

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ :

"ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΣΗ"

Εισηγήτρια : Σπυροπούλου Αικατερίνη



Σπουδαστές :

- Παπασπυροπούλου Γεωργία
- Τραυιώκη Μαρία
- Φύκαρης Κων/νος

Πάτρα, 1994

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟΣ ΕΙΣΑΓΟΓΗΣ	1909
----------------------------	------



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για την καλύτερη μελέτη και παρουσίαση της πτυχιακής μας εργασίας, την χωρίσαμε σε δύο βασικά μέρη :

- Στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε αναλυτικά στις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στο χειρόγραφο και το μηχανογραφικό σύστημα και τα πλεονεκτήματα της Λογιστικής. Αντιπαρθέτουμε τα μειονεκτήματα και των δύο συστημάτων.
- Στο δεύτερο μέρος για την καλύτερη κατανόηση του θέματος αναπτύσσουμε ένα παράδειγμα της χειρόγραφης Λογιστικής, στο οποίο έχουμε εργασθεί με βάση το Γ.Λ.Σ.

Σε αυτό το σημείο θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε εκείνους που με τις κατευθύνσεις και την παροχή χρήσιμου βιβλιογραφικού υλικού μας βοήθησαν ουσιαστικά στην καλύτερη δυνατή ολοκλήρωση αυτού του έργου, Λογιστικά Γραφεία, Εφορία, Εταιρίες Λογιστικών προγραμμάτων, και ιδιαίτερα την υπεύθυνη Καθηγήτρια κ. Σπυροπούλου Κ., η οποία με τη σωστή καθοδήγηση και εποπτεία συνεισέφερε αποτελεσματικά στην περάτωση αυτού.

Παπασιωροπούλου Γεωργία

Γραφική Μαρία

Φίκαρης Χαν/νος

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα λογιστικά γραφεία του σήμερα είναι μία δραστηριότητα με πολλές ευθύνες και πολλές ιδιομορφίες. Όλες οι υπηρεσίες που προσφέρουν στους πελάτες τους, πρέπει να τον εξασφαλίζουν σε θέματα φορολογίας (Φ.Π.Α., πρόσθετοι φόροι, δασμοί, εισοδήματα).

Επίσης πρέπει να εφαρμόζουν τα των ασφαλιστικών ταμείων (αγορά ενσήμων). Πρέπει ακόμη να εφαρμόζουν τον Κ.Β.Σ. (κώδικα βιβλίων στοιχείων) και τις διάφορες διοικητικές διατάξεις και ερμηνείες που προκύπτουν απ' αυτόν και τους άλλους νόμους.

Πέρα και πάνω από όλα αυτά όμως πρέπει να προσφέρουν στους πελάτες τους πληθώρα οικονομικών, λογιστικών και στατιστικών πληροφοριών.

Πρέπει ακόμη να τηρούν προθεσμίες και συγκεκριμένες ημερομηνίες για τις διάφορες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων-πελατών.

Το σύγχρονο λογιστήριο ή λογιστικό γραφείο, προκειμένου να ανταποκριθεί σ' αυτές τις απαιτήσεις, στρέφεται στην πληροφορική και αναζητά με την μηχανογράφηση λύσεις που θα οδηγήσουν αφενός στην εξυπηρέτηση των πελατών του, και αφετέρου στη δική του διευκόλυνση στο έργο του.

ΜΕΡΟΣ Α'

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1. *Βασικές διαφορές χειρόγραφης και μηχανογραφικής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.*

Η ηλεκτρονική λογιστική είναι το εξελιγμένο στάδιο της χειρόγραφης λογιστικής.

Το χειρόγραφο σύστημα τήρησης των λογιστικών βιβλίων ήταν αυτό το οποίο επικρατούσε στο χώρο της λογιστικής μέχρι πριν από μερικά χρόνια.

Το σύστημα αυτό ήταν αρκετά σύνθετο και χρονοβόρο και για το λόγο αυτό μετά από αρκετές προσπάθειες έγινε η μετάβαση στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων. Η χρησιμοποίηση των Η/Υ σε όλους τους τομείς επεξεργασίας επιχειρησιακών πληροφοριών οδηγεί αναπόφευκτα στην τυποποίηση μηχανογραφικών εφαρμογών.

Ειδικότερα στη λογιστική η τυποποίηση μπορεί να επιτευχθεί σε μεγάλο ποσοστό.

Όλες σχεδόν οι εταιρίες υπολογιστών προσφέρουν έτοιμα ολοκληρωμένα προγράμματα Λογιστικής, η χρήση των οποίων όμως παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες. Οι δυσκολίες αυτές όμως παραβλέπονται και εκμηδενίζονται γιατί είναι πολύ μικρές σε σχέση με αυτές που υπήρχαν στο προηγούμενο σύστημα.

Για να γίνουν κατανοητά τα πλεονεκτήματα της μηχανογραφημένης λογιστικής σε σχέση με τη χειρόγραφη, είναι απαραίτητο να αναλυθούν οι διαδικασίες που ακολουθούνται στις δύο μεθόδους. Σχετικά παραθέτουμε τον παρακάτω πίνακα στον οποίο αναλύονται οι διαδικασίες πώλησης αγαθών με τα δύο συστήματα λογιστικής.

Χειρόγραφο Σύστημα	Μηχανογραφικό Σύστημα
Έκδοση Τιμολογίων	
• Συμπλήρωση στοιχείων πελάτη	Συμπλήρωση κωδικού πελάτη
• Συμπλήρωση ονοματολογίας ειδών	Συμπλήρωση κωδικού είδους
• Συμπλήρωση ποσότητας και τιμής μονάδας	Συμπλήρωση ποσότητας κάθε είδους
• Συμπλήρωση ημερομηνίας	Αυτόματα
• Πολλαπλασιασμός ποσότητας με τιμή μονάδας	Αυτόματα
• Άθροισμα αξιών και ειδών κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και συνολικά	Αυτόματα
• Υπολογισμός Φ.Π.Α.	Αυτόματα
• Άθροισμα Φ.Π.Α.	Αυτόματα
Ημερολογιακή εγγραφή	
• Καταχώρηση των ποσών προς χρέωση και πίστωση των Α/βάθμιων, Β/βάθμιων και Γ/βάθμιων λογαριασμών	Αυτόματη ενημέρωση
• Άθροισεις σπλών ημερολογίου προς μεταφορά	Αυτόματη εργασία
Ενημέρωση Καθολικών	
• Ψάξιμο και φυλλομέτρηση σελίδων γενικού και αναλυτικού καθολικού	Αυτόματη επιλογή
• Μεταφορά ποσών από ημερολόγιο σε πρωτοβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς	Αυτόματη ενημέρωση

Βιβλίο Αποθήκης	
• Ψάξιμο και φυλλομέτρηση καρτελλών αποθήκης	Αυτόματη εργασία
• Μεταφορά ποσών στις μερίδες από τα τιμολόγια πώλησης	Αυτόματη εργασία
• Αθροίσεις των μερίδων για εξαγωγή ημερήσιων πωλήσεων, υπολοίπων ημέρας και μέσης τιμής	Αυτόματη εργασία
• Σύνταξη μηνιαίων καταστάσεων κίνησης μερίδων	Αυτόματη εργασία
Μηνιαίες Εργασίες	
• Αθροίσεις ποσών χρέωσης - πίστωσης δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών	Αυτόματα
• Κατάρτιση ισοζυγίων δευτεροβάθμιων λογαριασμών	Αυτόματα
• Αθροίσεις ποσών χρέωσης - πίστωσης πρωτοβάθμιων λογαριασμών	Αυτόματα
• Κατάρτιση ισοζυγίων πρωτοβάθμιων λογαριασμών	Αυτόματα

Η παραπάνω συγκριτική περιγραφή του όγκου των εργασιών δεν εμφανίζει το πραγματικό μέγεθος των κοπιαστικών και προπάντων χρονοβόρων διαδικασιών του χειρόγραφου συστήματος. Γιατί ο χρόνος που απαιτείται για τις αθροίσεις, τον έλεγχο για την αποκάλυψη λαθών, που δημιουργούν τυχόν ασυμφωνίες μέχρι την επίτευξη συμφωνιών είναι πολλαπλάσιος του όγκου της περιγραφής αυτής. Ενώ σε αντίθεση με το μηχανογραφικό σύστημα που η μοναδική απασχόληση είναι για την ανεύρεση των κωδικών αριθμών του πελάτη και του είδους για την πληκτρολόγηση των στοιχείων αυτών με την ποσότητα κάθε είδους ως και το τσεκάρισμα για τον έλεγχο της σωστής πληκτρολόγησης. Όλες οι άλλες εργασίες διενεργούνται αυτόματα.

2. Μειονεκτήματα - πλεονεκτήματα χειρόγραφου συστήματος

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, στο χειρόγραφο σύστημα απαιτείται πολύς κόπος και χρόνος. Εκτός αυτών όμως υπάρχουν και άλλα μειονεκτήματα του χειρογράφου σε σχέση με το μηχανογραφικό σύστημα, τα οποία είναι :

- **Λογιστικά Σφάλματα :** Στο χειρόγραφο σύστημα σε περίπτωση διαπίστωσης λάθους κατά την καταχώρηση των οικονομικών πράξεων ή τη μεταφορά του από ένα βιβλίο σε άλλο, απαιτείται η εφαρμογή κάποιας διαδικασίας για τη διόρθωσή του που απαιτεί πρόσθετη απασχόληση και αφήνει εμφανή ίχνη. Η διόρθωση των βιβλίων προδίδει προχειρότητα και ανπαισθητικότητα.
- **Ακρίβεια :** Πολλές φορές στο χειρόγραφο σύστημα δεν έχουμε την απαιτούμενη ακρίβεια στην εξαγωγή κάποιου αποτελέσματος. Πιθανόν να έχουν γίνει λάθη (λάθος δεδομένα, λάθος εγγραφή, λάθος πράξη, άλλα ποσά κ.λ.π.) η εξακρίβωση των οποίων και δύσκολη και χρονοβόρα είναι.
- **Όγκος Λογιστικών Βιβλίων :** Στο χειρόγραφο σύστημα τα λογιστικά δεδομένα και οι πληροφορίες απαιτούν μεγάλο όγκο λογιστικών βιβλίων.
- **Μεγάλος χώρος εργασίας :** Ο όγκος των λογιστικών βιβλίων που προαναφέραμε και οι εργασίες του χειρόγραφου συστήματος απαιτούν μεγάλο χώρο εργασίας.

- Σε περίπτωση καταστροφής των λογιστικών βιβλίων είναι πολύ δύσκολη και σχεδόν ακατόρθωτη η αντικατάστασή τους (απώλεια από πυρκαγιά).

Εκτός όμως από μειονεκτήματα το χειρόγραφο σύστημα έχει και τα εξής πλεονεκτήματα :

- Στο χειρόγραφο σύστημα δεν είμαστε εξαρτημένοι από την ηλεκτρική ενέργεια και οι λογιστικές εργασίες μπορούν να γίνουν ανεξάρτητα από το αν υπάρχει ηλεκτρ. ρεύμα ή όχι, πράγμα που δεν ισχύει με τον Η/Υ.
- Το χειρόγραφο σύστημα απασχολούσε περισσότερα άτομα για τις εργασίες τις οποίες έπρεπε να γίνουν και υποβοηθούσε μέχρι ένα σημείο στη μείωση της ανεργίας, σε αντίθεση με το μηχανογραφικό σύστημα όπου ο Η/Υ έχει αντικαταστήσει αυτά τα άτομα.

Είναι φανερό ότι τα μειονεκτήματα του χειρογράφου συστήματος είναι περισσότερα από τα πλεονεκτήματα, γι' αυτό και οδηγηθήκαμε στην μηχανοργάνωση.

3. Πλεονεκτήματα - μειονεκτήματα Μηχανογραφικού συστήματος

Στη δεκαετία του '80 βρίσκεται η αρχή αλλά και η δυναμική ανάπτυξη της πληροφορικής στην Ελλάδα. Οι νέες τεχνολογίες εισβάλλουν στη χώρα μας αναζητώντας ένα επιστημονικό δυναμικό που τις κάνει εργαλείο παραγωγικής διαδικασίας και θα τις ενσωματώσει σε ανάλογα προϊόντα.

Αποδείχθηκε τελικά πως και επιστημονικό δυναμικό υπήρχε και κατάλληλες συνθήκες για να διαμορφωθεί και στην Ελλάδα ο κλάδος της πληροφορικής.

Αν και η ιστορία των Η/Υ δεν αριθμεί παρά μισό αιώνα ζωής περίπου, η ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας είχε σαν αποτέλεσμα τη συρρίκνωση του κόστους και του όγκου τους και ταυτόχρονα την ανάπτυξη των δυνατοτήτων τους σε τέτοιο βαθμό, ώστε σήμερα να αποτελούν αναπόσπαστα εργαλεία ενός ολοένα και μεγαλύτερου αριθμού ανθρώπων.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις απευθυνόμενες στην μηχανογράφηση ζητούν :

- Διευκόλυνση στον καθημερινό φόρτο των καταχωρήσεων
- Ταχύτητα στην επεξεργασία των πληροφοριών και στις εκτυπώσεις των καταστάσεων και των εντύπων.
- Ακρίβεια στα οικονομικά στοιχεία.
- Αξιόπιστη και ομαλή λειτουργία χωρίς προβλήματα
- Ευκολία στο χειρισμό
- Νομιμότητα ως προς τον Κ.Β.Σ.
- Διαρκή φροντίδα, άμεση υποστήριξη, έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρηση.

Η μηχανογράφηση όχι μόνο ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των επιχειρήσεων, αλλά εκτός των άλλων μας παρέχει :

1. *Αυτοματισμό.* Οι περισσότερες λογιστικές εργασίες πραγματοποιούνται αυτόματα, μόνο με την πληκτρολόγηση μιας εντολής.
2. *Ταχύτητα εξαγωγής αποτελεσμάτων.* Οι εργασίες που εκτελεί ο Η/Υ πραγματοποιούνται σε κλάσματα του δευτερολέπτου, σε αντίθεση με τις χρονοβόρες απαιτήσεις του χειρόγραφου συστήματος.
3. *Ακρίβεια.* Η εξαγωγή του αποτελέσματος κάποιας επεξεργασίας γίνεται με ακρίβεια. Τυχόν λάθη που εμφανίζονται οφείλονται είτε σε λαθεμένη ανάλυση και κατάρτιση του προγράμματος, είτε σε λαθεμένη πληκτρολόγηση.

4. *Αξιοπιστία*. Όλα τα μηνύματα εν όψει της προόδου της τεχνολογίας δεν παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Η αξιοπιστία τους είναι μεγάλη, χωρίς βέβαια να αποκλείονται μικρές και σπάνιες βλάβες, από τις οποίες οι περισσότερες οφείλονται σε εξωτερικές επιδράσεις.
5. *Μικρός χώρος εργασίας*. Οι εργασίες που εκτελεί ο Η/Υ απαιτούν χώρο μικρότερο από αυτόν που απαιτεί το χειρόγραφο σύστημα.
6. *Μικρός χώρος αποθήκευσης στοιχείων*. Λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που θα απαιτούσαν δεκάδες λογιστικών βιβλίων μπορεί να αποθηκευτούν σε μαγνητικά μέσα (δίσκους, δισκέτες) με ελάχιστο όγκο και να αναπαραχθούν σε περίπτωση απώλειάς τους.
7. *Σε περίπτωση διαπίστωσης λάθους κατά την καταχώρηση των οικονομικών πράξεων ή τη μεταφορά τους από το ένα βιβλίο στο άλλο*. Στο μεν χειρόγραφο σύστημα απαιτείται η εφαρμογή κάποιας διαδικασίας για τη διόρθωσή του, η οποία απαιτεί πρόσθετη απασχόληση και αφήνει εμφανή ίχνη (σθησίματα, διαγραφές), ενώ στο μηχανογραφικό σύστημα αν το λάθος αποκαλυφθεί κατά την ενημέρωση, η διόρθωση είναι εύκολη και χωρίς να αφήνει ίχνη.

Όμως παρόλα αυτά, και η μηχανογράφηση έχει κάποιες ατέλειες στις οποίες πρέπει να αναφερθούμε :

1. *Εξάρτηση από την ηλεκτρική ενέργεια*. Σε περίπτωση διακοπής του ηλεκτρικού ρεύματος διακόπτεται κάθε λογιστική εργασία όπως επίσης και κάθε μηχανογραφική εργασία. Κλασσικό παράδειγμα αποτελούν οι Τράπεζες που χρησιμοποιούν το σύστημα ON-LINE και στις οποίες με τη διακοπή του ρεύματος παύουν πολλές εργασίες της. Ακόμη υπάρχει κίνδυνος σε πτώση του ηλεκτρικού ρεύματος να χαθούν όλες οι εγγραφές που έχουν πραγματοποιηθεί την ίδια μέρα, αν δεν έχουν

προβλεφθεί οι ειδικές εντολές αντιμετώπισης αυτών των συγκυριών όπως είναι π.χ. είναι το Backup.

2. *Εξάρτηση από τους τεχνικούς των μηχανημάτων και των προγραμμάτων.*
Σε περίπτωση βλάβης ή λάθους χειρισμού του μηχανήματος η επιχείρηση αποδυναμώνεται μέχρι να προσέλθει ο τεχνικός για την αποκατάσταση της βλάβης. Η ίδια εξάρτηση υπάρχει και στις περιπτώσεις λαθεμένων ή ελλιπών προγραμμάτων (π.χ. σε περίπτωση μεταβολής των συντελεστών Φ.Π.Α. ο χρήστης υποχρεώνεται να καλέσει τον προγραμματιστή για την αλλαγή τους.
3. Σε ορισμένες περιπτώσεις το κόστος εγκατάστασης των μηχανημάτων (Η/Υ) είναι αρκετά υψηλό για την επιχείρηση.
4. *Χρόνος για προετοιμασία εισαγωγής των μόνιμων στοιχείων.* Η προετοιμασία για την προσαρμογή του χρήστη στο πρόγραμμα (π.χ. εισαγωγή του λογιστικού σχεδίου) ή για την εισαγωγή των μόνιμων στοιχείων της λογιστικής (π.χ. άνοιγμα καρτέλλας πελάτη) απαιτεί κάποιο χρονικό διάστημα.
5. *Η δυνατότητα ένταξης στο πρόγραμμα ειδικών εντολών* με τις οποίες θα είναι δυνατή η αλλοίωση ορισμένων εγγραφών καθώς και η προσθήκη κάποιων άλλων έτσι ώστε να αλλάξει ηδελημένα η εικόνα της επιχείρησης.
6. *Η εξοικείωση του χρήστη με το πρόγραμμα* εξαρτάται από τη γνώση των λογιστικών αρχών και των φορολογικών υποχρεώσεων που πρέπει να εφαρμόζει, αλλά και από τις γνώσεις αυτού που έχει συντάξει το

εγχειρίδιο των οδηγιών για την εφαρμογή και σωστή λειτουργία του προγράμματος.

Κάτι που θα μπορούσε να αποτελέσει και μειονέκτημα αλλά και πλεονέκτημα για την εργασία και την επιχείρηση αντίστοιχα είναι ότι ο Η/Υ κατήργησε αρκετές θέσεις εργασίας οξύνοντας το πρόβλημα της ανεργίας. Συγχρόνως όμως μείωσε το κόστος για την επιχείρηση που χρειάζεται πλέον λίγα ειδικευμένα άτομα πάνω στον Η/Υ.

Γενικά όμως μπορούμε να πούμε ότι τα αρνητικά στοιχεία της μηχανογράφησης υπερκαλύπτονται από τα θετικά, γι' αυτό άλλωστε και θεωρήθηκε απαραίτητη η εισαγωγή της μηχανοργάνωσης και του Η/Υ στις επιχειρήσεις και τα λογιστήρια.

4. Προϋπόθεση για τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Για την μετάβαση από τη χειρόγραφη στη μηχανογραφική λογιστική δεν απαιτείται η έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία). Ο επιτηδευματίας είναι ελεύθερος να εφαρμόσει οποτεδήποτε, οποιαδήποτε τεχνική τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων επιθυμεί. Η μεταβολή αυτή δεν περιέχει δεσμεύσεις ούτε περιορισμούς σε ότι αφορά την εφαρμογή της μιας ή της άλλης τεχνικής, αφού ο επιτηδευματίας μπορεί να εφαρμόσει και τις δύο τεχνικές ταυτόχρονα, σε διαφορετικές εργασίες ή και στις ίδιες εργασίες, εφόσον οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν το αποκλείουν. Εκείνο όμως που πρέπει να επισημάνουμε είναι ότι δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί ένα βιβλίο, άλλοτε χειρόγραφο και άλλοτε μηχανογραφικό για την ίδια εργασία. π.χ. χειρόγραφο ημερολόγιο πωλήσεων και μηχανογραφικό ημερολόγιο

πωλήσεων. Αν όμως τα ημερολόγια αυτά εξυπηρετούν χωριστά το καθένα, εργασία η οποία προκύπτει από την πράξη θεώρησης δεν υπάρχει πρόβλημα για την παράλληλη τήρηση δύο ημερολογίων, π.χ. χειρόγραφο ημερολόγιο πώλησης που ενημερώνεται από στοιχεία που εκδίδονται χειρόγραφα και μηχανογραφικό ημερολόγιο πώλησης για στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά. Το δικαίωμα αυτό παρέχεται στους επιτηδευματίες σύμφωνα με το άρθρο 7 του νέου Κ.Β.Σ. το οποίο αναφέρει στην παράγραφο 1 "Ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές αρχές της λογιστικής".

Η ευχέρεια αυτή παρέχεται τόσο για τα βιβλία που υπόκεινται σε θεώρηση όσο και για τα βιβλία των οποίων η τήρησή τους δεν προϋποθέτει πράξη θεώρησης π.χ. γενικό καθολικό, αναλυτικά καθολικά, βιβλίο αποθήκης κ.ά.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη μετάβαση από τη μία τεχνική στην άλλη είναι η θεώρηση των μηχανογραφικών εντύπων, βιβλίων και στοιχείων για όσα βέβαια προβλέπεται, η οποία μπορεί να γίνει πριν την εφαρμογή της μηχανογράφησης αλλά και μετά από αυτή σε ότι έχει σχέση με τα βιβλία μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία επιβάλλεται η εκτύπωσή τους. Αν π.χ. ο επιτηδευματίας αποφάσισε να εφαρμόσει μηχανογραφικό σύστημα από 1/10/1993 πράγμα που σημαίνει ότι πρέπει να εκτυπώσει στο ημερολόγιο τις εγγραφές του Οκτωβρίου 1993 μέχρι την 30/11/1993 έχει δικαίωμα να θεωρήσει το ημερολόγιο μέχρι και την ημερομηνία αυτή (30/11/1993).

Για να εξασφαλισθεί όμως ο επιτηδευματίας, αφού από τη 1/10/1993 θα πάψει να τηρεί τα χειρόγραφα βιβλία, για τα οποία προβλέπεται εντός 15 ημερών η ενημέρωσή τους, επιβάλλεται να γνωστοποιήσει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την απόφασή του αυτή. Αλλιώς θα είναι

εκτεθειμένος αν ενεργηθεί π.χ. έλεγχος ενημέρωσης των βιβλίων στις 20/10/1993, οπότε θα διαπιστωθεί ότι τα χειρόγραφα βιβλία τα οποία τηρούνται μέχρι 30/9/1993 δεν έχουν ενημερωθεί για τις εγγραφές μέχρι 15/10/1993.

Σ' αυτή την περίπτωση ο επιτηδευματίας που δεν θα έχει ενδεχομένως προβεί στη θεώρηση των μηχανογραφικών του εντύπων, θα πρέπει να αποδείξει ότι πραγματικά μεταπήδησε από 1/10/93 στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων του.

Αυτό μπορεί να το αποδείξει με δύο τρόπους :

- α) Με γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της πρόθεσής του για την εφαρμογή της μηχανογραφημένης λογιστικής.
- β) Σε περίπτωση έκτακτου ελέγχου στον τόπο μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων με την εκτύπωση ή την επίδειξη στην οθόνη του τερματικού των οικονομικών πράξεων που έχουν γίνει το πενθήμερο από 1/10/93 μέχρι 5/10/93 και που θα έπρεπε να έχει καταχωρήσει μέχρι την 20/10/93.

Στις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 αναφέρονται και ορισμένες τυπικές διαδικασίες που έχουν σχέση με την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και στοιχείων. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις :

Άρθρο 24 παράγρ. 5. "Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας διαθέτει κεντρική μονάδα (Η/Υ) με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μπορεί, μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του ή μετά από έγκρισή του, , να εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα στην μονάδα αυτή τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης, όταν η μεταβίβαση των εγγραφών από τις

επαγγελματικές εγκαταστάσεις γίνεται είτε με απευθείας σύνδεση, είτε με άλλα ηλεκτρονικά μέσα, στις προβλεπόμενες προθεσμίες .
 Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του Η/Υ μέχρι τη χρησιμοποίησή τους.”

Άρθρο 24 παράγρ. 7. “Οι προθεσμίες που ορίζονται για την εκτύπωση των βιβλίων που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου αυτού, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι, όταν ζητηθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή από εξουσιοδοτημένο απ’ αυτόν υπάλληλο, να είναι δυνατή η εκτύπωση σε αδεωρήτο μηχανογραφικό χαρτί αμέσως των υπολοίπων όλων ή μερικών των λογαριασμών του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης και εντός δύο ημερών όλων ή μερικών των βιβλίων που τηρούνται μέχρι την ημέρα, που σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 17 του κώδικα αυτού, έπρεπε να έχει γίνει η εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ. Εφόσον είναι αντικειμενικά αδύνατη η εκτύπωση αυτή μέσα στις παραπάνω προθεσμίες, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή εξουσιοδοτημένος από αυτή υπάλληλος, μπορεί μετά από αίτηση του επιτηδευματία να τις παρατείνει.”

Επίσης στο **άρθρο 25 παράγρ. 2** αναφέρονται τα εξής :
 “Επιτρέπεται η έκδοση των φορολογικών στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης, που φέρει ενιαία αρίθμηση, εφόσον με το σημείωμα θεώρησης γίνει γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για το είδος και τις σειρές των στοιχείων που εκδίδονται από αυτό και με την προϋπόθεση ότι κατά τη μηχανογραφική έκδοση αποτυπώνεται ο τίτλος και η σειρά του στοιχείου με ενιαία εσωτερική αρίθμηση για κάθε είδος και σειρά στοιχείου. Η επέκταση της δυνατότητας έκδοσης και άλλου είδους ή άλλης σειράς στοιχείων από το ίδιο θεωρημένο στέλεχος επιτρέπεται, εφόσον πριν από την έκδοση αυτή

δηλωθεί τούτο εγγράφως στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που θεώρησε τα στοιχεία αυτά.”

Ακόμη στο *άρθρο 36 παράγρ. 2 εδάφιο γ'* αναφέρεται ότι : “Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία μπορεί με απόφασή του : “να ορίζει κατά τρόπο διάφορο τη θεώρηση κάθε βιβλίου ή στοιχείου ή και να επιτρέπει τη μη θεώρησή τους, στις περιπτώσεις που για την τήρηση ή την έκδοσή τους χρησιμοποιούνται ειδικά έντυπα μηχανογράφησης.”

5. Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στη Μηχανογραφημένη Λογιστική

Γενικότερα για τη Μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και έκδοση στοιχείων, ο νέος Κ.Β.Σ. έχει αφιερώσει τα άρθρα 22, 23, καθώς επίσης και τα άρθρα 24 και 25 στα οποία αναφερθήκαμε παραπάνω.

Με τη διάταξη του άρθρου 22 ορίζεται ότι οι διατάξεις του κώδικα Κ.Β.Σ. εφαρμόζονται στους επιτηδευματίες που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά μέσα για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

Τα παραπάνω άρθρα αρχίζουν να ισχύουν από 1/1/93 και επιτρέπεται προαιρετικά να ισχύσουν από 1/7/92 με την προϋπόθεση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων αυτών στο σύνολό τους.

Είναι η πρώτη φορά που η Ελληνική Νομοθεσία ασχολείται για τη θέσπιση υποχρεώσεων και δικαιωμάτων για τους χρήστες της ηλεκτρονικής λογιστικής. Σαν μηχανογραφικά μέσα θεωρούνται, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. τα μηχανήματα που για τη λειτουργία τους χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά στοιχεία, έστω και αν ακόμη χρησιμοποιούν και μηχανικά μέσα.

Κατά συνέπεια οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή σε άλλα μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διεκπεραίωση των βασικών λογιστικών εργασιών τους (π.χ. Ημερολόγιο, Γενικό Καθολικό) όπως μηχανική ή ηλεκτρική κι όχι ηλεκτρονική τεχνολογία. Σαν ηλεκτρονική τεχνολογία θεωρείται αυτή που χρησιμοποιεί κυκλώματα και προγράμματα στα οποία με ηλεκτρομαγνητικά μέσα έχουν καταγραφεί οι εντολές λειτουργίας του Η/Υ.

Η διάταξη αυτή δεν αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή χειρόγραφου και μηχανογραφικού συστήματος κατά την τήρηση των βιβλίων ή έκδοση των στοιχείων της ίδιας επιχείρησης. Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις τέτοιων μικτών εφαρμογών π.χ. η έκδοση χειρογράφων και μηχανογραφικών στοιχείων, ή έκδοση μηχανογραφικών στοιχείων και η χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων, η μηχανογραφική παρακολούθηση των προμηθευτών-πελατών και η χειρόγραφη τήρηση των λοιπών βιβλίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι αντίστοιχες κατά περίπτωση διατάξεις που ισχύουν για το χειρόγραφο και μηχανογραφικό σύστημα.

Η ηλεκτρονική λογιστική αποτελεί μία νέα τεχνική στην τήρηση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων. Συνεχώς και με τεράστια άλματα εξελίσσεται και θεωρείται βέβαιο, ότι μετά από λίγο χρόνο, οι διατάξεις του ειδικού αυτού μέρους θα είναι και αυτές ξεπερασμένες.

Η διοίκηση πρέπει να προσαρμόζει τις διατάξεις αυτές στις προόδους της τεχνολογίας και να προλαμβάνει δυσμενείς καταστάσεις που μπορεί να προκύψουν από νομοθετικά κενά. Επίσης πρέπει τα προβλήματα που προκύπτουν από την τεχνολογική πρόοδο να αντιμετωπίζονται με ευρύ πνεύμα και χωρίς να εφαρμόζεται κατά γράμμα η ερμηνεία του Κ.Β.Σ.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

1. Έννοια Χρήστη και Λογισμικού

Το άρθρο 23 του Κ.Β.Σ. προσδιορίζει τις υποχρεώσεις που έχουν οι χρήστες των Η/Υ. Συγκεκριμένα : Ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί Η/Υ για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται :

- α) Να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην ελληνική γλώσσα που αναφέρεται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα και το οποίο αναφέρεται αμέσως για κάθε μεταβολή που επέρχεται σ' αυτό.
- β) Να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για την τήρηση του λογισμικού της επιχείρησης για όσο χρόνο απαιτηθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
Τις υποχρεώσεις αυτές έχουν και τα λογιστικά γραφεία στην περίπτωση που έχει ανατεθεί σ' αυτά η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των επιτηδευματιών.
- γ) Να διαφυλάσσει εκτός από τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ., τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών, μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους και το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού.

Σε περίπτωση που δεν τηρούνται οι παραπάνω υποχρεώσεις από τον επιτηδευματία ή τους τρίτους (λογιστικό γραφείο) υπεύθυνος στη Δ.Ο.Υ. για οποιαδήποτε παράβαση είναι ο επιτηδευματίας, χωρίς όμως να απαλλάσσεται και ο τρίτος από τις ευθύνες που δημιουργούνται από τη σχέση του με τον επιτηδευματία.

2. *Εγχειρίδιο οδηγιών Λογισμικού*

Ο Η/Υ εκτός από το τεχνικό μέρος που αφορά τις ηλεκτρονικές συσκευές και τα συναφή λειτουργικά μέσα (δίσκοι - δισκέτες) για να αποδώσει τα αποτελέσματα που προσδοκούνται χρειάζεται και τις ανθρώπινες εντολές. Το σύνολο των εντολών που δίνονται στον Η/Υ για τη λύση ενός προβλήματος ονομάζεται *πρόγραμμα*. Το πρόγραμμα δίνει εντολή στον Η/Υ ποια στοιχεία θα διαβάσει, ποια επεξεργασία θα κάνει και ποια αποτελέσματα θα εμφανίσει.

Ο Η/Υ δεν έχει δική του λογική, αλλά λειτουργεί με την ανθρώπινη λογική η οποία αποτυπώνεται στο πρόγραμμα και διά μέσου αυτού μεταφέρεται στον Η/Υ με μορφή εντολών. Τα προγράμματα των υπολογιστών και τα σύνολα των χαρακτήρων (γραμμάτων, αριθμών, συμβόλων) που απαιτούνται για να αποτελέσουν αντικείμενο κάποιας επεξεργασίας, ονομάζονται *λογισμικό*.

Το λογισμικό χωρίζεται σε τρεις κατηγορίες :

1) Λογισμικό του συστήματος : το οποίο χωρίζεται σε δύο υποκατηγορίες :

α) το *λειτουργικό σύστημα*, το οποίο δέχεται διά μέσου του πληκτρολογίου εντολές που αφορούν την λειτουργία του Η/Υ, όπως η παρουσίαση στην οθόνη διαφόρων πληροφοριών ή την εκτύπωσή τους και εκτελεί τα προγράμματα εφαρμογών.

