

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

ΠΡΩΗΝ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

ΚΑΚΑΓΗ ΜΕΛ. ΘΕΟΔΩΡΑ Α.Μ. 16652

ΠΑΙΔΑΣ ΚΥΡ. ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ Α.Μ. 16662

**ΕΠΟΠΤΕΥΟΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΕΠΠΑΣ**

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2020

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει αλλαγές στη φορολογία. Λόγω αυτών των αλλαγών απαιτείται η συνεχής ενημέρωση από τους ειδικούς στη φορολογία, όπως λογιστές και φοροτεχνικούς, η ενημέρωση γίνεται από βιβλία, σεμινάρια και το διαδίκτυο.

Με την παρούσα εργασία γίνεται έρευνα στις δαπάνες που γίνονται από τις επιχειρήσεις σχετικά με το ποιες εκπίπτουν και ποιες όχι από τα ακαθάριστα έσοδα. Η καταγραφή των δαπανών είναι σημαντικό θέμα για κάθε επιχείρηση αφού αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα και αυτά και υπολογίζεται το καθαρό αποτέλεσμα. Η διαδικασία αυτή γίνεται κάθε χρόνο. Ο λογιστικός νόμος περιέχει το λογιστικό σχέδιο, που εμπεριέχεται και ομάδα 6, η οποία αναφέρει τα έξοδα που παρακολουθεί η επιχείρηση.

Εξειδικεύοντας λοιπόν τα όσα αναφέροντας την ομάδα 6, είναι πολλές φορές δύσκολο, καθώς η νομοθεσία δεν αναφέρει ξεκάθαρα όλες τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα έσοδα και είναι σημαντικό ζήτημα αυτό της φορολογικής αναμόρφωσης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία έγινε ανάλυση των δαπανών που εκπίπτουν και αυτών που δεν εκπίπτουν τα έσοδα της επιχείρησης. Είναι ένα θέμα που αναφέρθηκε σε πολλά μαθήματα της σχολής.

Κατά της διάρκεια της εκπόησης παρουσιάστηκαν προβλήματα όπως η επιλογή των συγγραμμάτων, η κατανόηση των νόμων και ο τρόπος παρουσίασης.

Οι σχετικές γνώσεις από τις σπουδές και η μελέτη συγγραμμάτων βοήθησαν στην λύση των προβλημάτων.

Επιλέχθηκαν να γίνουν κεφάλαια τα οποία είναι: Πρώτο Κεφάλαιο: Ορισμοί, Δεύτερο Κεφάλαιο: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα & Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Τρίτο Κεφάλαιο: Εκπιπόμενες και μη Εκπιπόμενες Δαπάνες.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	ii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	iii
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	iv
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	v
ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΟΡΙΣΜΟΙ	
1.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	1
1.2 ΤΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΡΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	2
1.3 ΕΜΠΟΡΙΑ	3
1.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ	3
1.5 ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ. ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	3
1.6 ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	4
1.7 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	5
1.8 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	6
ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	
2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	8
2.1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΠ	8
2.1.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	8
2.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	9
2.2.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΟΡΟΙ	10
2.2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	10
2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	10
2.4 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΤΡΕΧΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ)	11
2.5 ΈΝΝΟΙΑ ΕΣΟΔΟΥ & ΕΞΟΔΟΥ	12
2.5.1 ΈΣΟΔΟ	12
2.5.2 ΈΞΟΔΟ-Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6- ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ-ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ-ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	21
2.6 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	40
2.7 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	42
ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	55
3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	55
3.3 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	56
3.4 ΈΝΝΟΙΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	57
3.5 ΈΝΝΟΙΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	58
3.6 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΙ ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	61
3.7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ» ΚΑΙ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ» ΒΑΣΗΣ	61
3.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	62
3.9 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	62
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	88

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Π.Υ.= Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
ΔΕΗ= Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού
Δ.Ο.Υ.= Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Γ.Λ.Σ.= Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΕ= Ετερόρρυθμη Εταιρεία
ΕΛΠ= Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΠΕ= Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΥΔΑΠ= Εταιρεία Ύδρευσης και Αποχέτευσης Πρωτεύουσας
Ε.Ι.Χ.= Όχημα Ιδιωτικής χρήσης
Ε.Π.= Ένωση Περιφερειών
ΙΚΑ= Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Ι.Κ.Ε.= Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες
ΙΚΑ-ΤΕΑΜ= Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων - Ενιαίο Ταμείο Ασφάλισης Μισθωτών
Κ.Β.Σ.= Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Φ.Α.Σ.= Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Ε.= Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν.= Νόμος
Ο.Α.Ε.Δ.= Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού
ΟΓΑ= Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
ΟΕ= Ανώνυμη Εταιρεία
ΟΤΕ= Οργανισμός Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος
ΠΟΛ= Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Σ.τ.Ε.= Συμβούλιο της Επικρατείας
Φ. Μ. Υ.= Φόρος Εισοδήματος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.Α.= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα σημαντικό κομμάτι στη ζωή των επιχειρήσεων είναι οι δαπάνες άρα και στη λογιστική. Σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση των δαπανών κατά είδος αλλά και ο διαχωρισμός τους σε εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες. Ακόμα θα γίνει τα τελευταία χρόνια. Αλλαγές που επηρέασαν τη ζωή των οντοτήτων. Καθώς πρέπει να εφαρμόσουν τον λογιστικό και τον φορολογικό και μάλιστα ταυτόχρονα. Το πρόβλημα δημιουργείται στο γεγονός ότι πρέπει να εφαρμόζονται και οι δύο ταυτόχρονα και σε πολλά σημεία διαφέρουν. Ο νόμος 4110/13 και ο 4172/13 έφεραν τις σημαντικότερες αλλαγές από πλευράς φορολογίας αλλάζοντας τον Ν. 2238/1994. Κύριες αλλαγές έγιναν στο άρθρο 31 που είχε σχέση με τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα έσοδα της επιχείρησης. Δαπάνες που αναφέρονται στα άρθρα 3,11 και 13 του Ν. 4110/13 και στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/13. Ο Ν. 3842/10 προβλέπει την φορολογική αναμόρφωση για τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν αλλά σύμφωνα με Ν. 4308/14 πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση όλων των δαπανών και η έρευνα σε αυτές που δεν εκπίπτουν καθώς και στην σπουδαιότητα που παίζουν στη ζωή των επιχειρήσεων.

ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΟΡΙΣΜΟΙ

1.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ

Εισαγωγή

Στο πρώτο κεφάλαιο θα δοθούν σημαντικές έννοιες που θα βοηθήσουν σημαντικά στην κατανόηση της εργασίας. Έννοιες όπως της οικονομικής μονάδας, των στόχων της, της εταιρείας, της εμπορίας, του λογιστικού συστήματος, της φοροδιαφυγής, του εσόδου και του εξόδου.

Είναι πολύ σημαντικό να δοθεί η έννοια της επιχείρησης. Αποτελείται από ένα άτομο ή από μέλη μιας ομάδας που ρυθμίζουν την οργάνωση και τη διοίκηση της επιχείρησης. Όπως είναι λογικό όπου υπάρχει ομάδα η συλλογική δράση είναι μεγαλύτερη για την επίτευξη του αντικειμενικού σκοπού.

Κατά κύριο λόγο, λοιπόν, το πεδίο δράσης αυτής της επιστήμης είναι οι οργανισμοί, και μάλιστα οι οικονομικοί οργανισμοί¹.

Πριν γίνει οποιαδήποτε αναφορά στην επιχείρηση, θεωρείται σκόπιμο να διευκρινιστεί η έννοια του όρου "οργανισμός". Οργανισμός είναι ένα σύνολο οργανωμένων ανθρώπων, που εργάζονται μαζί, για την ολοκλήρωση ενός κοινού σκοπού. Το πανεπιστήμιο, το Τ.Ε.Ι., η ΦΑΓΕ Α.Ε., μία ποδοσφαιρική ομάδα είναι οργανισμοί. Τα παραπάνω σύνολα ανήκουν στην κατηγορία των οργανισμών, γιατί χαρακτηρίζονται από τρία κοινά στοιχεία:

- I. Έχουν όλα έναν ξεκάθαρο σκοπό, δηλαδή ένα στόχο ή ένα σύνολο στόχων.
- II. Απαρτίζονται όλα από ανθρώπους.
- III. Έχουν μια δική τους δομή, όπου καθορίζει και περιορίζει τη ξεχωριστά τη συμπεριφορά των μελών του. Οι οργανισμοί με οικονομικό σκοπό, ονομάζονται επιχειρήσεις².

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΩΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ

Έχουν γίνει πολλές προσπάθειες για να δοθεί μέχρι σήμερα ένας εννοιολογικός ορισμός που να καλύπτει πλήρως τον όρο "επιχείρηση"³. Όπως για παράδειγμα πολλοί ερευνητές και συγγραφείς βλέπουν την επιχείρηση ως οικονομικό οργανισμό ή ως ανοικτό οικονομικό σύστημα του γενικότερου οικονομικού συστήματος κ.λπ.

Τα στοιχεία, που χαρακτηρίζουν την επιχείρηση ως οικονομικό οργανισμό είναι⁴:

- i. Η οργανωμένη προσπάθεια των μελών της.
- ii. Η ικανοποίηση των αναγκών των καταναλωτών ή πελατών.
- iii. Το κέρδος, το οποίο είναι ένα από τα βασικά κίνητρα για την ανάληψη επιχειρηματικής πρωτοβουλίας.

¹ ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ., ΤΖΩΡΖΑΚΗ Α.Μ., (2007), ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΟ MANAGEMENT ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΠΟΧΗΣ, ΣΕΛ.33

² ΣΤΑΘΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘ., (1991), ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΟΙΚΗΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΣΕΛ. 95-106

³ ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ., ΤΖΩΡΖΑΚΗ Α.Μ., (2007), ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΟ MANAGEMENT ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΠΟΧΗΣ, ΣΕΛ.33-35

⁴ ΠΑΤΡΙΝΟΣ ΔΗΜ., (2006), ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Α' ΜΕΡΟΣ, ΣΕΛ. 6-10

iv. Το κέρδος πρέπει να επαναλαμβάνεται, όπου έτσι υφίσταται και η διάρκεια ζωής της επιχείρησης.

1.2 ΤΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕΡΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η επιχείρηση έχει και τη μορφή του ανοικτού συστήματος, κάτι το οποίο την επηρεάζεται συνεχώς. Η επιχείρηση ως οικονομικός οργανισμός αναλαμβάνει να μετασχηματίσει τις εισροές σε εκροές.

Τα συστατικά μέρη της επιχείρησης είναι⁵:

- α) Η εξυπηρέτηση πελατών
- β) Το ανθρώπινο δυναμικό, τα υλικά, οι γνώσεις, η μεθοδολογία και η εκπαίδευση που αποτελούν τις εισροές
- γ) Οι υπηρεσίες και οι πληροφορίες που αποτελούν τις εκροές.

