΗ),

--- νερό (ΕΥΔΑΠ και λοιποί δημοσίου χαρακτήρα φορείς),

--- τηλεπικοινωνίες (μόνο ΟΤΕ),

--- ταχυδρομικά τέλη (ΕΛ.ΤΑ.),

--- φορτωτικές Ο.Σ.Ε.,

--- αποδείξεις ΚΤΕΛ,

--- συνδρομές σε εφημερίδες και περιοδικά - επαγγελματικές οργανώσεις,

--- κοινόχρηστες δαπάνες,

--- ενοίκια ακινήτων,

--- πάρκινγκ επαγγελματικών αυτοκινήτων,

--- διόδια,

--- έξοδα κίνησης προσωπικού και εισιτήρια μεταφορικών μέσων.

--- Επίσης, δεν θα υποβάλλονται στοιχεία για τα τιμολόγια αγοράς αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση στοιχείων (π.χ. Δημόσιοι Υπάλληλοι) καθώς και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς πρόσωπα που αρνήθηκαν να εκδώσουν τιμολόγιο ή εξέδωσαν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

--- Η συνολική αξία των τόκων καταθέσεων που χορηγούν οι τράπεζες, καθώς και η συνολική αξία των τόκων και των προμηθειών που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές ή από άλλους επιτηδευματίες

--- Η συνολική αξία των τόκων και προμηθειών που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

--- Η συνολική αξία των αποδείξεων πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων (δηλαδή η συνολική αξία του εσόδου ή της δαπάνης των λιανικών ή των χονδρικών αυτών συναλλαγών κατά

περίπτωση στα αντίστοιχα πεδία

3) Το συνολικό έσοδο των λιανικών πωλήσεων.

Επίσης σύμφωνα με την 1051647/337/0015/23.10.2007 διευκρινίστηκε ότι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, **δεν περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί διοδίων στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.**

Σημ. Τα ασφάλιστρα συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις διότι από τις διατάξεις δεν προβλέπεται η εξαίρεσή τους.

!!!Υπενθυμίζεται επίσης ότι με τον νόμο 3842/2010 και συγκεκριμένα με το άρθρο 19 παράγραφο 25, τροποποιήθηκε το άρθρο 20 του ΚΒΣ, και πλέον τακτοποιείται οριστικά το ζήτημα του ορίου των συναλλαγών το οποίο κάθε χρόνο αποφασιζόταν με εγκύκλιο.

Η σχετική διάταξη η οποία έχει ισχύ από την 23.4.2010 και προστίθεται στο άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. αναφέρει:

"ορίζεται ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ."

Αξία Πωλήσεων προς το δημόσιο

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται από το ημερολογιακό έτος 2006 και εφεξής από και προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, καταχωρούνται αναλυτικά ανά συναλλασσόμενο πρόσωπο με τον Α.Φ.Μ. αυτού με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις που ισχύουν και για τις λοιπές συναλλαγές και όχι συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων.

Σημ. Πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 είναι τα εξής: (Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.)

Στις περιπτώσεις που έχει γίνει διακοπή επιτηδεύματος, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η

χορήγηση κωδικού χρήστη από το σύστημα TAXISNET για την εν συνεχεία υποβολή των καταστάσεων μέσω αυτού, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων (δισκέτα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου σε υποβολή τους, ανεξαρτήτως πλήθους εγγραφών που έχουν καταχωρηθεί σ' αυτές.

Πρόστιμα

Είναι γνωστό και έχει διακηρυχθεί σ' όλους τους τόνους, ότι η αναβάθμιση του φορολογικού συστήματος περιλαμβάνει την αξιοποίηση στοιχείων και τη διασταύρωση αυτών και για το λόγο αυτό η υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ανωτέρω τυγχάνει καθολικής εφαρμογής χωρίς εξαιρέσεις η δε ακρίβεια αυτών αποτελεί βασική επιδίωξη για την επιτυχία του ως άνω σκοπού.

Επισημαίνεται ότι για τη μη υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή καθώς και για την ανακριβή υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων επιβάλλονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 και της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΒΑΣ. ΥΠ	Σ.Β	ΥΨΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΒΣ
Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων ή υποβολή εκπρόθεσμα μετά το τέλος του έτους της προθεσμίας υποβολής ή παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβής καταχώρηση αξίας για παραλείψεις ή ανακρίβειες πάνω από 14.673,00 ΕΥΡΩ μετά το τέλος του έτους.	1	3	Α: 300,00x3=900,00 Β: 600x3=1800,00 Γ: 900x3=2700
Παραλείψεις ή ανακρίβειες μέχρι 14.673,00 μη υποβολή στοιχείων εφόσον ο υπόχρεος υποβάλλει τα στοιχεία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής με μεγέθη μέχρι 14.673,00.	1	1	Α: 300,00 Β: 600,00 Γ: 900,00

Διαφύλαξη Συγκεντρωτικών καταστάσεων.