β) Τα βοηθητικά προγράμματα, τα οποία χρησιμοποιούνται σε ειδικές περιπτώσεις και βρίσκονται σε ειδική δισκέττα. Οι εντολές αυτές αποκαλούνται εξωτερικά προγράμματα και βασικά αφορούν το ξεκίνημα για την λειτουργία του Η/Υ, αντιγραφή προγραμμάτων σε δισκέττα, στην μνήμη του Η/Υ ή από δισκέτα σε δισκέτα, φορμάρισμα δισκέτας κ.λ.π.

2) Λογισμικό των εφαρμογών : το οποίο χρησιμοποιείται για ειδικές εργασίες, όπως το πρόγραμμα επεξεργασίας κειμένου, τα λογιστικά φύλλα, το πρόγραμμα διαχείρισης βάσεων δεδομένων, πρόγραμμα τήρησης βιβλίων Δ' κατηγορίας, πρόγραμμα κοστολόγησης κ.λ.π.

3) Τα "δεδομένα" : που είναι το σύνολο των πληροφοριών που εισάγονται στον Η/Υ για επεξεργασία, π.χ. για την τήρηση της λογιστικής μιας επιχείρησης εισάγονται οι αγορές, πωλήσεις και όλες οι συναλλακτικές και μη πράξεις, οι οποίες θα αποτελέσουν αντικείμενο επεξεργασίας με τρόπο, ώστε σε μία δεδομένη στιγμή, μετά από εντολή, να παρουσιάσουν στην οθόνη ή και να εκτυπώσουν το ημερολόγιο, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά, τα ισοζύγια, τα στατιστικά στοιχεία κ.λ.π.

Απ' ότι φαίνεται από τα παραπάνω, το λογισμικό είναι ευρύτερο σαν έννοια από το πρόγραμμα.

Αν λάβουμε υπόψιν μας ότι η σύγχρονη τεχνολογία έχει φθάσει σε υψηλά επίπεδα και η αξιοπιστία των μηχανημάτων δεν έχει ουσιαστικές διαφορές μεταξύ των ομοειδών προϊόντων των βιομηχανιών που τα παράγουν, εκείνο που ασκεί ουσιαστική επίδραση στην επίτευξη του αποτελέσματος που προσδοκείται είναι τα προγράμματα εφαρμογών.

Για την λειτουργία ενός σωστού λογιστικού προγράμματος απαιτούνται οι ακόλουθες ικανότητες των προσώπων που θα ασχοληθούν με αυτό :

- Απόλυτη γνώση των τεχνικών δυνατοτήτων του Η/Υ.
- Τέλεια γνώση της λογιστικής επιστήμης.
- Τέλεια γνώση ΚΒΣ και των φορολογιών που εξυπηρετεί (π.χ. Φ.Π.Α., εισόδημα, χαρτόσημο κ.λπ.).
- Πρόβλεψη και εξαντλητική αντιμετώπιση όλων των πιθανών περιπτώσεων, που ενδεχομένως να ανακύψουν στην διάρκεια της εφαρμογής του προγράμματος.

Ένα από τα μειονεκτήματα της ηλεκτρονικής λογιστικής ήταν, μέχρι την θέσπιση των διατάξεων του νέου ΚΒΣ, η απόλυτη εξάρτηση των χρηστών του Η/Υ από τους κατασκευαστές των προγραμμάτων. Η κατάσταση αυτή έχει δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα στις επιχειρήσεις για τους ακόλουθους λόγους :

- 1) Πέρα από την αρχική εκπαίδευση στην χρήση του προγράμματος, η ανεύρεση του εκπαιδευτή ή του προγραμματιστή για επίλυση απλών προβλημάτων ή παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών ήταν αρκετά δύσκολη, αφού με διάφορες δικαιολογίες απέφευγε να εμφανισθεί, είτε γιατί είχε φόρτο εργασίας, είτε γιατί απέβλεπε σε εξωπραγματικά υψηλή αμοιβή.
- 2) Σε περίπτωση που ο προγραμματιστής - αναλυτής μεταπηδήσει σε κάποια άλλη επιχείρηση πώλησης προγραμμάτων, αρνείται να προσφέρει τις υπηρεσίες του στους πελάτες της παλιάς επιχείρησης και υποχρεώνει τον χρήστη να προβεί στην αγορά προγράμματος της νέας επιχείρησης, στην οποία έχει προσληφθεί. Ορισμένοι προγραμματιστές αποφεύγουν να δίνουν λεπτομερείς οδηγίες στους

χρήστες για την εφαρμογή των προγραμμάτων, για να τους εξαναγκάζουν σε πλήρη εξάρτηση από αυτούς για εξασφάλιση συνεχών οικονομικών ωφελειών.

Όπως είναι γνωστό, κάθε καθυστέρηση στη λειτουργία της λογιστικής του επιτηδευματία, έχει εξαιρετικά σοβαρές επιπτώσεις στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και καθιστά, πολλές φορές αδύνατο τον φοροτεχνικό έλεγχο, ιδιαίτερα τον αιφνιδιαστικό. Οι οικονομικές - φορολογικές συνέπειες σε βάρος της επιχείρησης είναι πολύ σοβαρές, χωρίς, στην περίπτωση αυτή, να ευθύνεται η ίδια. Πέρα από τις συνέπειες αυτές, δημιουργούνται σοβαρές τριβές μεταξύ των επιτηδευματιών και του κράτους, αφού καθένα από τα δύο μέρη με την λογική του, έχει το δικίο με το μέρος του.

Δυστυχώς η άγνοια των επιτηδευματιών για όπ έχει σχέση με τους Η/Υ, τους οδηγεί στην αγορά Η/Υ και προγραμμάτων χωρίς να ζητούν εγχειρίδιο οδηγιών για την λειτουργία των Η/Υ και την εφαρμογή τους.

Προβλήματα όμως δημιούργησε η μηχανογράφηση της λογιστικής και στους φοροτεχνικούς υπαλλήλους, ακόμα και σε εκείνους που έχουν γνώση της φιλοσοφίας του συστήματος.

Οι χρήστες των Η/Υ, με διάφορα προσχήματα αποφεύγουν να δέτουν στην διάθεση των υπαλλήλων αυτών τα προγράμματα λογιστικών εφαρμογών ή και ακόμη την διαδικασία λειτουργίας του συστήματος Η/Υ, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου.

Ο Κ.Β.Σ. δεν καθόριζε στο σημείο αυτό τις υποχρεώσεις των χρηστών και έτσι οι επιτηδευματίες βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τους επιτηδευματίες που εφαρμόζουν το χειρόγραφο σύστημα. Για διασφάλιση των επιτηδευματιών αλλά και του φοροτεχνικού ελέγχου από όλες τις δυσμενείς επιπτώσεις, θεσπίστηκε η διάταξη με την οποία ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί λογιστικά προγράμματα Η/Υ, υποχρεούται να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών στην ελληνική γλώσσα

για την εφαρμογή των προγραμμάτων, τα οποία θα ενημερώνονται σε κάθε μεταβολή τους.

Ο Κ.Β.Σ. δεν καθορίζει τον τύπο του εγχειριδίου. Μπορεί να είναι ακόμη και ένα απλό δακτυλογραφημένο κείμενο, που όμως θα περιλαμβάνει όλες ανεξαιρέτα τις λειτουργίες που εφαρμόζονται για την λογιστική διαδικασία. Πολλά λογιστικά προγράμματα παραδίδονται στις επιχειρήσεις μαζί με το εγχειρίδιο οδηγιών.

Να επισημάνουμε τέλος ότι πολλά εγχειρίδια παρά την άγογη εμφάνισή τους, πάσχουν σοβαρά για τους ακόλουθους λόγους :

- Τα εγχειρίδια συντάσσονται από επιστήμονες, οι οποίοι όμως δεν έχουν γνώση λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας. Και ενώ απευθύνονται σε λογιστές, είναι γραμμένα σε γλώσσα τελείως ακατανόητη γι'αυτούς, χωρίς έτσι να προσφέρουν καμμία βοήθεια στους χρήστες.
- Μερικές φορές περιέχουν εσκεμένα ασάφειες, με τρόπο ώστε οι χρήστες να εξαρτώνται συνεχώς από τους προμηθευτές τους, για να τους καταβάλλουν ετήσια κάποια χρηματικά ποσά, έτσι ώστε να έχουν κάποια κάλυψη και για να εξασφαλίσουν την συντήρηση και την εκπαίδευση.

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρεται σε λογιστικά προγράμματα τα οποία αφορούν εγγραφές στα επίσημα βιβλία του επιτηδευματία. Κατά συνέπεια ο επιτηδευματίας δεν έχει υποχρέωση να τηρεί εγχειρίδιο για κάθε άλλο πρόγραμμα που χρησιμοποιεί για τις επαγγελματικές του ανάγκες.

Το εγχειρίδιο οδηγιών πρέπει να είναι γραμμένο στην ελληνική γλώσσα. Η διατήρησή του σε ξένη γλώσσα δεν καλύπτει την απαίτηση του νομοθέτη.

3. *Θεώρηση και χαρτοσήμανση μηχανογραφικών εντύπων*

Οι επιτηδευματίες ή τα λογιστήρια που τηρούν μηχανογραφικά τα βιβλία τους, έχουν υποχρέωση να τα θεωρούν στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σε θεώρηση υπόκεινται τα ακόλουθα μηχανογραφικά βιβλία :

1. Βιβλία Α' κατηγορίας.
Βιβλίο Αγορών.
2. Βιβλία Β' κατηγορίας.
Βιβλίο εσόδων - εξόδων.
3. Βιβλία Γ' κατηγορίας.

α) Ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι οικονομικές πράξεις. Στην περίπτωση που εκτός από τα ημερολόγια τηρείται και συγκεντρωτικό ημερολόγιο διαμέσου του οποίου ενημερώνονται από τ' αναλυτικά ημερολόγια ανά ορισμένα χρονικά διαστήματα με συγκεντρωτικές εγγραφές τα αναλυτικά και το γενικό καθολικό, δεν απαιτείται η θεώρηση του ημερολογίου αυτού, αφού οι πρωτογενείς εγγραφές έχουν γίνει σε θεωρημένο ημερολόγιο.

β) Τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού. Ο Κ.Β.Σ. απαλλάσσει τον επιτηδευματία ή τα λογιστήρια που εφαρμόζουν μηχανογραφημένη λογιστική από την θεώρηση του γενικού καθολικού, εφόσον προβαίνουν στην θεώρηση μόνο των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού. Βέβαια δεν αποκλείεται η θεώρηση του γενικού ή αναλυτικού καθολικού. Εφόσον ο επιτηδευματίας ή τα λογιστήρια επιλέξουν την θεώρηση και εκτύπωση του γενικού καθολικού μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν, οι εγγραφές απαλλάσσονται από την υποχρέωση θεώρησης των μηνιαίων ισοζυγίων.

γ) Εφόσον τηρείται βιβλίο αποθήκης θεωρούνται μόνο οι μηνιαίες καταστάσεις, στις οποίες εμφανίζεται η συνολική μηνιαία και προοδευτική κίνηση κάθε είδους, εκτός και αν έχουμε επιλέξει την θεώρηση βιβλίου αποθήκης ή των μηνιαίων καταστάσεων, στις οποίες αποτυπώνονται οι πρωτογενείς κινήσεις και την εκτύπωσή τους στον επόμενο μήνα.

δ) Το βιβλίο απογραφών της έδρας και οι διπλότυπες καταστάσεις απογραφής του υποκαταστήματος.

Σχετικά με τα βιβλία του υποκαταστήματος, το οποίο δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική, σύμφωνα με ό,τι αναφέρονται στα εδάφια γ, ε, η, ια της παραγράφου ΙΑ του άρθρου 19 υπόκεινται σε θεώρηση το ημερολόγιο ταμειακών και συμπληρωστικών πράξεων ή τα ημερήσια διπλότυπα φύλλα συναλλαγών, που υποκαθιστούν τα παραπάνω ημερολόγια.

Ακόμα υπόκεινται σε θεώρηση τα βιβλία υποκαταστήματος, τα αντίστοιχα με εκείνα που τηρούνται και στην έδρα, όπως τα βιβλία αγορών της Α' κατηγορίας και το βιβλίο εσόδων - εξόδων της Β' κατηγορίας.

Με το εδάφιο ια' παράγραφος 1 του άρθρου 19 ορίζεται ότι σε θεώρηση υπόκεινται οι καταστάσεις που υποκαθιστούν ή αναλύουν βιβλία του κώδικα αυτού, εκτός από τις αναλυτικές καταστάσεις των άρθρων 5 και 6 του Κ.Β.Σ.

Τέλος ό,τι αφορά τα πρόσθετα βιβλία του Κ.Β.Σ. και αυτά που υπόκεινται σε θεώρηση, είτε τηρούνται στην έδρα, είτε στο υποκατάστημα της επιχείρησης.

Σε θεώρηση επίσης υπόκεινται και τα ακόλουθα μηχανογραφημένα στοιχεία :

- Το δελτίο αποστολής.
- Το συνενωμένο "Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο" (πώλησης ή αγοράς).

Σε θεώρηση υπόκεινται και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών :

- Το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας. Τέτοιο στοιχείο είναι το συνενωμένο "Δελτίο αποστολής - απόδειξη λιανικής πώλησης", το οποίο εκδίδεται στην περίπτωση που ο λιανοπωλητής αναλαμβάνει κατά την πώληση κάποιου αγαθού να αποστέλλει αυθημερόν το αγαθό σε πρόσωπο που του ορίζει ο αγοραστής με την προϋπόθεση, ότι για το επάγγελμα αυτό είναι επιτρεπτή η μη χρησιμοποίηση Φ.Η.Τ.Μ.
- Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, τόσο των ελεύθερων επαγγελματιών όσο και κάθε επιτηδευματία που παρέχει υπηρεσίες.
- Το δελτίο ποσοπικής παραλαβής.

Εν όψει των παραπάνω δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα υπόλοιπα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά και τα λοιπά στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν θεωρεί βιβλία επιτηδευματιών οι οποίοι :

- α) Δεν έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους προς το Δημόσιο από επαγγελματική δραστηριότητα, από δάνεια με την εγγύηση του Δημοσίου και από πρόσχημο του Κ.Β.Σ., όταν το σύνολο αυτών ξεπερνά το 1.000.000 δρχ., χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις, εκτός αν ο υπόχρεος έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής αυτών των χρεών, από τα αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Αν ο επιτηδευματίας, φυσικό πρόσωπο που ασκεί ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα ή είναι μέλος προσωπικής εταιρίας ή Ε.Π.Ε., οφείλει προσωπικούς φόρους ή φόρους

που δεν έχουν σχέση με την επαγγελματική του δραστηριότητα, δεν υπάρχει πρόβλημα για την δωρόσηση των στοιχείων του.

- β) Δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου φόρου, τέλους, εισφοράς προς το δημόσιο από οποιαδήποτε αιτία.

Για την δωρόσηση των βιβλίων και των στοιχείων απαιτείται σύμφωνα με τον νόμο και η χαρτοσήμανσή τους. Πιο συγκεκριμένα σε πάγιο τέλος χαρτοσήμου 50 δραχ. υπόκειται η πράξη δωρόσησης κάθε βιβλίου μέχρι 100 φύλλων, που τηρεί προαιρετικά ή υποχρεωτικά ο επιτηδευματίας. Σαν βιβλίο χαρακτηρίζονται και τα μικτά** φύλλα, ανεξάρτητα από τις διαστάσεις τους. Αν ο επιτηδευματίας ή το λογιστήριο στο οποίο έχει ανατεθεί η τήρηση των βιβλίων του, βιβλιοδετήσει περισσότερα βιβλία σε ένα ή συγχωνεύσει βιβλία σε άλλο βιβλίο, το τέλος χαρτοσήμου οφείλεται για καθένα από τα συγχωνευμένα βιβλία και για κάθε 100 σελίδες του βιβλίου που θα προκύψει, είτε αυτό είναι βιβλιοδετημένο είτε είναι σε κινητά μηχανογραφικά έντυπα.

4. Προσαρμογή των προγραμμάτων στις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Τα προγράμματα τα οποία κυκλοφορούν στην αγορά πάσχουν από μία ανομοιομορφία και πολλά από αυτά δεν καλύπτουν τις ανάγκες της φορολογίας, που εξυπηρετεί ο Κ.Β.Σ.

Απαράβατος γενικός κανόνας για την δομή ενός λογιστικού προγράμματος, σύμφωνα με την γενική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 23 είναι η ανταπόκριση του προγράμματος στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., που ισχύουν κάθε φορά. Πιο συγκεκριμένα, το λογισμικό πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν κάθε φορά και επιπλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

1. Ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογ/μων από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, ανάλογης με εκείνη του Ε.Γ.ΛΣ, ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, εφόσον προορίζεται για επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν. Προκειμένου για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 6 του Κ.Β.Σ. πρέπει να προκύπτουν υποχρεωτικά από ανάπτυξη αντίστοιχων σπλών στα βιβλία αυτά, εφόσον δεν συντάσσονται οι αναλυτικές καταστάσεις που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις.
2. Προσδιορισμού των χρησιμοποιούμενων μεταβλητών φορολογικών συντελεστών, εισφορών, τελών από τον ίδιο τον χρήστη.
3. Αυτόματης ετήσιας αρίθμησης κάθε ημερολογιακής εγγραφής ξεχωριστά για κάθε ημερολόγιο, η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από τον χρήστη. Η απλή εισαγωγή πληροφοριών ή άλλων ενδείξεων για μελλοντική έκδοση φορολογικών στοιχείων, δεν ασκεί οποιαδήποτε επίδραση στα λογιστηκοποιημένα οικονομικά στοιχεία.
4. Διασφάλισης της ενημέρωσης των βιβλίων του επιτηδευματία, με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά.
5. Ακύρωσης εγγραφής με έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών. Η διόρθωση της λανθασμένης εγγραφής μπορεί να γίνεται με αλγεβρική απεικόνιση, με την προϋπόθεση ότι η ίδια μέθοδος θα εφαρμόζεται σε όλα τα επίπεδα λογαριασμών, στους οποίους αφορά η διόρθωση.

6. Διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (ισολογισμός), καθώς και αυτόματης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται στην νέα χρήση πρέπει να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο.
7. Διαχωρισμού και χωριστής εκτύπωσης των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης, που έληξε από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης.
8. Αποκλεισμού της δυνατότητας για αναδρομική τροποποίηση ή παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ.
9. Μεταγενέστερης αναπαραγωγής των εγγράφων σε περίπτωση τροποποίησης του λογισμικού.
10. Αυτόματης ενέργειας των αθροίσεων των ποσών των ημερολογίων, των λογαριασμών, των ισοζυγίων, των καταστάσεων και των σπηλών των βιβλίων πρώτης και δεύτερας κατηγορίας και μεταφοράς τους από την μία σελίδα στην άλλη*.

Οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν είναι αυτοσκοπός αλλά καθορίζουν τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών, είτε αφορούν την τήρηση βιβλίων, είτε την έκδοση στοιχείων, με στόχο την παροχή των αναγκαίων πληροφοριών που έχουν σχέση με τον έλεγχο και την επιβολή των φορολογιών, δηλαδή εξυπηρετούν την φορολογική νομοθεσία.

Ειδικότερα, σε ότι αφορά την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, ο Κ.Β.Σ. με τις διατάξεις του, οι οποίες ισχύουν και στην μηχανογράφηση, θεσπίζει για κάθε κατηγορία βιβλίων ειδικές υποχρεώσεις σε τρόπο, ώστε να είναι εύκολη η λήψη πληροφοριών από τον επιτηδευματία για την υποβολή των φορολογικών του υποχρεώσεων, αλλά και από το φοροτεχνικό έλεγχο για διευκόλυνση του έργου του.

Θα μπορούσαμε για παράδειγμα να αναφέρουμε τις παρακάτω περιπτώσεις :

- α) Οι αγορές εμπορευμάτων πρέπει να διαχωρίζονται σε αγορές εμπορευμάτων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. όπως επίσης και η λήψη εμπορευσίμων υπηρεσιών. Οι δαπάνες για μη εμπορεύσιμα αγαθά και υπηρεσίες, (γενικά έξοδα και πάγια στοιχεία) πρέπει να διακρίνονται από τις υπόλοιπες δαπάνες, ειδικότερα σε δαπάνες που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. και σε δαπάνες που δεν υπόκεινται. Δεν απαιτείται ο διαχωρισμός των γενικών εξόδων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Η υποχρέωση αυτή θεσπίζεται για όλους, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν.

- β) Οι πωλήσεις από αυτούς που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας πρέπει να διαχωρίζονται σε λιανικές (μετρητοίς ή με πίστωση) και χονδρικές κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε πωλήσεις που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

Ο διαχωρισμός αυτός των αγορών και των πωλήσεων εξυπηρετεί τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και τη διασταύρωση των στοιχείων διά μέσου του ΚΕΠΥΟ.

Γενικά όλες οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. έχουν εφαρμογή στην μηχανογράφηση, σε τρόπο ώστε με τον συνδυασμό των τεχνικών δυνατοτήτων του Η/Υ, με την ευελιξία των προγραμμάτων να καλύπτονται οι απαιτήσεις του Κ.Β.Σ.

Η υποχρέωση αυτή είναι διαρκής, με συνέπεια την προσαρμογή των προγραμμάτων στις τροποποιήσεις του Κ.Β.Σ., που γίνονται κάθε φορά.

Η εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι δυνατόν να δημιουργήσει προβλήματα σε βάρος των επιχειρήσεων, όπως π.χ. :

- α)** Σε περίπτωση τροποποιήσεων του Κ.Β.Σ. θα υπάρξει αδυναμία άμεσης εξυπηρέτησης όλων των επιχειρήσεων από τους προμηθευτές προγραμμάτων λόγω του περιορισμένου αριθμού προγραμματιστών - αναλυτών, οι οποίοι έχουν την δυνατότητα άμεσης πρόσβασης και μεταβολής του προγράμματος.

Στις περιπτώσεις αυτές οι προμηθευτές των προγραμμάτων, αποστέλλουν στους πελάτες τους ειδικές δισκέττες με την νέα έκδοση του προγράμματος, με την οποία επιτυγχάνεται αυτόματη τροποποίηση του προγράμματος και προσαρμογή του στις καινούργιες απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. Αυτού του είδους η αντιμετώπιση μπορεί να γίνει από τις οργανωμένες επιχειρήσεις διάθεσης και κατασκευής προγραμμάτων.

Όμως σίγουρα θα υπάρξει αδυναμία προσαρμογής ή ακόμα οποιασδήποτε τροποποίησης του προγράμματος, στις περιπτώσεις που ο κατασκευαστής του προγράμματος έχει εξαφανισθεί ή η επιχείρηση που προμήθευσε το πρόγραμμα έχει διαλυθεί, οπότε πρέπει τα λογιστήρια να προμηθευτούν και να εφαρμόσουν καινούργιο πρόγραμμα, με τις συνεπακόλουθες καθυστερήσεις στην ενημέρωση των βιβλίων και όλων των άλλων εργασιών που θα προκύψουν από την ανάγκη για την εγκατάστασή του, την εκπαίδευση των χρηστών στις ιδιαιτερότητες του νέου προγράμματος και ακόμη από την διάπραξη σοβαρών λαθών, μέχρι να υπάρξει πλήρης και σωστή εφαρμογή.

- β)** Τα λογιστήρια μπορεί να πέσουν θύματα εκμετάλλευσης από τους αναλυτές - προγραμματιστές, οι οποίοι θα ζητούν από τους χρήστες

των προγραμμάτων, για να επιφέρουν τις τροποποιήσεις στα προγράμματα, τεράστιες χρηματικές αμοιβές. Το ίδιο μπορεί να συμβεί για την έγκαιρη ή μη μεταβολή στο πρόγραμμα κάποιου χρήστη.

- γ) Αναπόφευκτες καθυστερήσεις στην ενημέωση των βιβλίων με αποτέλεσμα τα λογιστήρια να έχουν να λογοδοτήσουν στους επιτηδευματίες και τις επιχειρήσεις.

Έτσι με αυτό το σκεπτικό, η Διοίκηση του Υπουργείου οικονομικών έχει υποχρέωση να μεριμνά και να προβλέπει, ώστε οι τροποποιήσεις των φορολογικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. να γνωστοποιούνται έγκαιρα στους επιτηδευματίες και να επιλέγονται κατάλληλες ημερομηνίες για την εφαρμογή των τροποποιήσεων.

Δεν πρέπει να επαναληφθούν ξανά τα λάθη του 1990 και του 1992, όπου η μεταβολή των συντελεστών Φ.Π.Α. έγινε λίγες ημέρες πριν από την λήξη του μήνα, με αποτέλεσμα τα λογιστήρια που χρησιμοποιούσαν Η/Υ να είναι εντελώς απροετοίμαστα για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών τους στοιχείων και την δημιουργία σοβαρών προβλημάτων, τα οποία θα προκύψουν κατά τον έλεγχο του έτους 1990.

Επίσης τον Μάρτιο του 1992 που μεταβλήθηκε ο τρόπος παρακράτησης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα λογιστήρια με Η/Υ βρέθηκαν εντελώς απροετοίμαστα.

Πάντως σε αυτές τις περιπτώσεις χωρίς καμμία αμφιβολία τα λογιστήρια στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου θα έχουν να αντιμετωπίσουν σοβαρά προβλήματα για την σύνταξη της οριστικής δήλωσης φόρου.

Από όλα αυτά βγαίνει το συμπέρασμα ότι θα πρέπει οι αρμόδιοι του Υπουργείου Οικονομικών, να έχουν πάντα στο μυαλό τους την παροχή του

εύλογου χρόνου που θα απαιτηθεί για την αναπροσαρμογή των προγραμμάτων των Η/Υ των επιχειρήσεων.

Για να προσδιορισθούν οι υποχρεώσεις των κατασκευαστών προγραμμάτων και των χρηστών αυτών, σε ότι αφορά την ανάπτυξη του συστήματος πληροφόρησης, πρέπει να γίνει από από την πλευρά του λογιστηρίου η ακόλουθη διάκριση των επιτηδευμάτων :

- A.** Επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας.
- B.** Επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας.
- Γ.** Επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.
 - α)** Επιτηδευματίες που δεν είναι υπόχρεοι σε πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.
 - β)** Επιτηδευματίες που είναι υπόχρεοι σε πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.
 - γ)** Επιτηδευματίες που είναι υπόχρεοι σε εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων.

5. Προσδιορισμός φορολογικών συντελεστών από τους χρήστες των Η/Υ

Μία από τις αδυναμίες ορισμένων προγραμμάτων είναι η εξάρτηση των χρηστών από τους κατασκευαστές των προγραμμάτων. Η εξάρτηση αυτή είναι είτε σκόπιμη, είτε αντικειμενική.

Η δομή του προγράμματος μπορεί να είναι τέτοια, ώστε να μην επιδέχεται οποιαδήποτε παρέμβαση στην εφαρμογή του, χωρίς τον κίνδυνο ανατροπής των λειτουργικών του δυνατοτήτων. Π.χ. αν το πρόγραμμα προβλέπει κωδικαρίθμηση των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου ανά δύο ψηφία για κάθε κατηγορία λογαριασμών (xx. xx. xx. = Πρωτοβάθμιος, δευτεροβάθμιος, τριτοβάθμιος) είναι αδύνατον να λειτουργήσει με άλλη

γρηφιακή διάταξη των κωδικών αριθμών (π.χ. xxx. xxx. xxx.) χωρίς αυτό να είναι απόλυτο.

Αναγκαστικά για να λειτουργήσει το πρόγραμμα με διαφορετική διάταξη, είναι αναγκαία η παρέμβαση του προγραμματιστή. Δεν αποκλείεται όμως ο προγραμματιστής να έχει κατασκευάσει με τέτοιο τρόπο την δομή του προγράμματος, ώστε ο χρήστης με ειδικές εντολές να έχει την δυνατότητα εφαρμογής γρηφιακής διάταξης της επιλογής του.

Άλλες περιπτώσεις τέτοιων επιλογών είναι η μεταβολή των συντελεστών του φόρου εισοδήματος ή του Φ.Π.Α. ή του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και των κρατήσεων των ασφαλιστικών ταμείων στα προγράμματα μισθοδοσίας. Για την μεταβολή των συντελεστών αυτών μέσα στο πρόγραμμα παλιότερα ήταν αναγκαία η παρέμβαση του προγραμματιστή.

Την αδυναμία αυτή εκμεταλλεύονταν (και μέχρι σήμερα) ορισμένοι προγραμματιστές, με συνέπεια την εξάρτηση των χρηστών από αυτούς.

Για τα λογιστήρια η εξάρτηση αυτή είχε καταστροφικές συνέπειες γιατί ήταν υποχρεωμένα να περιμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα την προσέλευση του προγραμματιστή, με αποτέλεσμα, ώσπου να γίνουν οι αναγκαίες μεταβολές, τα βιβλία των επιχειρήσεων να παραμένουν ανημέρωτα και σε περίπτωση αιφνιδιαστικού ελέγχου από τους φοροτεχνικούς υπαλλήλους, να δημιουργούνται οι τυπικές προϋποθέσεις για απόρριψη των λογιστικών βιβλίων των επιχειρήσεων σαν ανεπαρκών. Οι οικονομικές επιπτώσεις σε βάρος των επιχειρήσεων και των λογιστηρίων, είναι γνωστές.

Ένας άλλος τρόπος εκμετάλλευσης των χρηστών από τους κατασκευαστές προγραμμάτων, είναι η απαίτηση για μηνιαία ή ετήσια αποζημίωσή τους για συντήρηση των προγραμμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η αποκατάσταση κάθε δυσλειτουργίας του προγράμματος.

Μία άλλη εξυπηρέτηση στην έννοια της συντήρησης είναι η τροποποίηση των μεταβλητών παραμέτρων. Όταν δηλαδή τροποποιηθούν π.χ. οι συντελεστές εισοδήματος ή οι συντελεστές Φ.Π.Α. στα προγράμματα γενικής λογιστικής ή τιμολόγησης ή αγορών - πωλήσεων κ.λ.π. ή τα ποσοστά κρατήσεων των ασφαλιστικών ταμείων στα προγράμματα μισθοδοσίας. Η παραπάνω εξυπηρέτηση σήμερα έχει απαλειφθεί από τα σύγχρονα προγράμματα, αφού ήδη θεωρείται αυτονόητη η παροχή στον χρήστη της δυνατότητας τροποποίησης των συντελεστών του προγράμματος.

Τέλος στην συντήρηση των προγραμμάτων περιλαμβάνεται και η ενημέρωση τους με κάθε βελτίωση που επινοεί ο προγραμματιστής.

Ο νομοθέτης έχοντας υπόψη του την εκμετάλλευση που γίνεται από τους κατασκευαστές ή πωλητές προγραμμάτων, αλλά περισσότερο τις επιπτώσεις που έχουν οι δυσλειτουργίες ή η αδυναμία τροποποίησης των προγραμμάτων από τους ίδιους τους χρήστες, επιβάλλει με την διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 σαν αναγκαία προϋπόθεση, την παροχή της δυνατότητας στους χρήστες να τροποποιούν οι ίδιοι στα προγράμματα τους μεταβλητούς φορολογικούς συντελεστές, τις διάφορες εισφορές και τα τέλη.

Σαν μεταβλητοί φορολογικοί συντελεστές για την εφαρμογή της διάταξης αυτής θεωρούνται εκείνοι, οι οποίοι είναι ενδεχόμενο να υποστούν κάποια τροποποίηση (π.χ. συντελεστές Φ.Π.Α., ποσοστά χαρτοσήμου μισθών, παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος μισθωτών, εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία Ο.Γ.Α., Τ.Ε.Β.Ε., κ.λ.π.).

6. Αρίθμηση ημερολογιακών εγγραφών

Για την διασφάλιση του ελέγχου από εκπρόθεσμες και αναδρομικές εγγραφές, με την διάταξη του εδαφίου γ, παράγραφος 2 του άρθρου 23, θεσπίζεται σαν τεχνική προδιαγραφή η υποχρεωτική εκτύπωση ετησίου αύξοντα αριθμού για κάθε ημερολογιακή λογιστική εγγραφή. Έτσι αποκαλύπτεται κάθε εκπρόθεσμη καταχώρηση. Π.χ. αν στις καταχωρήσεις λογιστικών πράξεων που έγιναν την 25η Σεπτεμβρίου, έχουν δοθεί α/α 3563-3597 και σε αυτές έχει περιληφθεί εκπρόθεσμη εγγραφή της 20ης Ιουλίου με α/α 3593 της οποίας ημερομηνίας οι καταχωρήσεις είχαν πάρει α/α 2951-2987 και με κάποια κρυφή εντολή προς τον Η/Υ εντάχθηκε στις συναλλαγές της 20ης Ιουλίου, αναγκαστικά κατά την εκτύπωση των ημερολογιακών και λοιπών εγγραφών, η εγγραφή της 20ης Ιουλίου θα εκτυπωθεί στην συνέχεια των α/α 2951-2987 και όχι με α/α 3593.

Αν διαπιστωθεί στο παράδειγμά μας η πράξη αυτή, θα προκύψει ότι ο επιτηδευματίας δεν είχε εκτυπώσει εμπρόθεσμα το ημερολόγιό του αλλά και η ύπαρξη κρυφής εντολής στο πρόγραμμα για αποδοχή εκπρόθεσμων συναλλαγών με ευχέρεια αναδρομικής τροποποίησης των αρχείων πέρα των προθεσμιών που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του 17ου άρθρου. Η ύπαρξη τέτοιας εντολής τεκμαίρει πρόσθετη φοροδιαφυγή.