Φυσικά οι εισροές μια επιχείρησης μετασχηματίζονται σε τελικά αγαθά ή υπηρεσίες, που ουσιαστικά είναι οι εκροές της. Δηλαδή η παραγωγή μιας εταιρείας είναι οι εκροές της. Οι εκροές πρέπει να είναι μεγαλύτερης αξίας από τις εισροές και όταν συμβαίνει αυτό θεωρούμε τη διαδικασία μετατροπής ως διαδικασία προστιθέμενης αξίας.

Τρεις είναι οι πιθανές καταστάσεις που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση:

- i. Εισροές > εκροές: Η εταιρεία έχει ζημιά, αφού οι συντελεστές της παραγωγής (οι εισροές) των εισροών είναι μεγαλύτερης αξίας από τις εκροές.
- ii. Εισροές = εκροές: Η εταιρεία βρίσκεται στο νεκρό σημείο.
- iii. Εισροές < εκροές: Η εταιρεία έχει κέρδος, αφού η αξία των εκροών είναι μεγαλύτερη από την αξία των εισροών⁶.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Μπορούμε να πούμε, πως άμεση επίπτωση στην επιχείρηση εκτός από τους ευρείς περιβαλλοντικούς παράγοντες που επηρεάζουν μια επιχείρηση έχουν και κάποιες ειδικές δυνάμεις στα πλαίσια του εξωτερικού περιβάλλοντος⁷. Τέτοιες δυνάμεις είναι για παράδειγμα τα συνδικάτα, οι τράπεζες, οι πελάτες και οι προμηθευτές. Με τις παραπάνω δυνάμεις συσχετίζεται η κάθε επιχείρηση, οι οποίοι είναι εξωτερικοί προς την οργάνωση, και για αυτό τον λόγο αποκαλούνται ως εξωτερικό περιβάλλον. Με αποτέλεσμα οι παραπάνω παράγοντες, όχι μόνο να επηρεάζουν αλλά και να αλληλοεπηρεάζονται.

Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να προσαρμόζεται με τις αλλαγές του περιβάλλοντος, μιας και οι εξωτερικοί παράγοντες είναι δυναμικοί και μεταβάλλονται συνεχώς. Στην περίπτωση που δεν ληφθούν τα παραπάνω υπόψη η επιχείρηση διακινδυνεύει την επιβίωση της. Σημαντική επίπτωση σε μια επιχείρηση είναι οι αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον όπως για παράδειγμα αυξημένες μισθολογικές απαιτήσεις των συνδικάτων, αύξηση/μείωση των επιτοκίων και οικονομικές δυσκολίες των προμηθευτών μιας εταιρείας και οι μεταβαλλόμενες τιμές πετρελαίου.

Όσον αφορά το εσωτερικό περιβάλλον: είναι αποτελούμενο από χρηματοοικονομικούς, φυσικούς, ανθρώπινους και τεχνολογικούς πόρους. Εσωτερικά και εξωτερικά το επίπεδο της τεχνολογίας είναι διαφορετικό σε μια επιχείρηση. Για αυτό τον

⁵ ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ ΚΩΣΤΑΣ, (1990), ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ, ΣΕΛ. 28-30

⁶ ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ., ΤΖΩΡΖΑΚΗ Α.Μ., (2007), ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΟ MANAGEMENT ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΠΟΧΗΣ, ΣΕΛ.33 35-36

⁷ ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ., ΤΖΩΡΖΑΚΗ Α.Μ., (2007), ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΟ MANAGEMENT ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΠΟΧΗΣ, ΣΕΛ.37-38

λόγο άλλωστε μια μεγάλη εταιρεία χρησιμοποιεί την καλύτερη τεχνολογία σε σχέση με μια πιο μικρή επιχείρηση η οποία μπορεί να χρησιμοποιεί ακόμα και σήμερα συμβατικά μέσα. Με αυτό τον τρόπο το εσωτερικό επίπεδο τεχνολογίας μπορεί να μην είναι τόσο ανεπτυγμένο όσο το εξωτερικό, που όμως αυτό δεν σημαίνει πως δεν μπορεί να ισχύει και το αντίθετο. Εφόσον μια εταιρεία δίνει μεγάλη βαρύτητα στην έρευνα και την ανάπτυξη μπορεί να έχει καταφέρει να επιτύχει τεχνολογικές διαδικασίες που να μην είναι διαθέσιμες στο εξωτερικό περιβάλλον.

1.3 ΕΜΠΟΡΙΑ

Εμπορία ασκούν οι επιχειρήσεις που μεταπωλούν υλικά αγαθά με επιδίωξη το κέρδος. Διακρίνεται σε τρεις τύπους:

- Το εμπόριο που γίνεται μεταξύ κρατών που γίνεται με τη βοήθεια φορητών, πλοίων και άλλων. Αυτό ονομάζεται εξωτερικό εμπόριο.
- Το εμπόριο που γίνεται στο εσωτερικό του κράτος. Ονομάζεται εσωτερικό εμπόριο.
- Τέλος υπάρχει το διεθνές εμπόριο κατά το οποίο τα προϊόντα πωλούνται μεταξύ πολλών χωρών.
- Η σημασία του εμπορικού του εμπορίου είναι μεγάλη καθώς μέσα απ' αυτό δίνεται η ευκαιρία στις επιχειρήσεις να προωθήσουν τα προϊόντα τους.

