

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΕΥΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ,
ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΣΤΡΑΒΟΠΟΛΗ ΑΘΗΝΑ,
ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΑΚΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΣ ΗΛΙΑΣ

Πάτρα 2011

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή εργασία αναφέρεται στα χαρακτηριστικά των υποκαταστημάτων των επιχειρήσεων καθώς και στη λειτουργία τους.

Αναλύουμε τις γενικές έννοιες των υποκαταστημάτων όπως αυτές αναφέρονται μέσα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και τη λογιστική τους υποδομή σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναφερόμαστε επίσης και στη λειτουργία των υποκαταστημάτων εξωτερικού και των αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

Επιπλέον, για καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας των υποκαταστημάτων παραθέτουμε πρακτικά παραδείγματα όπου παρακολουθούμε λογιστικά γεγονότα που δρουν σε επιχειρήσεις καθώς και τον τρόπο όπου αυτές αντιμετωπίζουν ένα υποκατάστημα είτε με τη μέθοδο της εξαρτημένης είτε με τη μέθοδο της αυτοτελούς λογιστικής απεικόνισης .

Πιο αναλυτικά, στο πρώτο παράδειγμα παραθέτουμε τις εγγραφές ανοίγματος των βιβλίων στο Ημερολόγιο του Κεντρικού και τις καταχωρήσεις διαφόρων γεγονότων, όπως, πώληση αγαθών, αγορά εμπορευμάτων, εισπράξεις πελατών, πληρωμές προμηθευτών και δαπανών καθώς και διαφόρων εξόδων. Απεικονίζουμε την εικόνα των λογαριασμών «Κεντρικού» και «Υποκαταστήματος» και επιπλέον συντάσσουμε το Γενικό Ισοζύγιο της Επιχείρησης όπως προϋποθέτει η αυτοτελής λογιστική των Υποκαταστημάτων.

Στο δεύτερο παράδειγμα γίνονται καταχωρήσεις γεγονότων στο Ημερολόγιο του Κεντρικού όταν χρησιμοποιούμε την μέθοδο της συνανάπτυξης των λογαριασμών των Υποκαταστημάτων με τους λογαριασμούς του Κεντρικού και όταν χρησιμοποιούμε την μέθοδο που γίνεται χρήση ομίλων λογαριασμών για την παρακολούθηση των λογαριασμών των Υποκαταστημάτων.

Τέλος, στο τρίτο παράδειγμα δείχνουμε πως γίνονται οι καταχωρήσεις των γεγονότων στο Ημερήσιο Φύλλο Συναλλαγών του Υποκαταστήματος και πως ενημερώνεται το Ημερολόγιο του Κεντρικού σύμφωνα με τις δυο μεθόδους που αναφέρουμε στο δεύτερο παράδειγμα, όπως προϋποθέτει η εξαρτημένη λογιστική των Υποκαταστημάτων.

Καθώς οι εποχές αλλάζουν και όλο και περισσότερο οι νέες τεχνολογικές μέθοδοι εισβάλουν στις οικονομικές συναλλαγές και στη διαχείριση και παρακολούθηση των επιχειρήσεων και εφόσον πρέπει να συμβαδίζουμε σύμφωνα με την παγκόσμια οικονομία, προσεγγίσουμε έννοιες όπως το Franchising στην Ελλάδα και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία μας έχει ως θέμα τα υποκαταστήματα και τη λογιστική απεικόνιση αυτών. Προσπαθήσαμε να αναλύσουμε την έννοια του υποκαταστήματος και το πώς λειτουργεί ένα υποκατάστημα.

Στο πρώτο κεφάλαιο, αναφερόμαστε στην έννοια του υποκαταστήματος. Αναλύουμε ποιά θεωρούνται υποκαταστήματα και ποιά η διαφορά με την έννοια της αποθήκης. Αναφέρουμε το σκοπό ίδρυσης των υποκαταστημάτων, λόγω της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων. Ποιό πρέπει να είναι το αντικείμενο εκμετάλλευσης και ύπαρξης αυτών. Καθώς επίσης τις διαδικασίες ίδρυσης και κλεισίματος των υποκαταστημάτων. Επιπλέον αναφέρουμε τα βιβλία που πρέπει να τηρεί ένα υποκατάστημα σύμφωνα με την επιχείρηση που ανήκει όπως και την νομική φύση αυτών. Τέλος, αναφερόμαστε στη λογιστική απεικόνιση των υποκαταστημάτων, που γίνεται με δυο τρόπους, την αυτοτελή και την εξαρτημένη λογιστική.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύουμε διεξοδικά το άρθρο 9 του Κ.Β.Σ. και τις παραγράφους που το αποτελούν.

Εδώ γίνεται αναλυτική επισκόπηση της έννοιας των υποκαταστημάτων. Ποιά βιβλία τηρεί ο επιτηδευματίας του υποκαταστήματος, για τα Α' και Β' κατηγορίας βιβλία καθώς και για τα Γ' κατηγορίας. Πότε υπάρχει απαλλαγή υποχρέωσης τήρησης των βιβλίων και πότε ενσωματώνονται τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία της έδρας. Παραθέτουμε επίσης την απαλλαγή ή ειδική λύση που εγκρίνεται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Επιπλέον αναφερόμαστε στην έννοια της αποθήκης και στα άρθρα 10, 11 και 17 του Κ.Β.Σ.

Στο δεύτερο σκέλος του κεφαλαίου αυτού απεικονίζουμε τα υποκαταστήματα εξωτερικού και της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα. Έτσι λοιπόν αναφερόμαστε στην λογιστική απεικόνιση των υποκαταστημάτων εξωτερικού καθώς επίσης και στον ορισμό αυτών από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ. Επιπλέον δείχνουμε πως ενσωματώνονται οι Ισολογισμοί των υποκαταστημάτων αυτών στον Γενικό Ισολογισμό των επιχειρήσεων. Και εν κατακλείδι πως αντιμετωπίζονται φορολογικά τα υποκαταστήματα στις περιπτώσεις Καθαρών Κερδών και Ζημιών.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται γενική επισκόπηση στη μέθοδο της αυτοτελής λογιστικής απεικόνισης των υποκαταστημάτων. Αναφερόμαστε στο τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για αυτή τη μέθοδο και πως λειτουργεί το Σχέδιο Λογαριασμών με τους Λογαριασμούς Συνδέσμου στη διάρκεια της οικονομικής

χρήσης. Για καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε πρακτικό παράδειγμα. Επίσης, δείχνουμε πώς παρακολουθούνται οι οικονομικές και πάση φύσεως δοσοληψίες των υποκαταστημάτων με το Κεντρικό και πώς γίνεται η ενσωμάτωση των δεδομένων στο τέλος της χρήσης. Κλείνουμε αυτό το κεφάλαιο με την Σύνταξη της Απογράφης και των Οικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης.

Αντίστοιχα, στο τέταρτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στη δεύτερη μέθοδο λογιστικής απεικόνισης, την εξαρτημένη λογιστική των υποκαταστημάτων. Αναλύουμε τη λειτουργία των λογαριασμών Συνδέσμου σύμφωνα πάντα με το Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. γι' αυτή τη μέθοδο. Τέλος αφού παραθέσουμε πρακτικά παραδείγματα της εξαρτημένης λογιστικής θα κλείσουμε αυτό το κεφάλαιο με τη σύνταξη της Απογράφης και των Οικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης.

Στη συνέχεια, ακολουθεί το πέμπτο κεφάλαιο, όπου αναφερόμαστε στις προδιαγραφές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και στα κυριότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επιπροσθέτως παραθέτουμε πιο αναλυτικά το ΔΛΠ 18 που αφορά τις συνενώσεις των επιχειρήσεων θεωρώντας ότι υπάρχει κοινό ενδιαφέρον συσχέτισης με τα υποκαταστήματα. Επιπλέον σ' αυτό το κεφάλαιο δίνουμε την έννοια του Franchise και με ποιες μορφές αυτό έγκειται ως επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τέλος, στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο αυτής της εργασίας κάνουμε μια γενική επισκόπηση στη φορολόγηση των Υποκαταστημάτων καθώς και στις μεταβιβάσεις αυτών.

Σκοπός μας είναι μέσα από την ανάγνωση αυτής της εργασίας να δώσουμε στον αναγνώστη μια πλήρη και σαφή έννοια για το τι είναι το υποκατάστημα και πως μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση να βελτιώσει και να διευρύνει την οικονομική της φύση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	Σελίδα
«ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»	
1.1 Έννοια Υποκαταστήματος	6
1.2 Διαδικασίες ίδρυσης Υποκαταστήματος	9
1.3 Διαχείριση - Νομική φύση των Υποκαταστημάτων	12
1.4 Λογιστική οργάνωση επιχειρήσεων με Υποκαταστήματα	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
« ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Κ.Β.Σ.»	
«ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ»	
2.1 Ανάλυση του Άρθρου 9	15
2.1.1 Έννοια Υποκαταστήματος	15
2.1.2 Βιβλία Υποκαταστήματος επιτηδευματία	22
2.1.2.1 Α΄ και Β΄ Κατηγορίας Βιβλία	22
2.1.2.2 Γ΄ Κατηγορίας Βιβλία	22
2.1.3 Απαλλαγή υποχρέωσης για τήρηση βιβλίων Υποκαταστήματος	24
2.1.4 Ενσωμάτωση Δεδομένων Υποκαταστήματος στα Βιβλία της Έδρας	26
2.1.5 Απαλλαγή ή Ειδική λύση με Έγκριση της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ.	30
2.1.6 Έννοια Αποθήκης	31
2.1.7 Άρθρα 10,11 & 17	34
2.2 Υποκαταστήματα Εξωτερικού και Αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Ελλάδα	42
2.2.1 Λογιστική Υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα	42
2.2.2 Λογιστική καταστημάτων της ελληνικής επιχειρήσεως στο εξωτερικό	43
2.2.2.1 Τι ορίζει το Ε.Γ.Α.Σ. για τα υποκαταστήματα εξωτερικού	43
2.2.2.2 Τι ορίζει ο Κ.Β.Σ. για τα υποκαταστήματα εξωτερικού	43
2.2.3 Ενσωμάτωση των Ισολογισμών των Υποκαταστημάτων εξωτερικού στο Γενικό Ισολογισμό της επιχειρήσεως	44
2.2.4 Φορολογία υποκαταστημάτων εξωτερικού	45
2.2.4.1 Φορολογική αντιμετώπιση των ζημιών υποκαταστημάτων εξωτερικού	46
2.2.4.2 Φορολόγηση των Καθαρών Κερδών των αλλοδαπών υποκαταστημάτων Α.Ε. που λειτουργούν στην Ελλάδα	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

«ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

3.1	Γενική επισκόπηση	48
3.1.1	Τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για την μέθοδο αυτή	50
3.2	Σχέδιο Λογαριασμών - Λογαριασμοί Συνδέσμου και η λειτουργία τους	52
3.2.1	Σχέδιο Λογαριασμών	52
3.2.2	Οι λογαριασμοί συνδέσμου και η λειτουργία τους στη διάρκεια της Χρήσης	53
3.2.2.1	Πρακτικό παράδειγμα 1	56
3.2.3	Οι λογαριασμοί συνδέσμου και η παρακολούθηση των δοσοληψιών μεταξύ των Υποκαταστημάτων	72
3.2.4	Οι Λογαριασμοί Συνδέσμου και η Λειτουργία τους στο τέλος της χρήσης (ενσωμάτωση των Δεδομένων των Υποκαταστημάτων)	75
3.2.5	Σύνταξη της Απογραφής και των Οικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

«ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

4.1	Γενικές Παρατηρήσεις	84
4.2	Τι ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τη μέθοδο αυτή	85
4.3	Τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για τη μέθοδο αυτή	91
4.3.1	Πρακτικό Παράδειγμα 2	98
4.3.2	Πρακτικό Παράδειγμα 3	112
4.4	Σύνταξη της Απογραφής και των Οικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης	120

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-FRANCHISE»

5.1	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	123
5.2	Franchise	129

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

6.1	Γενική Επισκόπηση	132
-----	-------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

«ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

1.1 Έννοια Υποκαταστήματος

ΕΝΝΟΙΑ. Τα υποκαταστήματα είναι δευτερεύοντα και βοηθητικά καταστήματα της επιχείρησης που εξαρτώνται από ένα κύριο κατάστημα αυτής, το Κεντρικό Κατάστημα ή απλώς Κεντρικό, και αποσκοπούν, κυρίως, στην αποκέντρωση των πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών και την τοπική προσέγγιση της πελατείας. Συνεπώς, τα υποκαταστήματα είναι αποκεντρωμένες οργανώσεις (τμήματα) δραστηριότητας και μαζί με το κεντρικό κατάστημα αποτελούν μια επιχείρηση.

Υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας (κεντρικού) της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (φυσικού ή νομικού προσώπου) , στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα , ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων (ΚΒΣ π.δ. 186/1992 άρθρο 9 § 1).

Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές , προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους.

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια **δεν θεωρούνται** υποκαταστήματα οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι , καθώς και οι λοιπές πρόσκαιρες εγκαταστάσεις που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες. Συνεπώς, από 1/1/2003, για τους προσωρινούς εκθεσιακούς χώρους δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης μεταβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για τις πωλήσεις που διενεργούνται από τους χώρους αυτούς εκδίδονται στοιχεία της εγκατάστασης (έδρας ή υποκαταστήματος) που συμμετέχει στην έκθεση.

Η έννοια , λοιπόν, του υποκαταστήματος *προϋποθέτει πρώτον* την ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης και *δεύτερον* τη διενέργεια σ' αυτή οποιασδήποτε συναλλακτικής ή παραγωγικής δραστηριότητας. Επειδή όμως ο χαρακτηρισμός ή μη μιας επαγγελματικής εγκατάστασης ως υποκατάστημα συνεπάγεται διαφορετικές υποχρεώσεις του επιτηδευματία (π.χ. τήρηση βιβλίων, στοιχείων, αποθήκης), είναι φανερό, ότι ο προσδιορισμός των εννοιών

της συναλλακτικής και παραγωγικής δραστηριότητας αποκτά ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

Έτσι, κατά το άρθρο 9 § 1 εδαφ. δεύτερο και Ερμην. Εγκ. 3/1992 του Κ.Β.Σ. ως :

Συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δόσοληψία, την οποία ενεργεί το υποκατάστημα με κάθε τρίτο, όπως η αγορά ή η πώληση αγαθών, η καταβολή ή η είσπραξη χρημάτων, η έκδοση ή η αποδοχή συναλλαγματικών. Δεν θεωρείται συναλλακτική δραστηριότητα η απλή παραλαβή ή παράδοση αγαθών από επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία (π.χ. αποθηκευτικός χώρος) (ΚΒΣ, Ερμ. Εγκ. § 9.0.1).

Παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 §1 α του Κ.Β.Σ., δηλαδή η παραγωγή, η επεξεργασία, η κατεργασία, ο εξευγενισμός, η μετατροπή, η συναρμολόγηση, η διασκευή, η συσκευασία, η επισκευή αγαθών, ιδίων ή τρίτων, (ΚΒΣ, Ερμ. Εγκ. § 9.0.2). Συνεπώς, παραγωγική δραστηριότητα ασκείται στα εργοστάσια, εργαστήρια, μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία, σε χώρους επισκευής και συντήρησης. Τέλος, ως παραγωγική δραστηριότητα, με την ευρεία έννοια, θεωρείται ακόμα και η παροχή υπηρεσιών στην πελατεία.

Δεν θεωρείται ίδρυση νέου υποκαταστήματος η μεταφορά υπάρχοντος υποκαταστήματος από μια διεύθυνση σε άλλη ή από ένα τόπο σε άλλο, λόγω λήξεως της μισθώσεως ή εύρεσης άλλου επαγγελματικού χώρου, με την προϋπόθεση, ότι το υποκατάστημα στη νέα διεύθυνση ή στο νέο τόπο εγκατάστασης αναπτύσσει τις ίδιες δραστηριότητες που είχε και πριν από την μεταφορά. Στην έννοια του νέου τόπου εγκατάστασης περιλαμβάνεται η αλλαγή του τόπου εντός της ίδιας πόλης ή οικισμού (ΚΒΣ, Ερμ.Εγκ. § 9.1).

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι, επαγγελματικές εγκαταστάσεις, στις οποίες δε διεξάγεται **καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα**, χαρακτηρίζονται ως **αποθήκες**, για τις οποίες οι επιτηδευματίες δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ούτε ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης, όταν υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

Πιο συγκεκριμένα η Ερμην. Εγκ.3/1992 του Κ.Β.Σ. αναφέρει :

Έννοια αποθήκης (αποθηκευτικού χώρου). Για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού, αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται πιο πάνω, αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη – αποθήκευση των αγαθών.

Από την επαγγελματική εγκατάσταση αυτή ενεργούνται, στη συνέχεια, **μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών**. Μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτήν, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο – δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος.

Σύμφωνα με τα πιο πάνω ως **υποκαταστήματα** θεωρούνται ακόμα και:

- Το εργοστάσιο ή το εργαστήριο, το οποίο ασχολείται με την επεξεργασία, κατεργασία ή συσκευασία αγαθών ιδίων ή τρίτων.
- Το εργοτάξιο της επιχείρησης.
- Το κατάστημα της επιχείρησης, που βρίσκεται στο ίδιο κτίριο (π.χ. το κεντρικό κατάστημα βρίσκεται στο ισόγειο του κτιρίου και το άλλο κατάστημα βρίσκεται στον πρώτο όροφο αυτού), με την προϋπόθεση, ότι η μεταξύ τους επικοινωνία γίνεται με την κοινόχρηστη σκάλα ή τον κοινόχρηστο ανελκυστήρα του εν λόγω κτιρίου. (Σε περίπτωση όμως που υπάρχει εσωτερική επικοινωνία των χώρων αυτών παύει να υφίσταται η έννοια του υποκαταστήματος).
- Το πρατήριο διάθεσης αγαθών, που παράγονται στο εργοστάσιο ή το εργαστήριο.
- Το μεταλλείο, ορυχείο ή λατομείο επιχείρησης.
- Το μόνιμο ή κινητό συνεργείο αγοράς (συγκέντρωσης) και επεξεργασίας γεωργικών, κτηνοτροφικών, αλιευτικών κλπ. προϊόντων.
- Ο σταθμός αναπαραγωγής κτηνών (ιπποφορβείο) επιχείρησης.
- Οι καντίνες, εντός πλοίων, αεροδρομίων, δημοσίων υπηρεσιών ή άλλων χώρων, εφόσον εξαρτώνται από κάποιο κεντρικό κατάστημα.

ΣΚΟΠΟΣ. Σήμερα, οι μεγάλες και οι αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις, εμπορικές, βιομηχανικές, παροχής υπηρεσιών κλπ., στην προσπάθειά τους να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους, μέσω μεγαλύτερου κύκλου εργασιών, ιδρύουν υποκαταστήματα, όχι μόνο σε άλλες πόλεις του εσωτερικού και εξωτερικού, αλλά ακόμα και στην ίδια πόλη που εδρεύει το κεντρικό και αυτό, εξαιτίας της μεγάλης επέκτασης της πόλης και του σκληρού ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις, με τη συγκέντρωση περισσότερων κεφαλαίων, πέρα από τα πλεονεκτήματα της καλύτερης οργάνωσης, περιορισμού των εξόδων διοίκησης και εφαρμογής των μεθόδων της σύγχρονης τεχνολογίας, επιδιώκουν, με τη δημιουργία δικτύου υποκαταστημάτων, τη μεγιστοποίηση των κερδών τους, με τη βοήθεια :

- i. οργάνωσης αποτελεσματικότερου και συμφερότερου δικτύου διανομής των προϊόντων τους (ελαχιστοποίηση κόστους διανομής με τη διακίνηση μεγάλων ποσοτήτων και αποφυγή διαμεσολάβησης μεσαζόντων π.χ. εμπορικών αντιπροσώπων ή παραγγελιοδόχων) .
- ii. διεύρυνση της πελατείας, μέσω καλύτερης εξυπηρέτησής της στον τόπο της και συμφερότερων τιμών πώλησης, λόγω της ελαχιστοποίησης του κόστους διανομής.
- iii. αποτελεσματικότερου ανταγωνισμού των ομοειδών ή παρεμφερών επιχειρήσεων.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ. Το αντικείμενο εκμετάλλευσης του υποκαταστήματος μπορεί να είναι όμοιο, παρεμφερές ή ακόμα και τελείως διαφορετικό από εκείνο του κεντρικού. Δεν υπάρχει καμία σχετική απαγόρευση ή περιορισμός. Συνήθως, όμως, κεντρικό και υποκατάστημα έχουν όμοιο ή παρεμφερές αντικείμενο εκμετάλλευσης. Τα υποκαταστήματα εμπορικών επιχειρήσεων, συνήθως, πωλούν αγαθά όμοια ή παρεμφερή με εκείνα του κεντρικού (π.χ. κεντρικό και υποκατάστημα ασχολούνται με την αγορά και πώληση ετοιμών ενδυμάτων). Τα υποκαταστήματα βιομηχανικών επιχειρήσεων κατά κανόνα ασχολούνται με την πώληση των προϊόντων του εργοστασίου (κεντρικού), χωρίς να αποκλείεται η περίπτωση που το υποκατάστημα (εργοστάσιο) να ασχολείται με την παραγωγή και διάθεση των ίδιων ή τελείως διαφορετικών προϊόντων. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες κλπ. το αντικείμενο εκμετάλλευσης των υποκαταστημάτων συμπίπτει με εκείνο του κεντρικού.

1.2 Διαδικασίες ίδρυσης Υποκαταστήματος

Για να ιδρυθεί ένα Υποκατάστημα ή εργοστάσιο ή εργαστήριο ή αποθήκη κλπ. μιας Εμπορικής Δραστηριότητας Ατομικής Επιχείρησης ή Προσωπικής Εταιρίας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) θα πρέπει (αφού κατά τα ανωτέρω έχει ιδρυθεί το Κεντρικό – Έδρα) να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- 1) Να υπάρχει ή να εξευρεθεί ο χώρος εγκατάστασής του υποκαταστήματος.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Η ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης αποδεικνύεται, είτε με συμβόλαιο ιδιοκτησίας ακινήτου, είτε με μισθωτήριο, είτε με παραχωρητήριο.

- 2) Να αποφασιστεί η ίδρυση του υποκαταστήματος ή της εγκατάστασης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Η απόφαση για την ίδρυση του υποκαταστήματος ή της εγκατάστασης αποδεικνύεται :

- Στις Ο.Ε. και Ε.Ε., εάν δεν προβλέπεται από το καταστατικό σύστασης, τροποποίηση καταστατικού για την ίδρυση υποκαταστήματος

- Με απόσπασμα Πρακτικών Γ.Σ. (για τις Ε.Π.Ε.) και Πρακτικών Δ.Σ. (για Α.Ε. και Συν.Π.Ε.)
- 3) Να εκδοθεί Βεβαίωση Μεταβολής για ίδρυση Υποκαταστήματος κλπ., από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται η έδρα.
ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Οδηγίες για έκδοση της Βεβαίωσης Μεταβολών χορηγούν οι Δ.Ο.Υ.
 - 4) Να εγγραφεί το Υποκατάστημα στο Επιμελητήριο (στην αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται η Διεύθυνση εγκατάστασης του), γιατί :
 - α) σύμφωνα με την παράγραφο 3 εδάφιο γ του άρθρου 1 Ν. 2081/92 «μέλη του Επιμελητηρίου είναι υποχρεωτικά και τα Υποκαταστήματα και οι Παραγωγικές μονάδες, που είναι εγκατεστημένες στην περιφέρειά του».
 - β) θα πρέπει να χορηγηθεί Πιστοποιητικό Εγγραφής και καταβολής ή διακανονισμός των ετήσιων εισφορών από το οικείο Επιμελητήριο (το οποίο σύμφωνα με την παρ. 1 εδάφ. α αρθρ. 4 του Ν.2081/92, θα χρησιμοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων του Υποκαταστήματος κλπ. της επιχείρησης).
ΣΗΜΕΙΩΣΗ: α) Τα δικαιολογητικά για την εγγραφή αναγράφονται παρακάτω. β) Έντυπο αιτήσεως για την εγγραφή, μαζί με τις σχετικές οδηγίες, χορηγούνται από το τμήμα μητρώου του οικείου Επιμελητηρίου.
 - 5) Να θεωρηθούν τα Βιβλία και τα Στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για το Υποκατάστημα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Οδηγίες για τη θεώρηση των Βιβλίων και Στοιχείων χορηγούν οι Δ.Ο.Υ..
 - 6) Να εκδοθεί Άδεια Λειτουργίας η οποία είναι απαραίτητη για τις περιπτώσεις άσκησης από το Υποκατάστημα κλπ. της εταιρίας σας συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.

Για να εγκατασταθεί στην Ελλάδα ως Υποκατάστημα ή εργοστάσιο ή αποθήκη κλπ., μιας Εμπορικής Δραστηριότητας Αλλοδαπής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. θα πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- i. Να υπάρχει ή να εξευρεθεί ο χώρος εγκατάστασης του Υποκαταστήματος.
- ii. Να χορηγηθεί Έγκριση Ιδρύσεως – Εγκαταστάσεώς του, από τη Διεύθυνση Εμπορίου των κατά τόπους Νομαρχιών (ανάλογα με την έδρα του υποκαταστήματος), η οποία θα πρέπει :
 - Να καταχωρηθεί στα Μητρώα Α.Ε. της Νομαρχίας
 - Να δημοσιευτεί στο Φύλο Εφημερίδος της Κυβέρνησης, η ανακοίνωση της Νομαρχίας, για την έγκριση εγκατάστασης και για τον ορισμό του Πληρεξούσιου και αντικλήτου.
- iii. Να εκδοθεί Βεβαίωση Έναρξης Δραστηριότητας, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται λόγω εγκατάστασης.
- iv. Να εγγραφεί το Υποκατάστημα στο Επιμελητήριο.

v. Να θεωρηθούν τα Βιβλία και τα Στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, του Υποκαταστήματος από αρμόδια Δ.Ο.Υ.

vi. Να εκδοθεί Άδεια Λειτουργίας, η οποία είναι απαραίτητη για τις περιπτώσεις άσκησης από το Υποκατάστημα συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.

ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΓΓΡΑΦΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ (ΑΤΟΜΙΚΩΝ, Ε.Ε., Ο.Ε.)

Για την εγγραφή των υποκαταστημάτων των Ελληνικών Προσωπικών Επιχειρήσεων (Ατομικών, Ε.Ε., Ο.Ε.), που έχουν την έδρα τους στην περιφέρεια άλλου Επιμελητηρίου και υποκαταστήματα, γραφεία, αποθήκες ή μεταποιητικές εγκαταστάσεις (εργοστάσια, εργαστήρια), στην περιφέρεια του οικείου Επιμελητηρίου, θα πρέπει:

- 1) Να υποβληθούν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, που αναφέρονται κατά περίπτωση για τις Ατομικές Επιχειρήσεις ή τις Προσωπικές Εταιρίες (Ε.Ε., Ο.Ε.) και
- 2) Αντί της Βεβαίωσης Έναρξης Άσκησης Επιτηδεύματος, θα υποβληθεί η Βεβαίωση Μεταβολής, για την ίδρυση υποκαταστήματος ή κάθε άλλης εγκατάστασης, που έχει εκδοθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σε φωτοτυπία).

ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΕΓΓΡΑΦΗΣ / ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ (ΑΤΟΜΙΚΗ, Ο.Ε., Ε.Ε.)

Η εγγραφή ολοκληρώνεται, το νωρίτερο, την επομένη ημέρα από την κατάθεση των δικαιολογητικών και αφού :

- α. γίνει ο έλεγχος των δικαιολογητικών
- β. γίνει η καταχώρηση της επωνυμίας και του Διακριτικού Τίτλου της επιχείρησης (στα, από το νόμο, τηρούμενα βιβλία Επωνυμιών και Διακριτικών Τίτλων)
- γ. καταβληθούν τα τέλη καταχώρησης στο πρωτόκολλο επωνυμιών (που για τα υποκαταστήματα των ατομικών επιχειρήσεων ανέρχονται στο ποσό των 7,34 €, πλέον χαρτοσήμου 2,4 % υπέρ του Δημοσίου και ΟΓΑ, ενώ για τα υποκαταστήματα των προσωπικών εταιριών Ο.Ε. και Ε.Ε. ανέρχονται στο ποσό των 11,74 €, πλέον χαρτοσήμου 2,4 % υπέρ του Δημοσίου και ΟΓΑ).

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Τα ανωτέρω τέλη επωνυμίας καταβάλλονται μόνο από επιχειρήσεις που έχουν ιδρυθεί πριν από τις 12/9/2001.

- δ. εκπληρωθούν οι, προς το Επιμελητήριο, οφειλόμενες συνδρομές ή διακανονισθούν σε δόσεις (διακανονισμός γίνεται στις περιπτώσεις, που οφείλονται συνδρομές παρελθόντων χρήσεων άνω της 3ετίας και το ποσό ξεπερνά τα 146,74 €).

ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ

Α΄ & Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των αντιστοιχών βιβλίων της έδρας (άρθρο 9 του Κ.Β.Σ.). Η τελευταία παρατήρηση για τις διακρίσεις, αναφέρεται φυσικά στις διάφορες πληροφορίες που πρέπει να παρέχουν τα βιβλία της έδρας, έτσι όπως οι πληροφορίες αυτές προβλέπονται από τις ειδικές διατάξεις που ορίζουν την τήρηση των βιβλίων αυτών των κατηγοριών. Ο επιτηδευματίας της πρώτης ή της δεύτερης κατηγορίας υποχρεούται, για κάθε ένα υποκατάστημα, να τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο όμοιο με την έδρα, δηλαδή αγορών ή εσόδων-εξόδων αντίστοιχα, κατά τις διακρίσεις των βιβλίων της έδρας. Τα δεδομένα των βιβλίων αυτών μεταφέρονται στο Κεντρικό εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 9 §2 του Κ.Β.Σ.).

1.3 Διαχείριση-Νομική φύση των Υποκαταστημάτων

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ.

Το γεγονός ότι στο υποκατάστημα ασκείται **παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα**, δημιουργεί την **ανάγκη της διαχείρισης** ή της **διεύθυνσης** του. Το έργο αυτό ανατίθεται στον διαχειριστή του υποκαταστήματος, ο οποίος, συνήθως, έχει περιορισμένα και τελείως καθορισμένα δικαιώματα και ακολουθεί τις κατευθύνσεις του κεντρικού. Απαγορεύεται π.χ. στον διαχειριστή να προβαίνει σε αγορές, εξοφλήσεις προμηθευτών, ρυθμίσεις τιμών κ.λπ., χωρίς την έγκριση του κεντρικού. Οι περιορισμοί όμως αυτοί, συχνά, αποτελούν εμπόδιο στην ανάπτυξη της δραστηριότητας του υποκαταστήματος. Γι' αυτό, όταν ο διαχειριστής είναι **ικανό και έμπιστο** πρόσωπο, η κεντρική διοίκηση του παρέχει μεγάλη **αυτονομία** στη διοίκηση και διαχείριση του υποκαταστήματος και τον αμοιβεί με μισθό και ποσοστά επί των πωλήσεων ή ακόμα και με ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη.

ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ.

Ως προς την νομική φύση των υποκαταστημάτων σημειώνουμε ότι, επειδή αυτά αποτελούν απλά **προέκταση** της επιχείρησης, στερούνται περιουσιακής αυτοτέλειας και έχουν δώσει δικαίωμα διοικητικής αυτοτέλειας, δεν μπορούν να θεωρηθούν ξεχωριστές μονάδες, από νομική σκοπιά, και συνεπώς **στερούνται νομικής προσωπικότητας, που έχει μόνο το κεντρικό**. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τους αφορούν την **ενιαία** περιουσία του κεντρικού (οικονομικής μονάδας). Συνεπώς, λόγος για πτώχευση **μόνο** του υποκαταστήματος, καθώς και για άλλες συνέπειες π.χ. φορολογικές, αγορανομικές κ.λπ. δεν μπορεί να

γίνει. Να σημειώσουμε ακόμα ότι το υποκατάστημα έχει την ίδια εμπορική επωνυμία με το κεντρικό.

1.4 Λογιστική οργάνωση επιχειρήσεων με Υποκαταστήματα

Όταν μια επιχείρηση, για τη διεξαγωγή των εργασιών της, διατηρεί, εκτός από το κεντρικό κατάστημα, ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα, τότε λόγοι οργανωτικοί, διαχειριστικοί, φορολογικοί και ορθολογικής διεύθυνσης του συγκροτήματος, απαιτούν την οργάνωση του λογιστικού συστήματος, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε :

α. να **επιτρέπει** την παρακολούθηση της δραστηριότητας κάθε καταστήματος : κεντρικού και υποκαταστημάτων.

β. να **προβλέπει** τον τρόπο της λογιστικής σύνδεσης των υποκαταστημάτων μεταξύ τους και με το κεντρικό.