Ο αύξοντας αριθμός λογιστικής εγγραφής δίνεται κατά ημερολογιακή πράξη. Αν τηρείται ένα ημερολόγιο πρωτογενών εγγραφών, θα ακολουθεί ιδιαίτερη αύξουσα αρίθμηση για κάθε ημερολόγιο.

Αν το λογιστήριο χρησιμοποιεί ένα ημερολόγιο πρωτογενών εγγραφών το οποίο ενημερώνεται από περισσότερα του ενός τερματικά, η αύξουσα αρίθμηση θα γίνεται ενιαία, αφού όλες οι εισαγωγές (inputs) πληροφοριών θα καταγράφονται σε ένα ημερολόγιο. Η συγκεκριμένη διάταξη αναφέρεται σε ημερολογιακές εγγραφές. Κατά

συνέπεια δεν απαιτείται αρίθμηση για καταχωρήσεις στα λοιπά βιβλία π.χ. βιβλία αποθήκης.

Επίσης δεν απαιτείται αρίθμηση στα βιβλία Αγορών και εσόδων - εξόδων.

Η διάταξη αυτή σε συνδυασμό και με την διάταξη του εδαφίου η' της παραγράφου 2 του άρθρου 23, η οποία αποκλείει την δυνατότητα για αναδρομική τροποποίηση ή παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων, περιορίζει την δυνατότητα ενημέρωσης του ημερολογίου με εξαφάνιση και αντικατάσταση κάποιας επουσιώδους οικονομικής πράξης που έχει πάρει αύξοντα αριθμό με κάποια άλλη, χωρίς να μείνουν ίχνη της αντικατάστασης αυτής.

Η προοδευτική αρίθμηση των ημερολογιακών εγγραφών είναι ετήσια. Έτσι το πρόγραμμα πρέπει να προβλέπει, ώστε με το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου να μηδενίζει την προοδευτική αρίθμηση και με την έναρξη της νέας διαχειριστικής περιόδου να αρχίζει νέα αρίθμηση.

7. Διασφάλιση της ενημέρωσης των βιβλίων κατά την μηχανογραφική έκδοση των στοιχείων

Σε πολλά προγράμματα παρουσιάζεται στην οθόνη το ερώτημα "Να καταχωρηθεί η συναλλαγή ΝΑΙ ή ΟΧΙ;". Η ύπαρξη κρυφής εντολής που παρέχει τέτοια δυνατότητα, αν διατυπωθεί συνιστά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., γιατί αποβλέπει σε φοροδιαφυγή.

Ο Κ.Β.Σ. με την διάταξη του άρθρου 23 παράγραφος 2 εδάφιο δ, απέβλεπε στην διασφάλιση του δημοσίου από ενέργειες οι οποίες αποβλέπουν στην αλλοιωμένη εμφάνιση της οικονομικής κατάστασης του επιτηδευματία. Είναι ευνόητο ότι τα ίδια ισχύουν και για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται χειρόγραφα και στην συνέχεια πληκτρολογούνται στον Η/Υ.

Πιθανόν όμως η εγγραφή να διατηρείται σε προσωρινό αρχείο ή στο εμπορικό πρόγραμμα. Μετά από επεξεργασία εμφανίζεται συγκεντρωτικά με ομοειδείς πράξεις το μηνιαίο σύνολο, που μεταφέρεται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. Σε αυτή την περίπτωση, πρέπει να ζητηθεί από τον φοροτεχνικό έλεγχο η αναλυτική εκτύπωση σε αδεώρητα έντυπα των εγγραφών ολόκληρου του μήνα, για να διαπιστωθεί αν στο μηνιαίο άθροισμα κάθε λογαριασμού περιλαμβάνονται και οι πράξεις, οι οποίες έχουν εναποθηκευτεί στην μνήμη του προσωρινού αρχείου ή του εμπορικού προγράμματος.

Εδώ θα πρέπει να διευκρινίσουμε, ότι η παραπάνω περίπτωση δεν θα πρέπει να συγχέεται με εκείνη κατά την οποία παρέχεται από το πρόγραμμα η δυνατότητα εισαγωγής δεδομένων για μελλοντική έκδοση, φορολογικών στοιχείων.

Στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωση για καταχώρηση της οικονομικής πράξης (λογιστικοποίηση) δημιουργείται από την στιγμή που θα εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο. Επίσης στην περίπτωση που γίνεται ομαδική προεκτύπωση φορολογικών στοιχείων με μεταγενετέρη ημερομηνία, η λογιστικοποίηση πρέπει να γίνει την ημερομηνία που έχει αναγραφεί στα φορολογικά στοιχεία.

Παρόμοια περίπτωση είναι η ομαδική ενημέρωση του Η/Υ ή και έκδοση Δ.Α. από την Παρασκευή για αποστολές που θα πραγματοποιηθούν την Δευτέρα. Εφόσον τηρείται και βιβλίο αποθήκης η λογιστικοποίηση των αποστολών θα γίνει με ημερομηνία Δευτέρας.

Με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. παρέχεται η δυνατότητα παροχής έγκρισης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των Δ.Α. σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσκολίες. Στην περίπτωση αυτή στο Δ.Α. αναγράφεται και η ημερομηνία

που θα γίνει η μεταφορά. Κατά την εφαρμογή της διάταξης αυτής πρέπει να ισχύουν τα ακόλουθα :

- α) Εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά τα Δ.Α. θα πρέπει κατά την εκτύπωσή τους ταυτόχρονα να αναγράφεται μηχανογραφικά τόσο η ημερομηνία έκδοσης όσο και η ημερομηνία πραγματοποίησης της αποστολής. Τυχόν παροχή του δικαιώματος μεταγενέστερης χειρόγραφης αναγραφής της ημερομηνίας αποστολής, θα παρέχει την δυνατότητα καταστρατήγησης των δικαιωμάτων του δημοσίου.
- β) Η ενημέρωση των βιβλίων ιδιαίτερα δε του βιβλίου αποθήκης, θα πρέπει να γίνεται με την ημερομηνία αποστολής των αγαθών και όχι με την ημερομηνία έκδοσης των Δ.Α.
- γ) Η ίδια διάταξη πρέπει να ισχύει και για το συνενωμένο "Δ.Α. - Τιμολόγιο".
- δ) Είναι δυνατή η έκδοση Δ.Α. με ημερομηνία μεταγενέστερης της ημερομηνίας έκδοσης των αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, όταν η αποστολή γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο και στο Δ.Α. αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής (παράγραφος 3 του άρθρου 13).
- ε) Σε περίπτωση, που σύμφωνα με την διάταξη του εδαφίου δ, παράγραφος 5 του άρθρου 11, εκδοθεί ενοποιημένο Δ.Α. - Τιμολόγιο πώλησης με δύο ημερομηνίες (άλλη έκδοσης, άλλη αποστολής) και ταυτόχρονη κατά την έκδοση του στοιχείου εξόφλησης του τμήματος, δημιουργείται θέμα σε ότι αφορά τον χρόνο λογιστικοποίησης της συναλλαγής αυτής. Σε ότι αφορά την ποσοτική καταχώρηση, εφόσον ο πωλητής τηρεί βιβλίο αποθήκης, η ενημέρωση θα γίνει με την ημερομηνία αποστολής των αγαθών. Η χρηματική όμως συναλλαγή (χρέωση ταμείου - πίστωση πωλήσεων ή ενδιάμεσου άλλου λογαριασμού) θα πρέπει αναγκαστικά να γίνει με την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η πώληση με μετρητά για ενημέωση του βιβλίου ταμείου.

8. Λανθασμένη έκδοση στοιχείων - Ακυρωτικό στοιχείο - Αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο

Φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί εφόσον δεν έγινε χρήση τους, δηλαδή Δ.Α. ή τιμολόγια που δεν έχουν φύγει από την έδρα της επιχείρησης, δεν μπορούν να μεταβληθούν ούτε να διαγραφούν, αλλά μπορούν να ακυρωθούν με την έκδοση ειδικού ακυρωτικού, το οποίο παίρνει ιδιαίτερη αύξουσα αρίθμηση και το οποίο δημιουργεί ακυρωτικές εγγραφές με αντίστροφα αλγεβρικά πρόσημα και ταυτόχρονη αναφορά στο παραστατικό που ακυρώνεται.

Στα προγράμματα που κυκλοφορούν στο εμπόριο έχει προστεθεί η εργασία ακύρωσης των εκδοθέντων παραστατικών για την τιμολόγηση πωλήσεων, την κοστολόγηση αγορών, τις εισπράξεις πελατών, τις πληρωμές προμηθευτών και τις μαζικές ενδοδιακινήσεις. Φυσικά η εργασία αυτή δεν ισχύει για χειρόγραφα παραστατικά, τα οποία απλώς καταχωρήθηκαν στο πρόγραμμα και δεν έχουν εκδοθεί από αυτό. -

Με την έκδοση του τιμολογίου πώλησης πραγματοποιούνται αυτόματα οι παρακάτω διαδικασίες :

1. Αμετάκλητη έκδοση του στοιχείου και χορήγηση ειδικού αύξοντα αριθμού τιμολογίου, ως και του ειδικού αριθμού ημερολογιακής πράξης.
2. Ενημέρωση του ημερολογίου.
3. Ενημέρωση του λογαριασμού πωλήσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
4. Ενημέρωση του αναλυτικού λογαριασμού του είδους στο βιβλίο αποθήκης (εκτός από την περίπτωση που διαφοροποιείται ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού και αποστολής του εμπορεύματος).
5. Ενημέρωση του αναλυτικού λογαριασμού του πελάτη.
6. Ενημέρωση του αρχείου πελατών των οποίων ετήσια στοιχεία υποβάλλονται στο ΚΕΠΥΟ.

7. Ενημέρωση του λογαριασμού ταμείου ή γραμμάτια εισπρακτέα, αν η πώληση γίνεται με μετρητά ή με άλλο τρόπο.

Σε περίπτωση όμως που εκδοθεί λανθασμένο φορολογικό στοιχείο για την πώληση, αυτόματα το λάθος μεταφέρεται σε όλα τα βιβλία. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να συμβούν τα ακόλουθα :

α) Το λάθος να αποκαλυφθεί κατά την έκδοση του στοιχείου και πριν να γίνει η διακίνηση των αγαθών. Αν το στοιχείο έχει εκδοθεί χειρόγραφα, θα ήταν αρκετή η ακύρωσή του και η έκδοση άλλου στοιχείου. Κατά την μηχανογραφική όμως έκδοση του στοιχείου, έχουν ενημερωθεί αυτόματα όλα τα βιβλία και η ακύρωση του μηχανογραφικού στοιχείου δεν είναι δυνατή στα περισσότερα προγράμματα. Έτσι ο Κ.Β.Σ. προβλέπει την έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, το οποίο θα αποτελεί το παραστατικό της σχετικής εγγραφής.

Η έννοια της διάταξης αυτής είναι ότι το ακυρωτικό στοιχείο θα πρέπει να εκδίδεται μηχανογραφικά με τρόπο, ώστε να γίνονται αυτόματα όλες οι αντίστοιχες ακυρωτικές εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία.

Αυτές οι καταχωρήσεις θα πρέπει να προγραμματίζονται, ώστε να εμφανίζονται αρνητικά στις στήλες των βιβλίων της Α' και Β' κατηγορίας, σε τρόπο ώστε, οι λανθασμένες και ακυρωτικές τους εγγραφές να μην διογκώνουν τα οικονομικά μεγέθη. Θα πρέπει επίσης τα αθροίσματα των σπλών της χρέωσης και της πίστωσης του ημερολογίου να συμφωνούν με τα αθροίσματα των σπλών του ισοζυγίου.

Αυτές οι αντιλογιστικές εγγραφές μπορεί να γίνουν και με ιδιαίτερες στήλες ή με αντίθετους λογαριασμούς.

Μερική ακύρωση του λανθασμένου στοιχείου με ακυρωτικό στοιχείο δεν είναι επιτρεπτή, αφού το λανθασμένο στοιχείο δεν επιτρέπεται να

χρησιμοποιηθεί για διακίνηση αγαθών και πρέπει να διαφυλάσσεται μαζί με το στέλεχος. Αμέσως μετά την ακύρωση του λανθασμένου στοιχείου θα ακολουθήσει η έκδοση του στοιχείου με τις σωστές ενδείξεις. Το ακυρωτικό στοιχείο θα εκδίδεται είτε από το ίδιο το μηχανογραφικό έντυπο, που θα πρέπει κατά την θεώρησή του στη Δ.Ο.Υ. να έχει αναφερθεί ότι θα χρησιμοποιηθεί και γι' αυτό τον σκοπό, είτε από άλλο μηχανογραφικό έντυπο.

Ένα σωστό μηχανογραφικό πρόγραμμα θα πρέπει μόνο με την πληκτρολόγηση του κωδικού αριθμού που έχει δώσει ο χρήστης του Η/Υ στο ακυρωτικό στοιχείο, του κωδικού αριθμού του είδους του ακυρούμενου στοιχείου και του αύξοντα αριθμού της αρίθμησής του, να εκδίδει αυτόματα το ακυρωτικό στοιχείο και να γίνονται όλες οι ακυρωτικές εγγραφές.

Αν το πρόγραμμα είχε την δυνατότητα ακύρωσης εγγραφών χωρίς την έκδοση ακυρωτικού στοιχείου, αυτό θα ήταν παράνομο, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

- β) Το λάθος να αποκαλυφθεί είτε από τον εκδότη, είτε από τον λήπτη, αφού έχει προηγηθεί η διακίνηση των αγαθών και έχουν ενημερωθεί τα βιβλία του εκδότη ή του λήπτη του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο.

Αυτή η διάταξη δεν καλύπτει την επιχείρηση στο ελεγκτικό της μέρος για ορισμένα λάθη. Αν π.χ. κατά την διακίνηση των αγαθών διαπιστωθεί από τους φοροτεχνικούς υπαλλήλους, ότι τα αγαθά που διακινούνται είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο τιμολόγιο ή στο δελτίο αποστολής, δεν θα γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του λάθους για να αρθούν οι συνέπειες της ανακρίβειας αυτής.

Το άρθρο 33 παράγραφος 1 του εδαφίου β' του Κ.Β.Σ. ορίζει ότι, αποτελεί παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο όταν εκδίδονται

οποιαδήποτε αδεώρητα στοιχεία, όταν από τις διατάξεις του κώδικα προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αδεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν, εφόσον :

(α) έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και (β) δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η παράλειψη αυτή, πριν από την διαπίστωσή της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

Πάντως έχει δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα η έκδοση φορολογικών στοιχείων από αδεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, που τοποθετείται στον εκτυπωτή χωρίς την θεώρηση από την Δ.Ο.Υ. είτε εσκεμένα, είτε από αμέλεια. Παλιότερα η παράβαση αυτή οδηγούσε στην επιβολή προστίμου, στον Κ.Β.Σ. όμως χάρις της προαναφερθείσας διάταξης έχει, έστω και μερικά, επιλυθεί το πρόβλημα.

9. Διαχωρισμός καταχώρησης και εκτύπωσης των πράξεων της παλαιάς και της νέας διαχωριστικής περιόδου

Με την διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 17, ορίζεται ότι ο ισολογισμός της επιχείρησης κλείνεται :

- Για τις ατομικές επιχειρήσεις, τις προσωπικές επιχειρήσεις, τις Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες εντός τριών μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή μέχρι 31 Μαρτίου ή 30 Σεπτεμβρίου κατά περίπτωση.
- Για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς, εντός τεσσάρων μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή μέχρι 30 Απριλίου ή 31 Οκτωβρίου κατά περίπτωση.
- Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, εντός έξι μηνών από την λήξη της

διαχειριστικής περιόδου, όχι όμως πέρα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος.

Όμως κατά την διάρκεια αυτών των προθεσμιών, στα βιβλία καταγράφονται και οι πράξεις της νέας διαχειριστικής περιόδου.

Έτσι πρέπει τα προγράμματα να παρέχουν την δυνατότητα στο χρήστη να διαχωρίζει τις οικονομικές πράξεις της παλιάς και της νέας διαχειριστικής περιόδου (αρθ. 23 § 2 εδάφ. στ').

Εφόσον οριστικοποιηθούν όλες οι κινήσεις που αφορούν την προηγούμενη χρήση, το πρόγραμμα μεταφέρει με την εργασία "Μεταφορά υπολοίπων" αυτόματα τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών στην νέα χρήση, με λογιστικές εγγραφές ανοίγματος ισολογισμού.

Άλλα εξελεγμένα προγράμματα αντιμετωπίζουν το πρόβλημα ως εξής :

- Αντιμετωπίζει τις δύο διαχειριστικές περιόδους με την λογιστική δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στην λογιστική της "μιας επιχείρησης" καταχωρεί τις πράξεις της μιας περιόδου (που έληξε). Ταυτόχρονα στη λογιστική της "άλλης επιχείρησης" καταχωρεί τις πράξεις της νέας περιόδου.

Έτσι υπάρχει αρκετό χρονικό διάστημα για την καταχώρηση των εγγραφών τακτοποίησης της παλιάς διαχειριστικής χρήσης.

Μόλις κλείσει ο ισολογισμός της παλιάς περιόδου μεταφέρονται συνήθως αυτόματα ή το πολύ με ειδική πληκτρολόγηση τα υπόλοιπα των λογαριασμών, στους λογαριασμούς της νέας περιόδου.

- Με την άλλη μέθοδο, η καταχώρηση των οικονομικών πράξεων διενεργείται στην χρονολογική σειρά πραγματοποίησής τους, οι δε πράξεις τακτοποίησης κλεισίματος του ισολογισμού με την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου (31/12 ή 30/6). Αυτού του είδους τα προγράμματα διαχωρίζουν αυτόματα τις οικονομικές πράξεις κατά χρονολογική σειρά. Τις τακτοποιητικές πράξεις της περιόδου που έληξε,

τις εντάσσει στον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου και ακολουθεί η διαδικασία κλεισίματος του ισολογισμού. Παράλληλα όμως το πρόγραμμα παρέχει την δυνατότητα ένταξης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου στην κανονική τους χρονολογική σειρά, με δυνατότητα κλεισίματος των λογαριασμών των πρώτων μηνών της περιόδου αυτής και καταχώρησή τους σε θεωρημένα βιβλία, χωρίς να παρεμποδίζεται η ενδιάμεση εκτύπωση σε θεωρημένα βιβλία των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού. Και με την μέθοδο αυτή, η μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών της περιόδου που έληξε, γίνεται είτε αυτόματα, είτε με ειδική πληκτρολόγηση.

Σύμφωνα με την νέα διάταξη του Κ.Β.Σ. η μεταφορά υπολοίπων των λογαριασμών του ισολογισμού πρέπει να γίνεται αυτόματα και αφού έχει κλείσει οριστικά ο ισολογισμός της χρήσης που έληξε. Κατά την διαδικασία αυτή απαιτείται μεγάλη προσοχή για να αποφευχθούν οι κίνδυνοι διαπίστωσης από τους φοροτεχνικούς υπαλλήλους παράβασης για εκπρόθεσμο κλείσιμο του ισολογισμού της περιόδου που έληξε.

Αν ο ισολογισμός μιας Ομόρρυθμης Εταιρίας της περιόδου που έληξε πρέπει να κλείσει μέχρι την 31η Μαρτίου και εφόσον χρησιμοποιείται ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο, οι τακτοποιητικές πράξεις και οι πράξεις κλεισίματος του ισολογισμού με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου, πρέπει να καταχωρηθούν πριν από τις εγγραφές του Απριλίου και αυτό θα προκύπτει από την συνεχή ενιαία αρίθμηση του θεωρημένου μηχανογραφικού εντύπου, οπότε αποδεικνύεται μετά από έλεγχο η εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού.

Αυτή η αδυναμία μπορεί να αποφευχθεί εφόσον για το ημερολόγιο των τακτοποιητικών πράξεων θεωρηθεί ιδιαίτερο μηχανογραφικό έντυπο.

Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 23, ορίζεται ότι το πρόγραμμα πρέπει να παρέχει την δυνατότητα διαχωρισμού και χωριστής εκτύπωσης σε θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο των πράξεων

του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε, από τις τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού της ίδιας χρήσης.

Πολλά από τα προγράμματα που κυκλοφορούν στην αγορά διαχωρίζουν την λειτουργικότητά τους σε 12 υποσυστήματα, όσοι δηλαδή είναι και οι μήνες της διαχειριστικής περιόδου. Κατ'ανάγκη οι τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού εντάσσονται σαν κοινές λογιστικές εγγραφές του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια να μην είναι δυνατή η εκτύπωση των κανονικών εγγραφών του Δεκεμβρίου σε θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί, μέσα στα όρια της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. δηλαδή μέχρι τις 31 Ιανουαρίου.

Χιλιάδες παραβάσεις έχουν βρεθεί στο παρελθόν. Για το λόγο αυτό από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) οι οποίες έχουν την ρίζα τους στην έλλειψη προσαρμογής του Κ.Β.Σ. στις προόδους της νέας τεχνολογίας, αλλά και στην έλλειψη ρητής διάταξης, η οποία να επιβάλλει στους κατασκευαστές προγραμμάτων αυτή την τεχνική προδιαγραφή.

Κατά συνέπεια το πρόγραμμα θα πρέπει να παρέχει την τεχνική δυνατότητα χωριστού χρονικού κλεισίματος και εκτύπωσης των κανονικών πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου από τις τακτοποιητικές πράξεις, το κλείσιμο και την εκτύπωση ισολογισμού, για τις οποίες τα χρονικά περιθώρια είναι διευρυμένα και μεταξύ των δύο αυτών περιθωρίων παρεμβάλλονται οι εγγραφές και εκτυπώσεις των μηνιαίων κινήσεων της νέας διαχειριστικής περιόδου. Π.χ. ο ισολογισμός μιας Α.Ε. της 31 Δεκεμβρίου συντάσσεται και εκτυπώνεται μέχρι τις 30 Απριλίου. Το θεωρημένο ισοζύγιο του Δεκεμβρίου πρέπει να εκτυπωθεί μέχρι τέλος Ιανουαρίου. Στην συνέχεια μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου θα εκτυπωθεί η κίνηση του Ιανουαρίου, μέχρι το τέλος Μαρτίου η κίνηση Φεβρουαρίου και μέχρι τέλος Απριλίου η κίνηση του Μαρτίου και το αργότερο και ο ισολογισμός της 31 Δεκεμβρίου. Για το λόγο αυτό κρίθηκε αναγκαίο η θέσπιση σαν τεχνικής προδιαγραφής της δυνατότητας αποσύνδεσης των

πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου, από τις τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού.

Άλλες προϋποθέσεις, οι οποίες δεν αναφέρονται ρητά στο νόμο είναι :

- α) Η δυνατότητα του προγράμματος να δέχεται εγγραφές και να κλείνει ισολογισμό για την πρώτη διαχειριστική περίοδο, που επιτρέπεται να είναι μεγαλύτερη από 12 μήνες και μέχρι 24 μήνες, χωρίς τον αναγκαστικό διαχωρισμό σε δύο διαχειριστικές περιόδους με κλείσιμο μιας διαχειριστικής περιόδου, μικρότερης του 12μηνου και δεύτερης ίσης με το δωδεκάμηνο (διαδικασία που ίσως έχει προεκτάσεις σε λάθος ερμηνείες για υποβολή χωριστών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α.).
- β) Η δυνατότητα του προγράμματος να κλείνει ισολογισμό για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από 12 μήνες.

Πρόκειται για λογιστικές προϋποθέσεις, αφού η έκταση της διαχειριστικής περιόδου προβλέπεται από φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. προς τις οποίες πρέπει να ανταποκρίνεται το πρόγραμμα. Το δικαίωμα που παρέχεται για το κλείσιμο του ισολογισμού σε 3 ή 4 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι δυνατόν να δημιουργήσει κάποια προβλήματα από το γεγονός, ότι οι εγγραφές ανοίγματος των βιβλίων της νέας χρήσης θα γίνουν στο τέλος του τρίτου ή τετάρτου μήνα.

Αυτό όμως έχει σαν αποτέλεσμα, στον ίδιο χρόνο δηλαδή μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, να ενημερώνονται και οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών με τα υπόλοιπα της 31ης Δεκεμβρίου του χρόνου που έληξε.

Ενόψει αυτού του ετεροχρονισμού όμως, τα ισοζύγια δεν παρουσιάζουν την πραγματική λογιστική κατάσταση, αλλά το σπουδαιότερο είναι το ταμείο να εμφανίζεται με πιστωτικά υπόλοιπα. Για τον λόγο αυτό πολλοί λογιστές, για να μην εμφανίζουν πλασματικά πιστωτικά υπόλοιπα,

κατά το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης, χρώνουν το λογαριασμό Ταμείο της νέας διαχειριστικής περιόδου με το πραγματικό υπόλοιπο της 31ης Δεκεμβρίου με ισόποση πίστωση μεταβατικού λογαριασμού, ο οποίος ακυρώνεται κατά την ολοκληρωτική μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών της χρήσης που έληξε.

Η ενέργεια αυτή δεν προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. αλλά δεν μπορεί να μην θεωρηθεί σαν νόμιμη πράξη, αφού αναγράφονται τα πραγματικά ποσά. Γνωρίζουμε επίσης ότι ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει την μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών της χρήσης που έληξε, στους λογαριασμούς της νέας χρήσης αυτόματα.

10. Αποκλεισμός αναδρομικής τροποποίησης εγγραφών - Δυνατότητα μεταγενέστερης αναπαραγωγής εγγραφών

Ένα από τα πλεονεκτήματα που παρέχει η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων είναι η δυνατότητα αναδρομικής καταχώρησης ή τροποποίησης των λογιστικών εγγραφών. Αυτή η δυνατότητα όμως, αν εφαρμοσθεί χωρίς κάποια δέσμευση, οδηγεί στην καταστρατήγηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. για έγκαιρη ενημέρωση και εκτύπωση των βιβλίων. Για τον λόγο αυτό οι νομοθέτες έκριναν σκόπιμη της θέσπιση φραγμού για τον περιορισμό της δυνατότητας αυτής μέσα στα πλαίσια του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων.

Έτσι λοιπόν με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 23 ορίζεται ότι το πρόγραμμα πρέπει να περιορίζει αυτή την δυνατότητα, αποκλείοντας αναδρομική τροποποίηση ή παρεμβολή οποιασδήποτε εγγραφής, μετά την πάροδο της προθεσμίας ενημέρωσης που ορίζεται για κάθε είδος βιβλίου, από τις διατάξεις του άρθρου 17. Κατά την καταχώρηση λοιπόν εγγραφών στα αρχεία περιόδου, επιτρέπεται η μεταβολή τους ή η

εισαγωγή νέων εγγραφών με οποιοδήποτε τρόπο, όταν η ημερομηνία της μεταβολής ή εισαγωγής είναι :

1. Μικρότερη ή ίση κατά 15 ημέρες από την ημερομηνία συστήματος (ημερομηνία εισόδου) του προγράμματος ή την ημερομηνία της πιο πρόσφατης λογιστικοποιημένης εγγραφής, δηλαδή της τελευταίας μεγαλύτερης ημερομηνίας καταχώρησης.
2. Μεγαλύτερη ή ίση με την ημερομηνία θεωρημένης εκτύπωσης.

Αν δεν ισχύουν αυτές οι προϋποθέσεις ο Η/Υ ειδοποιεί τον χρήστη ότι "η ημερομηνία είναι εκτός προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων" και η εφαρμογή δεν επιτρέπει σε αυτή την περίπτωση την καταχώρηση της κίνησης. Αυτή η διάταξη αναφέρεται σε όλα τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. υποχρεωτικά ή προαιρετικά, είτε υπόκεινται σε θεώρηση, είτε όχι.

Όλα τα προγράμματα πρέπει από την κατασκευή τους να περιέχουν μία μόνιμη εντολή, χωρίς την δυνατότητα τροποποίησής της από τον χρήστη ή οποιονδήποτε άλλο, ώστε να παρεμβάλλει το φραγμό στην προσπάθεια τροποποίησης ή παρεμβολής εγγραφής, εφόσον έχει παρέλθει η προθεσμία μέσα στην οποία θα πρέπει να έχει γίνει η ενημέρωση για την πράξη που εισάγεται με προγενέστερη ημερομηνία.

Με βάση όλα αυτά και πάντα σε ότι αφορά την μηχανογραφική ενημέρωση των βιβλίων, ο αποκλεισμός της δυνατότητας αναδρομικής παρεμβολής ή καταχώρησης εγγραφής εντοπίζεται στις παρακάτω προθεσμίες.

- Βιβλία Α' και Β' κατηγορίας.
Δεκαπενθήμερο από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου.
- Βιβλία Ημερολογίου - Ταμείου.
Εντός 15 ημερών από την διενέργειά τους.
- Βιβλίο αποθήκης.

Ποσοτικά 8 ημέρες από την παραλαβή ή παράδοση, ή άλλου είδους διακίνησης, προκειμένου δε περί της αξίας εφόσον το τιμολόγιο ή

άλλο στοιχείο στο οποίο αναφέρεται αξία, ακολουθεί την έκδοση Δ.Α. εντός 10 ημερών από την λήξη ή έκδοσή του.

- Σε περίπτωση λήξης στοιχείων, πριν από την παραλαβή των αγαθών, η καταχώρηση γίνεται την ημέρα της παραλαβής των αγαθών. Στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας και στο τέλος της χρήσης λαμβάνουν στοιχεία αγοράς αγαθών, τα οποία όμως δεν παραλείφθηκαν, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε μεταβατικούς λογαριασμούς οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.
- Για τα πρόσθετα βιβλία δεν παρέχεται ευχέρεια αναδρομικής καταχώρησης, εφόσον ορίζεται ότι η ενημέρωση γίνεται αμέσως ή την επόμενη ημέρα.

Η ύπαρξη αυτής της τεχνικής προδιαγραφής στα προγράμματα έχει πολύ μεγάλη σημασία, για την διασφάλιση τόσο του αιφνιδιαστικού όσο και του κατασταλτικού ελέγχου, στις περιπτώσεις που παρέχεται το δικαίωμα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τους εξουσιοδοτημένους ελεγκτές να ζητούν την εκτύπωση της συναλλακτικής κίνησης σε αδεώρητο χαρτί.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 η εκτύπωση σε θεωρημένα έντυπα μπορεί να περιορίζεται στα ημερολόγια και το βιβλίο απογραφών, στα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού και τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου Αποθήκης. Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, αν τηρείται, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά και το βιβλίο αποθήκης, εκτυπώνονται μία φορά το χρόνο σε αδεώρητο μηχανογραφικό χαρτί.

Την δυνατότητα αυτή μας παρέχει η παράγραφος 7 του άρθρου 24, όπου στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μπορούν να ζητούν με έγγραφο την άμεση εκτύπωση σε αδεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των υπολοίπων, μερικών ή όλων των λογαριασμών του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης κ.λ.π. ή μέσα σε δύο ημέρες την εκτύπωση όλων ή μερικών βιβλίων. Σε αυτή την περίπτωση όμως μπορεί, με τις σημερινές συνθήκες αυθαίρετης κατάρτισης των προγραμμάτων και εφόσον έχει τροποποιηθεί

το πρόγραμμα με κάποια νέα βελτιωμένη έκδοση, να υπάρξει αδυναμία εκτύπωσης των δεδομένων που είχαν εισαχθεί στον Η/Υ μέχρι τον χρόνο τροποποίησης του προγράμματος.

Μπροστά στο ενδεχόμενο αυτό και στην ευχέρεια που παρέχεται για την μη εκτύπωση των παραπάνω βιβλίων κατά την διάρκεια του έτους, είναι αναγκαία η επιβολή της υποχρέωσης στους κατασκευαστές προγραμμάτων, να περιλαμβάνουν στις τεχνικές προδιαγραφές, σε περίπτωση τροποποίησής τους και την δυνατότητα αναπαραγωγής των εγγράφων που αφορούν το χρονικό διάστημα μέχρι την τροποποίησή τους. Έτσι διασφαλίζεται ο φοροτεχνικός έλεγχος από τυχόν αδυναμία εκτύπωσης.

Βασικό στοιχείο της ελεγκτικής είναι ο δειγματοληπτικός έλεγχος. Ένα από τα καθήκοντα του ελεγκτή είναι και η επιβεβαίωση της ακρίβειας των αθροίσεων των ποσών που αναγράφονται στα βιβλία. Αν ο Η/Υ έχει προγραμματιστεί σωστά δεν υπάρχει περίπτωση να γίνει λάθος. Μπορεί όμως λόγω λάθους προγραμματισμού ηδελημένου ή μη να έχει αποτέλεσμα την αλλοίωση των ποσών τα οποία αποτελούν την βάση προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου. Τέτοια λάθη παρουσιάζονται στα βιβλία που τηρούνται με Η/Υ όπως βιβλία αγορών, εσόδων - εξόδων και βιβλίων Γ' κατηγορίας, με αποτέλεσμα να μην παρουσιάζονται στην φορολογική αρχή τα πραγματικά οικονομικά μεγέθη.

Για να γίνει εύκολος ο δειγματοληπτικός έλεγχος της ακρίβειας των αθροίσεων ορισμένων σελίδων, ως και ο έλεγχος της σωστής μεταφοράς των αθροισμάτων από την μία σελίδα στην άλλη, επιβάλλεται η υποχρέωση αυτόματης ενέργειας των αθροίσεων των ποσών των ημερολογίων, των ισοζυγίων κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Ανάλυση των εργασιών του Η/Υ

Ο όρος "ενημέρωση" των βιβλίων διαφέρει στο μηχανογραφικό σύστημα από το χειρόγραφο.