1.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Γενικά

Λογιστική,⁸ είναι η συστηματική τεχνική παρακολούθησης των οικονομικών μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων που διαθέτει μια επιχείρηση. Η λογιστική είναι ένα σύστημα λογικών συνδυασμών με τη συνδρομή κανόνων κοινά παραδεκτών. Η ετυμολογική έννοια της λογιστικής μπορεί εύκολα να αναζητηθεί στη λογική, που απαιτεί όμως και κάποιες οικονομικές γνώσεις και έννοιες.

Η λογιστική βοηθάει στη συλλογή οικονομικών πληροφοριών τις οποίες κατατάσει, αξιολογεί και καταγράφει η επιχείρηση στα βιβλία της και στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτός τις πληροφορίες τις εξετάζουν οι μέτοχοι, οι επενδυτές και η πολιτεία, ο καθένας για τους δικούς του λόγους. Η επιχείρηση συντονίζεται το πρόγραμμα δράσης που έχει θέσει μέσα από τις πληροφορίες που παίρνει από τη λογιστική.

1.5 ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ. ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 και τις παραγράφους 11 και 12 οι εταιρίες ΟΕ, ΕΕ, όπως οι ατομικές επιχειρήσεις μπορούν να τηρήσουν το απλογραφικό λογιστικό σύστημα και να ενημερώνουν τα βιβλία εσόδων-εξόδων. Βέβαια υπάρχει και η προϋπόθεση να μην υπερβαίνει ο τζίρος τους τα 1.500.000€. στα βιβλία αυτά καταγράφουν⁹:

Με τις παρ. 11 και 12 του άρθρου 3 ορίζεται ότι μια ΟΕ, ΕΕ, ατομική, αστική κ.λπ., όπως ορίζεται στο άρθρο 1 § 2γ και στο άρθρο 2 § 3, που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων (ακαθάριστα ι μέχρι 1.500.000 ευρώ), μπορεί να επιλέξει να καταρτίζει μόνο την Κατάσταση αποτελεσμάτων του υποδείγματος και αντί διπλογραφικών βιβλίων να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικά λογιστικό σύστημα (βιβλίο εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των συναλλαγών και πράξεων, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

⁸ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 21

⁹ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 147.

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα,

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη ι λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα,

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Λογιστικό σύστημα. Λογιστικά αρχεία¹⁰

Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά).

Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) των ΕΛΠ¹¹.

1.6 ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Τρόπος τήρησης βιβλίων: Όπως ορίζεται Σχετ. Άρθρο 3 § 6 των ΕΛΠ, τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο και σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρο στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα. Αξίζει να σημειωθεί πως στην περίπτωση μεταβολής του τρόπου τήρησης των λογιστικών αρχείων από χειρόγραφο σε ηλεκτρονικό τρόπο, δεν είναι απαραίτητο να γίνει δήλωση μεταβολής στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.¹²

- Γλώσσα τήρησης/σύνταξης λογιστικών αρχείων. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.
- Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική (άρθρο 3 § 7) για συναλλαγές είτε εντός, είτε εκτός, της Ελληνικής επικράτειας.

Απλογραφικά βιβλία

Για την κατηγορία αυτή προβλέπεται η τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, όπου η αριστερή σελίδα του βιβλίου ορίζεται, ως η σελίδα των Εσόδων, στην οποία καταχωρούμε όλα τα έσοδα με βάση τα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής ή απλά τα τιμολόγια πώλησης αγαθών ή τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή τις "Ταινίες" (που εκδίδονται με τις φορολογικές ταμιακές μηχανές) που έχουν εκδοθεί. Στη δε δεξιά σελίδα, που ορίζεται ως σελίδα των εξόδων, καταχωρούνται ακριβώς ότι και στο βιβλίο των αγορών.

¹⁰ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 147.

¹¹ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 149.

¹² ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 160.

1.7 ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Η κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη των φορολογουμένων με σκοπό τη μείωση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης και την αποφυγή καταβολής του φόρου ορίζεται ως φοροδιαφυγή. Γενικά δεν μπορεί να δοθεί ακριβής ορισμός για την φοροδιαφυγή. Όμως σίγουρα η απόκρυψη των εσόδων από τις επιχειρήσεις, η υποεκτίμηση των φορολογούμενων του εισοδήματος τους, η απόκρυψη του εισοδήματος και των περιουσιακών στοιχείων αποτελούν παράνομες πράξεις και νοούνται ως φοροδιαφυγή.

Αιτίες για φοροδιαφυγή και παράγοντες που την επηρεάζουν

Οικονομολόγοι και επιστήμονες μελετούν τι είναι αυτό που ωθεί τον άνθρωπο προς την φοροδιαφυγή. Δεν παρουσιάζουν όλες οι χώρες την ίδια φοροδιαφυγή αλλά και όλοι οι πολίτες δεν έχουν την ίδια τάση για φοροδιαφυγή. Ακόμα σημαντικό ρόλο παίζουν και οι παράγοντες που προσδιορίζουν τη φοροδιαφυγή. Οι σχετικές έρευνες έδειξαν ότι τα αίτια της φοροδιαφυγής είναι πολλά και αποδίδονται σε φορολογικούς και μη φορολογικούς παράγοντες. Οι σημαντικότεροι από τους παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή και η επιτυχία της προσπάθειάς τους να φοροδιαφύγουν είναι οι εξής¹³:

α) Το μορφωτικό και πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού

Έχει παρατηρηθεί ότι ανάλογα με το μορφωτικό και το πολιτιστικό επίπεδο του πληθυσμού παρατηρείται περισσότερο τάση για φοροδιαφυγή. Αυτό συμβαίνει όταν οι φορολογούμενοι δεν αντιλαμβάνονται ότι τα έσοδα από τους φόρους χρησιμοποιούνται για να καλυφθεί το κόστος παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών που ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Όμως στις χώρες αυτές έχουν μικρή συναίσθηση των υποχρεώσεών τους προς το κοινωνικό σύνολο.