γ. στο τέλος δε της χρήσης να μπορεί να προσδιορίσει :

- την οικονομική κατάσταση (ισολογισμό) και τα αποτελέσματα (κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης) κάθε καταστήματος (κεντρικού ή υποκαταστήματος) χωριστά, καθώς και
- τη συνολική οικονομική κατάσταση (γενικός ισολογισμός) και τα συνολικά οικονομικά αποτελέσματα (γενική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης) για ολόκληρη την επιχείρηση : Κεντρικό και Υποκαταστήματα.

Ένα σύστημα που εξασφαλίζει τα πιο πάνω, διευκολύνει το έργο της Κεντρικής Διοίκησης, από τη σκοπιά του ελέγχου και του προγραμματισμού της δραστηριότητας κάθε καταστήματος (κεντρικού ή υποκαταστήματος) χωριστά, αλλά και ολόκληρης της επιχείρησης. Έτσι, θα μπορεί να γνωρίζει ποιό κατάστημα είναι κερδοφόρο ή ζημιογόνο, ώστε να μπορεί να παίρνει τις σωστές, κατά το δυνατό αποφάσεις, για τη βελτίωση της αποδοτικότητας ολόκληρου του συγκροτήματος π.χ. λήψη μέτρων για την αύξηση των πωλήσεων ή και περιορισμό των λειτουργικών εξόδων κάποιου καταστήματος που παρουσιάζει ζημίες ή μικρά κέρδη, κατάργηση ενός ζημιογόνου καταστήματος, αν δεν υπάρχει ιδιαίτερος λόγος συνέχισης της λειτουργίας του, αύξησης της δραστηριότητας των κερδοφόρων καταστημάτων, κ.λπ.

Η **λογιστική οργάνωση** των επιχειρήσεων με υποκατάστημα ή άλλα κέντρα δραστηριότητας (όπως, π.χ. εργοστάσια, πρατήρια, εργοτάξια, κ.λπ.), για την αντιμετώπιση των πιο πάνω προβλημάτων, **βασίζεται σε δυο μεθόδους** που υιοθετούνται από τη λογιστική επιστήμη και πρακτική:

α) στη μέθοδο της αυτοτελούς ή ανεξάρτητης λογιστικής και

β) στη μέθοδο της υποτελούς ή εξαρτημένης λογιστικής.

Οι μέθοδοι αυτές, στην πράξη εφαρμόζονται με διάφορες παραλλαγές, ανάλογα με τις πληροφοριακές ανάγκες και την οικονομική αντοχή της επιχείρησης, τη μορφή του συστήματος (χειρόγραφου ή μηχανογραφικού), τις διατάξεις της ισχύουσας εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας, κ.λπ. Βέβαια,

σε καμία περίπτωση, **οι εφαρμοζόμενες παραλλαγές δεν αλλοιώνουν** τα πιο κάτω βασικά χαρακτηριστικά των δυο μεθόδων:

- **Αυτοτελής λογιστική:** Το υποκατάστημα τηρεί δικά του πλήρη λογιστικά βιβλία με τα οποία παρακολουθεί τη συναλλακτική ή και παραγωγική δραστηριότητα του, οπότε έχει (μερική ή πλήρη) αυτοτέλεια.
- **Εξαρτημένη λογιστική:** Η συναλλακτική ή και παραγωγική δραστηριότητα του υποκαταστήματος παρακολουθείται, λογιστικώς, στα βιβλία του κεντρικού, οπότε το υποκατάστημα δεν έχει καμία λογιστική αυτοτέλεια.

Είναι φανερό ότι τα πιο πάνω αφορούν επιχειρήσεις, στις οποίες το κεντρικό τηρεί, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, πλήρη λογιστικά βιβλία (Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.). Για τις επιχειρήσεις (Α' και Β') κατηγορίας ισχύουν (άρθρα 9 § 2 και 17 § 5α) συνοπτικά τα εξής :

- Ο επιτηδευματίας Α' ή Β' κατηγορίας υποχρεούται, για κάθε ένα υποκατάστημα, να τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο όμοιο με της έδρας, δηλαδή αγορών ή εσόδων-εξόδων αντίστοιχα, κατά τις διακρίσεις των βιβλίων της.
- Τα δεδομένα των βιβλίων αυτών μεταφέρονται στα αντίστοιχα βιβλία του κεντρικού το αργότερο μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων.

Στα επόμενα κεφάλαια ασχολούμαστε διεξοδικά με τις δυο πιο πάνω βασικές μεθόδους λογιστικής οργάνωσης των υποκαταστημάτων (αυτοτελής-εξαρτημένη) στα πλαίσια της Λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.), Εμπορικής (Ν.2190/1920) και Φορολογικής (Κ.Β.Σ.) Νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2
«ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Κ.Β.Σ.»
«ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ»

2.1 Ανάλυση του Άρθρου 9

Τα υποκαταστήματα, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ο οποίος ορίζει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών (φυσικών ή νομικών προσώπων), σε σχέση με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, ορίζονται και περιλαμβάνονται οι διατάξεις στο άρθρο 9 του ΚΒΣ.

Το άρθρο αυτό περιλαμβάνει ουσιαστικά έξι παραγράφους, όπου αναλύονται ως εξής :

2.1.1 Έννοια Υποκαταστήματος

Υποκατάστημα θεωρείται κάθε χώρος εκτός της έδρας (κεντρικού), στον οποίο διενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν ακολουθείται κατ εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. (Άρθρο 9 § 1 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 2 § 9 του ν. 3052/02).

- Παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται η παράγωγή, η κατεργασία, η επεξεργασία, η μετατροπή, η συναρμολόγηση, ο εξευγενισμός, η διασκευή, η επισκευή αγαθών ιδίων ή τρίτων, η συσκευασία δια τυποποίησεως, όπως επίσης και η πρόσφορα υπηρεσιών στους πελάτες.
- Συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δοσοληψία, την οποία διενεργεί το υποκατάστημα με κάθε τρίτο, όπως η αγορά και η πώληση αγαθών, η καταβολή και η είσπραξη χρημάτων, η έκδοση ή αποδοχή συναλλαγματικών αξιόγραφων.

Η απλή παραλαβή η παράδοση αγαθών από επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (π.χ αποθηκευτικός χώρος) δεν θεωρείται συναλλακτική δραστηριότητα.

Κατ' επέκταση δεν αποτελεί υποκατάστημα η αποκεντρωμένη επιχειρηματική μονάδα και για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ δίνεται ο ορισμός της αποθήκης όπου θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία δεν εκδηλώνεται καμιά συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, αλλά χρησιμοποιείται μόνο για φύλαξη και αποθήκευση εμπορευμάτων.

Δεν θεωρούνται υποκαταστήματα τα γραφεία και λοιπές εγκαταστάσεις εφόσον διενεργούνται μόνο διοικητικές εργασίες ή προβάλλονται τα αγαθά του επιτηδευματία και οι μόνες δοσοληψίες περιορίζονται στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους.

Τέτοιοι χώροι είναι:

- Γραφεία εσωτερικών λειτουργιών μιας επιχείρησης π.χ. γραφεία μηχανογράφησης, γραφεία στέγασης οδηγών, γενικά γραφεία εσωτερικής λειτουργίας και όχι γραφεία συναλλακτικών δραστηριοτήτων με τρίτους.
- Γραφεία διανομής εντύπων.
- Γραφεία λογιστηρίων κατ'εξάιρεση εάν πρόκειται για γραφεία με εντελώς εσωτερική λειτουργία χωρίς συναλλαγές με πελάτες ή προμηθευτές.
- Εκθεσιακοί χώροι και λοιποί χώροι από όπου προβάλλονται τα αγαθά της επιχείρησης χωρίς να λαμβάνονται οικονομικές δραστηριότητες όπου πραγματοποιείται απλή επίδειξη με διανομή διαφημιστικού εντύπου.
- Η βραχύχρονη μερική μίσθωση χώρου σε ξενοδοχείο για την εκπαίδευση μαθητών και μόνο για συγκεκριμένες ημέρες και ώρες δεν προσδίδει στον χώρο αυτό επαγγελματική εγκατάσταση η εκπαιδευτική επιχείρηση.

Αυτόματες ταμειολογιστικές μηχανές τράπεζας

Οι εγκατεστημένες αυτόματες ταμειολογιστικές μηχανές (ΑΤΜ) τράπεζας σε χώρους τρίτων (Σούπερ Μάρκετ, Πολυκαταστήματα κ.λπ.) δεν τις θεωρούμε ως Υποκαταστήματα κατά την έννοια της παραγρ. 1 του άρθρου 9 αφού δεν θεωρείται ότι δημιουργείτε επαγγελματική εγκατάσταση της τράπεζας στους χώρους των τρίτων με την τοποθέτηση των πιο πάνω μηχανών και τη χρήση αυτών από πελάτες χωρίς την ύπαρξη του προσωπικού της τράπεζας στους χώρους αυτούς (Σχετ.Εγγρ.1034000/286/18-4-2000).

Έννοια εγκατάστασης όταν διενεργείται δραστηριότητα του επιτηδευματία σε διαφορετικούς χώρους μέσα στο ίδιο κτίριο

Οι εγκαταστάσεις του επιτηδευματία που είναι στο ίδιο κτίριο, όπου στεγάζονται και άλλοι επιτηδευματίες και από τις οποίες διενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα θεωρούνται ως χωριστά υποκαταστήματα που απαλλάσσονται από τη τήρηση βιβλίων, εκτός των πρόσθετων.

Σύμφωνα με τη διοικητική πρακτική η διενέργεια οποιασδήποτε δραστηριότητας (παραγωγική, συναλλακτική, αποθήκευση) από επιτηδευματία σε κτίριο, στο οποίο δεν δραστηριοποιείται άλλος επιτηδευματίας, θεωρείται ως ενιαίος επαγγελματικός χώρος και δηλώνεται σαν μια εγκατάσταση (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).

Ομοίως, και η διενέργεια οποιασδήποτε δραστηριότητας από επιτηδευματία, σε διαφορετικούς χώρους του ίδιου ορόφου, του ίδιου κτιρίου, θεωρείται ότι συντελείται από ενιαίο επαγγελματικό χώρο, ανεξάρτητα αν

δραστηριοποιούνται στον ίδιο όροφο του κτιρίου και άλλος επιτηδευματίας και συνεπώς οι διαφορετικοί χώροι του ίδιου ορόφου δηλώνονται ως μια εγκατάσταση.

Επίσης, η διενέργεια οποιασδήποτε δραστηριότητας από επιτηδευματία σε συνεχόμενους ορόφους του ίδιου κτιρίου, που εξ ολοκλήρου ανήκουν σ' αυτόν, θεωρείται ότι συντελείται από ενιαίο επαγγελματικό χώρο και συνεπώς οι συνεχόμενοι χώροι θεωρούνται ως μια εγκατάσταση .π.χ. σχολή η οποία εδρεύει στον πρώτο όροφο και νοικιάζει και το δεύτερο όροφο όπου επεκτείνει τις εγκαταστάσεις της σχολής, θεωρείται μια ενιαία εγκατάσταση και τηρεί ένα βιβλίο μαθητών.(Σχετ. Εγγρ. 1087605/742/16-11-04).

Τα Λατομεία χαρακτηρίζονται ως Υποκαταστήματα

Ο χώρος του λατομείου, είτε είναι ιδιόκτητος, είτε μισθωμένος, χαρακτηρίζεται ως Υποκατάστημα, αφού σε αυτό υπάρχει επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και διενεργείται παραγωγική δραστηριότητα. Αλλά δημιουργείται η υποχρέωση για το χώρο, αυτό εφόσον υπάρχουν και συναλλαγές προς καταχώρηση να τηρούνται βέβαια (δεν χαρακτηρίζεται δηλαδή ως πρόσκαιρη εγκατάσταση) (Σχετ.Εγγρ.1052054/474/28-6-2000).

Υποκατάστημα σε εγκατάσταση άλλης επιχείρησης

Επιχείρηση (φασόν) η οποία διενεργεί παραγωγική δραστηριότητα με δικά της μέσα (προσωπικό) για λογαριασμό άλλου επιτηδευματία σε ιδιαίτερο χώρο της εγκατάστασης του εντολέα επιτηδευματία, θεωρείται ότι αποκτά στο χώρο του εντολέα δική της επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία επειδή διενεργεί και παραγωγική δραστηριότητα, ο χώρος αυτός χαρακτηρίζεται γι' αυτήν ως Υποκατάστημα.

Από τη στιγμή που βρίσκονται στην ίδια εγκατάσταση θα πρέπει να εξετάζονται θέματα συστέγασης και διασφάλισης των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Καθώς επίσης η παράδοση των πρώτων και λοιπών υλών και υλικών και αντιστοίχως των ετοιμών προϊόντων εκατέρωθεν, πρέπει να γίνεται των συνεργαζομένων με Δελτία Αποστολής.

Χρησιμοποίηση κατοικίας ελεύθερου επαγγελματία για επαγγελματικές συναλλαγές. Συμβολαιογράφοι

Οποιαδήποτε εκτός του κεντρικού (έδρα)εγκατάσταση του επιτηδευματία (ιδιόκτητη ή μισθωμένη) στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, χαρακτηρίζεται ως Υποκατάστημα (άρθρο 9 § 1).

Συνεπώς όταν χρησιμοποιείται κάποιος άλλος χώρος, εκτός του κεντρικού, για επαγγελματικές συναλλακτικές δραστηριότητες του ελεύθερου επαγγελματία, ο χώρος αυτός χαρακτηρίζεται ως Υποκατάστημα, έστω και εάν είναι η κατοικία του ελεύθερου επαγγελματία.

Ειδικότερα ως προς τους συμβολαιογράφους όταν στην κατοικία τους πραγματοποιείται υπογραφή συμβολαιογραφικών πράξεων ή συστηματική

είσπραξη της αμοιβής του συμβολαιογράφου(συναλλακτικές δραστηριότητες) χαρακτηρίζεται για φορολογικούς σκοπούς ως υποκατάστημα(άρθρο 9 § 1), ανεξάρτητα από τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 4 του ν.670/1977, «Περί Κωδικός Συμβολαιογράφων».

Διευκρινίζεται ότι δεν χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα τρίτων (διαμερίσματα συμβαλλόμενων, γραφεία πληρεξούσιων δικηγόρων, εργολάβων κ.λπ.) στους οποίους υπογράφονται συμβόλαια και εισπράττεται αμοιβή, επειδή πρόκειται για εγκατάσταση τρίτων και όχι ίδια εγκατάσταση (Σχετ.Εγγρ.1107982/656/30-9-1998).

«Γραφεία» Νομικών Προσώπων μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Όταν από επαγγελματικές εγκαταστάσεις Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα διενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. (ή από 1/1/2003 σε φορολογία εισοδήματος) τότε οι εγκαταστάσεις αυτές, έστω και αν χαρακτηρίζονται ως γραφεία, θεωρούνται ως Υποκαταστήματα και πρέπει να τηρείται τουλάχιστον βιβλίο εσόδων-εξόδων Σε αντίθετη περίπτωση δεν θεωρούνται ως υποκαταστήματα και δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων (Σχετ.Εγγρ. 1089113/559/25-8-98).

Πρόσκαιρες εγκαταστάσεις

Για τις πρόσκαιρες εγκαταστάσεις που λαμβάνει χώρα παραγωγή ή συναλλακτική δραστηριότητα, όπως τα εργοτάξια των κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτραπεζες κ.λπ., οι οποίες βέβαια αν και πληρούν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του υποκαταστήματος, έχει γίνει ειδική ρύθμιση ούτως ώστε να μην τηρούν βιβλία και να καταχωρούν τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται ή λαμβάνονται στους χώρους αυτούς, στα βιβλία του κεντρικού ή του υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν μέχρι την δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Οι κινητές λαϊκές αγορές δεν θεωρούνται κατά τον Κ.Β.Σ., ότι έχουν την έννοια του υποκαταστήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9, οι κινητές λαϊκές αγορές δεν θεωρούνται ως υποκαταστήματα αφού δεν υπάρχει σ' αυτές επαγγελματική εγκατάσταση των επιτηδευματιών που εμπορεύονται από αυτές τα αγαθά τους. Απουσιάζει το στοιχείο της επαγγελματικής εγκατάστασης που ρητά απαιτεί η σχετική διάταξη για την έννοια του υποκαταστήματος (Εγγ. 1036181/278/28-3-95 προς Σωματείο Λαϊκών Αγορών).

Πώληση αγαθών από αυτοκίνητο- Έννοια υποκαταστήματος

Το αυτοκίνητο από το οποίο γίνεται πώληση αγαθών δεν αποτελεί υποκατάστημα όπως πάγια δέχεται η Διοίκηση, αφού δεν υπάρχει το στοιχείο της επαγγελματικής εγκατάστασης που ρητά απαιτεί διάταξη του άρθρου 9 για την έννοια του υποκαταστήματος.

Αγρότες που πωλούν αγαθά παραγωγής τους από αυτοκίνητο

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ δεν έχουν υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, όταν πωλούν τα αγροτικά προϊόντα της παραγωγής τους από αυτοκίνητο, αφού οι διατάξεις του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 θεωρούν ως διπλή οικονομική δραστηριότητα μόνο την περίπτωση πώλησης αγαθών τους από δικό τους κατάστημα, γεγονός που δεν συμβαίνει με την πώληση επ' αυτοκινήτων. (Σχετ.Εγγ. 1026015/181/11-5-98).

Τα αγροτεμάχια καλλιέργειας και παραγωγής αγροτικών προϊόντων από Ανώνυμες Εταιρείες, στα οποία γίνονται απλές καλλιέργειες, χωρίς ιδιαίτερες εγκαταστάσεις μηχανημάτων, δεν θεωρούνται υποκατάστημα, εφόσον δεν διενεργούνται συναλλακτικές δραστηριότητες στο χώρο αυτό.

Στη περίπτωση που ένα αγροτεμάχιο θα χαρακτηριστεί ως αγροτεμάχιο, είναι δυνατό να τύχει απαλλαγής από τη τήρηση βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 6 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ., με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας, λόγω των αντικειμενικών δυσχερειών στους χώρους αυτούς.

Εργοτάξιο οικοδομικής (κατασκευαστικής) επιχείρησης. Υπεργολάβοι οικοδομικών εργασιών.

Κάθε κτίριο (εργοτάξιο) που αναγείρεται από οικοδομική επιχείρηση θεωρείται υποκατάστημα, το οποίο απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων, αλλά πρέπει να υποβάλλεται για την έναρξη των εργασιών δήλωση υποκαταστήματος.

« Ο τόπος ανέγερσης πολυκατοικίας θεωρείται υποκατάστημα μόνο στην περίπτωση που αναγείρεται από κατασκευαστική επιχείρηση», (Εγγ. 1088298/51/9-997), δηλαδή δεν θεωρείται ο χώρος της πολυκατοικίας ως υποκατάστημα για τους υπεργολάβους οικοδομικών εργασιών.

Κάθε εγκατάσταση (πρόσκαιρη ή όχι) στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται ξεχωριστό υποκατάστημα ανεξάρτητα από τη μεταξύ τους απόσταση ή τη λειτουργία τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό με άλλο εργοτάξιο. Όταν κατασκευάζεται ένα έργο κατά στάδια το υποκατάστημα είναι ένα εφόσον η κατασκευή γίνεται από το ίδιο εργοτάξιο. Αν η κατασκευή γίνεται από άλλο εργοτάξιο τότε κάθε νέο εργοτάξιο θεωρείται άλλο υποκατάστημα.

Στην περίπτωση που ο ανάδοχος εκχωρεί ένα μέρος του έργου και για την εκτέλεση αυτού ο εργολάβος στο χώρο αυτό εγκαθιστά εργοτάξιο τότε το

εργοτάξιο αυτό είναι υποκατάστημα ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στον ίδιο χώρο ανάδοχος έχει και δική του επαγγελματική εγκατάσταση (εργοτάξιο).

Για την έναρξη λειτουργίας εργοταξίου πρέπει να υποβάλλεται ιδιαίτερη «δήλωση μεταβολών», στην αρμόδια για τη φορολογία Δ.Ο.Υ..

Ανέγερση ή διαμόρφωση κτιρίου.

Η ανέγερση ή διαμόρφωση κτιρίου (ενοικιαζόμενα δωμάτια, ξενοδοχεία, βιοτεχνικοί χώροι, κ.λπ.) ως πάγιο επιχείρησης, δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα μέχρι την έναρξη λειτουργίας του, αφού στο εν λόγω κτίριο δεν ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια σε αυτές τις περιπτώσεις δεν υποβάλλεται δήλωση μεταβολής για να δηλωθεί η έναρξη των ως άνω κτιρίων της επιχείρησης.

Τα τιμολόγια και γενικά τα δικαιολογητικά για το κόστος του κτιρίου πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή αν τυχόν το κτίριο αυτό ανήκει σε υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική στο υποκατάστημα. Ειδικότερα το κόστος των ανεγειρόμενων ακινήτων καταχωρείται για τα βιβλία Γ' κατηγορίας στο Λογαριασμό 15.01, δηλαδή στο λογαριασμό κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων υπό εκτέλεση. Εάν τηρούνται βιβλία εσόδων - εξόδων καταχωρείται σε ειδικές στήλες.

Με την αποπεράτωση των εγκαταστάσεων και την έναρξη της λειτουργίας της εγκατάστασης αυτής, και εφόσον έχει παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, πρέπει πλέον να υποβληθεί η δήλωση μεταβολών και να τηρηθούν βιβλία υποκαταστήματος.

Επίσης, ο χώρος που αγοράζει ή νοικιάζει επιχείρηση για μελλοντική της εγκατάσταση δεν θεωρείται ως υποκατάστημα για το διάστημα από την ημερομηνία μίσθωσης του ακινήτου μέχρι την έναρξη της άσκησης δραστηριότητας και ανεξάρτητα αν στο χώρο αυτό διενεργούνται με δαπάνες της επιχείρησης, επισκευές και βελτιώσεις, οι οποίες σε καμιά περίπτωση δεν θεωρούνται ότι εμπίπτουν στην έννοια της κατά τα ανωτέρω οριζόμενης συναλλακτικής δραστηριότητας (Σχετ.Εγγρ. 1037735/260/24-4-02).

Εκμετάλλευση από Α.Ε. ξενώνων (οικιών) που βρίσκονται στην ίδια κοινότητα.

Ανώνυμη εταιρεία η οποία εκμεταλλεύεται ως ξενώνες οικίες οι οποίες βρίσκονται στην ίδια κοινότητα με την έδρα της έθεσε το ερώτημα αν οι ξενώνες αυτοί χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα όταν σε αυτούς εξυπηρετείται από μια οικογένεια και δεν υπάρχει σε καθένα από αυτούς ρεσεψιόν η οποία λειτουργεί στην έδρα για όλους τους ξενώνες. Από τη διοίκηση έγινε δεκτό ότι επειδή οι ξενώνες αυτοί δεν έχουν τη μορφή συγκροτημένης επιχείρησης ξενοδοχείου, θεωρείται ότι αποτελούν ευρύτερο ενιαίο χώρο της έδρας με τη προϋπόθεση ότι δεν λειτουργεί άλλη ξενοδοχειακή επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι το βιβλίο πελατών που θα τηρείται στην έδρα της θα ενημερώνει για τους πελάτες που διαμένουν με αναγραφή και του

ξενώνα διαμονής και σε ιδιαίτερο χώρο του πρόσθετου βιβλίου θα καταχωρείται το συμφωνητικό μίσθωσης του κάθε ξενώνα, το ονοματεπώνυμο του ιδιοκτήτη και τη διεύθυνση του ξενώνα.

Εκμετάλλευση ηλεκτρονικών παιχνιδιών σε πλοία χωρίς εγκατάσταση.

Η τοποθέτηση και εκμετάλλευση ηλεκτρονικών παιχνιδιών στο μισθωμένο χώρο του караβιού, χωρίς να απασχολείται ο εκμεταλλευτής προσωπικά ή υπάλληλος του, δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι δεν αποκτάται ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση στο χώρο αυτό.

Για την εμφάνιση των εσόδων από τη δραστηριότητα αυτή, σε κάθε άνοιγμα του κερματοδέκτη του ηλεκτρονικού παιχνιδιού, εκδίδεται θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη όπου αναγράφονται το είδος του παιχνιδιού, ο αριθμός του ή ο τύπος του, ο αριθμός ένδειξης του μετρητή, αν διαθέτει το μηχάνημα και η αξία των κερμάτων.

Δεξαμενές ψύξεως γάλακτος

Επιχειρήσεις γάλακτος εγκαθιστούν ειδικές μεταλλικές δεξαμενές ψύξεως (παγολεκάνες) σε χωριά, όπου τοποθετείται – αποθηκεύεται το γάλα από τους παραγωγούς μέχρι να μεταφερθεί στους χώρους επεξεργασίας. Αυτοί οι χώροι χαρακτηρίζονται ως αποθηκευτικοί, αφού δεν διενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα, αλλά πραγματοποιείται απλή παραλαβή και συντήρηση (όχι επεξεργασία).

Αγορά επιχείρησης, από εταιρεία, η οποία θα εξακολουθήσει να λειτουργεί στην ίδια διεύθυνση.

Όταν αγοράζεται μια επιχείρηση ή ένα κατάστημα αυτής, θεωρείται υποκατάστημα της αγοράστριας εταιρείας εφόσον αυτό εξακολουθεί να λειτουργεί σε διαφορετική διεύθυνση από της έδρας της. Κατά την αγορά από τον πωλητή πρέπει να εκδοθεί κανονικά τιμολόγιο - δελτίο αποστολής και δήλωση διακοπής εργασιών. Η αγοράστρια θα υποβάλλει δήλωση μεταβολής (έναρξη υποκαταστήματος). Εφόσον στα αγοραζόμενα αγαθά περιλαμβάνεται και φορολογική ταμειακή μηχανή πρέπει να ακολουθήσουν οι ειδικές διαδικασίες μεταβίβασης, ανάγνωση μνήμης, ενημέρωση βιβλιαρίου συντήρησης στη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή, εάν αυτό δεν είναι θεωρημένο, γνωστοποίηση και υπεύθυνη δήλωση για την απόκτηση της φ.τ.μ. από τον αγοραστή.

Οι σταθμοί του ΚΤΕΛ χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα.

Οι σταθμοί του ΚΤΕΛ εφόσον είναι επαγγελματικές εγκαταστάσεις του και σ' αυτούς γίνονται συναλλακτικές δραστηριότητες (έκδοση εισιτηρίων,

είσπραξη χρημάτων), θεωρούνται υποκαταστήματα και υπάρχει υποχρέωση τήρησης των βιβλίων υποκαταστήματος.

Στην περίπτωση όμως που πρόκειται για εγκατάσταση του πράκτορα με δική του ευθύνη και αμοίβεται με προμήθεια δεν θεωρείται υποκατάστημα.

Οι σταθμοί διοδίων χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα.

Οι σταθμοί των διοδίων χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα αφού υπάρχουν τα στοιχεία της διαφορετικής επαγγελματικής εγκατάστασης και της διενέργειας συναλλακτικής δραστηριότητας. Για τη μη τήρηση των βιβλίων πρέπει να ζητείται έγκριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Οι εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών μηχανημάτων μεταφοράς δεδομένων επιχείρησης παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών δεν θεωρούνται ως υποκαταστήματα εφόσον γίνεται μόνο συντήρηση και επισκευή καθώς και σύνδεση πελατών με το κόμβο επικοινωνίας.

2.1.2 Βιβλία Υποκαταστήματος επιτηδευματία

2.1.2.1 Α΄ και Β΄ Κατηγορίας Βιβλία

<<Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας, τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των βιβλίων της έδρας>>.

Ο επιτηδευματίας δηλαδή, υποχρεούται για κάθε ένα κατάστημα να τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο όμοιο με την έδρα, το βιβλίο αγορών ή εσόδων-εξόδων αντίστοιχα, κατά τις διακρίσεις των βιβλίων της έδρας. Τα δεδομένα των βιβλίων αυτών μεταφέρονται στο Κεντρικό εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (Άρθρο 17).

Όταν τα βιβλία του υποκαταστήματος τηρούνται μηχανογραφικά πρέπει να τηρείται, από 1-1-2003, και μηνιαία κατάσταση βιβλίου αγορών και εσόδων-εξόδων . Εκτυπώνεται απλότυπη και είναι θεωρημένη (Άρθρο 24 §3β).

2.1.2.2 Γ΄ Κατηγορίας Βιβλία

Συμφώνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, όταν η επιχείρηση τηρεί Γ΄ κατηγορίας βιβλία, οι υποχρεώσεις του υποκαταστήματος ρυθμίζονται και διαμορφώνονται ανάλογα με την οργάνωση της επιχείρησης. Συμφώνα με τον Κώδικα διακρίνονται δυο περιπτώσεις επιχειρηματικής οργάνωσης. Στην μεν πρώτη το υποκατάστημα ενεργεί οικονομικές πράξεις αλλά δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα στη δεύτερη περίπτωση ενεργεί οικονομικές πράξεις τις οποίες καταγράφει σε πλήρες λογιστικό σύστημα και έτσι αυτοτελές αποτέλεσμα.

Συγκεκριμένα όπως αναφέρονται στο άρθρο 9 προβλέπονται τα εξής:

A)<<Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, τηρεί στο υποκατάστημα κατά τη διπλογραφική μέθοδο τουλάχιστον ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων. Στο τέλος κάθε μήνα συντάσσει μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και έλεγχου με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Στο φύλλο ανάλυσης και έλεγχου καταχωρούνται και τα προοδευτικά αθροίσματα των προηγούμενων μηνών. Το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση των βιβλίων. Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται σε σύνταξη φύλλου ανάλυσης και έλεγχου εφόσον το ημερολόγιο είναι διπλότυπο>>.

B)<<Ο επιτηδευματίας μπορεί να τηρεί ημερήσιο φύλλο συναλλαγών (ΦΑΕ), στο οποίο καταχωρούνται ξεχωριστά το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας, οι ταμειακές πράξεις και οι συμψηφιστικές αντίστοιχα. Το πρωτότυπο του φύλλου αυτού αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της. Το ΦΑΕ αυτό καταρτίζεται κάθε μήνα σε αθεώρητο έντυπο και αποστέλλεται στην έδρα, για ενημέρωση εντός 20 ημερών του επόμενου μήνα που αφορούν οι συναλλαγές>>.

Γ)<<Για παραπέρα διευκόλυνση των επιτηδευματιών και κυρίως εκείνων που δεν διαθέτουν λογιστική υποδομή στα υποκαταστήματα τους, ανεξάρτητα από την απόσταση τους από την έδρα(κεντρικό), αντί των όσον αναφέραμε παραπάνω, μπορούν να τηρήσουν ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών(θεωρημένο) στο οποίο καταχωρούνται ξεχωριστά 1) Το υπόλοιπο ταμείου της προηγούμενης ημέρας, 2)Οι ταμειακές πράξεις και 3)Οι συμψηφιστικές πράξεις. Το φύλλο αυτό καταρτίζεται ημερησίως και απλογραφικό και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα εντός 15 ημερών από την ημέρα που αφορά>>.

Όταν τα βιβλία της έδρας και του υποκαταστήματος τηρούνται μηχανογραφικά, το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων ή το μηνιαίο φύλλο ανάλυσης ελέγχου ή το ημερήσιο φύλλο συναλλαγών τηρούνται διπλότυπα και τα δεδομένα τους αποστέλλονται στην έδρα με οποιονδήποτε τρόπο για την ενημέρωση των βιβλίων της. Παρέχεται η δυνατότητα μη τήρησης των πιο πάνω ημερολογίων και καταστάσεων εφόσον οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και εφόσον δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 24, έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των βιβλίων.

Το υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρεί ίδια βιβλία τρίτης κατηγορίας και εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.

Ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής σε υποκατάστημα

Στο υποκατάστημα τηρείται ξεχωριστό ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής όταν σε αυτό **εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα**. Ενώ όταν **δεν εξάγεται**, τηρείται στο κεντρικό για το σύνολο της επιχείρησης. (Σχετ.Εγγρ.1116717/906/21-1299).

2.1.3 Απαλλαγή υποχρέωσης για τήρηση βιβλίων Υποκαταστήματος

<<Συμφώνα με τις διατάξεις της παραγράφου του άρθρου αυτού, οι επιτηδευματίες απαλλάσσονται από την τήρηση των βιβλίων υποκαταστήματος, χωρίς να απαιτείται έγκριση από το αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. στις εξής περιπτώσεις:

1) Στο υποκατάστημα που στεγάζεται στον ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα (κεντρικό) ή άλλο υποκατάστημα.

Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση αυτή αφορά μόνο τα βιβλία. Τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται κανονικά από τα υποκαταστήματα αυτά και καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή του άλλου υποκαταστήματος που λειτουργεί στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο στις προβλεπόμενες νόμιμες προθεσμίες.

2) Στις οποιοσδήποτε πρόσκαιρες (όχι μόνιμες) εγκαταστάσεις.

