

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ
ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΦΥΣΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

**(Ως ισχύουν σήμερα,
πρακτική εφαρμογή μηνός Δεκεμβρίου)**

ΟΝΟΜ/ΝΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ:

**ΑΛΙΚΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ Α.Μ. 13966
ΑΡΒΑΝΑΚΟΣ ΣΤΑΜΑΤΙΟΣ Α.Μ. 13974
ΧΑΝΤΖΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ Α.Μ. 14375**

**ΑΡΧΙΚΟΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΟΛΦΩ ΚΑΛΑΜΠΟΚΗ
ΤΕΛΙΚΟΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΑΝΔΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ**

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αντικείμενο της Λογιστικής είναι η μελέτη της οικονομικής πορείας μιας δραστηριότητας, που μπορεί να είναι ατομική ή εταιρική επιχείρηση, ιδιωτική ή δημόσια. Με την παρακολούθηση των συναλλαγών μιας επιχείρησης, επιτυγχάνεται ο ακριβής προσδιορισμός της οικονομικής πραγματικότητας και η πορεία της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας.

Σήμερα, κύρια μέθοδος της λογιστικής είναι η διπλογραφική σε αντίθεση της απλογραφικής. Η διπλογραφική μέθοδος δεν περιορίζεται μόνο στην απλή καταγραφή - καταχώρηση αλλά και στη συστηματική παρακολούθηση της μεταβολής της θέσης της οικονομικής δραστηριότητας σε συγκεκριμένο χρόνο. Ο χρόνος αυτός ορίζεται ως λογιστική χρήση και περιλαμβάνει 12 μήνες. Η Λογιστική συστηματικά καταγράφει και ποσοτικοποιεί όλα τα μεγέθη μίας επιχειρηματικής μονάδας σε νομισματικές μονάδες. Ο ρόλος της λογιστικής επιστήμης από τεχνικής απόψεως τελειώνει με την κατάρτιση και δημοσίευση των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων, (Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης & Πίνακας Διάθεσης Κερδών). Στη συνέχεια ξεκινάει μια σειρά από χρηματοοικονομικές εργασίες με στόχο την διερεύνηση, ερμηνεία και αξιολόγηση των στοιχείων των ετήσιων αυτών λογιστικών καταστάσεων.

Η λογιστική επιστήμη χωρίζεται στην Χρηματοοικονομική Λογιστική και στην Διοικητική Λογιστική, ανάλογα με το σκοπό και τις πληροφοριακές ανάγκες των ενδιαφερομένων ομάδων που εξυπηρετεί και βασικό κριτήριο την εσωστρέφεια ή την εξωστρέφεια των πληροφοριών. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική εξυπηρετεί τις πληροφοριακές ανάγκες των τρίτων, των ομάδων που υπάρχουν εκτός από την επιχείρηση, ενώ η Διοικητική τις πληροφοριακές ανάγκες των ομάδων που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία απαρτίζεται από τρία κεφάλαια. Το θεωρητικό μέρος αφορά τα δύο πρώτα κεφάλαια, ενώ το ερευνητικό μέρος (πρακτική εφαρμογή) αφορά το τρίτο κεφάλαιο. Πιο αναλυτικά, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι γενικές διατάξεις τήρησης και απεικόνισης συναλλαγών, οι λογιστικές μέθοδοι, η διπλογραφική μέθοδος, τα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού συστήματος, καθώς και τα λογιστικά βιβλία του διπλογραφικού συστήματος. Το δεύτερο κεφάλαιο αναλύει την λογιστική έως την εφεύρεση της διπλογραφικής μεθόδου, τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν την λογιστική, η εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου, καθώς και οι διαφορές μεταξύ απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος. Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσεται η πρακτική εφαρμογή (μηνός Δεκεμβρίου). Τέλος, ακολουθούν τα συμπεράσματα που προέκυψαν μετά την ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	5
1.1 Γενικές διατάξεις.....	5
1.1.1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (άρθρο 1)	6
1.1.2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών (άρθρο 2).....	6
1.1.3. Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων (άρθρο 4)	9
1.1.4 Δελτίο Αποστολής (άρθρο 5)	16
1.1.5. Τιμολόγηση συναλλαγών (άρθρο 6).....	16
1.1.6. Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (άρθρο 7)	17
1.1.7. Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών (άρθρο 8)	17
1.2 Ιστορική αναδρομή λογιστικών βιβλίων β' και γ' κατηγορίας	18
1.3 Λογιστικές Μέθοδοι.....	20
1.4 Διπλογραφική Λογιστική Μέθοδος	21
1.5 Μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα	23
1.6 Λογιστικά βιβλία του Απλογραφικού Συστήματος.....	23
1.7 Λογιστικά βιβλία του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	27
2.1 Η Λογιστική έως την εφεύρεση της Διπλογραφικής Μεθόδου.....	27
2.1.1 Θεμελιώδεις Αρχές που διέπουν την Λογιστική.....	33
2.2 Εφαρμογή της Διπλογραφικής Μεθόδου	35
2.3 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικού και Διπλογραφικού Συστήματος	39
2.3.1 Οφέλη και Προβλήματα	47
2.4 Τα πλεονεκτήματα του Κ.Φ.Α.Σ.....	48
2.4.1 Κ.Φ.Α.Σ. και η συμβολή του στην φοροδιαφυγή.....	49
2.4.2 Κ.Φ.Α.Σ. και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	54
3.1 Πρακτική εφαρμογή (μηνός Δεκεμβρίου).....	54
3.2 Εκφώνηση Λογιστικών Γεγονότων – Καταχώρηση Λογιστικών Εγγραφών.....	54
3.3 Εγγραφές κλεισίματος 31/12/2012	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	58
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	59
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	61

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Διπλογραφική μέθοδος (ή Σύστημα, όπως αλλιώς ονομάζεται) αφορά τη μέθοδο κατά την οποία καταγράφονται οι μεταβολές οι οποίες επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο (2) τουλάχιστον λογαριασμούς.



Κάθε λογιστικό γεγονός δηλαδή καταγράφεται διδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δύο (2) τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει σε όλον τον κόσμο, λειτουργεί πάρα πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών, στους ασκούντες την Διοίκηση του οργανισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Γενικές διατάξεις

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί είτε απλογραφικά είτε διπλογραφικά βιβλία είτε απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Σχετικά με την τήρηση των διπλογραφικών βιβλίων κατατάσσονται οι ημεδαπές καθώς και αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Βέβαια, είναι εφικτό να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες εγκαθίστανται στον ελλαδικό χώρο, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων, τα οποία λειτουργούν στον ελλαδικό χώρο και τέλος, απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με βάση τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (Σταματόπουλος, 2013).

Με βάση τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 4) οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων (τα απλογραφικά και τα διπλογραφικά). Βασικά κριτήρια για την ένταξη της εκάστοτε επιχείρησης αποτελούν: (α) η μορφή της επιχείρησης, (β) το αντικείμενο των εργασιών, καθώς και (γ) το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται τα όρια των ακαθαρίστων εσόδων για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, τα οποία ίσχυαν και με τις προηγούμενες διατάξεις και είναι:

- Για την τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ.
- Για την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ κατηγορίας) πάνω από 1.500.000 ευρώ.

Σήμερα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3, εντάσσονται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β κατηγορίας), από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων τους, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), οι οποίοι κάτω υπόχρεοι (Σακέλλη, 2014): ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975, ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης, ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.) σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Βέβαια, η ειδική ένταξη στη τήρηση απλογραφικών βιβλίων των παραπάνω κατηγοριών υπόχρεων, ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις. Κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που με τις προηγούμενες διατάξεις είχαν ειδική ένταξη στη Β κατηγορία βιβλίων και από 1/1/2013 εντάχθηκαν σε κατηγορία βιβλίων

με τις γενικές διατάξεις (Τότσης, 2014). Από 1/1/2013 έπαυσαν να έχουν ειδική ένταξη στη Β κατηγορία βιβλίων και εντάσσονται πλέον σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική τους περίοδο, οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (Σακέλλη, 2014): ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως και τέλος, ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας.

1.1.1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (άρθρο 1)

Ουσιαστικά, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι: (α) το κάθε ημεδαπό πρόσωπο, (β) κοινοπραξία, (γ) κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και (δ) οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. Επιπρόσθετα, τις παραπάνω υποχρεώσεις έχει και (ε) κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και (στ) κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Τότσης, 2014).

1.1.2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών (άρθρο 2)

Αρχικά, από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν αναλυτικά και ταυτόχρονα συγκεντρωτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, με σκοπό να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ακόμη, τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Τόσο τα τιμολόγια όσο και τα στοιχεία που επέχουν θέση

τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους - μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της οδηγίας 2006/112/EK.

Επίσης, κάθε εγγραφή στα βιβλία, η οποία αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Οι μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.

Σχετικά με το ηλεκτρονικό τιμολόγιο, το ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον παρόντα νόμο πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

Με τον όρο «αυθεντικότητα της προέλευσης» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

Για την υλοποίηση των προαναφερόμενων η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου, θεωρείται ότι διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001 (Α' 125).

β) ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/E.K. της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα E.K. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να

εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988.

Στην περίπτωση που πλήθος τιμολογίων αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του ίδιου αποκτώντος αγαθά ή λήπτη υπηρεσιών, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

Ειδικά, για συναλλαγές με ιδιώτες το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη, μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί, εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επί συνένωσης βιβλίου με στοιχείο το βιβλίο μπορεί να τηρείται σε περισσότερα του ενός αντίτυπα.

Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων με εξαίρεση της αναλυτικής πληροφόρησης της παραγράφου 23 του άρθρου 4. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων. (Τότσης, 2014).

1.1.3. Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων (άρθρο 4)

Σχετικά με την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, με βάση το άρθρο 4 ισχύουν τα παρακάτω:

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.

ε) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιριών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού.

Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Βιβλία - όρια ακαθάριστων εσόδων

Απλογραφικά (Β Κατηγορίας) - μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά (Γ Κατηγορίας) - άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή.

Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Το πρώτο, το δεύτερο και τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη

μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.. 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Κατ' εξαίρεση, τα έπιπλα και σκευή μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους.

γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για

τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία.

δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20^η) του μεθεπόμενου μήνα.

β) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

- α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).
- β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).
- γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξηρημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται ίδια διπλογραφικά βιβλία και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

- α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.
- β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β, γ, δ και στ αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσής, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α και Β ύλες καθώς και τα υλικά

συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ. Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επιμέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο, όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Στο υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων για τις συναλλαγές κάθε υποκαταστήματος με δυνατότητα μη

τήρησής του, εφόσον οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας, από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του. (Σακέλλη, 2014, Τότσης, 2014).

1.1.4 Δελτίο Αποστολής (άρθρο 5)

Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών (Σταματόπουλος, 2013, Τότσης, 2014): σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας, σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του, επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του, και τέλος, επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς, δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

1.1.5. Τιμολόγηση συναλλαγών (άρθρο 6)

Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Τιμολόγιο εκδίδεται για: την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση), την παροχή υπηρεσιών, την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

Εξομοιώνονται με τιμολόγια (Τότσης, 2014): (α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασιών, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων, (β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου, και τέλος, (γ) η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του

είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.

1.1.6. Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών (άρθρο 7)

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Επιπρόσθετα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις (Σακέλλη, 2014): (α) στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ και (β) στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

1.1.7. Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών (άρθρο 8)

Ο μεταφορέας με βάση την παράγραφο 7 του άρθρου 5, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος (Γότσης, 2014).

1.2 Ιστορική αναδρομή λογιστικών βιβλίων β' και γ' κατηγορίας

Τα πρώτα λογιστικά ευρήματα βρέθηκαν στα ερείπια των αρχαίων Βαβυλωνίων, Σουμερίων και Συρίων πριν από 7000 χρόνια. Οι άνθρωποι εκείνης της εποχής βασίζονταν στις λογιστικές μεθόδους, έτσι ώστε να καταγράφουν την ανάπτυξη των σιτηρών. Εν συνεχεία, η λογιστική διευρύνεται μέσω της οικονομικής άνθησης και ακμής των σημαντικών ιταλικών καθώς και φλαμανδικών πόλεων και την ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου. Από τότε, ξεκινάει η δημιουργία της λογιστικής θεωρίας και οριοθετούνται οι λογιστικοί κανόνες καθώς και οι ανάλογες λογιστικές εγγραφές.

Τον 14^ο αιώνα δημοσιεύεται στην Βενετία το έργο του μοναχού Fra Luca Pacioli με τίτλο 'Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita', το οποίο εκδόθηκε και δημοσιεύτηκε για πρώτη φορά στη Βενετία το 1494. Στο έργο αυτό βρίσκεται η απαρχή της διπλογραφικής μεθόδου και οι βασικοί λογιστικοί κανόνες. Τα στοιχεία αυτής της περιόδου είναι ότι πρώτον η τήρηση των λογαριασμών ήταν κατά το μεγαλύτερο μέρος περιγραφική, λόγω της ανυπαρξίας ενιαίας νομισματικής μονάδας που να χρησιμοποιείται ως κοινό μέσο ανταλλαγής, καθώς και ως μέτρο για τον προσδιορισμό της αξίας των ανταλλασσόμενων αγαθών (Γκινόγλου, Ταχυνάκης, & Μωυσή, 2005).