β) Ο τρόπος κατανομής του φορολογικού βάρους

Η φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη στην περίπτωση που η κατανομή των φορολογικών βαρών δεν είναι σύμφωνη με την κοινωνική δικαιοσύνη. Σε περίπτωση που ορισμένες επαγγελματικές επιχειρήσεις φοροδιαφεύγουν ή όταν συμβαίνουν φορολογικές απαλλαγές ή προνόμια, χωρίς να γίνονται αντιληπτοί οι λόγοι, τότε μεγαλώνει η τάση για φοροδιαφυγή.

γ) Το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης

Παρατηρείται μεγαλύτερη τάση για φοροδιαφυγή στα υψηλά εισοδηματικά κλιμάκια όπου και υπάρχει μεγαλύτερη επιβάρυνση με υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Η φοροδιαφυγή λειτουργεί αυτόματα όταν αυξηθεί υπέρμετρα η φορολογική επιβάρυνση. Και έτσι θα μπορούσαμε να πούμε πως λειτουργεί ως ασφαλιστική δικλίδα.

δ) Ο τρόπος δαπάνης των εσόδων

Κάθε φορολογούμενος γνωρίζει πως οι φόροι διανέμονται στις δημόσιες υπηρεσίες. Πράγμα το οποίο σημαίνει πως όσο πιο σωστή διαχείριση γίνεται στο δημόσιο χρήμα, τόσο μειώνεται η τάση των πολιτών στο να φοροδιαφύγουν. Σε περίπτωση που οι δαπάνες έχουν μικρό κοινωνικό όφελος ή γίνονται σπατάλες οι φορολογούμενοι θα νομίζουν πως τα οφέλη δεν είναι αντίστοιχα των φόρων που καταβάλλουν με αποτέλεσμα να υπάρχουν αρνητικές

¹³ ΤΑΤΣΟΣ ΝΙΚΟΣ, (2012), ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ, ΣΕΛ. 90-94.

συνέπειες στην φορολογική τους συνείδηση και έτσι με αυτό τον τρόπο να ενισχύεται η φοροδιαφυγή.

ε) Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος

Το φάσμα της φοροδιαφυγής έχει να κάνει σε μεγάλο βαθμό με τη διάρθρωση και τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος. Όταν για παράδειγμα ο φόρος κατανάλωσης επιβληθεί στο στάδιο της βιομηχανοποίησης, υπάρχουν μικρότερες δυνατότητες με το να επιβληθεί στο στάδιο του λιανικού εμπορίου, μιας και οι επιχειρήσεις στο στάδιο αυτό είναι λιγότερες και τηρούν κατά κανόνα καλύτερα λογιστικά στοιχεία. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω οι επιχειρήσεις μπορούν να ελεγχθούν καλύτερα. Το φορολογικό σύστημα έχει τη δυνατότητα ούτως ώστε ο ένας φόρος να εξυπηρετεί την είσπραξη των εσόδων από άλλους, με αποτέλεσμα οι δυνατότητες της φοροδιαφυγής περιορίζονται.

ζ) Η οργάνωση και το επίπεδο των φοροτεχνικών υπηρεσιών

Η φοροδιαφυγή μπορεί να περιοριστεί σημαντικά με σωστή οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών και με σύγχρονα τεχνολογικά μέσα, γιατί με αυτόν τον τρόπο εντοπίζονται οι φοροφυγάδες. Ακόμα, καθοριστική σημασία αποτελεί και το επίπεδο εξειδίκευσης αλλά και ηθικής των φορολογικών ελεγκτών για τη ορθή λειτουργία του φορολογικού συστήματος, την οργάνωση των υπηρεσιών, με αποτελέσματα την αποφυγή ανεπιθύμητων φαινομένων.

η) Ο βαθμός ανάπτυξης και οργάνωσης της οικονομίας

Για να περιοριστεί η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή θα πρέπει τα φορολογικά όργανα να έχουν στη διάθεσή τους περισσότερο αξιόπιστο υλικό για να επιτελέσουν το έργο τους, κάτι το οποίο συμβαίνει στις άρτια οργανωμένες οικονομίες.

θ) Ο βαθμός οργάνωσης της αγοράς

Σε μια χώρα ο έλεγχος των επιχειρήσεων είναι πιο εύκολος στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις είναι λίγες και μεγάλες, ενώ αν είναι πολλές και μικρές τότε τα πράγματα δυσκολεύουν μιας και η λογιστική οργάνωση των μικρών επιχειρήσεων είναι αρκετά χαμηλή. Με αποτέλεσμα να δυσκολεύονται κατά την παρακολούθησή τους οι φορολογικές αρχές.