Ως πρόσκαιρες εγκαταστάσεις αναφέρονται τα εργοτάξια των κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτράπεζες και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι.

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται ή λαμβάνονται στους χώρους αυτούς καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας ή υποκαταστήματος που ανήκουν εντός του πρώτου 15ήμερου του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη τους, κατά περίπτωση>>.

3) Στο υποκατάστημα που βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή.

Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων αυτών καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος. Στα τρίτης κατηγορίας βιβλία παρακολουθείται χωριστά και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος. Δεν απαιτείται διακεκριμένη παρακολούθηση στα βιβλία της έδρας των συναλλαγών του

υποκαταστήματος που στεγάζεται στο ίδιο ή σε άλλο συνεχόμενο κτιριακό χώρο με αυτή.

Πιο αναλυτικά απαλλάσσονται από : α) από τη τήρηση βιβλίου αγορών , εσόδων-εξόδων Ημερήσιου Φύλλου Συναλλαγών ή ημερολογίου συμψηφιστικών πράξεων, β) από τη τήρηση ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης , γ) Καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων. Τηρούν, όμως τα πρόσθετα βιβλία που ορίζεται από το άρθρο 10.

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα των συναλλαγών του υποκαταστήματος καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας με τον πιο κάτω τρόπο:

- I. Όταν τηρούνται βιβλία Α΄ κατηγορίας οι αγορές και όταν τηρούνται Β΄ κατηγορίας οι αγορές, οι πωλήσεις των εμπορευσίμων αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών του κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται σε χωριστές στήλες στα βιβλία της έδρας. Οι λοιπές πράξεις του υποκαταστήματος (πάγια, έξοδα, κλπ.) καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας χωρίς όμως υποχρέωση διακεκριμένης παρακολούθησης τους από τις αντίστοιχες πράξεις της έδρας.
- II. Όταν τηρούνται βιβλία Γ΄ κατηγορίας οι αγορές και οι πωλήσεις των εμπορευσίμων αγαθών, η παροχή υπηρεσιών καθώς και το ταμείο του απαλλασσόμενου από τη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος, παρακολουθούνται στα βιβλία της έδρας σε διακεκριμένους υπολογαριασμούς. Οι λοιπές πράξεις του υποκαταστήματος αυτού παρακολουθούνται στους ίδιους λογαριασμούς με τις αντίστοιχες πράξεις της έδρας.

Τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών των υποκαταστημάτων αυτών διαφυλάσσονται στο υποκατάστημα αλλά μπορεί να ζητείται έγκριση ή να γίνεται γνωστοποίηση όταν το υποκατάστημα είναι στην χωρική αρμοδιότητα της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Πιο πάνω αναφέραμε ότι δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης για τη μη τήρηση βιβλίων, υπάρχει όμως υποχρέωση υποβολής μεταβολής στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εντός ενός μηνός από την ημερομηνία μεταβολής.

4) Υποκατάστημα στο οποίο δεν διενεργούνται πράξεις για καταχώρηση.

Από τις διατάξεις προκύπτει ότι η τήρηση των βιβλίων, είναι απαραίτητη για την καταχώρηση σ' αυτά των διενεργούμενων πράξεων. Αν σε ένα υποκατάστημα δεν λαμβάνει χώρα καμιά πράξη προς καταχώρηση στα βιβλία, προσωπικά έχουμε την άποψη ότι δεν υποπίπτει σε παράβαση αυτός που δεν θεωρεί υποκαταστήματος για το χώρο αυτό, αφού η παράβαση έχει σχέση με τη τήρηση και την καταχώρηση σ' αυτά διενεργούμενων πράξεων και όχι στην τυπική και μόνο θεώρηση τους. Εξάλλου τα βιβλία θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησή τους (παρ. 2 άρθρο 19). Προσοχή όμως είναι πολύ σπάνια η περίπτωση που σε ένα χώρο δεν διενεργούνται καθόλου πράξεις προς

καταχώρηση στα βιβλία, γι αυτό είναι προτιμότερο να ζητείται η έγκριση της Δ.Ο.Υ.(άρθρο 9 § 6).

5) Κεντρική μονάδα Η/Υ, η οποία δέχεται τα δεδομένα με απευθείας σύνδεση ή με άλλα ηλεκτρονικά μέσα.

Όταν τα αγαθά που παραδίδονται στα υποκαταστήματα και διακινούνται με συνενωμένο « Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής» ως διεύθυνση του πελάτη πρέπει να αναγράφεται η διεύθυνση του υποκαταστήματος (να τιμολογείται δηλαδή το υποκατάστημα). Δηλαδή η διεύθυνση θα συμπίπτει στη περίπτωση αυτή με τον τόπο παράδοσης, οι συναλλαγές θα καταχωρούνται στα βιβλία του υποκαταστήματος, τα δε δικαιολογητικά αυτά θα διαφυλάσσονται στο υποκατάστημα τουλάχιστον μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν.

Εάν δεν εξυπηρετείται η όλη οργάνωση της επιχείρησης με τον τρόπο αυτό, θα πρέπει τα είδη που αφορούν τα υποκαταστήματα να αποστέλλονται σ' αυτά από τους προμηθευτές με Δελτία Αποστολής, με τη διεύθυνση της έδρας και τόπο παράδοσης την διεύθυνση του υποκαταστήματος, στα δε τιμολόγια που θα εκδοθούν στη συνέχεια να αναγράφεται η διεύθυνση της έδρας, η δε καταχώρηση τους θα γίνεται στα βιβλία αυτής (έδρας) (Εγγρ.1105733/641/31-10-97).

2.1.4 Ενσωμάτωση Δεδομένων Υποκαταστήματος στα Βιβλία της Έδρας

<<Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας, μπορεί να επιτραπεί από την έναρξη της λειτουργίας τους ή της διαχειριστικής περιόδου η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων των υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα στα βιβλία της έδρας, μέσω των βιβλίων άλλου υποκαταστήματος, το οποίο επίσης δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα. Οι ανωτέρω εγκρίσεις κοινοποιούνται και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον οποίο υπάγεται το υποκατάστημα. Τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων τα οποία ενσωματώνονται άλλου υποκαταστήματος εμφανίζονται χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος αυτού>>.

Ουσιαστικά, αντί να αποστέλλονται ξεχωριστά τα δεδομένα των υποκαταστημάτων στην έδρα, γίνονται διαδοχικές ενσωματώσεις των δεδομένων των βιβλίων των υποκαταστημάτων, ξεχωριστά στα βιβλία ενός υποκαταστήματος και μετά διαβιβάζονται ενιαία στο κεντρικό, το οποίο υποδέχεται και ενσωματώνει τα συνολικά δεδομένα από την οικονομική δράση όλων των υποκαταστημάτων ενιαία.

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 η φράση «Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου» του πρώτου εδαφίου και η φράση «Οι ανωτέρω εγκρίσεις» του τρίτου εδαφίου αντικαθίσταται αντίστοιχα με τις φράσεις «Με

γνωστοποίηση του επιτηδευματία στον προϊστάμενο» και «Οι ανωτέρω γνωστοποιήσεις», σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 28 του νόμου 3522/2006 και ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

Βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας

Τα δεδομένα του βιβλίου αγορών και εσόδων- εξόδων του υποκαταστήματος καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας με μια συγκεντρωτική εγγραφή για την περίοδο που αφορούν. Μεταφέρονται με ημερομηνία την τελευταία ημέρα της περιόδου μεταφοράς. Για τη μεταφορά τους δεν απαιτείται η σύνταξη ιδιαίτερης κατάστασης και μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο. Η μεταφορά πραγματοποιείται το αργότερο μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15^η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (άρθρο 17 § 5^α).

Βιβλία Γ΄ κατηγορίας

A) Με εξαρτημένη λογιστική

α) Ημερήσιο φύλλο συναλλαγών: Τα δεδομένα του καταχωρούνται ανά παραστατικό στο γενικό ημερολόγιο (κλασικό σύστημα) ή στα αναλυτικά ημερολόγια(συγκεντρωτικό σύστημα). Για την ενημέρωση δεν επιτρέπεται να επισυνάπτονται τα πρωτογενή στοιχεία του υποκαταστήματος παρά μόνο μετά από έγκριση της Δ.Ο.Υ. Εάν το Κεντρικό και το υποκατάστημα ανήκουν στην αρμοδιότητα της ίδιας Δ.Ο.Υ. ή σε Δ.Ο.Υ. της ίδιας πόλης , πλην Αττικής και Θεσσαλονίκης, μπορούν να αποστέλλονται στην έδρα με γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. Ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρείες των νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να τηρούνται και σε άλλη εγκατάσταση εντός του ίδιου όμως νομού, με προηγούμενη γνωστοποίηση προς τη Δ.Ο.Υ.(άρθρο 21 § 1).

β) Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων και φύλλο ανάλυσης και ελέγχου (ΦΑΕ). Τα δεδομένα τους καταχωρούνται με μια συγκεντρωτική εγγραφή σε επίπεδο τελευταίου βαθμού ανάπτυξης (δευτεροβαθμίου κ.λπ.) για κάθε μήνα στο γενικό ημερολόγιο(κλασικό σύστημα) και στα αναλυτικά ημερολόγια ή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο (συγκεντρωτικό σύστημα).

B) Με αυτοτελή λογιστική

Το υποκατάστημα που τηρεί αυτοτελή λογιστική πρέπει να εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται στα βιβλία της έδρας με λογιστική εγγραφή.

Ε.ΣΥ.Λ. Γνωμ. 131/31-1-1993 (αρ. πρωτ. 1877)

- I. Η ενσωμάτωση των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού καθώς και των εσόδων και εξόδων των υποκαταστημάτων που έχουν λογιστική αυτοτέλεια (πλήρη ή μερική) στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως του Κεντρικού γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42β παραγρ. 6 και 43 παραγρ. 10-11 του κωδ. Ν. 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών», σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην παραγρ. 2.2.409 του Ε.Γ.Λ.Σ.
- II. Για τους λογιστικούς χειρισμούς που δύνανται να εφαρμοστούν για να πραγματοποιηθεί η πιο πάνω ενσωμάτωση, σας πληροφορούμε τα εξής :
 - i. Οι λογαριασμοί των εξόδων και εσόδων των υποκαταστημάτων ενσωματώνονται, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, με λογιστικές εγγραφές κατά τις οποίες:
 - Χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εξόδων του Κεντρικού, για την ενσωμάτωση των εξόδων του υποκαταστήματος, με πίστωση του λογαριασμού συνδέσμου του υποκαταστήματος που τηρείται κάτω από τον πρωτοβάθμιο 48.
 - Πιστώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων του Κεντρικού, για την ενσωμάτωση των εσόδων του υποκαταστήματος, με χρέωση του λογαριασμού συνδέσμου του υποκαταστήματος στο λογαριασμό 48.
 - ii. Σε περίπτωση που το υποκατάστημα έχει πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και εξάγει τελικό αποτέλεσμα, καταρτίζοντας και «κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης» σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. , η ενσωμάτωση των κονδυλίων της καταστάσεως αυτής του υποκαταστήματος στα αντίστοιχα κονδύλια της όμοιας καταστάσεως του Κεντρικού, δύναται να γίνει εξωλογιστικά, **δια καταρτίσεως στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών σχεσιακού πολύστηλου πίνακα**. Στην περίπτωση αυτή λογιστική εγγραφή διενεργείται μόνο για το τελικό αποτέλεσμα του υποκαταστήματος, με το οποίο χρεώνεται ο λογαριασμός συνδέσμου του στον 48(αν το τελικό αποτέλεσμα είναι κέρδος) ή πιστώνεται (εάν είναι ζημιά) με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

- iii. Τα ποσά του ενεργητικού και παθητικού του υποκαταστήματος δύνανται να ενσωματωθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, είτε με λογιστικές εγγραφές, είτε εξωλογιστικά, όπως προηγούμενα. Εάν όμως, δεν έχει προηγηθεί από το υποκατάστημα η δέουσα χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών του τότε η ενσωμάτωση πρέπει να γίνει με λογιστικές εγγραφές.

Χρόνος ενσωμάτωσης των δεδομένων της ομάδας 9 στο κεντρικό.

Από τη γνωμοδότηση 289/16-4-97 του Ε.ΣΥ.Λ. προκύπτουν τα εξής:

1. Εάν το υποκατάστημα έχει πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και προσδιορίζει εσωλογιστικά, σε μηνιαία βάση, το λειτουργικό κόστος, το κόστος παραγωγής των προϊόντων και υπηρεσιών, τα κατ' είδος μικτά αποτελέσματα και το καθαρό αποτέλεσμα, η οικονομική μονάδα δύναται να μην ενσωματώνει τα δεδομένα των κινήσεων αυτών του υποκαταστήματος στα βιβλία του κεντρικού στο τέλος κάθε μήνα, αλλά να ενσωματώνει μόνο στο τέλος της χρήσης τα δεδομένα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του υποκαταστήματος κατά τα γνωστά.
2. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τα υποκαταστήματα του εξωτερικού.
3. Ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως των υποκαταστημάτων και του κεντρικού καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο μια φορά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως μαζί με τον ετήσιο λογαριασμό αποτελεσμάτων.
4. Στη περίπτωση που ορισμένοι λογαριασμοί του υποκαταστήματος τηρούνται στο κεντρικό, οπότε η λογιστική αυτοτέλεια του δεν είναι πλήρης και συνεπώς από τα βιβλία του δεν εξάγεται «αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα», τα μηνιαία δεδομένα των λογιστικών βιβλίων του υποκαταστήματος ενσωματώνονται, στο τέλος κάθε μήνα, στα λογιστικά βιβλία του κεντρικού.

Περιφερειακά κεντρικά υποκαταστήματα

Μεγάλες επιχειρήσεις με πληθώρα υποκαταστημάτων επιθυμούν να συγκεντρώνουν τα δεδομένα των υποκαταστημάτων τους μέσω «περιφερειακών κεντρικών υποκαταστημάτων» π.χ. επιχείρηση με κεντρικό στην Αθήνα, 4 υποκαταστήματα στη Πελοπόννησο και 8 στη Βόρεια Ελλάδα, θέλει να συγκεντρώνει τα δεδομένα των υποκαταστημάτων της Πελοποννήσου μέσω του υποκαταστήματος Πατρών και της Βορείου Ελλάδος μέσω του υποκαταστήματος της Θεσσαλονίκης και στη συνέχεια μέσω των «περιφερειακών κεντρικών» στο κεντρικό της κατάσταση.

Αυτό μπορεί να επιτραπεί από την έναρξη της λειτουργίας ή την έναρξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου με έγκριση της Δ.Ο.Υ. της έδρας, είτε πρόκειται για υποκαταστήματα με αυτοτελή ή μη λογιστική. Άρθρο 9 § 5 Κ.Β.Σ. , όπως ισχύει με το άρθρο 9 § 12 του Ν. 2753/99.

Τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων τα οποία κατόπιν εγκρίσεως ενσωματώνονται στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος πρέπει να εμφανίζονται διακεκριμένα. Η έγκριση που έχει χορηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας κοινοποιείται και στις Δ.Ο.Υ. των υποκαταστημάτων που αναφέρεται.

Όταν τα δεδομένα ενός υποκαταστήματος ενσωματώνονται σε άλλο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική και για να είναι εφικτός ο προσδιορισμός του αποτελέσματος, πρέπει και τα αποθέματα του υποκαταστήματος αυτού να ενσωματώνονται εν τέλει στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική και όχι στα βιβλία της έδρας. Ουσιαστικά, το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως έδρα για το άλλο υποκατάστημα.

Η δυνατότητα ενσωμάτωσης των δεδομένων σε άλλο υποκατάστημα αφορά και τα υποκαταστήματα που εντάσσονται στα Α' και Β' κατηγορίας βιβλίων.

Όσον αφορά στα βιβλία Γ' κατηγορίας η ενσωμάτωση γίνεται με το Ημερήσιο Διπλότυπο Φύλλο Συναλλαγών ή το Ημερολόγιο Ταμειακών Συμψηφιστικών Πράξεων ή Μηνιαίο Φύλλο Ανάλυσης και Ελέγχου, όπου τηρούνται διπλότυπα και το ένα αντίγραφο θα αποστέλλεται στο υποκατάστημα για να γίνει η ενσωμάτωση στα βιβλία του καθώς επίσης γίνεται το ίδιο και στο κεντρικό.

2.1.5 Απαλλαγή ή Ειδική λύση με Έγκριση της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

<<Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της έδρας, μπορεί να επιτραπεί η μη τήρηση ή η κατά διάφορο τρόπο τήρηση των βιβλίων του υποκαταστήματος με εξαίρεση το βιβλίο αποθήκης και παράγωγης κοστολογίου. Η έγκριση αυτή κοινοποιείται και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στο οποίο υπάγεται το υποκατάστημα>>.

Ο χώρος τύπωσης επί των αγαθών των στοιχείων του πελάτη, θεωρείται υποκατάστημα

Στον χώρο στον οποίο έχει εγκατασταθεί απλή εκτυπωτική μηχανή με την οποία εκτυπώνεται η επιχειρηματική ταυτότητα των πελατών επί πωλούμενων ειδών συσκευασίας (π.χ. σακιά) προσδίδει στο χώρο αυτό την έννοια του υποκαταστήματος και δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως απλός αποθηκευτικός χώρος (Εγγ. 1008211/4718-2-1997).

Άρα υπάρχει υποχρέωση δήλωσης μεταβολής για το υποκατάστημα αυτό, τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος (θέμα 9), ή πρέπει να ζητηθεί η απαλλαγή

από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος στο συγκεκριμένο χώρο.

Η λήψη και η διαβίβαση των χρηματιστηριακών εντολών χαρακτηρίζεται ως συναλλακτική δραστηριότητα.

Η δραστηριότητα της λήψης και της διαβίβασης χρηματιστηριακών εντολών (τηλεφωνικά ή μη) από τα γραφεία των ΑΕΛΔΕ, χαρακτηρίζεται ως συναλλακτική δραστηριότητα και τα γραφεία χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 9 του ΚΒΣ αφού από αυτά παρέχονται υπηρεσίες στους πελάτες.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1133/14-3-2000 έγινε δεκτό να μην επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος από τα γραφεία αυτά μέχρι την 30/4/2000.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 17 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 και ισχύει από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η παράγραφος 6 του άρθρου 9 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 18 του άρθρου 28 του νόμου 3522/2006 Ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

2.1.6 Έννοια Αποθήκης

« Για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού, αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμιά συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως έχουμε ορίσει τις έννοιες αυτές πιο πάνω, αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη - αποθήκευση αγαθών.

Από την επαγγελματική εγκατάσταση αυτή ενεργούνται, στη συνέχεια, μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνο η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο - δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος». (§ 9.0.3.Εγκ. Κ.Β.Σ.)

Έκδοση τιμολογίου - δελτίου αποστολής ή ΑΛΠ - Δελτίου Αποστολής από την αποθήκη.

Η τεχνολογία σήμερα επιτρέπει να εκδίδονται «Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής» από εκτυπωτή που εγκαθίσταται στην αποθήκη, η πληκτρολόγηση των οποίων γίνεται από το χώρο συναλλαγής (κεντρικό ή υποκατάστημα) με απευθείας σύνδεση (ON-LINE).

Το ερώτημα που γεννάται σ' αυτήν την περίπτωση είναι εάν ο χώρος της αποθήκης αποκτά την έννοια του υποκαταστήματος.

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι πως :

Η εκτύπωση και μόνο των τιμολογίων - δελτίων αποστολής σε αποθηκευτικό χώρο που η πληκτρολόγησή τους γίνεται στο κεντρικό με απευθείας μεταβίβαση (σύνδεση ON LINE), θεωρείται ότι δεν μπορεί να προσδώσει σ αυτόν (τον χώρο) την έννοια του υποκαταστήματος, με την προϋπόθεση ότι οι συναλλακτικές δραστηριότητες (συμφωνίες, δοσοληψίες κ.λπ.) γίνονται στο κεντρικό, ή το υποκατάστημα τα δε στοιχεία (τιμολόγια, δελτία αποστολής) θα εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά και θα φέρουν την ένδειξη «φόρτωση από την αποθήκη..». Ακόμη τα στελέχη των στοιχείων αυτών θα μεταφέρονται, εντός του χρόνου ενημέρωσης των βιβλίων και θα τηρούνται, σύμφωνα με το άρθρο 21παρ. 1 εδάφιο πρώτο του Κώδικα, στο κεντρικό, ή στο υποκατάστημα, στο οποίο ανήκει η αποθήκη.

Εκτός από την εκτύπωση των τιμολογίων - δελτίων αποστολής από τον αποθηκευτικό χώρο και η εκτύπωση των «Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης - Δελτίων Αποστολής» σε αποθηκευτικό χώρο που η πληκτρολόγηση τους γίνεται από υποκατάστημα ή από την έδρα με ON-LINE σύνδεση δεν προσδίδει στο χώρο αυτό την έννοια του υποκαταστήματος με τις ίδιες πιο πάνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση όμως που τα αγαθά παραδίδονται στους ιδιώτες και η παράδοση (πώληση) γίνεται όχι κατ' εντολή του υποκαταστήματος ή της έδρας ή εισπράττονται χρήματα ή εν γένει ο δειγματισμός, οι συμφωνίες, οι δοσοληψίες γίνονται στο χώρο αυτό, τότε χαρακτηρίζονται ως υποκατάστημα αφού σε αυτό ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα.

Επιτρέπεται η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής στην αποθήκη.

Η τήρηση στον αποθηκευτικό χώρο βιβλίου ποσοτικής παραλαβής ή η έκδοση δελτίου ποσοτικής παραλαβής για τις απλές παραλαβές αγαθών που γίνονται στον αποθηκευτικό χώρο και τα οποία δεν συνοδεύονται με το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κώδικα στοιχείο διακίνησης, δεν προσδίδει στον αποθηκευτικό χώρο την έννοια του υποκαταστήματος αφού και στην περίπτωση αυτή δεν διενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα αλλά απλή παραλαβή αγαθών.

Ενημέρωση πελατών από αποθηκευτικό χώρο

Η ενημέρωση πελατών από υπαλλήλους, οι οποίοι απασχολούνται σε αποθηκευτικό χώρο, για την ποσότητα των αγαθών που τελικά θα τους αποσταλεί σε εκτέλεση παραγγελίας η οποία έχει συναφθεί στο υποκατάστημα ή στο κεντρικό δεν χαρακτηρίζεται ως συναλλακτική δραστηριότητα.

Είσπραξη χρημάτων σε αποθηκευτικό χώρο. Σύμβαση πώλησης από το κεντρικό.

ΣτΕ 459/2000. «Με την απόφαση αυτή είχε κριθεί ότι για το χαρακτηρισμό ενός χώρου ως υποκαταστήματος δεν αρκεί η απλή διενέργεια προπαρασκευαστικών πράξεων ή πράξεων ολικής εκτελέσεως συμβάσεων που δεν καταρτίζονται στον εν λόγω χώρο, όπως η παράδοση ή παραλαβή εμπορευμάτων ή η διενέργεια πληρωμών ή είσπραξη χρημάτων και λήψη συναλλαγματικών, εφόσον αυτές ενεργούνται σε εκτέλεση συναφθεισών ήδη σχετικών συμβάσεων».

Από 1/1/2003, με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 9 του Ν. 3052/02, τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 9 και ορίστηκε ότι ένας χώρος θεωρείται υποκατάστημα όταν σε αυτόν ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Η τροποποίηση αυτή, ουσιαστικά πλέον ανατρέπει την προαναφερόμενη απόφαση του ΣτΕ και αυτομάτως διενέργεια πληρωμών ή είσπραξη χρημάτων ή αποδοχή συναλλαγματικών σε χώρο που έχει δηλωθεί ως αποθήκη πρέπει να αποφεύγεται, γιατί θα καταστήσει αυτό το χώρο ως υποκατάστημα. Προσωπικά βεβαία πιστεύουμε ότι μια ευκαιριακή πράξη δεν μπορεί να ανατρέψει τον χαρακτηρισμό ενός χώρου, αλλά διαφέρει όταν πρόκειται για συστηματική είσπραξη, πληρωμή ή αποδοχή συναλλαγματικών με κατοχή και έκδοση αποδείξεων εκ μέρους του υπεύθυνου του χώρου αυτού, δηλαδή στη περίπτωση αυτή δεν θα μπορεί πλέον να επικαλείται η επιχείρηση ότι η συναλλακτική αυτή πράξη έγινε κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος.

Δεξαμενές ανεφοδιασμού με καύσιμα με το σύστημα αυτοεξυπηρέτησης (self-service)

Σε ερώτηση αν θεωρούνται αποθηκευτικοί χώροι, οι δεξαμενές που διαθέτουν εταιρείες πετρελαιοειδών από τις οποίες εφοδιάζονται με καύσιμα φορτηγά με το σύστημα self-service και αυτόματα εκδίδεται Δελτίο Αποστολής και στη συνέχεια η τιμολόγηση γίνεται από την έδρα το Υπ.Οικ. με το Εγγ. 1079205/452/31-7-1997, αναφέρει τα εξής :

Οι διατάξεις του άρθρου 9 § 1 του ΚΒΣ ορίζουν ότι « Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδεύματός ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών».

Με τη παράγραφο 9.0.3. της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992 διευκρινίζεται ότι μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή δεν προσδίδει στο χώρο αυτό την έννοια του υποκαταστήματος.

Έπειτα από τα παραπάνω οι δεξαμενές αυτές χαρακτηρίζονται ως αποθηκευτικοί χώροι, αφού από αυτές γίνεται μόνο απλή παράδοση αγαθών.

Αποθηκευτικοί χώροι (δεξαμενές) καυσίμων όπου προσθέτονται βελτιωτικά στις βενζίνες

Από την απλή ανάμειξη (προσθήκη) πρόσθετων υλικών στη βενζίνη, δημιουργείται νέο είδος αγαθού (βελτιωμένη βενζίνη). Όμως οι αποθηκευτικοί χώροι (δεξαμενές) δεν χαρακτηρίζονται υποκαταστήματα αφού δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συντελείται στους χώρους αυτούς ιδιαίτερη παραγωγική διαδικασία, επειδή η προσθήκη γίνεται, είτε κατά τη παραλαβή των καυσίμων, είτε κατά τη παράδοση αυτών.

2.1.7 Άρθρα 10,11 & 17

Άρθρο 10 .Πρόσθετα βιβλία

1. Ο επιτηδευματίας επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση, καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος, τηρεί στην επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία διενεργείται η παραλαβή, βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής για κάθε παραλαβή.

Στο βιβλίο ή δελτίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται, ο σκοπός της παραλαβής, καθώς και η τιμή μονάδος επί παραλαβής νωπών οπωρολαχανικών από πρόσωπο που παράγει τα αγροτικά αυτά προϊόντα, με σκοπό την αγορά ή επί παραλαβής αυτών από το ως άνω πρόσωπο με σκοπό την πώληση για λογαριασμό του, η τιμή η οποία θα επιτυγχανόταν σε περίπτωση αγοράς αυτών κατά την ημέρα της παραλαβής τους από τον εντολέα και η συνολική αξία τους.

Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 10 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του νόμου 3784/2009. Ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (07.08.2009).

2. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, δύναται να καταχωρούνται είτε στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών κατά περίπτωση είτε σε βιβλία που

θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της έδρας αυτού με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης. Αν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία, διαμονή ή εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νόμιμου εκπροσώπου του στην Ελλάδα. Οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης.

Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 10 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 20 του άρθρου 28 του νόμου 3522/2006 Ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

3. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα αυτού, εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά υποχρεούται:

α) να τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο:

αα) λογαριασμός για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία πώλησης του,

αβ) συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με το συνολικό ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης,

β) να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά,

γ) να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

4. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα αυτού τηρεί βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται κατά αναπτυξιακό νόμο:

α) λογαριασμός επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται κατά χρονολογική σειρά με τις δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών αυτών στοιχείων,

β) λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού, ο οποίος πιστώνεται με το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού,

γ) χωριστούς λογαριασμούς για κάθε είδος πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης αυτού και πιστώνεται με την αφορολόγητη έκπτωση που σχηματίζεται κάθε φορά ή με την αξία πώλησης του.

Τα βιβλία που τηρούνται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων αναπληρώνουν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου αυτού, εφόσον τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του και είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Άρθρο 11. Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία:
α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών),
β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση του,
γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του. Με έγκριση του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή ή μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοση του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινουμένων αγαθών.

Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής για τις διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον επιτηδευματία μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.

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

Όταν για τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα με εξαίρεση την περίπτωση αγοράς από επιτηδευματία αγροτικών προϊόντων, από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, όπου εκδίδεται σε κάθε περίπτωση διακίνησης με σκοπό την αγορά τους ή άμεσα με την αγορά τους δελτίο αποστολής - τιμολόγιο.

Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 20 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 και ισχύει από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με την παράγραφο ι' του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

2. Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 11 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 29 του νόμου 3522/2006 Ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητα τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσης τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών, καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

Το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 11 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 29 του νόμου 3522/2006 Ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

Οι παράγραφοι 4 και 6 του άρθρου 11 καταργούνται για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3522/2006 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006) και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι»,

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό, επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

γ) ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

δ) η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά,

ε) ο σκοπός της διακίνησης,

στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης.

Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (H/Y).

Η τιμή μονάδος αναγράφεται επί παράδοσης ή αποστολής νωπών οπωρολαχανικών από πρόσωπο που παράγει τα αγροτικά αυτά προϊόντα, με σκοπό την αγορά ή την πώληση και επί αποστολής ή παράδοσης των αγαθών αυτών από το ως άνω πρόσωπο με σκοπό την πώληση για λογαριασμό του, η τιμή η οποία θα επιτυγχανόταν σε περίπτωση αγοράς αυτών κατά την ημέρα της παραλαβής τους από τον εντολέα και η συνολική αξία τους.

ζ) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

η) ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Η

επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.

Άρθρο 17. Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων.

1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Η παράγραφος 1 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 21 του άρθρου 9 του νόμου 2753/1999 και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2000 σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου.

2. Η ενημέρωση των βιβλίων τρίτης κατηγορίας γίνεται:

- α) του ή των ημερολογίων μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργεια τους,
- β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, όταν τηρείται, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επομένου μήνα, και προκειμένου για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι και την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα,
- γ) του βιβλίου αποθήκης ποσοτικά, εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού. Η αξία συμπληρώνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου αξίας.
- δ) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 καταργείται και η περίπτωση ε' της ίδιας παραγράφου αναριθμείται σε περίπτωση δ' σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του νόμου 3522/2006. Ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006) και καταλαμβάνει διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά.

3. Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμη παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες

στήλες του βιβλίου αγορών και του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε μεταβατικούς λογαριασμούς των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Το δεύτερο εδάφιο τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.

Η παράγραφος 4 του άρθρου 17 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του νόμου 3522/2006. Ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22.12.2006).

5. Όταν στο υποκατάστημα τηρούνται ιδιαίτερα βιβλία, τα δεδομένα τους μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας:

α) Το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σε αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας,

β) για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές.

Η φράση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. «Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας» αντικαταστάθηκε με την φράση «Όταν στο υποκατάστημα τηρούνται ιδιαίτερα βιβλία, τα δεδομένα τους μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας» σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 και ισχύει από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με την παράγραφο ι' του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

6. Με γνωστοποίηση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας παρατείνεται για μία φορά εντός της διαχειριστικής περιόδου η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων που ορίζεται από τις παραγράφους 1, 2 περιπτώσεις α', β', και γ' και 5 του άρθρου αυτού μέχρι πενήντα ημέρες και όχι πέραν από την προθεσμία

υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και με τις ίδιες προϋποθέσεις η ανωτέρω προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων μπορεί να παραταθεί και πέραν των πενήντα ημερών ή και για κάθε επόμενη, πέραν της πρώτης φοράς, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

Η παράταση αυτή δε συνεπάγεται παράταση των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων.

Τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 6 του άρθρου 17 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 24 του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 και ισχύουν από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με την παράγραφο ι' του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

7. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Επί νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/ 1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το τελευταίο εδάφιο τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

8. Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται:

- α) εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες,
- β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και
- γ) εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η φράση "καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις" τέθηκε όπως προστέθηκε στο τέλος της περίπτωση β, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 4 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

9. Η ενημέρωση του ημερολογίου μεταφοράς γίνεται πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου.