Κυρίως βαρύτητα δίδοταν στο τεχνικό μέρος της λογιστικής και λιγότερο στη προσπάθεια δημιουργίας θεωρίας και ενός συνόλου αρχών γενικής εφαρμογής. Επόμενο βήμα αποτέλεσε η δημοσίευση του έργου του Edmond Desgranges με τον τίτλο "La tenue des livres rendue facile", με το οποίο επινοείται ένα σύστημα παραλλαγής του διπλογραφικού συστήματος (ημερολόγιο- καθολικό) και παρατίθεται η χρησιμοποίηση πέντε λογαριασμών: το ταμείο, τα εμπορεύματα, τα γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα, κέρδη και ζημιές. Το σύστημα αυτό δεχόταν ότι οι λογαριασμοί αντιπροσωπεύουν πρόσωπα συναλλασσόμενα με τον επιχειρηματία. Αργότερα, όμως, δημιουργήθηκαν οι λεγόμενες υλιστικές σχολές που ασχολήθηκαν με την ανάπτυξη του μηχανισμού αυξομείωσης των περιουσιακών στοιχείων σε συσχέτιση προς τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων και την διάκριση των λογαριασμών, έχοντας ως βάση τη σχέση της επιχειρηματικής κυκλοφορίας (Φίλιος, 2003):

Ακαθάριστα έσοδα - Δαπάνες εκμετάλλευσης = Αποτέλεσμα περιόδου

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2013, «Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στην χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με το α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992». Όμως και νωρίτερα με το Νομοθετικό διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τήρησης βιβλίων υπό επιτηδευματιών», όπως τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 578 Ν. Διατ. Της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων αποτελούσε σύνολο διατάξεων λογιστικής, οικονομικής καθώς και τεχνικής φύσεως που κατά την διάρκεια της ιστορίας του πέρασε πολλά στάδια ανάλογα με την οικονομική και δημοσιονομική εξέλιξη. Λόγω της φύσεως του νομοθετήματος, απαιτούσε λογιστικές, νομικές, οικονομικές καθώς και φορολογικές γνώσεις, και η ερμηνεία του παρουσίαζε πολλές δυσχέρειες στην εφαρμογή του (Φίλιος, 2003):

Ο Κ.Β.Σ. όπως θα αναφέρεται από αυτό το σημείο, ουσιαστικά αποτελεί ένα σύνολο άρθρων τα οποία υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο θα τηρούνται τα

λογιστικά, οικονομικά και τεχνικά ζητήματα προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να μην είναι εφικτό να αποκρυφτεί η φορολογητέα ύλη. Ουσιαστικά, ο Κ.Β.Σ. πέρα από την αποσαφήνιση των λογιστικών διαδικασιών έχει ως σκοπό να εξυπηρετήσει τα συμφέροντα του κράτους και να διασφαλίσει τα έσοδα του μέσα από τους φόρους που προβλέπουν οι διατάξεις του (Φίλιος, 2003):

Ο Κ.Β.Σ. δέχτηκε πολλές επικρίσεις κυρίως από τους επιτηδευματίες λόγω των αυστηρών διατάξεων του σε περιπτώσεις ελέγχου καθώς και όσον αφορά τα μεγέθη των προστίμων για συνήθεις και τυπικές παραβάσεις που πραγματοποιούσαν οι επιτηδευματίες στα λογιστικά τους βιβλία. Έτσι ο Κ.Β.Σ. μετατράπηκε ξαφνικά από ένα φορολογικό και λογιστικό σύνολο διατάξεων σε ένα αυστηρό φοροεισπρακτικό μηχανισμό (Φίλιος, 2003):

Έτσι, με την πάροδο του χρόνου αλλά και την εξέλιξη στην λογιστική οργάνωση και την τεχνολογία κρίθηκε σκόπιμο να αντικατασταθεί από τον Κ.Φ.Α.Σ. με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012.

Τόσο ο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και ο Κ.Β.Σ. έχουν ως σκοπό να καλύψουν νομοθετικά το φορολογικό και λογιστικό τμήμα που αφορά τους επιτηδευματίες στην χώρα μας. Η επίσημη αναγγελία για την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. πραγματοποιήθηκε με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4093/2012 η οποία και παρατίθεται αυτούσια:

«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε

δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων». (www.parliament.gr, Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012)

Συμπερασματικά, από 1.1.2013 ο Κ.Φ.Α.Σ. αντικατέστησε τον Κ.Β.Σ με σκοπό να μπορέσει να αντιμετωπίσει όλα τα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο και κυρίως:

- Την απλοποίηση των διαδικασιών με την χρήση της τεχνολογίας και η απαλλαγή από το φαινόμενο της γραφειοκρατίας
- Την ενθάρρυνση των επιχειρηματιών για νέες επενδύσεις
- Την εξασφάλιση των εσόδων που έχουν προβλεφθεί στον κρατικό προϋπολογισμό μέσω της φορολογίας.

1.3 Λογιστικές Μέθοδοι

Λογιστική μέθοδος είναι ο τρόπος που θα απεικονιστούν οι μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας στα λογιστικά της βιβλία. Συνήθως, η νομική της μορφή, το μέγεθος της, ο τζίρος της καθώς και άλλοι παράγοντες καθορίζουν τη λογιστική μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί. Οι λογιστικές μέθοδοι είναι: α) η απλογραφική λογιστική μέθοδος και β) η διπλογραφική λογιστική μέθοδος.

Έτσι λοιπόν, σύμφωνα με το άρθρο της Peavler (2014), όταν ξεκινάει μια επιχείρηση, μια από τις πρώτες οικονομικές αποφάσεις που θα πρέπει να λάβει είναι αν πρόκειται να χρησιμοποιήσει απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο τήρησης βιβλίων. Πιθανότατα, ο επιχειρηματίας να μην είναι λογιστής με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ασχοληθεί με τη λογιστική πλευρά της επιχείρησης του. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν λεπτομερή λογιστική των οικονομικών τους συναλλαγών. Για την διαδικασία αυτή, ο επιχειρηματίας απευθύνεται στις αρμόδιες οικονομικές μονάδες (λογιστήρια) (Τότσης, 2014).

Αν η οικονομική μονάδα είναι πολύ μικρή και με χαμηλό όγκο δραστηριότητας, εντάσσεται στην τήρηση βιβλίων με την απλογραφική μέθοδο. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή τηρείται ένα βιβλίο εσόδων – εξόδων και καταχωρούνται μεταβολές μόνο σε συγκεκριμένους λογαριασμούς.

Η απλογραφική μέθοδος τήρησης λογιστικών βιβλίων δεν αφορά τις μεγάλες, πολύπλοκες επιχειρήσεις. Δεν παρακολουθεί τους πληρωτέους και τους εισπρακτέους λογαριασμούς, αντίθετα με το διπλογραφικό σύστημα όπου υπάρχει εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης. Στο απλογραφικό σύστημα, οι λογαριασμοί των εξόδων και των εσόδων αυξάνονται, ενώ στο διπλογραφικό έχουν διπλή έκφραση, δηλαδή χρέωση και πίστωση, με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται (Παπαδέας, 2013).

Με την απλογραφική μέθοδο μπορεί να υπολογισθεί το καθαρό εισόδημα, αλλά δεν μπορεί να αναπτυχθεί ένας ισολογισμός και να παρακολουθηθούν λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού (Τότσης, 2014).

1.4 Διπλογραφική Λογιστική Μέθοδος

Η έννοια της διπλογραφίας είναι η μέθοδος που στηρίζεται στο γεγονός ότι κάθε συναλλαγή που γίνεται στην οικονομική μονάδα επιφέρει ταυτόχρονα μια διπλή μεταβολή στα περιουσιακά της στοιχεία. Δηλαδή ισχύει η εξίσωση:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή Θέση ή Χρέωση} = \text{Πίστωση}$$

Δηλαδή, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (πάγια, διαθέσιμα, απαιτήσεις, αποθέματα, κλπ) ισούται με το σύνολο των υποχρεώσεων προς τους τρίτους συν το σύνολο των κεφαλαίων των φορέων της οικονομικής μονάδας (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

Με άλλα λόγια, το Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα (ή Διγραφική μέθοδος) είναι η μέθοδος η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία ενός οργανισμού (Δημόσιου ή Ιδιωτικού), θέτοντας σε κίνηση δύο (2) τουλάχιστον λογαριασμούς: Έναν που μεταβάλλεται (+) ή (-) και έναν άλλον που μεταβάλλεται με το ίδιο ακριβώς ποσό, (-) ή (+). Κάθε λογιστικό γεγονός δηλ. καταγράφεται δισδιάστατα με ταυτόχρονη κίνηση δύο (2) τουλάχιστον λογαριασμών, εκ των οποίων ένας χρεώνεται και ένας πιστώνεται. Είναι ένα λογιστικό σύστημα που ισχύει σε όλον τον κόσμο, λειτουργεί πάρα πολλά χρόνια και σαν ενιαίο σύνολο έχει απεριόριστες δυνατότητες παροχής οικονομικών πληροφοριών, στους ασκούντες την Διοίκηση του οργανισμού.

Μια οικονομική μονάδα που έχει στόχο το κέρδος, χρειάζεται να συγκεντρώνει τα στοιχεία που θα τις δίνουν πληροφορίες οι οποίες θα την βοηθήσουν να πραγματοποιήσει τον στόχο της και να μεγιστοποιήσει το αποτέλεσμα της. Βασικές πληροφορίες που πρέπει να λαμβάνει είναι για τα μέσα που διαθέτει για να υλοποιήσει τους στόχους της (πάγιος εξοπλισμός, υλικά, χρηματικά διαθέσιμα, λοιπά δικαιώματα), δηλαδή το πάγιο ενεργητικό της. Επίσης, πρέπει να γνωρίζει τις υποχρεώσεις της προς το προσωπικό που απασχολεί, τους πιστωτές της καθώς και σε τρίτους, τα έσοδα και τα έξοδα της, και τέλος να γνωρίζει τα αποτελέσματα που πραγματοποιεί (κέρδη ή ζημιές) και το συνολικό κόστος της.

Για να λαμβάνει η οικονομική μονάδα τις σωστές κάθε φορά αποφάσεις πρέπει να λαμβάνει και τις απαραίτητες πληροφορίες από τις οικονομικές υπηρεσίες της. Γι' αυτό χρειάζεται ένα σύστημα πληροφόρησης που να την βοηθάει να συγκεντρώνει τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία, και να διαχειρίζεται με τον καλύτερο τρόπο τα οικονομικά της. Η διπλογραφική μέθοδος λοιπόν είναι ένα τέτοιο εργαλείο γιατί αποτυπώνει σε διαφορετικά σημεία την πληροφορία ταυτόχρονα και μπορεί να ενημερώσει την οικονομική μονάδα με τα απαιτούμενα στοιχεία – πληροφορίες (Καζαντζή, 2008).

Η διπλογραφική μέθοδος καλύπτει τις λογιστικές ανάγκες κάθε οικονομικού οργανισμού και ταυτόχρονα προσαρμόζεται στις ανάγκες κάθε συγκεκριμένου οικονομικού οργανισμού και καθιστά δυνατή τη συγκέντρωση όλων των χρήσιμων πληροφοριών για την άσκηση σωστής διαχείρισης. Επιπρόσθετα, η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει, με τον εφαρμοζόμενο λογιστικό έλεγχο, την αριθμητική ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, ισόποσες χρεώσεις – πιστώσεις. (Καραγιάνης, 2010).

Η ανάγκη παρακολούθησης των οικονομικών γεγονότων κατά χρονολογική σειρά μέσα σε μια επιχείρηση καθώς και η ανάγκη ελέγχου της ορθής καταχώρισης τους στους αντίστοιχους λογαριασμούς καλύπτονται με την τήρηση του βιβλίου που έχει τον τίτλο ημερολόγιο.

Ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται, σύμφωνα με τις αρχές της διπλογραφικής μεθόδου, κατά χρονολογική σειρά οι οικονομικές πράξεις (λογιστικά γεγονότα) και στους κατάλληλους λογαριασμούς. Η καταχώριση κάθε λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο ονομάζεται ημερολογιακό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή.

Απαράβατος κανόνας για κάθε ημερολογιακό άρθρο, αποτελεί το γεγονός ότι τα ποσά της χρέωσης είναι ίσα με τα ποσά της πίστωσης, επειδή ισχύει πάντοτε η ισότητα $E = \Pi$. Από το ημερολόγιο ενημερώνονται οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών. Γενικό καθολικό είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο ανοίγονται και καταχωρούνται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί, αυτοί δηλαδή που έχουν πρωταρχική πληροφοριακή αξία για τον οικονομικό οργανισμό. Στο ημερολόγιο τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται με χρονολογική σειρά, ενώ στο Γενικό Καθολικό τα ίδια λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται κατά λογαριασμούς και κατά χρονολογική σειρά μέσα σ' αυτούς (Καραγιώργος, 2008).

Από την σχέση ημερολογίου και γενικού καθολικού προκύπτει ότι:

- Ο αριθμός και το περιεχόμενο των κάθε φορά κινουμένων στο Γενικό Καθολικό λογαριασμών εξαρτώνται αποκλειστικά από τα ημερολογιακά άρθρα και αυτό συμβαίνει γιατί καμία εγγραφή δεν γίνεται στο Γενικό Καθολικό αν δεν έχει γίνει στο ημερολόγιο.
- Προκύπτει αναγκαστικά μια σταθερή αριθμητική συμφωνία μεταξύ των δύο βιβλίων, η οποία και αποτελεί τη βάση για τον έλεγχο της αριθμητικής ακρίβειας των μεταφορών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό. Το γενικό καθολικό έχει μεγάλη σημασία για οικονομικό οργανισμό, γιατί σ' αυτό συγκεντρώνονται κατά λογαριασμούς όλες οι μεταβολές των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης οικονομικού οργανισμού.

Για τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των ποσών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό είναι απαραίτητη και η σύνταξη ενός πίνακα που λέγεται ισοζύγιο, στον οποίο καταγράφονται όλοι οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα χρέωσης και πίστωσής τους καθώς και τα υπόλοιπά τους (Νεγκάκης, 2010).

1.5 Μετάβαση από το Δημόσιο Λογιστικό στο Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα

Σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο για την ομαλή λειτουργία των οικονομικών μονάδων και το πέρασμα τους στο νέο λογιστικό σύστημα καθορίστηκε η συνύπαρξη του δημόσιου λογιστικού και του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο το απλογραφικό λογιστικό σύστημα λειτουργεί πλήρως και παράλληλα θα «τρέχει» και το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα. Το γεγονός όμως ότι υπάρχει έλλειψη εμπειρίας στην εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος τόσο στα άτομα των οικονομικών υπηρεσιών όσο και γενικότερα στα διάφορα στελέχη επιχειρήσεων και τους λογιστές είναι ένα παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπ' όψη για τις δυσκολίες που υπάρχουν από την παράλληλη εφαρμογή των δυο συστημάτων (Παπαδέας, 2013).

Η μηχανοργάνωση – μηχανογράφηση μπορεί να βοηθήσει αποτελεσματικά στην υλοποίηση και την εφαρμογή της παράλληλης τήρησης των δύο συστημάτων. Επίσης, σημαντικός παράγοντας αποτελεσματικής υλοποίησης για την εφαρμογή των ανωτέρω είναι το μέγεθος της οικονομικής μονάδας. Είναι λογικό να διαφέρουν, ανάλογα με το μέγεθος, η πολυπλοκότητα των διαδικασιών και των προβλημάτων που παρουσιάζονται. Για παράδειγμα, οικονομικές μονάδες με μεγάλα μεγέθη απαιτούν διαδικασίες προσαρμοσμένες και παράλληλα εφαρμόσιμες (Καραγιώργος, & Πετρίδης, 2009).

1.6 Λογιστικά βιβλία του Απλογραφικού Συστήματος

Με τις διατάξεις των παραγράφων 16 έως 20 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, το περιεχόμενο αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Τα λογιστικά βιβλία που πρέπει να ενημερώνονται σύμφωνα με το απλογραφικό σύστημα είναι τα ακόλουθα:

- ✓ Βιβλίο εσόδων – εξόδων.
- ✓ Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής (εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών είναι μεγαλύτερα των 150.000 ευρώ).

Ενώ, για την υποχρέωση ή μη σύνταξη απογραφής, ορίζει ότι τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (Παπαδέας, 2013).