Στο χειρόγραφο με τον όρο ενημέρωση των βιβλίων νοείται η χειρόγραφη καταχώρηση των οικονομικών πράξεων στα βιβλία του επιτηδευματία και η χειρόγραφη μεταφορά των στοιχείων αυτών από τα ημερολόγια στα αναλυτικά και το Γενικό Καθολικό.

Στο μηχανογραφικό όμως σύστημα χρησιμοποιούνται δύο όροι :

Με τον όρο "ενημέρωση" εννοείται η οριστική εισαγωγή στη μνήμη του Η/Υ των δεδομένων με εντολή λογιστικοποίησής τους.

Με τον όρο "εκτύπωση" νοείται η απεικόνιση σε μηχανογραφικά έγγραφα (θεωρημένα ή όχι) σε καθορισμένο χρόνο, των πρωτογενών οικονομικών πράξεων για τις οποίες προηγήθηκε η εισαγωγή των δεδομένων στη μνήμη του Η/Υ ή ακόμα η εκτύπωση των πληροφοριών που θα προκύψουν από την επεξεργασία των δεδομένων.

Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων παρουσιάζει μια ιδιόμορφη απλούστευση των λογιστικών εργασιών, η οποία έχει σαν αποτέλεσμα την ανατροπή πολλών διαδικασιών των χειρογράφων συστημάτων, χωρίς να απομακρύνεται από τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Με την εισαγωγή των δεδομένων στην μνήμη του Η/Υ, γίνεται αυτόματη ενημέρωση τόσο των αναλυτικών λογαριασμών, όσο και των

λογαριασμών του Γενικού Καθολικού (αν προβλέπεται από το πρόγραμμα) ή στο τέλος του μήνα συντάσσεται μηνιαίο ισοζύγιο της κίνησης κάθε λογαριασμού ανωτέρου επιπέδου και ταυτόχρονα ενημερώνεται το Γενικό Καθολικό.

Κατά συνέπεια στην μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων δεν απαιτείται η σύνταξη φύλλων ανάλυσης και ελέγχου ή η τήρηση συγκεντρωτικών ημερολογίων. Τα ισοζύγια είναι μόνο απαραίτητα για την λήψη πληροφοριών και όχι σαν οργανικό λειτουργικό ή ελεγκτικό στοιχείο.

Η μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων με οποιαδήποτε φιλοσοφία προγραμμάτων και αν πραγματοποιείται, συνιστά ιδιαίτερη, σε κάθε περίπτωση, παραλλαγή συστήματος που είναι απαράδεκτη, αν ακολουθούνται οι βασικές αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Στον Κ.Β.Σ. αποδίδεται ιδιαίτερη σημασία στις προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων. Στο μηχανογραφικό σύστημα το στάδιο της ενημέρωσης που σημαίνει την εισαγωγή (input) των δεδομένων, σε κάποιο χώρο της μνήμης του Η/Υ, είτε με πληκτρολόγηση, είτε με αυτόματη μεταφορά και το στάδιο της εκτύπωσης που σημαίνει την αποτύπωση των δεδομένων μετά από κάποια επεξεργασία ή χωρίς αυτή σε μηχανογραφικό χαρτί.

Μια άλλη ουσιαστική διαφορά μεταξύ χειρογράφου και μηχανογραφικού συστήματος είναι, ότι η διαγραφή ή διόρθωση μιας λανθασμένης εγγραφής στο χειρόγραφο σύστημα, ακολουθεί μια ορισμένη διαδικασία ανάλογα αν το λάθος έγινε στο ημερολόγιο ή το καθολικό, πριν ή μετά την μεταφορά από το ημερολόγιο στο καθολικό κ.λ.π., ενώ στο μηχανογραφικό σύστημα, στα περισσότερα προγράμματα, κατά το στάδιο που περιλαμβάνεται μεταξύ του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων με πληκτρολόγηση και του χρόνου εκτύπωσης σε θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα, είναι δυνατή οποιαδήποτε διόρθωση χωρίς να μένουν ίχνη της

διόρθωσης αυτής, εφόσον βέβαια η εισαγωγή αυτή δεν προέρχεται από αυτόματη έκδοση θεωρημένου στοιχείου.

Πολλά προγράμματα ακόμα παρέχουν την δυνατότητα στο χρήστη να εισάγει στοιχεία για μελλοντικές οικονομικές πράξεις, σε τρόπο ώστε την κατάλληλη στιγμή να μην επέρχεται καθυστέρηση, στην εκτέλεση των εργασιών. Σαν παράδειγμα αναφέρεται η πληκτρολόγηση (input) από την παρασκευή των πληροφοριών που απαιτούνται για την έγκαιρη ομαδική έκδοση την Δευτέρα πρωί των δελτίων αποστολής ή την μεταγενέστερη έκδοση των τιμολογίων πώλησης.

Η ενέργεια αυτή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σαν ενημέρωση, ούτε είναι νοητό να επιφέρει μεταβολή των λογιστικών δεδομένων της επιχείρησης (π.χ. βιβλίο αποθήκης - λογ/σμος πωλήσεις), αφού δεν έχει ακόμα εκδοθεί το νόμιμο παραστατικό το οποίο αποτελεί το διακολογητικό της λογιστικής εγγραφής. Άρα μόνο όταν εκτυπωθεί το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο γίνεται η λογιστικοποίηση της οικονομικής πράξης και τότε θεωρείται ότι πραγματοποιείται η ενημέρωση των βιβλίων.

Εξαιρέση αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 11 με την οποία παρέχεται η ευχέρεια, μετά από έγκριση του Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., έκδοσης του Δ.Α. σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου αποστολής του αγαθού, με υποχρέωση αναγραφής και των δύο ημερομηνιών. Στην περίπτωση αυτή η εισαγωγή των στοιχείων, σε ότι τουλάχιστον αφορά το βιβλίο αποθήκης, θα γίνει κατά την ημέρα πραγματοποίησης της αποστολής.

2. Χρόνος και τρόπος ενημέρωσης και εκτύπωσης των βιβλίων

Όσον αφορά το χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων, ισχύουν τα εξής :

Βιβλία τρίτης κατηγορίας :

- **Ημερολόγια.** Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ορίζεται ότι η ενημέρωση των ημερολογίων και του βιβλίου αποθήκης γίνεται μέσα στις προθεσμίες, που προβλέπονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 17, δηλαδή εντός 15 ημερών από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου και επί των ταμειακών πράξεων από την διενέργειά τους για τα ημερολόγια και σε 8 ημέρες για το βιβλίο αποθήκης για την ποσοτική διακίνηση και εντός 10 ημερών από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου για την αξία των αγαθών.

Όταν λέμε εκτύπωση των ημερολογίων, εννοούμε :

- a) *Η εκτύπωση στο μηχανογραφημένο θεωρημένο έντυπο του ημερολογίου των οικονομικών πράξεων. Τα ημερολόγια μπορεί να είναι "Ταμείου" και "διαφόρων πράξεων", είτε τόσα όσα και οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί ή ορισμένοι από αυτούς.*
- β) *Η εκτύπωση των οικονομικών πράξεων κατά προοδευτική χρονολογική σειρά. Στα πιο πολλά προγράμματα δεν έχει σημασία η χρονολογική σειρά εισαγωγής των δεδομένων, ούτε η χρονολογία που γίνεται η εισαγωγή. Εκείνο που έχει σημασία είναι, η ημερομηνία που με εντολή του χρήστη θα πληκτρολογηθεί ή αυτόματα θα εισαχθεί σαν χρονολογία καταχώρησης της οικονομικής πράξης.*

- Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού. (Αφορά τους πρωτοβάθμιους μόνο λογαριασμούς). Εδώ τα ποσά των αντίθετων λογαριασμών, οι οποίοι απεικονίζονται λογιστικά σε κατώτερο επίπεδο, θα είναι ενσωματωμένα στα αθροίσματα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών στους οποίους έχουν ενταχθεί από το λογιστικό σχέδιο. Η εκτύπωση του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού καθολικού γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορά.

- Μηνιαία κατάσταση βιβλίου αποθήκης. (Αν τρείται).

Σε αυτή την περίπτωση η κατάσταση μπορεί να πάρει διαφορετικές μορφές. Μία από αυτές είναι η εκτύπωση σε ιδιαίτερες στήλες στην πρώτη γραμμή κάθε μερίδας, των προοδευτικών αθροισμάτων ποσοτήτων και αξιών, μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, στη δεύτερη γραμμή της συνολικής κίνησης ποσοτήτων και αξιών του τρέχοντα μήνα και στην τρίτη γραμμή των συνολικών αθροισμάτων των σπλών, από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι το τέλος του μήνα που αφορά η εκτύπωση (σχέδιο Α).

Άλλη γραμμογράφηση είναι η χρησιμοποίηση μιας σειράς για κάθε είδος και σε κάθετες στήλες η παρακολούθηση της κίνησης κάθε είδους μερίδας (σχέδιο Β).

Για τα είδη που δεν κινήθηκαν τον μήνα ορίζεται να εμφανίζεται η χρέωση και η πίστωση των ειδών αυτών, μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα.

Τα μηνιαία ισοζύγια γενικού καθολικού και οι μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, εκτυπώνονται σε θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, η αναλυτική εκτύπωση σε αδεώρητο μηχανογραφικό χαρτί γίνεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 24, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, δηλαδή μέσα σε 3 μήνες για ατομικές επιχειρήσεις,

προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε.. Μέσα σε 4 μήνες για Α.Ε. και συνεταιρισμούς και σε 6 μήνες για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων.

Αν αντί θεωρημένου αναλυτικού μηχανογραφικού βιβλίου αποθήκης, τηρούνται μηχανογραφικά αναλυτικές καταστάσεις ημερήσιας κίνησης και των οποίων τα σύνολα μεταφέρονται σε μηνιαίες καταστάσεις ή στο βιβλίο αποθήκης, η θεώρηση γίνεται μόνο στις ημερήσιες καταστάσεις. Η εκτύπωση των καταστάσεων γίνεται τον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν.

Τα αναλυτικά καθολικά δεν περιλαμβάνονται στις μηνιαίες υποχρεώσεις εκτύπωσης βιβλίων (παράγραφος 2 άρθρο 24).

- Βιβλίο απογραφών. Εφόσον ο επιτηδευματίας έχει μηχανογραφήσει τη λογιστική του στο επίπεδο και του βιβλίου απογραφών, υποχρεούται βάσει των διατάξεων των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 27 και παραγράφου 6 του άρθρου 24, να ενεργεί για τα εμπορεύσιμα στοιχεία δύο εκτυπώσεις σε θεωρημένο μηχανογραφικό χαρτί. Η πρώτη εκτύπωση θα αφορά την ποσοτική μόνο καταγραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσης, η οποία σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. γίνεται το αργότερο μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Η δεύτερη εκτύπωση που αφορά την ποσοτική και κατ' αξία, καταγραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσης, γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 3 των άρθρων 17 και 27 αντίστοιχα, μέσα στην χρονική περίοδο σύνταξης του ισολογισμού.

- Βιβλία Α' και Β' κατηγορίας. Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, ενημερώνει (Input) τα βιβλία μέσα σε δεκαπέντε μέρες από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου.

Η εκτύπωση των οικονομικών πράξεων στα βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν.

Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 17 ορίζεται ότι εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγκρισή του να παρατείνει μέχρι πενήντα ημέρες την προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 έως 4 και 5, περίπτωση β' του άρθρου αυτού. Η παράταση αυτή δεν συνεπάγεται και παράταση των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων. Η έγκριση πρέπει να είναι έγγραφη.

Σαν ειδικοί λόγοι μπορούν να χαρακτηρισθούν η ασθένεια του λογιστή ή του υπαλλήλου που χειρίζεται τα μηχανήματα ή την λήψη της κανονικής άδειας ή άλλοι λόγοι ανώτερης βίας, που καθιστούν αδύνατη την χρησιμοποίηση του Η/Υ, π.χ. καταστροφή του ηλεκτρικού δικτύου και πυρκαγιά, βλάβη των τηλεφωνικών γραμμών που δημιουργεί αδυναμία στην ON-LINE επικοινωνία.

Δεν θεωρείται ειδικός λόγος η βλάβη του Η/Υ που αντιμετωπίζεται με ειδική διαδικασία, βάσει της παραγράφου 5 του άρθρου 25.

Ο Κ.Β.Σ. δεν προβλέπει για την παράταση του χρόνου εκτύπωσης, όταν η παράταση του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων ξεπεράσει το χρόνο εκτύπωσης. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να παρατείνεται και ο χρόνος εκτύπωσης αυτοδίκαια.

3. Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων από την κεντρική μονάδα του Η/Υ

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 24, ισχύουν τα εξής :

Ήδη περίπτωση που ο επιτηδευματίας διαθέτει κεντρική μονάδα (Η/Υ), με την οποία παρακολουθεί τα λογιστικά στοιχεία όλων των επαγγελματικών καταστάσεων, μπορεί, μετά από προηγούμενη γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του, ή μετά από έγκρισή του, εφόσον η κεντρική μονάδα είναι σε τόπο εκτός της χωρικής του αρμοδιότητας ή πρόκειται για Α.Ε. με έδρα τον νομό Αττικής ή Θεσσαλονίκης, να εκτυπώνει μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα στην μονάδα αυτή τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο αποθήκης κάθε επαγγελματικής εγκατάστασης, όταν η μεταβίβαση των εγγραφών από τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις γίνεται είτε με απευθείας σύνδεση, είτε με άλλα ηλεκτρονικά μέσα στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

Τα τυπωμένα βιβλία αποστέλλονται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την λήξη του μήνα της εκτύπωσης στην επαγγελματική εγκατάσταση την οποία αφορούν, όπου και φυλάσσονται.

Τα θεωρημένα και μη χρησιμοποιημένα βιβλία, μπορεί να φυλάσσονται στο χώρο της κεντρικής μονάδας του Η/Υ μέχρι της χρησιμοποίησής τους”.

Εφόσον τώρα οι περιφερειακές μονάδες (τερματικό - μηνίες Η/Υ) έχουν ενημερωθεί εμπρόθεσμα, τα πληροφοριακά στοιχεία για την εκτύπωση των βιβλίων τους από την κεντρική μονάδα, μπορεί να αποστέλλονται είτε με απευθείας (on-line) σύνδεση, είτε με τηλεπικοινωνιακή σύνδεση (off-line), είτε με την αποστολή στην κεντρική μονάδα δισκετών, κασετών ή άλλων ηλεκτρονικών μέσων απομνημόνευσης των πληροφοριών.

Τα τυπωμένα θεωρημένα βιβλία σε μηχανογραφία έντυπα, αποστέλλονται από την κεντρική μονάδα Η/Υ στην επαγγελματική εγκατάσταση, την οποία αφορούν σε 10 ημέρες από την λήξη του μήνα της εκτύπωσης όπου και φυλάσσονται.

Η εκτύπωση των βιβλίων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων από την κεντρική μονάδα του Η/Υ, γίνεται σε μηχανογραφικά έντυπα, που καθένα από αυτά έχει θεωρηθεί ειδικά για την επαγγελματική εγκατάσταση που αφορά.

4. Τήρηση βιβλίων ισοζυγίων, καταστάσεων σε θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης

Βασικά βιβλία του μηχανογραφικού συστήματος, τα οποία υπόκεινται σε θεώρηση είναι για τους υπόχρεους Γ' κατηγορίας, το ή τα ημερολόγια, στα οποία γίνονται πρωτογενείς εγγραφές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης και το βιβλίο Απογραφών - Ισολογισμού.

Η εκτύπωση των παραπάνω βιβλίων, καθώς και σύμφωνα με την παράγραφο 1 άρθρο 25, μπορεί να γίνει σε ένα μόνο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης. Σε αυτή την περίπτωση η θεώρηση γίνεται με συνετή αρίθμηση ανά σελίδα. Στοιχεία τα οποία κρίνεται αναγκαίο να έχουν συμπληρωθεί (εκτυπωθεί) κατά την προσκόμιση του ενιαίου εντύπου στη Δ.Ο.Υ. για θεώρηση, είναι το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του επιτηδευματία, η διεύθυνση, ο συνεχής και ενιαίος αύξοντας αριθμός των σελίδων, ο χαρακτηρισμός στην πράξη θεώρησης του εντύπου, π.χ. "ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ". Ο ίδιος χαρακτηρισμός πρέπει να αναγράφεται στο σημείωμα θεώρησης και στην πράξη θεώρησης, που γίνεται στο έντυπο.

Το πρόγραμμα του Η/Υ πρέπει να έχει την δυνατότητα να εκτυπώνει τον τίτλο του βιβλίου και να δίνει αύξοντα αριθμό σελίδων σε κάθε είδος βιβλίου.

Δεν αποκλείεται όμως η χρησιμοποίηση ιδιαίτερων εντύπων για κάθε είδος βιβλίου, καθένα από τα οποία θα φέρει δική του αρίθμηση θεώρησης. Επίσης δεν αποκλείεται ένα από τα μηχανογραφικά έντυπα να εξυπηρετεί δύο βιβλία και κάποιο άλλο, ένα ή περισσότερα διαφορετικά βιβλία. Και στην περίπτωση αυτή κάθε έντυπο θα φέρει ιδιαίτερη συνεχή αρίθμηση θεώρησης ανά σελίδα και τον χαρακτηρισμό του εντύπου π.χ. το ένα έντυπο θα έχει το χαρακτηρισμό "ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ - ΙΣΟΖΥΓΙΑ ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ", την επωνυμία της επιχείρησης, την διεύθυνση και ενιαία αρίθμηση θεώρησης ανά σελίδα.

Ο Κ.Β.Σ. δεν αποκλείει την διάσπαση ενός μηχανογραφικού βιβλίου σε περισσότερα π.χ. Ημερολόγιο ταμείου, ημερολόγιο γραμματίων κ.λ.π. Σε αυτή την περίπτωση κατά την θεώρηση των μηχανογραφικών εντύπων πρέπει να γίνεται σαφής προσδιορισμός του είδους των βιβλίων.

Βασικά χαρακτηριστικά του εντύπου πολλαπλής χρήσης, είναι :

- α) Ο γενικός τίτλος θεώρησης σύμφωνα με τον προορισμό του π.χ. "ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ - ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟ - ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ".
- β) Ο ενιαίος α/α θεώρησης.
- γ) Ο ειδικός τίτλος του βιβλίου που εκτυπώνεται κατά την χρήση του.
- δ) Ο ειδικός εσωτερικός α/α κάθε βιβλίου.

Σε περίπτωση που από λάθος εκτυπώσουμε ένα βιβλίο σε μηχανογραφικό έντυπο, που έχει θεωρηθεί για εκτύπωση άλλου βιβλίου, για να αποφευχθεί η παράβαση που ορίζει ο Κ.Β.Σ., θα πρέπει οι εγγραφές να επαναληφθούν στο σωστό έντυπο και να ακυρωθούν με την ένδειξη "διαγράφεται" οι εγγραφές που έγιναν κατά λάθος στο μη κανονικό έγγραφο.

Εδώ τίθεται το ερώτημα πώς ο Η/Υ θα επανεκτυπώσει τις οικονομικές πράξεις, χωρίς να έχει προγραμματισθεί για κάτι τέτοιο; Σε αυτή την περίπτωση δίνεται στον Η/Υ εντολή επανεκτύπωσης για αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί, ενώ στον εκτυπωτή τοποθετούμε

θεωρημένο. Υποτίθεται βέβαια ότι το πρόγραμμα μας παρέχει αυτή την δυνατότητα.

Αν το παραπάνω λάθος γίνει εσκεμμένα, επισύεται πρόστιμο χωρίς όμως επίδραση στο κύρος των βιβλίων.

5. Έκδοση φορολογικών και άλλων στοιχείων από θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης

Με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 25 παρέχεται στα λογιστήρια η δυνατότητα μηχανογραφικής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, από το ίδιο το θεωρημένο στέλεχος μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης που φέρει ενιαία αρίθμηση, εφόσον με το σημείωμα που υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. κατά την θεώρηση, γίνει γνωστοποίηση για το είδος και τις σειρές που θα εκδίδονται.

Βασικές προϋποθέσεις της διάταξης αυτής, είναι :

A. Η χρησιμοποίηση μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης.

Το έντυπο χαρακτηρίζεται σαν "πολλαπλής χρήσης" από την στιγμή κατά την οποία το σημείωμα θεώρησης θα κατατεθεί σε δύο αντίτυπα στη Δ.Ο.Υ., θα επακολουθήσει η πράξη θεώρησης στην πίσω πλευρά του τελευταίου αντίτυπου του στελέχους του εντύπου, στην οποία θα δοθεί ο αριθμός θεώρησης, ο οποίος θα αναγραφεί και στο σημείωμα θεώρησης, που θα επιστραφεί στον επιτηδευματία ή το λογιστήριο σαν απόδειξη της νόμιμης θεώρησης του εντύπου.

Το μηχανογραφικό έντυπο πρέπει να είναι πτυσσόμενο, σε τρόπο ώστε να είναι ευχερής ο έλεγχος της ενιαίας αρίθμησης και η θεώρησή του με διατρητική μηχανή. Αν προσκομισθεί στην Δ.Ο.Υ. μη πτυσσόμενο χαρτί

για θεώρηση, (π.χ. ρολός), δεν δημιουργεί σε αυτήν υποχρέωση θεώρησης, γιατί ίσως δεν υπάρχουν και τα αντίστοιχα μέσα θεώρησης.

Το μηχανογραφικό έντυπο δεν είναι υποχρεωτικό να φέρει πλήρη γραμμογράφηση όταν προσκομίζεται για θεώρηση, αν ο Η/Υ έχει την δυνατότητα κατά την εκτύπωση των στοιχείων, πέρα από την συμπλήρωση των ενδείξεων που υποχρεωτικά πρέπει να φέρουν (επωνυμία, διεύθυνση κ.λ.π.), να εκτυπώνει ταυτόχρονα και την γραμμογράφηση και την ονοματολογία των σπλών και λοιπών ενδείξεων του στοιχείου, με ταυτόχρονη αποτύπωση με καρμπόν και στα υπόλοιπα φύλλα. Αυτή η διαδικασία δεν εφαρμόζεται όταν από το ίδιο το έντυπο εκδίδονται και στοιχεία διακίνησης, σε περισσότερα από δύο αντίτυπα, οπότε θα πρέπει στα επιπλέον αντίτυπα να αναγράφεται η ένδειξη "Δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς", πράγμα που δεν γίνεται με την ύπαρξη καρμπόν.

Οι ενδείξεις που πρέπει να είναι προεκτυπωμένες, μπορεί να είναι είτε τυπογραφικά, είτε μηχανογραφικά.

Β. Η ύπαρξη ενιαίας αρίθμησης.

Σαν ενιαία αρίθμηση νοείται η συνεχής αύξουσα αρίθμηση μέσα στην ίδια διαχειριστική πράξη, χωρίς απαραίτητα να αρχίζει από τον αριθμό 1. Η ίδια ενιαία αρίθμηση μπορεί να επαναληφθεί στην ίδια χρήση, μόνο μετά από έγκριση του αρμοδίου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.

Γ. Έκδοση από μηχανογραφικό έντυπο φορολογικών στοιχείων.

Η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 25, μπορεί να ερμηνευθεί σαν απαγορευτική για την έκδοση από το θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης και άλλων φορολογικών στοιχείων, για τα οποία

δεν προβλέπεται θεώρηση, π.χ. αποδείξεων λιανικής πώλησης, ενταλμάτων πληρωμής.

Όμως η ερμηνεία αυτή απορρίπτεται, γιατί με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση θεώρησης, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με την χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο.

Δ. Γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. του είδους των στοιχείων και των σειρών που θα εκδίδονται από το μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης.

Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται με το σημείωμα θεώρησης που υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και του ακόλουθου τύπου : "Μηχανογραφικό έντυπο έκδοσης : Δελτίων αποστολής σειρές Α, Β, Τιμολογίων σειρές Α, Β, Γ, Αποδείξεων λιανικών πωλήσεων, Αποδείξεων δαπανών, Δελτίο εξαγωγής πρώτων υλών, Δελτίο εισαγωγής έτοιμων προϊόντων, Αριθμοί στοιχείων 5.001 - 6.000".

Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας θέλει να χρησιμοποιήσει το ίδιο μηχανογραφικό έντυπο για άλλου είδους στοιχεία, έχει υποχρέωση να το γνωστοποιήσει εγγράφως στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π.χ. σαν συνέχεια του προηγούμενου παραδείγματος : "Πέρα των στοιχείων που θα περιλαμβάνονται στο σημείωμα με αριθμό xxx και η ημερομηνία xxx θα εκδίδονται από σήμερα και τα ακόλουθα στοιχεία : Δελτία αποστολής, σειρές Γ' και Δ', εντάλματα πληρωμής, γραμμάτια είσπραξης".

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι κάθε σειρά στοιχείου θα φέρει ιδιαίτερο διακριτικό. Το διακριτικό αυτό μπορεί να είναι γράμμα του αλφαβήτου ή αριθμός κ.α.

Ε. Μηχανογραφική αποτύπωση του τίτλου, του στοιχείου, της σειράς και της εσωτερικής αρίθμησης.

Όσον αφορά αυτό το θέμα, έχουμε αναφερθεί διεξοδικά στις προηγούμενες παραγράφους.

6. Μηχανογραφικές καταστάσεις αντί φορολογικών στοιχείων

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 25 μπορεί να γίνει η υποκατάσταση ορισμένων φορολογικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. με μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις σε έγγραφο ή μαγνητική μορφή, οι οποίες 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, οι καταστάσεις αυτές επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληγιών που αναφέρονται σε αυτές. Έτσι πραγματοποιείται η αποδοχή των προϊόντων της ηλεκτρονικής τεχνολογίας, σαν υποκατάστατο των φορολογικών στοιχείων. η διάταξη αυτή δέχεται σαν δικαιολογητικά εγγραφών τα μηχανογραφικά έντυπα ή τα μαγνητικά μέσα (δισκέτες κ.α.), τα οποία παραδίδουν οι τράπεζες ή οι πιστωτικοί οργανισμοί (Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια) στο δημόσιο κ.λ.π., αντί αναλυτικών παραστατικών. Τέτοιες δοσοληγίες είναι οι εισπράξεις ή επιστροφές φόρων κ.λ.π.

Σκοπός αυτής της διάταξης είναι η νομοθετική κάλυψη και προσαρμογή των διατάξεων του δημοσίου λογιστικού και του Κ.Β.Σ., στις απαιτήσεις της νέας μορφής των συναλλαγών με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, οι οποίες πραγματοποιούνται για λογαριασμό του δημοσίου κ.λ.π.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κ.Β.Σ. αντιμετωπίζεται η περίπτωση βλαβών του Η/Υ, που σε πολλές περιπτώσεις

η επισκευή τους καθυστερεί πάρα πολύ, με αποτέλεσμα τα λογιστήρια και οι επιτηδευματίες να βρίσκονται εκτεθειμένοι στους αιφνιδιαστικούς φορολογικούς ελέγχους.

Έτσι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού, ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων παρατείνεται για δέκα ημέρες, εφόσον γίνει σχετική γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ενόψει του χρόνου που παρέχεται από το άρθρο 17 για την ενημέρωση των βιβλίων, θα πρέπει σε περίπτωση αιφνιδιαστικού ελέγχου για την ενημέρωση των βιβλίων, να έχει προηγηθεί η γνωστοποίηση της βλάβης στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Σε αυτή την περίπτωση και εφόσον τα αίτια της μη ενημέρωσης συνεχίζονται και μετά τον χρόνο της δεκαήμερης παράτασης, οι πρωτογενείς εγγραφές, δηλαδή οι εγγραφές στα βιβλία αγορών, εσόδων - εξόδων, αναλυτικά ημερολόγια, βιβλίο αποθήκης, πρόσθετα βιβλία, μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης γίνονται, αν πρόκειται για βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, σε αντίστοιχα χειρόγραφα βιβλία, αν δεν πρόκειται για βιβλία Γ' κατηγορίας σε ένα γενικό ημερολόγιο ή στα μηχανογραφικά έντυπα.

Ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να τηρήσει και περισσότερα ημερολόγια, ακόμη και καθολικά εφόσον το επιθυμεί, για ενημέρωση ή για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Εφόσον κατά την στιγμή της βλάβης διαπιστωθεί ότι θα απαιτηθεί αρκετός χρόνος για την επισκευή της, μπορεί ο επιτηδευματίας και πριν από την λήξη της προθεσμίας που ορίζεται για την εισαγωγή των στοιχείων, να θεωρήσει χειρόγραφα βιβλία και στοιχεία για την άμεση έκδοση και ενημέρωση.

Η διάταξη αυτή παρέχει την ευχέρεια για την άρση του αδιεξόδου, αρκεί βέβαια το σύστημα να παρέχει τις ελεγκτικές διασφαλίσεις, σε τρόπο ώστε να μην γίνει αφορμή για δόλιες ενέργειες, δηλαδή να αποκλείεται η εσκεμμένη βλάβη με απώτερο σκοπό την καταπάτηση των φορολογικών

διατάξεων. Σύμφωνα με την ίδια διάταξη μετά την αποκατάσταση της ομαλής λειτουργίας, οι οικονομικές πράξεις εισάγονται στην μνήμη του Η/Υ και από εκεί μεταφέρονται στα κανονικά μηχανογραφικά έντυπα.

Επίσης από την διάταξη αυτή προκύπτει, ότι τα προσωρινά βιβλία (Αγορών, εσόδων - εξόδων) είτε χειρόγραφα, είτε μηχανογραφημένα, πρέπει να είναι θεωρημένα και κατά την πράξη θεώρησής τους να φέρουν το χαρακτηρισμό τους σαν "προσωρινών βιβλίων".

Η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί και προληπτικά, δηλαδή το λογιστήριο ενόψει ενδεχομένης βλάβης, να έχει θεωρήσει προληπτικά ειδική σειρά φορολογικών στοιχείων, ως και προσωρινά βιβλία.

Η μεταφορά των οικονομικών πράξεων από τα προσωρινά βιβλία, μπορεί να γίνει είτε αυτόματα από τον δίσκο του προγράμματος προσωρινής αντιμετώπισης της βλάβης, είτε με πληκτρολόγηση μεταφοράς των εγγραφών από τα προσωρινά βιβλία.

Τα ίδια ισχύουν και για τα βιβλία των υποκαταστημάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

1. Τεχνική τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας

Οι επιτηδευματίες της Α' κατηγορίας, σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 2 εδάφιο α' του Κ.Β.Σ. τηρούν υποχρεωτικά το βιβλίο τους ανεπτυγμένο σε στήλες, σε τέτοιο βαθμό, ώστε να παρέχονται με ευχέρεια από αυτό οι πληροφορίες που απαιτούνται για τον προσδιορισμό των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Για το βιβλίο Α' κατηγορίας πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον οι ακόλουθες στήλες :

- Είδος του στοιχείου - δικαιολογητικού εγγραφής.
- Αύξων αριθμός του στοιχείου.
- Χρονολογία έκδοσης ή λήψης του στοιχείου.
- Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία του εκδότη.
- Αξία αγοράς αγαθών (με ανάλυση σε στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.).
- Αξία υπηρεσιών που λήφθηκαν.
- Αξία αγοράς πάγιων στοιχείων.
- Αξία δαπανών (Γεν. εξόδων).
- Λογαριασμός Φ.Π.Α. με ανάλυση σε Φ.Π.Α. εμπορεύσιμων στοιχείων, σε Φ.Π.Α. γεν. εξόδων και Φ.Π.Α. πάγιων στοιχείων. Ο Φ.Π.Α. πρέπει να παρακολουθείται με δύο τουλάχιστον στήλες χρέωσης και πίστωσης (φόρος εισροών και φόρος εκροών).
- Αξία επιστροφών - εκπτώσεων με ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
Οι εκπτώσεις - επιστροφές (αγορών) που πραγματοποιούνται με

πιστωτικό τομολόγιο μπορεί να καταχωρούνται αρνητικά, δηλαδή με το σημείο μείον (-) στις δύο στήλες που αφορούν.

Ο Φ.Π.Α. εκροών που ενεργεί συμψηφιστικά με τις τριμηνιαίες περιοδικές δηλώσεις, καταχωρείται σε πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. Για την απόδοση του Φ.Π.Α. ή την τριμηνιαία περιοδική ή την ετήσια εκκαθαριστική δήλωση, υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης.

Μια τελευταία υποχρέωση όσων τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας είναι η παρακολούθηση σε ιδιαίτερες στήλες των δανείων που λαμβάνει ή χορηγεί (παράγραφος 2α, άρθρο 23 και παράγραφος 3, άρθρο 5). Σκοπός της διάταξης αυτής είναι ο προσδιορισμός του τέλους χαρτοσήμου δανειακών συμβάσεων.

Ένα πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι αν ο επιτηδευματίας, ο οποίος τηρεί μηχανογραφικά το βιβλίο αγορών, μπορεί να συντάσσει χειρόγραφα τις αναλυτικές καταστάσεις αγορών, επιστροφών - εκπώσεων κατά συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 5. Κάτι τέτοιο πρέπει να αποκλεισθεί, γιατί από την διάταξη της παραγράφου 2β του άρθρου 23 αποκλείεται ρητά η χειρόγραφη επεξεργασία των δεδομένων, τα οποία πρέπει να προκύπτουν μηχανογραφικά. Κρίνεται βέβαια λογικό κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής του νέου Κ.Β.Σ. να υπάρξει κάποια ανοχή, έως ότου όλα τα προγράμματα Η/Υ να προσαρμοσθούν στις σχετικές διατάξεις του.