10. Η ενημέρωση των πρόσθετων βιβλίων γίνεται:

- α) του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής, με την παραλαβή των αγαθών,
- β) του βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας), με την είσοδο του πελάτη με αναγραφή και της πιθανής ημερομηνίας αναχώρησης του,
- γ) του βιβλίου επενδύσεων μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή κλεισίματος του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας,
- δ) του βιβλίου αποθήκευσης, εντός της μεθεπόμενης της εισαγωγής και εξαγωγής των αγαθών,
- ε) Του βιβλίου στάθμευσης με την είσοδο και έξοδο του οχήματος.
- η) του βιβλίου εισερχομένων, όταν το όχημα εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του και αποχωρήσει ο οδηγός του ή αρχίσει η εργασία επισκευής και με την έξοδο του οχήματος,
- θ) του βιβλίου κίνησης οχημάτων με την αναχώρηση και επιστροφή κάθε οχήματος, για οποιονδήποτε σκοπό,
- ι) του βιβλίου μεταχειρισμένων αγαθών με την παραλαβή και παράδοση αυτών,
- κ) του βιβλίου επισκευής αγαθών με την παραλαβή των αγαθών.

2.2 Υποκαταστήματα Εξωτερικού και Αλλοδαπές Επιχειρήσεις στην Ελλάδα

2.2.1 Λογιστική υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα

Το Υποκατάστημα αλλοδαπής επιχειρήσεως που λειτουργεί στην Ελληνική επικράτεια έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ., είτε σε επίπεδο πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, είτε πλήρως, εφόσον πρόκειται για υποκατάστημα που υπόκειται σε έλεγχο από Ορκωτούς Λογιστές (Κ.Β.Σ. Ερμ.Εγκ. §7.4).

Όπως έγινε δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών με το έγγραφο του 1076303/541/30-6-1993, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων μπορούν να τηρούν τα βιβλία τους στην Ελλάδα, μέσω Η/Υ εγκατεστημένου στο εξωτερικό υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Τα βιβλία να τηρούνται σύμφωνα με τον τρόπο που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ.

β) Όλες οι εισαγωγές των στοιχείων των συναλλαγών στον Η/Υ, και οι εκτυπώσεις να γίνονται από τερματικά εγκατεστημένα στην Ελληνική Επικράτεια, μέσα στις προθεσμίες του Κ.Β.Σ. Για τα δεδομένα που εισάγονται να τηρούνται και να διαφυλάσσονται στην Ελληνική Επικράτεια, εκτός των άλλων και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης των δεδομένων αυτών μέχρι την εκτύπωση τους.

γ) Η πρόσβαση από την Ελλάδα σε όλα τα αρχεία του Η/Υ που αφορούν την Ελληνική Επικράτεια να είναι ακώλυτη.

- δ) Να εφαρμόζονται οι σχετικές ειδικές διατάξεις των άρθρων 23-25 του Κ.Β.Σ.
ε) Όλα τα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία της επιχειρήσεως να διαφυλάσσονται στην Ελλάδα όπως ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται ότι η χρηματοδότηση από το Κεντρικό Κατάστημα αλλοδαπής επιχειρήσεως προς το υποκατάστημα της που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν συνιστά σύμβαση δανείου, δοθέντος ότι η σύμβαση προϋποθέτει ύπαρξη ιδιαίτερης νομικής προσωπικότητας την οποία δεν έχουν τα υποκαταστήματα.

2.2.2 Λογιστική καταστημάτων της ελληνικής επιχειρήσεως στο εξωτερικό

2.2.2.1 Τι ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τα υποκαταστήματα εξωτερικού

Το Ε.Γ.Λ.Σ. , σχετικά με το σύστημα τήρησης της λογιστικής των υποκαταστημάτων, δεν κάνει διάκριση μεταξύ υποκαταστημάτων εσωτερικού και εξωτερικού. Η λογιστική του υποκαταστήματος του εξωτερικού μπορεί, συνεπώς, να τηρηθεί είτε με το σύστημα της αυτοτελούς, είτε με το σύστημα της εξαρτημένης λογιστικής.

Πάντως οι εγγενείς με τα καταστήματα στο εξωτερικό δυσχέρειες(μεγάλες αποστάσεις, συναλλαγές σε ξένα νομίσματα κ.λπ.) καθιστούν σχεδόν ανεφάρμοστο το σύστημα της εξαρτημένης λογιστικής και εφαρμόζεται σχεδόν αποκλειστικά το σύστημα της αυτοτελούς λογιστικής, που αναλύουμε στα επόμενα κεφάλαια. Παρατηρούμε, πάντως, ότι τα σύγχρονα μέσα τηλεπικοινωνίας καθιστούν εφικτή την εφαρμογή και του συστήματος της εξαρτημένης λογιστικής.

2.2.2.2 Τι ορίζει ο Κ.Β.Σ. για τα υποκαταστήματα εξωτερικού

Οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. έχουν Εφαρμογή στην Ελληνική Επικράτεια και κατά συνέπεια οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων κ.λπ., δεν έχουν εφαρμογή στα υποκαταστήματα ελληνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην αλλοδαπή.

Τα βιβλία και τα στοιχεία των υποκαταστημάτων αυτών πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με την νομοθεσία της χώρας που είναι εγκατεστημένα. Η εμφάνιση των συναλλαγών στα βιβλία της έδρας (κεντρικού), που βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μέχρι την προθεσμία συντάξεως του Ισολογισμού, για τον προσδιορισμό των πραγματικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως.

Τα δεδομένα των παραπάνω υποκαταστημάτων ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας, χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των άλλων υποκαταστημάτων(Κ.Β.Σ. Ερμ. Εγκ. § 9.7).

Για τις συναλλαγές που διενεργεί το κεντρικό με το υποκατάστημα του στην αλλοδαπή και αντίστροφα πρέπει να τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί και να παρακολουθούνται οι δοσοληψίες αυτές διακεκριμένα (Εγγ.Β4.217/1969).

Αλλά και από άποψη φορολογίας εισοδήματος, τα υποκαταστήματα στο εξωτερικό πρέπει να τηρούνται με το σύστημα της αυτοτελούς λογιστικής ώστε να προκύπτει το εισόδημα που πραγματοποιείται στην αλλοδαπή και να φορολογείται κατά τα εκεί ισχύοντα.

2.2.3 Ενσωμάτωση των Ισολογισμών των Υποκαταστημάτων εξωτερικού στο Γενικό Ισολογισμό της επιχείρησης

Διαδικασία ενσωματώσεως και τιμές μετατροπής των εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα στοιχείων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι «οι οικονομικές μονάδες», που έχουν στο εξωτερικό υποκαταστήματα, τα οποία τηρούν αυτοτελή λογιστική, ενσωματώνουν στους ισολογισμούς της έδρας τους, τους ισολογισμούς των υποκαταστημάτων τους, με την διαδικασία που ενσωματώνονται οι ισολογισμοί των υποκαταστημάτων εσωτερικού. Η ενσωμάτωση αυτή γίνεται έπειτα από προηγούμενη μετατροπή σε ευρώ των διαφόρων στοιχείων που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα και γίνεται με βάση ειδικούς κανόνες που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. (§ 2.3.302). Οι κανόνες αυτοί έχουν υιοθετηθεί από το Ν.2190/1920 (άρθρο 43 §10) και τον Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, άρθρο 28 §§6,7 και 8) και διατυπώνονται στο άρθρο 43 §§ 10 και 11 του Ν.2190/1920.

Για την εφαρμογή της § 6 του άρθρου 42β, τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα στοιχεία υποκαταστημάτων που έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό, μετατρέπονται σε ευρώ ως εξής :

α. Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι), μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) κάθε στοιχείου. Οι διατάξεις των §§ 5 και 6 εφαρμόζονται αναλόγως αναφερόμενες στις τιμές αποτιμήσεως των ενσώματων παγίων και των συμμετοχών και χρεογράφων αντίστοιχα.

β. Τα αποθέματα μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς ή παραγωγής). Οι διατάξεις της § 7 εφαρμόζονται αναλόγως αναφερόμενες στις τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων.

γ. Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

δ. Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονται σε ευρώ με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται.

Για τον προσδιορισμό αυτής της τιμής αθροίζονται οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης του ξένου νομίσματος, που ίσχυαν κατά την έναρξη της

διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής, και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της περιόδου, προσαυξημένο κατά μια μονάδα.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που τυχόν θα προκύψουν από τις μετατροπές των παραπάνω περιπτώσεων, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

(α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από την μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων, των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, μεταφέρονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» στους λογαριασμούς 81.00.04(Συναλλαγματικές διαφορές έκτακτων και ανόργανων εξόδων) ή 81.01.04(Συναλλαγματικές διαφορές έκτακτων και ανόργανων εσόδων) .

(β) Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως οι παραπάνω διατάξεις της περ. γ' της § 3 και της περ. β' , εδάφιο δεύτερο, της § 8 που αναφέρονται στις συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων για απόκτηση πάγιων στοιχείων (λογ. 16.15 του Ε.Γ.Λ.Σ.) και στις συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων) (λογ. 44.14 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στην περίπτωση που δεν λειτουργεί υποκατάστημα, για την μετατροπή σε ευρώ των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, που βρίσκονται στο εξωτερικό και είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της § 10.

Σημειώνεται ότι, με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 309/2694/2001 μετά την ψήφιση του Ν. 2842/2000 και την ένταξη της χώρας μας στην ΟΝΕ από την 01/01/2000 και εφεξής θεωρούνται καταργημένες οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., που γίνεται αναφορά σε τιμές «αγοράς» και «πώλησης» γιατί βασίζονται στη διαπραγματευτική αγορά συναλλάγματος η οποία καταργήθηκε με τις διατάξεις του προαναφερόμενου νόμου και ως επίσημη τιμή των εκτός ΟΝΕ νομισμάτων θεωρείται η τιμή που αναγράφεται στο «Δελτίο Ισοτιμιών Αναφοράς της ΕΚΤ» που δημοσιεύει καθημερινά η Τράπεζα της Ελλάδος.

2.2.4 Φορολογία υποκαταστημάτων εξωτερικού

Οι αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων φορολογούνται με συντελεστή 40%, ο οποίος μειώνεται σε 37,50% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2002 και σε 35% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2003 και επόμενων.

2.2.4.1 Φορολογική αντιμετώπιση των ζημιών υποκαταστημάτων εξωτερικού

Η ζημιά που πραγματοποίησε υποκατάστημα της επιχειρήσεως στο εξωτερικό, από άποψη λογιστικών αρχών και εμπορικής νομοθεσίας, συμψηφίζεται με τα κέρδη που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην Ελλάδα και το αλγεβρικό τους άθροισμα αποτελούν το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της χρήσεως.

Κατά τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 105 §11 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 §§ 3 και 4 του ν.2238/1994), η ζημιά χρήσεως της εμπορικής, κλπ. επιχειρήσεως μεταφέρεται για συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη, ενώ η ζημιά από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα (κέρδη) της επιχειρήσεως που προκύπτουν στην αλλοδαπή της ίδιας χρήσεως.

Για τη συμμόρφωση της προς τις παραπάνω διατάξεις η επιχείρηση θα πρέπει στη δήλωση που υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία εισοδήματος της χρήσεως, να αντιμετωπίζει ως λογιστική διαφορά τη ζημιά του υποκαταστήματος στην αλλοδαπή, στην έκταση που αυτή δεν συμψηφίζεται με κέρδη άλλων υποκαταστημάτων της στην αλλοδαπή. Προκύπτει συνεπώς η ανάγκη της διακεκριμένης λογιστικής παρακολουθήσεως των κερδών και ζημιών καθενός υποκαταστήματος εξωτερικού, αναλυτικά ανά χρήση, που μπορεί να γίνει κατά τον ακόλουθο τρόπο :

Ο λογαριασμός καθενός υποκαταστήματος αναλύεται στους εξής τρεις υπολογαριασμούς κεφαλαιακής προικοδοτήσεως, δοσοληψιών και αποτελεσμάτων. Έτσι, αν για παράδειγμα μια επιχείρηση έχει ένα υποκατάστημα στο Λονδίνο και ένα άλλο στο Παρίσι, οι λογαριασμοί τους θα αναλυθούν ως εξής:

48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

...

48.01 Υποκαταστήματα Εξωτερικού

48.01.00 Υποκατάστημα Λονδίνου

48.01.00.00 Λογαριασμός κεφαλαιακής προικοδοτήσεως

48.01.00.01 Λογαριασμός δοσοληψιών

48.01.00.02 Λογαριασμός αποτελεσμάτων

48.01.01 Υποκατάστημα Παρισιού

Αντίστοιχη ανάλυση

2.2.4.2 Φορολόγηση των Καθαρών Κερδών των αλλοδαπών υποκαταστημάτων Α.Ε. που λειτουργούν στην Ελλάδα

Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν στη χώρα μας φορολογούνται από 30/09/2000 με συντελεστή 35%, εφόσον η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και παράλληλα οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε οποιοδήποτε Χρηματιστήριο της Ε. Ε. (άρθρο 109§1 ν. 2238/1994). Δηλαδή, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας 35% θα εφαρμόζεται στα κέρδη του λειτουργούντος στην Ελλάδα υποκαταστήματος και όταν οι μετοχές της αλλοδαπής εταιρείας στην οποία ανήκει αυτό είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο χώρας της Ε. Ε. διαφορετικής από αυτή στην οποία βρίσκεται η έδρα της.

Αντίθετα, σε περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρεία έχει την έδρα της σε χώρα εκτός Ε.Ε. και παράλληλα οι μετοχές της διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο της Ε.Ε., τα κέρδη του λειτουργούντος στην Ελλάδα υποκαταστήματος της θα φορολογούνται με συντελεστή 35% (από 1-1-2001 μέχρι 31-12-2001 ο συντελεστής είναι 37,5% και μέχρι 31-12-2000 ήταν 40%).

Κατά τη ρητή διατύπωση του νόμου, τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών εξακολουθούν να φορολογούνται με συντελεστή (από 1-1-2001 μέχρι 31-12-2001 ο συντελεστής είναι 37,5% και μέχρι 31-12-2000 ήταν 40%) έστω και αν ανήκουν σε τράπεζες της Ε.Ε. των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο της Ε.Ε.

Προκειμένου να εφαρμοσθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας 35% στα κέρδη του υποκαταστήματος θα πρέπει οι μετοχές της αλλοδαπής εταιρείας που διατηρεί το υποκατάστημα αυτό στην Ελλάδα να είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ε.Ε. κατά το χρόνο λήξης της οικείας διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος. Προς τούτο, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος θα πρέπει να προσκομίζεται και βεβαίωση της αρμόδιας αλλοδαπής φορολογούσας αρχής ή του αλλοδαπού χρηματιστηρίου ότι οι μετοχές της εταιρείας στην οποία ανήκει το υποκατάστημα είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή, για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 30-9-2000 και μετά, καθώς και για τα αποθεματικά των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 τα οποία αναλαμβάνονται ή εξάγονται στο εξωτερικό ή με τα οποία πιστώνεται το κεντρικό κατάστημα από 30-9-2000 και μετά (Σχετ. Εγκ.ΠΟΛ. 1235/8-9-2000).

Για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1-1-2005 ο συντελεστής ορίζεται σε 32%. Από 1-1-2006 έως 31-12-2006 ο συντελεστής ορίζεται σε 29%. Από 1-1-2007 και μετά ο συντελεστής ορίζεται σε 25%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

«ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

3.1 Γενική Επισκόπηση

Βασικό γνώρισμα της αυτοτελής λογιστικής υποκαταστημάτων είναι πως το υποκατάστημα τηρεί δικά του πλήρη λογιστικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας) όπως: Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, Αναλυτικά Ημερολόγια ή Γενικό Ημερολόγιο, Γενικό Καθολικό, Αναλυτικά Καθολικά, Απογραφών και Ισολογισμών, Μητρώο Παγίων και Βιβλίο Αποθήκης, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. Με όλα αυτά τα υποκαταστήματα παρακολουθούν τη συναλλακτική ή και παραγωγική δραστηριότητα τους οπότε έχουν αυτοτέλεια. Παρόλο που το υποκατάστημα αποτελεί προέκταση ή αποκεντρωμένη δραστηριότητα της επιχείρησης για λόγους οργανωτικούς, διοικητικούς και διαχειριστικούς, από λογιστική σκοπιά θεωρείται μια αυτοτελής ή ανεξάρτητη μονάδα. Αναλυτικότερα μπορεί να παρακολουθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, μόνο του την δραστηριότητα του και να προσδιορίζει στο τέλος της χρήσης, αφού έχει δικά του βιβλία, τη δική του οικονομική κατάσταση δηλαδή τον Ισολογισμό του Υποκαταστήματος και τα δικά του οικονομικά αποτελέσματα δηλαδή τα Αποτελέσματα Χρήσης του Υποκαταστήματος.

Παράλληλα δε το κεντρικό κατάστημα, με τα δικά του λογιστικά βιβλία, παρακολουθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης τη δική του δραστηριότητα και στο τέλος της χρήσης συντάσσει το δικό του Ισολογισμό δηλαδή τον Ισολογισμό Χρήσης του Κεντρικού και τα δικά του αποτελέσματα χρήσης δηλαδή τα Αποτελέσματα Χρήσης του Κεντρικού. Στη συνέχεια, μετά από ενσωμάτωση στα βιβλία του των δεδομένων του ή των υποκαταστημάτων συντάσσει τον Γενικό Ισολογισμό (Ισολογισμός της Επιχείρησης) και τα Γενικά Αποτελέσματα Χρήσης (Αποτελέσματα Χρήσης της Επιχείρησης). Είναι όμως δυνατό, το κεντρικό να συντάξει κατευθείαν το Γενικό Ισολογισμό και τα Γενικά Αποτελέσματα Χρήσης. Το ποια από τις δυο λύσεις θα ακολουθήσει εξαρτάται από τον τρόπο ενσωμάτωσης των δεδομένων του ή των υποκαταστημάτων στα δεδομένα του κεντρικού.

Η λογιστική αυτοτέλεια μπορεί να είναι πλήρης ή μερική. Πλήρη αυτοτέλεια έχει ένα υποκατάστημα όταν τηρεί όλους τους λογαριασμούς που το αφορούν, μερική δε αυτοτέλεια όταν ορισμένοι από τους λογαριασμούς του τηρούνται στο κεντρικό. Ενδεικτικά παραδείγματα μερικής αυτοτέλειας αποτελούν :

α) η περίπτωση των τραπεζικών επιχειρήσεων, όπου οι λογαριασμοί των παγίων στοιχείων ολόκληρου του συγκροτήματος, κεντρικού και υποκαταστημάτων, τηρούνται στο κεντρικό και

β) η περίπτωση των βιομηχανικών εκείνων επιχειρήσεων, όπου η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής, γίνεται αποκλειστικά στο κεντρικό, είτε γιατί συνδυάζει την άρτια μηχανοργάνωση με το ικανό και έμπειρο προσωπικό (κοστολόγοι) είτε για ασφάλεια (μη διαρροή κοστολογικών πληροφοριών) είτε για άλλους λόγους.

Η λογιστική αυτοτέλεια του υποκαταστήματος έναντι του κεντρικού και των άλλων υποκαταστημάτων και η σύνταξη του Γενικού Ισολογισμού και των Γενικών Αποτελεσμάτων Χρήσης επιτυγχάνονται με τη βοήθεια των λογαριασμών συνδέσμου ΚΕΝΤΡΙΚΟ και ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ, οι οποίοι αποτελούν και την βάση λειτουργίας της μεθόδου. Οι λογαριασμοί αυτοί επιτρέπουν τη σύνδεση της λογιστικής κάθε υποκαταστήματος με τη λογιστική του κεντρικού, αλλά και με τη λογιστική των άλλων υποκαταστημάτων. Με τους λογαριασμούς αυτούς θα ασχοληθούμε αναλυτικότερα πιο κάτω, εδώ απλά περιριζόμαστε στις εξής παρατηρήσεις:

- ο λογαριασμός ΚΕΝΤΡΙΚΟ ανοίγεται και λειτουργεί στη λογιστική του υποκαταστήματος και παίρνει τη θέση του λογαριασμού ΚΕΦΑΛΑΙΟ, γιατί όπως γνωρίζουμε το υποκατάστημα δεν μπορεί να έχει δικό του κεφάλαιο. Κεφάλαιο έχει μόνο το κεντρικό, που είναι και κεφάλαιο ολόκληρης της επιχείρησης. Τα περιουσιακά στοιχεία, που είναι αναγκαία για την ίδρυση και ανάπτυξη της δραστηριότητας του, τα παραλαμβάνει από το κεντρικό, στο οποίο και τα οφείλει. Με το λογαριασμό ΚΕΝΤΡΙΚΟ παρακολουθούνται η αρχική εισφορά και όλες οι μετέπειτα δοσοληψίες του υποκαταστήματος με το κεντρικό, στο τέλος δε της χρήσης, μεταφέρεται στη χρέωση ή στη πίστωση του το αποτέλεσμα του υποκαταστήματος.
- ο λογαριασμός ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ανοίγεται και λειτουργεί στη λογιστική του κεντρικού. Με το λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται η αρχική εισφορά και όλες οι μετέπειτα δοσοληψίες με τα υποκαταστήματα, στο τέλος δε της χρήσης, στη χρέωση ή στη πίστωση του φέρονται τα αποτελέσματα των υποκαταστημάτων.

Βασική προϋπόθεση για την εξαγωγή λογιστικού αποτελέσματος από τα βιβλία του υποκαταστήματος αποτελεί η κατ' αξίαν παρακολούθηση των εμπορευμάτων ή προϊόντων που παραλαμβάνουν από ή αποστέλλουν στο κεντρικό(άρθρο 11 § 5 περ. ζ). Για να είναι δε το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα όσο το δυνατό πιο κοντά στην πραγματικότητα, θα πρέπει η πιο πάνω εμπορευματική κίνηση μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων να παρακολουθείται σε τιμές κόστους. Έτσι από τη συσχέτιση των πωλήσεων με το κόστος πωληθέντων θα προσδιορίζεται το μεικτό κέρδος, που αποτελεί τη βάση του λογιστικού αποτελέσματος.

Τα λογιστήρια των υποκαταστημάτων που έχουν λογιστική αυτοτέλεια, στέλνουν στη διάρκεια της χρήσης περιοδικά π.χ. κάθε μήνα τις λογιστικές τους καταστάσεις (Ισοζύγια λογαριασμών όλων των βαθμίδων, καταστάσεις πωλήσεων, υπόλοιπα αποθήκης κλπ.) καθώς και άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες στο κεντρικό για να μπορεί να προσδιορίζει τη συνολική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, κεντρικού και υποκαταστημάτων, και να παρέχει στη κεντρική διοίκηση πληροφορίες σχετικές με τη διαχείριση και τη δραστηριότητα των υποκαταστημάτων.

Ο πιο πάνω προσδιορισμός της συνολικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, από το λογιστήριο του κεντρικού, γίνεται εξωλογιστικά, δηλαδή χωρίς λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του κεντρικού, μετά από ενοποίηση των επιμέρους ισοζυγίων του κεντρικού και των υποκαταστημάτων, οπότε προκύπτει το ισοζύγιο για ολόκληρη την επιχείρηση. Έτσι με βάση π.χ. το ισοζύγιο Μαρτίου του κεντρικού και των υποκαταστημάτων μπορεί να συντάξει το ισοζύγιο Μαρτίου για ολόκληρη την επιχείρηση (γενικό ισοζύγιο).

Στο τέλος, όμως, της χρήσης, για τον προσδιορισμό της συνολικής οικονομικής κατάστασης (Γενικός Ισολογισμός) και του συνολικού οικονομικού αποτελέσματος (Γενικά Αποτελέσματα Χρήσης) της επιχείρησης, πρέπει να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις ή στα βιβλία του κεντρικού οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμοί και αποτελέσματα χρήσης) των υποκαταστημάτων. Η ενσωμάτωση αυτή όπως θα δούμε, μπορεί να γίνει είτε εσωλογιστικά, δηλαδή με λογιστικές εγγραφές είτε εξωλογιστικά, δηλαδή χωρίς λογιστικές εγγραφές.

3.1.1 Τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για την μέθοδο αυτή

Το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται στο τέλος κάθε μήνα με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Δηλαδή, η δομή, η ονοματολογία και το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών θα είναι σύμφωνη με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, εκτός από την συνολική μηνιαία κίνηση των λογαριασμών, στο Φ.Α.Ε. αναγράφονται και τα *προοδευτικά* αθροίσματα των προηγούμενων μηνών.

Σημειώνεται επίσης ότι το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται κάθε μηνά διπλότυπο, σε αθεώρητο έντυπο, και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μηνά εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές όταν στο κεντρικό τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα (άρθρο 17 §5β του Κ.Β.Σ.). Συγκεκριμένα το άρθρο 17 §5β του Κ.Β.Σ. αναφέρει τα εξής: «Τα δεδομένα των βιβλίων του υποκαταστήματος μεταφέρονται στα βιβλία του/της έδρας :

α) Το αργότερο μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15^η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων όταν σε αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας.

β) Για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα εντός της προθεσμίας σύνταξης του Ισολογισμού, όταν στο υποκατάστημα τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές».

➤ **Βιβλίο Αποθήκης**

Βασική διάκριση γίνεται ανάμεσα στα υποκαταστήματα με κριτήριο τη λογιστική τους οργάνωση. Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων τηρεί δηλαδή πλήρη αποθήκη όπως και η έδρα. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους αποθηκευτικούς χώρους.

Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από αυτή, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.

Όταν στην έδρα δεν διενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα. Στη περίπτωση όμως που υπάρχουν περισσότερα από ένα υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι, τότε η έδρα θα τηρήσει βιβλίο αποθήκης επειδή το βιβλίο της έδρας λειτουργεί σαν κεντρικό όλης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §9.

➤ **Διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογράφης (27§3 και 19§1)**

Για την απογραφή των αποθεμάτων του υποκαταστήματος, ισχύουν καταρχήν οι ρυθμίσεις που ισχύουν και για το κεντρικό. Η απογραφή του υποκαταστήματος, γίνεται επίσης κατά (ένα ή περισσότερους) αποθηκευτικό χώρο που βρίσκεται κάτω από τη διαχειριστική ευθύνη του υποκαταστήματος και στις προθεσμίες που ισχύουν για την απογραφή των αποθεμάτων του κεντρικού. Όσον αφορά στην καταχώρηση της απογραφής αυτής, ισχύουν δυο λύσεις ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί το υποκατάστημα.

Έτσι, αν το υποκατάστημα τηρεί αυτοτελή λογιστική και προσδιορίζει ξεχωριστό αποτέλεσμα, καταχωρεί την απογραφή του στο δικό του « Βιβλίο Απογραφών», στο οποίο καταχωρούνται τα αποθέματα όπως καταχωρούνται και στο κεντρικό.

3.2 Σχέδιο Λογαριασμών - Λογαριασμοί Συνδέσμου και η λειτουργία τους

3.2.1 Σχέδιο Λογαριασμών

Οι επιχειρήσεις που οργανώνουν τα υποκαταστήματα τους με τη μέθοδο της αυτοτελούς λογιστικής, πρέπει να εφαρμόζουν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών τόσο στο κεντρικό όσο και στα υποκαταστήματα, για να παρακολουθούν τα ίδια περιουσιακά στοιχεία και τα ίδια έσοδα και έξοδα και να αποδίδουν τα ίδια λογιστικά γεγονότα, με τους ίδιους λογαριασμούς. Η εφαρμογή του ίδιου σχεδίου λογαριασμών αποτελεί βασική προϋπόθεση για την, κατά το τέλος της χρήσης, ενσωμάτωση των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων στις οικονομικές καταστάσεις (ή βιβλία) του κεντρικού, ώστε να προκύψουν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή ο Γενικός Ισολογισμός και τα Γενικά Αποτελέσματα Χρήσης.

Σήμερα, η βασική αυτή προϋπόθεση ικανοποιείται πλήρως αφού σύμφωνα με το άρθρο 7 § 2 του ΚΒΣ όλοι οι επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας οφείλουν να εφαρμόζουν υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ., ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης(ομάδα 9), οι οποίοι δεν τηρούνται.

Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι, από το σχέδιο λογαριασμών των υποκαταστημάτων, απουσιάζει, όπως είδαμε, ο λογαριασμός ΚΕΦΑΛΑΙΟ και στη θέση του υπάρχει ο λογαριασμός ΚΕΝΤΡΙΚΟ για να εκφράζει την καταγωγή των πόρων (περιουσιακών στοιχείων) τους. Αντίστοιχα, στο σχέδιο λογαριασμών του κεντρικού θα υπάρχει ο λογαριασμός ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ με υπολογαριασμούς τους λογαριασμούς Υποκατάστημα Α, Υποκατάστημα Β κλπ., οι οποίοι, με το υπόλοιπο τους θα δείχνουν τη θέση των επιμέρους υποκαταστημάτων έναντι του κεντρικού.

Στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός Κεντρικό μπορεί να είναι υπολογαριασμός του 48 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ ενώ ο λογαριασμός Υποκαταστήματα ή οι υπολογαριασμοί του (Υποκατάστημα Α, Υποκατάστημα Β κλπ.) μπορεί να είναι υπολογαριασμοί του 48 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ. Η ανάπτυξη του 48 σε υπολογαριασμούς γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η απαιτούμενη προσαρμογή, πχ στο είδος της λογιστικής αυτοτέλειας κάθε υποκαταστήματος ή στον αριθμό των υποκαταστημάτων.

Η προτεινόμενη ανάπτυξη του λογαριασμού 48 είναι η εξής:

- 48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα
- 48.00 Υποκαταστήματα Εσωτερικού
- 48.00.00 Υποκατάστημα Α'
- 48.00.00.00 Λογαριασμός κεφαλαιακής προικοδοτήσεως
- 48.00.00.01 Λογαριασμός δοσοληψιών
- 48.00.00.02 Λογαριασμός αποτελεσμάτων
- 48.01 Υποκαταστήματα Εξωτερικού
- 48.01.00 Υποκατάστημα Β'

Ανάλυση αντίστοιχη του 48.00.00

Στο λογαριασμό «κεφαλαιακής προικοδοτήσεως» καταχωρούνται τα κεφάλαια με τα οποία η επιχείρηση προικοδότησε (χρηματοδότησε) τα υποκαταστήματα.

Στο λογαριασμό «δοσοληψιών» καταχωρούνται οι δοσοληψίες του υποκαταστήματος με το κεντρικό και τα άλλα υποκαταστήματα.

Στο λογαριασμό «αποτελεσμάτων» καταχωρείται, στο τέλος της χρήσεως το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προκύπτει από το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως» του υποκαταστήματος. Ο λογαριασμός αυτός για φορολογικούς λόγους πρέπει να αναλύεται σε υπολογαριασμούς ανά χρήστη.

3.2.2. Οι λογαριασμοί συνδέσμου και η λειτουργία τους στη διάρκεια της χρήσης

Από τη μέχρι τώρα ανάλυση, γίνεται φανερό ότι, οι λογαριασμοί συνδέσμου πχ 48.00<<Κεντρικό>> και 48.00<<Υποκαταστήματα>> λειτουργούν ως δοσοληπτικοί ή τρεχούμενοι ή αλλιώς ως προσωπικοί λογαριασμοί, για την παρακολούθηση των συναλλαγών που δημιουργούν οιονεί απαιτήσεις και υποχρεώσεις μεταξύ του κεντρικού και των υποκαταστημάτων.

Έτσι, ο λογαριασμός <<Υποκαταστήματα>> χρεώνεται με όσα το Κεντρικό εμβάζει στα Υποκαταστήματα ή πληρώνει για λογαριασμό τους και πιστώνεται αντίστροφα. Ενώ ο λογαριασμός <<Κεντρικό>> στα βιβλία του υποκαταστήματος χρεώνεται με όσα το υποκατάστημα εμβάζει στο κεντρικό ή πληρώνει για λογαριασμό του και πιστώνεται αντίστροφα. Αναλυτικότερα, η λειτουργία τους, κατά την ίδρυση του υποκαταστήματος και κατά τη διάρκεια της χρήσης έχει, ως εξής :

Ο λογαριασμός συνδέσμου 48.00 <<Κεντρικό>> στα βιβλία του υποκαταστήματος λειτουργεί ως εξής:

A. ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ:

- Με τις διάφορες αξίες (μετρητά, επιταγές, συναλλαγματικές πελατών, εμπορεύματα), που στέλνει το υποκατάστημα στο κεντρικό.
- Με τις πληρωμές που πραγματοποιεί το υποκατάστημα για λογαριασμό του κεντρικού.
- Με τις εισπράξεις που πραγματοποιεί το κεντρικό για λογαριασμό του υποκαταστήματος.

B. ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ:

- Με τις διάφορες αξίες (μετρητά, επιταγές, συναλλαγματικές πελατών, εμπορεύματα), που παραλαμβάνει το υποκατάστημα κατά την ίδρυση του και κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- Με τις πληρωμές του κεντρικού λογαριασμό του υποκαταστήματος.
- Με τις εισπράξεις που πραγματοποιεί το υποκατάστημα για λογαριασμό του κεντρικού.