(ΠΟΛ.1056/24.2.1999)

[6. Οι επιτηδευματίες με βιβλία Γ' κατηγορίας που ενημερώνουν τα βιβλία τους μηχανογραφικά, υποβάλλουν υποχρεωτικά τις συγκεντρωτικές καταστάσεις σε δισκέτες και λοιπά ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Επίσης, μπορούν να υποβάλουν τις συγκεντρωτικές καταστάσεις σε δισκέτες, εφόσον το επιθυμούν και οι λοιποί επιτηδευματίες.

Στην περίπτωση αυτή, οι πιο πάνω επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, παρ. 1γ' του ΚΒΣ, να διαφυλάσσουν τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης των συγκεντρωτικών καταστάσεων μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους ή, εάν δεν εκτυπωθούν, για όσο χρόνο φυλάσσονται τα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 του ΚΒΣ.

Αυτονόητο είναι ότι οι επιτηδευματίες αυτοί έχουν υποχρέωση να θέτουν στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου τα αρχεία των καταστάσεων αυτών, όπως και τα λοιπά βιβλία και

στοιχεία.

Επειδή πολλές φορές δημιουργούνται πρακτικά προβλήματα στους επιτηδευματίες αυτούς, για την επίδειξη των παλαιών αρχείων, σκόπιμο είναι, με την υποβολή των καταστάσεων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, να εκτυπώνεται ένα αντίτυπο το οποίο να αρχειοθετείται, για να τίθεται στη διάθεση των ελεγκτικών οργάνων ή και του ΚΕΠΥΟ, σε περίπτωση που τα υποβληθέντα ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατέστησαν μη αναγνώσιμα.]

Συγκεντρωτικές καταστάσεις Δικηγόρων (ΠΟΛ.1220/21.9.2001)

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του ΚΒΣ, ως αξία του εσόδου ή της δαπάνης αντίστοιχα θα αναγράφεται η κατά τα ως άνω "καθαρή" αξία της αμοιβής. **(ΔΕΝ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΤΟ ΠΟΣΟ ΥΠΕΡ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ)**

Συγκεντρωτικές καταστάσεις Συμβολαιογράφων (ΠΟΛ.1137/15.11.2007)

Από 01/01/2007 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1137/2007 .

Στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) από τους συμβολαιογράφους ή στα συμβόλαια, όταν δεν εκδίδονται Α.Π.Υ. βάσει των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., αναγράφονται διακεκριμένα τα συνολικά συμβολαιογραφικά δικαιώματα που εισπράττουν, τα δικαιώματα υπέρ του Ταμείου Νομικών και του Τ.Α.Σ. και το «καθαρό» ποσό που προκύπτει ως διαφορά του συνολικά εισπραττόμενου ποσού με τα δικαιώματα υπέρ των πιο πάνω ταμείων, το οποίο αποτελεί και την αμοιβή του συμβολαιογράφου.

Στο τηρούμενο από τους συμβολαιογράφους βιβλίο εσόδων - εξόδων και ειδικότερα στο σκέλος των εσόδων, καταχωρείται μόνο το κατά τα παραπάνω «καθαρό» ποσό, όπως αυτό αναγράφεται στις εκδιδόμενες Α.Π.Υ. ή στα συμβόλαια που καταρτίζονται.

Στα τηρούμενα από τον πελάτη - επιτηδευματία βιβλία καταχωρείται ως δαπάνη το συνολικό ποσό που καταβάλλει ο επιτηδευματίας όπως αναγράφεται στις Α.Π.Υ. ή στα συμβόλαια που καταρτίζονται («καθαρό» ποσό και δικαιώματα υπέρ του Ταμείου Νομικών και του Τ.Α.Σ.).

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν οι συμβολαιογράφοι και προμηθευτών που υποβάλλουν οι υπόχρεοι πελάτες τους κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. καταχωρείται ως έσοδο και δαπάνη αντιστοίχως το πιο πάνω «καθαρό» ποσό.

Συγκεντρωτικές καταστάσεις ασφαλιστικών συμβούλων (ΠΟΛ.1080/10.6.2009)

Για τις χορηγούμενες αμοιβές σε ασφαλιστικούς συμβούλους και συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν επαγγελματική εγκατάσταση και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, για τις ασφαλιστικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, εκδίδονται το βραδύτερο εντός του μηνός Φεβρουαρίου κάθε έτους, θεωρημένες εκκαθαρίσεις από τους καταβάλλοντες τις αμοιβές αυτές.

Στην περίπτωση αυτή παρέλκει η έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών από τους δικαιούχους ασφαλιστικούς συμβούλους ή συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων για τις αμοιβές που λαμβάνουν.

Στις ως άνω εκκαθαρίσεις αναγράφονται πέραν των οριζομένων με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), τα πλήρη στοιχεία του δικαιούχου των αμοιβών και το συνολικό ποσό των αμοιβών αυτών.