Εδώ θα πρέπει να σημειώσουμε, επειδή δεν κυκλοφορούν προγράμματα με ειδικό προορισμό την τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας, ότι είναι δυνατή η χρησιμοποίηση προγραμμάτων για βιβλία Β' κατηγορίας από τα οποία δραστηριοποιείται μόνο το σκέλος των εξόδων. Αρκεί κατά την δέωση του μηχανογραφικού εντύπου να δηλώνεται ότι θα χρησιμοποιηθεί για την τήρηση βιβλίου Α' κατηγορίας.

2. Τεχνική τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας

Σύμφωνα με την διάταξη του εδαφίου α' παράγραφος 2 του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ. τα λογιστήρια που τηρούν μηχανογραφικά το βιβλίο Β' κατηγορίας έχουν υποχρέωση να το τηρούν κατά τρόπο, ώστε από το βιβλίο αυτό να προκύπτουν τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από το άρθρο 6 του Κ.Β.Σ. με ανάπτυξη αντίστοιχων σπλών.

Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 6 ότι ο επιτηδευματίας παρακολουθεί με ξεχωριστές στήλες τις ακόλουθες πληροφορίες, που ρητά αναφέρονται σε αυτή :

- Το είδος του στοιχείου (δικαιολογητικού εγγράφου)

Σαν είδος θεωρείται ο τίτλος του δικαιολογητικού, π.χ. Τιμολόγιο, τιμολόγιο - Δελτίο αποστολής, Πιστωτικό τιμολόγιο κ.λ.π.

Η έννοια της διάταξης αυτής δεν αλλοιώνεται αν το είδος του στοιχείου έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο με σύντμηση π.χ. ΤΙΜ., Π.Τ., Α.Π.Υ. κ.λ.π. ή ακόμη και με κωδικό αριθμό, αν η κωδικαρίθμηση αυτή με την αντίστοιχη ονοματολογία, προκύπτει από θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή από άλλο θεωρημένο βιβλίο και είναι εφικτός ο άμεσος έλεγχος.

Για την περίπτωση χρήσης κωδικών αριθμών στην τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, προτείνεται η εκτύπωση κατά την αρχή της διαχειριστικής περιόδου στο βιβλίο αυτό, όλων των κωδικαριθμήσεων και των αντίστοιχων ονοματολογιών. Έτσι αποφεύγεται η τήρηση ιδιαίτερου βιβλίου κωδικής αρίθμησης.

- Τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού της εγγραφής

Στη στήλη αυτή, αν πρόκειται για στοιχείο που έκδοσε ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία της Β' κατηγορίας (π.χ. τιμολόγιο πώλησης, τιμολόγιο αγοράς κ.α.) η εισαγωγή των στοιχείων στον Η/Υ

πρέπει να γίνεται με την ημερομηνία έκδοσης του στοιχείου και μέσα στα χρονικά όρια ενημέρωσης του βιβλίου.

Πολλά προγράμματα πάρείχαν την δυνατότητα αναδρομικής εισαγωγής στοιχείων με ημερομηνία πολύ προγενέστερη εκείνης, κατά την οποία γινόταν η εισαγωγή τους. Όμως με το εδάφιο η της παραγράφου 2 του άρθρου 23, περιορίστηκε η ευχέρεια αυτή μόνο στον χρόνο που παρέχεται για την ενημέρωση των βιβλίων, δηλαδή στο δεκαπενθήμερο.

Συνέπεια της διάταξης αυτής είναι η μη αποδοχή από τον Η/Υ για καταχώρηση των ημερομηνιών που φέρουν τα παραστατικά που εκδίδει ο επιτηδευματίας, εφόσον η ημερομηνία έκδοσής τους είναι προγενέστερη του δεκαπενθημέρου ή να τα δέχεται αλλά να αποτυπώνει ημερομηνία που βρίσκεται μέσα στην προθεσμία ενημέρωσης. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις επισύρεται πρόστιμο, αν διαπιστωθούν από τον έλεγχο.

Το ίδιο ισχύει και για τα δικαιολογητικά, που άλλοι επιτηδευματίες εκδίδουν. Στην περίπτωση αυτή καταχωρείται η ημερομηνία λήξης του στοιχείου. Αν πρόκειται για θεωρημένο τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής του προμηθευτή, η ημερομηνία λήξης του του στοιχείου αυτού ταυτίζεται με την ημερομηνία παραλαβής των αγαθών, αφού το παραστατικό αυτό είναι συνοδευτικό των αγαθών. Δεν ταυτίζεται όμως με την ημερομηνία έκδοσης του στοιχείου, όταν αντικειμενικοί λόγοι αδυναμίας, εμποδίζουν την αυθημερόν παράδοση του αγαθού και του στοιχείου.

Στην περίπτωση όμως που τα αγαθά συνοδεύτηκαν με θεωρημένο Δ.Α. και ακολούθησε η έκδοση του τιμολογίου σε μεταγενέστερο χρόνο, η ημερομηνία καταχώρησης του τιμολογίου δεν πρέπει να υφίσταται πέρα από τον χρόνο που θα απαιτηθεί για την έκδοση και ταχυδρομική αποστολή του, από τον προμηθευτή μέχρι την ημερομηνία λήξης του από τον αγοραστή που τηρεί το βιβλίο εσόδων -εξόδων.

Στις περιπτώσεις λήξης στοιχείου που έκδοσε τρίτο πρόσωπο, αν μεν πρόκειται για θεωρημένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής του προμηθευτή, το οποίο ήταν και συνοδευτικό του αγαθού, αναγράφεται η ημερομηνία παραλαβής των αγαθών που είναι και η ημερομηνία λήξης του στοιχείου.

- **Τον αύξοντα αριθμό.**

Σαν αύξοντας αριθμός αναγράφεται ο αριθμός του στοιχείου. Ειδικότερα, αν το στοιχείο έχει εκδοθεί από θεωρημένο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης, αναγράφεται ο ειδικός αριθμός του στοιχείου και όχι ο γεν. αριθμός θεώρησης του εντύπου πολλαπλής χρήσης, για να είναι εφικτή η ευχερής διασταύρωση των στοιχείων από τον φοροτεχνικό έλεγχο.

- **Την επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο του τρίτου εκδότη του στοιχείου.**

Σαν επωνυμία θεωρείται η επίσημη καταστατική επωνυμία η οποία αναγράφεται στο δικαιολογητικό του εκδότη (τρίτου), ο οποίος πώλησε τα αγαθά ή παρείχε τις υπηρεσίες.

- **Ακαθάριστα έσοδα.**

Βασικό χαρακτηριστικό για την καταχώρηση των ακαθάριστων εσόδων περί φορολογίας εισοδήματος, θεωρείται ο χρόνος παράδοσης του αγαθού και έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, ανεξάρτητα αν η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε χονδρικά ή λιανικά με πίστωση ή μετρητά, με παρακράτηση της κυριότητας ή όχι με άλλο τρόπο.

Εξαιρέση αποτελούν τα ακαθάριστα έσοδα που αποκτούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες, για τα οποία σαν χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής, κατά τον οποίο εκδίδεται η απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να παρακολουθούνται υποχρεωτικά με στήλες κατά κατηγορίες, όπως : από πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, παροχή υπηρεσιών, αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών και λοιπές πράξεις. Σαν έσοδα από λοιπές

πράξεις πεωρούνται οι πιστωτικοί τόκοι συναλλακτικών πράξεων, η είσπραξη ποσών από επισφαλείς απαιτήσεις που βάρυναν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, η επιστροφή τελών, φόρων που βάρυναν τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Επίσης οι διάφορες επιδοτήσεις. Η παρακολούθηση των εσόδων από λοιπές πράξεις μπορεί να γίνεται με μία στήλη. Τα έσοδα από πώληση παγίων στοιχείων πρέπει να παρακολουθούνται με ιδιαίτερη στήλη ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου. Το ίδιο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά.

Ειδικά για τις αυτοπαραδόσεις πρέπει να αναφερθούν και τα ακόλουθα : Με την διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 4 του άρθρου 6, επιβάλλεται η χωριστή παρακολούθηση των αυτοπαραδόσεων ή ιδιοχρησιμοποιήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, για των οποίων την απόκτηση καταβλήθηκε Φ.Π.Α. εισροών και συμψηφίστηκε με το φόρο εκροών. Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή οι ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών υπόκεινται σε ορισμένες προϋποθέσεις σε Φ.Π.Α. Δεν αποτελούν όμως έσοδα φορολογητέα στη φορολογία εισοδήματος. Για το λόγο αυτό πρέπει να παρακολουθούνται με ιδιαίτερη στήλη κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

Σε ότι αφορά την αντιμετώπιση των αυτοπαραδόσεων κατά την μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων και έκδοσης των στοιχείων, υπάρχουν πολλοί τρόποι που συνδέονται με την φιλοσοφία κατάρτισης του προγράμματος. Ενδεικτικά αναφέρονται οι ακόλουθες ειδικές παρατηρήσεις :

- Κατά την θεώρηση στην Δ.Ο.Υ. του μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης για έκδοση στοιχείων, θα πρέπει να αναφέρεται στο σημείωμα θεώρησης, ότι θα χρησιμοποιηθεί και για την έκδοση στοιχείων αυτοπαραδόσεως και κατά την έκδοσή του από τον εκτυπωτή να αναγράφεται ο τίτλος του στοιχείου "ΔΕΛΤΙΟ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ" και να ακολουθεί ειδική ενιαία αρίθμηση γι' αυτό.

- Μπορεί με κατάλληλο προγραμματισμό και ανάλογη εντολή, κατά την μηχανογραφική έκδοση του στοιχείου αυτοπαράδοσης, να ενημερώνονται ταυτόχρονα οι στήλε των τεκμαρτών εσόδων αυτοπαράδοσης του Φ.Π.Α εκροών που αντιστοιχεί στην χωρίς δικαίωμα εκτύπωσης αξία και των δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης με το άθροισμα της αξίας και του Φ.Π.Α., που αντιστοιχεί σε αυτή. Θα πρέπει όμως να υπάρχει ειδική ένδειξη σε ότι αφορά το είδος της αυτοπαράδοσης για ανάλογη πληροφόρηση (π.χ. εμπορεύματα, υπηρεσίες, πάγια στοιχεία κ.λπ.).
- Μπορεί να υπάρχει μια ενιαία στήλη αυτοπαραδόσεων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων και η ανάλυση κατά συντελεστή Φ.Π.Α. να γίνεται σε αδεώρητο ή μη μηχανογραφικό χαρτί, όπως και οι άλλες αναλύσεις.

Στην μηχανογραφική τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, η καταχώρηση των αναλύσεων κατά τον χρόνο πραγματοποίησης ορισμένων οικονομικών πράξεων π.χ. δανείων, πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου π.χ. δίμηνο για το Φ.Π.Α., μήνας για το χαρτόσημο και να περιλαμβάνει για διευκόλυνση του ελέγχου, τόσο τα προοδευτικά αθροίσματα μέχρι το τέλος της προηγούμενης περιόδου, όσο και τις αναλύσεις της τρέχουσας φορολογικής περιόδου (δίμηνο).

Ένα σοβαρό πρόβλημα για όσους τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ήταν και η ανάγκη δημιουργίας πολλών στηλών στα βιβλία αγορών ή εσόδων - εξόδων, έτσι ώστε να είναι δυνατή η λήψη των αναγκαίων πληροφοριών για την σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α και των λοιπών φορολογιών.

Και για μεν τα χειρόγραφα βιβλία το πρόβλημα με όλες τις αδυναμίες, ξεπερνιέται αν χρησιμοποιηθεί σαν βιβλίο εσόδων - εξόδων κ.λπ. το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων αμερικάνικου τύπου, το οποίο περιέχει γραμμογράφηση με πολλαπλές στήλες.

Για τα μηχανογραφικά όμως έντυπα δημιουργείται σοβαρό τεχνικό πρόβλημα, γιατί η χωρητικότητα σε χαρακτήρες του μηχανογραφικού χαρτιού στους συνήθεις εκτυπωτές είναι περιορισμένη και πολλές φορές δεν επαρκεί για την ανάπτυξη έστω και του ενός σκέλους του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

Ξεκινώντας από το σκέλος δαπανών, που καλύπτει και τις απαιτήσεις των υποχρεώσεων της Α' κατηγορίας, διαπιστώνεται ότι ξεπερνούν οι ακόλουθες υποχρεώσεις σε στήλες για μία επιχείρηση που συγκεντρώνει τις συνήθεις περιπτώσεις δαπανών :

- 1) Αγορές εμπορευμάτων χωρίς Φ.Π.Α.
- 2) Αγορές εμπορευμάτων σε συντελεστή 4%.
- 3) Αγορές εμπορευμάτων σε συντελεστή 8%.
- 4) Αγορές εμπορευμάτων σε συντελεστή 18%.
- 5) Αγορές πρώτων υλών χωρίς Φ.Π.Α.
- 6) Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 4%.
- 7) Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 8%.
- 8) Αγορές πρώτων υλών με συντελεστή 18%.
- 9) Λήψη υπηρεσιών χωρίς Φ.Π.Α.
- 10) Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 4%.
- 11) Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 8%.
- 12) Λήψη υπηρεσιών με συντελεστή 18%.
- 13) Γενικά έξοδα χωρίς Φ.Π.Α. ή με Φ.Π.Α. που δεν παρέχει δικαίωμα εκτύπωσης.
- 14) Γενικά έξοδα με Φ.Π.Α. με δικαίωμα εκτύπωσης.
- 15) Αγορά πάγιων στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. ή με Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα εκτύπωσης.
- 16) Αγορά πάγιων με Φ.Π.Α. 8%.
- 17) Αγορά πάγιων με Φ.Π.Α. 18%.

18) Φ.Π.Α. εισροών εμπορεύσιμων αγαθών.

19) Φ.Π.Α. εισροών γενικών εξόδων.

20) Φ.Π.Α. εισροών παγίων στοιχείων.

Επειδή όμως πάντα θα υπάρχει το ενδεχόμενο να προκύψουν σε καθεμία από τις παραπάνω συναλλαγές εκπώσεις - επιστροφές, αυτόματα οι στήλες διπλασιάζονται.

Με την απλή σκέψη δημιουργίας αντίστοιχης στήλης εκπώσεων - επιστροφών σε καθεμία από τις στήλες αυτές, οπότε οι στήλες από 24 θα πρέπει να γίνουν 48, υπερκαλύπτεται μόνο με το σκέλος των δαπανών, το πλάτος του χαρτιού για ένα εκτυπωτή των 15 ιντσών. Ακόμη μεγαλύτερη γίνεται η δυσχέρεια με την αναγκαία προσθήκη σπλών με περιεχόμενο την ημερομηνία λήξης ή έκδοσης του στοιχείου, είδους του παραστατικού, αριθμού παραστατικού και της αιτιολογίας. Οι περισσότεροι, αν όχι όλοι, οι εκτυπωτές που κυκλοφορούν στην αγορά, δέχονται μηχανογραφικό χαρτί πλάτους 10 ή 15 ιντσών. Το μηχανογραφικό χαρτί 15 ιντσών δέχεται στο πλάτος του 220 περίπου χαρακτήρες σε σμίκρυνση μαζί με τα ενδιάμεσα διαχωριστικά διαστήματα.

Αν λάβουμε υπόψη μας ότι απαιτούνται 45 - 50 χαρακτήρες για τις ενδείξεις της ημερομηνίας, του είδους του παραστατικού, του αριθμού της αιτιολογίας και των ενδιάμεσων κενών διαστημάτων για τις διαχωριστικές κάθετες γραμμές, απομένουν 150-180 χαρακτήρες περίπου για μόνο 22 στήλες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι άλλες τόσες στήλες για τις εκπώσεις και τις επιστροφές.

Αν από τους χαρακτήρες αυτούς αφαιρεθούν τα διαχωριστικά διαστήματα, απομένει ανεπαρκές διάστημα για την καταχώρηση των αξιών και του φόρου των 22 σπλών δηλαδή 5-6 χαρακτήρες ανά στήλη, που σημαίνει δυνατότητα καταχώρησης ποσών μέχρι δεκάδων χιλιάδων δραχμών (99.999 = 6 χαρακτήρες) σε κάθε στήλη.

Ευνότητα είναι, ότι η τήρηση του σκέλους δαπανών είναι ανέφικτη σε πλήρη ανάπτυξη.

Και για μεν τις εκπτώσεις - επιστροφές το θέμα επιλύεται από τον Κ.Β.Σ. με την δυνατότητα που παρέχει της αφαιρετικής δηλαδή καταχώρησης των εκπτώσεων - επιστροφών στις στήλες που αντίστοιχα αφορούν, δηλαδή αν παρέχεται έκπτωση σε αγορά εμπορευμάτων με συντελεστή 18% η έκπτωση αυτή θα καταχωρηθεί αφαιρετικά από την στήλη αγορών εμπορευμάτων με συντελεστή 18%, ο δε Φ.Π.Α. θα καταχωρηθεί επίσης αφαιρετικά από το Φ.Π.Α. εισροών εμπορεύσιμων αγαθών.

Επόμενο είναι στις περιπτώσεις αυτές το άθροισμα κάθε στήλης να εμφανίζει το αλγεβρικό άθροισμα αξιών αγορών και εκπτώσεων - επιστροφών αγορών, ως και του Φ.Π.Α.

Όμως το έντυπο της περιοδικής αλλά και της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. απαιτεί την αναγραφή των συνολικών ποσών αγορών και εκπτώσεων. Η απαίτηση αυτή κρίνεται υπερβολική αφού δεν λαμβάνει υπόψη της τις τεχνικές δυνατότητες των Η/Υ και των εκτυπωτικών μηχανημάτων.

Υπάρχει βέβαια στην μηχανογράφηση η δυνατότητα με κατάλληλο προγραμματισμό, το άθροισμα κάθε στήλης να εμφανίζει με ένα ποσό τις θετικές αξίες και κάτω από αυτό άλλο ποσό να εμφανίζει το άθροισμα των αρνητικών ποσών με αρνητικές αξίες. μία τέτοια απαίτηση όμως σημαίνει ανατροπή όλων των προγραμμάτων Η/Υ για τα βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, γιατί σε ελάχιστα προγράμματα υπάρχει τέτοια πρόβλεψη. Σχ.....

Πρέπει να σημειωθεί ότι ορισμένα προγράμματα παρέχουν την δυνατότητα σε κάθετη απεικόνιση, δηλαδή όχι σε οριζόντια με κάθετες στήλες να εμφανίζουν πολλές πληροφορίες και αναλύσεις. Στην περίπτωση όμως αυτή, η τήρηση των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας, αν και ξεφεύγει από τον παραδοσιακό τρόπο τήρησής τους, δεν δημιουργεί αδυναμία

φοροτεχνικού ελέγχου, αφού περιλαμβάνει όλες τις αναλυτικές πληροφορίες.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω στις περισσότερες περιπτώσεις η εκτύπωση των εσόδων - εξόδων σε μία μηχανογραφική σελίδα είναι αδύνατη.

Οι μηχανογράφοι και οι χρήστες, για να ξεπεράσουν τις τεχνικές αυτές δυσκολίες, εφαρμόζουν διάφορες λογικές λύσεις. Ορισμένα προγράμματα εκτυπώνουν σε μια σελίδα του μηχανογραφικού εντύπου τα έσοδα και στην επόμενη σελίδα τα έξοδα μιας περιόδου (π.χ. μήνας - δίμηνο).

Άλλα προγράμματα εκτυπώνουν σε όσες σελίδες χρειασθεί τα έσοδα και στην συνέχεια ακολουθεί η εκτύπωση των εξόδων της ίδιας φυσικά περιόδου.

Σε άλλες περιπτώσεις που απαιτείται η ύπαρξη πολλών σπυλών για την λεπτομερή τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, χρησιμοποιούνται δύο προγράμματα, το ένα για τα έσοδα και το άλλο για τα έξοδα. Το πρόγραμμα για τα έσοδα χαρακτηρίζεται σαν πρόγραμμα εικονικής επιχείρησης Α και το πρόγραμμα για τα έξοδα σαν πρόγραμμα εικονικής επιχείρησης Β. Κατά την εκτύπωση του μηχανογραφικού βιβλίου εσόδων - εξόδων, το οποίο είναι ενιαίο και έχει θεωρηθεί με τα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης, ο χρήστης για την εκτύπωση του σκέλους εσόδων, χρησιμοποιεί το πρόγραμμα της επιχείρησης Α, όταν δε τελειώσει η εκτύπωση του σκέλους αυτού, συνεχίζει την εκτύπωση των δαπανών στο ίδιο χαρτί, χρησιμοποιώντας το πρόγραμμα της επιχείρησης Β.

Όλες αυτές οι λύσεις είναι νόμιμες, εφόσον με αυτές παρέχονται οι πληροφορίες που απαιτούν τα άρθρα 5 και 6 του Κώδικα. Ακόμη νόμιμη είναι η τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, εφόσον εκτυπώνονται σε αυτό οι βασικές πληροφορίες, στο τέλος δε της περιόδου εκτυπώνονται ανάλυση

των εσόδων - εξόδων - φόρου κ.λ.π., σύμφωνα με τις απαιτήσεις του κώδικα και των λοιπών φορολογικών.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις το πρόγραμμα πρέπει να είναι σύμφωνο με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται από τα άρθρα 23-25.

Μέχρι όμως να καταρτισθούν προγράμματα, τα οποία θα εξυπηρετούν όλες τις απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. ή μέχρι να ορισθούν από το Υπουργείο Οικονομικών κάποιες τεχνικές προδιαγραφές για την κατάρτιση του προγράμματος μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων, πρέπει να γίνει δεκτό από την διοίκηση, ότι η χειρόγραφη συμπλήρωση στα μηχανογραφικά βιβλία των λοιπών ενδείξεων και πληροφοριών, καλύπτει τις απαιτήσεις του Κώδικα.

3. Τεχνική τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας

Όπως αναγράφεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., βασική μέθοδος για την τήρηση των βιβλίων Γ' κατηγορίας είναι η διπλογραφική.

Βασική αρχή της διπλογραφικής μεθόδου είναι ότι κάθε οικονομική συναλλαγή ή άλλη επιχειρηματική πράξη, επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών μεγεθών.

Η διαδικασία που ακολουθείται για την καταχώρηση μιας οικονομικής πράξης στα βιβλία της επιχείρησης, χαρακτηρίζει το Λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει.

Βασικά λογιστικά συστήματα, είναι τα ακόλουθα :

- 1) Ιταλικό ή κλασσικό.
- 2) Γαλλικό σύστημα.
- 3) Αγγλικό σύστημα.
- 4) Γερμανικό σύστημα.

- 5) Αμερικανικό σύστημα.
- 6) Μηχανογραφικά συστήματα. Η εξέλιξη της τεχνολογίας των Η/Υ και η ικανότητα των αναλυτών - προγραμματιστών, ιδιαίτερα σε ό,τι αφορά την βαθειά γνώση της λογιστικής επιστήμης, παρέχουν την δυνατότητα ανάπτυξης πολλών συστημάτων, καθένα από τα οποία μπορεί να προσαρμόζεται στις εξειδικευμένες ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Μια επαναστατική μεταβολή στην μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων της Γ' κατηγορίας, είναι ότι το σύστημα αυτό λειτουργεί με τους κανόνες της διπλογραφικής μεθόδου, αλλά με τελείως αντίθετη φιλοσοφία.

Αναλυτικότερα :

- α) Καταχώρηση οικονομικών πράξεων στο ημερολόγιο, με προσδιορισμό των προς χρέωση και πίστωση πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών.
- β) Μεταφορά των οικονομικών πράξεων στο γενικό καθολικό.
- γ) Μεταφορά των οικονομικών πράξεων στα αναλυτικά καθολικά.
- δ) Σύνταξη Μηνιαίων ισοζυγίων τριτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών και συμφωνία καθενός από αυτά με τον αντίστοιχο δευτεροβάθμιο και πρωτοβάθμιο λογαριασμό.
- ε) Σύνταξη μηνιαίου ισοζυγίου πρωτοβάθμιων λογαριασμών και συμφωνία αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης με τα αθροίσματα του ημερολογίου.

Στο μηχανογραφικό σύστημα ο υπάλληλος που ενεργεί την πληκτρολόγηση με βάση τους χαρακτηρισμούς που έχει κάνει ο λογιστής, εισάγει στον Η/Υ τα στοιχεία της οικονομικής πράξης σε τελευταίο επίπεδο λογαριασμών π.χ. χρέωση 13.02.00 = φορτηγό αυτοκίνητο ΧΙΑ 2991 και πίστωση 38.00.00 = Ταμείο. με την πληκτρολόγηση του τριτοβάθμιου λογαριασμού χρεώνεται ταυτόχρονα ο δευτεροβάθμιος

λογαριασμός 13.02 = αυτοκίνητο φορτηγό και ο πρωτοβάθμιος 13 = μεταφορικά μέσα και με την πληκτρολόγηση του τριτοβάθμιου λογαριασμού 38.00.00 = Ταμείο, πιστώνεται ταυτόχρονα ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 38.00 = Ταμείο και ο πρωτοβάθμιος 38 = χρηματικά διαθέσιμα. Η πληκτρολόγηση όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι περιττή αν αφορά π.χ. πώληση αγαθού για το οποίο προηγήθηκε μηχανογραφική έκδοση φορολογικού στοιχείου, οπότε αυτόματα χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη και πιστώνεται ο λογαριασμός πωλήσεων.

Στο σημείο αυτό σταματά κάθε αντιστοιχία με τις χειρόγραφες καταχωρήσεις και αρχίζει η εργασία των εντολών προς τον Η/Υ για επεξεργασία των δεδομένων, εμφάνισής τους στην οθόνη και πρόχειρη εκτύπωση των επεξεργασμένων στοιχείων με την μορφή ημερολογίων, ισοζυγίων, πινάκων κ.λ.π. για έλεγχο, πληροφόρηση και τελική εκτύπωση.

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω η διαδικασία για πρωτογενείς καταχωρήσεις στο χειρόγραφο ημερολόγιο, που είναι η ουσιαστική λογιστική εργασία, δεν έχει καμμία σχέση με την μηχανογραφική εργασία.

Με βάση τις θεμελιώδεις αυτές διαφορές μεταξύ των δύο συστημάτων, διαφορετικοί πρέπει να είναι οι στόχοι του φοροτεχνικού ή οποιουδήποτε λογιστικού ελέγχου, όπως και διαφορετικές είναι και οι επιπτώσεις στην επιμέτρηση της βαρύτητας κάθε παράβασης των διατάξεων του Κ.Β.Σ. π.χ. άλλη βαρύτητα έχει η μη ενημέρωση του χειρόγραφου ημερολογίου επί ένα μήνα, έστω και αν έχουν γίνει οι καταχωρήσεις στα αθεώρητα αναλυτικά καθολικά και άλλη η μη μηχανογραφική εκτύπωση του ημερολογίου, όταν έχει εκτυπωθεί το θεωρημένο μηνιαίο ισοζύγιο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών και λειτουργούν οι ασφαλιστικές δικλείδες του προγράμματος, που προβλέπουν την αρίθμηση των ημερολογιακών πράξεων και την απόρριψη από τον Η/Υ οποιασδήποτε αναδρομικής καταχώρησης, εφόσον έχει παρέλθει ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων.

Πέρα όμως από αυτή την βασική διαφορά, οι ανάγκες των επιχειρήσεων για πληροφόρηση επιβάλλουν την διαμόρφωση των τεχνικών προδιαγραφών του προγράμματος, κατά τρόπο ώστε να απλοποιείται όσο το δυνατόν περισσότερο η διαδικασία εισγωγής και επεξεργασίας των στοιχείων.

Οι ανάγκες αυτές οδηγούν στην κατάστρωση λογιστικών προγραμμάτων, καθένα από τα οποία έχει διαφορετική φιλοσοφία.

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει μεγάλο όγκο συναλλαγών και ο υπάλληλος που ενεργεί την πληκτρολόγηση δεν επαρκεί χρονικά, τότε μόνο πρέπει να διασπάται η εργασία εισαγωγής των πληροφοριακών στοιχείων, χωρίς την ανάγκη δημιουργίας και δεύτερου ημερολογίου, αν το πρόγραμμα παρέχει την ευχέρεια εισαγωγής στοιχείων από δύο ή περισσότερα τερματικά και εμφάνισης των πληροφοριών κατά ημερολογιακή σειρά και με ενιαίο αύξοντα αριθμό σε ένα ημερολόγιο.

Στην επιχείρηση θα πρέπει να αποφεύγεται η τήρηση πολλών ημερολογίων, γιατί η διαδικασία τήρησης των ημερολογίων αυτών από την στιγμή που θα θεωρηθούν τα ξεχωριστά μηχανογραφικά έντυπα - βιβλία, μέχρι τις συνεχείς εναλλαγές τους στον εκτυπωτή και τις εναλλαγές των εντολών για εκτύπωση καθενός από τα βιβλία αυτά, δημιουργεί μια πρόσθετη απασχόληση και κινδύνους σφαλμάτων χωρίς σκοπιμότητα.

Εδώ τίθεται το ερώτημα ποιός ο ρόλος διάσπασης του ημερολογίου σε τόσα ημερολόγια ; Μπορούμε παντως να πούμε ότι αυτή η διάσπαση φανερώνει είτε άγνοια των βασικών αρχών της μηχανογραφημένης λογιστικής, είτε καθαρή πρόθεση εκμετάλλευσης για την πώληση χωριστών προγραμμάτων. Εδώ δεν πρέπει να αποκλείσουμε την σκοπιμότητα παροχής της ευχέρειας εφαρμογής των προγραμμάτων αυτών και σε Η/Υ, που έχουν περιορισμένες δυνατότητες π.χ. μικρή χωρητικότητα δίσκων.

Ένα άλλο σημείο που πρέπει να διευκρινήσουμε είναι ότι στη μηχανογραφημένη λογιστική, η σύνταξη Φ.Α.Ε. (φύλλο ανάλυσης και

ελέγχου), ως και η τήρηση συγκεντρωτικού ημερολογίου είναι τελείως περιττή, αφού οι διαδικασίες αυτές είναι απόρροια των αδυναμιών του χειρόγραφου συστήματος, που όμως λείπουν από ένα σωστό μηχανογραφικό πρόγραμμα.

Άλλωστε υπάρχει και σχετική εγκύκλιος του Κ.Β.Σ. (Ν.Δ. 4/1968) που δέχεται ότι είναι περιττή η σύνταξη Φ.Α.Ε., όταν εφαρμόζεται μηχανογραφικό λογιστικό σύστημα, αφού η συγκεντρωτική μεταφορά των ποσών καλύπτεται από την μηχανογραφική επεξεργασία, που γίνεται στην μνήμη του Η/Υ η οποία προκύπτει από την αναλυτική καταχώρηση στους τριτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς και τα ισοζύγια των λογαριασμών αυτών.

ΠΙΝΑΚΕΣ ΧΡΟΝΟΥ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΤΥΠΩΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝ/ΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Η διαδικασία για την ενημέρωση και στην συνέχεια εκτύπωση των μηχανογραφικών βιβλίων καλύπτεται από προθεσμίες μέσα στις οποίες πρέπει υποχρεωτικά να πραγματοποιείται καθεμία από τις ενέργειες αυτές.

Επειδή όμως στον Κ.Β.Σ. γίνονται πολλές παραπομπές από άρθρο σε άρθρο που πιθανόν να δημιουργήσουν απορίες και αδιέξοδα, παραθέτονται στη συνέχεια πίνακες των σχετικών προθεσμιών Σχετικοί πίνακες.

ΜΕΤΑΠΗΔΗΣΗ ΑΠΟ ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΑ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΑ.

Η μεταπήδηση των υπόχρεων τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας από την χειρόγραφη στην μηχανογραφημένη λογιστική συνδέεται άμεσα με την εφαρμογή του ΕΓΛΣ. Στην ουσία πρόκειται για μεταπήδηση από την διπλογραφική λογιστική στην τυποποιημένη λογιστική του ΕΓΛΣ.

Βασικό χαρακτηριστικό της μεταβολής αυτής είναι η υποβάθμιση ορισμένων πρωτοβάθμιων λογαριασμών σε δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους και το αντίστροφο. Άλλοι λογαριασμοί πάλι πρέπει να συγχωνευθούν ή να διασπαστούν και φυσικά να μετονομασθούν.

Η μεταπήδηση αυτή πρέπει να γίνεται είτε στο τέλος κάποιου μήνα είτε στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και αφού προηγηθεί δοκιμαστική περίοδος του νέου μηχανογραφικού συστήματος για ένα - δύο μήνες, ώστε να συνηθίσει το προσωπικό στην φιλοσοφία του προγράμματος.

Βάση για την μεταπήδηση αυτή, λαμβάνεται ισοζύγιο των λογαριασμών του γενικού καθολικού σε άμεση σχέση με τα αναλυτικά καθολικά.

Βασικός κανόνας για την μετατροπή αυτή, αν η μεταπήδηση γίνει κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, είναι ότι το σύνολο των αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης ισοζυγίου γενικού καθολικού, το οποίο έχει συνταχθεί με το χειρόγραφο σύστημα, θα πρέπει να συμφωνεί με το σύνολο των αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης του ισοζυγίου, που θα προέλθει μετά την μεταπήδηση στην μηχανογραφική τήρηση των λογαριασμών που προβλέπει το ΕΓΛΣ. Το ίδιο ισχύει και για το σύνολο χρέωσης και πίστωσης των υπολοίπων του παλαιού και νέου ισοζυγίου.