Συνεχίζοντας γίνεται αναφορά στον τρόπο τήρησης του Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων. Πιο συγκεκριμένα, η καταχώρηση γίνεται σε ξεχωριστές στήλες (διακεκριμένα) και περιλαμβάνει:

Α) το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός, η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών ή εξόδων.

Β) τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, α' υλών, από την παροχή υπηρεσίας από λοιπές πράξεις, αλλά και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που δεν προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ.

Γ) οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και οι λοιπές πράξεις.

Δ) η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων, κάτι που δεν προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ.

Ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις.

Στ) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

Ζ) τα έσοδα καθώς και τα έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.

Η) οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Μεταβολές στις παραπάνω διατάξεις:

1. Κατά τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 6, παράγραφος 4), τα δεδομένα των περιπτώσεων Δ, ΣΤ και Ζ καταχωρούνταν σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων, ενώ τώρα με τον Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες.
2. «Τα ποσά των περιπτώσεων Β, Γ, Δ και Στ αναλύονται στο χρόνο ενημέρωσης σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α., όχι όμως και του εισοδήματος, όπως όριζαν οι καταργηθείσες διατάξεις». (Σακέλλης, 2013: 151).

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων τηρεί βιβλίο απογραφών, οι νέες διατάξεις ορίζουν ότι στο αθεώρητο πλέον βιβλίο απογραφών ή καταστάσεων απογραφής, καταχωρούνται τα εμπορεύματα, προϊόντα κλπ. που βρίσκονται στην κυριότητα της υπόχρεου οικονομικής μονάδας και βρίσκονται σε δικές τους εγκαταστάσεις ή εγκαταστάσεις τρίτων, κατά την 31/12 κάθε έτους. Επίσης, όταν τα αποθέματα βρίσκονται σε υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο, καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, με την προϋπόθεση ότι είναι άμεσα προσβάσιμα από τον έλεγχο όταν αυτός διεξάγεται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. (Κ.Φ.Α.Σ. άρθρο 4, παράγραφος 20).

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, όπως προέβλεπε και ο Κ.Β.Σ., όμως η αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου όπως όριζε ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 6, παράγραφος 6).

Οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της απλογραφικής μεθόδου από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.

Τα στοιχεία, τα βιβλία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα (οπτικοί δίσκοι, C- ROM) στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικράτειας.

Διευκρινίζεται ότι τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα διαφυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά (Παπαδέας, 2013).

1.7 Λογιστικά βιβλία του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος

Η εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος δεν μπορεί να γίνει φυσικά με χειρόγραφο τρόπο. Ένα σωστά στημένο και εύκολο στην χρήση μηχανογραφικό σύστημα βοηθά στην άντληση όλων εκείνων των πληροφοριών καθώς και στην σωστή λογιστική παρακολούθηση.

Τα λογιστικά βιβλία που πρέπει να ενημερώνονται σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα είναι τα ακόλουθα (Τότσης, 2014):

- ✓ Συγκεντρωτικό ημερολόγιο – Αναλυτικό ημερολόγιο ή γενικό ημερολόγιο.
- ✓ Γενικό καθολικό και Αναλυτικό καθολικό.
- ✓ Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.
- ✓ Μητρώο παγίων.
- ✓ Τήρηση πρόσθετων βιβλίων.
- ✓ Διαχειριστικά και άλλα ειδικά βιβλία.

Τα βιβλία μπορούν να τηρούνται μηχανογραφικά καθώς και η έκδοση των στοιχείων να γίνεται μηχανογραφικά και να παρέχουν τουλάχιστον τις ίδιες πληροφορίες που θα παρείχαν εάν τηρούνταν και χειρόγραφα. (Σακέλλη, 2014).

Μια πρόσθετη υποχρέωση του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία αποτελεί η τήρηση του «Μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων» και του «βιβλίου απογραφών» και τα δυο αθεώρητα (Κ.Φ.Α.Σ. άρθρο 4, παράγραφος 10). Περιγράφεται ο τρόπος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών καθώς επίσης και η αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης. Ως προς το θέμα των καταχωρήσεων στο βιβλίο απογραφών τα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο, καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, ενώ είναι άμεσα απαραίτητα σε περίπτωση ελέγχου. Οπότε καταργείται η υποχρέωση της καταγραφής των αποθεμάτων υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα ή αποθηκευτικών χώρων σε διπλότυπες καταστάσεις και μεταφοράς αντίτυπου στην έδρα της οικονομικής μονάδας.

Επιπρόσθετα, δεν εμφανίζονται μεταβολές στον τρόπο αναγραφής των παγίων στο βιβλίο απογραφών των επίπλων και σκευών, μετοχών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων. Ενώ, συνεχίζει να ισχύει η δυνατότητα για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο με τα υπόλοιπα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών τους, αν δίνεται για έλεγχο η ανάλυση τους.

Η τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο αποτελεί νέα υποχρέωση για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Κ.Φ.Α.Σ. άρθρο 4, παράγραφος 11). Ο φάκελος αυτός πρέπει να περιέχει τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών των πρόσθετων βιβλίων (άρθρο 4, παράγραφος 23) και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά. Η ενημέρωση του ορίζεται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον χρόνο ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, συντελείται μεγάλη αλλαγή (Κ.Φ.Α.Σ. άρθρο 4, παράγραφος 12). Έτσι ενημερώνονται πλέον:

- ❖ Το ή τα ημερολόγια, το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά (με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή την λήψη του δικαιολογητικού και για τις ταμειακές πράξεις από την διενέργειά τους. η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.
- ❖ Το Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, χωρίς καμία αλλαγή από την προηγούμενη κατάσταση.
- ❖ Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, επίσης χωρίς καμία αλλαγή.
- ❖ Το βιβλίο απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, μέχρι την εμπρόθεσμη ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (εδώ υπάρχει μεταβολή).
- ❖ Το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (και εδώ υπάρχει μεταβολή) (Παπαδέας, 2013)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 Η Λογιστική έως την εφεύρεση της Διπλογραφικής Μεθόδου

Η λογιστική είναι η επιστήμη, η οποία ύστερα από πολλές θεωρητικές συζητήσεις στο τέλος του 19^{ου} αιώνα εντάχθηκε στο ευρύτερο πλαίσιο του Οικονομικού Λογισμού. Η επιστημονική ταξινόμηση της προκάλεσε συζητήσεις, επειδή διεκδικήθηκε και από τα μαθηματικά αλλά και από τη στατιστική. Κυριάρχησε όμως η άποψη ότι αποτελεί αυτόνομη επιστήμη (Πομόνης, 2004).

Η έννοια της λογιστικής αναφέρεται σε μια οικονομική διαδικασία, η οποία ακολουθείται και είναι κοινή για όλες τις οικονομικές μονάδες. Αυτό συμβαίνει προκειμένου να βγαίνουν εύκολα οικονομικά συμπεράσματα σε σχέση με τα αποτελέσματα που έχει μια οικονομική μονάδα. Ας δούμε λίγο την έννοια και τις λειτουργίες των οικονομικών μονάδων για να μπορέσουμε να καταλάβουμε καλύτερα την έννοια και την χρησιμότητα της λογιστικής ως επιστήμης (Πομόνης, 2004).

Κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας οικονομικής μονάδας είναι ο συστηματικός συνδυασμός και η συγκέντρωση των απαιτούμενων παραγωγικών μέσων για την παραγωγή αγαθών, την μεταποίηση πρώτων υλών σε μορφή αγαθών έτοιμα προς κατανάλωση για την κάλυψη των ανθρώπινων αναγκών. Κύρια επιδίωξη κάθε οικονομικής μονάδας είναι η επίτευξη του στόχου με μικρότερο κόστος. Στην περίπτωση που τα οφέλη υπερκαλύπτουν τις θυσίες, εξασφαλίζεται ένα πλεόνασμα πόρων, το οποίο ονομάζεται κέρδος. Στην αντίθετη περίπτωση, προκαλείται έλλειμμα πόρων, το οποίο καλείται ζημία. Τόσο το κέρδος όσο και η ζημία αποτελούν το αποτέλεσμα της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας σε ορισμένη χρονική περίοδο. Η ύπαρξη κέρδους σημαίνει ,σε γενικές γραμμές, ότι έγινε αποτελεσματική διαχείριση των παραγωγικών συντελεστών της οικονομικής μονάδας και ότι βελτιώθηκε η θέση της στην αγορά. Αντιθέτως, η ύπαρξη ζημίας υποδηλώνει ότι η θέση της επιδεινώθηκε λόγω της μείωσης και της μη σωστής χρήσης των παραγωγικών της συντελεστών. Επομένως μια οικονομική μονάδα ακολουθεί διάφορες διαδικασίες, οι οποίες ερμηνεύονται και παρακολουθούνται οικονομικά ώστε να πραγματοποιήσει το βασικότερο λόγο ύπαρξής της, δηλαδή το κέρδος. Εδώ έρχεται και ο ρόλος της λογιστικής, η οποία ερμηνεύει οικονομικά αυτές τις πράξεις, τις κωδικοποιεί, τις ταξινομεί και παρέχει πληροφορίες για την οικονομική εικόνα της επιχείρησης καθώς επίσης και βασικά αποτελέσματα σχετικά με το κέρδος της (Σαρσέντης, 2008).

Λογιστική, λοιπόν, είναι η επιστήμη που συστηματικά καταγράφει και ποσοτικοποιεί όλα τα μεγέθη μίας οικονομικής μονάδας σε χρηματικές μονάδες. Η λογιστική επιστήμη χωρίζεται σε κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό και τις πληροφοριακές ανάγκες των ομάδων που εξυπηρετεί (Σαρσέντης, 2008).

Μια διάκριση της λογιστικής είναι σε (Νεγκάκης, 2010):

- ❖ Διοικητική
- ❖ Χρηματοοικονομική

Διοικητική λογιστική χαρακτηρίζεται η λογιστική που δίνει πληροφορίες σχετικά με τις εσωτερικές ανάγκες της επιχείρησης και περιλαμβάνει την λογιστική κόστους, την επονομαζόμενη κοστολόγηση.

Χρηματοοικονομική είναι αυτή που δίνει οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την επιχείρηση, σε τρίτους μέσω κάποιων οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται. Οι οικονομικές μονάδες αυτές, για την σωστότερη λογιστική παρακολούθηση, πρέπει να ακολουθούν και να τηρούν κάποιους κανόνες και νόμους οι οποίοι αποτυπώνονται σε έναν κώδικα. Ο κώδικας αυτός είναι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). Ο ΚΒΣ σύμφωνα με το νόμο (Ν.4093/12/11/2012 – ΦΕΚ Α΄ 222) έχει καταργηθεί από 01-01-2013 και τη θέση έχει πάρει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Η αρχή της λογιστικής, της καταγραφής δηλαδή των δοσοληψιών με συστηματικό τρόπο, χάνεται στα βάθη της ιστορίας και η εξέλιξή της συνδέεται στενά με την ανάπτυξη της ανθρώπινης κοινωνίας και του εμπορίου. Η ανάγκη παρακολούθησης των συναλλαγών οδήγησε από πολύ νωρίς στην εφαρμογή συστημάτων παρακολούθησής και ελέγχου αυτών. Αποδεικτικά στοιχεία οικονομικών/λογιστικών καταγραφών έχουν βρεθεί σε κείμενα διάφορων λαών της αρχαιότητας (Σουμερίων, Βαβυλωνίων, Αιγυπτίων, Ελλήνων, Ρωμαίων κ.λπ.)

Εικόνα 2.1



Στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του Κώδικα Βιβλίου και Στοιχείων (ΚΒΣ) να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων αποβλέπει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Μετά την κατάργηση από 01-01-2013 του ΚΒΣ και την αντικατάστασή του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) επέρχονται αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, θα πραγματοποιούν και θα απεικονίζουν τις συναλλαγές τους. Ο όρος «επιτηδευματίας» δεν υπάρχει στον νέο Κώδικα, ενώ φέρεται να αντικαθίσταται από την φράση «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών». Ο ΚΦΑΣ αποτελείται κατ' ουσίαν από δώδεκα (12) άρθρα, αφού το 13^ο ορίζει το έτος έναρξης της εφαρμογής του, ενώ το 14ο αφορά σε μεταβατικές διατάξεις. Αναλυτικά οι βασικές αλλαγές που επήλθαν με τον ΚΦΑΣ:

- Μείωση συνολικού όγκου διατάξεων και διατύπωση νέων με πιο σαφές περιεχόμενο.

- Περιορισμός εξαιρέσεων από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.
- Επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ αντισυμβαλλομένων.
- Κατάργηση Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών, Βιβλίου Παραγωγής - Κοστολογίου και περιορισμός πρόσθετων βιβλίων.
- Υποκατάσταση Βιβλίου Αποθήκης από τους αντίστοιχους λογαριασμούς του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ).
- Υιοθέτηση διατάξεων του ΕΓΛΣ ως προς την αποτίμηση.
- Κατάργηση πλήθους γνωστοποιήσεων στις φορολογικές αρχές
- Εναρμόνιση προθεσμίας ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων με τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και φόρου εισοδήματος.
- Κατάργηση Δελτίου Ποσοτικής Παραλαβής.
- Κατάργηση τιμολογίου αγοράς σε περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου.
- Ενοποίηση σε ένα στοιχείο του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών και του Τιμολογίου Πώλησης
- Κατάργηση διάκρισης χονδρικών και λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών και εναρμόνιση με τελευταία τροποποίηση της Οδηγίας ΦΠΑ.
- Υποχρέωση αναγραφής Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) συναλλασσομένου σε τραπεζικά παραστατικά για κάθε είδους συναλλαγές μετρητοίς ποσού άνω των 12.000 ευρώ. Υποχρέωση αναγραφής ΑΦΜ εκδότη, οπισθογράφων και τελευταίου κομιστή σε επιταγές που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές ανεξαρτήτως ποσού.
- Μεταβατικός χαρακτήρας ενός έτους για θεώρηση πρόσθετων βιβλίων Δελτίου Αποστολής και Απόδειξης Λιανικής για παροχή υπηρεσιών.
- Μεταβατικός χαρακτήρας ενός έτους για το Δελτίο Αποστολής, την Απόδειξη Λιανικής και τα Έγγραφα Μεταφοράς και η επανεξέταση τους μέσα στο πρώτο εξάμηνο του 2013 με σκοπό την πλήρη κατάργησή τους.
- Τα φυσικά πρόσωπα (εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες), δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία (χωρίς όριο συναλλαγών), όταν ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.), αλλά να μην είναι όμως υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών από άλλη αιτία.
- Δεν τηρούν βιβλία ούτε και εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). εν ισχύουν τα παραπάνω, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60%, ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Υποχρεωτικά τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας (διπλογραφικά βιβλία) οι εξής (άρθρο 4 παρ. 2 και 5 Κ.Φ.Α.Σ.):

α) Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων

β) Από τους υπόλοιπους, όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη χρήση πάνω από 1.500.000 ευρώ.