Τα παραπάνω ποσά των εν λόγω αμοιβών δεν συμπεριλαμβάνονται, ανεξάρτητα από το ύψος τους, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της παραγράφου 1α του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που θα υποβληθούν από το έτος 2010 και εφεξής για τις συναλλαγές από 1.1.2009 και εφεξής. Οι πελάτες- επιτηδευματίες των ανωτέρω προσώπων (εκδότες των εκκαθαρίσεων) θέτουν στις σχετικές καταχωρήσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων «προμηθευτών» τον κωδικό «1» (αντισυμβαλλόμενος μη υπόχρεος).

Αποφάσεις

ΠΟΛ.1090/14.6.2010 Χρόνος υποβολής των καταστάσεων και ισοζυγίων του άρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)

ΠΟΛ.1150/11.12.2009 Περιεχόμενο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές του ημερολογιακού έτους 2010

ΠΟΛ.1162/10.12.2008 Περιεχόμενο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές του

ημερολογιακού έτους 2009

ΠΟΛ.1137/15.11.2007 Τρόπος εμφάνισης των αμοιβών των συμβολαιογράφων στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ), στα τηρούμενα βιβλία τους δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις

ΠΟΛ.1136/15.11.2007 Περιεχόμενο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές του ημερολογιακού έτους 2008

ΠΟΛ.1081/22.5.2006 Υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., για τις συναλλαγές των ετών 2005, 2006 και 2007- Οδηγίες εφαρμογής των χαρακτηριστικών των αποδεκτών μέσων που χρησιμοποιούνται για την υποβολή τους.

Με την ως άνω απόφαση ορίζεται η εξαίρεση υποβολής Συγκ. Καταστάσεων για τα έτη 2005,2006,2007 συναλλαγών καθαρής αξίας μέχρι 300 ευρώ) και αναφέρονται οι αλλαγές στις τεχνικές προδιαγραφές των αρχείων για τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ετών 2006-2007

ΠΟΛ.1076/15.5.2006 Οδηγίες σε θέματα επιβολής προστίμων για συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθ. 20 Κ.Β.Σ. και διενέργειας ελέγχων βάσει αποτελεσμάτων διασταυρώσεων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις έτους 2003.

Στην απόφαση αυτή αναφέρονται τα πρόστιμα σε περίπτωση μη υποβολής καταστάσεων καθώς και υποβολής ανακριβών καταστάσεων .

ΠΟΛ.1056/5.4.2006 Περιεχόμενο των συγκεντρωτικών καταστάσεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις συναλλαγές από 1/1/2005 και εφεξής. (Αρ.Πρ. 1034280)

Η απόφαση αυτή αναφέρεται στην εξαίρεση για τα ημερολογιακά έτη 2005, 2006 και 2007, από την υποβολή συναλλαγών που αφορούν λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών καθώς και συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων για διασταύρωση σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Επίσης παρέχεται η δυνατότητα να μη συμπεριλαμβάνονται για διασταύρωση συναλλαγές που αφορούν τα ημερολογιακά έτη 2006 και 2007, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει το ποσό των 300 ευρώ.

Τέλος στην απόφαση αυτή αναφέρεται ότι από το ημερολογιακό έτος 2006 και εφεξής από και προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, καταχωρούνται αναλυτικά ανά συναλλασσόμενο πρόσωπο με τον Α.Φ.Μ. αυτού και όχι συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων.

ΠΟΛ.1157/28.12.2005 Υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας . Οδηγίες εφαρμογής. Κοινοποίηση των χαρακτηριστικών των αποδεκτών μέσων που χρησιμοποιούνται για την υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων.

ΠΟΛ.1114/18.8.2005 Υποχρέωση υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του Αρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας (TAXISnet).

Με την ως άνω απόφαση καθιερώνεται υποχρεωτική υποβολή των καταστάσεων με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου. Επίσης γίνεται αναφορά για πρώτη φορά :

(2. Στις καταστάσεις αυτές περιλαμβάνεται από την ίδια ως άνω ημερομηνία και η συνολική αξία των συναλλαγών που αφορούν λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών, καθώς επίσης και η συνολική αξία των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής στοιχείων για διασταύρωση σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.)

ΠΟΛ.1081/28.7.2004 - Χρόνος υποβολής των καταστάσεων και ισοζυγίων του άρθρου 20 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Με την ανωτέρω απόφαση καθορίστηκε παγίως ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7°
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Παρόλο που βρισκόμαστε για τα καλά στον αιώνα της πληροφορικής και της μεγάλης ανάπτυξης της πληροφόρησης, η σημαντικότερη πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών παραμένει μέχρι σήμερα το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης που στηρίζεται στις αρχές της λογιστικής ιστορικού κόστους. Προσφερόμενες με την μορφή των καθιερωμένων οικονομικών καταστάσεων και βασικά για εξωτερική χρήση, οι πληροφορίες αυτές αποτελούν τα σπουδαιότερα αριθμητικά στοιχεία. Επειδή όμως τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι προϊόν μετρήσεων που στηρίζονται σε μια σειρά από αρχές, παραδοχές και εκτιμήσεις, η φαινομενική τους ακρίβεια μπορεί να παραπλανήσει τον χρήστη τους. Τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην χρηματοοικονομική ανάλυση αν ο αναλυτής δεν έχει υπόψη του και δεν γνωρίζει την βασική λογιστική διαδικασία της οποίας αποτελούν προϊόν, καθώς και τις παραδοχές επί των οποίων έχει στηριχθεί η μέτρησή τους.