Αφού, όπως αναφέρθηκε παραπάνω θα επέλθει αναβάθμιση ή υποβάθμιση ή διάσπαση ή συγχώνευση λογαριασμών, κατ' ανάγκη δεν θα συμφωνούν τα ποσά των επιμέρους πρωτοβάθμιων λογαριασμών.

Σε αυτή την περίπτωση πρέπει τα γενικά καθολικά του ισοζυγίου γεν. καθολικού του χειρόγραφου συστήματος, να συμφωνούν με τα αντίστοιχα γενικά σύνολα του ισοζυγίου των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του μηχανογραφικού συστήματος. Η εκτύπωση των ισοζυγίων αυτών στο μηχανογραφικό σύστημα απαιτεί ελάχιστο χρόνο σε αντίθεση με την χρονοβόρα εργασία που απαιτεί η χειρόγραφη σύνταξη κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Το κλείσιμο των παλιών λογαριασμών και άνοιγμα των νέων, γίνεται πάντα με τα αδροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών και όχι με τα υπόλοιπά τους, για να προκύπτει στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου συμφωνία των αδροισμάτων του ή των ημερολογίων, αλλά το σπουδαιότερο να εμφανίζεται η κίνηση των λογαριασμών κατά την διάρκεια της χρήσης.

Εφόσον η μεταπήδηση γίνεται κατά την αλλαγή των διαχειριστικών περιόδων, τότε μόνο μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών και όχι τα αδροίσματα, αφού προηγηθεί η προσαρμογή τους στην ονοματολογία και κωδικαρίθμηση του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σχετικό παράδειγμα για την μεταπήδηση από το χειρόγραφο στο μηχανογραφικό σύστημα, παραθέτουμε με τους ακόλουθους πίνακες.

Για το άνοιγμα των λογαριασμών των μηχανογραφικών καθολικών θα πρέπει να προηγηθεί η κατάρτιση του λογιστικού σχεδίου με δημιουργία των αναγκαίων λογαριασμών (κωδικαρίθμηση και ονοματολογία) σε όλα τα επίπεδα βαθμών και η εισαγωγή τους στην μνήμη του Η/Υ. Στην συνέχεια ακολουθεί η εισαγωγή των στοιχείων (χρέωση και πίστωση) των λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας λογαριασμών, όπως θα προκύψουν από τις ανακατατάξεις και η μηχανογραφική πλέον εκτύπωση των

ισοζυγίων τριτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων, πρωτοβάθμιων και του ισοζυγίου ή ισολογισμού έναρξης της μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.

ΜΕΤΑΠΗΔΗΣΗ ΑΠΟ ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΑ ΒΙΒΛΙΑ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΑ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Η μεταπήδηση από την χειρόγραφη τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων στην μηχανογραφική τήρηση δεν παρουσιάζει σοβαρά προβλήματα, εφόσον ξεπεραστούν οι τεχνικές δυσκολίες που παρουσιάζει η μηχανογραφική τήρησή τους.

Ο χρήστης θα πρέπει να προσαρμοσθεί με την φιλοσοφία του προγράμματος από το εγχειρίδιο οδηγιών και ο ίδιος αφού αναλύσει τις ανάγκες του για τα παραστατικά που θα εκδίδει και ιδιαίτερα για τις στήλες τις οποίες θα πρέπει να αναπτύξει στο μηχανογραφικό βιβλίο εσόδων - εξόδων, θα προσδιορίσει την κωδικαρίθμηση των παραστατικών, τον αριθμό και το πλάτος των σπλών σε κάθε σκέλος του βιβλίου και γενικά τον τρόπο λειτουργίας του προγράμματος, θα προχωρήσει στην ενημέρωση του μηχανογραφικού βιβλίου με τα δεδομένα του χειρόγραφου.

Κατά την μεταπήδηση από την χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων Β' κατηγορίας στην μηχανογραφική, πρέπει να επισημάνουμε τα εξής :

Α. Στο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων - εξόδων μπορεί να υπάρχουν περισσότερες αναλύσεις από εκείνες που εμφανίζονται και εκτυπώνονται σαν πρώτη εικόνα στο μηχανογραφικό βιβλίο π.χ. στο χειρόγραφο σύστημα μπορεί το σκέλος εσόδων να είναι ανεπτυγμένο σε τέσσαρις στήλες με τους τίτλους "έσοδα χωρίς Φ.Π.Α.", "έσοδα με Φ.Π.Α. 8%", "έσοδα με Φ.Π.Α. 18%" και "έσοδα με Φ.Π.Α. 36%", ενώ στο μηχανογραφικό βιβλίο μπορεί να υπάρχει μόνο μία στήλη εσόδων, αλλά ταυτόχρονα κατά την εκτύπωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων να

εκτυπώνονται στο συνεχόμενο χώρο του θεωρημένου βιβλίου, οι αναλύσεις των εσόδων κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Η εκτύπωση αυτή των αναλύσεων μπορεί να γίνει και σε αθεώρητο χαρτί.

Στην περίπτωση που η μεταπήδηση γίνει στο τέλος κάποιου μήνα, θα πρέπει με την έναρξη του νέου μήνα που θα ταυτισθεί με την έναρξη της μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου, να αθροίσουν τα ποσά των τεσσάρων σπλών των εσόδων, για να μεταφερθεί το συνολικό άθροισμα στη μία στήλη εσόδων του μηχανογραφικού βιβλίου, αλλά ταυτόχρονα να ενημερωθεί η μνήμη του Η/Υ με τις αναλύσεις των εσόδων κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

- B.** Όπως αναφέρθηκε στον τρόπο μηχανογραφικής τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων, το χειρόγραφο σύστημα παρέχει την δυνατότητα καταχώρησης στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου, των αναλύσεων των πωλήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, ως και των γεν. εξόδων σε αμοιβές προσωπικού, αμοιβές τρίτων, ενοίκια, τόκους και λοιπά έξοδα. Το ίδιο ισχύει και για τις πληροφορίες που αφορούν στις καταθέσεις και αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και τις εισπράξεις ή τις καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους, οι οποίες καταχωρούνται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου.

Στο μηχανογραφικό σύστημα η καταχώρηση των πράξεων αυτών δεν είναι δυνατόν να γίνεται μηχανογραφικά σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου, παρά μόνο είτε σε στήλες του μηχανογραφικού βιβλίου αν υπάρχει ο αναγκαίος χώρος ή στη συνέχεια μετά την ενιαία εκτύπωση του βιβλίου αυτού. Κατά συνέπεια και ανάλογα με την αρχιτεκτονική του προγράμματος, στο τέλος του μήνα που διακόπτεται η χειρόγραφη τήρηση του βιβλίου, θα πρέπει τα προοδευτικά σύνολα των πράξεων αυτών, να εισάγονται στην μνήμη του Η/Υ στις αντίστοιχες θέσεις σε

τρόπο, ώστε στο τέλος του χρόνου ο Η/Υ να παρέχει το σύνολο της ετήσιας κίνησης κάθε στήλης ή αναγκαίας πληροφορίας.

Γ. Παρόμοια με την παραπάνω διαδικασία είναι και η ενημέρωση του αρχείου πελατών με τα τιμολόγια που εκδόθηκαν σε κάθε πελάτη σε τρόπο, ώστε στο τέλος της χρήσης να είναι ευχερής η μηχανογραφική εκτύπωση των ετήσιων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών που υποβάλλονται στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. Στην περίπτωση αυτή στον λογαριασμό κάθε πελάτη, θα καταχωρούνται όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στο όνομά του κατά την περίοδο της χειρόγραφης τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων. Πρέπει να σημειωθεί ότι η διαδικασία σύνταξης της συγκεντρωτικής κατάστασης αυτοματοποιείται, αν η έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων πραγματοποιείται μηχανογραφικά.

Ευνόητο είναι ότι για αυτή την μεταπήδηση από το χειρόγραφο στο μηχανογραφικό σύστημα χρειάζεται μία μηνιαία τουλάχιστον περίοδο δοκιμαστικής εφαρμογής κατά την οποία θα εθιστούν οι χρήστες στην φιλοσοφία του νέου συστήματος, θα επιλύσουν τις απορίες και θα ξεπεράσουν τις πρώτες δυσκολίες και απογοητεύσεις.

4. Διαφύλαξη των μηχανογραφικών βιβλίων και στοιχείων

Με το εδάφιο γ' παράγραφος 1, άρθρο 23 του Κ.Β.Σ. ορίζονται οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών που τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά σε ότι αφορά την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων. Η διάταξη αυτή αποβλέπει στην διασφάλιση του φορολογικού ελέγχου από το ενδεχόμενο εξαφάνισης των ειδικών βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται

κατά τις διατάξεις των άρθρων 22, 23, 24 και 25, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας ουσιαστικού φορολογικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την διάταξη αυτή ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί Η/Υ για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων, υποχρεούται εκτός από τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από την παράγραφο 1, άρθρο 21, να διαφυλάσσει τα βιβλία Α' και Β' κατηγορίας, το ή τα ημερολόγια, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τα αναλυτικά καθολικά, το βιβλίο αποθήκης, τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών και το εγχειρίδιο χρήσης του λογισμικού.

Σε ότι αφορά τον χρόνο διαφύλαξης των μηχανογραφικών βιβλίων και στοιχείων, ισχύουν οι ακόλουθες γεν. διατάξεις του άρθρου 21 του κώδικα.

Τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αλλά και όλα τα δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, διατηρούνται έξι χρόνια από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, την οποία αφορούν.

Τα μηχανογραφικά έντυπα τα οποία έχουν θεωρηθεί στην Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανά 100 φύλλα και ένα βιβλίο, που υπόκειται σε χαρτοσήμανση.

Αν η θεώρηση έχει γίνει για 1000 φύλλα, η εξαιτία προσμετράται σε σχέση με τις εγγραφές που περιλαμβάνονται σε καθένα βιβλίο, όπως άλλωστε θα συνέβαινε και με δέκα χειρόγραφα βιβλία των 100 φύλλων. Ο χαρακτηρισμός των μηχανογραφικών εντύπων σν βιβλίων έχει ιδιαίτερη σημασία ως προς τον χρόνο διαφύλαξής τους, γιατί αν σε ένα μηχανογραφικό έντυπο περιλαμβάνονται εγγραφές περισσότερων της μίας διαχειριστικής περιόδου, η μέτρηση του χρόνου που παρέχει δικαίωμα μη διαφύλαξής του, αρχίζει από την λήξη της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου, της οποίας εγγραφές περιέχονται στο βιβλίο.

Η υποχρέωση για εξαιτή διαφύλαξη ισχύει για τα ακόλουθα μηχανογραφικά έντυπα - βιβλία και στοιχεία, τόσο της έδρας όσο και του υποκαταστήματος :

- Το ή τα ημερολόγια (θεωρημένα) στα οποία ενεργούνται μέσα στις νόμιμες προθεσμίες οι πρωτογενείς εγγραφές, των οποίων η εκτύπωση γίνεται μία φορά τον μήνα.
- Το ή τα ημερολόγια (αθεώρητα) τα οποία χρησιμεύουν για την συγκεντρωτική μεταφορά εγγραφών (π.χ. συγκεντρωτικό ημερολόγιο) από άλλα θεωρημένα ημερολόγια στα οποία έχουν γίνει οι πρωτογενείς εγγραφές, τα οποία εκτυπώνονται μία φορά τον χρόνο.
- Τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού (θεωρημένα) τα οποία εκτυπώνονται μία φορά το μήνα.
- Τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης (θεωρημένες) οι οποίες εκτυπώνονται μία φορά τον μήνα.
- Το βιβλίο αποθήκης (θεωρημένο) το οποίο εκτυπώνεται μία φορά τον μήνα, εφόσον ο επιτηδευματίας δεν επέλεξε την εκτύπωση θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων της κίνησης του βιβλίου αποθήκης.
- Το γενικό καθολικό (αθεώρητο) το οποίο εκτυπώνεται μία φορά το χρόνο.
- Το γενικό καθολικό (θεωρημένο) το οποίο εκτυπώνεται μία φορά το μήνα, εφόσον ο επιτηδευματίας δεν επέλεξε την εκτύπωση θεωρημένων μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού.
- Το βιβλίο απογραφών (θεωρημένο).
- Τα αναλυτικά καθολικά (αθεώρητα) που εκτυπώνονται μία φορά το χρόνο.
- Το βιβλίο αποθήκης (αθεώρητο) που εκτυπώνεται μία φορά το χρόνο.
- Τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών τα οποία περιέχουν τα προγράμματα (λογισμικό, δεδομένα). η διαφύλαξη των μέσων αυτών περιορίζεται μέχρι την εκτύπωση του περιεχομένου τους στα μηχανογραφικά έντυπα του επιτηδευματία.

- Τα βιβλία του υποκαταστήματος, τα Φ.Α.Ε. και τα διπλότυπα φύλλα συναλλαγών.
- Όλα τα πρόσδετα βιβλία.
- Το εγχειρίδιο οδηγιών του λογισμικού.

5. Έλεγχος για την τήρηση και την έκδοση μηχανογραφικών βιβλίων και στοιχείων.

Σύμφωνα με τον Κώδικα, ισχύουν τα εξής :

- α. Δεν έχει δικαίωμα αυτός που ενεργεί τον έλεγχο, να χειρίζεται τον Η/Υ γιατί υπάρχει κίνδυνος να του καταλογισθούν σοβαρές ευθύνες για τυχόν βλάβες ή απώλεια δεδομένων που έχουν εισαχθεί στον Η/Υ.
- β. Δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει την εμφάνιση στην οθόνη του τερματικού οποιασδήποτε πληροφορίας. Του παρέχεται όμως το δικαίωμα να ζητήσει την εκτύπωση υπόλοιπων λογαριασμών.
- γ. Έχει υποχρέωση να ζητήσει από τον επιτηδευματία ή το χρήστη του Η/Υ ή άλλο εξουσιοδοτημένο υπάλληλό του, να υπογράψει στο αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί που θα τυπωθεί μετά το έγγραφο αίτημά του και να το δέσει το δυνατόν ταχύτερο υπόψη του προϊστάμενού του.
- δ. Σε περίπτωση που θα δηλωθεί από τον επιτηδευματία ότι ο χρήστης του Η/υ απουσιάζει θα πρέπει να επιδεικνύεται η ανάλογη ανοχή εκτός αν διαπιστωθεί ότι ο ισχυρισμός για απουσία του υπαλλήλου είναι ανακριβής, οπότε συντάσσεται και πράξη παράδοσης της διάταξης του εδαφίου β', παραγράφου 1, του άρθρου 23, σύμφωνα με την οποία ο επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί Η/Υ για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων, υποχρεούται να δέσει στην διάθεση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για την χρήση του

λογισμικού της επιχείρησης για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά την διάρκεια του ελέγχου.

- ε. Το αίτημα για εκτυπώσεις πρέπει να περιορίζεται στα απόλυτα αναγκαία για τον έλεγχο πληροφοριακά στοιχεία και να μην δνιουργεί στον επιτηδευματία το αίσθημα της καταπίεσης. Για τον λόγο αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ότι ορισμένα από τα πληροφοριακά στοιχεία, έχουν ήδη εκτυπωθεί σε θεωρημένα έντυπα (μηνιαία ισοζύγια γενικού καθολικού).

Στις περιπτώσεις ελέγχου υποκαταστημάτων των οποίων η εκτύπωση των βιβλίων γίνεται από την κεντρική μονάδα Η/Υ (παράγραφος 5, άρθρο 24), θα πρέπει με άμεση επικοινωνία του υπεύθυνου του υποκαταστήματος με την κεντρική μονάδα να ζητείται είτε την άμεση διαβίβαση και εκτύπωση στον υποκατάστημα (με FAX ή με εκτυπωτή) των υπολοίπων όλων ή μερικών δεδομένων του υποκαταστήματος, είτε την, μέσα σε δύο ημέρες, διαβίβαση όλων των βιβλίων που έχει υποχρέωση να τηρεί το υποκατάστημα.

Αν πρόκειται για πρόσφατες οικονομικές πράξεις π.χ. του τρέχοντα μήνα, οι οποίες ακόμα δεν έχουν διαβιρασθεί στην κεντρική μονάδα, θα πρέπει είτε να διαβιβάζει αμέσως τις συναλλαγές αυτές στην κεντρική μονάδα και αυτή να επαναδιαβιβάζει με FAX ή με απευθείας (ON-LINE) σύνδεση για εκτύπωση στο υποκατάστημα είτε να έχει το ίδιο το υποκατάστημα μήνη Η/Υ με δυνατότητα επεξεργασίας δεδομένων για εκτύπωση των αναγκαίων πληροφοριών σε αδεώρητο χαρτί, το οποίο θα υπογράφει ο υπεύθυνος του υποκαταστήματος και θα το παραδίδει στους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. για ενέργεια ελέγχου. Εκείνο που θα πρέπει να ενδιαφέρει τον φοροτεχνικό έλεγχο είναι η, μέσα στις νόμιμες προθεσμίες, παράδοση από τον επιτηδευματία σε αδεώρητο υπογεγραμμένο χαρτί των αναγκαίων πληροφοριών για την ενέργεια των ελεγκτικών του επαληθεύσεων και όχι ο τρόπος με τον οποίο θα παρθούν αυτές, αν δηλαδή

θα τις εκτυπώσει το ίδιο το υποκατάστημα ή θα του τις διαβιβάσει η κεντρική μονάδα.

6. Φοροτεχνικός έλεγχος της μηχανογραφημένης λογιστικής

Βασικό έργο του φοροτεχνικού ελέγχου είναι η διαπίστωση αν, το ή τα προγράμματα της λογιστικής που εφαρμόζει ένας επιτηδευματίας, καλύπτουν τις ειδικές τεχνικές προδιαγραφές που θεσπίζονται από τα άρθρα 23 - 25 του Κώδικα αλλά και τις διατάξεις του Κώδικα που είναι γενικής εφαρμογής. Κάθε τεχνική προδιαγραφή, αποβλέπει στην παρεμβολή κάποιων εμποδίων των επιτηδευματιών για καταδολίευση των συμφερόντων του δημοσίου.

Ειδικότερα πέρα από τις συνήθεις ελεγκτικές διαδικασίες του χειρογράφου συστήματος που έχουν γενικό χαρακτήρα, πρέπει να γίνονται και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

- α)** Πρώτη ενέργεια του φοροτεχνικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της εμπρόθεσμης ή όχι ενημέρωσης των δεδομένων στην μνήμη του Η/Υ. Η εισαγωγή μπορεί να έχει γίνει είτε με εξειδικευμένη άμεση πληκτρολόγηση των στοιχείων μιας οικονομικής πράξης είτε έμμεσα σαν τμήμα κάποιας διαδικασίας όπως π.χ. στην περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης του τιμολογίου πώλησης, όταν δηλαδή όλες ή μερικές ενδείξεις που αναφέρονται στο τιμολόγιο, μεταφέρονται αυτόματα χωρίς άλλη πληκτρολόγηση στους λογαριασμούς "πωλήσεις", "Φ.Π.Α.", "πελάτες" κ.λ.π. Αλλά και από τις ενδείξεις του τιμολογίου δεν απαιτείται πλήρης πληκτρολόγηση π.χ. της ονοματολογίας και της τιμής πώλησης της μονάδας, του είδους ή της επωνυμίας διεύθυνσης, Δ.Ο.Υ., Α.Φ.Μ. κ.λ.π. του πελάτη, εφόσον τα

σταθερά αυτά στοιχεία έχουν αποθηκευτεί στην μνήμη του Η/Υ, οπότε αρκεί η πληκτρολόγηση του κωδικού αριθμού καθενός από αυτά, για την εμφάνιση στην οθόνη των πλήρων στοιχείων του τιμολογίου και στην συνέχεια την ενημέρωση των οικείων λογαριασμών.

- β) Στη συνέχεια ερευνάται, αν έχουν κτυπηθεί στις νόμιμες προθεσμίες τα βιβλία, ισοζύγια ή καταστάσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του κεφαλαίου Ε. Εφόσον τηρείται μικτό σύστημα (χειρόγραφο - μηχανογραφικό) πρέπει να γίνονται και οι ανάλογες για το χειρόγραφο σύστημα επαληθεύσεις του χρόνου θεώρησης των βιβλίων και των στελεχών των στοιχείων, σε σχέση με το χρόνο καταχώρησης των πρώτων εγγραφών σε κάθε βιβλίο ή της έκδοσης των πρώτων φορολογικών στοιχείων. Παράδειγμα :

Το μηχανογραφικό ημερολόγιο φέρει πράξη θεώρησης με ημερομηνία 20/8/92. Αν όμως στο ημερολόγιο αυτό έχουν καταχωρηθεί συναλλαγές του Ιουνίου είναι φανερό η εκπρόθεσμη εκτύπωσή του, αφού θα έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί σε έντυπο που να φέρει ημερομηνία θεώρησης το αργότερο μέχρι την 31 Ιουλίου ή αν το στέλεχος των δελτίων αποστολής φέρει ημερομηνία θεώρησης την 20/8/92 και έχουν εκδοθεί από αυτό δελτία αποστολής μη ημερομηνία 7/8/92 (υπόψη όμως στην περίπτωση αυτή και η δυνατότητα που παρέχεται από την παρ. 6', παράγραφο 1, άρθρο 33 νομιμοποίησης της έκδοσης αδεωρήτου στοιχείου).

- γ) Έλεγχος της δυνατότητας αυτόματης ετήσιας προοδευτικής αριθμησης κάθε ημερολογιακής εγγραφής. Με τον έλεγχο της αντιπαραβολής των ημερομηνιών καταχώρησης των εγγραφών στο ημερολόγιο, σε συσχετισμό με τις ημερομηνίες των παραστατικών (τιμολογίων και λοιπών δικαιολογητικών εσόδων και εξόδων), θα διαπιστωθεί αν

γίνεται εμπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων ή και αναδρομική καταχώρηση ή τροποποίηση εγγραφών, που ξεπερνά το χρονικό διάστημα έγκαιρης ενημέρωσης των βιβλίων (εδάφιο γ', παράγραφος 2, άρθρο 23).

- δ) Έλεγχος για την σωστή αυτόματη μεταφορά των ενδείξεων των παραστατικών που εκδίδονται μηχανογραφικά, στα βιβλία της επιχείρησης. Σήμερα υπάρχουν προγράμματα που ρωτούν τον χρήστη : "Να καταχωρηθεί το τιμολόγιο; Ναι (Ν) ή Όχι (Ο)". Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπεται (με την διάταξη του εδαφίου δ', παράγραφος 2, άρθρο 23) να παρέχει το πρόγραμμα στο χρήστη, αλλά τίποτα δεν αποκλείει με μία κρυφή εντολή, να παρέχει δυνατότητα μη καταχώρησης ορισμένων ενδείξεων ή μεγεθών από εκείνα που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά.

Ο έλεγχος αυτός έχει ιδιαίτερη σημασία, ενεργείται δε κατά τον ακόλουθο τρόπο :

- Ζητείται από τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα στελέχη των μηχανογραφικών εντύπων πολλαπλής χρήσης για την έκδοση φορολογικών στοιχείων, με αριθμό θεώρησης της Δ.Ο.Υ. π.χ. 901 - 1000 (δειγματοληπτικός έλεγχος). Ελέγχεται η ύπαρξη και των 100 αντύπων του στελέχους και η κανονική προοδευτική ημερολογιακή έκδοσή τους.
- Στην συνέχεια διαχωρίζεται και ελέγχεται η ειδική αύξουσα αρίθμηση κάθε είδους και σειράς στοιχείου.

Υποτίθεται ότι μέχρι τον α/α θεώρησης 900 έχουν εκδοθεί τα ακόλουθα στοιχεία με τελευταίο αύξοντα αριθμό στο κάθε είδος και σειρά ως εξής :

Τμολόγια Πώλησης Σειρά Α	μέχρι α/α	191
Τμολόγια Πώλησης Σειρά Β	μέχρι α/α	499
Δελτία αποστολής	μέχρι α/α	87
Πιστωτικά τμολόγια	μέχρι α/α	28
Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών	μέχρι α/α	95
ΣΥΝΟΛΟ		900

Ο έλεγχος κατά την καταμέτρηση των αντιτύπων, διαπιστώνει ότι λείπουν οι α/α θεώρησης της Δ.Ο.Υ. και 998, δηλαδή ότι λείπουν δύο φορολογικά στοιχεία.

Ο έλεγχος ερευνά την αύξουσα αρίθμηση των διαχωρισμένων κατ' είδος και σειρά φορολογικών στοιχείων και διαπιστώνει τα ακόλουθα :

Τμολόγια Πώλησης Σειρά Α	α/α	192-206 =	15
Τμολόγια Πώλησης Σειρά Β	α/α	500-550 =	51
Δελτία αποστολής	α/α	88-96 =	9
Πιστωτικά τμολόγια	α/α	24-32 =	9
Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών	α/α	86-101 =	16
			100

Κατά τον έλεγχο της αύξουσας αρίθμησης κατ' είδος στοιχείου διαπιστώνεται ότι λείπει το τμολόγιο σειράς Β με ειδική α/α αρίθμηση 205 και με α/α θεώρησης 998 και το δελτίο αποστολής με ειδική α/α αρίθμηση 89 και με α/α θεώρησης 953.

Ο έλεγχος συνεχίζεται για να διαπιστωθεί αν το περιεχόμενο και των 100 στοιχείων έχει μεταφερθεί σωστά στα βιβλία της επιχείρησης.

Κατά τον έλεγχο αυτό μπορεί να διαπιστωθεί ότι το περιεχόμενο και των δύο στοιχείων που λείπουν, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της

επιχείρησης, οπότε, εφόσον διασταυρωθεί η ορθότητα της εγγραφής με τα πρωτότυπα των στοιχείων που βρίσκονται στα χέρια των πελατών και τις αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία τους, πείθεται ο έλεγχος σε υψηλό ποσοστό, ότι πρόκειται για απώλεια των δύο στοιχείων.

Είναι όμως ενδεχόμενο κατά τον έλεγχο αυτό να διαπιστωθεί ότι π.χ. το υπ' αριθμ. 93 δελτίο αποστολής δεν έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο αποθήκης, ούτε στην συνέχεια έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, όπως επίσης δεν έχει καταχωρηθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών α/α 87.

Στην περίπτωση αυτή είναι φανερό ότι υπήρξε κάποια εντολή του χρήστη για μη καταχώρηση των δύο αυτών στοιχείων. Και για τις μεν δύο πρώτες περιπτώσεις της έλλειψης των στοιχείων δεν υπάρχει πρόβλημα, γιατί καλύφθηκε στο ουσιαστικό μέρος η απώλειά τους, αλλά δημιουργείται πρόβλημα για την μη καταχώρηση των δύο άλλων στοιχείων (δελτίου αποστολής με αριθμ. 93, απόδειξη παροχής υπηρεσιών με αριθμ. 87) ως και την μη έκδοση τιμολογίου.

ε) Έλεγχος για ύποπτες μηχανογραφικές διαγραφές. Ένας τρόπος που εφαρμόζεται για την εξαφάνιση ύποπτων ή ανεπιθύμητων εγγραφών είναι η επανεκτύπωση πάνω σε μία ολόκληρη ή μέρος τυπωμένης σελίδας θεωρημένου μηχανογραφικού εντύπου, άλλων εγγραφών (επεγγραφή) σε τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η ανάγνωση των αρχικών ή νέων εγγραφών, με την δικαιολογία ότι η εμπλοκή αυτή οφείλεται σε εμπλοκή του εκτυπωτή. Πρόκειται για περίπτωση η οποία θα απασχολήσει ιδιαίτερα τον έλεγχο και θα διευκρινήσει τα πραγματικά αίτια της ανωμαλίας αυτής.

στ) Έλεγχος των αθροίσεων των σπλών εσόδων ή εξόδων. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στα βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας. Τίποτα δεν αποκλείει την ύπαρξη κρυφής εντολής για την

λανθασμένη άθροιση των ποσών εσόδων ή εξόδων κατά ορισμένο χρηματικό ποσό, πάντα σε συνδυασμό και με το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις αποκρύψεις. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας και παρέχουν υπηρεσίες (με λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος) ή διάπραξη "λάθους" με αύξηση των εξόδων, είναι πλέον ευχερής, γιατί ο έλεγχος σε συνδυασμό με το συντελεστή Φ.Π.Α. (για όσα παρέχουν δικαίωμα εκπτώσής του) δεν είναι εφικτός με την μέθοδο πολλαπλασιασμού εξόδων με συντελεστή Φ.Π.Α., αφού τα έξοδα δεν παρακολουθούνται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. (όπως γίνεται για τις αγορές και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών).

- ζ) Έλεγχος της ορθής κατανομής των εισροών και εκροών κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Ένας σοβαρός τρόπος φοροδιαφυγής είναι η κατανομή των εσόδων (εκροών) και δαπανών (εισροών) κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Είναι ενδεχόμενο είτε κατά την πληκτρολόγηση των εσόδων και δαπανών είτε με κάποια μόνιμη εντολή, η κατανομή των εσόδων και δαπανών κατά κατηγορία συντελεστών να γίνεται κατά ανορθόδοξο τρόπο και έσοδα (εκροές) που ανήκουν σε συντελεστή 36% ή 18% να καταχωρούνται σε κατηγορία κατώτερη π.χ. 8% ή αγορές εμπορεύσιμων αγαθών (εισροές) που ανήκουν σε συντελεστή 8% ή 18% να καταχωρούνται σε κατηγορία συντελεστή Φ.Π.Α. ανώτερη από εκείνη στην οποία ανήκουν. Η φοροδιαφυγή αυτού του είδους είναι ολοκληρωμένη και σοβαρή όταν στα βιβλία γίνεται ένταξη σε κατηγορία διαφορετική από εκείνη που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία (πμολόγια). Π.χ. αν ο επιτηδεύματίας πουλήσει αγαθά αξίας 100.000 με συντελεστή 18% και καταχωρήσει την πώληση αυτή στην κατηγορία εκροών με συντελεστή 8%, καρπώνεται την διαφορά του 10% (18% - 8%) ενώ ταυτόχρονα δίνει δικαίωμα στον αγοραστή να εκπέσει ολόκληρο το Φ.Π.Α. προς 18%. Το ίδιο συμβαίνει

αν αγορές (εισορές) π.χ. με συντελεστή Φ.ΠΑ. 8% καταχωρηθούν στην κατηγορία συντελεστή Φ.ΠΑ. 18%, οπότε ο αγοραστής καρπώνεται τη διαφορά 10% (18% - 8%) ενώ ο πωλητής αποδίδει τον πραγματικό Φ.ΠΑ. 8%.

Ένας άλλος τρόπος φοροδιαφυγής στο Φ.ΠΑ. είναι ο, κατά την πώληση αγαθών (ή ακόμη την παροχή υπηρεσιών), υπολογισμός των πωλήσεων (εκροών) κάποιων ειδών ή υπηρεσιών, με συντελεστή Φ.ΠΑ. κατώτερο του νόμιμου. Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής και ο αγοραστής δεν οφελούνται άμεσα με το μειωμένο συντελεστή Φ.ΠΑ. (π.χ. υπολογισμός πωλήσεων με 85 αντί 18%), αφού ο πωλητής θα αποδώσει Φ.ΠΑ. προς 8% και ο αγοραστής θα εκπέσει το ίδιο ποσοστό και ποσό. Υπάρχει όμως άμεση ωφέλεια.

Η ωφέλεια του πωλητή έγκειται στο ότι διευκολύνει τον αγοραστή και κάνει μειωμένη εκταμίευση κατά 10% και να προωθεί με τον τρόπο αυτό τις πωλήσεις. Έτσι διευκολύνει τον αγοραστή (ιδιαίτερα αν είναι λιανοπώλης, οπότε ο Φ.ΠΑ. είναι ενσωματωμένος στην τιμή λιανικής πώλησης) να ανταγωνίζεται τους συναδέλφους του, αφού έχει την δυνατότητα να ορίζει τις τιμές πώλησης κατώτερες των ανταγωνιστών του ή ακόμα αν πωλεί στις ίδιες με αυτούς τιμές, να καρπώνεται μεγαλύτερο μικτό κέρδος.

Το δημόσιο όμως ζημιώνεται τη διαφορά του 10% η οποία θα βάρυνε τον τελικό καταναλωτή.

- η) Έλεγχος για τυχόν έκδοση φορολογικού στοιχείου άλλου αντί άλλου.** Ο Κ.Β.Σ. με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 25, παρέχει την δυνατότητα έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης. Η επιλογή του φορολογικού στοιχείου που θα εκτυπωθεί γίνεται κατά την πληκτρολόγηση από τον χρήστη του κωδικού αριθμού που ο ίδιος έχει

δώσει, κατά τον προσδιορισμό των παραμέτρων, σε κάθε στοιχείο. Στην παράγραφο 15 της ερμηνείας αυτής περιγράφηκε η διαδικασία για την επανόρθωση σφάλματος κατά την μηχανογραφική έκδοση των στοιχείων. Ένα από τα σφάλματα αυτά είναι η έκδοση άλλου στοιχείου αντί άλλου π.χ. αντί ο χρήστης να πληκτρολογήσει τον κωδικό αριθμό εκτύπωσης τιμολογίου, πληκτρολογεί τον κωδικό αριθμό πιστωτικού τιμολογίου. Αν ο χρήστης έχει αντιληφθεί το σφάλμα, θα έπρεπε να έχει ενεργήσει όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις και η λογιστική τεχνική για να αποφύγει τις συνέπειες. Είναι όμως ενδεχόμενο η πληκτρολόγηση αυτή να οφείλεται σε πρόθεση του χρήστη για μείωση των εσόδων του.