- Τα λογιστικά τους βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Η ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ενεργείται μέχρι 20/2 (του μεθεπόμενου δηλαδή μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου) και με αξία μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία γ' κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και "ηλεκτρονικός φάκελος", όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.
- Τηρούν βιβλία β' κατηγορίας (απλογραφικά βιβλία) οι εξής:

α) Ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητές του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

β) Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75.

γ) Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel). Όποιος από αυτούς και από τους εκμεταλλευτές πλοίων (περ. γ και β) διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του αρχίζει με απλογραφικά βιβλία.

ε) Όποιος, την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.), τηρεί απλογραφικά βιβλία.

- Τα λογιστικά τους βιβλία, δηλαδή, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής ενημερώνονται με β' κατηγορίας βιβλία (απλογραφικά βιβλία), όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Από την έναρξη της χρήσης μπορεί να τηρούνται βιβλία ανώτερης κατηγορίας, με όλες τις υποχρεώσεις (άρθρο 4 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Τα ποσά μέχρι 150 ευρώ το καθένα και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών (άρθρο 4 παρ. 21 Κ.Φ.Α.Σ.) και όταν υπάρχει φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.), αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ".
- Καταργείται και δεν θα τηρείται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρησή τους.
- Η κίνηση των αποθεμάτων, θα καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 "Αποθέματα" της ομάδας 9 του Γ.Λ.Σ., σαν απλή καρτέλα, και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD-ROM. Φυσικά, θα ενημερώνεται ο λογαριασμός 94 "Αποθέματα" σαν απλή καρτέλα, μόνο στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης (ή προηγούμενων χρήσεων) από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70 και 71) υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ (αν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ο λογ. 70, θα τηρείται ο λογ. 94 "Αποθέματα" μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογ. 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα) (άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση ή για επεξεργασία ή συσκευασία (είτε τα μεταφέρουν οι ίδιοι είτε από μεταφορική εταιρεία κλπ).

- Για όλα τα άλλα αγροτικά προϊόντα εκδίδουν .Α. μόνο αν τα μεταφέρουν οι μεταφορικές εταιρείες (άρθρο 5 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Καταργούνται, οπότε δεν υποβάλλονται πλέον οι παρακάτω καταστάσεις: (α) Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών, (β) Η κατάσταση με τους αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης, (γ) Η κατάσταση με την έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου και τέλος, (δ) Τα ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης.

- Όταν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία, δεν αναγράφεται πλέον η .Ο.Υ., ούτε και το επάγγελμα.
- Η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή (ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού) που αναγνωρίζεται προς έκπτωση (σαν να είναι τιμολόγιο) είναι πλέον 100 ευρώ (ήταν 50 ευρώ) (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.).
- Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή, μέχρι 150 ευρώ (ήταν 30 ευρώ), μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.).
- Συμψηφίζονται οι αμοιβαίες ανταπαιτήσεις αξίας πάνω από 3.000 ευρώ, καθώς και μεταξύ μητρικής και θυγατρικής, οπότε δεν χρειάζεται η αλληλοεξόφληση μέσω τραπεζών ή μέσω επιταγών (άρθρο 10 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Τα στοιχεία των συναλλασσόμενων μπορούν να επιβεβαιώνονται και από τη βάση δεδομένων που είναι διαθέσιμα από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών (άρθρο 10 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- εν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής, όσον αφορά την επιστροφή πωληθέντος αγαθού, καθώς και για την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, όταν το ποσό είναι μέχρι 30 ευρώ (ήταν μέχρι 15 ευρώ) (άρθρο 7 παρ. 2α Κ.Φ.Α.Σ.).
- Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς, μπορεί αντί να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία να υπογράφουν και οι δικαιούχοι τα ποσά που λαμβάνουν. Όταν καταβάλλονται μισθοί και ημερομίσθια με τη μεσολάβηση τράπεζας, δεν υπογράφουν στην κατάσταση, εφόσον υπάρχει εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού (άρθρο 8 παρ. 13δ Κ.Φ.Α.Σ.).
- Οι καρτέλες αποθήκης του λογαριασμού 94 "Αποθέματα" ενημερώνονται ποσοτικά και κατ' αξία μέχρι τέλος του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της παράδοσης του αγαθού (όσον αφορά ποσοτικά) ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου (όσον αφορά την αξία) και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολή της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Καταργείται το αναλυτικό εγχειρίδιο (οπότε και η υποχρέωση διαφύλαξής του) όταν χρησιμοποιείται Η/Υ για την ενημέρωση των βιβλίων (άρθρο 2 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημόσιων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργείται η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα, και καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν αλλάζει τίποτα (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για: αγορά, πώληση, φύλαξη, αποθήκευση, απλή διαμεσολάβηση για πώληση, χρήση (ή για επεξεργασία όταν ο

αποστολέας είναι υπόχρεος ή αγρότης), τότε εκδίδεται Δελτίο Αποστολής (καταργείται το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής) (άρθρο 5 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση φορολογική ταμειακής μηχανής (άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Όταν με Δελτία αποστολής παραδίδονται ή αποστέλλονται νωπά οπωρολαχανικά, δεν αναγράφεται πλέον η τιμή μονάδας.
- Δεν εκδίδεται πλέον (καταργείται) η έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν το εκδίδει με ανακρίβειες, αλλά γνωστοποιείται άμεσα το γεγονός αυτό από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Για παροχή πολλαπλών υπηρεσιών, όταν γίνεται παραπομπή στη σύμβαση, δεν χρειάζεται συνοπτική περιγραφή στο είδος (άρθρο 6 παρ. 11 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Οι Απόδειξη Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) και Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) θα λέγονται στο εξής "Απόδειξη Λιανικής" (άρθρο 7 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.), και δεν θα αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους θα εκδίδουν στο εξής τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Τα αθεώρητα βιβλία μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Εξαιρούνται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, τα ασφάλιστρα, οι επιστροφές ασφαλιστρών και οι εκπτώσεις ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια (άρθρο 10 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένος να μη θεωρεί φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και όταν δεν υποβάλλονται δηλώσεις (άρθρο 11 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Δεν θα κρίνονται τα λογιστικά βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή (δηλαδή, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά), αλλά θα αξιολογούνται στο εξής οι παραβάσεις και ανάλογα θα προστίθενται τα σχετικά ποσά στις λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, φυσικά, προσαυξημένες οι παραβάσεις αυτές με ένα ποσοστό που θα αξιολογείται με βάση την παράβαση (αυτό αναμένεται από τον νέο νόμο που θα αφορά τις αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

2.1.1 Θεμελιώδεις Αρχές που διέπουν την Λογιστική

Οι πληροφορίες οι οποίες βασίζονται σε ένα λογιστικό σύστημα πρέπει να είναι αντικειμενικές και να έχουν συγκρίσιμη αξία. Η αναγκαιότητα αυτή καλύπτεται από τις αρχές και μεθόδους που καθορίζονται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και υιοθετούνται από όλα τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια που αναφέρεται στον Δημόσιο Τομέα. Για την λογιστική παρακολούθηση, όπως κάθε οικονομικού οργανισμού, γίνονται αποδεκτές οι τρεις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές.

❖ Η αρχή της συντηρητικότητας:

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η οικονομική κατάσταση του οικονομικού οργανισμού πρέπει να εμφανίζεται με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς. Στόχος της αρχής αυτής είναι η εξασφάλιση της βιωσιμότητας του οργανισμού, μέσω της εμφάνισης όσο το δυνατόν μικρότερων κερδών. Η υλοποίηση της αρχής αυτής διευκολύνεται με:

- την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών κτήσεως και τρέχουσας.
- την κάλυψη πιθανών ζημιών από επισφαλείς απαιτήσεις ή άλλους έκτακτους κινδύνους.

❖ Αρχή της Διαχειριστικής Περιόδου:

Με αυτή την αρχή γίνεται δεκτό ότι ανεξάρτητα εάν θεωρείται ο οργανισμός σαν μια Οικονομική μονάδα που διαρκεί από την στιγμή της γέννησης της και μέχρι τη λύση της συντελώντας στην παραγωγή συνεχώς κοινωνικού έργου και υπηρεσιών στους πολίτες, εν τούτοις για λόγους διαμόρφωσης περιοδικών αποτελεσμάτων και εξέτασης βραχυχρόνια της οικονομικής του πορείας και απόδοσης των οικονομικών του ξεχωρίζεται η οικονομική διαχείριση σε ετήσια χρονικά διαστήματα, τα οποία ονομάζονται διαχειριστικές περίοδοι ή διαχειριστικές χρήσεις. Η Διαχειριστική περίοδος είναι ετήσια. Ο όποιος διαχωρισμός, υπάρχον ή μελλοντικός σε διαχειριστικές περιόδους είναι τεχνητός γιατί το συναλλακτικό κύκλωμα του οργανισμού δεν παύει να σταματάει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

❖ Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων:

Είναι συνέχεια της Αρχής της Διαχειριστικής περιόδου και σύμφωνα με αυτή και για λόγους προσδιορισμού του αποτελέσματος, πρέπει να εξεταστούν και να συσχετιστούν τα έσοδα με τα έξοδα της χρονιάς. Για να γίνει αυτό πρέπει να απομονωθούν και να αφαιρεθούν από τα συνολικά έξοδα εκείνα τα οποία αφορούν άλλη χρήση και να προστεθούν σε αυτά, τα έξοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση αλλά υποχρεωτικά θα εμφανιστούν στην επόμενη χρήση. Από τα έσοδα δε να αφαιρεθούν εκείνα τα οποία αφορούν επόμενη χρήση και να προστεθούν εκείνα που είναι δουλεμένα και παρόλο που θα εμφανιστούν σε επόμενη χρήση ουσιαστικά αφορούν την τρέχουσα. Αυτή η διαδικασία ονομάζεται χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων (Καζαντζή, 2008).

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το αποτέλεσμα κάθε περιόδου προσδιορίζεται από την συσχέτιση των εσόδων και των εξόδων που την αφορούν. Δεν έχει σημασία αν όλα τα έσοδα εισπράχθηκαν ή όλα τα έξοδα πληρώθηκαν, μέσα στην περίοδο που πραγματοποιήθηκαν. Αυτό επιτυγχάνεται με την χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων που γίνεται πριν από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (Κοντάκος, 2006).

Άλλες εξίσου σημαντικές Λογιστικές Αρχές που διέπουν το Διπλογραφικό Σύστημα είναι (Φλώρος, 2010):

- i. Αρχή της εφαρμογής των κανόνων του Ιστορικού Κόστους.
- ii. Αρχή της συνέχισης της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας.
- iii. Αρχή της Πάγιας χρησιμοποίησης των Ίδιων Λογιστικών Μεθόδων.

- iv. Αρχή καταχώρησης στα έσοδα κάθε χρήσης μόνο των Πραγματοποιηθέντων και Βεβαιωθέντων Εσόδων που την αφορούν.
- v. Αρχή του Δουλευμένου των Εξόδων και επιβάρυνσης κάθε χρήσης με τον σύνολο των Βεβαιωθέντων καθώς και των Πιθανών εξόδων που την αφορούν.
- vi. Αρχή της Συσχέτισης των Εξόδων και Εσόδων που αφορούν την χρήση.
- vii. Αρχή της Χωριστής Αποτίμησης Ενεργητικού και Παθητικού.
- viii. Αρχή της συνέχειας των χρήσεων.
- ix. Αρχή υποχρεωτικής ύπαρξης του δικαιολογητικού.
- x. Τέλος, οι τρεις (3) βασικές αρχές εφαρμογής του Λογιστικού Σχεδίου οι οποίες είναι η Αρχή της Αυτονομίας, η Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και η Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με Λογιστικές εγγραφές.

2.2 Εφαρμογή της Διπλογραφικής Μεθόδου

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Σήμερα στην τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες

Η υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο από τον υπόχρεο, πρέπει να απεικονίζει τις συναλλαγές του σε διπλογραφικά βιβλία. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησής τους.

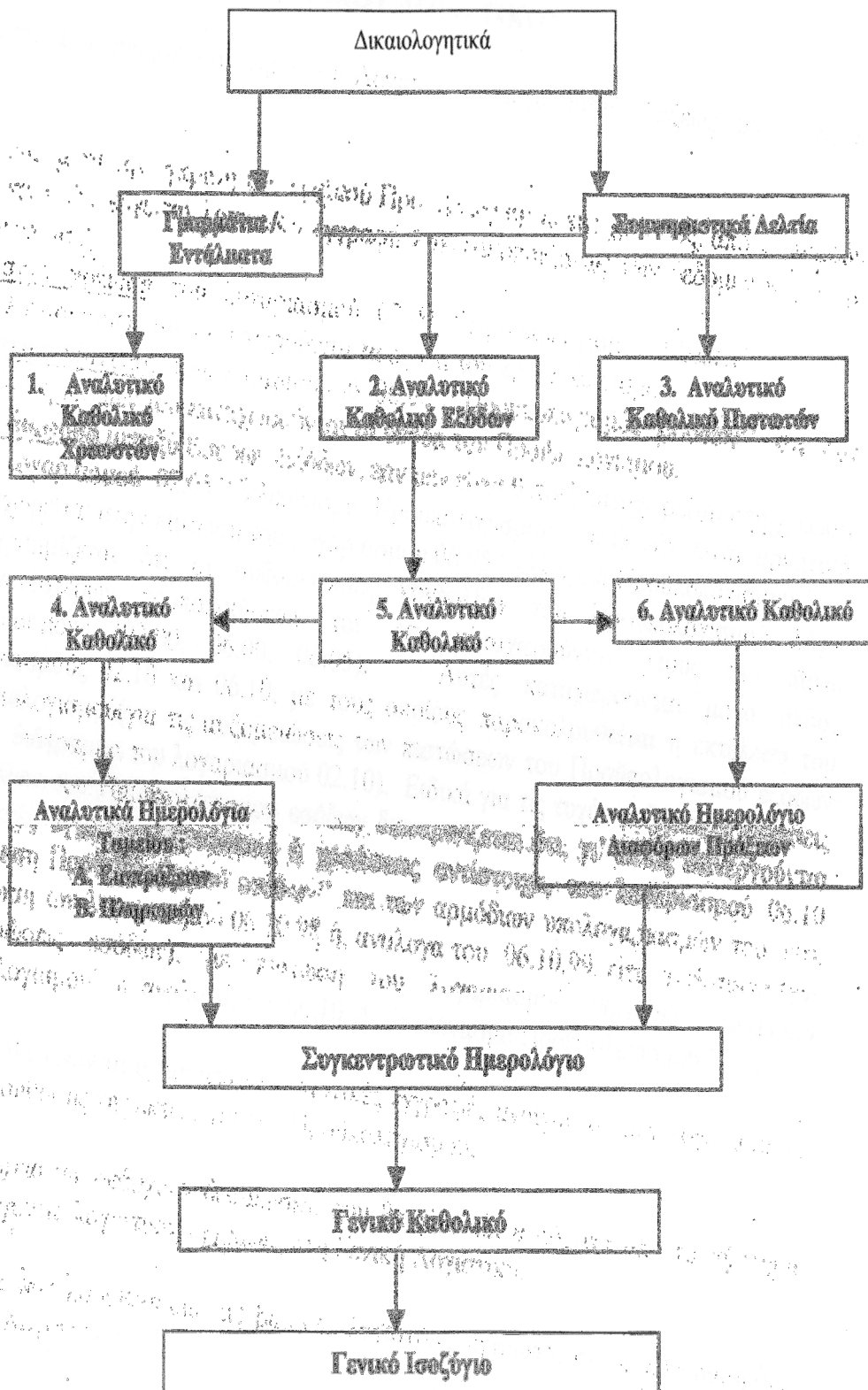
Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα θεωρείται σαν το σπουδαιότερο πληροφοριακό σύστημα σε κάθε οικονομική μονάδα διότι:

- Παράγει αξιόπιστες πληροφορίες, χρήσιμες στις διαδικασίες προγραμματισμού και ελέγχου.
- Δίνει την δυνατότητα σύνδεσης με άλλα πληροφοριακά συστήματα παραγωγής.
- Είναι το μοναδικό που δίνει στην διοίκηση αλλά και στους εκτός διοίκησης ενδιαφερόμενους την δυνατότητα δημιουργίας ολοκληρωμένης εικόνας για τον οργανισμό.