Μια από τις υπηρεσίες των λογιστών θα μπορούσε να θεωρηθεί η επεξήγηση των λογιστικών πληροφοριών που αυτοί σαν ειδικοί μεταδίδουν. Αυτές οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, όταν έχουν ελεγχθεί από ανεξάρτητους ελεγκτές αποτελούν κατά γενική ομολογία των χρηματοοικονομικών αναλυτών την κύρια βάση στην χρηματοοικονομική ανάλυση. Όμως παρόλη την ευρεία αποδοχή και χρησιμοποίησή τους, είναι γνωστό ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι αλάθητες, ούτε εύκολες στην χρησιμοποίησή τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

1. Η κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσεως.
2. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
3. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
4. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
5. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

7.2 Η κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσεως

Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και

δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημά τους.

Στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζεται με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια, η χρηματοοικονομική συγκρότηση της επιχειρήσεως, ταξινομημένη αρμονικά τόσο από την λογιστική, όσο και από την οικονομική και νομική άποψη του κάθε περιουσιακού στοιχείου. Έτσι ο ισολογισμός μπορεί να συγκριθεί με ισολογισμούς προηγούμενων χρήσεων και ισολογισμούς άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες. Η μία περιλαμβάνει τις αξίες που εμφανίζονται στου αντίστοιχους λογαριασμούς κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και η άλλη τις αξίες των λογαριασμών κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

Πρόθεσμίες σύνταξης:

- Ατομικές επιχειρήσεις, Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και ΕΠΕ **3 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.**
- Ανώνυμες εταιρείες **4 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.**
- Εταιρείες εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων **6 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.**

Παραθέτουμε τον ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2009.

7.3 Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων καθώς επίσης δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως.

Τα στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες. Η μία περιλαμβάνει τις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς του **86** κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και η δεύτερη τις αξίες των αντίστοιχων λογαριασμών, όπως παρουσιάζονται κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

7.4 Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

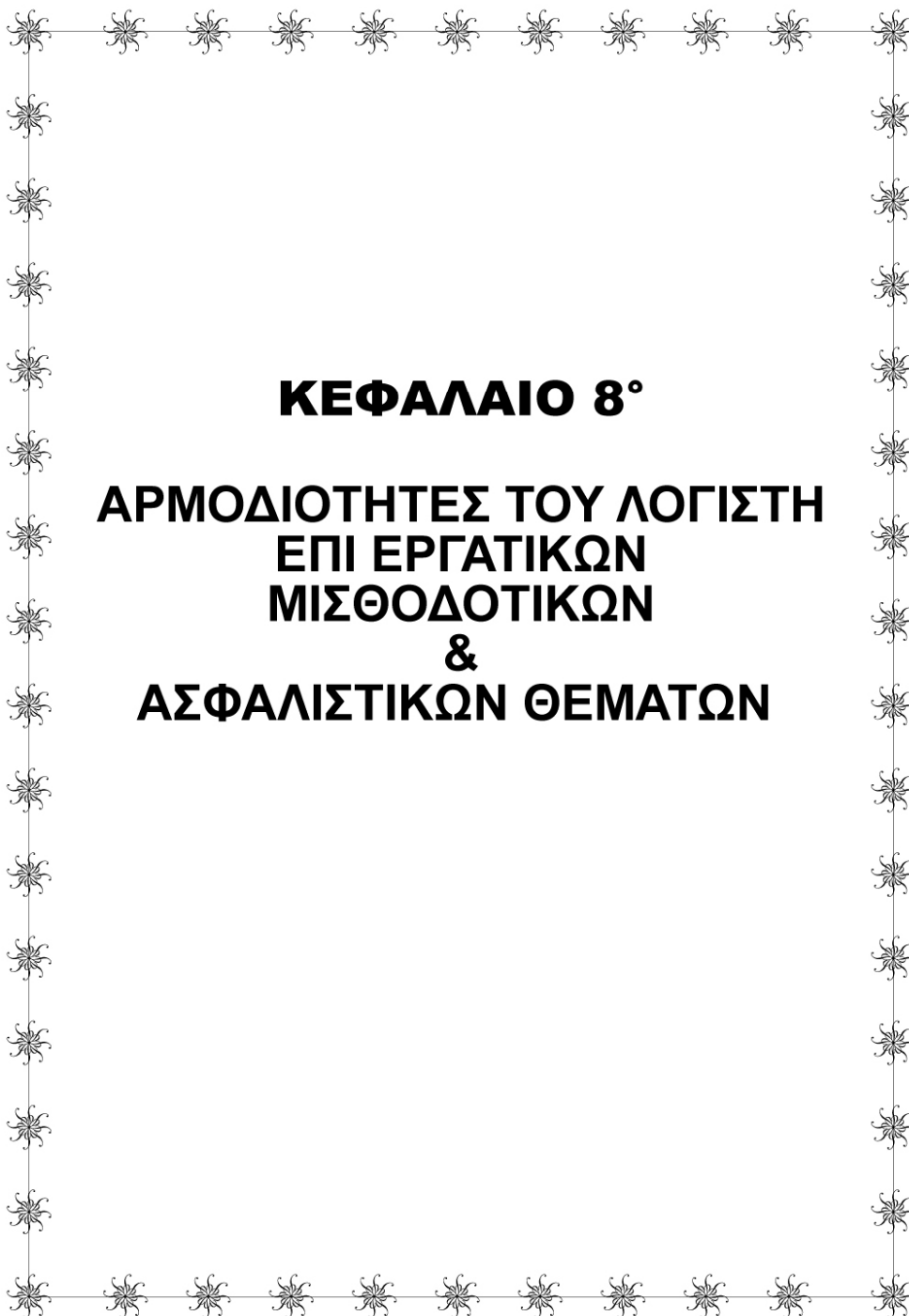
Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της επιχείρησης και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης.

Όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται, απεικονίζονται σε δύο στήλες οι οποίες αντιστοιχούν στην χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

7.5 Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της επιχείρησης αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν η μεν πρώτη στην χρήση του ισολογισμού, η δε δεύτερη στην προηγούμενη αυτού χρήση.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8°

ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΕΠΙ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΩΝ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι αρμοδιότητες του λογιστή όσον αφορά εργατικά, μισθοδοτικά και ασφαλιστικά θέματα είναι ποικίλες και απαιτούν σωστή οργάνωση, υπευθυνότητα και ένα λειτουργικό και εύχρηστο πρόγραμμα μισθοδοσίας. Το παραπάνω πρόγραμμα είναι απαραίτητο για ένα λογιστικό γραφείο προκειμένου να μειωθούν όσο το δυνατόν περισσότερο οι πιθανότητες παράλειψης ή λάθους, καθώς επίσης και ο χρόνος που χρειάζεται για να διεξαχθούν οι διαφορετικές αυτές εργασίες.

Οι διάφορες αυτές ενέργειες χωρίζονται σε αυτές που πρέπει να γίνουν κατά το στάδιο πρόσληψης ενός υπαλλήλου, σε αυτές που πρέπει να γίνουν κατά το στάδιο απόλυσης ή αποχώρησης ενός υπαλλήλου και τέλος σε αυτές οι οποίες πραγματοποιούνται κατά το στάδιο λειτουργίας της επιχείρησης (μερικές από αυτές γίνονται τακτικά κάθε μήνα εφόσον η επιχείρηση συνεχίζει να απασχολεί υπαλλήλους).

8.2 Βασικές αρμοδιότητες κατά το στάδιο πρόσληψης μισθωτού

Αναγγελία πρόσληψης

Η αναγγελία πρόσληψης ενός μισθωτού σε μια επιχείρηση γίνεται μέσω της κατάθεσης στον ΟΑΕΔ της κάρτας αναγγελίας πρόσληψης. Ο λογιστής είναι υπεύθυνος να καταθέσει την κάρτα εμπρόθεσμα το αργότερο δηλαδή σε 8 ημέρες από την πρόσληψη του μισθωτού στο υποκατάστημα του ΟΑΕΔ όπου ανήκει η επιχείρηση. Η κάρτα αυτή συμπληρώνεται πλήρως με τα στοιχεία του εργαζομένου εις διπλούν, σφραγίζεται με τα στοιχεία του εργοδότη και υπογράφεται και από τα δύο μέρη.

Βιβλίο νεοπροσλαμβανομένου προσωπικού

Οι εργοδότες από 1/4/1998 σύμφωνα με το Ν.2556/1997:

1. Είναι υποχρεωμένοι να τηρούν στον χώρο εργασίας το Ειδικό Βιβλίο Νεοπροσληθέντων όπου θα καταχωρούν άμεσα όλους τους μισθωτούς που προσλαμβάνουν (παράλειψη τήρησης, μη καταχώρηση ή μη επίδειξη στα αρμόδια όργανα του ΙΚΑ επιφέρει πρόστιμο ύψους 850,00 €.). Οι επιχειρήσεις οφείλουν να καταχωρούν στο ειδικό αυτό έντυπο

του προσλαμβανομένου μισθωτού, αμέσως μετά την πρόσληψη και πριν αυτοί αναλάβουν εργασία.

2. Οφείλουν να τηρούν τα μισθολόγια του προσωπικού τους επί μια 10ετία.