- δ) Έκδοση φορολογικών στοιχείων από αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί.** Ένα συνηθισμένο σφάλμα των υπαλλήλων που εκδίδουν τα μηχανογραφικά στοιχεία, είναι η, από παραδρομή, χρησιμοποίηση αθεώρητων μηχανογραφικών εντύπων πολλαπλής χρήσης. σύμφωνα με την διάταξη του εδαφίου β', παράγραφος 1, άρθρο 33, η ανωμαλία αυτή δεν επισύρει την επιβολή προστίμου (πολύ δε περισσότερο δεν ασκεί οποιαδήποτε επιρροή στο κύρος των βιβλίων) εφόσον : α) το περιεχόμενο των στοιχείων έχει καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και η έκδοσή τους οφείλεται σε παραδρομή, β) δηλώθηκε εγγράως από τον υπόχρεο στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. πριν την διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.
- Συνηθισμένο λάθος (ακούσιο ή εσκεμμένο) είναι η πληκτρολόγηση άλλου κωδικού αριθμού λογαριασμού αντί άλλου, οπότε χρεώνεται άλλος λογαριασμός αντί άλλου. Π.χ. αντί να πληκτρολογηθεί για πίστωση ο κωδικός αριθμός 38.00.00 (ταμείο) πληκτρολογείται ο κ.α. 38.00.01. (Τράπεζα) ή αντί να πληκτρολογηθεί ο κ.α. με συντελεστή Φ.Π.Α. 18%, πληκτρολογείται ο κ.α. με συντελεστή 8% ή με μηδενικό

συντελεστή. Ο έλεγχος ενεργείται με την βοήθεια του μητρώου κωδικής αρίθμησης για να διαπιστωθεί αν χρεωπιστώνονται οι πραγματικοί λογαριασμοί ή άλλοι αντί άλλων, με συνέπεια την αλλοίωση του αποτελέσματος, που υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, ως και των λοιπών φορολογικών υποχρώσεων.

Γενικά ο φορολογικός ελεγκτής, πρέπει να έχει υπόψη του ότι ο Η/Υ είναι ένα μηχάνημα χωρίς δική του λογική. Όλες του οι ενέργειες λειτουργούν με την ανθρώπινη λογική (αναλυτή - προγραμματιστή) αλλά και τη λογική του χρήστη.

Είναι ευνόητο ότι λεπτομερειακός έλεγχος όλων των λογιστικών εγγραφών δεν είναι εύκολη υπόθεση. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος γίνεται δειγματοληπτικά για μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο π.χ. για ένα μήνα ή για ένα συγκεκριμένο είδος οικονομικών πράξεων π.χ. πωλήσεις ή κίνηση λογαριασμού Φ.Π.Α. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να επιδεικνύεται στις εγγραφές του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής περιόδου, ως και τις τακτοποιητικές εγγραφές του ισολογισμού, οπότε με πλασματικές εγγραφές είτε τακτοποιούνται κάποια λογιστικά λάθη ή παραλείψεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Βέβαια η τακτοποίηση λογιστικών εκκρεμοτήτων ή ανθρώπινων λαθών που προέκυψαν κατά την διάρκεια της χρήσης δεν συνιστά ύποπτη ενέργεια, αφού μέσα στην λειτουργική διαδικασία της λογιστικής τεχνικής περιλαμβάνονται οι ενέργειες αυτές. Δεν αποκλείεται όμως αυτές οι τακτοποιητικές πράξεις να καλύπτουν κάποιες ύποπτες φορολογικές σκοπιμότητες. Το ενδεχόμενο αυτό πρέπει να ερευνάται και μόνο σε περίπτωση αποδεδειγμένης πρόθεσης για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, θα προχωρεί ο έλεγχος στην εφαρμογή κυρώσεων. Διαφορετικά η απλή τακτοποίηση λογιστικών εκκρεμοτήτων (συνηθισμένων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου)

δεν θα πρέπει να αποδίδεται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ούτε να ασκεί επίδραση στο κύρος των βιβλίων.

ι) Έλεγχος αποθήκης υποκαταστήματος.

ια) Έλεγχος υποβολής στοιχείων αγορών. Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Κώδικα, επιβάλλεται στους επιτηδευματίες η υποχρέωση υποβολής στο Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών ετησίων τριπλότυπων καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, για επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών και λήψη πληροφοριών. Πρόκειται για μία σοβαρή προσπάθεια για πάταξη της φοροδιαφυγής που πραγματοποιείται με λήψη εικονικών ή πλαστών τιμολογίων με τα οποία η "δήθεν" αγοραστής επιδιώκει την αύξηση των εξόδων του (μειώνοντας το φορολογητέο του εισόδημα) αλλά και την εμφάνιση ανακριβούς ποσού Φ.Π.Α. εισροών είτε για μη απόδοση του πραγματικού φόρου εκροών, είτε ακόμη (και το σπουδαιότερο) για επιστροφή Φ.Π.Α. ιδιαίτερα για επενδυτικές δαπάνες. Από ελέγχους που ενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε ότι επιστράφησαν τεράστια ποσά Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών ή ζητήθηκε η επιστροφή τέτοιων ποσών για Φ.Π.Α. εισροών που καλύπτονταν από εικονικά ή πλαστά τιμολόγια. Με την θέσπιση της υποχρέωσης υποβολής από τον αγοραστή ετησίων καταστάσεων των τιμολογίων αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών (των προμηθευτών), παρέχεται η δυνατότητα διασταύρωσης των στοιχείων αυτών με τα βιβλία και στοιχεία των προμηθευτών, οπότε θα διαπιστωθεί αν απρόκειται για πραγματικές αγορές και αν έχουν

υπαχθεί σε φορολογία οι εκδότες των τιμολογίων πώλησης ή οι πωλήσεις αυτές, ιδιαίτερα δε αν έχει αποδοθεί από αυτούς ο Φ.Π.Α. εκρών τους.

Στις περιπτώσεις αυτές ο φοροτεχνικός έλεγχος ερευνά αν έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις αγορών τα τιμολόγια προμηθευτών με μεγάλη συναλλακτική κίνηση. Αν δεν έχουν περιληφθεί τα τιμολόγια αυτά, κατ' αρχάς δημιουργείται η ένδειξη ότι υπάρχει πρόθεση για αποφυγή του ελέγχου των προμηθευτών (αλλά και του επιτηδευματία που ελέγχεται). Από την άπουη της μηχανογραφικής εκτύπωσης των καταστάσεων αυτών, θα πρέπει στα προγράμματα να υπάρχει και υποσύστημα για την συγκέντρωση των τιμολογίων των προμηθευτών και την ετήσια εκτύπωση των καταστάσεων που θα υποβληθούν στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. όπως γίνονταν μέχρι σήμερα για τα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.

ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Προκαταρκτικά πρέπει να διευκρινισθεί ότι με το νέο Κ.Β.Σ. το θέμα του κύρους των βιβλίων έχει υποστεί μία σοβαρή τροποποίηση σε τέτοιο βαθμό, ώστε η δικαστηριακή νομολογία που διαμορφώθηκε με το καθεστώς των παλαιών διατάξεων, να μην έχει εφαρμογή με το νέο καθεστώς.

Οι μεταβολές αφορούν τόσο το θέμα της ανεπάρκειας, όσο και της ανακρίβειας των βιβλίων.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 θεσπίζεται βασική αρχή με την οποία διασφαλίζονται οι επιτηδευματίες από την αυθαίρετη απόρριψη των βιβλίων σαν ανεπαρκών και ανακριβών. Με την διάταξη αυτή ορίζεται - κατ' αρχήν - ότι "δεν δίδεται το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και των

στοιχείων του κώδικα αυτού, από την διαπίστωση παρατυπιών και παραλείψεων σε αυτά και ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα βιβλία”.

Ανεπάρκεια βιβλίων και στοιχείων

Ανεπάρκεια υπάρχει όταν οι πράξεις ή παραλείψεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 30 αφ' ενός δεν οφείλονται σε παραδρομή, αφετέρου δε καθιστούν αντικειμενικά αδύνατον και όχι απλά δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Σαν ανεπαρκείς στην φορολογική τήρηση των βιβλίων χαρακτηρίζονται οι ακόλουθες πράξεις από τον επιτηδευματία :

- Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από το άρθρο 10 του κώδικα.
- Δεν διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα παραστατικά που προβλέπονται από τον κώδικα, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.
- Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού, κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.
- Δεν τηρεί και δεν διαφυλάσσει, εκτός από όσα ορίζονται στις παραπάνω περιπτώσεις, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες

καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Οι παραπάνω λόγοι συνιστούν ανεπάρκεια όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή.

Ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων

Ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων υπάρχει όταν οι πράξεις ή παραλείψεις που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 30, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Σαν ανακριβή, τόσο στην χειρόγραφη όσο και την μηχανογραφική λογιστική, κρίνονται τα βιβλία όταν ο επιτηδευματίας διαζευτικά ή αθροιστικά :

- Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς.
- Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς. Η υποτίμηση ή υπερτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, δεν συνιστά ανακρίβεια των βιβλίων.
- Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον ανψυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

Με την νέα διάταξη, η εμφανής πρόθεση του νομοθέτη για μείωση των σοβαροτάτων οικονομικών συνεπειών που συνεπάγεται η απόρριψη των βιβλίων του επιτηδευματία σαν ανακριβών, αυτοαναιρείται από μία φράση και παράγει αποτελέσματα ακόμη πιο δυσμενή από εκείνα στα οποία οδηγούσαν οι διατάξεις που ίσχυαν μέχρι σήμερα.

Ειδικότερα με την νέα διάταξη η απόρριψη των βιβλίων σαν ανακριβών προβλέπεται αν :

- Οι πράξεις ή παραλείψεις είναι τόσο μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. Η διάταξη αυτή είναι θαραλλέα, δίκαιη και πρωτοποριακή για φορολογικό νομοθέτη, αφού θέτει φραγμό στην αδικαιολόγητη και χωρίς δισταγμό απόρριψη με την παραμικρή αφορμή, σαν ανακριβών των βιβλίων των επιτηδευματιών, με τραγικές για την οικονομική τους υπόσταση συνέπειες. Χρειάσθηκε η πάροδος δεκαετιών, η πικρή γεύση των συνεπειών των διατάξεων που ίσχυαν μέχρι σήμερα (μεταξύ των οποίων η σε αντίδρασή τους διόγκωση της φοροδιαφυγής) για να αντιληφθεί ο νομοθέτης ότι επιβάλλονταν η ριζική τροποποίησή τους και σωστά έπραξε, ή
- Οι πράξεις ή παραλείψεις να οφείλονται σε πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Για την καλύτερη κατανόηση των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα στο χειρόγραφο και το μηχανογραφικό σύστημα τήρησης βιβλίων και στοιχείων παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα. :

Η επιχείρηση με την οποία θα ασχοληθούμε είναι ατομική την οποία ίδρυσε ο Ν. Διαμαντής και έχει ως αντικείμενο το εμπόριο τροφίμων όπως : Ζάχαρη - καφές - τσάϊ - ρύζι.

Η απογραφή της επιχείρησης στις 31.12.91 ήταν όπως παρουσιάζεται παρακάτω :

α. Κτίρια και εγκαταστάσεις

- 1) Ακίνητο 150 τ.μ. στην οδό Ρήγα Φερραίου 25 - Πάτρα, αξίας 15.000.000 δραχμών, συμβόλαιο αριθμ. 2531/87 του συμβολαιογράφου Δ. Δήμου.
(αξία οικοπέδου 2.500.000 δρχ. και ακινήτου 12.500.000 δρχ.).

β. Μεταφορικά Μέσα

- 1) Ένα φορτηγάκι μάρκας OPEL CADETT μοντέλο 1989 με αριθμό κυκλοφορίας ΑΧΕ 2550 δρχ. 1.500.000.
- 2) Ένα φορτηγάκι μάρκας U.N. μοντέλο 1990 με αριθμό κυκλοφορίας ΑΧΗ 5959 δρχ. 2.500.000.

γ. Έπιπλα

- 1) Ένα γραφείο μεταλλικό διαστάσεων 1 X 20 X 0,90 X 0,50 μ. με τέσσερα συρτάρια πμ. Χ. Χιώτη Νο 554, αξίας 15.000 δρχ.
- 2) Έναν πάγκο τύπου DEXION διαστάσεων 3 X 20 X 0,60 X 6 μ. πμ. Χ. Χιώτη Νο 535, αξίας 40.000 δρχ.
- 3) Τρία κοινά καθίσματα ξύλινα πμ. Νο 650 του Χ. Χιώτη, αξίας 2.500 δρχ. το κάθε ένα.

- 4) Μία ζυγαριά αυτόματη των 20 κιλών, αριθμός κατασκευής 4545 τιμ. Νο 135 του Ν. Νίκου Ο.Ε., αξίας 45.000 δραχ.
- 5) Μία ταμειακή μηχανή ADLER αριθμός κατασκευής 3520 τιμ. Νο 237, αξίας 50.000 δραχ.

δ. Εμπορεύματα

- 1) Ζάχαρη κιλά 9.800 προς 65 δραχ. το κιλό
- 2) Καφές κιλά 5.000 προς 438 δραχ. το κιλό
- 3) Τσαϊ κιλά 2.500 προς 450 δραχ. το κιλό

ε. Πελάτες

- | | | | | |
|----|--------------|--------------------|-------|---------|
| 1) | Β. Βασιλείου | Πάτρα, Ερμού 41 | δραχ. | 150.000 |
| 2) | Α. Αγγέλου | Πύργος, Κορίνθου 4 | " | 100.000 |
| 3) | Ζ. Ζήκου | Αμαλιάδα | " | 300.000 |
| 4) | Κ.Κωστής | Αίγιο | " | 50.000 |

στ. Συναλλαγματικές για είσπραξη

- | | | | | | |
|----|----------------|------|---------|-------|---------|
| 1) | Ε. Ζήσης | λήξ. | 30/1/92 | δραχ. | 100.000 |
| 2) | Κ. Λαλιώτης | " | 28/2/92 | " | 150.000 |
| 3) | Γ. Γεωργίου | " | 1/3/92 | " | 50.000 |
| 4) | Δ.Μιχαλόπουλος | " | 1/4/92 | " | 200.000 |

ζ. Χρηματικά διαθέσιμα

- 1) Ταμείο δρχ. 1.500.000
- 2) Καταθέσεις όψεως σε ΕΤΕ -
σε λογ/σμό όψεως Νο. 401.550-75 δρχ. 500.000

η. Προμηθευτές

- 1) Μ.Μανώλης, Πάτρα, Κανακάρη 54, δρχ. 250.000
- 2) Η. Ηλιάδης Αθήνα, Φωκαίας 43Α ' 150.000
- 3) Ν.Θ. Μανεισιώτης Πειραιάς, Ζαΐμη 4 ' 135.000
- 4) Ι. Ιωάννου Πάτρα, Κολοκοτρώνη 5 ' 50.000

θ. Συναλλαγματικές αποδοχές της επιχείρησης

- 1) Συναλλαγματική έκδοσης Α. Μανούσου Α.Ε. λήξης 25.1.92
150.000 δρχ.
- 2) Συναλλαγματική έκδοσης Α. Μανούσου Α.Ε. λήξης 8.2.92
80.000 δρχ.
- 3) Συναλλαγματική έκδοσης Μ. Μανώλη λήξης 15.2.92
100.000 δρχ.
- 4) Συναλλαγματική έκδοσης Μ. Μανώλη λήξης 28.2.92
150.000 δρχ.

ι. Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

- 1) Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών 35.000 δρχ.
- 2) Χαρτόσημο Μισθωτών Υπηρεσιών 15.000 ' .

κ. Υποχρεώσεις προς ασφαλιστικούς οργανισμούς

1) Ι.Κ.Α. - Τ.Ε.Α.Μ. 49.239 δρχ.

Στη συνέχεια έγιναν οι παρακάτω οικονομικές πράξεις στην επιχείρηση.

- 3-1 Αγόρασε 1.000 κιλά καφέ προς 350 δρχ. το κιλό, από τον Μ.Θ. Μανεσιώτη, τμ. Νο 688 του οποίου ο διακανονισμός ήταν τα μισά με μετρητά και τα υπόλοιπα με πίστωση (Φ.Π.Α. 8%) Ε.Π. Νο 1.
- 3-1 Για την παραλαβή του παραπάνω εμπορεύματος πληρώθηκαν μεταφορικά 18.000 δρχ. φορτωτική Νο 1830 του Ν. Κατσιγιάννη πλέον Φ.Π.Α. 18% Ε.Π. Νο 2.
- 4-1 Πληρώθηκαν στον Ν.Θ. Μανεσιώτη 50.000 δρχ. μετρητά (Ε.Π. Νο 3) και για το υπόλοιπο επιταγή σε διαταγή του Νο 121510-8.
- 5-1 Πωλήθηκαν εμπορεύματα α) Καφές 300 κιλά προς 470 δρχ. το κιλό και β) Τσαϊ 135 κιλά προς 550 δρχ. το κιλό στον Α. Αγγέλου τμ. Νο 1. Το τιμολόγιο διακανονίστηκε α) Με επιταγή σε διαταγή της επιχείρησης 100.000 δρχ. αριθμός 25312015. β) Με συναλλαγματική αποδοχής της ονομαστικής αγοράς 45.000 δρχ. λήξης 30/3/92 και γ) με μετρητά το υπόλοιπο (Φ.Π.Α. 8%) Γραμ. εισπρ. Νο 1.
- 6-1 Καταθέτει την επιταγή στον λογαριασμό όψεως στην ΕΤΕ Αποδ. Νο 357.
- 7-1 Πληρώθηκαν οι λογ/μοι της Δ.Ε.Η. 47.000 δρχ. και του Ο.Τ.Ε. 29.000 στους οποίους περιλαμβάνεται Φ.Π.Α. 18% Ε.Π. Νο 4.

- 8-1 Πωλήθηκαν 3.500 κιλά ζάχαρη προς 75 δρχ. το κιλό και 1.000 κιλά καφέ προς 470 δρχ. το κιλό στον Ζ. Ζήκου τιμ. Νο 2. Η αξία τους διακανονίστηκε το μισό με μετρητά (Γραμ. Εισπρ. Νο 2) και το υπόλοιπο με πίστωση (Φ.Π.Α. 8%).
- 11-1 Αγόρασε 1.000 κιλά ρύζι προς 210 δρχ. το κιλό από του Η. Ηλιάδη που το σχετικό τιμολόγιο Νο 155 εξοφλήθηκε με επιταγή σε διαταγή του 90.000 δρχ. αριθμ. 121511-9 και για το υπόλοιπο παρέμεινε οφειλέτης (Φ.Π.Α. 8%).
- 12-1 Ο κ. Κωστής κατεβάλλει για λογ/σμό της επιχείρησης 50.000 δρχ. στον Μ. Μανώλη (Αποδ. Νο 163).
- 15-1 Αγόρασε 500 κιλά καφέ προς 350 δρχ. το κιλό από τον Ν.Θ. Μανεισιώτη τιμ. Νο 720, το οποίο εξόφλησε με μετρητά (Ε.Π. Νο 5).
- 19-1 Πώλησε 400 κιλά καφέ προς 470 δρχ. το κιλό τιμ. Νο 3 στον Β. Βασιλείου. Ο διακανονισμός ήταν κατά το μισό με μετρητά (Γραμ. εισπρ. Νο 3) και το υπόλοιπο με πίστωση.
- 25-1 Εξοφλήθηκε η συν/πική λήξης 25-1 του Α. Μανούσου κατά το μισό με μετρητά (Ε.Π. Νο 6) και το υπόλοιπο με επιταγή Νο 121512.
- 27-1 Αγόρασε με πίστωση από τον Ι. Ιωάννου 200 κιλά ρύζι και 1.000 κιλά καφέ προς 200 δρχ. και 335 δρχ. αντίστοιχα τιμ. Νο 555. Πλήρωσε για διάφορες δαπάνες παραλαβής εμπ/των 5.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 18% (Ε.Π. Νο 7).
- 29-1 Επέστρεψε στον Ι. Ιωάννου το ρύζι (Δ.Α. Νο 1) και πλήρωσε μεταφορικά για λογ/σμό του 1.800 δρχ. (Φ.Π.Α. 18%) Ε.Π. Νο 8.
- 30-1 Είσπραξε την συν/κή από τον Ζ. Ζήση 100.000 δρχ. (Γραμ. εισπρ. Νο 4).
- 5-2 Πώλησε 2.000 κιλά καφέ προς 485 δρχ. το κιλό και 3.600 κιλά ζάχαρη προς 80 δρχ. το κιλό στον Β. Βασιλείου (τιμ. Νο 4) με μετρητά (Φ.Π.Α. 8%) (Γραμ. εισπρ. Νο 5).
- 8-2 Εξοφλήθηκε η συν/κή λήξης 8-2 στον Α. Μανούσου (Ε.Π. Νο 9).

- 10-2 Αγόρασε διάφορα έντυπα (φάκελα - καρτέλες) 50.000 δρχ. με μετρητά από τον κ. Νικολάου πμ. Νο 385 πλέον Φ.Π.Α. 18% (Ε.Π. Νο 10).
- 11-2 Εξοφλήθηκε ο λογ/σμός ύδρευσης 7.500 δρχ. Ε.Π. Νο 11.
- 15-2 Εξοφλήθηκε η συν/κή λήξης 15/2 στον Μ. Μανώλη Ε.Π. Νο 12.
- 20-2 Έκανε την προσωρινή δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός.
- 23-2 Πλήρωσε 35.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 18% στον τύπο για διαφήμιση του καταστήματος και εξέδωσε το Ε.Π. Νο 13.
- 28-2 Εξοφλήθηκε η συν/τική 28-2 στον Μ. Μανώλη Ε.Π. Νο 14.
1. Πλήρωσε τον υπάλληλό του Ν. Ιακώβου δρχ. 95.176 Ε.Π. Νο 15, τον οποίο προσέλαβε αυτό το μήνα.
Σημείωση: Ο Ν. Ιακώβου είναι έγγαμος με γυναίκα εργαζόμενη και ένα παιδί.
 2. Πληρώθηκε η υποχρέωση προς το Ι.Κ.Α. (Ι.Κ.Α. - Τ.Ε.Α.Μ.) δρχ. 49.239 Ε.Π. Νο 116.

ΜΕΡΟΣ Β'

Απογραφή 31-12

	ΕΠΕΡΓΗΤΙΚΟ			
	ΠΑΓΙΟ			
0	Εδαφινές Ευρώπης			2500000
00	Γήπεδα - οικόπεδα			
	00 Οικόπεδο 150 τ.μ.	2500000		
1	Κτίρια - θυματ. κτιρίων			12500000
00	Κτίρια - θυματ. κτιρίων			
	00 Ακίνητο	12500000		
3	Μεταφορικά Μέσα			4000000
02	Φορτυζιά			
	00 Αυτ. φορτυζία OPEL ACE 2550	1500000		
	01 Αυτ. φορτυζία V.W. ARK 5959	2500000		
4	Επιηλα - Σιέου - Αιγός Εξοπ			157500
00	Επιηλα		62500	
	00 Γραφείο μεταλλικό			
	1x 20 x 0,90 x 0,50	15000		
	01 Ράμπος τήνου ΔΕΚΙΩΝ 3x20x0,60	40000		
	02 Καθίσματα γύλινα 3x2500	7500		
01	Σιέου		45000	
	00 Σιφορία αυτόματη 20mlw	45000		
02	Μηχανές Γραφείου			
	00 Ταχυοσύμη γμκ. ADLER	50.000		
	ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ			
2	Εμπορεύματα			3952000
00	Σάκαρη 9800x65	637000		
	Σε μεταφορά		157500	23109500

		Από Μεταφορά		23109500
01	Καθ'ες	5000x438	219000	
02	Τράι	2500x450	1125000	
30		Πελάτες		
00		Πελάτες Εσωτερικού		600000
	00	Βασιλείου Β	150000	
	01	Αγγελου Α	100000	
	02	Ζήσου 2	300000	
	03	Κωστής Κ.	50000	
31		Γραμμάτιο Ειδηρουτέα		550000
00		Γραμ. Ειδηρ. στο καρτόν		
	00	Γραμ. Ειδηρ. στο καρτόν	550000	
		ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ		
39		Χρηματικά Διαθέσιμα		2000000
00		Ταμείο		
	00	Μετρητά	1500000	
01		Καταθ. όψεως σε βρχ		
	00	Καταθ. όψεως σε ΕΤΕ	500000	
		ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>26259500</u>
		ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
		Καθούθ θέσμ - προβλέψεις		
		Μαυροληροθ υπορρέιθουσ		
40		Κεφάλαια		25095261
07		Κεφάλαιο Ατομικών ΕΠΧ		
	00	Διοργανύς Ν.		
		Σε Μεταφορθ		25095261

		Από Μεταφορά		2509961
		Βραχυπρόθ. υποχρ.		
50		Προμηθευτές		585000
	00	προμηθευτές εσωτερικού		
	00	Ναυτίλυσ Μ.	95000	
	01	Ηλιάδης Η.	150000	
	02	ΝΑΥΕΣΙΩΤΗΣ Ν.Θ.	135000	
	03	Κυάνου.	50000	
51		Γραμμάτια πληρωτέα		480000
	00	Γραμ. πληρωτέα σε δρχ.		
	00	Γραμ. πληρωτέα σε δρχ.	480000	
54		Υποχρ. από φόρους ε' τέλ.		50000
	03	Φόροι - Τέλι - Αγορ. προσ.		
	00	Φ.Μ.Υ	35000	
	01	Χ.Μ.Υ	15000	
55		Ασφαλιστικοί οργανισμοί		49939
	00	ΙΚΑ - ΤΕΑΜ		
	00	ΤΡΕΚΟΥΜΕΝΟΣ Ζαφ. Γκος	49939	
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		26259500

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ
ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Αναλυτικό κεφάλαιο πωλήσεων

		Πρωτοβάθμιοι (προς πιστωση)	Πρωτοβάθμιοι (προς χρεωση)	Πρωτοβάθμιοι προς χρεωση	
		Πωλησεις	Τελειες	Σφ. βικ. φ.	
5/1	Τ. μολογιο No 1	215.250	232.410		
3/1	Τ. μολογιο No 2	132.500	141.100		
4/1	Τ. μολογιο No 3	188.000	203.040		
		1.135.750	1.296.610		
12	Τ. μολογιο No 4	1.258.000	1.358.640		

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

ΑΓΟΡΩΝ

Αναλυτικό ημερολόγιο αχρικών

	Πρωτοβάθμιοι προς πιστώσει	Πρωτοβάθμιοι προς πιστώσει	Πρωτοβάθμιοι προς πιστώσει
	Επιταγές	Υποενομήτ	Προμηθευτ (ε. Π/μπα)
3/1	350.000	28.000	318.000
11/1	210.000	16.800	226.800
5/1	175.000	14.000	189.000
24/1	375.000	30.000	405.000
29/1	40.000	3.200	43.200
	1.110.000	88.800	1.198.800
	40.000	3.200	43.200

Ημερολόγιο Νο 688
 Ημερολόγιο Νο 155
 Ημερολόγιο Νο 180
 Ημερολόγιο Νο 555
 Π.2 Νο 1

3/1
11/1
5/1
24/1
29/1

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ

Εισπραξεις

Αριθμ. Πρωτ.	Περιγραφή	Μηνιαίο Τέλ.	Καταβολή Ταχ/το	Καταβολή Ταχ. Οργαν. Στ. Εισπρ.	Περίοδος	Συνολ. Σημ.	Σημειώσεις
2-1	Από Αποφραγή	1500000		500000	100000		
3-1	Επιτοκία Νο 95312		87470		100000		
5-1	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		395000		000515		
13-1	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		101520		101520		
19-1	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		100000			100000	
30-1	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		683990	100000	683990	100000	
		1500000		500000			
5-2	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		1358610		1358610		
28-2	Σταθμιαίο Εισπραξις βολ		150000			150000	
			1508610		1358610	150000	

Κωδικός	Περιγραφή	Υπομνηματικό	Κατ. Οργανισμ. Επιτ. Σελήνα	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό	Ποσό
		Ταμείο	Διαθέσιμα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα	Ποσότητα
3-1	Εισόδημα πληρωθέν	189.000		189.000									
3-1	Εισόδημα πληρωθέν	21.240		50.000				3240			18000		
4-1	Εισόδημα πληρωθέν	50000		139.000				11.593	64407				
4-1	Επιτοκία	76000	139.000										
7-1	Εισόδημα πληρωθέν	189.000	90.000										
11-1	Επιτοκία	75000	189.000		150.000								
15-1	Εισόδημα πληρωθέν	5900						900			5000		
25-1	Ε.Π. β.06 - επιτοκία	9124						394			1800		
27-1	Εισόδημα πληρωθέν	608664	304.000	657000				16057	64407		24800		
29-1	Εισόδημα πληρωθέν												
8-2	Εισόδημα πληρωθέν	80.000											
10-2	Εισόδημα πληρωθέν	59.000											
11-2	Εισόδημα πληρωθέν	7500							7500				
15-2	Εισόδημα πληρωθέν	100.000											
23-2	Εισόδημα πληρωθέν	41.300											
28-2	Εισόδημα πληρωθέν	150.000											
28-2	Εισόδημα πληρωθέν	95176											
28-2	Εισόδημα πληρωθέν	49939											
		575785						330000	7500	15300	85000		

95176 Πρωτεύς
49939 Ακόμ. Αρτήματα

141415

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ

5/1

Γραμμάτια Εμπορεία

45000

Γραμ. στο καρτ.ο.

Γραμ. στο καρτ.ο.

ΜΕΛΑΙΣ

45000

ΜΕΛΑΙΣ ΕΒΩΤ.

Α. ΑΓΓΕΛΟΥ

6/1

Χρηματ. Διαθέσιμα

100000

Καταθ. Ουρεως

Κατ. Ουρεως ΕΛΛΗΝ ΕΤΕ

Χρηματ. Διαθέσιμα

100000

Επιταγές ΕΒΩΤ.

Επιταγές ΕΒΩΤ.

Αποδ. Νο 354

12/1

Προμηθ. ΕΒΩΤ.

50000

Προμηθ. ΕΒΩΤ.

Κ. Κωστάς

ΜΕΛΑΙΣ

50000

ΜΕΛΑΙΣ ΕΒΩΤ.

Κ. Κωστάς

Αποδ. Νο 163

195000

195000

ΔΕΒΡΟΥ ΑΡΙΘΣ

28/2

Αμοιβές ε' εγ. προβων

115.781

Αμοιβές εμ. προβ.

Ταυτινές Αποδοχές

113.847

Ερξοδοτυνές εισορές

Ερξοδ. Εξοδ. ΙΚΑ

31.251

Υαφτάοιμο μισθοδ.

683

Πιστωτές διαφοροι

95.176

Αποδ. προβ. ηλιων

Αποδ. εριβθ. προβ.

95.176

Υποχρ. από φορ. ε' εδμ

1366

Φοροι τέμ. αγ. προβ.

Σ.Η.Υ

1366

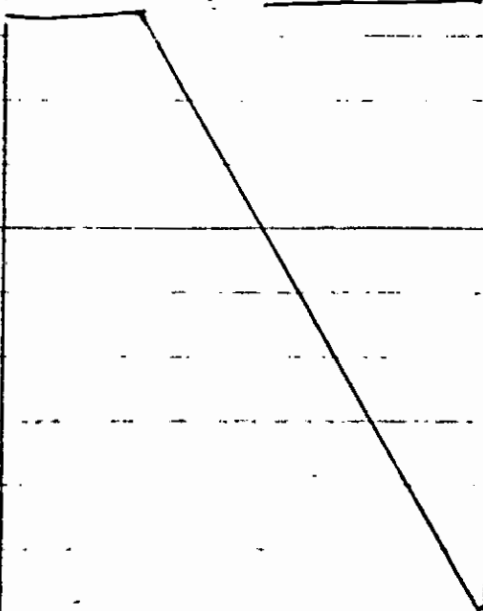
Ασφαλιστικοί οφθ.

49.239

ΙΚΑ - ΤΕΑΜ

Τρεχοίμενος λογιμος 49.239

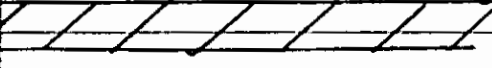
Μισθοδοτική καταστάση



Φύλλο αναρίθωσης & ελέγχου ανατ. αριθ. φύλλ. αναρ. αριθ. φύλλ.