Ο Λογαριασμός συνδέσμου 48.00 <<Υποκαταστήματα ή Υποκατάστημα Α'>>, στα βιβλία του κεντρικού, λειτουργεί ακριβώς αντίθετα από το λογαριασμό 48.00 <<Κεντρικό>> . Έτσι, συνεπάγεται ότι:

A. ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ:

Με τις περιπτώσεις που πιστώνεται ο λογαριασμός <<Κεντρικό>> στα βιβλία του υποκαταστήματος.

B. ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ:

Με τις περιπτώσεις που χρεώνεται ο λογαριασμός <<Κεντρικό>> στα βιβλία του υποκαταστήματος.

Από τα παραπάνω που μόλις αναφέραμε προκύπτουν τα εξής:

- I. Η χρέωση του λογαριασμού <<Κεντρικό>> είναι ίση με την πίστωση του λογαριασμού <<υποκατάστημα Α>> και αντίστροφα. Αυτό συμβαίνει διότι, σε κάθε χρέωση ή πίστωση του πρώτου αντιστοιχεί **ισόποση** πίστωση ή χρέωση του δεύτερου λογαριασμού στη λογιστική του κεντρικού. Λογά του τρόπου αυτού της λειτουργίας τους οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> στα βιβλία του Υποκαταστήματος Α και <<Υποκατάστημα Α>> στα βιβλία του Κεντρικού, έχουν πάντοτε ίσα αλλά αντίθετα υπόλοιπα και γι' αυτό καλούνται **αμοιβαίοι λογαριασμοί**.

- II. Οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> στα βιβλία του Υποκαταστήματος Α και <<Υποκατάστημα Α >> στα βιβλία του Κεντρικού, **με το υπόλοιπο τους να δείχνουν τα απασχολούμενα κεφάλαια της επιχείρησης στο Υποκατάστημα Α.**
- III. Οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> και <<Υποκατάστημα Α>> κινούνται μόνο μεταξύ τους δηλαδή με τις **κοινές οικονομικές πράξεις** . Αντίθετα, δεν κινούνται με τις συναλλαγές που αφορούν μόνο το κεντρικό ή μόνο το υποκατάστημα.

Οι λογαριασμοί συνδέσμου επιτρέπουν επιπλέον την, κατά μήνα, **σύνταξη του Γενικού Ισοζυγίου της Επιχείρησης μετά από ενοποίηση**, εξωλογιστική, των επιμέρους ισοζυγίων (κεντρικού και υποκαταστημάτων).

3.2.2.1 Πρακτικό παράδειγμα 1

Θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα για καλύτερη κατανόηση της λειτουργίας των λογαριασμών συνδέσμου κατά την ίδρυση του υποκαταστήματος και κατά την διάρκεια της χρήσης .

➤ Ο Ισολογισμός της ατομικής επιχείρησης <<Σ>>, με έδρα την Πάτρα, κατά την 31/12/2008 είχε ως εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ <<Σ>> ΤΗΣ 31/12/2008				
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		38.151,14	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	55.759,36
13.01 Λουτα Επιβ. Αυτ/τα	23.477,62		40.07 Κεφ. Ατομ. Επιχ/σεων	
13.02 Αυτ/τα Φορτηγα-Ρ.Ε.Χ.	46.955,25			
13.99.01 Απ/να Λ. Επιβ. Αυτ/τα	10.564,93		50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	8.804,11
13.99.02 Απ/να Φορτηγα-Ρ.Ε.Χ.	21.716,80		50.00 Προμηθευτες Εσωτερικου	
14 ΕΠΙΠΛΑ & Λ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		5.869,41	51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	11.738,81
14.00 Επιπλα	7.336,76		51.00 Γραμ. Πληρ. Σε €	
14.02 Μηχανες Γραφειων	1.467,35			
14.99.00 Απ/να Επιπλα	2.347,76		54 ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	13.499,63
14.99.02 Απ/νες Μηχ. Γραφειων	586,94		54.00 ΦΠΑ	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		23.477,62		
20.00 Αποθεματα	23.477,62			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		11.738,81		
30.00 Πελατες Εσωτερικου	11.738,81			
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		1.760,82		
31.00 Γραμματια στο Χαρ/κιο	1.173,88			
31.01 Γραμ. στις Τραπ. Για Εισπρ.	586,94			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		8.804,11		
38.00 Ταμειο	7.336,76			
38.03 Καταθεσεις Οψ εως σε €	1.467,35			
		89.801,91		89.801,91

Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2009 έγιναν οι παρακάτω πράξεις :

1. Η επιχείρηση ίδρυσε υποκατάστημα στο Αίγιο και το εφοδίασε με μετρητά 2934,70 ευρώ και εμπορεύματα 8804,11 ευρώ.

2. Το υποκατάστημα πληρώνει ενοίκιο 293,47 ευρώ πλέον το μισό του χαρτοσήμου που το βαρύνει $(293,47 * 3,6\% / 2 = 5,28)$. Καταβάλλει για εγγύηση ενοίκια δυο μηνών.
3. Το υποκατάστημα αγοράζει με μετρητά έπιπλα αξίας 1467,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19%.
4. Το κεντρικό αγόρασε εμπορεύματα αξίας 1173,88 ευρώ με γραμμάτιο λήξης 2009 το οποίο θα καλύψει την αξία των εμπορευμάτων, τους τόκους 293,47 ευρώ και ΦΠΑ 19% στην αξία των εμπορευμάτων και των τόκων.
5. Το υποκατάστημα πούλησε εμπορεύματα αξίας 1760,82 ευρώ με γραμμάτιο λήξης 2009, το οποίο θα καλύψει την αξία των εμπορευμάτων, τους τόκους 220,10 ευρώ και το ΦΠΑ 19% στην αξία των εμπορευμάτων και των τόκων.
6. Το υποκατάστημα εισπράττει από πελάτη του κεντρικού 1467,35 ευρώ.
7. Το κεντρικό παραχωρεί στο υποκατάστημα στις 31/3/2009 ένα φορτηγό τύπου VOLVO για τις μεταφορές των εμπορευμάτων του αξία κτήσης του ήταν 17608,22 ευρώ, οι δε αποσβέσεις του, μέχρι 31/12/2008, ήταν 12.325,75 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης ήταν 20%.
8. Το υποκατάστημα εμβάζει στο κεντρικό 880,41 ευρώ μέσω ΕΤΕ και καταβάλει έξοδα 11,74 ευρώ. Τα έξοδα βαρύνουν το υποκατάστημα.
9. Το κεντρικό πληρώνει για λογαριασμό του υποκαταστήματος, για διαφήμιση από τον τύπο 88,04 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19%.
10. Το υποκατάστημα πωλεί με πίστωση εμπορεύματα αξίας 1.467,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19%.
11. Το υποκατάστημα εξοφλεί γραμμάτιο του κεντρικού 880,41 ευρώ.
12. Το υποκατάστημα καταβάλλει σε προμηθευτή κεντρικού 440,21 ευρώ.
13. Το υποκατάστημα εμβάζει στο κεντρικό 586,94 ευρώ και καταβάλλει έξοδα 7,34 ευρώ. Τα έξοδα βαρύνουν το κεντρικό.
14. Το κεντρικό εισπράττει το γραμμάτιο του υποκαταστήματος 2.337,49 ευρώ.
15. Το κεντρικό πουλάει με πίστωση εμπορεύματα αξίας 2347,76 ευρώ πλέον ΦΠΑ 19%.

Με βάση τα παραπάνω να γίνουν:

1. Οι έγγραφες ανοίγματος των βιβλίων στο Ημερολόγιο του Κεντρικού.
2. Η καταχώριση των παραπάνω γεγονότων στο ημερολόγιο του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος.
3. Η εικόνα των λογαριασμών <<Κεντρικό>> και <<Υποκατάστημα Αιγίου>>.
4. Η σύνταξη του Γενικού (σωρευτικού) Ισοζυγίου της επιχείρησης για το μήνα Απρίλιο με βάση τα ισοζύγια του κεντρικού και του

υποκαταστήματος, θεωρώντας ότι οι πιο πάνω πράξεις καλύπτουν την περίοδο 1/1-30/4/2009.

Λύση Παραδείγματος

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		70.432,87
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	23.477,62	
13.02 Αυτοκίνητα Φορτηγά Ρ.Ε.Χ.	<u>46.955,25</u>	
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		8.804,11
14.00 Έπιπλα	7.336,76	
14.02 Μηχανές Γραφείων	<u>1.467,35</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		23.477,62
20.00 Αποθέματα	<u>23.477,62</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		11.738,81
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	<u>11.738,81</u>	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		1.760,82
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο	1.173,88	
31.01 Γραμμάτια στις Τραπ. για Εισπρ.	<u>586,94</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		8.804,11
38.00 Ταμείο	7.336,76	
38.03 Καταθέσεις Όψεως σε €	<u>1.467,35</u>	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		125.018,34
89.00 Ισολογισμός Ανοίγματος	<u>125.018,34</u>	

Άνοιγμα βιβλίων

89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		125.018,34
89.00 Ισολογισμός Ανοίγματος	<u>125.018,34</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		55.759,36
40.07 Κεφάλαιο ατομικών επιχ.	<u>55.759,36</u>	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		8.804,11
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	<u>8.804,11</u>	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		11.738,81
51.00 Γραμμάτια Πληρ. Σε €	<u>11.738,81</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		13.499,63
54.00 ΦΠΑ	<u>13.499,63</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		32.281,73
13.99 Αποσβ/να μέσα μεταφοράς	<u>32.281,73</u>	
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		2.934,70
14.99 Αποσβ/να έπιπλα & λ.εξοπλ.	<u>2.934,70</u>	
Άνοιγμα βιβλίων		
1		
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		11.738,81
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>11.738,81</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.934,70
38.00 Ταμείο	<u>2.934,70</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		8.804,11
20.90 Αποστολές στο Υποκ/μα	<u>8.804,11</u>	
Αποστολή για την ίδρυση του υποκ/τος		

4

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		1.173,88
20.01 Αγορές Χρήσης	<u>1.173,88</u>	
65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		293,47
65.06 Τόκοι & Έξοδα λοιπών Βραχ. Υπο.	<u>293,47</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		278,80
54.00.20 Φ.Π.Α. Εισροών/Εμπορευμ.	223,04	
54.00.29 Φ.Π.Α. Εισροών/Εξόδων-Δαπ.	<u>55,76</u>	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		1.746,15
51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα σε €	<u>1.746,15</u>	

Αγορά εμπορευμάτων με γραμμάτιο

6

48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		1.467,35
48.00 Υποκατάστημα Αγίου	<u>1.467,35</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.467,35
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	<u>1.467,35</u>	

Είσπραξη του Υποκαταστήματος για λογαριασμό μας

7

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣ. ΣΤΟ Λ.Κ.		880,41
66.03 Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων	<u>880,41</u>	
66.03.02 Αποσβέσεις Αυτ/των Φορτ.-Ρ.Ε.Χ.	<u>880,41</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		880,41
13.99 Αποσβ/να μέσα μεταφοράς	<u>880,41</u>	
13.99.02 Αποσβ/να Φορτηγά-Ρ.Ε.Χ.	<u>880,41</u>	

Αποσβέσεις από 1/1-31/3/2009

Φορτηγού VOLVO 17608,22*20%*3/12

7	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	17.608,22
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>17.608,22</u>
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	17.608,22
13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά- Ρ.Ε.Χ.	<u>17.608,22</u>
Μεταφορά αξίας φορτηγού στο Υποκ/μα	

7	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	13.206,16
13.99 Αποσβ/να μέσα μεταφοράς	<u>13.206,16</u>
13.99.02 Αποσβ/να Φορτηγά- Ρ.Ε.Χ.	<u>13.206,16</u>
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	13.206,16
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>13.206,16</u>
Μεταφορά αποσβέσεων φορτηγού μέχρι 31/3/2009 στο υποκατάστημα	

8	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	880,41
38.00 Ταμείο	<u>880,41</u>
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	880,41
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>880,41</u>
Έμβασμα υποκαταστήματος	

9	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	104,77
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>104,77</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	104,77
38.00 Ταμείο	<u>104,77</u>
Πληρωμή διαφήμισης υποκαταστήματος	

11

51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		880,41
51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα σε €	<u>880,41</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		880,41
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>880,41</u>	
Εξόφληση γραμματίου μας		

12

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		440,21
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	<u>440,21</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		440,21
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>440,21</u>	
Καταβολή σε προμηθευτή μας		

13

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		586,94
38.00 Ταμείο	<u>586,94</u>	
65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		7,34
65.98 Λοιπά συναφή με τις Χρημα- τοδοτήσεις Έξοδα	<u>7,34</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		594,28
48.00 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>594,28</u>	
Έμβασμα του υποκαταστήματος		

14		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.357,30
38.00 Ταμείο	<u>2.357,30</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ		2.357,30
48.00 Υποκατάστημα Αγίου	<u>2.357,30</u>	
Είσπραξη γραμματίου του υποκαταστήματος		

15		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		2.793,83
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	<u>2.793,83</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		2.347,76
70.00 Πωλήσεις Εσωτερικού	<u>2.347,76</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		446,07
54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών-Πωλήσ. Εμπ.	<u>446,07</u>	
Πώληση με πίστωση		

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

1		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.934,70
38.00 Ταμείο	<u>2.934,70</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		8.804,11
20.90 Παραλαβές από το Κεντρικό	<u>8.804,11</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ		11.738,81
48.00 Κεντρικό	<u>11.738,81</u>	
Παραλαβή για την ίδρυση		

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	2.357,30
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο <u>2.357,30</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.760,82
70.00 Πωλήσεις Εσωτερικού <u>1.760,82</u>	
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	220,10
76.02 Δουλεωμένοι Τόκοι Γ. Ε. <u>220,10</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	376,38
54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών/ Πωλήσ. Εμπ. 334,56	
54.00.79 Φ.Π.Α. Εκροών/ Λοιπών Εσόδων <u>41,82</u>	

Πώληση με γραμμάτιο

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	1.467,35
38.00 Ταμείο <u>1.467,35</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	1.467,35
48.00 Κεντρικό <u>1.467,35</u>	

Είσπραξη από πελάτη του κεντρικού

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	17.608,22
13.02 Αυτοκίνητα Φορτηγά-Ρ.Ε.Χ. <u>17.608,22</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	17.608,22
48.00 Κεντρικό <u>17.608,22</u>	

**Αξία φορτηγού παραχωρηθέντος
από το Κεντρικό**

48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ		13.206,16
48.00 Κεντρικό	<u>13.206,16</u>	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		13.206,16
13.99 Αποσβ/να Μέσα Μεταφοράς	<u>13.206,16</u>	
13.99.02 Αποσβ/να Φορτηγά-Ρ.Ε.Χ.	<u>13.206,16</u>	
Αποσβέσεις φορτηγού παραχωρηθέντος		
από το Κεντρικό		

48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ		880,41
48.00 Κεντρικό	<u>880,41</u>	
65 ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		11,74
65.98 Λοιπά Συναφή με Χρηματ/σεις Έξοδα	<u>11,74</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		892,15
38.00 Ταμείο	<u>892,15</u>	

Έμβασμα στο Κεντρικό

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		88,04
64.02 Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης	<u>88,04</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		16,73
54.00.29 Φ.Π.Α. Εισροών /Εξόδων-Δαπ.	<u>16,73</u>	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ		104,77
48.00 Κεντρικό	<u>104,77</u>	

Πληρωμή Διαφήμισης

_____	10	_____	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			1.746,15
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		<u>1.746,15</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			1.467,35
70.00 Πωλήσεις Εσωτερικού		<u>1.467,35</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ			278,80
54.00.70 Φ.Π.Α. Εκροών/Πωλήσ. Εμπ.		<u>278,80</u>	
Πώληση με πίστωση			
_____	11	_____	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ			880,41
48.00 Κεντρικό		<u>880,41</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			880,41
38.00 Ταμείο		<u>880,41</u>	
Εξόφληση γραμματίου Κεντρικού			
_____	12	_____	
48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ			440,21
48.00 Κεντρικό		<u>440,21</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			440,21
38.00 Ταμείο		<u>440,21</u>	
Καταβολή σε προμηθευτή του Κεντρικού			
_____		_____	

48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	594,28
48.00 Κεντρικό	<u>594,28</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	594,28
38.00 Ταμείο	<u>594,28</u>

Έμβασμα στο Κεντρικό

48 Λ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	2.357,30
48 .00 Κεντρικό	<u>2.357,30</u>
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	2.357,30
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο	<u>2.357,30</u>

Είσπραξη από Κεντρικό γραμματίου μας

**3. ΕΙΚΟΝΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ «ΚΕΝΤΡΙΚΟ» &
«ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ»**

ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΑΙΓΙΟΥ

(1)	11.738,81	(7)	13.206,16
(6)	1.467,35	(8)	880,41
(7)	17.608,22	(11)	880,41
(9)	104,77	(12)	440,21
		(13)	594,28
		(14)	2.357,30
	30.919,15		18.358,77

ΚΕΝΤΡΙΚΟ

(7)	13.206,16	(1)	11.738,81
(8)	880,41	(6)	1.467,35
(11)	880,41	(7)	17.608,22
(12)	440,21	(9)	104,77
(13)	594,28		
(14)	2.357,30		
	18.358,77		30.919,15

4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

- Πράξεις που αφορούν ταυτόχρονα το κεντρικό και το υποκατάστημα, καταχωρούνται στα βιβλία και των δυο (εγγραφές 1,6,7,8,9,11,12,13,14).
- Πράξεις που αφορούν μόνο το κεντρικό ή μόνο το υποκατάστημα, καταχωρούνται στα βιβλία μόνο του κεντρικού (εγγραφές 4,7,15) ή μόνο του υποκαταστήματος (εγγραφές 2,3,5,10).
- Οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> και <<Υποκατάστημα Αιγίου>> ως αμοιβαίοι λογαριασμοί έχουν ίσα αλλά αντίθετα υπόλοιπα: 30.919,15-

18.358,77=12.560,38. Χρέωση Κεντρικού = Πίστωση Υποκαταστήματος = 30.919,15 και Πίστωση Κεντρικού = Χρέωση Υποκαταστήματος = 18.358,77.

- Οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> και <<Υποκατάστημα Αιγίου>> με το υπόλοιπο τους 12.560,38 € δείχνουν τα κεφάλαια της επιχείρησης που απασχολούνται στο Υποκατάστημα.

5. ΓΕΝΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΗΝΟΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2009

Με βάση τα Γενικά Καθολικά τους μέσα στο Μάιο, το Κεντρικό και το Υποκατάστημα συντάσσουν το Ισοζύγιο τους μηνός Απριλίου. Το υποκατάστημα το στέλνει στο Κεντρικό και αυτό το ενοποιεί εξωλογιστικά, με το δικό του και έτσι προκύπτει το Γενικό Ισοζύγιο μηνός Απριλίου για *ολόκληρη* την επιχείρηση. Η *ενοποίηση* είναι απλή: Για το λογαριασμό, π.χ. 13 «Μεταφορικά Μέσα» αθροίζουμε τις δυο χρεώσεις και το άθροισμα είναι η χρέωση του Ισοζυγίου της Επιχείρησης. Αθροίζουμε και τις δυο πιστώσεις και το άθροισμα είναι η πίστωση του Ισοζυγίου της Επιχείρησης. Το ίδιο κάνουμε με όλους τους λογαριασμούς με εξαίρεση τους λογαριασμούς συνδέσμου 48 «Υποκατάστημα» και 48 «Κεντρικό» τους οποίους αγνοούμε γιατί συμψηφίζονται *αμοιβαία*. Βεβαίως το πιο κάτω φύλλο ενοποίησης θα μπορούσε να περιλαμβάνει και στήλες με τα υπόλοιπα των λογαριασμών, οπότε θα πραγματοποιούσαμε και ενοποίηση υπολοίπων. Το πιο κάτω Ισοζύγιο της Επιχείρησης θα πρέπει να συμπληρωθεί με δυο ακόμα στήλες για τα υπόλοιπα των λογαριασμών.

ΚΩΔΙΚΟΣ ΚΑΙ ΤΙΤΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ		ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ		ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ	
	ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ		ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ	
	ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗΣ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	83.639,03	50.770,36	17.608,22	13.206,16	101.247,25	63.976,52
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ.Λ.ΕΞΟΠΛΙ	8.804,11	2.934,70	1.467,35		10.271,46	2.934,70
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ Κ Λ.Μ.Α.			586,94		586,94	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	24.651,50	8.804,11	8.804,11		33.455,61	8.804,11
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	14.532,64	1.467,35	1.746,15		16.278,79	1.467,35
31 ΓΡΑΜ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	1.760,82		2.357,30	2.357,30	4.118,12	2.357,30
38 ΧΡΗΜΑΤ. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	12.628,76	3.039,47	4.402,05	5.438,89	17.030,81	8.478,36
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		55.759,36				55.759,36
48 ΛΟΓ.ΣΥΝΔ. ΥΠΟΚ/ΜΑ	30.919,15	18.358,77	18.358,77	30.919,15		
48 ΛΟΓ. ΣΥΝΔ. ΚΕΝΤΡΙΚΟ						
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	440,21	8.804,11			440,21	8.804,11
51 ΓΡΑΜ. ΠΛΗΡΩΓΕΑ	880,41	13.484,96			880,41	13.484,96
54 ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΦΟΡ- ΤΕΛΗ	278,80	13.945,70	295,53	655,18	574,33	14.600,88
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			293,47		293,47	
63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ			5,28		5,28	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ			88,04		88,04	
65 ΤΟΚΟΙ Κ ΣΥΝ ΕΞΟΔΑ	300,81		11,74		312,55	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. Ε.Λ.Κ.	880,41				880,41	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ		2.347,76		3.228,17		5.575,93
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ				220,10		220,10
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	125.018,34	125.018,34			125.018,34	125.018,34
ΣΥΝΟΛΑ	304.734,99	304.734,99	56.024,95	56.024,95	311.482,02	311.482,02

3.2.3. Οι λογαριασμοί συνδέσμου και η παρακολούθηση των δοσοληψιών μεταξύ των Υποκαταστημάτων

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση διατηρεί δυο ή περισσότερα υποκαταστήματα τα οποία έχουν μεταξύ τους δοσοληψίες, τότε, για την λογιστική παρακολούθηση των δοσοληψιών αυτών, μπορούν να εφαρμοστούν δυο λύσεις :

- Κατά την πρώτη λύση το υποκατάστημα παρακολουθεί χωριστά τις συναλλαγές του με κάθε ένα από τα λοιπά υποκαταστήματα καθώς και με το κεντρικό. Σκόπιμο είναι στο σχέδιο λογαριασμών τόσο του κεντρικού όσο και των υποκαταστημάτων ο λογ/σμος 48 <<ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ>> να δέχεται ως υπολογαριασμούς τους τρεχούμενους λογαριασμούς του Κεντρικού και των λοιπών υποκαταστημάτων, π.χ. 48.00<< Κεντρικό>>, 48.01<<Υποκαταστημα Αιγίου>>, 48.02<<Υποκαταστημα Αμαλιάδας>>, 48.03<<Υποκαταστημα Πύργου>>, κ.λπ. αυτό επιτρέπει στο κάθε υποκατάστημα π.χ. του Αιγίου να έχει τον ίδιο κωδικό π.χ. 48.01, σε όλα τα σχέδια των λογαριασμών, γεγονός που διευκολύνει τη λογιστική εργασία και ιδιαίτερα την, κατά το τέλος της χρήσης, σύνταξη του Γενικού Ισολογισμού.

Έτσι αν το Υποκατάστημα Αιγίου στείλει έμβασμα στο υποκατάστημα Αμαλιάδας τα 293,47 € θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΑΙΓΙΟΥ:

48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	293,47
48.03 Υποκατάστημα Αμαλιάδας	<u>293,47</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
38.00 Ταμείο	<u>293,47</u>

Έμβασμά μας στο Υποκ/μα Αμαλιάδας

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ Αμαλιάδας:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
38.00 Ταμείο	<u>293,47</u>
48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	293,47
48.01 Υποκατάστημα Αγίου	<u>293,47</u>
<u>Έμβασμά από το υποκ/μα Αγίου</u>	

- Κατά τη δεύτερη λύση, το υποκατάστημα δεν παρακολουθεί χωριστά τις συναλλαγές του με κάθε ένα από τα λοιπά υποκαταστήματα, αλλά θεωρεί ότι οι συναλλαγές αυτές γίνονται πάντα μέσω Κεντρικού . για το σκοπό αυτό στο σχέδιο λογαριασμών του Κεντρικού ο λογαριασμός 48 <<ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ>> δέχεται ως υπολογαριασμούς τους τρεχούμενους λογαριασμούς των Υποκαταστημάτων, ενώ στο σχέδιο λογαριασμών κάθε υποκαταστήματος ο λογαριασμός 48<<ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ>> δέχεται ως υπολογαριασμο τον τρεχούμενο λογαριασμό 48.00<<Κεντρικό>>. Για κάθε, λοιπόν, συναλλαγή μεταξύ δυο υποκαταστημάτων, πρέπει να γίνεται εγγραφή εκτός από τα βιβλία των συναλλασσόμενων υποκαταστημάτων και στα βιβλία του Κεντρικού, το οποίο θα χρεοπιστώνει τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς τους ανάλογα. Με βάση το ίδιο παράδειγμα (και δεχόμενοι την ίδια κωδικοποίηση), θα γίνουν οι εξής εγγραφές :

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΑΙΓΙΟΥ:

48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	293,47
48.00 Κεντρικό	<u>293,47</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
38.00 Ταμείο	<u>293,47</u>

Έμβασμά μας στο Υποκ/μα Αμαλιάδας

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ Αμαλιάδας:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
38.00 Ταμείο	<u>293,47</u>
48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	293,47
48.00 Κεντρικό	<u>293,47</u>

Έμβασμά από το υποκ/μα Αιγίου

Στο Κεντρικό:

48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	293,47
48.03 Υποκατάστημα Αμαλιάδας	<u>293,47</u>
48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔ. ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΑ	293,47
48.01 Υποκατάστημα Αιγίου	<u>293,47</u>

Έμβασμα Υποκ. Αιγίου στο Υποκ. Αμαλιάδας

Σημειώνουμε ότι η δεύτερη λύση είναι εκείνη που προτείνεται με τη Γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 64/1414/1990, η οποία αναφέρει : «οι δοσοληψίες μεταξύ Κεντρικού και Υποκαταστημάτων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 48, ο οποίος στα λογιστικά βιβλία του Κεντρικού τιτλοφορείται << Λογ/σμος συνδέσμου με τα υποκαταστήματα>> και στα βιβλία των υποκαταστημάτων τιτλοφορείται << Λογ/σμος συνδέσμου με το Κεντρικό>>. Επισημάνεται ότι, για λόγους διαχειριστικής τάξεως και αποτελεσματικότερης παρακολουθήσεως, επιβάλλεται, στις δοσοληψίες μεταξύ των υποκαταστημάτων, να μεσολαβεί ο λογαριασμός συνδέσμου του Κεντρικού (να θεωρείται ότι γίνονται όλες μέσω κεντρικού)».

Η λύση αυτή ίσως είναι η μοναδική για τις επιχειρήσεις εκείνες οι οποίες διατηρούν ένα σημαντικό αριθμό υποκαταστημάτων π.χ. πάνω από 4 και ταυτόχρονα τα περισσότερα από αυτά κατά την ανάπτυξη της δραστηριότητας τους, συναλλάσσονται μεταξύ τους με μεγάλη συχνότητα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι τραπεζικές επιχειρήσεις που διατηρούν πολλά υποκαταστήματα και με πολλές μεταξύ τους δοσοληψίες.

3.2.4. Οι Λογαριασμοί Συνδέσμου και η Λειτουργία τους στο τέλος της χρήσης (ενσωμάτωση των Δεδομένων των Υποκ/των).

Στη **διάρκεια** της χρήσης , οι λογαριασμοί <<Κεντρικό>> και << Υποκατάστημα ...>> αποτελούν το συνδυαστικό κρίκο, με τον οποίο γίνεται η λογιστική σύνδεση της αυτοτελούς λογιστικής του υποκ/τος με τη λογιστική σύνδεση της αυτοτελούς λογιστικής του υποκ/τος με τη λογιστική του κεντρικού , ενώ στο **τέλος** της χρήσης, επιτρέπουν την **ενσωμάτωση** των δεδομένων των βιβλίων του υποκ/τος στα δεδομένα των βιβλίων του Κεντρικού, ώστε να προσδιορίζει αυτό τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή το «Γενικό Ισολογισμό», τη «Γενική Κατάσταση λογ/σμου Αποτελεσμάτων χρήσης» και τη «Γενική Κατάσταση λογ/σμου Γενικής Εκμετάλλευσης» . Λογω των πιο πάνω ιδιοτήτων τους, οι λογ/σμοι «κεντρικό» και «Υποκ/μα» λέγονται **λογ/σμοι συνδέσμου**.

Σχετικά με την έννοια των δεδομένων των βιβλίων του υποκαταστήματος, που πρόκειται να ενσωματωθούν στα βιβλία της έδρας (Κεντρικού), πρέπει να διακρίνουμε τις εξής δυο περιπτώσεις:

- i. **Το υποκατάστημα έχει λογιστική αυτοτέλεια αλλά δεν εξάγεται τελικό αποτέλεσμα.** Ως δεδομένα των βιβλίων του θεωρούνται τα ενεργητικά και παθητικά του στοιχεία τα έσοδα (ομάδα 7) και έξοδα (ομάδα 6) του, καθώς και το κόστος πωληθέντων (αρχικά αποθέματα

+αγορές –τελικά αποθέματα) και οι λοιποί αποτελεσματικοί λογ/σμοι της ομάδας 8 (81,82,83,84,85), που περιέχονται στο καθολικό ή στα καθολικά του.

- ii. **Το υποκατάστημα έχει πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα.** Ως δεδομένα των βιβλίων του μπορεί να θεωρηθούν και οι οικονομικές του καταστάσεις , δηλαδή η κατάσταση του Ισολογισμού, η κατάσταση της Γενικής Εκμετάλλευσης και η κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης, στις οποίες περιλαμβάνονται τα πιο πάνω στοιχεία και οι οποίες καταχωρούνται στο βιβλίο Απογράφων και Ισολογισμών, αμέσως κάτω από την γενική Απογραφή.

Η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία του Κεντρικού αποσκοπεί στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και συνίσταται στην πρόσθεση κ συγχώνευση των σχετικών ποσών των λογ/σμων του Υποκαταστήματος στους αντίστοιχους λογ/σμούς του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και της Γενικής Εκμετάλλευσης του Κεντρικού. Είναι δε φανερό ότι, η κατά αυτών τον τρόπο ενσωμάτωση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του ή των Υποκαταστημάτων στον Ισολογισμό του Κεντρικού, έχει ως συνέπεια ο λογ/σμος συνδέσμου, π.χ. 48.00 «Υποκατάστημα» (ή «Υποκαταστήματα») να μην εμφανίζεται πλέον, γιατί συμψηφίζεται, αφού στην θέση του μπαίνουν τα Ενεργητικά και Παθητικά στοιχεία του ή των Υποκαταστημάτων, που αντιπροσώπευε.

Η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων του Υποκαταστήματος στα βιβλία του Κεντρικού, με την πιο πάνω έννοια, διακρίνεται σε εσωλογιστική και εξωλογιστική:

Εσωλογιστική ενσωμάτωση έχουμε όταν τα, προς ενσωμάτωση, δεδομένα των λογαριασμών του καθολικού ή των οικονομικών καταστάσεων του Υποκαταστήματος, μεταφέρονται και συγχωνεύονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς στα βιβλία του Κεντρικού (καθολικά) με λογιστικές εγγραφές, και

Εξωλογιστική ενσωμάτωση έχουμε όταν τα, προς ενσωμάτωση, στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων του υποκαταστήματος, προστίθενται και συγχωνεύονται στα αντίστοιχα στοιχεία των όμοιων οικονομικών καταστάσεων του Κεντρικού, που καταχωρούνται στο βιβλίο Απογράφων & Ισολογισμών, χωρίς λογιστικές εγγραφές. Στην πράξη εφαρμόζεται σε μεγάλη κλίμακα η μέθοδος της εξωλογιστικής ενσωμάτωσης για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης ως ενιαίας οικονομικής μονάδας, δηλαδή του <<Γενικού Ισολογισμού>>, της <<Γενικής Κατάστασης Λογαριασμού

Αποτελεσμάτων Χρήσης>> και της <<**Γενικής Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης>>**.

Στη συνέχεια παραθέτουμε βασικές διατάξεις της νομοθεσίας μας, καθώς και γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ., σχετικά με τον τρόπο ενσωμάτωσης των δεδομένων των βιβλίων των υποκαταστημάτων στα βιβλία (δεδομένα) του Κεντρικού και την σύνταξη του Γενικού (ενοποιημένου) Ισολογισμού και της Γενικής Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης.

- **1123/1980 περί Ε.Γ.Λ.Σ. (§ 2.2.409 περ. 3α) :**

Ο λογαριασμός 48 δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό τέλους χρήσης. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού συμψηφίζεται, κατά την ενσωμάτωση των ισολογισμών (ατελών) των υποκαταστημάτων στον ισολογισμό (γενικό) της οικονομικής μονάδας, κατά την οποία ενσωμάτωση συμψηφίζονται αμοιβαία οι λογαριασμοί που αφορούν δοσοληψίες μεταξύ των υποκαταστημάτων, καθώς και μεταξύ τούτων και του κεντρικού. Κατά την ενσωμάτωση αυτή, συμψηφίζονται και τα υπολογιστικά ποσά εσόδων ή εξόδων, τα οποία είχαν ενδεχόμενα λογιστεί κατά τις μεταξύ υποκαταστημάτων ή υποκαταστημάτων και κεντρικού δοσοληψίες.