3. Να δηλώνουν εντός 8 ημερών στον ΟΑΕΔ και την αποχώρηση των μισθωτών ανεξαρτήτως αιτίας διαφορετικά θα συνεχίζεται η ασφάλισή τους από τα όργανα του ΙΚΑ.

8.3 Βασικές αρμοδιότητες κατά το στάδιο λειτουργίας της επιχείρησης

Κατάσταση προσωπικού και ωρών εργασίας

Η κατάσταση αυτή συμπληρώνεται εις διπλούν. Σε αυτή αναφέρονται όλοι οι απασχολούμενοι σε μια επιχείρηση. Συμπληρώνεται το ονοματεπώνυμο, όνομα πατρός, μητρός, ηλικία, ειδικότητα, οικογενειακή κατάσταση, η χρονολογία πρόσληψης, η προϋπηρεσία, οι αποδοχές και οι ώρες εργασίας του προσωπικού. Κατατίθεται υπογεγραμμένη από τον εργοδότη στην αρμόδια επιθεώρηση εργασίας της έδρας της επιχείρησης.

Παραθέτουμε υπόδειγμα κατάστασης προσωπικού της πωλήτριας η οποία εργάζεται στην επιχείρηση. Η κατάσταση αυτή τυπώνεται μέσα από το πρόγραμμα μισθοδοσίας.

Υποχρέωση χορήγησης αποδείξεων μισθοδοσίας στους εργαζομένους, όπου απεικονίζονται αναλυτικά οι πάσης φύσεως αποδοχές του μισθωτού καθώς επίσης και οι κρατήσεις στις οποίες υπόκεινται οι αποδοχές.

Βεβαίωση ασφαλιστικής ενημερότητας

Κάθε επιτηδευματίας προκειμένου να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία θα πρέπει να προσκομίσει βεβαίωση καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, από τον φορέα που ασφαλιζονται οι μισθωτοί που απασχολεί, στην συγκεκριμένη περίπτωση από το ΙΚΑ.

Βιβλίο αδειών

Ο λογιστής είναι επίσης υπεύθυνος για την ενημέρωση του βιβλίου αδειών. Κάθε έτος συντάσσει καινούρια ετήσια κατάσταση.

Το αργότερο την παραμονή της έναρξης της αδειάς και αφού προηγουμένως του καταβληθούν οι αποδοχές αδειάς αλλά και το επίδομα αδειάς ο μισθωτός οφείλει να υπογράψει στο βιβλίο αυτό, αφού συμπληρωθεί πλήρως από τον λογιστή.

Κατάσταση ασφαλίσεως προσωπικού - Βιβλιάριο αγοράς ενσήμων

1. Η κατάσταση ασφαλίσεως προσωπικού είναι το ειδικό έντυπο το οποίο συμπληρώνεται κάθε μήνα στο τέλος αυτού με τα ακριβή στοιχεία απασχόλησης και αμοιβής των εργαζομένων και πάντα μέσα στην προθεσμία καταβολής των αντίστοιχων εισφορών των ταμείων.

Η κατάσταση ασφαλίσεως προσωπικού για την συγκεκριμένη επιχείρηση δεν συμπληρώνεται χειρόγραφα αλλά τυπώνεται κάθε μήνα μέσα από ένα εύχρηστο και λειτουργικό πρόγραμμα μισθοδοσίας με το οποίο έχει εφοδιαστεί το λογιστικό γραφείο.

Μέσα σ αυτό το πρόγραμμα καταχωρούνται άμεσα τα πλήρη στοιχεία των εργαζομένων κατά την πρώτη μέρα της πρόσληψής τους. Επίσης καταχωρείται το ωράριο εργασίας, το ύψος των αποδοχών τους, η ειδικότητα και τα χρόνια προϋπηρεσίας.

Κάθε μήνα μέσα από τη επιλογή «υπολογισμός μισθοδοσίας» και αφού δώσουμε τις ημέρες εργασίας για αυτόν τον μήνα (25 για πλήρη απασχόληση πωλήτριας στη συγκεκριμένη περίπτωση, λιγότερες μέρες αν έχει λείψει μέσα στον μήνα αναίτια) το πρόγραμμα υπολογίζει τις αποδοχές, τις εισφορές για το ΙΚΑ και για το ΤΕΑΥΕΚ (Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης Υπαλλήλων Εμπορικών Καταστημάτων).

Πηγαίνοντας στην επιλογή εκτυπώσεις μπορούμε να τυπώσουμε σε χαρτί τις καταστάσεις ασφάλισης προσωπικού. Το πρόγραμμα τυπώνει δυο διαφορετικές καταστάσεις μια για κάθε ταμείο (κύριος φορέας ασφάλισης, επικουρικό ταμείο ασφάλισης).

Παρακάτω παραθέτουμε υπόδειγμα κατάστασης ασφάλισης προσωπικού τακτικών αποδοχών για τον μήνα Αύγουστο.

2. Από την κατάσταση ασφάλισης προσωπικού συμπληρώνουμε το βιβλιάριο αγοράς ενσήμων.