Η εφαρμογή του διπλογραφικού πρέπει να θεωρηθεί πραγματικός εκσυγχρονισμός. Η διαδικασία μετάβασης όμως από το δημόσιο λογιστικό φαίνεται να δημιουργεί σοβαρά προβλήματα που οφείλονται:

- στη διαδικασία που ακολουθείται στο ξεκίνημα της εφαρμογής του και
- στην μεθοδολογία υλοποίησής του.

Διάγραμμα 2.1: Σχηματική Διάταξη Διαδικασιών Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος



Συγκεκριμένα:

- α. Το υπάρχον σήμερα σύστημα του δημοσίου λογιστικού πρέπει να λειτουργεί παράλληλα με το διπλογραφικό λογιστικό.
- β. Η λειτουργία του θα πρέπει να είναι παράλληλη με την λειτουργία του δημοσίου λογιστικού.
- γ. Η υπάρχουσα υποδομή δεν διευκολύνει την εφαρμογή του.

Η λειτουργία της διπλογραφικής μεθόδου, με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ., φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 2.1

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ενεργητικό	1 ^η ομάδα	Πάγια	+	-
	2 ^η ομάδα	Αποθέματα	+	-
	3 ^η ομάδα	Απαιτήσεις Διαθέσιμα	+	-
Παθητικό	4 ^η ομάδα	Ίδια κεφάλαια Προβλέψεις	-	+
	5 ^η ομάδα	Υποχρεώσεις	-	+
Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	6 ^η ομάδα	Οργανικά Έξοδα	+	-
	7 ^η ομάδα	Οργανικά Έσοδα	-	+
Ανόργανο αποτέλεσμα	8 ^η ομάδα	Ανόργανα Έξοδα	+	-
		Ανόργανα Έσοδα	-	+
Σύνολα			α	α

Όπου: (+) = Αυξήσεις των Λογαριασμών

(-) = Μειώσεις των Λογαριασμών

Από το παραπάνω διάγραμμα συμπεραίνεται ότι η κάθε αύξηση του ενεργητικού, προκαλεί μία αντίστοιχη μείωση ή μία αντίστοιχη αύξηση του παθητικού. Και το αντίστροφο.

Οι αυξομειώσεις του ενεργητικού και του παθητικού καταγράφονται σε ειδικό βιβλίο, δηλαδή το ημερολόγιο. Παρακάτω ακολουθούν παραδείγματα.

Παράδειγμα 1^ο: Αγορά φαρμακευτικού υλικού αξίας 1.000.000 ευρώ με πίστωση

Πίνακας 2.2

Αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί		Μεταβολές λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
25	Αναλώσιμα υλικά	1.000.000 (+)	
50	Προμηθευτές		1.000.000 (-)

Παράδειγμα 2^ο: Εξόφληση προμηθευτού 1.000.000 ευρώ.

Πίνακας 2.3

Αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί		Μεταβολές λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
50	Προμηθευτές	1.000.000 (-)	
38	Χρηματικά διαθέσιμα		1.000.000 (+)

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στο Διπλογραφικό Σύστημα, έχουν ταξινομηθεί και κωδικοποιηθεί σε ένα σχέδιο λογαριασμών που ονομάζεται Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο ορίζεται από το Π.Δ. 1123/1980. Το σχέδιο λογαριασμών αποτελείται από το σύνολο των λογαριασμών προαιρετικής και υποχρεωτικής εφαρμογής και τους κανόνες τήρησης και συνδεσμολογίας τους. Με την χρήση του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου δίνεται η δυνατότητα διάρθρωσης των λογαριασμών σε 10 ομάδες (από 1 έως 10). Όλοι οι λογαριασμοί διακρίνονται σε λογαριασμούς ουσίας και σε λογαριασμούς τάξεως. Οι λογαριασμοί ουσίας συνθέτουν το λογιστικό κύκλωμα της Γενικής Λογιστικής (Χρηματοοικονομικής Λογιστικής) το οποίο περιλαμβάνει τους λογαριασμούς 8 ομάδων (από 1 έως 8) και της Αναλυτικής Λογιστικής (Λογιστική Κόστους) το οποίο περιλαμβάνει την ομάδα 9. Ενώ η ομάδα 10 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως. Επιπρόσθετα, πραγματοποιείται η κωδικοποίηση και η ταξιθέτηση των λογαριασμών σύμφωνα με το δεκαδικό και εκατονταδικό σύστημα. Έτσι σε κάθε ομάδα σχηματίζονται μέχρι δέκα πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι στην συνέχεια αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους.

2.3 Διαφορές μεταξύ Απλογραφικού και Διπλογραφικού Συστήματος

Τα δυο συστήματα στηρίζονται σε διαφορετικές βάσεις λειτουργίας. Η απλογραφική μέθοδος στηρίζεται σε ταμειακή βάση λειτουργίας, ενώ η διπλογραφική μέθοδος στηρίζεται στη λογική του δεδουλευμένου εσόδου και εξόδου, δηλαδή αναγνώριση με την πραγματοποίηση τους.

Στο διπλογραφικό σύστημα έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης. Στο απλογραφικό οι λογαριασμοί των εσόδων και των εξόδων αυξάνονται, ενώ στο διπλογραφικό έχουν διπλή έκφραση, δηλαδή χρέωση και πίστωση, με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται. Επίσης στο διπλογραφικό σύστημα υπάρχουν λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, ενώ στο απλογραφικό όχι.

Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών στο βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών. Στο διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία του λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα και είναι ο λογαριασμός 38.

Στο διπλογραφικό υπάρχει ενιαίο λογιστικό σύστημα, ενώ το απλογραφικό σύστημα δίνει τη δυνατότητα παρακολούθησης κάθε οικονομικής δραστηριότητας με την τήρηση ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων, που είναι ασύνδετα μεταξύ τους. Αντιθέτως, το διπλογραφικό δίνει τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα αυτά τα στοιχεία μέσα από ενιαίο λογιστικό κύκλωμα. Από το απλογραφικό σύστημα δεν προκύπτουν τα στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας, ενώ από το διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα, με λογιστικές εγγραφές, και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.

Οι οικονομικές μονάδες, που τηρούν διπλογραφικό σύστημα, δημοσιεύουν ισολογισμό, που εμφανίζει την περιουσία τους κατά κατηγορία, π.χ. πάγιο, κυκλοφορούν ενεργητικό, υποχρεώσεις. Το διπλογραφικό σύστημα είναι επιστημονικό, αλλά και αξιόπιστο. Η έκφραση Ενεργητικό = Παθητικό, στην οποία αντιστοιχεί η σχέση χρέωση = πίστωση, σημαίνει ότι υπάρχει η δυνατότητα ελέγχου.

Οι διαφορές ανάμεσα στα δύο λογιστικά συστήματα, διαμορφώνονται λόγω της διαφορετικής βάσης στην οποία στηρίζονται. Η απλογραφική μέθοδος στηρίζεται στην ταμειακή βάση, ενώ η διπλογραφική στη βάση του δεδουλευμένου.

Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνιση συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιρειών.

Για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

<p style="text-align: center;">Απλογραφικά (Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ</p> <p style="text-align: center;">Διπλογραφικά (Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ</p>
--

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, είναι σε θέση να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων καθώς επίσης και Βιβλίο Απογραφών ή Καταστάσεις Απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών δεν υπερέβησαν το όριο του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται συγκεκριμένα:

- ✓ Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
- ✓ Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
- ✓ Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
- ✓ Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
- ✓ Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- ✓ Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- ✓ Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις.
- ✓ Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Κάθε επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο Εσόδων- Εξόδων με βάση τις διατάξεις του κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών είναι υποχρεωμένος να ενημερώνει τα βιβλία του σε συγκεκριμένο χρόνο, να είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., πριν από την έναρξη της χρησιμοποίησής του και επίσης είναι υποχρεωμένος να διαφυλάσσει τόσο το βιβλίο όσο και τα στοιχεία του σε συγκεκριμένο τόπο και για ορισμένο χρόνο.

- Χρόνος ενημέρωσης:

Η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων – εξόδων γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση του βιβλίου γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμη παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου.

Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15^η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σ' αυτό τηρείται βιβλίο εσόδων– εξόδων.

- Τρόπος ενημέρωσης:

Η καταχώρηση στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια. Τα στοιχεία εκδίδονται τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα, με τη χρήση χημικού χαρτιού (καρμπόν). Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται σ' εκείνον που αφορά, ο οποίος έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στο στέλεχος. Το ποιο αντίτυπο παραδίδεται στον πελάτη και το ποιο παραμένει στο στέλεχος δεν καθορίζεται, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής που ορίζεται ότι το πρωτότυπο συνοδεύει τα αγαθά και τη φορτωτική που είναι τετραπλότυπη και καθορίζεται ο συγκεκριμένος προορισμός εκάστου αντιτύπου.

Κάθε εγγραφή στο βιβλίο, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 1.500 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Όταν το βιβλίο τηρείται σε κινητά φύλλα θα πρέπει να υπάρχει ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο, η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με γνωστοποίηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ο επιτηδευματίας μπορεί να εκδώσει όλα τα φορολογικά στοιχεία σε περισσότερα αντίτυπα των προβλεπομένων. Στην περίπτωση όμως αυτή κάθε επιπλέον αντίτυπο, εντύπως ή με σφραγίδα, θα αναγράφει τον προορισμό του (π.χ. ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ, ΑΠΟΘΗΚΗ κλπ.). Αν πρόκειται για δελτίο αποστολής επιπλέον πρέπει να αναγράφεται και η ένδειξη «δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς».

Στο περιεχόμενο των στοιχείων μπορεί να προστεθεί οτιδήποτε κρίνεται αναγκαίο από τον εκδότη. Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τα ατομικά στοιχεία του εκδότη και την αρμοδία Δ.Ο.Υ. της έδρας. Στα στοιχεία υποκαταστήματος αναγράφεται και η διεύθυνση της έδρας με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.). Τα στοιχεία πρέπει να φέρουν ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο. Η αφετηρία της αρίθμησης δεν είναι αναγκαίο να αρχίζει από τον αριθμό (1) αλλά μπορεί να αρχίζει από οποιονδήποτε αριθμό.

Τα στοιχεία, μετά από γνωστοποίηση στη ΔΟΥ, μπορεί να εκδίδονται σε περισσότερες σειρές για κάθε είδος στοιχείου, εφόσον φέρουν διακριτικό της σειράς και έχουν ιδιαίτερη αρίθμηση. Η διάκριση των σειρών μπορεί να γίνεται με γράμματα (Α - Β - Γ κ.ο.κ.) ή με οποιαδήποτε άλλη ένδειξη.

Σε όλα τα στοιχεία αναγράφεται ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης τους. Επίσης φέρουν χειρόγραφη ή μηχανογραφική υπογραφή του εκδότη ή άλλου προσώπου που ορίστηκε απ' αυτόν, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Συμπερασματικά προκύπτει ότι το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων πρέπει να ενημερώνεται με τον εξής τρόπο:

- Πρέπει να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις α) εμπορευμάτων, β) προϊόντων, γ) πρώτων υλών, δ) παροχή υπηρεσιών και ε) από λοιπές πράξεις (π.χ. οικονομικές ενισχύσεις, πώληση παγίων κλπ.).
- Επίσης να καταχωρούνται σε χωριστές στήλες τα έσοδα από λιανικές και χονδρικές πωλήσεις. Η καταχώρηση αυτή δεν χρειάζεται, όταν γίνεται ανάλυση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και μέχρι 31 Ιανουαρίου του επόμενου χρόνου. Πρακτικά όμως αυτό που εξυπηρετεί είναι η άμεση διάκριση και καταχώρηση σε χωριστές στήλες των εσόδων αυτών.

Ενημέρωση εσόδων:

- Δεν υπάρχει υποχρέωση να καταχωρούνται χωριστά οι πωλήσεις μετρητοίς και επί πιστώσει.
- Τα ακαθάριστα έσοδα μπορούν να καταχωρούνται ημερησίως με μια συγκεντρωτική εγγραφή με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείου και δεν είναι απαραίτητο να καταχωρούνται ένα προς ένα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Π.χ. όταν για τις πωλήσεις μιας ημέρας εκδόθηκαν 10 τιμολόγια πώλησης από μια σειρά, 8 και 11 τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής από δύο σειρές, 32 αποδείξεις λιανικής πώλησης από μια σειρά, τα έσοδα αυτά θα καταχωρηθούν τουλάχιστον με 4 συγκεντρωτικές εγγραφές, δηλαδή ανάλογες του είδους και των σειρών των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν.
- Δεν απαιτείται πλέον κατά την ημερήσια συγκεντρωτική καταχώρηση των εσόδων η αναγραφή του συνολικού αριθμού των εκδοθέντων στοιχείων

Ενημέρωση εξόδων:

- Αντίθετα τα γενικά έξοδα πρέπει να καταχωρούνται αναλυτικά, δηλαδή μια εγγραφή για κάθε ένα φορολογικό στοιχείο.
- Οι αγορές πρέπει να καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες ανάλογα με τον προορισμό τους, δηλαδή α) εμπορευμάτων, β) πρώτων και βοηθητικών υλών, γ) δαπάνες λήψης υπηρεσιών, δ) γενικά έξοδα, ε) λοιπές πράξεις.
- Τα γενικά έξοδα πρέπει να αναλύονται στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός μηνός από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (31/1) σε α) αμοιβές προσωπικού, β) αμοιβές τρίτων, γ) ενοίκια, δ) τόκους και ε) λοιπά γενικά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν καταχωρούνται κατ' ευθείαν στο βιβλίο σε ξεχωριστές στήλες.
- Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις όταν εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μπορούν να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, αντίθετα από τις προΐσχυουσες διατάξεις (μέχρι 30/6/92) που απαιτούσαν υποχρεωτική καταχώρηση σε ιδιαίτερη στήλη.