- **N.2190/1920 περί Α.Ε. (άρθρο 42β § 6) :**

Εταιρία που έχει υποκαταστήματα, ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό <<Αποτελέσματα Χρήσεως>> τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της, και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωαπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.

- **Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. (άρθρο 9 § 3) :**

Όταν από τα βιβλία του υποκαταστήματος εξάγεται **αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα**, τα δεδομένα των βιβλίων αυτών ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των λοιπών υποκαταστημάτων.

- **ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ε.ΣΥ.Λ. 131/1877/1993 :**

α) Η ενσωμάτωση των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού καθώς και των εξόδων και εσόδων των υποκαταστημάτων που έχουν λογιστική αυτοτέλεια (πλήρη ή μερική) στον ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως του Κεντρικού, γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42β §6 και 43§§10,11 του Ν.2190/1920 περί Α.Ε., σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην §2.2.409 του Ε.Γ.Λ.Σ.

β) Για τους λογιστικούς χειρισμούς που πρόκειται να εφαρμοστούν για να πραγματοποιηθεί η πιο πάνω ενσωμάτωση, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής:

βα) Οι λογαριασμοί των εξόδων και εσόδων των υποκαταστημάτων ενσωματώνονται, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, με λογιστικές εγγραφές, κατά τις οποίες:

Χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εξόδων του Κεντρικού, για την ενσωμάτωση των εξόδων του υποκαταστήματος, με πίστωση του λογαριασμού συνδέσμου του υποκαταστήματος που τηρείται κάτω από τον πρωτοβάθμιο 48.

Πιστώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί εσόδων του Κεντρικού, για την ενσωμάτωση των εσόδων του υποκαταστήματος, με χρέωση του λογαριασμού συνδέσμου του υποκαταστήματος στο λογαριασμό 48.

ββ) Σε περίπτωση που το υποκατάστημα έχει πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και εξάγει τελικό αποτέλεσμα, καταρτίζοντας και <<Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως>> καθώς και <<Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως>> σύμφωνα με τα υποδείγματα των παρ. 4.1.202 και 4.1.402 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η ενσωμάτωση των κονδυλίων των καταστάσεων αυτών του υποκαταστήματος στα αντίστοιχα κονδύλια των ομοίων καταστάσεων του Κεντρικού, πρόκειται να γίνει και εξωλογιστικά, μέσω της καταρτίσεως, στο βιβλίο απογράφων και ισολογισμών, σχετικό πολύστηλων πινάκων. Στην περίπτωση αυτή, λογιστική εγγραφή διενεργείται μόνο για το τελικό αποτέλεσμα του υποκαταστήματος, με το οποίο χρεώνεται ο λογαριασμός συνδέσμου του στον 48 (αν το τελικό αποτέλεσμα είναι κέρδος) ή πιστώνεται (αν είναι ζημία), με πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού 86.99 <<Καθαρά Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) Χρήσεως>>.

βγ) Τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και παθητικού του υποκαταστήματος πρόκειται να ενσωματωθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, είτε με λογιστικές εγγραφές είτε εξωλογιστικά, όπως και προηγούμενα. Υπογραμμίζεται, όμως, ότι εάν δεν έχει προηγηθεί από το υποκατάστημα η έγκαιρη χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών του (δηλαδή η διενέργεια όλων των εγγραφών κλεισίματος), τότε η ενσωμάτωση πρέπει να γίνει με λογιστικές εγγραφές.

Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω, παρέχουμε ορισμένες διευκρινήσεις καθώς και ένα γενικό παράδειγμα σχετικό με τις εγγραφές που απαιτούνται για την ενσωμάτωση των δεδομένων του υποκαταστήματος:

- Στη περίπτωση (βα) της **ενσωμάτωσης των εξόδων και εσόδων** του υποκαταστήματος θα πρέπει, όπως αναφέρουμε στην αρχή της παραγράφου, να εννοούνται ως τέτοια και το κόστος πωληθέντων (αρχικά αποθεματα+αγορες-τελικά αποθέματα), καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα κ.λπ. των λογαριασμών 81,82,83,84 και 85, γιατί αλλιώς δεν μπορεί να προσδιορίσει το συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.
- Στην περίπτωση (ββ) η εγγραφή **μεταφοράς** (ή ενσωμάτωσης) του **τελικού αποτελέσματος** του ή των υποκαταστημάτων είναι απαραίτητη για να μπορέσει το Κεντρικό να το ενοποιήσει με το δικό του οικονομικό αποτέλεσμα ώστε να προσδιορίσει το συνολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και να προβεί, στη συνέχεια, στις εγγραφές διάθεσης του. Η εγγραφή αυτή μπορεί να γίνει είτε μόνο για το τελικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, του υποκαταστήματος σε περίπτωση εξωλογιστικής ενσωμάτωσης είτε για τα συστατικά στοιχεία του οικονομικού αποτελέσματος του υποκαταστήματος, όπως π.χ. κόστος πωληθέντων, οργανικά έσοδα και έξοδα, έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, κ.λπ., σε περίπτωση εσωλογιστικής ενσωμάτωσης.
- Στη περίπτωση (βγ) αν δεν έχει προηγηθεί από το υποκατάστημα η έγκαιρη χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών, τότε η ενσωμάτωση δεν μπορεί να γίνει εξωλογιστικά γιατί τα ποσά των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού δε θα έχουν φθίση στο οριστικό και πρόπον ύψος.
- **Η εσωλογιστική ενσωμάτωση μπορεί να αφορά είτε όλα είτε μερικά από τα δεδομένα του υποκαταστήματος.** Έτσι, μπορεί όλα τα δεδομένα, δηλαδή έσοδα και έξοδα, ενεργητικά και παθητικά στοιχεία να ενσωματωθούν εσωλογιστικά. Επίσης, μπορεί τα έσοδα και τα έξοδα να ενσωματωθούν εσωλογιστικά και τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία εξωλογιστικά ή και αντίστροφα. Τέλος, είναι δυνατό όλα τα στοιχεία να ενσωματώνεται εξωλογιστικά. Σε αυτήν την περίπτωση, που είναι η πιο συνηθισμένη στη λογιστική πρακτική, **είναι απαραίτητη η διενέργεια λογιστικής εγγραφής στα βιβλία του Κεντρικού** για την μεταφορά ή ενσωμάτωση **μόνο** του τελικού (ένα κονδύλι) οικονομικού αποτελέσματος του υποκαταστήματος, για το λόγο που αναφέραμε πιο πάνω.
- Η διάταξη του Κ.Β.Σ. για την ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία της έδρας **χωριστά** από τα δεδομένα των βιβλίων της και από τα δεδομένα των άλλων υποκαταστημάτων δεν έχει την έννοια ότι Κεντρικό είναι υποχρεωμένο να δημιουργήσει

ιδιαιτέρους λογαριασμούς για κάθε υποκατάστημα, οι όποιοι θα δεχτούν τα ετήσια δεδομένα του κάθε υποκαταστήματος. τέτοια υποχρέωση δεν προκύπτει ούτε από το Ε.Γ.Λ.Σ. (Γνωμ.Ε.ΣΥ.Λ. 131/1877/1993) ούτε από το Ν.2190/1920 (άρθρο 42β § 6), αφού αναφέρονται σε ενσωμάτωση (συγχώνευση) των δεδομένων των υποκαταστημάτων στους αντίστοιχους (οικείους) λογαριασμούς της έδρας. Η έννοια της διάταξης του Κ.Β.Σ. είναι ότι από τους λογαριασμούς του Κεντρικού πρέπει να προκύπτουν τα ετήσια δεδομένα τόσο του ιδίου όσο και καθενός υποκαταστήματος χωριστά. Συνεπώς, η απαίτηση της διάταξης αυτής ικανοποιείται με την διενέργεια ιδιαίτερης (ξεχωριστής) ημερολογιακής εγγραφής για την ενσωμάτωση των δεδομένων κάθε υποκαταστήματος.

3.2.5 Σύνταξη της Απογραφής και των Οικονομικών Καταστάσεων της Επιχείρησης

Στο τέλος της χρήσης, οι λογιστικές ενέργειες του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τη λογιστική πρακτική και τα όσα αναφέραμε πιο πάνω για την ενσωμάτωση των δεδομένων (ή των οικονομικών καταστάσεων) του ή των υποκαταστημάτων, σε περίπτωση που αυτά έχουν πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και εξάγουν τελικό αποτέλεσμα είναι οι εξής:

ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ:

1. Καταχώρηση όλων των τρεχουσών συναλλαγών του τελευταίου μηνά της χρήσης και των εκκρεμοτήτων που υπάρχουν την τελευταία ημέρα αυτής, όπως π.χ. έκδοση τιμολογίων για πώλησης εμπορευμάτων που είχαν αποστέλλει με δελτίο αποστολής, έκδοση ή παραλαβή εκκαθαρίσεων εμπορευμάτων που πωλήθηκαν για λογαριασμό τρίτων, ή που ξεστόλισαν σε τρίτους με προμήθεια κ.λπ.
2. Σύνταξη του Προσωρινού Ισοζυγίου.
3. Διενέργεια γενικής απογράφης της επαγγελματικής του περιουσίας, την οποία καταχωρεί στο βιβλίο απογράφων του, μέσα στις προθεσμίες του άρθρου 17 παρ.8 του Κ.Β.Σ.
4. Εγγραφές προσαρμογής ή τακτοποίησης των λογαριασμών στα δεδομένα της απογράφης, όπως π.χ. αποσβήσεις παγίων στοιχείων, χρονική τακτοποίηση εξόδων και εσόδων, λογισμός τόκων σε βάρος πελατών ή υπέρ προμηθευτών, καταχώρηση πραγματοποιημένων αλλά μη πληρωμένων εξόδων (π.χ. Φωτισμός, Τηλέφωνα) προβλέψεις κ.λπ.
5. Σύνταξη Προσωρινού Ισοζυγίου .

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ :

6. Εγγραφές που απαιτούνται για την μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 στη Γενική Εκμετάλλευση (80.00) μέχρι και τον προσδιορισμό των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99).

7. Μεταφορά των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99) στο Κεντρικό Κατάστημα (48.00).

8. Σύνταξη Οριστικού Ισοζυγίου (που αποτελεί τον ισολογισμό).

9. Μεταφορά (μεταβίβαση) των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του στο Κεντρικό Κατάστημα (48.00) (κλείσιμο βιβλίων).

10. Καταχώρηση στο βιβλίο Απογράφων και Ισολογισμών, κάτω από τη Γενική Απογραφή, του Ισολογισμού, της Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης και της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενική Εκμετάλλευση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

ΣΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ :

6. Εγγραφές που απαιτούνται για την μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 στη Γενική Εκμετάλλευση (80.00) μέχρι και τον προσδιορισμό των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99).

7. Ενσωμάτωση των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99) του Υποκαταστήματος.

7α. Μεταφορά του συνολικού τελικού αποτελέσματος (Κεντρικού και Υποκαταστήματος) στον υπολογαριασμο 88.00 <<Καθαρά Κέρδη Χρήσης >> ή 88.01 <<Ζημιές Χρήσης>> του λογαριασμού 88 <<ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ>>.

7β. Μεταφορά του υπολογαριασμου 88.00 ή 88.01 στον υπολογαριασμο 88.99 <<Κέρδη προς διάθεση>> ή στον 88.98 <<Ζημιές σε νέο>> και στη συνέχεια μεταφορά του 88.99 ή του 88.98 στον υπολογαριασμο 33.07 <<Ατομικός Λογαριασμός Επιχειρηματία>> από τον οποίο, είναι δυνατό, κατά την κρίση του επιχειρηματία, να μεταφέρεται (κεφαλαιοποιείται) ολόκληρο ή μέρος του υπολοίπου, στον υπολογαριασμο 40.07 <<Κεφάλαιο Ατομικών επιχειρήσεων>> του λογαριασμού 40 <<ΚΕΦΑΛΑΙΟ>>. Σε περίπτωση εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), θα πρέπει να γίνουν όλες οι απαιτούμενες εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων.

8. Σύνταξη Οριστικού Ισοζυγίου (που αποτελεί τον Ισολογισμό του Κεντρικού), εφόσον δεν πρόκειται να ενσωματωθούν εσωλογιστικά τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία του Υποκαταστήματος, ή

9. Εσωλογιστικά ενσωμάτωση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του Υποκαταστήματος και σύνταξη Οριστικού Ισοζυγίου (που αποτελεί τον Γενικό Ισολογισμό ή τον Ισολογισμό της επιχείρησης).

10. Καταχώρηση στο βιβλίο των Απογράφων και Ισολογισμών, κάτω από τη Γενική Απογραφή : του Ισολογισμού, της Κατάστασης Λογαριασμού

Αποτελεσμάτων Χρήσης και της Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, χωριστά του Κεντρικού και χωριστά του Υποκαταστήματος. Αμέσως πιο κάτω καταχωρούνται ο Γενικός Ισολογισμός, η Γενική Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων και η Γενική Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι, οι ενέργειες του Κεντρικού, σε περίπτωση εσωλογιστικής ενσωμάτωσης των συστατικών στοιχείων του τελικού αποτελέσματος του υποκαταστήματος, όπως π.χ. κόστος πωληθέντων, οργανικά έξοδα και έσοδα, έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, κ.λπ., καθώς και των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του υποκαταστήματος, θα ήταν οι εξής :

6. Εσωλογιστική ενσωμάτωση των συστατικών στοιχείων του τελικού αποτελέσματος του υποκαταστήματος, δηλαδή κόστος πωληθέντων, οργανικών εσόδων και εξόδων, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, κ.λπ.

7. Εγγραφές που απαιτούνται για τη μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2,6 και 7 στη Γενική εκμετάλλευση (80.00) μέχρι και τον προσδιορισμό των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99).

7α. Μεταφορά του συνολικού τελικού αποτελέσματος (86.99) στον υπολογαριασμο 88.00 <<Καθαρὰ Κέρδη Χρήσης>> ή 88.01<<Ζημιες Χρήσης>> του λογαριασμού 88 <<ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ>>.

7β. Μεταφορά του υπολογαριασμου 88.00 ή 88.01 στον υπολογαριασμο 88.99 <<Κέρδη προς Διάθεση>> ή 88.98 <<Ζημιες σε νέο>> και στη συνέχεια μεταφορά του 88.99 ή του 88.98 στον υπολογαριασμο 33.07 <<Ατομικός Λογαριασμός Επιχειρηματία>> από τον οποίο, είναι δυνατό, κατά την κρίση του επιχειρηματία, να μεταφέρεται (κεφαλαιοποιείται) ολόκληρο ή μέρος του υπολοίπου, στον υπολογαριασμο 40.07 <<Κεφάλαιο Ατομικών επιχειρήσεων>> του λογαριασμού 40 <<ΚΕΦΑΛΑΙΟ>>. Σε περίπτωση εταιρίας (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.), θα πρέπει να γίνουν όλες οι απαιτούμενες εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων.

8. Εσωλογιστική ενσωμάτωση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του Υποκαταστήματος.

9. Σύνταξη Οριστικού Ισοζυγίου (που αποτελεί το Γενικό Ισολογισμό της Επιχείρησης).

10. Καταχώρηση στο βιβλίο Απογράφων και Ισολογισμών, κάτω από τη Γενική Απογραφή, του Γενικού Ισολογισμού, της Γενικής Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, του Πινάκα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και της Γενικής Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η σύνταξη του Γενικού Ισολογισμού είναι αναγκαία, γιατί κανένας από τους ισολογισμούς, Κεντρικού ή Υποκαταστήματος, δε δίνει τον Ισολογισμό της επιχείρησης. Ο ισολογισμός μεν του υποκαταστήματος είναι ατελής (γιατί δεν

παρουσιάζει το λογαριασμό κεφάλαιο) γι αυτό και συνήθως λέγεται <<λογιστική κατάσταση>>, ο ισολογισμός δε του Κεντρικού περιλαμβάνει στο ενεργητικό τον λογαριασμό <<Υποκατάστημα>> ή << Υποκαταστήματα>>, ο οποίος υποκρύπτει διάφορα περιουσιακά στοιχεία(π.χ. κτίρια, μηχανήματα, εμπορεύματα, υποχρεώσεις κ.λπ.) και μάλιστα συμψηφιστικά, ενεργητικά και παθητικά, και συνεπώς, δεν μπορεί να απεικονίζει την πραγματικότητα, που προϋποθέτει τη σύνταξη του Γενικού Ισολογισμού που προκύπτει από την ενοποίηση των ισολογισμών του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος. Τ' ανάλογα ισχύουν για τα Γενικά Αποτελέσματα Χρήσης, αφού τα Αποτελέσματα Χρήσης του Κεντρικού, μόνα τους, θα δίνουν μεν το σωστό ποσό του αποτελέσματος, πλην όμως, δεν θα δίνουν το σωστό ύψος των επιμέρους εσόδων και εξόδων, γιατί στο λογαριασμό αυτό εμφανιστήκαν τα έσοδα και έξοδα του υποκαταστήματος με την διαφορά τους, δηλαδή με το τελικό αποτέλεσμα.

Τέλος να σημειώσουμε ότι, σε περίπτωση που το Κεντρικό ενσωματώνει εσωλογιστικά όλα τα δεδομένα των βιβλίων του Υποκαταστήματος, ανεξάρτητα αν αυτό προσδιορίζει ή όχι τελικό αποτέλεσμα, προβαίνει, κατά κανόνα, στη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, αν και έχει τη δυνατότητα να συντάξει παράλληλα τόσο τις δικές του οικονομικές καταστάσεις όσο και του Υποκαταστήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

«ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ»

4.1 Γενικές παρατηρήσεις

Όπως είναι γνωστό, βασικό γνώρισμα αυτής της μεθόδου είναι ότι, το υποκατάστημα δεν έχει πλήρη λογιστικά βιβλία με τα οποία να μπορεί να παρακολουθεί τη δραστηριότητα του και να προσδιορίζει τα αποτελέσματα του αυτοτελώς, αλλά ολόκληρη η συναλλακτική ή και παραγωγική δραστηριότητα του παρακολουθείται λογιστικώς στα βιβλία του Κεντρικού, σαν να ήταν δραστηριότητα του Κεντρικού. Το υποκατάστημα ωστόσο, εκτός από τα κατ' ελάχιστο επιβαλλόμενα βιβλία ή στοιχεία από την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (Κ.Β.Σ.), μπορεί να τηρεί και άλλα βοηθητικά βιβλία για την καλύτερη εξυπηρέτηση του, τα οποία βέβαια δεν εξασφαλίζουν οποιαδήποτε (π.χ. μερική) λογιστική αυτοτέλεια.

Το κεντρικό, λοιπόν, καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία τις οικονομικές συναλλαγές που πραγματοποιεί το ίδιο με τους τρίτους και με κάθε υποκατάστημα που δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια, τις οικονομικές συναλλαγές κάθε τέτοιου υποκαταστήματος με τους τρίτους, καθώς και τυχόν οικονομικές συναλλαγές μεταξύ τέτοιων υποκαταστημάτων. Και τις μεν δικές τους συναλλαγές τις καταχωρεί με βάση τα δικαιολογητικά που εκδίδουν ή που λαμβάνουν από τους τρίτους και τα οποία τα στέλνουν στο Κεντρικό μαζί με τα έντυπα ή ημερολόγια (π.χ. Ημερήσιο φύλλο Συναλλαγών, Ημερολόγιο Ταμειακών και Συμψηφιστικών Πράξεων, Φύλλο Ανάλυσης και Ελέγχου) που επιβάλλονται από το άρθρο 9 § 3 του Κ.Β.Σ. και τα οποία εξετάζονται πιο κάτω.

Το Κεντρικό, για την παρακολούθηση της δραστηριότητας ολόκληρης της επιχείρησης, τηρεί στα λογιστικά του βιβλία μαζί με τους δικούς τους λογαριασμούς και τους λογαριασμούς του υποκαταστήματος (ή των υποκαταστημάτων) και στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα. Συνεπώς, με τη μέθοδο αυτή, δεν τηρείται λογαριασμός συνδέσμου (τρεχούμενος ή ιδεοληπτικός) μεταξύ του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος. Το πώς ακριβώς, δηλαδή με ποιούς λογαριασμούς, θα παρακολουθείται η δραστηριότητα του ή των υποκαταστημάτων είναι θέμα διαμόρφωσης του σχεδίου λογαριασμών στα πλαίσια των δυο διαζευκτικών λύσεων – **συνανάπτυξη των λογαριασμών του υποκαταστήματος μαζί με τους λογαριασμούς του Κεντρικού**, η **χρήση ομίλων λογαριασμών** – που παρέχει το Ε.Γ.Α.Σ. Το θέμα αυτό, καθώς και η ευχέρεια που παρέχεται από τον Κ.Β.Σ. με το άρθρο 7 §2 εξετάζονται στις επόμενες παραγράφους.

Στο τέλος της χρήσης, το μεν Κεντρικό συντάσσει γενική απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, το δε υποκατάστημα μόνο την απογραφή των εμπορευσίμων στοιχείων του. Το Κεντρικό, με βάση τη γενική απογραφή, θα διενεργήσει όλες τις εγγραφές τέλους χρήσης, π.χ. εγγραφές τακτοποίησης ή προσαρμογής των λογαριασμών προς την απογραφή, εγγραφές σχηματισμού της Γενικής Εκμετάλλευσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσης, εγγραφές Διάθεσης των Αποτελεσμάτων, καθώς και τις εγγραφές Κλεισίματος των Βιβλίων. Τέλος, στο βιβλίο απογράφων και ισολογισμών κάτω από την γενική απογραφή, θα καταχωρήσει την «Κατάσταση του Ισολογισμού», την «Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης», τον «Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων» και την «Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης».

4.2 Τι ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τη μέθοδο αυτή

Το Ε.Γ.Λ.Σ. για τη μέθοδο αυτή της εξαρτημένης ή αλλιώς της υποτελούς λογιστικής των υποκαταστημάτων, που ακολουθείται από τα υποκαταστήματα που δεν επιθυμούν καμιά λογιστική αυτοτέλεια, προβλέπει τις εξής δυο διαζευκτικές λύσεις που αναφέραμε και πιο πάνω:

a) ΛΥΣΗ ΠΡΩΤΗ: ΣΥΝΑΝΑΠΤΥΞΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.

Ολόκληρη η δραστηριότητα των υποκαταστημάτων παρακολουθείται με ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι οποίοι συναναπτύσσονται μαζί με τους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, σε κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του Σχεδίου Λογαριασμών, όπως προβλέπεται από τις παραγράφους 1.204, 2.2.603, 2.2.703 και 2.2.801.

Παραθέτουμε ενδεικτικά παραδείγματα:

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	60 ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία	60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού
13.00.00 Αυτ/τα λεωφορεία Κεντρικού	60.00.00 Αμοιβ. Εμμισθ. Προσωπ. Κεντρικού
13.00.01 Αυτ/τα λεωφορεία Υποκ/τος Α	60.00.01 Αμοιβ. Εμμισθ. Προσωπ. Υποκ/τος Α
13.00.02 Αυτ/τα λεωφορεία Υποκ/τος Β	60.00.02 Αμοιβ. Εμμισθ. Προσωπ. Υποκ/τος Β
.....
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	81.00 Έκτακτα και ανόργανα Έξοδα
76.03.00 Λοιποί πιστ. τόκοι Κεντρικού	81.00.00 Έκτακτα και ανοργ. Έξοδα Κεντρικού
76.03.01 Λοιποί πιστ. τόκοι Υποκ/τος Α	81.00.01 Έκτακτα και ανοργ. Έξοδα Υποκ/τος Α
76.03.02 Λοιποί πιστ. τόκοι Υποκ/τος Β	81.00.02 Έκτακτα και ανοργ. Έξοδα Υποκ/τος Β

Η λύση αυτή πλεονεκτεί έναντι της επόμενης δεύτερης λύσεως γιατί αποφεύγεται η δημιουργία ομίλων λογαριασμών.

**b) ΛΥΣΗ ΔΕΥΤΕΡΗ: ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Ολόκληρη η δραστηριότητα των υποκαταστημάτων παρακολουθείται με ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι οποίοι εντάσσονται στους ομίλους λογαριασμών 19,29,39,49,59,69,79 και 99 καθώς και 09. Κάθε όμιλος λογαριασμών περιλαμβάνει τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας του Σχεδίου Λογαριασμών που εκπροσωπεί, π.χ. ο όμιλος λογαριασμών 19 περιλαμβάνει τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς του Σχεδίου 10,11,...,18 οι οποίοι βέβαια τώρα, με την παρεμβολή του ψηφίου 9 (χαρακτηριστικό των ομίλων), γίνονται 190,191,...,198. Ομοίως οι πρωτοβάθμιοι του ομίλου λογαριασμών 29 θα είναι

290,291,...,298, κ.ο.κ. Με τον τρόπο αυτό διπλασιάζονται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κάθε ομίλου, π.χ. οι 190,191,...,198 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους κ.λπ. λογαριασμούς, όπως και οι αντίστοιχοι τους πρωτοβάθμιοι του Σχεδίου Λογαριασμών. Έτσι, π.χ. ο πρωτοβάθμιος 191 θα αναπτυχθεί στους δευτεροβάθμιους 191.00, 191.01, , 191.99 και ο δευτεροβάθμιος π.χ. 191.02 θα αναπτυχθεί στους τριτοβάθμιους 191.02.00, 191.02.01, ... , 191.02.99.

Ο τρόπος ανάπτυξης κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού των ομίλων (19, 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99, 09) αφήνεται στη κρίση της οικονομικής μονάδας, με τον περιορισμό όμως, ότι στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους θα αναπτύσσονται οι πρωτοβάθμιοι, θα περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών. Έτσι, π.χ. ο λογαριασμός 190 μπορεί, ενδεικτικά, να αναπτυχθεί κατά τους εξής δυο τρόπους (§ 2.2.113 Ε.Γ.Λ.Σ.) :

α) Πρώτος τρόπος ανάπτυξης (συγκέντρωση πληροφοριών κατά υποκ/τα ή άλλα κέντρα)

190 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

- 190.00 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Α
 - 190.00.00 Γήπεδα-Οικοπεδα
 - 190.00.01 Ορυχεία
 - 190.00.02 Μεταλλεία
 - 190.00.03 Λατομεία
 - 190.00.04 Αγροί
 - 190.00.05 Φυτείες
 - 190.00.06 Δάση
 - 190.00.07
 - 190.00.10 Γήπεδα-Οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.11 Ορυχεία εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.12 Μεταλλεία εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.13 Λατομεία εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.14 Αγροί εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.15 Φυτείες εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.16 Δάση εκτός εκμεταλλεύσεως
 - 190.00.17
 - 190.00.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις
 - 190.00.99.00
 - 190.00.99.01 Αποσβεσμένα ορυχεία
 - 190.00.99.02 Αποσβεσμένα μεταλλεία
 -
 - 190.00.99.99
- 190.01 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Β
-
- 190.99 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Νο 100

β) Δεύτερος τρόπος ανάπτυξης (συγκέντρωση πληροφοριών κατά υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο λογαριασμό)

**190 ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή
ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ**

190.00 Γήπεδα - Οικόπεδα
 190.00.00 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Α
 190.00.01 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Β

 190.00.99 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Νο 100
190.01 Ορυχεία
 190.00.00 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Α
 190.00.01 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Β

 190.00.99 Υποκαταστήματος ή Κέντρου Νο 100
190.01 Μεταλλεία
κ.ο.κ.

Παρατηρήσεις :

- Οι με τριψήφιο κωδικό λογαριασμοί κάθε ομίλου, π.χ. οι 190,191,192,κ.ο.κ τυπικά είναι **δευτεροβάθμιοι**, πλην όμως τηρούνται ως **πρωτοβάθμιοι** λογαριασμοί. Με τον τρόπο αυτό ,διπλασιάζονται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του Σχεδίου Λογαριασμών και καλύπτονται οι των μεγάλων κυρίως επιχειρήσεων, με 10-100 υποκαταστήματα ή αλλά κέντρα δραστηριότητας.
- Οι με την πιο πάνω έννοια πρωτοβάθμιοι , με τριψήφιους κωδικούς, είχαν αρχικά προβλεφτεί για την περίπτωση της χειρόγραφης λογιστικής που δέσποζε στις αρχές της δεκαετίας του '80. Επειδή όμως, οι λίγες επιχειρήσεις που είχαν μηχανογραφημένη λογιστική, αντιμετώπιζαν προβλήματα στην χρήση τους, αναγκάζονταν να ευθυγραμμίσουν την δεκαδική κωδικαρίθμηση των (τυπικά) δευτεροβάθμιων, π.χ. των

190,191,192,κ.ο.κ ή των 690,691,692 κ.ο.κ. με την εκατονταδική των κυρίως δευτεροβάθμιων ως εξής :

Ο λογ/σμος 190 γίνονταν 19.10	Ο λογ/σμος 690 γίνονταν 69.60
Ο λογ/σμος 191 γίνονταν 19.11	Ο λογ/σμος 691 γίνονταν 69.61
Ο λογ/σμος 192 γίνονταν 19.12	Ο λογ/σμος 692 γίνονταν 69.62
κ.ο.κ.	κ.ο.κ.

Σήμερα όμως, με την ευρεία χρήση των Η/Υ από όλες σχεδόν τις μεγάλες και μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τις δυσκολίες που εξακολουθούν να παρουσιάζουν οι όμιλοι λογαριασμών, οι επιχειρήσεις καταφεύγουν στη μέθοδο της αυτοτελούς λογιστικής των υποκαταστημάτων, η εφαρμογή της οποίας καθίσταται εύκολη και αποτελεσματική. Στην περίπτωση αυτή, ενδείκνυται η χρησιμοποίηση ενός χαρακτηριστικού κωδικού για το Κεντρικό και για κάθε Υποκατάστημα, ο οποίος θα προστίθεται στην αρχή των κωδικών αριθμών των λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και θα διακρίνεται από αυτούς με μια τέλεια (.). (Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ. 64/1414/1990). Έτσι, ο λογαριασμός 14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» θα συμβολίζεται ως εξής :

- 1.14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» = Κεντρικό
- 2.14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» = Υποκατάστημα Αιγίου
- 3.14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» = Υποκατάστημα Αμαλιάδας
- 4.14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» = Υποκατάστημα Πύργου

4.3 Τι προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για τη μέθοδο αυτή

Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ

Ο επιτηδευματίας της τρίτης (Γ΄) κατηγορίας σύμφωνα με τα άρθρα 9 §§3,6,8 §11 και 27 §3 του Κ.Β.Σ., έχει την υποχρέωση (ή και την ευχέρεια), για κάθε υποκατάστημα του, το οποίο δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, να τηρεί διαζευκτικά τα εξής :

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 1^η

➤ **Τουλάχιστον Ημερολόγιο Ταμειακών και Συμψηφιστικών Πράξεων κατά τη διπλογραφική μέθοδο.**

Στο ημερολόγιο αυτό καταχωρούνται οι εισπράξεις, οι πληρωμές, οι συναλλαγές επί πιστώσει και γενικά όλες οι ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις του υποκαταστήματος και πρέπει να είναι θεωρημένο (άρθρο 19 §1 Αγ του Κ.Β.Σ.). Από τη διατύπωση «τουλάχιστον» γίνεται φανερό ότι η τήρηση του παραπάνω ημερολογίου δεν αποκλείει την τήρηση περισσότερων ημερολογίων (π.χ. ημερολογίου αγορών, πωλήσεων, κ.λπ.).

Η χρησιμοποίηση θεωρημένου διπλοτύπου Ημερολογίου Ταμειακών και Συμψηφιστικών Πράξεων ή ακόμα καλύτερα η χρησιμοποίηση δυο θεωρημένων διπλοτύπων ημερολογίων :του ενός για τις «Ταμειακές Πράξεις» και του άλλου για τις « Συμψηφιστικές Πράξεις», μετά από έγκριση της Δ.Ο.Υ. (άρθρο 9 §6 του Κ.Β.Σ.) διευκολύνει σημαντικά την διεξαγωγή της λογιστικής εργασίας.

Στην περίπτωση αυτή, τα πρωτότυπα από τα διπλότυπα φύλλα του ημερολογίου (ή των ημερολογίων) αποστέλλονται (μαζί με το πρωτότυπο Φ.Α.Ε.) στο Κεντρικό και με αυτά ενημερώνει τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας(α.α. παραστατικού και σύντομη αιτιολογία) σύμφωνα με τις διατάξεις της §1.103 περιπτώσεις 1-2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

➤ **Μηνιαίο Διπλότυπο Φύλλο Ανάλυσης και Έλεγχου (Φ.Α.Ε.)**

Το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται στο τέλος κάθε μήνα με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Δηλαδή, η δομή, η ονοματολογία και το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών θα είναι σύμφωνη με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, εκτός από την συνολική μηνιαία κίνηση των λογαριασμών, στο Φ.Α.Ε. αναγράφονται και τα *προσδευτικά* αθροίσματα των προηγούμενων μηνών.