Αρμοδιότητα του λογιστή είναι να ενημερώσει τον εργοδότη για το ύψος των εισφορών προκειμένου να καταβληθούν εμπρόθεσμα. Η προθεσμία καταβολής είναι μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. Εκπρόθεσμη καταβολή τους, επιβαρύνεται με πρόστιμα. Τα ένσημα που αγοράζονται πρέπει να επικολλούνται άμεσα στα ασφαλιστικά βιβλιάρια των μισθωτών . και να σφραγίζονται.

Σύμβαση εργασίας

Ο λογιστής είναι αρμόδιος για την σύνταξη σύμβασης με την οποία γνωστοποιείται στους εργαζομένους η σχέση εξαρτημένης εργασίας και η οποία περιλαμβάνει τους πλέον ουσιώδεις όρους αυτής.

Η γραπτή σύμβαση εργασίας πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον:

1. Τα στοιχεία ταυτότητας των συμβαλλομένων.
2. Τον τόπο παροχής της εργασίας δηλαδή την έδρα της επιχείρησης.
3. Την ειδικότητα του εργαζομένου και τον βαθμό του.
4. Την ημερομηνία έναρξης της σύμβασης και τη διάρκεια αυτής στην περίπτωση που καταρτίζεται για ορισμένο χρόνο.
5. Τις αποδοχές που δικαιούται ο εργαζόμενος.
6. Τη διάρκεια της κανονικής ημερήσιας και εβδομαδιαίας απασχόλησης.
7. Η διάρκεια της άδειας με αποδοχές που δικαιούται ο εργαζόμενος καθώς και ο τρόπος και χρόνος χορήγησης της.

Βεβαίωση αποδοχών μισθωτών

Η βεβαίωση αποδοχών η οποία είναι ονομαστική και αναφέρει την ανάλυση της ετήσιας μισθοδοσίας ενός μισθωτού, συμπληρώνεται από τον λογιστή και παραδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, εκείνου στο οποίο αναφέρεται, στο μισθωτό.

Η βεβαίωση αυτή συντάσσεται εις τριπλούν (το ένα στέλεχος δίνεται στον μισθωτό, το άλλο κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ κατά το στάδιο υποβολής της οριστικής δήλωσης Ε7 και το τρίτο παραμένει στο λογιστήριο της επιχείρησης).

Οριστική δήλωση απόδοσης Φ.Μ.Υ. χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου.

Ο λογιστής της επιχείρησης είναι υποχρεωμένος το αργότερο μέχρι την 31^η Μαρτίου εκάστου έτους να υποβάλλει ηλεκτρονικά μέσω TAXIS net την οριστική δήλωση απόδοσης Φ.Μ.Υ.

8.4 Λογιστικό άρθρο-Εγγραφή μισθοδοσίας

Μέσα από το πρόγραμμα μισθοδοσίας υπάρχει η δυνατότητα εκτύπωσης λογιστικού άρθρου μισθοδοσίας. Παρακάτω παραθέτουμε το άρθρο μισθοδοσίας μηνός Αυγούστου καθώς επίσης και την εγγραφή της πράξης αυτής στο γενικό ημερολόγιο.

60.00.0000 Τακτικές	
Αποδές	718,69
60.03.0000 Εργοδ/κές Εισφορές ΙΚΑ	179,34
60.03.0002 Εργοδοτικές Εισφορές ΤΕΑΥΕΚ	28,75
55.00.0000 ΙΚΑ	272,05
55.02.0000 ΤΕΑΥΕΚ	57,5
54.03.0000 Φόρος Μισθωτών	
Υπηρεσιών	7,17
53.00.0000 Αποδοχές Προς.	
Πληρωτέες	590,06
ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ	
2010	

8.5 Βασικές αρμοδιότητες λογιστή σε περίπτωση απόλυσης μισθωτού

Η καταγγελία της εργασιακής σχέσης θεωρείται έγκυρη εφόσον έχει γίνει εγγράφως, έχει καταβληθεί η οφειλόμενη αποζημίωση και έχει καταχωρηθεί η απασχόληση του απολυόμενου στα μισθολόγια του ΙΚΑ.

Ο υπεύθυνος λογιστής οφείλει:

1. Να προσδιορίσει το ύψος της δικαιούμενης αποζημίωσης του μισθωτού και να παρακρατήσει τον αναλογούντα φόρο από το ποσό της αποζημίωσης.

2. Να μεριμνήσει ώστε το ποσό αποζημίωσης που δικαιούται ο μισθωτός να καταβληθεί άμεσα σ αυτόν.

3. Να υποβάλλει δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, με την οποία να αποδώσει τον φόρο αποζημιώσεως τον οποίο παρακράτησε από την αποζημίωση. Η ως άνω δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από εκείνο στον οποίο έγινε η παρακράτηση

4. Να προσδιοριστεί το ποσό της αποζημιώσεως αδείας καθώς και το επίδομα αδείας που δικαιούται ο απολυόμενος μισθωτός, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει κάνει χρήση της δικαιούμενης αδείας του ή έχει κάνει μερική χρήση αυτής κατά το έτος απόλυσής του.