ι) Η διάρθρωση του εθνικού εισοδήματος της χώρας

Η διάρθρωση του εθνικού εισοδήματος επηρεάζει σημαντικά το μέγεθος της φοροδιαφυγής, μιας και υπάρχουν εισοδήματα όπου η φοροδιαφυγή είναι εκ των πραγμάτων περιορισμένη, ενώ σε άλλες περιπτώσεις η παρεμπόδιση της είναι δύσκολη. Κάτι το οποίο παρατηρείται κυρίως στο φόρο εισοδήματος, και αυτό συμβαίνει γιατί υπάρχουν εισοδήματα όπου η φοροδιαφυγή είναι περιορισμένη (όπως τα εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις), σε άλλες περιπτώσεις η είναι πιο δύσκολο να παρεμποδιστεί (όπως τα εισοδήματα από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και από επιχειρήσεις).

1.8 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή εντάσσεται στα «οικονομικά εγκλήματα» και αποτελεί, εκτός των άλλων, σαφή εκδήλωση αντικοινωνικής συμπεριφοράς. Οι δυσμενείς επιδράσεις που ασκεί στη λειτουργία της οικονομίας και στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής πολιτικής είναι πολλές, οι σημαντικότερες από τις οποίες είναι οι εξής¹⁴:

¹⁴ ΤΑΤΣΟΣ ΝΙΚΟΣ, (2012), ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ, ΣΕΛ. 87-89.

α) Προκαλεί άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών

Με την φοροδιαφυγή δημιουργούνται διαφορές στη φορολογική επιβάρυνση μεταξύ των ατόμων που έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Οι παραπάνω αδικίες προκαλούνται με την κατανομή του φορολογικού βάρους και σίγουρα επιτείνονται από το γεγονός ότι το κράτος για να καταφέρει να αναπληρώσει την απώλεια εσόδων που προκαλεί η φοροδιαφυγή διατηρεί υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, ως αποτέλεσμα την περαιτέρω επιβάρυνση των φορολογουμένων.

β) Μειώνει τη δυνατότητα άντλησης φορολογικών εσόδων και κατ' επέκταση περιορίζει τη δυνατότητα χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών. Σε περίπτωση που το κράτος δεν μπορεί να αυξήσει τη φορολογική επιβάρυνση τότε θα πρέπει να γίνει περιορισμός δραστηριοτήτων ή κάλυψη των αναγκών με μη ενδεδειγμένα μέσα.

Σε αυτές τις δυο περιπτώσεις ή θα στερηθεί το κοινωνικό σύνολο πολύτιμων για την ευημερία του δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών, ή υπάρχει περίπτωση να προκληθεί χρόνιο έλλειμμα στον προϋπολογισμό.

γ) Μειώνει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών μέτρων για την άσκηση οικονομικής πολιτικής. Η φοροδιαφυγή έχει αρνητική επίδραση στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών μέτρων για την οικονομική πολιτική, μιας και όσο μεγαλύτερη είναι η φοροδιαφυγή, τόσο μικρότερη είναι η δυνατότητα παρέμβασης του κράτους και η αποτελεσματικότητα των μέτρων φορολογικής πολιτικής. Θα μπορούσαμε να πούμε πως ένα μέτρο αντιπληθωριστικής πολιτικής είναι η αύξηση της φορολογίας εισοδήματος. Ακόμα, η φοροδιαφυγή μειώνει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών κινήτρων αλλά και για μια δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος.

δ) Διαταράσσει τους όρους ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Όταν μια επιχείρηση φοροδιαφεύγει βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση σε σχέση με μια άλλη ανταγωνιστική επιχείρηση που δεν πράττει το ίδιο. Σε αυτή την περίπτωση οι επιχειρήσεις μπορούν να πωλούν σε χαμηλότερη τιμή τα προϊόντα τους συγκριτικά με ανταγωνιστικές επιχειρήσεις.

ε) Η φοροδιαφυγή είναι συνήθως ευκολότερη στους άμεσους φόρους

Εάν δεν μπορέσει το κράτος να περιορίσει τη φοροδιαφυγή στους άμεσους φόρους τότε θα δώσει μεγαλύτερη βαρύτητα στους έμμεσους φόρους. Με αποτέλεσμα την επιβάρυνση των μεσαίων και χαμηλών τάξεων, καθώς τη μείωση της προόδου του φορολογικού συστήματος.

στ) Η βαθμιαία εξάπλωση της φοροδιαφυγής

Όλα τα κράτη προσπαθούν να αντιμετωπίσουν δραστικά την φοροδιαφυγή¹⁵, και έτσι προσπαθούν για να πατάξουν την φοροδιαφυγή να ασκούν οικονομική πολιτική για να το καταφέρουν.

¹⁵ ΤΑΤΣΟΣ ΝΙΚΟΣ, (2012), ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ, ΣΕΛ. 87

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο δόθηκαν έννοιες που είναι απαραίτητες για την συνέχεια της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει ανάλυση του λογιστικού νόμου που υπάρχει στην Ελλάδα. Εισήχθηκε το τροποποιώντας τους προγενέστερους με το Ν. 4308/14.

2.1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΠ

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούνται από 44 άρθρα από τα οποία τα πιο σημαντικά είναι το άρθρο 3 που αναφέρει το λογιστικό σύστημα, το άρθρο 6 τον χρόνο ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων, άρθρο 18 τα περιουσιακά στοιχεία που πρέπει να περιέχει η κατάσταση αποτελεσμάτων πολύ σημαντικό και τα παραρτήματα.