Μηνός Ιανουαρίου

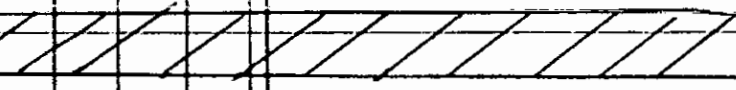
Ποσότητα βόλεψια προς κρέμα	Ποσότητα βόλεψια προς πίστεμα
Σταμ. 50000	Πίστεμα 45000
45000	100.000
	50.000
15000	95000
100.000	100.000



ΠΟΣΟ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΚΑΙ ΕΣΤΙΟΝ ΑΥΤΩΝ ΗΜΕΡΗΣΙΑ 11907500

ΚΑΝΟΝΣ ΔΕΛΤΑΡΑΓΙΑΣ

ΑΠΟΤΟΛΕΜΑΤΑ ΑΠΟΣ ΧΡΕΙΜΑ	ΑΠΟΤΟΛΕΜΑΤΑ ΑΠΟΣ ΝΙΣΤΙΛΙΑ
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 1906	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 1906
145781	95176
	49239
	1366



145781	95176	49239	1366
--------	-------	-------	------

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

ΙΑΟΥΡΑΡΙΟΣ

		1/1		
11	Κτίρια - Εμ. κτιρίων		15000000	
13	Μεταφορικά Μέσα		1000000	
14	Επιπλα κ' λοιπός εξοπλ.		157500	
20	Εμπροσώματα		3952000	
30	Πελάτες		660000	
31	Γραμμάτια Γισπρακτέα		650000	
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		2000000	
89	Ισολογισμός			26259500
	Εξοφλή			
	Αυξήματος			
89	Ισολογισμός		26259500	
40	Κεφάλαιο			25095261
50	Προμηθευτές			585000
51	Γραμμάτια πληρωτέα			180000
54	Υποχρ. από τσρ. κ' κελμ.			50000
55	Ασφαλιστικοί Ορχ.			49239
	Εξοφλή			
	Αυξήματος			
	31/1			
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		783990	
30	Πελάτες			683990
31	Γραμμάτια Γισπρακτέα			100000
	Μεταφορά από αναλυτικά			
	σε Μεταφορά		53302990	53302990

Από Μεταφορά

56500454

55500454

31/1

30 Πελότες

1226610

70 Πωλήσεις

1136350

54 Υποχρ. από άλλους έδω

90860

Μεταφορά από αναλυτικό
μπερλότζο πωλήσεων

31/1

31 Γραμμάριο Στρατιές

45000

38 Χρηματικό Διαθέσιμα

100000

50 Προμηθευτές

50000

30 Πελότες

95000

38 Χρηματικό Διαθέσιμα

100000

Ες άλλο αναλυτικό έθρον
Αναμπερλότζο Διαθ. πράξεων

Σε Μεταφορά

56922064

56922064

Από Μεταφορά

3595276

3449495

53

Πιστωτές Διαφορά

95176

55

Ασφαλιστικοί οφθα.

49939

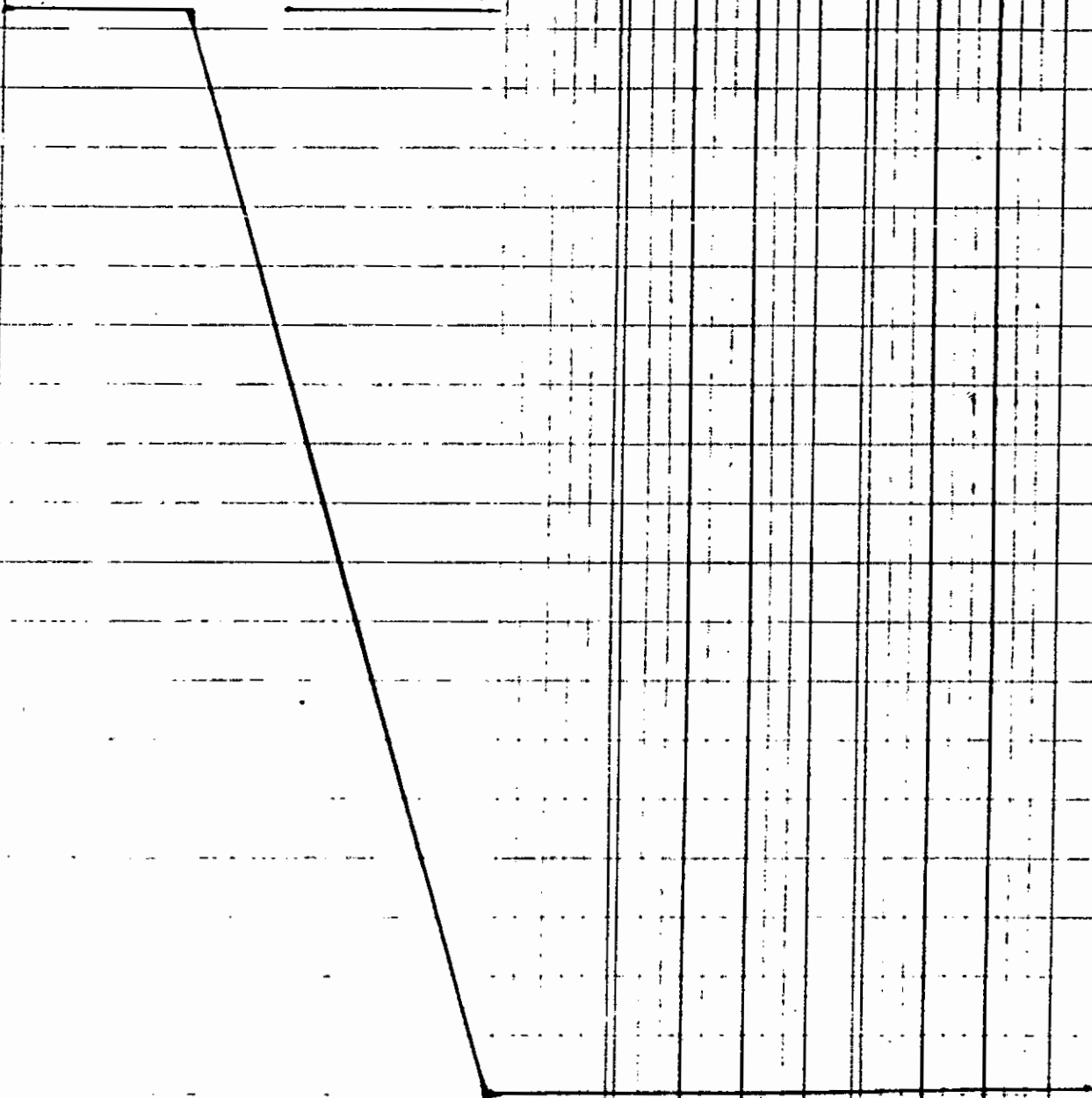
54

Υποχρ. από φόρ. & τέλη

1366

ως δόλλο αυτών & ελέγχου

αυτ. υπέρ διαφόρων πράξεων



Σε Μεταφορά

3595276

3595276

Χρηματικά	Διαθέσιμα
1871.726	80.000
1358.640	59.000
150.000	7.500
<hr/>	100.000
3.380.366	41.300
	150.000
	95.176
	49.239
	<hr/>
	582.215

Παροχές	Τρίτων
64.407	
7.500	
<hr/>	
71.907	

Διάφορα Έξοδα
24800
50.000
35000
<hr/>
109.800

Γραμμάτια	πληρωτέα
80.000	330.000 π.γ.
100.000	
150.000	

Υποχρ. από φόρους κ' τέλη	
9.000	39.203 π.γ.
6300	100.640
<hr/>	1366
15300	141.209
	125.909 π.γ.

Πιστωτές Διάφοροι	
95.176	95.176

Αποβλιζυμοί ορφ.

49.239

49.239

Παροχές τρίτων

64.407

64.407

Πωλύμεις

215.250

732.500

188.000

1.135.750 π.γ.

Αναβες & Εργα ποσ.

Διάφορα Εργα

18.000

5.000

1800

π.γ 24.800

Χρηματικά Διαθέσιμα

2.000.000	189.000
100.000	21.240
100.000	50.000
87.470	139.000
395.000	100.000
---	76.000
101520	90.000
100.000	189.000
<u>2883.990</u>	150.000
κ.χ 1871726	5900
	<u>2124</u>
	1.012.264

Κεφάλαιο

<u>25.095.261</u>
29.095.261

Προμηθευτές

189.000	585.000
50.000	378.000
139.000	226.800
90.000	189.000
189.000	405.000
50.000	<u>1783.800</u>
43200	1.033.600 π.χ.
<u>750.200</u>	

Γραμ. Πληρωτέα

150.000	480.000
<u>150.000</u>	480.000
	330.000 π.χ.

Πιστωτές Διαφοραί

28.000	50.000
3240	17.220
11.593	58.600
16800	15.040
14000	<u>3200</u>
900	144.060
30.000	39203 π.χ.
324	
<u>104857</u>	

Κτίρια - Εξυ. κτιρίων - Έξοδα
 15.000.000

 15.000.000

Μεταφορικά μέσα
 4.000.000

 4.000.000

Επιπλα και λοιπός εξοπλ.
 157.500

 157.500

Εγγραφέα
 3.952.000 40.000

 350.000
 210.000
 175.000
 375.000

 5062.000
 x.γ 5.022.000

Πολλάτες
 600.000
 232.470

 792.110
 203.040

 1047.620

50.000
 100.000
 87470
 39500
 4500
 101520

 778990

Γραμ. Είδηροαυτά
 550.000 100.000

 45.000 100.000

 595.000
 x.γ 495.000

Αποδοτίσιμα	Οφθαλμοί
49 239	49 239 π.Υ.
	49 239
	98 478
	49.239 π.Υ

Πωλήσεις	
	1.135.750 π.Υ.
	1258.000
	2.393.750 π.Υ.

Πελάτες	
1.047.620	1358.640
1358.640	1358.640
2.406.260	
1.358.620	

Γραμμάτια Εξοφληθέντα	
x.y	495000 150.000
	345000
x.y	345000

40.625 € εφοδ. 1906
49.781

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ ΜΥΝΟΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ

Α.Σ.Κ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΕΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ												
		ΧΡΕΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	Χ	Π											
11	Κτίρια - Εξυ - Τεχν Έργα	15000000		15000000	-											
13	Μεταφορικά Μέσα	4000000		4000000	-											
14	Επιπλα & λοιπός εξοπλ	157500		157500	-											
20	Εμπροίχματα	5062000	40000	5022000	-											
30	ΠΕΛΑΤΕΣ	1826610	778990	1047620	-											
31	Γραμμάτια Εισπραξία	595000	100000	495000	-											
38	Χρηματικό Διαθέσιμα	2883990	1019264	1871726	-											
40	Κεφάλαιο		25095261	-	25095261											
50	Προμηθευτές	750200	1783800	-	1033600											
51	Γραμμάτια πληρωτέα	150000	480000	-	330000											
54	Υποχρ. από φόρους & τέλμ	104857	144060	-	39203											
55	Ασφαλιστικοί οφθαλ.		49239	-	49239											
62	Παροχές Τρίτων	64407		64407	-											
64	Διάφορα Έξοδα	24800		24800	-											
70		1135750		1135750	89	Ισοζυγισμός	26259500	26259500	-	-		ΣΥΝΟΛΑ	56878864	56878864	27683053	27683053
89	Ισοζυγισμός	26259500	26259500	-	-											
	ΣΥΝΟΛΑ	56878864	56878864	27683053	27683053											

ΙΣΟΖΗΤΗΟ ΓΕΝ. ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ ΜΗΝΟΣ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ

Α/Α	Σ.Κ.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΕΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
			ΧΡΕΟΣΗ	ΠΙΣΤΟΣΗ	Χ	Π
1	11	Κτίρια - Εγκαταστ. κτιρίων	15.000.000		15.000.000	
2	13	Μεταφορικά Μέσα	4.000.000		4.000.000	
3	14	Επιπλα & λοιπός υγος	157.500		157.500	
4	20	Εμπροσώματα	5.022.000		5.022.000	
5	30	Πελάτες	2.406.960	1.358.640	1.047.620	
6	31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	495.000	150.000	345.000	
7	38	Χρηματικά Διαθέσιμα	3.380.366	582.915	2.798.151	
8	40	Κεφάλαιο		2.509.526		2.509.526
9	50	Προμηθευτές		1.033.600		1.033.600
10	51	Γραμμάτια Πληρωτέα	330.000	330.000		
11	53	Πιστωτές	95.176	95.176		-
12	54	Υποχρ. από φόρους & τέλη	15.300	141.209		125.909
13	55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	49.239	98.478		49.239
14	60	Αμοιβές & έσοδα προεργ.	145.781		145.781	
15	62	Ποροχές τρίτων	71.907		71.907	
16	64	Διάφορα έσοδα	109.800		109.800	
17	70	Πωλίτες		2.393.750		2.393.750
18	89	Ισοζήτιο	2.625.950	2.625.950		
		ΣΥΝΟΛΑ	57.537.829	57.537.829	28.697.759	28.697.759

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α.

(Για βιβλία Β' και Γ' κατ. ΚΒΣ)

ΕΤΟΣ 001 1 9 9 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

004	2	3	4	5	6
005	7	8	9	10	11
	1	2	3	4	5

006	ΤΡΕΙΣΜΗ ΣΥΜΠΛΗ	ΜΕΤΕ ΦΥΛΑΞΗ	ΑΝΑΛΗΤΗ
	1	2	3

002				
003				

ΜΗΦΑΣ (B' κατ. ΚΒΣ) ή (B' κατ. ΚΒΣ) Διατήρηση (B' κατ. ΚΒΣ) Διατήρηση (B' κατ. ΚΒΣ)

Δ.Υ.

Π. ΓΡΑΦΕΙΟ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ (φυσικού ή νομ. προσώπου ή ένωσης προσώπων)

7 ΕΠΩΝΥΜΟ / Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ Διαμαντής

8 ΟΝΟΜΑ Νίκος 009 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΟΥ

0 ΤΙΤΛΟΣ Επαγγελματίας ΤΗΛΕΦΩΝΟ

1 Α.Φ.Μ. 10203040

2 ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ

012	ΕΙΔΟΣ	013	ΑΡΙΘΜΟΣ

014 ΑΡΙΘ. ΦΑΚΕΛΛΟΥ (Α.Ε.)

015 Ημερομηνία έναρξης εγγραφών εδάς στο Έτος

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ κατά συντελεστή ΦΠΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ, των Επιχειρήσεων λιανικής πώλησης ειδών διατροφής (ΑΥΟ Π. 6938/1986 και 1114028/8289/2135/2012.91)

Συντελεστής ΦΠΑ %	Συνολα αγορών, πωσθ. ενδοκ. αποκτ. (με ΦΠΑ) από την αρχή της διαχ. περιόδου*	Ποσοστό % αγορ. εσόδω. κ.λ.π. κατά συντελεστή φόρου	Φορολογητέα λιαν. πωλήσεις (με ΦΠΑ) της φορολογικής περιόδου, κατά συν/στή φόρου*	Συντελεστής αναπροσαρμογής ($\frac{\text{Συντελεστής}}{100\%}$)	Αποτέλεσμα πωλησών λιανικής ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, κατά συντελεστή φόρου*
1	2	3	4	5	6
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
ΣΥΝΟΛΑ	120		100		

Μ: Ο πίνακας αυτός εφαρμόζεται για το διαχωρισμό κατά συν/στή ΦΠΑ μόνο των φορολογητέων πωλήσεων

ΠΙΝΑΚΑΣ Διακανονισμού επί μετααξής στο κανονικό καθεστώς με βιβλία Β' κατ. ΚΒΣ (άρθρο 32 §10 περ. α' υποπερ. αα' ν. 1642/86)

Συνολικά εκκαθαρίσιμα έσοδα από την αρχή της διαχ. περιόδου		Ακαθ. έσοδα που φορολογήθηκαν κατά τις προηγούμενες φορολ. περιόδους	Τεκμαριστά ακαθ. έσοδα προηγούμενης διαχ. περιόδου	Φορολογητέα ακαθ. έσοδα της φορολ. περιόδου*	Πραγματικά ακαθ. έσοδα της φορολ. περιόδου	Διαφορά 2ης-5ης 161-150*	Συντελεστής ΦΠΑ %	Φοροσβ. για έκπτωση ή κωδικοσβ.
Πραγματικά	Τεκμαριστά							
	2	3	4	5	6	7	8	9
	131	132		133	134	135	136	137

αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Π Ι Ν Α Κ Α Σ

Οδός αριθμ.
 με την Επωνυμία αριθμ.
 Κόστος

Αρ. Αδείας	Ονοματεπώνυμο Εργαζομένου	Εδωκότες	Μηνός Έγχεσης	Κατάσταση	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ	ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ					ΗΜΕΡΕΣ ΑΝΥΠΕΡΕΣΤΕΣ ΤΗΝ ΕΒΔΟΜΑΔΑ	ΧΡΟΝΙΑ ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΑΔΕΙΩΝ			ΣΥΝΕΛΙΚΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ			
						Παράταξη	Προβλεπόμενη	Προβλεπόμενη	Προβλεπόμενη	Προβλεπόμενη		Εξαετής	Από	Μέχρι		αδείας		
																	Κατάσταση	Κατάσταση
	Κ. Παυλίδου	45.9906	1965	1991	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	Κατάσταση	

Α

Δελτία - Παραρτήματα

7 ημ - 19 ημ

Σάββατο - Κυριακή

19 ημ

Ο Υπεύθυνος για τις εργασίες
 της Εργατικής Νομοθεσίας
 ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ
 Προσαρτήματα την
 Υπογράφεται την
 Παραρτήματα από τον Εργαζόμενο την

Ο ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ



- Ο Δ Η Γ Ι Ε Ι**
- 1) Αυτή η κατάσταση εφών εργασίας ισχύει για τρεις μήνες από την ημέρα που θεωρηθεί και εφόσον δεν γίνει καμμία μεταβολή στο προσωπικό και στις ώρες εργασίας του.
 - 2) Αυτή σε περίπτωση θεωρηθεί νέος θα τηγανισ στην υπηρεσία για να αναρωθεί.
 - 3) Οι απουσίες πρέπει να φυλάσσονται στο αρχείο της Επιχειρήσεως
 - 4) Απουσίες από κότε προσέρχεται ή διαγραφεί ή ξύλο σε αυτές
 - 5) Οι απουσίες πρέπει να είναι μέσα σε όλη με τζέλι
 - 6) Οι απουσίες κρεμμύτια υποχρεωθεί σε μήκος που να φαίνεται και σε κάθε διαβόημα του τόπου εργασίας

ΜΙΣΘΟΝΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΟΤΩΝ
 ΜΗΝΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΑΡΓΙΟΥ

ΟΝΟΜΑΤΕΡΩΝ	ΕΙΔΟΣ	ΕΣΟΔΟΣ		ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΚΑΡΤ	ΚΑΡΤ	ΚΑΡΤ	ΚΑΡΤ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΡΑΤΗΣΕΩΝ ΑΣΦΑΛ	ΑΝΟΔΟΣ ΜΗΡΟΤΕΕΣ
		ΑΣΦΑ	ΕΡΣΟΔ							
ΑΣΠΑΝΙΩΤΟΥ	ΕΙΔΙΚΗ									
ΙΛΙΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	17900	31251	149239	603	683	1366	—	18671	95.176

Αριθ.: 163

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ ΔΡΑΧ. # 50.000 //

Ελαβε από Κ Κωστή

Διευθυνση Αίγιο

το πιο πάνω ποσό

των Δραχμ πενήντα χιλιάδες

δρχ.

για εναντι λογιου

12/1/1

192

Ο ΛΑΡΟΣ



14306

Νίκος Διαμαντής

Β Ηλείου 71

Πάτρα

Α.Φ.Μ. 10203090

№ L

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΩΛΗΣΗΣ - ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Ημερομηνία 05/01/99

Ωρα παράδοσης 15:50

Ωρα έναρξης αποστολής

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α. Αγγελίδου				
	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	Καφεκοπτεία				
	ΔΙΕΚΟΥΣΗ	Κοφινέου 4				
	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ (ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ)	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑ- ΔΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ		ΣΥΝΟΛΟ
	Καφές	300	470	141000		141000
	Γάλα	135	550	74250		74250
	ΣΥΝΟΛΟ			215250		215250
	ΦΠΑ			17280		17280
				ΠΑΡΩΤΕΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΡΧ.		232530

Α.Φ.Μ. 14835818

ΠΩΛΗ ΤΥΡΓΟΣ

Είμαι Διαφοστής
 Β. Ηπέρας 71
 Πάτρα
 Α.Μ. 10203000

Ν° 4

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ -
ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Ημερομηνία 05/02/92
 Ωρα παράδοσης 110510
 Ωρα έναρξης αποστολής

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Β. Βασιλείου			
	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	S/M			
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	Ερμού 41			
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ (ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ)	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑ. ΔΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ		ΣΥΝΟΛΟ
Καφές	2000	485	970.000		970.000
Ζαχαρή	3600	50	180.000		180.000
			1858.000		1858.000
			100.640		100.640
			ΠΑΡΩΤΕΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΡΧ.		1358.640

Α.Φ.Μ. 11121314
 ΠΟΛΗ ΠΑΤΡΑ

αδελφ. κληρονομ. αδελφ.
 Ημερομηνία 71
 πότρω
 ΑΔΜ. 10203040

№ 1

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

Ημερομηνία ΣΤ ΟΙ 98	Ωρα παράδοσης η	Ωρα έναρξης αποστολής
----------------------------	--------------------	-----------------------

ΑΔΜ. ΚΑΤΑΧΕΙΡΗΣΗ	ΕΠΙΣΤΕΥΜΑ <u>Ι. Ιωάννης</u>	Α.Φ.Μ.	
	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ <u>Εμπόρος</u>	1 0 5 0 4 1 8 8	
	ΑΔΜ. ΚΑΤΑΧΕΙΡΗΣΗ <u>Κολοκοτρεμης</u>	ΠΡΩΜ <u>ΠΑΠΑ</u>	

ΑΠΟΣΤΟΛΕΥΜΑ (ΕΙΣ ΤΗΝ ΑΠΟΣΤΟΛΗ)	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
<u>Ριζί</u>	<u>κιλά</u>	<u>200</u>
<u>Επιστροφή καταλλήλα</u>		

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ
200
ΔΙΑΚΟΣΙΧ κιλά
 Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

№ 1

Ημερομηνία 31/1/99

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτότυπ	Κωδ. Λογαριασμού	Αντιστοίχισμα	Ποσό
50	50.00	Προβλεπόμενες Προβλεπόμενες εισπληρωμαί Ν.Ε. ΜΑΚΡΟΧΡΗΜΑΤΑ	1.890.000
ΣΥΝΟΛΟΝΙΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			1.890.000

ΕΝΤΑΛΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ

Ο ΛΑΒΟΝ

№ 2

Ημερομηνία 3/1/99

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΛΗΛΙ ΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Αιτιολογία	Ποσόν
64		Διαφορ. έξοδα	18000
	6400	Έξοδα Μεταφορών	
		Έξοδα αμειβών υπαλλ.	
54		Υποχρεώσεις από Φ+Τ	3240
	5400	Φ. Π. Η	
		Φ. Π. Α Εξόδων	
ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			2/240

Ο ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Ο ΛΑΒΩΝ

No 4

Ημερομηνία 7/1/92

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτογρ	Κωδ. Δευτερογρ	Αιτιολογία	Ποσόν
62		Παροχές Τρίτων	69007
	62.00	Δ.Ε.Η	
		Δ.Ε.Η	
	62.03	Ο.Τ.Ε.	
		Ο.Τ.Ε	
541		Υποχρεώσεις από Φ.Α.Τ.	11593
	5400	Φ.Π.Α	
		Φ.Π.Α. εξοδών	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			76000

Ο ΑΤΑΡΑΧΗ

Ο ΛΑΒΟΝ

№ 7

Ημερομηνία 27/1/99

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτεύ	Κωδ. Δευτερεύ	Αιτιολογία	Ποσόν
64		Διαφ. Έξοδα	5000
	6400	Έξοδα μεταφορών	
		ΣΕΤ. Μεταφ. υ/αρχαθ.	
54		Υποχρεώσεις Στ. Δ. Τ.	900
	5400	Ο Π. Α.	
		Ο Π. Α. Έξοδων	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			5900

Ο ΑΔΑΡΑΤΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

№ 8

Ημερομηνία 29/1/92

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κατ' Επιστολή	Κατ' Απογραφή	Αιτιολογία	Ποσόν
64		Διαφ. έξοδα	1800
	6400	Εξ μεταφορών	
		Εξ μεταφ. λ. α. α. α.	
54		Υποχρεώσεις κηδ. φ. α. τ.	394
	5400	Φ. Π. Α	
		Φ. Π. Α έξοδων	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			2194

Ο ΚΑΤΑΡΑΧΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

№ 9

Ημερομηνία 8/9/92

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Αιτιολογία	Ποσό
51		Γρ. Πληρωτέα	80000
	51.00	Γρ. πληρωτέα σε δρ.	
		
		ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	80000

Ο ΕΞΕΛΑΒΑΣΤΗ

Ο ΛΛΩΝ

№ 10

Ημερομηνία 10/2/99

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΛΗΓΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ	Κωδ. Δευτεροβ	Αιτιολογία	Ποσόν
64		Διαφ. έξοδα	500000
	6407	Έντυπα β' φ. κ. β. α. α.	
		Έντυπα	
5Α		Υποχρεώσεις από Φ.Π.Α.	900000
	5Α00	Φ.Π.Α.	
		Φ.Π.Α. εξόδων	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			590000

() ΣΥΓΚΑΤΑΒΑΣΗ

() ΛΑΒΩΝ

№ 11

Ημερομηνία 11/9/99

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτόκολλο	Κωδ. Δεσφ. Γραμμ.	Αιτιολογία	Ποσό
69		Παροχές Τμήτων	7500
	69 09	ΔΕΥΑΠ	
		ΔΕΥΑΠ	
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΕΠΙΤΟΞΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			7500

Ο ΚΑΤΑΡΑΧΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

Νο 19

Ημερομηνία 15/8/98

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ	Κωδ. Δευτεροβ	Αιτιολογία	Ποσόν
51		Γρ. Πληρωτέα	100000
	51.00	Γρ. Πληρωτέα ΟΛΕ	
		Καταβ. ΣΤ	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			100000

Ο ΥΠΑΤΑΡΧΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

№ 13

Ημερομηνία 23/8/98

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Αιτιολογία	Ποσόν
64		Διαφ. έξοδα	35000
	64.02	Συμπεριλαμβανόμενα έξοδα Διαφήμιση	
54		Υποχρεώσεις από Φ.Π.Τ	6300
	5400	Φ.Π.Α	
		Φ.Π.Α. εισοδων	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			41300

Ο ΚΑΤΑΒΑΣΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

No 14

Ημερομηνία 22/2/98

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Λογαριασμού	Αιτιολογία	Ποσό
51	-	Γρ Πληρωτέα	150000
	51.00	Γρ πληρωτέα ασφα	
		" " "	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			150000

ΕΞΕΛΙΞΑΜΕΝΗ

Ο ΔΑΡΟΥ

Νο 15

Ημερομηνία 28-2

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοφ	Κωδ. Δευτεροφ	Αιτιολογία	Ποσόν
53		Πιστωτές Διόφοροι	95175
	5300	Απόδ. πρόβ. πληρωτέες	
		" " Εγ. Προβ. Πρωτ.	
		Σ ΤΙΣ ΔΕΙΞΕΙΣ ΤΑΜΕΙΟΥ	95175

Ο ΠΑΤΡΑΣΤΗΡ

Ο ΛΑΒΟΝ

No 16

Ημερομηνία 28-2

ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Αιτιολογία	Ποσόν
55		ΑΓΓΟΛΟΓΙΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	49939
	5500	ΙΚΑ - ΤΕΑΜ	
		ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΣ	
		ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	49939

Ο ΚΑΤΑΒΑΛΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

Νίκος Διαφανής

№ 1

Παράδοση 5/1/92

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτ. Φ	Κωδ. Συμμετ. Β	ΑΠΟΛΟΓΩΣΙΑ	Ποσόν
30	3000	Πελάτες Πελάτες Εσωτ/κου Α. Ηγγελο	87470
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΥΠΕΡΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			87470

Ελεγχόμενος, ομοίως

Ελεγχόμενος, ομοίως

Διπλ.

Ο ΠΑΡΑΔΟΝΤΗΣ

Ο ΛΑΒΟΝ

Ν. Διαμαντίδης

№ 2

Παράδοση 8/1/92

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Αιτιολογία	Ποσό
30	30.00	ΠΕΛΑΤΕΣ ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤ/ΚΩΝ Ζ. Ζήκου	395550
		ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΕ ΥΠΕΡΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	395550

Ελεγχθέντα από τον κ.

Τον υπαλληλόκτητο του κ. Αρ.

Α.Α.

Ο ΓΕΛΑΡΝΙΩΤΗΣ

Ο ΛΑΒΩΝ

N. Διαμαντάς

№ 3

19/1/92

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κατ. Πρωτόρ	Κατ. Δευτερορ	Ανάλυση	Ποσό
30	30.00	Πελάτες Πελάτες εσωτ/κού B. Βασιλείου	101520
		ΣΥΜΜΕΛΕΤΕΣ ΧΡΕΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	101520

Εκδόθηκε στις 19/1/92

Εκδόθηκε στο Νομό Αργ.

Απ.

ΟΡΕΑΤΑΡΧΟΣ

Ο ΛΑΒΩΝ

N. Διφρακτός

No

4

Ημερομηνία

30/1/192

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοκόπ.	Κωδ. Δεσφ. αριθμ.	Αντιολογία	Ποσόν
31	31.00	Γρ. Διφρακτός Γρ. Διφρακτικός οδοντ. " " " "	100000
ΣΥΝΟΜΟΣΥΝΗ ΚΡΕΟΣΗ ΓΑΜΕΙΟΥ			100000

Επιφύλαξη π. π. π. π.

Επιφύλαξη π. π. π. π. π. π.

Δ. Δ.

ΟΚΑΤΑΡΑΧΗ

Ο ΛΑΒΩΝ

N Διχμαντής

№ 5
Πρωτόκολλο 5/2/98

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κ.Α. Πρωτ. Β	Κ.Α. Δεσφ. Β	Αιτιολογία	Ποσόν
30	30.00	Πελάτες Πελάτες εσωτ/κου B. Βασιλείου	1358640
		ΣΥΝΟΛΟ ΣΕ ΥΠΕΡΟΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	1358640

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ

Δ/ΝΣΗ

ΕΚΔΟΣΕΩΝ

Ο ΛΑΒΩΝ

N. Διαμαντίδης

№

6

Ημερομηνία

28/2/98

ΓΡΑΜΜΑΤΙΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

ΣΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Κωδ. Πρωτοβ.	Κωδ. Δευτεροβ.	Απολογία	Ποσόν
31	3100	Γρ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	150000
		Γρ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ ΣΕ ΟΡΑ	
ΣΥΝΟΛΟΝ ΣΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ			150000

Επιφέρει, με τυχ. κ.

Τα ποσά, με τυχ. κ.

Α.Π.

Ο ΠΡΑΞΑΝΤΗΣ

Ο ΛΑΒΩΝ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

2 Ζηκού
ΛΑΜΑΡΙΑΣ

Δ.ΟΥ ΑΜΑΔΙΑΔΑΣ
ΤΗΛ 89796 Α.Ο.Μ.15269730

ΗΜΕΡΩΝ	ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
					ΧΡΕΣΤΙΚΟ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
21		Από αγορά	300000		300000	
01		2Α-ΔΑ Νο 2	791100		1091100	
01		Γραμ τίτλους Νο 2		395550	695550	
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26						
27						
28						
29						
30						
31						
32						
33						
34						

ΕΠΩΝΥΜΙΑ Β Βασιλείου Α' Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΡΜΟΥ - Α1 ΤΗΛ 6.915.90 Α.Φ.Μ. 1171300

ΑΡΙΘΜΟΙ	ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
					ΧΡΕΩΤΙΚΟ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
211		Από απογραφή	150000		150000	
191		ΣΤ-ΔΑ Νο 3	203040		353040	
191		Γραμ. είσοδους Νο 3		101520	251520	
512		ΣΤ-ΔΑ Νο 4	1358640		1610160	
512		Γραμ. είσοδους Νο 5		1358640	251520	

ΕΠΙΘΥΜΙΑ Ν.Θ Μαυεβίωτης
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ζαϊγών 4 - Παράσιος

ΔΟΥ

ΦΑΕ 2 Παράσιος

ΤΗΛ 4353.636

ΛΟΜ 10501011

ΗΜΕΡΩΝ	ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
					ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
211		Από Απογραφή		135000		135000
311		ΣΠ-ΔΑ Νο 688		378000		513000
311		Εστάδια Πληρ. Νο1	189000			324000
411		Εστάδια Πληρ. Νο2	50000			274000
1511		ΣΠ-ΔΑ Νο 720		189000		460000
1511		Εστάδια Πληρ. Νο5	189000			274000

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) ***Λογιστική :***
 - Γενικές αρχές και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
 - Λογιστική με κομπιούτερ
 - Λογιστικά συστήματα
 - Λογιστική ΓραμμάτωνΤΟΥ ΜΙΧΑΗΛ ΚΟΤΣΙΚΑ

- 2) ***Η Νεώτερη Πρακτική Λογιστικής***
ΤΟΥ ΔΗΜ. ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΥ

- 3) ***Γενική Λογιστική***
ΤΟΥ ΑΡΙΣΤ. ΚΟΥΤΑΚΟΥ

- 4) ***Φορολογικός Έλεγχος***
ΤΟΥ ΠΑΝ. ΒΑΣΙΛΑΚΟΠΟΥΛΟΥ

- 5) ***Περιοδικό Λογιστής***

- 6) ***Ενημερωτικά Φυλλάδια***
SINGULAR και COMPUTER LOGIC.

- 7) ***Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων***
ΤΟΥ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ & ΤΟΥ ΑΓ. ΚΡΑΤΣΗ

- 8) ***Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων***
ΤΟΥ Χ. ΤΟΤΣΗ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
Εισαγωγή	
Πρόλογος	
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο	
Χειρόγραφη και Μηχανογραφική Λογιστική	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο	
Υποχρεώσεις χρηστών - Τεχνικές προδιαγραφές λογιστικών προγραμμάτων	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο	
Χρόνος και τρόπος ενημέρωσης και εκτυπώσεις των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων	50
Σχετικές διατάξεις	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο	
Τεχνική μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων	66
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	
Άσκηση	105
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	