Σημειώνεται επίσης ότι το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται κάθε μηνά διπλότυπο, σε αθεώρητο έντυπο, και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μηνά εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές (άρθρο 17 §5β του Κ.Β.Σ.).

Με τα δεδομένα του Φ.Α.Ε. καταχωρούνται οι συγκεντρωτικές εγγραφές εισπράξεων, πληρωμών και συμψηφιστικών πράξεων στο γενικό ημερολόγιο στο κλασικό σύστημα ή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο στο συγκεντρωτικό σύστημα. Η εγγραφή αφορά μόνο περιληπτικούς λογαριασμούς π.χ. πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λπ. που δεν είναι της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικοί).

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, είναι δυνατή η τήρηση του ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων με τη διπλογραφική μέθοδο χωρίς να εφαρμόζονται οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., με την προϋπόθεση ότι η αναγκαία προσαρμογή σ' αυτό θα γίνεται απαραίτητα με την κατάρτιση του Φ.Α.Ε.

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη σύνταξη και αποστολή στο κεντρικό φύλλου ανάλυσης και ελέγχου, εφόσον το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων τηρείται διπλότυπο, με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας. Το πρωτότυπο του ημερολογίου αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι συναλλαγές, όταν στο υποκατάστημα δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα.

Στην παραπάνω περίπτωση το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων πρέπει απαραίτητα να τηρείται σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

➤ **Βιβλίο Αποθήκης**

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και το οποίο βρίσκεται σε άλλο νομό ή νησί από την έδρα ή σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χλμ. από αυτήν τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος και ποσότητα με δυνατότητα τήρησης του και κατ' αξία.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν ανάλογα και για τους αποθηκευτικούς χώρους.

Αν το υποκατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από αυτή, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στις εγκαταστάσεις αυτές.

Όταν στην έδρα δεν διενεργείται αποθήκευση ή διακίνηση αγαθών ή δεν ενεργούνται αγορές ή πωλήσεις και υπάρχει ένα υποκατάστημα, το βιβλίο αποθήκης μπορεί να τηρείται μόνο στο υποκατάστημα. Στη περίπτωση όμως που υπάρχουν περισσότερα από ένα υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι, τότε η έδρα θα τηρήσει βιβλίο αποθήκης επειδή το βιβλίο της έδρας λειτουργεί σαν κεντρικό όλης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §9.

➤ **Διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογράφης (27§3 και 19§1)**

Για την απογραφή των αποθεμάτων του υποκαταστήματος, ισχύουν καταρχήν οι ρυθμίσεις που ισχύουν και για το κεντρικό. Η απογραφή του υποκαταστήματος, γίνεται επίσης κατά (ένα ή περισσότερους) αποθηκευτικό χώρο που βρίσκεται κάτω από τη διαχειριστική ευθύνη του υποκαταστήματος και στις προθεσμίες που ισχύουν για την απογραφή των αποθεμάτων του κεντρικού. Όσον αφορά στην καταχώρηση της απογραφής αυτής, ισχύουν δυο λύσεις ανάλογα με τα βιβλία που τηρεί το υποκατάστημα.

Για το υποκατάστημα που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται κατ' είδος ποσότητα και μονάδα μέτρησης, σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., για την ενημέρωση του βιβλίου Απογραφών. Το άλλο αντίτυπο παραμένει στο υποκατάστημα ως αποδεικτικό για την διενέργεια της ποσοτικής απογραφής των αποθεμάτων του, αλλά και για τον ποσοτικό έλεγχο ή επαλήθευση από την φορολογική αρχή. Το κεντρικό καταχωρεί την απογραφή του υποκαταστήματος στο μοναδικό βιβλίο απογραφών της επιχείρησης, αλλά φυσικά ξεχωριστά από τα αποθέματα του κεντρικού ή των άλλων υποκαταστημάτων.

Για υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο Απογραφών της έδρας αλλά φυσικά ξεχωριστά από τα αποθέματα του κεντρικού ή των άλλων υποκαταστημάτων.

Οι καταστάσεις απογραφής πρέπει να θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους από τον επιτηδευματία όπως αναφέρεται στο άρθρο 19 § 1 του Κ.Β.Σ.

Επισημαίνεται ότι οι θεωρημένες καταστάσεις απογραφής διαφυλάσσονται για όσο χρόνο ορίζεται για την διαφύλαξη των βιβλίων του επιτηδευματία (εξαετία), δεδομένου ότι αποτελούν συμπληρωματικό τμήμα του βιβλίου Απογραφών.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 2^η

➤ Διπλότυπο Ημερολόγιο Ταμειακών και Συμψηφιστικών Πράξεων με ανάπτυξη αντίστοιχη εκείνης των λογαριασμών της έδρας

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη σύνταξη και αποστολή στο Κεντρικό Φ.Α.Ε., εφόσον το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων τηρείται διπλότυπο, με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας. Στο παραπάνω ημερολόγιο καταχωρούνται οι εισπράξεις, οι πληρωμές, οι συναλλαγές επί πιστώσει και γενικά όλες οι ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις του υποκαταστήματος. Το πρωτότυπο του ημερολογίου αποστέλλεται στην έδρα, για την ενημέρωση των βιβλίων της, μέχρι την δέκατη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μηνά εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές (άρθρο 17 § 6β). Αυτονόητο είναι ότι, στην περίπτωση αυτή, το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων πρέπει, απαραίτητα, να τηρείται σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. Επισημαίνεται ότι είναι δυνατή η τήρηση του ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων με τη διπλογραφική μέθοδο χωρίς να εφαρμόζονται οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., με τη προϋπόθεση ότι η αναγκαία προσαρμογή σ' αυτό θα γίνεται απαραίτητα με την κατάρτιση του Φ.Α.Ε.

Η τήρηση του ημερολογίου αυτού δεν αποκλείει την τήρηση περισσότερων ημερολογίων(π.χ. ημερολόγιο αγορών, πωλήσεων κ.λπ.).

Μετά από σχετική έγκριση (άρθρο 9 § 6), μπορούν να τηρηθούν δυο ημερολόγια, ένα για τις «Ταμειακές Πράξεις» και ένα για τις «Συμψηφιστικές Πράξεις», γεγονός που θα διευκολύνει τις καταχωρήσεις σε περίπτωση που και οι πράξεις είναι σχετικά πολλές και ο αριθμός των κινούμενων λογαριασμών είναι αξιόλογος. Με τα δεδομένα του ημερολογίου αυτού ενημερώνεται με μια συγκεντρωτική μηνιαία εγγραφή το γενικό στο κλασικό σύστημα ή το συγκεντρωτικό ημερολόγιο στο συγκεντρωτικό σύστημα (Ερμ. Εγκ. 3/1992 §24.4).

➤ Για το βιβλίο αποθήκης όπως και για τις Διπλότυπες Θεωρημένες καταστάσεις απογράφης ισχύουν ότι αναφέραμε πιο πάνω στη περίπτωση 1.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ 3^η

➤ Ημερήσιο Διπλότυπο φύλλο Συναλλαγών

Πρόκειται για μια παραπέρα διευκόλυνση των επιτηδευματιών και κυρίως εκείνων που δεν διαθέτουν λογιστική υποδομή στα υποκαταστήματα τους, τα οποία, ανεξάρτητα από την απόσταση τους από την έδρα (Κεντρικό), αντί των όσων αναφέρονται (περιπτώσεις Α και Β), μπορούν να τηρήσουν ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών (θεωρημένο) στο οποίο καταχωρούνται χωριστά :

- 1) Το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας
- 2) Οι ταμειακές πράξεις
- 3) Οι συμψηφιστικές πράξεις

Το φύλλο αυτό καταρτίζεται **ημερήσιο, διπλότυπο και απλογραφικό** και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα, για την ενημέρωση των βιβλίων της, μέχρι την δεκάτη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μηνά εκείνου που αφορούν οι πράξεις ή οι συναλλαγές (άρθρο 17 §5β του Κ.Β.Σ.) και πρέπει να είναι *θεωρημένο* (άρθρο 19 §1 Αγ του Κ.Β.Σ.)

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις δείχνουν μια σχετική προτίμηση στο ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών, γιατί τους απαλλάσσει κυρίως από τον «πονοκέφαλο» της σύνταξης του Φ.Α.Ε. σε περίπτωση που το Σχέδιο Λογαριασμών τους περιλαμβάνει λογαριασμούς πολλών βαθμίδων π.χ. τεταρτοβάθμιων κ.λπ.

➤ Για το **βιβλίο αποθήκης** όπως και για τις **Διπλότυπες Θεωρημένες καταστάσεις απογράφης** ισχύουν ότι αναφέραμε πιο πάνω στη περίπτωση 1.

Ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων υποκαταστημάτων στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος

Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας, μπορεί να επιτραπεί από την έναρξη της λειτουργίας τους ή της διαχειριστικής περιόδου, η ενσωμάτωση των δεδομένων των βιβλίων των Υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα (άρθρο 9 § 5 του Κ.Β.Σ.):

- Στα βιβλία άλλου Υποκαταστήματος με αυτοτελές αποτέλεσμα,
- Στα βιβλία της έδρας, μέσω των βιβλίων άλλου Υποκαταστήματος, το οποίο επίσης δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα.

Τα δεδομένα των βιβλίων των Υποκαταστημάτων, τα οποία ενσωματώνονται στα βιβλία άλλου Υποκαταστήματος εμφανίζονται χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων του Υποκαταστήματος αυτού.

Σημειώνεται ότι οι προαναφερόμενες εγκρίσεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας κοινοποιούνται και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον οποίο υπάγεται το Υποκατάστημα.

Τα δεδομένα του καθενός υποκαταστήματος που δεν εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα, ενσωματώνονται βέβαια στα βιβλία της έδρας, από τα οποία εξάγεται ενιαίο και συνολικό αποτέλεσμα για όλη την επιχείρηση.

Με την παραπάνω διάταξη, επιτρέπεται, αντί το καθένα υποκατάστημα ξεχωριστά να αποστέλλει τα δεδομένα του στην έδρα, να γίνονται διαδοχικές ενσωματώσεις των δεδομένων των βιβλίων των υποκαταστημάτων, στα βιβλία ενός υποκαταστήματος και μετά να διαβιβάζονται ενιαία στην έδρα, η οποία έτσι υποδέχεται και ενσωματώνει τα συνολικά δεδομένα από την οικονομική δράση όλων των υποκαταστημάτων ενιαία.

Ωστόσο, στα βιβλία του υποκαταστήματος που τα υποδέχεται και τα ενσωματώνει, τα δεδομένα των άλλων υποκαταστημάτων εμφανίζονται, του καθενός ξεχωριστά.

ΤΗΡΟΥΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 2 του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας της τρίτης (Γ') κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9 που δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία. Αντίθετα, οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε., και κατά μετοχές Ε.Ε. που ελέγχονται υποχρεωτικά από το Σ.Ο.Λ. και διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 1882/90 υποχρεούνται σε πλήρη εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., άρα και της ομάδας 9.

Έτσι, αν η επιχείρηση υπάγεται μόνο στις διατάξεις του άρθρου 7§2 του Κ.Β.Σ., δηλαδή υποχρεούται να τηρεί μόνο τους πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και υπογραμμισμένους τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τότε η καταχώρηση των συναλλαγών του υποκαταστήματος στους λογαριασμούς του Κεντρικού θα γίνεται με χρεοπίστωση των αρμόδιων, κατά περίπτωση, πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών, οι οποίοι, εφόσον είναι υποχρεωτικοί,(δηλαδή έχουν υπογράμμιση), είναι ενιαίοι και

δέχονται κινήσεις τόσο του Κεντρικού όσο και του Υποκαταστήματος, δηλαδή δεν μπορούν να διασπαστούν σε περισσότερους π.χ. τριτοβάθμιους. Όσον αφορά τους λογαριασμούς τέταρτου βαθμού, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν το δικαίωμα να τους αναπτύσσουν σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες τους, χωρίς κανένα περιορισμό. Έτσι, για τα ενοίκια κτιρίων που καταβάλλει μια επιχείρηση είτε αφορούν το Κεντρικό είτε το Υποκατάστημα θα καταχωρηθούν υποχρεωτικά στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 62.04.01 «Ενοίκια Κτιρίων- Τεχνικών Έργων». Ο τεταρτοβάθμιος λογαριασμός που θα χρεωθεί μπορεί να είναι π.χ. ο 62.04.01.00 «Ενοίκια Καταστημάτων» τόσο για τα ενοίκια του Κεντρικού όσο και για τα ενοίκια του ή των Υποκαταστημάτων (Γνωμ. Ε.ΣΥ.Α. 103/1992).

Επισημαίνουμε, λοιπόν, ότι οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο άρθρο 7§2 του Κ.Β.Σ. έχουν την ευχέρεια να παρακολουθούν τη δραστηριότητα των υποκαταστημάτων είτε με ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι οποίοι συναναπτύσσονται μαζί με τους αντίστοιχους λογαριασμούς του Κεντρικού, σε κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του Σχεδίου Λογαριασμών είτε με ενιαίους κοινούς τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς που υπάρχουν στο Σχέδιο Λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ. ή που μπορεί να δημιουργήσει η ίδια η επιχείρηση.

Αντίθετα, οι επιχειρήσεις του άρθρου 7 του Ν. 1882/90 αν δεν ακολουθήσουν τη λύση των ομίλων λογαριασμών, τότε οφείλουν να εφαρμόσουν τη λύση της συνανάπτυξης των λογαριασμών όπως έχουμε αναφέρει πιο πάνω (βλέπε 4.2a).

4.3.1 Πρακτικό παράδειγμα 2

Θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα για καλύτερη κατανόηση της μεθόδου.

Η Ο.Ε. «ΑΡΑΠΗΣ» με έδρα την Πάτρα τον Ιούνιο του 2009 ίδρυσε υποκατάστημα στο Αίγιο. Κατά την διάρκεια του μήνα διενεργήθηκαν οι πιο κάτω οικονομικές πράξεις:

1. Το Κεντρικό εφοδίασε το Υποκατάστημα με μετρητά 5.869,41 € και εμπορεύματα 14.673,51 €.
2. Το Υποκατάστημα πλήρωσε ενοίκιο 146,74 € πλέον το μισό του χαρτοσήμου που το βαρύνει ($146,74 * 3,6\% / 2 = 2,64\text{€}$).
3. Το Υποκατάστημα αγόρασε με μετρητά, έπιπλα αξίας 1.760,82 πλέον ΦΠΑ 19%.
4. Το Κεντρικό αγόρασε εμπορεύματα αξίας 586,94 με γραμμάτιο λήξης 2009 το οποίο θα καλύψει την αξία των εμπορευμάτων, τους τόκους 146,74 και τον ΦΠΑ 19% στην αξία των εμπορευμάτων και των τόκων.
5. Το Υποκατάστημα πούλησε εμπορεύματα αξίας 1.467,35 με γραμμάτιο λήξης 2009 το οποίο θα καλύψει την αξία των εμπορευμάτων, τους τόκους 176,08 και τον ΦΠΑ 19% στην αξία των εμπορευμάτων και των τόκων.
6. Το Υποκατάστημα εισέπραξε από πελάτη του Κεντρικού 1.467,35.
7. Το Υποκατάστημα απέστειλε στο Κεντρικό 586,94 μέσω ΕΤΕ και καταβάλλει έξοδα 7,34. Τα έξοδα βαρύνουν το Υποκατάστημα.
8. Το Κεντρικό πλήρωσε για λογαριασμό του Υποκαταστήματος για διαφήμιση από τον τύπο 58,69 πλέον ΦΠΑ 19%.
9. Το Υποκατάστημα πούλησε με πίστωση εμπορεύματα αξίας 1.467,35 πλέον ΦΠΑ 19%.
10. Το Υποκατάστημα εξόφλησε γραμμάτιο του Κεντρικού 880,41.
11. Το Υποκατάστημα κατέβαλλε σε προμηθευτή του Κεντρικού 117,39.
12. Το Κεντρικό πούλησε με πίστωση εμπορεύματα αξίας 880,41 πλέον ΦΠΑ 19%.

Ζητείται:

Η καταχώρηση των παραπάνω γεγονότων στο Ημερολόγιο του Κεντρικού όταν:

Α) Οι λογαριασμοί των Υποκαταστημάτων συναναπτύσσονται με τους λογαριασμούς του Κεντρικού, και

Β) Γίνεται χρήση ομίλων λογαριασμών για τη παρακολούθηση των λογαριασμών των Υποκαταστημάτων.

Α) ΣΥΝΑΝΑΠΤΥΞΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΒΙΒΛΙΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

_____ 1 _____		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.869,41
38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος Αιγίου	<u>5.869,41</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		14.673,51
20.97 Εμπορεύματα στα Υποκ/τα	<u>14.673,51</u>	
20.97.00 Εμπ/τα στο Υποκ/μα Αιγίου	<u>14.673,51</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.869,41
38.00.00 Ταμείο Κεντρικού	<u>5.869,41</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		14.673,51
20.90 Αποστολές στα Υποκ/τα	<u>14.673,51</u>	
20.90.00 Αποστολές στο υποκ. Αιγίου	<u>14.673,51</u>	
Αποστολή για την ίδρυση του Υποκ/τος		
_____ 2 _____		
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		146,74
62.04.01.01 Ενοίκια Κτιρίων... Υποκ/τος	<u>146,74</u>	
63 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ		2,64
63.98.01 Διαφ. Φόροι-Τέλη Υποκ/τος	<u>2,64</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		149,38
38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος	<u>149,38</u>	
Απόδειξη Νο... ενοίκιο μηνός...		
_____ _____		

14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		1.760,82
14.00.01 Έπιπλα Υποκ/τος	<u>1.760,82</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		334,56
54.00.28.01 ΦΠΑ Εισρ./ΠΣ Υποκ.	<u>334,56</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.095,38
38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος	<u>2.095,38</u>	
Τιμ. Νο.... Αγορά επίπλων από το Υποκ/μα		

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		586,94
20.01.00 Αγορές Χρήσης Κεντρικού	<u>586,94</u>	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		146,74
65.06.00 Τόκοι και Έξοδα Λοιπ. Βραχ.		
Υποχρ/σεων Κεντρικού	<u>146,74</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		139,40
54.00.20.00 ΦΠΑ εισρ/εμπ Κεντρ.	<u>111,52</u>	
54.00.29.00 ΦΠΑ εισρ/εξοδ Κεντρ.	<u>27,88</u>	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		873,08
51.00.00 Γραμ Πληρ σε € Κεντρ.	<u>873,08</u>	
Τιμ Νο... Αγορά εμπ/των με γραμμάτιο		

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		1.955,69
31.00.01 Γραμ στο χαρτοφυ Υποκ	<u>1.955,69</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		1.467,35
70.00.01 Πωλήσεις εσωτ Υποκ	<u>1.467,35</u>	
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		176,08
76.02.01 Δουλ.τόκοι γρ.εισπ.Υποκ	<u>176,08</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		312,26
54.00.70.01 ΦΠΑ Πωλ. Εμπ. Υποκ.	<u>278,80</u>	
54.00.79.01 ΦΠΑ λοιπ. Εσοδ. Υποκ.	<u>33,46</u>	
Τιμ Νο... Πώληση εμπ/των με γραμμάτιο...		

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.467,35
38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος	<u>1.467,35</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.467,35
30.00.00 Πελάτες Εσωτ. Κεντρ.	<u>1.467,35</u>	
Είσπραξη από πελάτη Κεντρικού Απόδ...		

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.746,15
30.00.01 Πελάτες Εσωτ. Υποκ/τος	<u>1.746,15</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ		1.467,35
70.00.01 Πωλήσεις Εσωτ Υποκ/τος	<u>1.467,35</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		278,80
54.00.70.01 ΦΠΑ Πωλ.εμπ.Υποκ.	<u>278,80</u>	
Τμ. Νο... Πώληση εμπ/των		

51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		880,41
51.00.00 Γραμ. πληρ. Σε € Κεντρ.	<u>880,41</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		880,41
38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος	<u>880,41</u>	
Εξόφληση Γραμματίου		

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ**117,39**50.00.00 Προμηθευτές Εσωτ. Κεντρ. 117,39**38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ****117,39**38.00.01 Ταμείο Υποκ/τος 117,39**Καταβολή απόδ. Νο...****30 ΠΕΛΑΤΕΣ****1.047,69**30.00.01 Πελάτες Εσωτ. Κεντρ 1.047,69**70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ****880,41**70.00.01 Πωλήσεις Εσωτ Κεντρ 880,41**54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ****167,28**54.00.70.01 ΦΠΑ Πωλ.εμπ.Κεντρ. 167,28**Τμ. Νο... Πώληση εμπ/των**

Β) ΧΡΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΒΙΒΛΙΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

	1	
398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.869,41
398.00 Ταμείο	<u>5.869,41</u>	
398.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>5.869,41</u>	
290 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		14.673,51
290.97 Εμπ/τα στα Υποκ/τα	<u>14.673,51</u>	
290.97.00 Εμπ/τα στο Υπόκ Αιγίου	<u>14.673,51</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.869,41
38.00 Ταμείο	<u>5.869,41</u>	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		14.673,51
20.90 Αποστολές στα Υποκ/τα	<u>14.673,51</u>	
20.90.00 Αποσ/λες στο Υποκ Αιγίου	<u>14.673,51</u>	
Αποστολή για την ίδρυση του Υποκ/τος		

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		586,94
20.01. Αγορές Χρήσης	<u>586,94</u>	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		146,74
65.06. Τόκοι και Έξοδα Λοιπ.Βραχ.		
Υποχρ/σεων Κεντρικού	<u>146,74</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		139,40
54.00.20. ΦΠΑ εισρ/εμπ	<u>111,52</u>	
54.00.29. ΦΠΑ εισρ/εξοδ.	<u>27,88</u>	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		873,08
51.00. Γραμ Πληρ σε €	<u>873,08</u>	
Τιμ Νο... Αγορά εμπ/των με γραμμάτιο		

391 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		1.955,69
391.00 Γραμμ. στο χαρτοφυλάκιο	<u>1.955,69</u>	
391.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>1.955,69</u>	
790 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		1.467,35
790.00 Πωλήσεις εσωτερικού	<u>1.467,35</u>	
790.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>1.467,35</u>	
796 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		176,08
796.02 Δουλ. τόκοι γρ. εισπ.	<u>176,08</u>	
796.02.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>176,08</u>	
594 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		312,26
594.00 ΦΠΑ	<u>312,26</u>	
594.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>312,26</u>	
594.00.00.70 ΦΠΑ Πωλ. Εμπ. Υποκ	<u>278,80</u>	
594.00.00.79 ΦΠΑ λοιπ. Εσοδ. Υποκ	<u>33,46</u>	

Τιμ Νο... Πώληση εμπ/των με γραμμάτιο...

398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.467,35
398.00 Ταμείο	<u>1.467,35</u>	
398.00.00 Υποκ/τος Αιγίου	<u>1.467,35</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.467,35
30.00 Πελάτες Εσωτ. Κεντρ.	<u>1.467,35</u>	

Είσπραξη από πελάτη Κεντρικού Απόδ....

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		586,94
38.00 Ταμείο Κεντρικού	<u>586,94</u>	
695 ΤΟΚΟΙ Κ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		7,34
695.98 Λοιπά συναφή έξοδα με		
Χρηματ/σεις Υποκ/τος	<u>7,34</u>	
695.98.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>7,34</u>	
398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		594,28
398.00 Ταμείο	<u>594,28</u>	
398.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>594,28</u>	
Έμβασμα από το Υποκ/μα		

694 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		58,69
694.02 Έξοδα προβολής κ διαφήμισης	<u>58,69</u>	
694.02.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>58,69</u>	
594 ΥΠΟΣΠΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		11,15
594,00 ΦΠΑ	<u>11,15</u>	
594.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>11,15</u>	
594.00.00.29 ΦΠΑ Εισρ-Εξ-Δαπ	<u>11,15</u>	

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		69,84
-------------------------------	--	--------------

38.00.00 Ταμείο Κεντρικού	<u>69,84</u>	
---------------------------	--------------	--

Τμ Νο... Διαφήμιση Υποκ/τος

390 ΠΕΛΑΤΕΣ		1.746,15
390.00 Πελάτες εσωτερικού	<u>1.746,15</u>	
390.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>1.746,15</u>	
790 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ		1.467,35
790.00 Πωλήσεις εσωτερικού	<u>1.467,35</u>	
790.00.0 Υποκ/μα Αιγίου	<u>1.467,35</u>	
594 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		278,80
594.00 ΦΠΑ	<u>278,80</u>	
594.00.00 Υποκ/μα Αιγίου	<u>278,80</u>	
594.00.00.70 ΦΠΑ Πωλ. εμπ.	<u>278,80</u>	

Τμ. Νο... Πώληση εμπ/των

51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		880,41
51.00 Γραμ. πληρ. Σε €	<u>880,41</u>	
398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		880,41
398.00 Ταμείο	<u>880,41</u>	
398.00.00 Ταμείο Υποκ/τος	<u>880,41</u>	

Εξόφληση Γραμματίου

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ**117,39**50.00 Προμηθευτές Εσωτ. 117,39**398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ****117,39**398.00 Ταμείο 117,39398.00.00 Ταμείο Υποκ/τος 117,39**Καταβολή απόδ. Νο...****30 ΠΕΛΑΤΕΣ****1.047,69**30.00 Πελάτες Εσωτερικού 1.047,69**70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ****880,41**70.00 Πωλήσεις Εσωτερικού 880,41**54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ****167,28**54.00 ΦΠΑ 167,2854.00.70 ΦΠΑ Πωλ. εμπ/των 167,28**Τμ. Νο... Πώληση εμπ/των**

4.3.2 Πρακτικό παράδειγμα 3

Το υποκατάστημα Αιγίου της ΕΠΕ «ΦΩΤΙΣΜΟΣ» με έδρα την Πάτρα , στις 4/6/2009 .

Διενέργησε τις πιο κάτω οικονομικές πράξεις:

1. Πούλησε με μετρητά ως Α.Λ.Π. Νο 80-102 εμπορεύματα αξίας 586,94 € πλέον ΦΠΑ 19%.
2. Εισέπραξε από τους πελάτες Ν. Δήμου (αποδ. 144) 58,69 € και Κ. Χρήστου (αποδ.145) 234,78 €.
3. Πλήρωσε το λογαριασμό του Ο.Τ.Ε. 55,24 € πλέον φπα 10,50 €.
4. Κατέβαλε στον προμηθευτή του Κεντρικού «Η. Χιώτη» (αποδ.205) 117,39€ .
5. Πούλησε με πίστωση στον Θ. Ντόκα (τιμ. 80) εμπορεύματα αξίας 117,39 πλέον ΦΠΑ 19 % .
6. Έλαβε από τον πελάτη Σ. Στεργίου συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 88,04 € και λήξης 31/8/2009.

Ζητούνται : 1. Η καταχώρηση των παραπάνω γεγονότων στο Ημερήσιο Φύλλο Συναλλαγών της 4/6/2009, και 2. Η ενημέρωση του Ημερολογίου του Κεντρικού όταν : α) Οι λογαριασμοί των Υποκαταστημάτων συναπτύσσονται με τους λογαριασμούς του Κεντρικού, β) Γίνεται χρήση ομίλων για την παρακολούθηση των λογαριασμών των Υποκαταστημάτων.

1. ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΦΥΛΛΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

ΦΩΤΙΣΜΟΣ Ε.Π.Ε. NORMAN 28 ΠΑΤΡΑ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ 4/6/2009

ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΔΙΠΛΟΥΤΥΠΟ ΦΥΛΛΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ *ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΑΙΓΙΟΥ*

ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΚΙΝΗΣΗ ΠΛΗΡΩΜΕΣ

Υπόλοιπο 3/6/09		1.173,88	Εξόφληση λογ/σμού Ο.Τ.Ε.		
			ΑΞΙΑ		55,24
			ΦΠΑ		10,5
Πωλήσεις μετρητοίς: ΑΛΠ Νο. 80-102	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	586,94 111,52	Στον προμηθευτή Η.Χιώτη για λογ/σμό του Κεντρικού Νο. 205		117,39
Από πελάτες: Ν. Δήμου απόδ. 144	58,69	293,47			
Κ. Χρήστου απόδ. 145	234,78		Υπόλοιπο προς εξίσωση		1.982,68
		2.165,81			2165,81

ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ

Πωλήσεις επί πιστώσει

Στο Θ. Ντόκα Τιμ.Νο. 80 Αξια:117,39 Φ.Π.Α. : 22,30 Τελική Αξία: 139,69

Λήψη Συν/κών Από Πελάτες

Από τον Σ. Στεργίου Συν/τική λήξης 31/8/2009 88,04

2 . ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΟΥ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

α) ΣΥΝΑΝΑΠΤΥΞΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

_____ 1 _____	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	698,46
38.00.01 Ταμείο Υποκ. Αιγίου	<u>698,46</u>
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	586,94
70.00.01 Πωλ.Εσωτ.Υποκ Αιγίου	<u>586,94</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	111,52
54.00.70.01 Φ.Π.Α. Πωλ.Εμπ.Υποκ.	<u>111,52</u>
Πωλήσεις ως ΑΔΠ Νο 80-102(ΗΦΣ Νο 130)	

_____ 2 _____	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
38.00.01 Ταμείο Υποκ. Αιγίου	<u>293,47</u>
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	293,47
30.00.01 Πελ.Εσωτ Υποκ. Αιγίου	<u>293,47</u>
30.00.01.14 Ν. Δήμου	<u>58,69</u>
30.00.01.34 Κ. Χρήστου	<u>234,78</u>
Είσπραξη ως απόδ. Νο 144&145(ΗΦΣ Νο130)	

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	55,24
62.03.01 Τηλεπικοινωνίες Υποκ. Αιγίου	<u>55,24</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	10,50
54.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών Υποκ. Αιγίου	<u>10,50</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	65,74
38.00.01 Ταμείο Υποκ. Αιγίου	<u>65,74</u>
Λογαριασμός ΟΤΕ (ΗΦΣ Νο 130)	

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	117,39
50.00.00 Προμηθευτές Εσωτ. Κεντρικού	<u>117,39</u>
50.00.00.35 Η. Χιώτης	<u>117,39</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	117,39
38.00.01 Ταμείο Υποκ. Αιγίου	<u>117,39</u>
Καταβολή ως απόδ. Νο 205 (ΗΦΣ Νο130)	

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		139,69
30.00.01 Πελάτες Εσωτ. Υποκ. Αιγίου	<u>139,69</u>	
30.00.01.12 Θ. Ντόκας	<u>139,69</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		117,39
70.00.01 Πωλήσεις Εσωτ. Υποκ. Αιγίου	<u>117,39</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		22,30
54.00.70.01 Φ.Π.Α.Πωλ.Εμπ. Υποκ. Αιγίου	<u>22,30</u>	

Πώληση Τιμ. Νο80 (ΗΦΣ Νο130)

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		88,04
31.00.01 Γραμ. στο Χαρτ. Υποκ. Αιγίου	<u>88,04</u>	
31.00.01.14 Σ. Στεργίου	<u>88,04</u>	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		88,04
30.00.01 Πελάτες Εσωτ. Υποκ. Αιγίου	<u>88,04</u>	
30.00.01.14 Σ. Στεργίου	<u>88,04</u>	

Λήψη συναλλαγματικής λήξης 31/8/2009 (ΗΦΣ Νο130)

β) ΧΡΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

1

398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	698,46
390.00 Ταμείο	<u>698,46</u>
390.00.00 Υποκατ/τος Αιγίου	<u>698,46</u>
790 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	586,94
790.00 Πωλήσεις Εσωτερικού	<u>586,94</u>
790.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>586,94</u>
594 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ	111,52
594.00 Φ.Π.Α.	<u>111,52</u>
594.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>111,52</u>
594.00.00.70 Φ.Π.Α. Πωλ.Εμπ.	<u>111,52</u>

Πωλήσεις ως ΑΛΠ Νο 80-102 (ΗΦΣ Νο 130)

2

398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	293,47
398.00 Ταμείο	<u>293,47</u>
398.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>293,47</u>
390 ΠΕΛΑΤΕΣ	293,47
390.00.00 Πελάτες Εσωτ.Υποκ. Αιγίου	<u>293,47</u>
390.00.00.14 Ν. Δήμου	<u>58,69</u>
390.00.00.34 Κ. Χρήστου	<u>234,78</u>

Είσπραξη ως Απόδ. 144 & 145 (ΗΦΣ Νο 130)

692 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		55,24
692.03 Τηλεπικοινωνίες	<u>55,24</u>	
692.03.00 Υποκ. Αιγίου	<u>55,24</u>	
594 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		10,50
594.00 Φ.Π.Α.	<u>10,50</u>	
594.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>10,50</u>	
594.00.00.29 Φ.Π.Α. Δαπανών Υποκ.Αιγίου	<u>10,50</u>	
398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		65,74
398.00 Ταμείο	<u>65,74</u>	
398.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>65,74</u>	

Λογαριασμός Ο.Τ.Ε. (ΗΦΣ Νο 130)

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		117,39
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	<u>117,39</u>	
50.00.35 Η. Χιώτης	<u>117,39</u>	
398 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		117,39
398.00 Ταμείο	<u>117,39</u>	
398.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>117,39</u>	

Καταβολή ως Απόδ. Νο 205 (ΗΦΣ Νο 130)

390 ΠΕΛΑΤΕΣ		139,69
390.00 Πελάτες Εσωτερικού	<u>139,69</u>	
390.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>139,69</u>	
390.00.00.12 Θ. Ντόκας	<u>139,69</u>	
790 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		117,39
790.00 Πωλήσεις Εσωτερικού	<u>117,39</u>	
790.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>117,39</u>	
594 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		22,30
594.00 Φ.Π.Α.	<u>22,30</u>	
594.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>22,30</u>	
594.00.00.70 Φ.Π.Α. Πωλ.Εμπ.	<u>22,30</u>	

Πώληση Τιμ. Νο 80 (ΗΦΣ Νο 130)

391 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		88,04
391.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	<u>88,04</u>	
391.00.00 Υποκ. Αιγίου	<u>88,04</u>	
391.00.00.14 Σ. Στεργίου	<u>88,04</u>	
390 ΠΕΛΑΤΕΣ		88,04
390.00.00 Πελάτες Εσωτ. Υποκ.	<u>88,04</u>	
390.00.00.14 Σ. Στεργίου	<u>88,04</u>	

Λήψη συναλλαγματικής λήξης 31/8/2009 (ΗΦΣ Νο 130)

4.4 Σύνταξη της Απογραφής και των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης

Στο τέλος της χρήσης, σε περίπτωση εξαρτημένης λογιστικής, οι ενέργειες του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος, σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. και η λογιστική πρακτική, είναι οι εξής:

ΣΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ:

Η μόνη υποχρέωση που έχει το υποκατάστημα είναι να συντάξει τη ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων του σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις απογραφής και να στείλει το πρωτότυπο της κατάστασης στο Κεντρικό Κατάστημα, μέχρι την εικοστή (20^η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (παρ.7 άρθρο 17 Κ.Β.Σ.), για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

ΣΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ:

1. Το Κεντρικό θα πρέπει αρχικά να τακτοποιήσει και να καταχωρήσει όλες τις τρέχουσες συναλλαγές του τελευταίου μήνα της χρήσης όπως και όλες τις εκκρεμότητες που υπάρχουν σ' αυτήν, όπως για παράδειγμα α) τιμολόγηση Δελτίων Αποστολής εμπορευμάτων β) έκδοση ή παραλαβή εκκαθαρίσεων εμπορευμάτων που πουλήθηκαν για λογαριασμό τρίτων (τριγωνικές πωλήσεις) γ) παραλαβές και καταχωρήσεις εξοδολογίου για εμπορεύματα ή πρώτες ύλες που έγιναν εισαγωγή από το εξωτερικό και σε συνάρτηση με τους καταβληθέντες δασμούς και φόρους να γίνει ο προσδιορισμός του κόστους.