Ενημέρωση ΦΠΑ:

- Ο Φ.Π.Α. καταχωρείται, συνολικά για κάθε εγγραφή χωρίς να εξετάζεται αν προέρχεται από πωλήσεις ή αγορές που ανήκουν σε διαφορετικούς συντελεστές, για τις μεν εκροές σε μια στήλη στη σελίδα των εσόδων, για τις δε εισροές σε μια άλλη στήλη στη σελίδα των εξόδων. Η διαφορά του αθροίσματος των δύο αυτών στηλών για κάθε ημερολογιακό δίμηνο, είναι το

ποσό που πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο ή αν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο να μεταφερθεί στη δήλωση του επόμενου διμήνου.

- Οι πωλήσεις και οι αγορές, πρέπει να αναλύονται για τις ανάγκες των φορολογιών (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ.) σε ξεχωριστές στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, δηλαδή οι πωλήσεις και αγορές πρέπει να καταχωρούνται σε τόσες στήλες όσοι οι συντελεστές του Φ.Π.Α. στους οποίους ανήκουν και οι πωλήσεις σε χωριστές στήλες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.

Ενημέρωση αγορών παγίων και αποσβέσεων:

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται, οι αγορές των παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου, οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων και τα χορηγούμενα και λαμβανόμενα δάνεια, καθώς και οι εισπράξεις και οι καταβολές που γίνονται για τη μερική ή ολική εξόφληση τους. Στο βιβλίο αναγράφεται η χρονολογία έκδοσης ή λήξης, κατά περίπτωση, του καταχωρούμενου δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και το είδος του, καθώς και το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου στο σκέλος των εξόδων.

Στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων καταχωρείται σε ιδιαίτερο χώρο ή σε καταστάσεις, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Η καταχώρηση και ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ». Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επιμέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που

αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Z» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Z» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ.

Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Z» κατά περίπτωση. Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

- **Θεώρηση:**

Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους το βιβλίο εσόδων – εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης. Όταν το βιβλίο δεν θεωρηθεί πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής του είναι ως να μην τηρήθηκε για το μέχρι τη θεώρησή του χρονικό διάστημα.

Από τα στοιχεία του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών θεωρημένα πρέπει να είναι:

- το δελτίο αποστολής και το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής
- το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας,
- το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή, καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.
- την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους.

Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας καθώς επίσης και για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος. Ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.

- **Υποβολή φορολογικών στοιχείων:**

Μέχρι την τριακοστή Σεπτεμβρίου κάθε χρόνο υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση

πληροφοριών με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Δηλαδή για 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. Στις καταστάσεις καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κλπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.

Αντί καταστάσεων, οι υπόχρεοι που τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης των στοιχείων και τήρησης των λοιπών βιβλίων, υποβάλλουν τα δεδομένα που απαιτούνται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις με ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης ή ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας.

Αν θέλαμε να παρουσιάσουμε κωδικοποιημένα τις διαφορές μεταξύ ενός Απλογραφικού Λογιστικού Συστήματος και του Διπλογραφικού Συστήματος θα μπορούσαμε να πούμε τα εξής:

- i. Στο Λογιστικό η υποχρέωση εμφανίζεται με την ενταλματοποίηση της δαπάνης, ενώ στο Διπλογραφικό με την έκδοση του παραστατικού του προμηθευτή ή άλλου τρίτου. Η διαφορά αυτή είναι σημαντική γιατί το Λογιστικό δεν στηρίζεται στο αστικό και εμπορικό δίκαιο, όπου ορίζεται πως η υποχρέωση γεννάται κατά το στάδιο της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας ή της μεταβίβασης των αγαθών. Δεν μπορεί να θεωρούμε υποχρέωση ότι έχει ενταλματοποιηθεί και να αγνοούμε μια σειρά παραστατικά προμηθευτών που ενώ έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή έχουν παραδοθεί τα αγαθά, δεν τα θεωρούμε υποχρέωση γιατί δεν έχουν ενταλματοποιηθεί.
- ii. Στο Λογιστικό το έσοδο θεωρούμε ότι πραγματοποιήθηκε όταν εισπράττεται, ενώ στο Διπλογραφικό όταν βεβαιώνεται. Ένα έσοδο πραγματοποιείται όταν έχει παραδοθεί το αγαθό ή όταν έχει παρασχεθεί η υπηρεσία. Το Λογιστικό αντίθετα θεωρεί ότι το έσοδο πραγματοποιείται όταν εισπράττεται.
- iii. Υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις Λογιστικές Εγγραφές του Απλογραφικού και του Διπλογραφικού Συστήματος, δηλαδή:
 - Με το Απλογραφικό έχουμε λογιστική εγγραφή με την ενταλματοποίηση ή την είσπραξη.
 - Με το Διπλογραφικό έχουμε 2 εγγραφές: η πρώτη με τη λήψη του παραστατικού και η δεύτερη με την πληρωμή του.

Σχηματικά:

Πίνακας 2.4

Στάδια	Απλογραφικό	Διπλογραφικό
Εντολή	-	-
Λήψη παραστατικού	-	Λογιστική εγγραφή
Ενταλματοποίηση	Λογιστική εγγραφή	Λογ. τάξεως
Εξόφληση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

Αντίστοιχα στα έσοδα δεν υπάρχει χρονική υστέρηση ανάμεσα στις εγγραφές στα δύο λογιστικά συστήματα. Η φάση της βεβαίωσης είναι η αντίστοιχη φάση της λογιστικής εγγραφής της πίστωσης του εσόδου και η φάση της είσπραξης αντιστοιχεί απόλυτα με την φάση της ταμειακής εγγραφής στο Διπλογραφικό.

Πίνακας 2.5

Στάδια	Απλογραφικό	Διπλογραφικό
Βεβαίωση	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή
Είσπραξη	Λογιστική εγγραφή	Λογιστική εγγραφή

Στο Διπλογραφικό έχουμε εφαρμογή της κίνησης του λογαριασμού μέσω της χρεοπίστωσης. Στο Απλογραφικό οι λογαριασμοί αυξάνονται (των εσόδων ή των εξόδων). Στο Διπλογραφικό οι λογαριασμοί έχουν διπλή έκφραση (τη χρέωση και την πίστωση), με αποτέλεσμα να αυξομειώνονται. Επίσης στο Διπλογραφικό Σύστημα υπάρχουν λογαριασμοί που συστηματικά αυξομειώνονται, όπως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, ενώ στο Απλογραφικό όχι.

Για παράδειγμα:

Στο Διπλογραφικό υπάρχουν λογαριασμοί πελατών (που εμφανίζουν τις απαιτήσεις), προμηθευτών που εμφανίζουν τις υποχρεώσεις (προς τους προμηθευτές), ταμείου και χρηματικών διαθεσίμων γενικότερα (ταμείο, λογαριασμοί καταθέσεων κλπ.) οι οποίοι αυξομειώνονται.

Στο Απλογραφικό, για να παρακολουθηθούν οι υποχρεώσεις για φόρους που έχουν παρακρατηθεί και πρέπει να αποδοθούν (πχ. στην εφορία ή στο ΙΚΑ), χρειάζεται να τηρηθεί ειδικό κατάστιχο, ενώ στο Διπλογραφικό αυτά τα στοιχεία προκύπτουν μέσα από λογαριασμούς. Συνέπεια αυτού είναι στο μεν Απλογραφικό να χρειάζεται να γίνονται τακτικά συμφωνίες λογαριασμών, που δεν είναι τόσο εύκολο, ενώ αντίθετα στο Διπλογραφικό η συμφωνία εμφανίζεται μέσω λογαριασμών.

- iv. Η έννοια του ταμείου δεν εμφανίζεται άμεσα στο Απλογραφικό, αλλά προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα κάποιων λογαριασμών στο βιβλίο τρεχούμενων λογαριασμών. Στο Διπλογραφικό είναι αυτούσια η παρουσία

λογαριασμού που εμφανίζει τα χρηματικά διαθέσιμα. Παρόλα αυτά η όλη λειτουργία του Απλογραφικού είναι καθαρά ταμειακή λειτουργία. Έχει σαν σκοπό την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων του Δήμου. Αυτό φαίνεται καθαρά από το γεγονός ότι παρακολουθεί την παρακράτηση του φόρου σαν έσοδο και την απόδοσή του στην ΔΟΥ σαν έξοδο.

- v. Ενιαίο Λογιστικό Σύστημα στο Διπλογραφικό. Ενώ το Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα δίνει μεν τη δυνατότητα να παρακολουθείται κάθε οικονομική δραστηριότητα του Δήμου, αυτό γίνεται με την τήρηση ενός μεγάλου αριθμού βιβλίων, ασύνδετων μεταξύ τους. Το Διπλογραφικό σύστημα δίνει αντίθετα τη δυνατότητα να παρακολουθούνται όλα αυτά τα στοιχεία μέσα από ενιαίο λογιστικό κύκλωμα (τα λογιστικά κυκλώματα του Διπλογραφικού).
- vi. Από το Απλογραφικό Σύστημα δεν προκύπτουν στοιχεία για το ετήσιο αποτέλεσμα της δραστηριότητας του Δήμου, ενώ από το Διπλογραφικό προκύπτει το αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές και εμφανίζεται μέσω ειδικής ομάδας λογαριασμών.
- vii. Το Διπλογραφικό εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της εκάστοτε οικονομικής μονάδας, ενώ το λογιστικό απαιτεί γι' αυτό ξεχωριστό βιβλίο, άσχετο με το σύστημα οικονομικής διαχείρισης. Ο ισολογισμός που δημοσιεύουν οι οικονομικές μονάδες, που τηρούν Διπλογραφικό Σύστημα, εμφανίζει την περιουσία τους κατά κατηγορία (πάγιο ενεργητικό, κυκλοφορούν κεφάλαιο, υποχρεώσεις κ.λπ.)
- viii. Το λογιστικό αντιμετωπίζει την είσπραξη σαν έσοδο της χρήσης που εισπράττεται και το έξοδο σαν έξοδο της χρήσης που πληρώνεται. Το Διπλογραφικό αντιμετωπίζει το έσοδο και το έξοδο ότι πραγματοποιείται την χρήση που πραγματοποιείται ανεξάρτητα εάν πληρώνεται ή εισπράττεται. Με δύο λόγια το Απλογραφικό δεν έχει την δυνατότητα διαχωρισμού των χρήσεων.

2.3.1 Οφέλη και Προβλήματα

Ένα βασικό πρόβλημα του απλογραφικού συστήματος αφορά την έλλειψη πληροφορόρησης για το συνολικό κόστος της παροχής υπηρεσιών. Αντίθετα, στο διπλογραφικό σύστημα πραγματοποιείται καλύτερη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων, διότι η πληροφορία του παραδείγματος έχει μεγάλη σημασία όταν τα ετήσια ταμειακά αποτελέσματα είναι κατά πολύ διαφορετικά από το παθητικό.

Ένα βασικό όφελος του διπλογραφικού συστήματος είναι ότι υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια στον προσδιορισμό της απόδοσης, καθώς σύμφωνα με αυτή, οι φορείς θα πρέπει να καθορίζουν με ακρίβεια το κόστος παροχής των υπηρεσιών σύμφωνα με το κόστος των πόρων που κατανέμονται και έτσι, θα υπάρχει ολοκληρωμένη πληροφόρηση για τις δαπάνες των φορέων.

Ως προς την παρουσίαση του ισολογισμού και απολογισμού, η απλογραφική μέθοδος, προβάλλει τον βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού και ο ισολογισμός απεικονίζει την ταμειακή κίνηση του ιδρύματος. Ενώ η διπλογραφική μέθοδος εμφανίζει τον βαθμό υλοποίησης των αρχικών στόχων της διοίκησης. Στον

απολογισμό και στον ισολογισμό παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση του νοσοκομείου σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Σχετικά με την διαφορά των δύο συστημάτων ως προς την καταχώρηση και την ταξινόμηση των εσόδων και των εξόδων. Με το διπλογραφικό σύστημα, το οποίο εφαρμόζει την Γενική Λογιστική, τα έσοδα και τα έξοδα ταξινομούνται με βάση τους κωδικούς που ορίζει το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο και καταχωρούνται ημερολογιακά κατά την πραγματοποίησή τους. Στο απλογραφικό σύστημα, η ταξινόμηση γίνεται με τη χρήση του δεκαδικού κωδικού συστήματος και επιτρέπεται η καταχώρηση μόνο των βεβαιωμένων εσόδων και εξόδων, στον προϋπολογισμό.

Ακόμα διαφορά αποτελεί ο ορισμός των εσόδων και των εξόδων μεταξύ των δυο μεθόδων. Έτσι, για το διπλογραφικό σύστημα έσοδο αποτελεί κάθε αύξηση, ενώ έξοδο κάθε μείωση της καθαρής θέσης του νοσοκομείου, η οποία προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητάς του. Ενώ για το απλογραφικό σύστημα, έσοδο θεωρείται το βεβαιωμένο και εισπρακτέο ποσό μέσα στη χρήση και έξοδο, κάθε πληρωμή χρηματικού εντάλματος.

Το βασικό μειονέκτημα του απλογραφικού συστήματος είναι ότι δεν μπορεί να αξιολογήσει με τον καλύτερο τρόπο το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, όταν η ροή της δεν αφορά την τρέχουσα περίοδο. Επίσης δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις πληροφόρησης πάνω στο ενεργητικό και το παθητικό, αλλά ούτε και στην επίδραση των τρεχουσών προβλέψεων των αποθεματικών και των υπερβολικών ληξιπρόθεσμων.

Με την εφαρμογή του Διπλογραφικού Λογιστικού Συστήματος, εκσυγχρονίζεται η διαδικασία παρακολούθησης των οικονομικών μονάδων. Σήμερα είναι απαραίτητη η γνώση όχι μόνο αριθμητικών οικονομικών πληροφοριών αλλά και η δυνατότητα επεξεργασίας ανάλυσης και αξιοποίησης αυτών. Η εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής μεθόδου στην οικονομική διαχείριση θα επιφέρει αλλά και θα απαιτήσει αλλαγές στη δομή και τη λειτουργία αυτών, δίνοντας παράλληλα την ευκαιρία αναβάθμισης της οικονομικής διαχείρισης.

2.4 Τα πλεονεκτήματα του Κ.Φ.Α.Σ.