2.1.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Αρχές που ισχύουν και πρέπει να εφαρμόζονται και με τα ΕΛΠ

Παραθέτουμε ακολούθως για κατανόηση βασικές αρχές που ισχύουν σχετικά με την τήρηση των βιβλίων (λογιστικών αρχείων) και τη φορολογία¹⁶:

1. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Άρθρο 8 ΚΦΕ. Κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

2. Αρχή του δικαιολογητικού

Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Άρθρο 5 § 5 ΕΛΠ. Δηλαδή για όλα τα έσοδα και τις δαπάνες και όλες γενικά τις πράξεις της οντότητας, πρέπει να υπάρχει δικαιολογητικό παραστατικό που να αποδεικνύει και να θεμελιώνει την κάθε συναλλαγή.

3. Αρχή του δεδουλευμένου

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου. Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

Τονίζεται ότι η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.

Ένα έξοδο καταχωρείται και βαρύνει τη χρήση που αφορά και όχι την χρήση στην οποία εξοφλείται.

Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 25 των ΕΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δεδουλευμένα. Τα έσοδα ανήκουν στη χρήση στην οποία τα αγαθά παραδίδονται ή οι υπηρεσίες παρέχονται.

Ακόμα μπορούμε να αναφέρουμε ότι τα έσοδα και οι δαπάνες ανήκουν στη Εισαγωγικό μέρος ΕΛΠ

¹⁶ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 24-26.

χρήση που το τίμημα καθίσταται απαιτητό, ανεξάρτητα του χρόνου της είσπραξης ή πληρωμής του τιμήματος αυτού, είτε αυτό καταβάλλεται προκαταβολικά είτε σε δόσεις είτε οφείλεται.

4. Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητα της ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσο η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σχετική εκτίμηση, η διοίκηση της οντότητας οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον. Η εκτίμηση πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

5. Άλλες γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Ως λογιστικές πολιτικές νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η αρχή αυτή αποκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

- Συγκρισιμότητα. Τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου.

- Σαφήνεια σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Σύνεση στην επιμέτρηση των στοιχείων. Η αρχή της σύνεσης προϋποθέτει υπολογισμούς με λογική αναφορά και με στήριξη σε αξιόπιστα στοιχεία και δεδομένα αποκλείοντας ουσιαστικά και μη λαμβάνοντας υπόψη ακραίες εκτιμήσεις. Στόχος της αρχής αυτής είναι τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και τα έσοδα να μην είναι υπερεκτιμημένα και αντιστοίχως οι υποχρεώσεις και τα έξοδα να μην είναι υποτιμημένα.

- Αναγνώριση όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών. Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (π.χ. αποσβέσεις, απομειώσεις κ.λπ.) αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

2.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στη συνέχεια θα γίνει παρουσίαση του Ν. 4172/13. Είναι ο σημαντικότερος νόμος της εργασίας που αναφέρει τις προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας δαπάνης ως εκπιπτόμενη. Ακόμα αναφέρει τα είδη των δαπανών που είναι μη εκπιπτόμενες. Σε περίπτωση που μια οντότητα κάνει μια δαπάνη που δεν εκπίπτει τότε πρέπει να κάνει αναμόρφωση σύμφωνα με το νόμο. Ακολουθώς δίνονται ορισμοί για την επεξήγηση του νόμου.

2.2.1 ΒΑΣΙΚΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΌΡΟΙ

Άρθρο 7. Φορολογητέο εισόδημα

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου¹⁷.

2.2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Το σύνολο εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, ορίζεται ως κέρδος. Όπως προκύπτει σε όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης και το προϊόν εκκαθάρισής της επιχείρησης.

2. Σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα, στο τέλος κάθε φορολογικού έτους υπολογίζεται το αποτέλεσμα χρήσης. Το κέρδος που καθορίζεται προέρχεται από την επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Ως επιχειρηματική συναλλαγή, ορίζεται κάθε οικονομική πράξη που γίνεται για την επίτευξη του κέρδους.

2.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ¹⁸

Μία βασική διάκριση και ταξινόμηση που γίνεται στις διάφορες κατηγορίες φόρων είναι εκείνη που τους κατατάσσει σε άμεσους και έμμεσους φόρους.

Άμεσοι είναι οι φόροι που επιβαρύνουν κατά τρόπο άμεσο και εμφανή τους φορολογούμενους και επιβάλλονται πάνω σε μεγέθη που προσδιορίζουν με μοναδικό και αποκλειστικό τρόπο τη φοροδοτική ικανότητα καθενός φορολογούμενου διακεκριμένα.

Για παράδειγμα, το εισόδημα που λαμβάνει ένας μισθωτός από την εργασία του, καθώς και άλλες πηγές εισοδήματος προσδιορίζουν με τρόπο απόλυτο και άμεσο τη φοροδοτική ικανότητα του συγκεκριμένου φορολογούμενου. Το ίδιο συμβαίνει και με την ακίνητη περιουσία που κατέχουν οι φορολογούμενοι ή τα κέρδη που πραγματοποιούν οι πάσης φύσεως και μορφής εταιρείες. Η περιουσία ή τα κέρδη αφορούν συγκεκριμένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Αντίθετα, στην περίπτωση αγοράς ενός αναψυκτικού ή μιας σοκολάτας το ίδιο ποσό φόρου (ΦΠΑ), που περιέχεται στην τιμή, πληρώνει τόσο ένας πολύ πλούσιος όσο και ένας πολύ φτωχός. Ο φόρος λοιπόν που περιέχεται στην τιμή δεν έχει υπολογισθεί με βάση τη φοροδοτική ικανότητα των αγοραστών, αλλά με βάση την πράξη της αγοράς και μόνο, που αποτελεί μια ένδειξη, ένα έμμεσο τεκμήριο της φοροδοτικής τους ικανότητας.