2. Να συνταχθεί το Α' Προσωρινό Ισοζύγιο.

3. Να γίνει η γενική απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης η οποία περιλαμβάνει και τα αποθέματα του ή των Υποκαταστημάτων όπου θα καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών μέσα στις προθεσμίες που αναφέρει το άρθρο 17 § 8 του Κ.Β.Σ. , ο οποίος συγκεκριμένα αναφέρει « Οι πράξεις του Ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο του, περατώνεται :

Α) εντός τριών μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες

Β) εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις

Γ) εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν τη προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

4. Θα πρέπει να διενεργήσει εγγραφές προσαρμογής και τακτοποίησης των δεδομένων των βιβλίων, δηλαδή των λογαριασμών του προσωρινού ισοζυγίου, προς τα δεδομένα της απογραφής, τα οποία μπορεί να είναι, αποσβέσεις παγίων στοιχείων, λογισμός τόκων σε βάρος πελατών ή υπέρ προμηθευτών, λογισμός τόκων καταθέσεων τραπεζών ή τόκων δανείων από τράπεζες, λογισμός για ανασφάλιστα καταστραμμένα ή κλεμμένα εμπορεύματα, χρονική τακτοποίηση εσόδων-εξόδων καταχώρηση πραγματοποιημένων αλλά μη πληρωμένων εξόδων όπως λογαριασμούς τηλεφώνου, ύδρευσης και φωτισμού και ένα τελευταίο είναι οι προβλέψεις για απαξιώσεις ή υποτιμήσεις παγίων στοιχείων, για επισφαλείς πελάτες, για αποζημιώσεις προσωπικού και για αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

5. Να συντάξει το Β΄ Προσωρινό Ισοζύγιο.

6. Να διενεργήσει εγγραφές που απαιτούνται για τη μεταφορά των ομάδων 2,6,7 στη γενική εκμετάλλευση (80.00) μέχρι και τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης (86.99).

7. Στη συνέχεια θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των Καθαρών Αποτελεσμάτων Χρήσης (86.99) στον υπολογαριασμό 88.00 «Καθαρά Κέρδη Χρήσης» ή 88.01 «Ζημιές Χρήσης» του λογαριασμού 88 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ». Έπειτα γίνεται η μεταφορά του 88.00 ή του 88.01 στον υπολογαριασμό 88.99 «Κέρδη προς Διάθεση» ή στον 88.98 «Ζημιές σε Νέο» και στη συνέχεια ακολουθεί η μεταφορά του 88.99 ή του 88.98 στον υπολογαριασμό 33.07 «Ατομικός Λογαριασμός Επιχειρηματία» από τον οποίο είναι στη κρίση του να μεταφέρεται (κεφαλαιοποιείται) ολόκληρου ή μέρος του υπολοίπου. Στον υπολογαριασμό 40.07 «Κεφάλαιο Ατομικών Επιχειρήσεων» του λογαριασμού 40 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ» ή σε περίπτωση εταιρείας (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.) οι αντίστοιχες εγγραφές που απαιτούνται, έτσι ώστε σε κάθε περίπτωση να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης των Αποτελεσμάτων.

8. Να συντάξει το Οριστικό Ισοζύγιο, από τα υπόλοιπα των λογαριασμών από τον οποίο θα συνταχθεί ο Γενικός Ισολογισμός της Επιχείρησης.

9. Ακολουθεί η καταχώρηση στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, κάτω από την Γενική Λογιστική : α) του Ισολογισμού, β) της κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, γ) της Κατάστασης του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης και δ) του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Για καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω που αναφέραμε, θα πρέπει να σημειώσουμε τα εξής:

- Εφόσον οι λογαριασμοί του ή των λογαριασμών παρακολουθούνται και συναναπτύσσονται μαζί με τους λογαριασμούς του Κεντρικού, σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του Σχεδίου Λογαριασμών, τα υπόλοιπα των λογαριασμών στη λογιστική του Κεντρικού είναι τα συνολικά υπόλοιπα Κεντρικού και Υποκαταστημάτων και κατά συνέπεια, με βάση αυτά, το

λογιστήριο θα συντάξει το γενικό Ισολογισμό, Το Γενικό Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης και το Γενικό Λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

- Εφόσον η επιχείρηση, για τη παρακολούθηση της δραστηριότητας του υποκαταστήματος, κάνει χρήση των ομίλων λογαριασμών 19,29,39,49,59,69,79,99 και 09, οι οικονομικές καταστάσεις προκύπτουν ως εξής:

Ο Γενικός Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης (80) με βάση τις εγγραφές προσδιορισμού αυτού (ενέργεια 6). Για το σχηματισμό της Γενικής Εκμετάλλευσης μεταφέρονται σ' αυτήν τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές, τα οργανικά έσοδα και έξοδα κατ' είδος και τα τελικά αποθέματα τόσο του Κεντρικού (20-28,60-68,70-78) όσο και του ή των Υποκαταστημάτων(290-298,690-698,790-798)

Ο Γενικός Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης (86) με βάση τις εγγραφές προσδιορισμού αυτού (ενέργεια 6). Για το σχηματισμό των Αποτελεσμάτων Χρήσης, μεταφέρονται σ' αυτά τα Μικτά Αποτελέσματα (80.01), τα έξοδα τα μη προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων (80.02), τα έσοδα τα μη προσδιοριστικά των Μικτών Αποτελεσμάτων (80.03), καθώς και οι λοιποί λογαριασμοί αποτελεσμάτων 81,82,83,84 και 85.

Ο Γενικός Ισολογισμός, με βάση τα αθροίσματα των υπολοίπων των λογαριασμών του Κεντρικού με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών των ομίλων, τα οποία (αθροίσματα) εμφανίζονται ενιαία στον Γενικό Ισολογισμό.

- Το λογιστήριο, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, είναι σε θέση να προσδιορίζει Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης, χωριστά για το Κεντρικό, για κάθε Υποκατάστημα, καθώς και για ολόκληρη την επιχείρηση. Για το σκοπό αυτό, αρκεί, παράλληλα με τη συνανάπτυξη των λογαριασμών των υποκαταστημάτων μαζί με τους λογαριασμούς του κεντρικού ή τη χρήση των ομίλων λογαριασμών, να αναπτύξει τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των 81 έως και 85 κατά προορισμό, π.χ. 81.00.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα κεντρικού», 81.00.01 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα Υποκαταστήματος Α», κ.λπ. και ακόμα να αναπτύξει κατάλληλα τους λογαριασμούς 80 και 86.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ» - «FRANCHISE»

5.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (*ΔΛΠ* - αγγλικά: *International Accounting Standards - IAS*) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα έγινε με τον Ν. 2992/2002 και εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, κατάσταση ταμειακών ροών και σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 και τα μέλη της διέθεταν ένα μεγάλο εύρος προσόντων, όπως λογιστική πρακτική, επιχειρηματική και χρηματοοικονομική ανάλυση, άριστη γνώση της λογιστικής και διεθνή λογιστική κατάρτιση. Η συμφωνημένη διαδικασία εργασίας της Επιτροπής έγκειται στο να επιλέγονται ορισμένα θέματα για λεπτομερή μελέτη από τις κατευθυντήριες επιτροπές. Ως αποτέλεσμα αυτής της εργασίας καταρτίζεται ένα σχέδιο πάνω σε ένα ειδικό θέμα για εξέταση από το συμβούλιο. Αν γίνει αποδεκτό τουλάχιστον από τα 2/3 του Συμβουλίου, το σχέδιο διαβιβάζεται στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερομένους και δίνεται επαρκής χρόνος για κατανόηση και σχολιασμό κάθε σχεδίου.

Τα σχόλια και οι προτάσεις που περιλαμβάνονται ως αποτέλεσμα του σχεδίου εξετάζονται από το Συμβούλιο (IASB) και το σχέδιο αναθεωρείται, όπου είναι αναγκαίο. Εφόσον αυτό το αναθεωρημένο σχέδιο γίνει αποδεκτό τουλάχιστον από τα 3/4 του Συμβουλίου, εκδίδεται ως Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και αρχίζει η εφαρμογή του από την ημερομηνία που αναφέρεται στο

Πρότυπο. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν κατισχύουν των εθνικών προτύπων.

Από το Μάρτιο του 2002 και μετά εκτός από τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-ΔΛΠ, θα χρησιμοποιούμε και τον όρο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΠ μέχρι τη πλήρη αντικατάστασή τους σε ΔΠΧΠ.

Για την έγκριση ενός Διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, είναι ανάγκη καταρχήν το πρότυπο να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβούλιου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης.

Αναφορά κυριότερων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το ΔΛΠ 1 αφορά στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός του είναι να περιγράψει τη βάση πάνω στην οποία θα παρουσιαστούν οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, ώστε να εξασφαλιστεί η δυνατότητα σύγκρισης τους με τις αντίστοιχες καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της ίδιας επιχείρησης, όσο και με τις αντίστοιχες άλλων επιχειρήσεων.

Το ΔΛΠ 2 αφορά στα αποθέματα και σκοπός του είναι να καθοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων στη βάση του ιστορικού κόστους.

Το ΔΛΠ 7 αφορά στις καταστάσεις ταμειακών ροών και σκοπός του είναι να παρέχει πληροφορίες στους χρηστές των οικονομικών καταστάσεων, για να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές.

Το ΔΛΠ 12 έχει ως σκοπό να καθοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος.

Το ΔΛΠ 16 αφορά στα ενσώματα πάγια και σκοπός του είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων και πιο συγκεκριμένα το χρόνο καταχώρησης τους, τον προσδιορισμό της λογιστικής του αξίας, τη δαπάνη αποσβέσεων που πρόκειται να λογιστεί για αυτά, καθώς και τους λογιστικούς χειρισμούς άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές τους αξίες.

Το ΔΛΠ 17 αφορά τις μισθώσεις και σκοπός του είναι να περιγράψει, τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και γνωστοποιήσεις για εφαρμογή σε σχέση με τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το ΔΛΠ 20 έχει ως σκοπό τον καθορισμό του τρόπου παρακολούθησης, λογιστικού χειρισμού και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Το ΔΛΠ 37 έχει ως σκοπό να εξασφαλιστεί ότι εφαρμόζονται άρθρα κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις και ότι γνωστοποιούνται επαρκείς πληροφορίες στο

προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ώστε οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

Το ΔΛΠ 38 έχει ως σκοπό να περιγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, τη μετέπειτα λογιστική αντιμετώπιση τους και τις απαιτούμενες για αυτά γνωστοποιήσεις.

Το ΔΛΠ 39 έχει ως σκοπό να καθοριστούν αρχές για την καταχώρηση. Αποτίμηση και γνωστοποίηση πληροφοριών για τα χρηματοπιστωτικά μέσα στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Το ΔΛΠ 40 έχει ως σκοπό να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

Το ΔΠΧΠ 1 έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες σύμφωνα με το ΔΠΧΠ οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας και οι ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις της για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση, η οποία :

α) είναι διαφανής για τους χρήστες και συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται,

β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και

γ) μπορεί να δημιουργηθεί με κόστος, το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

Παρακάτω παραθέτουμε πιο αναλυτικά το ΔΛΠ 18 που αφορά τις συνενώσεις των επιχειρήσεων καθώς θεωρούμε ότι υπάρχει κοινό ενδιαφέρον συσχέτισης του με τα Υποκαταστήματα.

Διεθνής λογιστικά πρότυπα - Τμήμα 18 Συνενώσεις Επιχειρήσεων και Υπεραξία

Μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών οντοτήτων ή επιχειρήσεων σε μία αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Το αποτέλεσμα σχεδόν όλων των επιχειρηματικών συνδυασμών είναι ότι μία οντότητα, ο αποκτών, αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, του αποκτώμενου. Η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά ουσιαστικά τον έλεγχο του αποκτώμενου.

Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί για διάφορους λόγους , για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μια οντότητα του μετοχικού κεφαλαίου της άλλης οντότητας, την αγορά όλων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οντότητας, την ανάληψη των υποχρεώσεων μιας άλλης οντότητας, ή την αγορά των καθαρών περιουσιακών

στοιχείων μιας άλλης οντότητας που μαζί σχηματίζουν μία ή περισσότερες επιχειρήσεις.

Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί με την έκδοση μετοχών, τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, ή συνδυασμό των μεθόδων αυτών. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των μετόχων από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες ή μεταξύ μιας οντότητας και των μετόχων της με τον άλλο φορέα. Μπορεί να περιλαμβάνει τη δημιουργία μιας νέας οντότητας που θα κάνει έλεγχο των συνενωμένων οντοτήτων ή στο καθαρό ενεργητικό που μεταβιβάστηκε, ή για την αναδιάρθρωση μιας ή περισσότερων από τις ενοποιούμενες οντότητες.

Καθορίζεται η λογιστικοποίηση για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων εκτός τους συνδυασμούς των οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο.

Κοινή έλεγχου σημαίνει ότι όλες οι συνενωμένες οντότητες ή επιχειρήσεις τελικά ελέγχονται από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της αγοράς μεθόδου.

Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς συνεπάγεται τα ακόλουθα βήματα:

(Α) την αναγνώριση την οποία έχει ο αγοραστής,

(Β) τη μέτρηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και

(Γ) την κατανομή, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, το κόστος της επιχείρησης σε συνδυασμό με τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες αναληφθείσες υποχρεώσεις.

Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ξεχωριστά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον εφόσον πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια κατά την ημερομηνία αυτή:

(Α) στην περίπτωση περιουσιακού στοιχείου εκτός από άυλο περιουσιακό στοιχείο, είναι πιθανό ότι τυχόν συναφείς μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στον αγοραστή, και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,

(Β) στην περίπτωση υποχρέωσης εκτός από ενδεχόμενη υποχρέωση, πιθανολογείται ότι μια εκροή πόρων θα απαιτηθεί για τη διευθέτηση του υποχρέωσης και η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,

(Γ) στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή ενδεχόμενης υποχρέωσης, η εύλογη του αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η αποκτώντος θα ενσωματώνει τα κέρδη του αποκτώμενου και τις ζημίες μετά την ημερομηνία απόκτησης από

συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος του αποκτώμενου και των εξόδων βάσει του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων στον αγοραστή.

Για παράδειγμα, η δαπάνη απόσβεσης που περιλαμβάνεται μετά την ημερομηνία απόκτησης, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του αποκτώντος που σχετίζεται με τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου πρέπει να βασίζεται στις εύλογες αξίες των εν λόγω αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δηλαδή το κόστος τους για τον αποκτώντα.

Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου.

Επειδή ο έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας ή επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της, δεν είναι απαραίτητο για μια συναλλαγή ότι πρέπει να κλείσει ή να οριστικοποιηθεί από το νόμο πριν από την απόκτηση του ελέγχου του αποκτώντος.

Ως εκ τούτου:

(Α) ο αποκτών θα αναγνωρίσει τις υποχρεώσεις για τον τερματισμό ή τη μείωση των δραστηριοτήτων του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της.

(Β) ο αγοραστής, κατά την κατανομή του κόστους της συνένωσης, δεν πρέπει να αναγνωρίσει υποχρεώσεις για μελλοντικές ζημίες ή άλλα κόστη που αναμένεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων. Ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά μια ενδεχόμενη υποχρέωση του αποκτώμενου μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Αν η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα:

(Α) υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία.

(Β) ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες σχετικά με αυτή την ενδεχόμενη ευθύνη.

Μετά την αρχική τους αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρά ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά και επίσης θα επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο κόστος μείον τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου (ή της ομάδας ατομικά επουσιώδεις συνενώσεις επιχειρήσεων), η αποκτών θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

(Α) τα ονόματα και τις περιγραφές των συνενωμένων οντοτήτων ή επιχειρήσεις.

(B) την ημερομηνία της απόκτησης.

(Γ) το ποσοστό της ψήφου τίτλων που αποκτήθηκαν.

(Δ) το κόστος της συνένωσης και μία περιγραφή των συστατικών του κόστους, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που σχετίζονται άμεσα.

Όταν συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται ή μπορούν να εκδοθούν ως μέρος του κόστους, τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται:
(α) τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί ή μπορούν να εκδοθούν.

(β) η εύλογη αξία αυτών των μέσων και τη βάση για την προσδιορισμό εκείνης της εύλογης αξίας.

(γ) οι λεπτομέρειες των εργασιών που η οντότητα έχει αποφασίσει να διαθέσει ως αποτέλεσμα του συνδυασμού.

(δ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις του αποκτώμενου και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων και της υπεραξίας.

(ε) το ποσό κάθε υπέρβασης που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή τη ζημία και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η υπέρβαση είναι αναγνωρισμένη.

(ζ) η περιγραφή των παραγόντων που συνέβαλαν σε μια σχέση κόστους που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση της υπεραξίας-μια περιγραφή κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίστηκε ξεχωριστά από την υπεραξία και μία επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα μπορούσε να επιμετρηθεί αξιόπιστα-ή μια περιγραφή της φύσης οποιασδήποτε υπέρβασης αναγνωρίζονται ως κέρδος ή τη ζημία.

(η) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας του αποκτώμενου από την απόκτηση που περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία του αποκτώντος για την περίοδο.

Για συνδυασμό των επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά και πριν την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η αποκτών θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων ο αποκτών θα γνωστοποιεί μία συμφωνία της λογιστικής αξίας της υπεραξίας κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου αναφοράς, που δείχνει χωριστά τις αλλαγές που προκύπτουν από τις νέες συνενώσεις επιχειρήσεων, δυσλειτουργία απώλειες, οι μεταβιβάσεις που έχουν αποκτηθεί μέχρι τις επιχειρήσεις, καθώς και άλλες αλλαγές. Ο αποκτών θα γνωστοποιεί, επίσης, το μικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της περιόδου.

5.2 Franchise

Το **franchise** είναι ένα σύνολο δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας που αφορούν εμπορικά σήματα και επωνυμίες, πινακίδες καταστημάτων, σύμβολα, πρότυπα χρήσεως, σχέδια, δικαιώματα αντιγραφής, τεχνογνωσίες ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας προς εκμετάλλευση για την μεταπώληση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών σε τελικούς χρήστες.

Το franchising είναι η Εμπορική μέθοδος με την οποία μια επιχείρηση ο **δικαιοπάροχος**, παραχωρεί στην άλλη, το **δικαιοδόχο**, έναντι άμεσου ή εμμέσου οικονομικού ανταλλάγματος, το δικαίωμα εκμετάλλευσης του franchise με σκοπό την εμπορία συγκεκριμένων τύπων προϊόντων ή και υπηρεσιών(άρθρο 85§3 Συνθήκη της Ρώμης).

Ο Δικαιοπάροχος-Franchisor έχει την υποχρέωση να παρέχει εγγράφως σε κάθε υποψήφιο δικαιοδόχο και μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα πριν από την υπογραφή ενός δεσμευτικού εγγράφου πλήρη και ακριβή πληροφόρηση σχετικά με την εταιρική και οικονομική του κατάσταση, το επιχειρηματικό του ιστορικό, την περιγραφή της επιχείρησης που είναι αντικείμενο του franchise, την περιγραφή των κύριων χαρακτηριστικών της τεχνογνωσίας, την παροχή τεχνικής υποστήριξης προς τον δικαιοδόχο, το προβλεπόμενο κόστος εγκατάστασης μιας επιχείρησης franchise, τη βιωσιμότητα του συστήματος, τα βασικά στοιχεία της σύμβασης franchise, τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μελών του δικτύου και με άλλα που προβλέπονται είτε από ειδική νομοθεσία είτε από τον Εθνικό κώδικα Δεοντολογίας για το Franchising.

Υπάρχουν διάφορα είδη franchise όπου τα παραθέτουμε ως εξής :

1) Το Άμεσο Franchise είναι η περίπτωση όπου ο δικαιοπάροχος σε κάθε επιμέρους δικαιοδόχο έχει την συμβατική δυνατότητα να λειτουργήσει το franchise από μια και συγκεκριμένη μονάδα εκμετάλλευσης που βρίσκεται σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή μέσα στη χώρα ανάπτυξης.

2) Το Βιομηχανικό franchise είναι η περίπτωση όπου μια επιχείρηση, ο δικαιοπάροχος, παρέχει σε μια άλλη επιχείρηση, τον δικαιοδόχο, την άδεια να παράγει ή να μεταποιεί συγκεκριμένα προϊόντα σύμφωνα με τις οδηγίες του δικαιοπάροχου και να τα πωλεί με το σήμα του.

3) Το franchise Διανομής είναι η περίπτωση όπου μια επιχείρηση, ο δικαιοπάροχος, παρέχει σε μια άλλη επιχείρηση, τον δικαιοδόχο, την άδεια να εκμεταλλεύεται το franchise μέσα από την λιανική πώληση σε τελικούς καταναλωτές συγκεκριμένων προϊόντων μέσα από το κατάστημα του και κάτω από τα διακριτικά γνωρίσματα του δικαιοπαρόχου.

4) Το franchise Υπηρεσιών είναι η περίπτωση όπου μια επιχείρηση, ο δικαιοπάροχος, παρέχει σε μια άλλη επιχείρηση, τον δικαιοδόχο, την άδεια να

εκμεταλλεύεται το franchise μέσα από την παροχή σε τελικούς καταναλωτές συγκεκριμένων υπηρεσιών μέσα από το κατάστημα του και κάτω από τα διακριτικά γνωρίσματα του δικαιοπαρόχου.

5) Το κινητό franchise είναι η περίπτωση όπου μια επιχείρηση, ο δικαιοπάροχος, παρέχει σε μια άλλη επιχείρηση, τον δικαιοδόχο, την άδεια να εκμεταλλεύεται το franchise μέσα από την παροχή σε τελικούς καταναλωτές συγκεκριμένων υπηρεσιών μέσα από το κατάστημα του και κάτω από τα διακριτικά γνωρίσματα του δικαιοπαρόχου.

Βασικός δικαιοδόχος είναι η επιχείρηση, στην οποία ο δικαιοπάροχος, παρέχει την άδεια να εκμεταλλευθεί μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή μέσω της, από το βασικό δικαιοδόχο, περαιτέρω παραχώρησης σε τρίτους του δικαιώματος εκμετάλλευσης του franchise μέσα από συγκεκριμένες μονάδες εκμετάλλευσης (καταστήματα) που καθένας από αυτούς δημιουργεί μέσα στην ίδια γεωγραφική περιοχή βάσει ενός δεδομένου χρονικού σχεδίου ανάπτυξης, χωρίς να αποκλείεται η πιθανότητα της παράλληλης δημιουργίας κι εκμετάλλευσης από το βασικό δικαιοδόχο μιας ή περισσότερων μονάδων εκμετάλλευσης στην ίδια γεωγραφική περιοχή.

Ο δικαιοδόχος Ανάπτυξης Περιοχής είναι η επιχείρηση, στην οποία ο δικαιοπάροχος, παρέχει σε αυτήν την άδεια να εκμεταλλευτεί μια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή μέσω της από τον ίδιο δημιουργίας και εκμετάλλευσης περισσότερων της μιας μονάδων εκμετάλλευσης βάσει ενός δεδομένου χρονικού σχεδίου ανάπτυξης.

Το franchising πολλαπλών Σημείων είναι η επιχείρηση στην οποία παραχωρείται από τον δικαιοπάροχο το δικαίωμα εκμετάλλευσης του franchise με σκοπό την εμπορία συγκεκριμένων τύπων προϊόντων ή και υπηρεσιών μέσα από την δημιουργία περισσότερων της μιας μονάδες εκμετάλλευσης μέσα στην ίδια ή σε άλλη γεωγραφική περιοχή.

Ο δικαιοδόχος θα πρέπει να καταβάλει το οικονομικό αντάλλαγμα στο δικαιοπάροχο για να του παραχωρήσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης του franchise είτε με μια εφάπαξ αμοιβή που λέγεται Δικαίωμα Εισόδου, είτε να καταβάλλει περιοδικά το ποσό καθ'όλη τη διάρκεια της συμβατικής τους σχέσης που λέγεται Περιοδικό Δικαίωμα.

Ο δικαιοπάροχος από την άλλη πρέπει να εκπαιδεύει τον δικαιοδόχο και τους υπάλληλους του πάνω στο franchise και στις μεθόδους εκμετάλλευσης του.

Ο δικαιοπάροχος, επίσης, θα πρέπει να διενεργεί τον Ποιοτικό Έλεγχο επί τόπου στις μονάδες εκμετάλλευσης του franchise ώστε να πιστοποιείται η συμμόρφωση των δικαιοδόχων του δικτύου με τους κανόνες του Εγχειριδίου

Λειτουργίας του franchise και τους όρους της σύμβασης franchise που έχουν υπογράψει τους σχετικούς με την ποιότητα των πωλούμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Τέλος, ο δικαιούχος μπορεί να ασκήσει το συμβατικό του δικαίωμα να ζητήσει από τον δικαιούχο να του πουλήσει είτε την επιχείρησή του, είτε μέρος αυτής είτε τα προϊόντα που έχουν απομείνει στην κυριότητα του δικαιούχου κατά τη λύση ή λήξη της σύμβασης.

Το franchise ως φιλοσοφία επιχειρηματικής δραστηριοποίησης χαρακτηρίζεται από εξαιρετικά πλεονεκτήματα που συντελούν στη ταχεία ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Αξίζει να αναφέρουμε ότι στην Ελλάδα σήμερα λειτουργούν 596 αλυσίδες με συνολικά 16.996 καταστήματα. Η συνεισφορά του κλάδου στην αγορά εργασίας είναι επίσης σημαντική αφού απασχολεί περισσότερους από 100.000 εργαζόμενους.

Αν και σήμερα η οικονομία βρίσκεται σε μια περίοδο μεγάλων διαταραχών όπου παρεμποδίζουν τη δημιουργία των επενδύσεων στη χώρα μας το franchise μπορεί να αποφέρει μέσα από σκληρή και συνετή δραστηριότητα πολύ περισσότερα οικονομικά οφέλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ»

6.1 Γενική Επισκόπηση

Τα Υποκαταστήματα ως δευτερεύοντα και βοηθητικά καταστήματα της επιχείρησης δεν υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση καθώς τα οικονομικά στοιχεία του υποκαταστήματος ενσωματώνεται στη φορολογική δήλωση του κεντρικού. Στη δήλωση αυτή αναφέρονται τα στοιχεία του υποκαταστήματος, οι δαπάνες των παγίων στοιχείων του και οι ετήσιες πωλήσεις του.

Ιστορικά να αναφέρουμε στην ύπαρξη του βιβλίου Συμψηφιστικών πράξεων που ήταν υπόχρεο το Υποκατάστημα να τηρεί ξεχωριστά απ' το Κεντρικό.

Τώρα πλέον, με την μηχανογράφηση των επιχειρήσεων ελέγχονται και τηρούνται όλα μέσω του on-line συστήματος της επιχείρησης.

Ο χρόνος κλεισίματος του υποκαταστήματος, είναι ο ίδιος με το Κεντρικό που είναι δωδεκάμηνο. Κατ' εξαίρεση μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του ,το Υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής Επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.

Σε περίπτωση μεταβίβασης υποκαταστήματος , αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη παραλαβή της δήλωσης υπεραξίας και τον έλεγχο της είναι η Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης που μεταβιβάζει το Υποκατάστημα.

Όταν υποκατάστημα επιχείρησης μεταβιβάζεται με όλα τα περιουσιακά του στοιχεία (πάγιο εξοπλισμό, άυλα στοιχεία όπως αέρας, πελατεία κλπ) είναι προφανές ότι θεωρείται ως μεταβίβαση ολοκληρωμένης επιχείρησης γιατί το υποκατάστημα που βρίσκεται σε διαφορετική από την έδρα τοποθεσία αποτελεί ένα αυτοτελές λειτουργικό σύνολο, του οποίου η μεταβίβαση επιτρέπει στον αγοραστή να συνεχίσει την άσκηση της ίδιας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η ωφέλεια που θα προκύψει από την μεταβίβαση του υποκαταστήματος θα φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20% (άρθρο 13§1ν. 2238/1994).

ΠΗΓΕΣ- ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νικόλαος Σ. Πομώνης « Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων» (Έκδοση 2^η)
Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2002

Νικόλαος Σ. Πομώνης «Γενική Λογιστική 2» (Έκδοση 2^η)
Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2003

Δημήτρης Σταματόπουλος-Αντώνης Καραβοκύρης « Φορολογία
Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων» (Έκδοση 5^η)
Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα 2007

Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη «Ο Πανδέκτης του Λογιστή»
Εκδόσεις Βρύκους, Αθήνα 1999

Δημήτρης Σταματόπουλος «Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων»
Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα 2007

Νικόλαος Πετρίδης «Γενική Λογιστική 2»
Σημειώσεις παράδοσης ΤΕΙ Πάτρας

Αθανασόπουλος Κωνσταντίνος «Γενική Λογιστική 2»
Σημειώσεις παράδοσης ΤΕΙ Πάτρας

Καραγιώργος Θεοφάνης «Χρηματοοικονομική Λογιστική 1: Εισαγωγή στα
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»
Εκδόσεις Ε.Α.Π. , Πάτρα 2008

Πηγές Internet

Γενικά περί Υποκαταστημάτων , Αλλοδαπές Επιχειρήσεις, Φορολογία
Εισοδήματος , Διεθνή λογιστικά Πρότυπα, Franchise και Τροποποιήσεις του
Κ.Β.Σ. , Π.Δ. 186/1992

www.taxisnet.gr

www.power-tax.gr

www.gus.gr

www.gsis.gr

www.taxheaven.gr

www.franchise.GR the official directory

Exposure Draft « International Financial Reporting standard for small and
medium sized entities», Λονδίνο 2007