Αναφορικά, πραγματοποιώντας μία συνολική αξιολόγηση των αλλαγών που εισήχθησαν από τον Κ.Φ.Α.Σ. έχουμε να επισημάνουμε τα εξής:

Μία εξέλιξη μέγιστης σημασίας είναι η υιοθέτηση του ηλεκτρονικού τιμολογίου όπου αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για την μετάβαση στην πλήρη ηλεκτρονική έκδοση όλων των παραστατικών. Επίσης, πραγματοποιήθηκε ένα πρώτο βήμα στην κατεύθυνση της ρεαλιστικής απλοποίησης του συστήματος παρακολούθησης και διασφάλισης των συναλλαγών, πράγμα που συμβάλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής.

Συμπληρωματικά, οι υπόλοιπες αλλαγές που εισάγει ο Κ.Φ.Α.Σ. επιλύουν συγκεκριμένα θέματα μικρότερης εμβέλειας τα οποία επικεντρώνονται κυρίως:

- στην μείωση της γραφειοκρατίας και δίνουν σημαντική ευελιξία, κυρίως σε νέες επιχειρήσεις, όμως

- διασφαλίζουν σε μεγαλύτερο βαθμό την περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω της παρακολούθησης συναλλαγών.

2.4.1 Κ.Φ.Α.Σ. και η συμβολή του στην φοροδιαφυγή

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση για την συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. στο κομμάτι της φοροδιαφυγής, κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθεί ο ορισμός καθώς και μερικά στοιχεία σχετικά με αυτήν που καθιστούν την ανάλυση πιο ολοκληρωμένη.

«Η Φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρό έγκλημα - απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές Αρχές. Η φοροδιαφυγή εκτός από ποινικό αδίκημα που μπορεί να σημειωθεί κατά παράβαση ή καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, θεωρείται και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά δεδομένου ότι το συνολικό ποσό αυτής θα κληθεί τελικά να επωμισθεί, με πρόσθετα κυβερνητικά μέτρα, το σύνολο των φορολογουμένων».

Η φοροδιαφυγή μπορεί να εμφανιστεί με πολλούς τρόπους και τεχνάσματα όπως για παράδειγμα:

- Αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου.
- Εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες ώστε να επωφεληθεί από εκπτώσεις φόρου.
- Δημιουργώντας πλασματικές εταιρίες.
- Καταστρατήγηση ευνοϊκής νομοθεσίας ειδικών σκοπών. κ.ά.

Πιο συγκεκριμένα, το αδίκημα της φοροδιαφυγής παρατηρείται συνηθέστερα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο,
- το αδίκημα της παράλειψης υποβολής, ή ανακριβούς υποβολής φορολογικής δήλωσης,
- το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και
- το αδίκημα της έκδοσης ή λήψης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων

Το ζήτημα της φοροδιαφυγής αποτελεί μεγάλο πλήγμα για το ελληνικό κράτος καθώς πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. και την εισαγωγή της χώρας στο Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η φοροδιαφυγή στην χώρας μας άγγιζε τα 30 δις € σύμφωνα με το δημοσίευμα της Ημερησίας το 2009.

Σε αυτό το σημείο θα προχωρήσουμε με την ανάλυση ορισμένων προβλημάτων τα οποία υπήρχαν μέχρι την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία συνέβαλλαν στην ανάπτυξη της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.

► Έλλειψη στον τρόπο απόδειξης ορισμένων συναλλαγών:

Σύμφωνα με την παράγραφο 6, όταν χρησιμοποιείται ως τρόπος εξόφλησης επιταγή ή τραπεζικός λογαριασμός, υπάρχει έλλειψη στο τρόπο απόδειξης των αντισυμβαλλομένων για την συναλλαγή αυτή. Σε αυτή την περίπτωση, με τις νέες διατάξεις που ισχύουν με τον Κ.Φ.Α.Σ., επικρατεί ένα κοινό όριο της τάξης των 3.000€ για τις συναλλαγές μέσω επιταγών και τραπεζικών λογαριασμών στις περιπτώσεις εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων για τα αγροτικά προϊόντα, όπως και με τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία αξίας, καθώς και σε περιπτώσεις ανταπαιτήσεων μεταξύ αντισυμβαλλομένων και όχι μόνο σε περιπτώσεις μητρικής και θυγατρικής.

► Αναπροσαρμογή στο όριο συναλλαγής που μπορεί να λαμβάνεται απόδειξη λιανικής πώλησης αντί τιμολογίου:

Όπως αναφέρεται και στον άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ' θα ισχύει πλέον ότι: «Εξομοιώνονται με τιμολόγια: γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ».

► Καλύτερος έλεγχος των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου:

Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου»

► Αναγραφή πληροφοριών στα παραστατικά:

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 23 υπάρχει ρητή υποχρέωση να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη στα παραστατικά. Δεν προκύπτει υποχρέωση αναγραφής

επιπλέον στοιχείων, όμως πρέπει να σημειωθεί ότι εφόσον υπάρχουν δεδομένα που καθορίζουν και μεταβάλουν την τιμή, και που αποτελούν ουσιαστικό και προσδιοριστικό μέρος της αμοιβής που συμφώνησε και υποχρεούται να καταβάλει ο πελάτης, τότε πρέπει να αναγράφονται τα καθοριστικά στοιχεία αυτής της συναλλαγής, αφού οι διατάξεις αναφέρονται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών για την έκδοση της απόδειξης.

Με την εγκύκλιο του Κ.Φ.Α.Σ. ΠΟΛ.1004/4-12013 διευκρινίζεται ότι: «...οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των

αντισυμβαλλομένων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου, συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων».

Συμπερασματικά, ο νέος κώδικας συμβάλλει σε μεγάλο βαθμό στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω. Παρόλα αυτά, εξακολουθούν να υπάρχουν αδιευκρίνιστα στοιχεία τα οποία αφήνουν περιθώρια φοροδιαφυγής και θα πρέπει να βελτιωθούν στην πορεία.

2.4.2 Κ.Φ.Α.Σ. και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση για την συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. στο κομμάτι της γραφειοκρατίας, κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθεί ο ορισμός αυτής της έννοιας.

«Με τη λέξη γραφειοκρατία εννοείται η διεκπεραίωση διοικητικών υποθέσεων σχετικών με τις δημόσιες υπηρεσίες από άτομα που ασχολούνται επαγγελματικά με την εν λόγω δραστηριότητα. Οι αρνητικές επιπτώσεις της αναπτυγμένης γραφειοκρατίας επιβάλλουν στα σύγχρονα κράτη την επιδίωξη της απλούστευσης των διοικητικών τύπων και διαδικασιών, και αναβάθμιση της εκπαίδευσης του προσωπικού που

στελεχώνει δημόσιες υπηρεσίες».

Σε αυτό το σημείο θα αναφερθούμε στις διατάξεις του νέου κώδικα που κατάφεραν να συμβάλουν στην μείωση της γραφειοκρατίας στους εξής τομείς:

► Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων:

Το πρόβλημα κυρίως αφορούσε τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που απαιτούνταν κατά την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς επίσης και όλες τις διεκπεραιώσεις των υποθέσεών τους στους δημόσιους φορείς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η διαδικασία θεώρησης στην εφορία, η οποία απαιτεί πληθώρα δικαιολογητικών προκειμένου να εξακριβωθεί η μη οφειλή κάθε επιτηδευματία προς τον οποιοδήποτε δημόσιο φορέα ώστε να ακολουθήσει η διαδικασία διάτρησης των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων.

Με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η θεώρηση καταργείται για τα περισσότερα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και απλοποιείται για όσον αφορά τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, τερματίζοντας ουσιαστικά τη γραφειοκρατική δυσλειτουργία της θεώρησης. Η μείωση στο ελάχιστο της υποχρέωσης θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, έδωσε μια μικρή ανάσα στο συγκεκριμένο τμήμα της ΔΟΥ. Έτσι πλέον, η θεώρηση από την ΔΟΥ ή η έκδοση μέσω ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών απαιτείται μόνο για τα στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) και τις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, ενώ τα Τιμολόγια Συναλλαγών δεν χρειάζονται πλέον να είναι θεωρημένα από την ΔΟΥ ούτε να φέρουν σήμανση από φορολογικούς μηχανισμούς. Επιπλέον, η υποχρέωση θεώρησης

/ σήμανσης τόσο για τα Δελτία Αποστολής, όσο και για τις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, έχει καταργηθεί από 1 Ιανουαρίου 2014.

► Ηλεκτρονικά Παραστατικά:

Έχει εισαχθεί από την 1.1.2013 στην ελληνική νομοθεσία, η ίση μεταχείριση μεταξύ έντυπων –χάρτινων και ηλεκτρονικών παραστατικών, μέσω του Κ.Φ.Α.Σ.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ., οι τρόποι Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, που αναγνωρίζονται από το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο είναι τρεις και έχουν την δυνατότητα να διασφαλίσουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου:

- Ηλεκτρονική Τιμολόγηση με Προηγμένη Ηλεκτρονική Υπογραφή (Digital Signature), όπως προβλέπεται από το Προεδρικό Διάταγμα 150/2001 – ΦΕΚ Α'125.
- Ηλεκτρονική Ανταλλαγή Δεδομένων (EDI), εφόσον υποστηρίζεται από μια μορφή που εξασφαλίζει, επίσης την αναγνωσιμότητα.
- Ηλεκτρονική Τιμολόγηση με χρήση Φορολογικού Μηχανισμού (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), όπως ορίζεται από το Νόμο 1809/1988 ΦΕΚ Α'222.

► Υποχρέωση Θεώρησης / Σήμανσης Στοιχείων με χρήση Φορολογικών Μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ:

Μία ακόμα σημαντική αλλαγή με τον νέο κώδικα ήταν πως μέχρι το τέλος του 2012 μόνο οι επιχειρήσεις που εξέδιδαν τα στοιχεία τους με σήμανση από φορολογικούς μηχανισμούς (βάση του Νόμου 1809/1988) είχαν την δυνατότητα να μεταβιβάζουν τα τιμολόγια του ηλεκτρονικά στους αποδέκτες, στέλνοντας μέσα από ένα ασφαλές περιβάλλον τα αρχεία a.txt και b.txt.

Από την 1.1.2013 κάθε επιχείρηση που εξασφάλιζε τις εξής τις τρεις προβλεπόμενες προϋποθέσεις της:

- αυθεντικότητας της προέλευσης
- ακεραιότητας του περιεχομένου και
- αναγνωσιμότητας των τιμολογίων

είχε την δυνατότητα να κάνει χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ανεξαρτήτως εάν τα τιμολόγια προορίζονται προς επιχειρήσεις ή ιδιώτες. Οι ασφαλές τρόποι έχουν περιγραφεί παραπάνω.

► Ηλεκτρονικός φάκελος:

Μια άλλη ουσιαστική αλλαγή που επέφερε ο νέος κώδικας είναι και η χρήση ηλεκτρονικών φακέλων για την αποθήκευση όλων των φορολογικών στοιχείων, βιβλίων και καταστάσεων που τηρούν οι επιχειρήσεις αντικαθιστώντας το ήδη υπάρχον αρχείο με τα πολλά προβλήματα αλλοίωσης του περιεχομένου από τη φθορά του χρόνου.

Με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 4 ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας) εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με τα αναλυτικά δεδομένα:

- του τελευταίου προσωπικού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων.
- των ημερολογίων
- του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού
- των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 (πρόσθετα βιβλία εάν είναι υπόχρεος), και
- του μητρώου παγίων.

Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στην ΔΟΥ και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν. (Εγκ. ΚΦΑΣ ΠΟΛ. 1004/4-1-2013).

► Κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης κοστολογικών στοιχείων και αλλαγή στον τρόπο παρακολούθησης της αποθήκης:

Μία ακόμα σημαντική αλλαγή στην μείωση της γραφειοκρατίας είναι η κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Η αναγκαιότητα της Κοστολόγησης σε επίπεδο «Λογιστικής Οργάνωσης», παραμένει και συνεχίζει να συνδέεται με τον Κ.Φ.Α.Σ., όσον αφορά την αποτίμηση των παραγομένων προϊόντων, αλλά ίσως και το Άρθρο 2 σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ο «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών».

Σύμφωνα με αυτόν: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. Επίσης, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Στα θετικά του Νέου κώδικα συγκαταλέγεται και η αλλαγή του τρόπου τήρησης της αποθήκης όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 9 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. «... για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ., μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό».

► Κατάργηση αναγραφής ορισμένων δεδομένων στα φορολογικά στοιχεία και μορφή του τιμολογίου:

Δεν αποτελεί απαίτηση πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής. Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

► Αναβάθμιση του ποινολογίου:

Παρόμοια συμβολή προς την μείωση της γραφειοκρατίας έχει και η αναβάθμιση του ποινολογίου, που αφορά το ύψος και τη διαδικασία επιβολής προστίμου για κάθε παράβαση στην οποία θα προβεί ένας επιτηδευματίας. Η λογική είναι να δημιουργηθεί ένα σύστημα πόντων ανά παράβαση και φυσικά βάσει σημαντικότητας, μεγέθους και επαναληψιμότητας δίδοντας στους παραβάτες μια σειρά κινήτρων συμμόρφωσης για την έγκαιρη αποπληρωμή των προστίμων καθώς επίσης και ορίζοντας ανώτερα όρια, στα οποία μπορεί να φτάσουν οι χρηματικές ποινές.

Στόχος από αυτή την αναθεώρηση των παλαιότερων άρθρων του Κ.Β.Σ. είναι ένα είδος ορθολογισμού των προστίμων, ώστε αφενός να είναι δίκαια και ανάλογα της παράβασης που εντοπίζεται αλλά και να μπορούν να εισπραχθούν άμεσα από το Δημόσιο. Θα πρέπει λοιπόν να επισημανθεί ότι το πνεύμα του νέου ποινολογίου είναι να εξυγιάνει και να συνετίσει τους παραβάτες επιτηδευματίες και όχι να εξοντώσει τις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 Πρακτική εφαρμογή (μηνός Δεκεμβρίου)

Πριν την ανάλυση της εφαρμογής, πρέπει να αναφερθεί ότι όλα τα ποσά των εγγραφών έχουν υπολογιστεί με συντελεστή ΦΠΑ 13% και 23%, και όχι 9% και 19%.