5. Να συμπληρώσει το έντυπο καταγγελίας της σύμβασης εις τετραπλούν, το οποίο πρέπει να είναι υπογεγραμμένο, τόσο από τον απολυόμενο μισθωτό όσο και από τον εργοδότη.

Το πρωτότυπο στέλεχος του εντύπου αυτού το παίρνει ο απολυόμενος και τα άλλα δύο πρέπει να κατατεθούν μέσα σε 8 ημερολογιακές ημέρες από την απόλυση του μισθωτού στο αρμόδιο υποκατάστημα του ΟΑΕΔ.

Το τέταρτο στέλεχος παραμένει στο αρχείο της επιχείρησης.

8.6 Οικιοθελής αποχώρηση μισθωτού

Σε περίπτωση οικιοθελούς αποχώρησης μισθωτού ο λογιστής πρέπει άμεσα και με προθεσμία κατάθεσης στον ΟΑΕΔ, 8 ημερών να συμπληρώσει το ειδικό έντυπο εις τετραπλούν. Το έντυπο «αναγγελίας οικιοθελούς αποχώρησης» δεν υπογράφεται υποχρεωτικά από τον αποχωρήσαντα. Μπορεί να υποβληθεί χωρίς την υπογραφή αυτού αρκεί να έχει την σφραγίδα και την υπογραφή του επιχειρηματία.

Εάν πραγματοποιηθεί οικιοθελής αποχώρηση και δεν έχει κατατεθεί στον ΟΑΕΔ το ειδικό έντυπο πλήρως συμπληρωμένο, τα αρμόδια όργανα ελέγχου του ΙΚΑ θα ζητήσουν την ασφάλιση του εργαζομένου για όλη την περίοδο από την ημερομηνία πρόσληψης μέχρι την προηγούμενη ημέρα του ελέγχου, αφαιρούμενης της 8ημερης προθεσμίας αναγγελίας αποχώρησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- Αληφαντής Γ., Χρηματοοικονομική Λογιστική.
- **Δ. Καραγιάννης**, Φορολογικά - Φοροτεχνικά – Φορολογικές δηλώσεις - Παραδείγματα εφαρμογές στην πράξη
- Εταιρικό Δίκαιο, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2005.
- Κοντάκος Αριστοτέλης, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις , Έλλην
- Παναγάκης Ρ. Πέτρος, Επίκαιρα Εργατικά Θέματα, Εκδόσεις Ipirotiki Publications
- Πομώνης Νικόλαος, Λογιστική, Εκδόσεις , Σταμούλης 2001
- Ροδοσθένους Μαρία, Οργάνωση λογιστηρίου, Εκδόσεις, In terbooks
- Σταματόπουλος Π. Δημήτριος, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων, Πρακτικό βοήθημα, Εκδόσεις , Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Φίλιος Βασίλειος Φ., Δημιουργική Λογιστική, Εκδόσεις ,Σύγχρονη Εκδοτική 2003
- Φίλος Ι., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος 2003.5
- Φίλος Ι., Ο χειρισμός των ιδίων κεφαλαίων, όπως καταγράφεται μέσα από τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών: ενδείξεις από το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, South European Review of Business, Finance and Accounting, 2006.
- Φίλος Ι., Οδηγός Κατάρτισης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις ιδίου, 1995.
- Diamantis V. Gabriel, Language Policy and translation in the European Union and Word Organizations
- IASB, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2006.
- Sivridou Fotini, Basic Business English 2end edition

ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
- Περιοδικό Accounts
- Περιοδικό e-forologia
- Περιοδικό Επιχείρηση
- Περιοδικό Λογιστής

ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΚΕΙΜΕΝΑ ΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ-ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

- Λογιστική αντιμετώπιση της φορολογικής υποχρέωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Σεπτέμβριος 2010
- Λογιστικοποίηση συναλλαγών ΦΠΑ και συγκέντρωση στον μηνιαίο υπολογαριασμό Ιούλιος 2010
- Λογιστική αντιμετώπιση του ποσού που προκύπτει από την έκπτωση της εφάπαξ εξόφλησης του φόρου Ιούλιος 2010
- Χρηματοοικονομική Ανάλυση Αριθμοδείκτες Μόχλευση Εφαρμογή Ιούνιος 2010
- Λογιστικός χειρισμός του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από πωλήσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο και ευρύτερο Δημόσιο Τομέα Μάιος 2010
- Η λογιστική απεικόνιση της πρόβλεψης των επισφαλών απαιτήσεων Μάρτιος 2010
- Ο λογιστικός χειρισμός των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας Ιανουάριος 2010
- Εφαρμογές επί των τεχνικών προδιαγραφών της παραγωγής ενός ή περισσότερων προϊόντων Δεκέμβριος 2009
- Ενοικίαση ακινήτου, ως επαγγελματικού χώρου και δαπάνες διαμόρφωσής του Νοέμβριος 2009