3.2 Εκφώνηση Λογιστικών Γεγονότων – Καταχώρηση Λογιστικών Εγγραφών

- i. Στις 01/12/2012 καταθέτουμε στην Εθνική Τράπεζα το ποσό των 4.000,00 €
- ii. Στις 03/12/2012 καταβάλλουμε το ενοίκιο για το μήνα Δεκέμβριο με το ποσό των 500,00 €
- iii. Στις 03/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.680,91 €

iv. Στις 06/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.476,00 €

v. Στις 08/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=2.622,36 €

vi. Στις 10/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.482,00 €

vii. Στις 11/12/2012 καταθέτουμε στην Εθνική Τράπεζα το ποσό των 5.000,00€

viii. Στις 12/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.746,60 €

ix. Στις 15/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.913,86 €

x. Στις 17/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.451,40 €

xi. Στις 20/12/2012 πληρωμή λογαριασμού Ο.Τ.Ε. με το ποσό των 60,40 € συν Φ.Π.Α. 23%

xii. Στις 20/12/2012 καταβάλλουμε το δώρο των Χριστουγέννων στους υπαλλήλους

xiii. Στις 20/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.600,00 €

xiv. Στις 23/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.968,00 €

xv. Στις 27/12/2012 κατάθεση στην Εθνική Τράπεζα με το ποσό 2.000,00 €

xvi. Στις 28/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=2.214,00 €

xvii. Στις 28/12/2012 καταβάλλουμε την αμοιβή του λογιστή με το ποσό των 1.000,00 € συν Φ.Π.Α. 23%

xviii. Στις 30/12/2012 η ταμειακή μηχανή εκδίδει Z για την πώληση ενδυμάτων συνόλου Z=1.820,00 €

xix. Στις 31/12/2012 μισθοδοσία υπαλλήλων για το μήνα Δεκέμβριο με το ποσό των 600,00 € ο καθένας

xx. Στις 31/12/2012 εξόφληση Ι.Κ.Α. του μηνός Νοεμβρίου

xxi. Στις 31/12/2012 εγγραφή αποσβέσεων παγίου εξοπλισμού

xxii. Στις 31/12/2012 εγγραφή εκκαθάρισης Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου

3.3 Εγγραφές κλεισίματος 31/12/2012

i. Λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του οργανικού αποτελέσματος

Το οργανικό αποτέλεσμα (αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως) προσδιορίζεται με την κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 για την οποία εφαρμόζεται η ακόλουθη διαδικασία:

- Μεταφορά των αγορών της χρήσεως στο λογαριασμό 80.00
- Καταχώρηση της αξίας των αποθεμάτων απογραφής λήξεως στους λογαριασμούς της ομάδας 2 με πίστωση του λογαριασμού 80.00
- Μεταφορά των οργανικών εξόδων της ομάδας 6 στο λογαριασμό 80.00
- Μεταφορά των οργανικών εσόδων της ομάδας 7 στο λογαριασμό 80.00
- Μεταφορά του οργανικού αποτελέσματος από το λογαριασμό 80.00 στον 80.01
- Προσαύξηση του οργανικού αποτελέσματος με τα οργανικά έξοδα που δεν συνιστούν το κόστος παραγωγής

ii. Λογιστική διαδικασία καταρτίσεως του λογαριασμού 86 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»

- Μεταφορά του μικτού αποτελέσματος και των μη προσδιοριστικών του αποτελέσματος αυτού οργανικών εσόδων στον 86
- Μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων οργανικών εξόδων στον 86
- Απεικόνιση του αποτελέσματος της χρήσεως στον υπολογαριασμό 86.99

iii. Μεταφορά του καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως στον 88 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ»

iv. Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων στις 31/12/2012

Αφού έχουμε διεξάγει όλες τις εγγραφές κλεισίματος συντάσσουμε τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας όπως το Λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, και τέλος τον Ισολογισμό.

3.4 Συμπλήρωση Εντύπων

Αφού έχουμε τελειώσει με τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές και έχουμε συμπληρώσει τις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν στο τέλος είναι υποχρεωτική η συμπλήρωση των κατάλληλων εντύπων ώστε να κατατεθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα έντυπα αυτά είναι το Ε3 που αποτελεί το μηχανογραφημένο έντυπο οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, το Ε5 που είναι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

Υπολογισμός Φόρου: Χρήση 2012

Κέρδη χρήσεως	16.120,87	
- Επιχειρηματική Αμοιβή	- 8.060,44	
Φορολογ. Κέρδη	= 8.060,43	
Φόρος κερδών	(8.060,43 x 20%)	1.612,09
Προκατβ. Φόρου	(1.612,09 x 55%)	886,65
	Διάθεση κερδών	
Κέρδη χρήσης		16.120,87
Φόρος εισοδήματος		(-) 1.612,09
Λογαρ. Εταίρων		14.508,78

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με τις διατάξεις του ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) απευθύνεται σε πρόσωπα τα οποία ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζει κανόνες με σκοπό την εμφάνιση του ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος του εκάστοτε επιτηδευματία. Η τήρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων και γενικότερα των υπόχρεων που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με τα συστήματα του Κ.Φ.Α.Σ. και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Ε.Λ.), έχει στόχο να γίνει εφικτή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της εκάστοτε επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, της τιμολόγησης, της απογραφής, της αποτίμησης αυτών, της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, την εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία, με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, έχοντας αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές, καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή τους ιδιοκτήτες της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γκινόγλου Δ., Ταχυνάκης Π., & Μουσή Σ., (2005). *Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις: Rosili.

Επιστημονική Έκδοση, (2013). *Φορολογική Επιθεώρηση: Φεβρουάριος 2013*, τεύχος 759, Κ.Φ.Α.Σ., Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ 17 Α' /23.1.2013)

Καζαντζή Χ., (2008). *Αρχές και Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής*, Εκδόσεις: Business Plus A.E., Πειραιάς.

Καραγιλάνης Σ., (2010). *Η Οικονομική Διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ., εφαρμογή της Διπλογραφικής Λογιστικής Μεθόδου (Π.Δ. 205/98-Π.Δ. 146/03)*, Εκδόσεις: Γ.Μ. Καραναστάση, Αθήνα.

Καραγιώργος Θ., (2008). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις: Γερμανός, Θεσσαλονίκη.

Καραγιώργος Θ., & Πετρίδης Α., (2009). *Μηχανογραφημένη Λογιστική: Θεωρία και Πράξη*, Εκδόσεις: Γερμανός, Θεσσαλονίκη.

Κοντάκος Α., (2006). *Γενική Λογιστική*, Εκδόσεις: Ελλην.

Μπατσινίλας Ε., & Πατατούκας Κ., (2010). *Σύγχρονη Λογιστική Ι*, Ιδιωτική Έκδοση, Πειραιάς.

Νεγκάκης Χ., (2010). *Λογιστική εταιρειών*, Εκδόσεις: Ελλην.

Παπαδέας Π., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ*, Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα.

Πομόνης Ν., (2004). *Γενική Λογιστική*, Εκδόσεις: Σταμούλη, Αθήνα.

Σακέλλη Ε., (2014). *Ο Νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013*, Εκδόσεις: Βρυκούς.

Σαρσέντης Β., (2008). *Λογιστική Εταιρειών*, Εκδόσεις: Σταμούλη, Αθήνα.

Σταματόπουλος Δ., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών: Ανάλυση και Ερμηνεία*, Εκδόσεις: Σταματόπουλος Δημήτρης.

Τσότσης Χ., (2013). *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών*, Εκδόσεις: Πάμισος.

Τότσης Χ., (2014). *Κώδικες φορολογίας εισοδήματος και φορολογικής διαδικασίας*, Εκδόσεις: Πάμισος.

Φίλιος Β., (2003). *Δημιουργική Λογιστική*, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.

Φλώρος Α., (2010). *Φορολογική Λογιστική, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση*, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Αθήνα.

Οικονομικό επιμελητήριο της Ελλάδος, Οι προτάσεις του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος για την λογιστική τυποποίηση στο δημόσιο, <http://www.oee.gr/news/grafeio-typou/deltia-typou/oi-protaseis-tou-oikonomikou-epimelitiriou-ellados-gia-tin-logistiki-tupoioisi-sto-dimosio/168>

Forologikanea.gr, (2013), Οι φορολογικές αλλαγές που φέρνει το 2014, <http://www.forologikanea.gr/news/oi-forologikes-allages-pou-fernei-to-2014/>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Υπόδειγμα Ισολογισμού:

Ενεργητικό

Οφειλόμενο κεφάλαιο.

Έξοδα εγκαταστάσεως.

- ✓ 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.
- ✓ 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων.
- ✓ 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
- ✓ 16.13- 14+ 16.16- 17+ 16.19 Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως.

Πάγιο ενεργητικό.

- ✓ Ασώματες ακινητοποιήσεις.
 - 16.11- 12 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.
 - 16.01- 03 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.
 - 16.00 Υπεραξία επιχείρησης.
 - 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.
 - 16.04- 05 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.
- ✓ Ενσώματες ακινητοποιήσεις.
 - 10.00+ 10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα.
 - 10.01- 06+ 10.11- 16- 10.99 Ορυχεία. Μεταλλεία- Λατομεία- Αγροί- Φυτείες- Δάση.
 - 11 Κτίρια και τεχνικά έργα.
 - 12 Μηχανήματα- τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός εξοπλισμός.
 - 13 Μεταφορικά μέσα.
 - 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.
 - 15+ 32.00+ 50.08 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές.
- ✓ Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
 - 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
 - 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.
 - 18.02+ 18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
 - 18.04+ 18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.

- 18.07- 08 Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως.
- 18.15- 16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.
- 18.06+ 18.11+ 18.13- 14 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Κυκλοφορούν.

- ✓ Αποθέματα.
 - 20 Εμπορεύματα.
 - 21+ 22 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή- υποπροϊόντα και υπολείμματα.
 - 23 Παραγωγή σε εξέλιξη.
 - 24+ 25+ 26+ 28 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- Αναλώσιμα υλικά- Ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας.
 - 32.01- 03+ 50- 50.08 Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων.
- ✓ Απαιτήσεις.
 - 30- 30.97- 99 Πελάτες.
 - 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα.
 - 31.03+ 31.13 Γραμμάτια σε καθυστέρηση.
 - 33.04- 05 Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση.
 - 33.11- 12 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων.
 - 33.21- 22 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
 - 33.07- 10 Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως.
 - 32.04+ 33.17- 18 Δεσμευμένοι λογαριασμοί καταθέσεων.
 - 33.19- 20 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες την επόμενη χρήση.
 - 30.97- 99+ 33.97- 99 Επισφαλείς- Επίδικοι πελάτες και χρεώστες.
 - 33.00- 02+ 33.13- 16+ 33.95- 96 Χρεώστες διάφοροι.
 - 35 Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων
- ✓ Χρεόγραφα
 - 34.00- 03+ 34.10- 13+ 34.20- 21 Μετοχές.
 - 34.05- 06+ 34.15- 16+ 34.22- 23 Ομολογίες.
 - Υπόλ. Λ34 Λοιπά χρεόγραφα.
 - 34.25 Ίδιες μετοχές.

- ✓ Διαθέσιμα
 - 38.00 Ταμείο.
 - 38.02 Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα.
 - 38.03- 06 Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.

Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

- ✓ 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων.
- ✓ 36.01 έξοδα χρήσεως εισπρακτέα.
- ✓ Υπόλ. Λ36 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί.

- ✓ 01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
- ✓ 02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών.
- ✓ 03 Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις.
- ✓ 04 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

Παθητικό

Ίδια κεφάλαια

- ✓ Κεφάλαιο.
 - 40.00- 01 Καταβεβλημένο.
 - 40.02- 03 Οφειλόμενο.
 - 40.04- 05 Αποσβεσμένο.
- ✓ 41.00 Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
- ✓ Διαφορές αναπροσαρμογής
 - 41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων.
 - 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Αποθεματικά κεφάλαια.
 - 41.02 Τακτικό αποθεματικό.
 - 41.03 Αποθεματικά καταστατικού.
 - 41.04 Ειδικά αποθεματικά.
 - 41.05 Έκτακτα αποθεματικά.
 - 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων.
 - 41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές.
- ✓ Αποτελέσματα εις νέο

- 42.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο.
- 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο.
- 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων.
- ✓ Πόσα προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
 - 43.00- 01 Καταθέσεις μετόχων ή εταίρων.
 - 43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα.

- ✓ 44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- ✓ 44.09+ 44.12- 99 Λοιπές προβλέψεις.

Υποχρεώσεις.

- ✓ Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
 - 45.00- 05 Ομολογιακά δάνεια.
 - 45.10- 12 Δάνεια τραπεζών.
 - 45.13 Δάνεια ταμειυτηρίων.
 - 45.14- 15 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
 - 45.16- 17 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις.
 - 45.19- 21 Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως.
 - Υπόλ. Λ45 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- ✓ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
 - 50 Προμηθευτές.
 - 51.00- 02 Γραμμάτια πληρωτέα.
 - 52 Τράπεζες λ. βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.
 - Πιστ. υπολ. 30 Προκαταβολές πελατών.
 - Πιστ. υπολ. 54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη.
 - Πιστ. υπολ. 55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί.
 - Πιστ. υπολ. 53.17- 18 Μακροπρόθ. υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση.
 - Πιστ. υπολ. 53.10- 11 Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

- Πιστ. υπολ. 53.12- 13 Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις.
- Πιστ. υπολ. 53.01 Μερίσματα πληρωτέα.
- Πιστ. υπολ. Υπόλ. Λ53 Πιστωτές διάφοροι.

Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού.

- ✓ 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων.
- ✓ 56.01 Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα.
- ✓ Υπόλ. Λ56 Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί.

Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί.

- ✓ 05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ 06 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών.
- ✓ 07 Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις.
- ✓ 08 Λοιποί λογαριασμοί τάξεως.

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΠΟΛ. 1018/4-2-2013:

Κοινοποίηση και παροχή διευκρινίσεων επί των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α 17) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις».

Με την πιο πάνω διάταξη τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012), αναφορικά με την απαλλαγή των υπόχρεων του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση βιβλίων. Επί των νέων διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του κώδικα αυτού, όπως ισχύουν μετά από την νέα κοινοποιούμενη διάταξη, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Α. Απαλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων

Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής απαλλάσσεται το φυσικό πρόσωπο υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., το οποίο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μέχρι πέντε (5.000) χιλιάδες ευρώ.

Εξαιρούνται της εν λόγω απαλλαγής και τηρούν τουλάχιστον απλογραφικά βιβλία, τα πιο κάτω πρόσωπα ακόμη και εάν τα έσοδά τους είναι μέχρι 5.000 ευρώ.

α) ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα,

β) αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.,

γ) αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού,

δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων),

ε) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση,

στ) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Σημειώνεται ότι διευκρινίσεις για τα πρόσωπα που αφορά η εξείρεση των πιο πάνω περιπτώσεων ε' και στ' έχουν δοθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1091/14.6.2010.

Β. Νέα πρόσωπα μη απαλασσόμενα

Με τις νέες ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. δεν απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, σε σχέση με τις αντίστοιχες προϋσχύουσες διατάξεις:

α) Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες και/ή πωλεί αγαθά με ακαθάριστα έσοδα από 5.000 έως 10.000 ευρώ.

β) Ο υπόχρεος που αναφέρεται στις πιο πάνω περιπτώσεις ε' και στ'.

Γενικές επισημάνσεις και δυνατότητες για τους υπόχρεους των παραπάνω περιπτώσεων α) και β).

Δεδομένου ότι η ψήφιση των κοινοποιούμενων διατάξεων πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης εφαρμογής τους, παρέχεται η δυνατότητα τακτοποίησης των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, ως ακολούθως.