Οι φόροι της κατηγορίας αυτής, που στηρίζονται όχι στην ίδια τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων, αλλά σε πράξεις που αποτελούν εξωτερικευση της ικανότητας αυτής, λέγονται έμμεσοι φόροι και είναι οι φόροι κυρίως κατανάληψης-συναλλαγών.

Στους άμεσους φόρους οι φορολογούμενοι έρχονται σε άμεση, απευθείας επικοινωνία με τις φορολογικές αρχές, ενώ στους έμμεσους φόρους η επικοινωνία αυτή γίνεται μέσω τρίτων και συγκεκριμένα, στα παραδείγματα που αναφέραμε, μέσω του supermarket που έκανε την πώληση των αναψυκτικών και της σοκολάτας. Οι καταναλωτές δηλαδή πληρώνουν στο supermarket το φόρο που είναι ενσωματωμένος στην τιμή και το supermarket στη συνέχεια αποδίδει το φόρο στο Δημόσιο.

Εξαιτίας της ιδιότητας που αναφέραμε, οι άμεσοι φόροι είναι επώδυνοι για τους φορολογούμενους, επειδή το βάρος τους αφενός μεν το νοιώθουν και αφετέρου δεν μπορούν να το αποφύγουν, δηλαδή το εντελώς αντίθετο με αυτό που συμβαίνει με τους έμμεσους

¹⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

¹⁸ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 462-464.

φόρους. Έτσι, όταν κάνουμε λόγο για φοροδιαφυγή αναφερόμαστε κυρίως στους άμεσους φόρους.

Οι άμεσοι φόροι διακρίνονται περαιτέρω σε φόρους εισοδήματος και φόρους κεφαλαίου.

Οι φόροι εισοδήματος διαιρούνται σε φόρους εισοδήματος των φυσικών προσώπων και φόρους εισοδήματος των νομικών προσώπων. Ο φόρος κατοχής περιουσίας, που είναι ο κύριος φόρος κεφαλαίου, επιβάλλεται στο σύνολο της αξίας του κεφαλαίου που ανήκει στους φορολογούμενους και έχει κυρίως ανταποδοτικό χαρακτήρα, αφού ο κάθε φορολογούμενος οφείλει να συμμετάσχει στη δαπάνη που υποβάλλεται το Κράτος για την προστασία και διαφύλαξη της ατομικής ιδιοκτησίας, όπως δαπάνη οργάνωσης Κτηματολογίου και Υποθηκοφυλακείων, λειτουργία Πυροσβεστικής Υπηρεσίας, κατασκευή και συντήρηση οδών κ.λπ.

Στους φόρους κεφαλαίου ανήκει, επίσης, και ο φόρος κληρονομιάς, φόρο που επιβάλλεται στην περιουσία που κληρονομεί κάποιος από τους γονείς του ή άλλα συγγενικά ή μη πρόσωπα. Τέλος, στους φόρους κεφαλαίου περιλαμβάνεται και ο φόρος δωρεών που επιβάλλεται στην περιουσία, σε είδος ή σε χρήμα, που λαμβάνει κάποιος από ένα άλλο πρόσωπο, χωρίς να καταβάλει αντάλλαγμα.

Από το σύνολο των φόρων, σημαντική θέση στη ζωή των επιχειρήσεων κατ' ουσίαν ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), καθώς και ο φόρος εισοδήματος.

Οι άλλοι φόροι δεν παρουσιάζουν κανένα ιδιαίτερο ενδιαφέρον από λογιστική άποψη, όταν δε οι επιχειρήσεις καταβάλλουν τέτοιους φόρους, χρεώνουν απευθείας έναν από τους υπολογαριασμούς του 63 «Φόροι-τέλη».

2.4 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΤΡΕΧΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ)¹⁹

Όπως τα φυσικά πρόσωπα, έτσι και τα νομικά πρόσωπα των επιχειρήσεων είναι υποχρεωμένα να υποβάλλουν κάθε χρόνο στην εφορία τους δήλωση φόρου εισοδήματος και να καταβάλλουν το φόρο που τους αναλογεί με βάση τη δήλωση.

Αν θεωρήσουμε ως δεδομένο το ποσοστό του φόρου εισοδήματος, για τον υπολογισμό του ύψους του φόρου που πρέπει να πληρωθεί, το επόμενο κρίσιμο θέμα είναι ο προσδιορισμός της βάσης υπολογισμού του φόρου. Και το θέμα αυτό όμως δεν θα παρουσίαζε κανένα ενδιαφέρον, αν ως βάση για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνονταν υπόψη τα κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της κάθε επιχείρησης.

Για λόγους που θα εκθέσουμε στη συνέχεια, αυτό δεν συμβαίνει πάντα, αφού από το πλέγμα των νόμων που θεσπίζουν και τις εγκυκλίους που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές σε κάθε χώρα, προκαλείται πολλές φορές απόκλιση μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος. Οι αποκλίσεις αυτές έχουν ως αφετηρία δύο διαφορετικές πηγές προέλευσης:

α. μόνιμες διαφορές (permanent differences)

Μόνιμες ή οριστικές καλούμε τις διαφορές οι οποίες δεν πρόκειται να τακτοποιηθούν στο μέλλον.

Θέμα υποκειμενικής κρίσης του υπαλλήλου της εφορίας, που θα κληθεί να λάβει τη σχετική απόφαση.

Στο παράδειγμα που ακολουθεί, γίνεται μια αναλυτική παρουσίαση των κόνδυλων που επηρεάζουν τόσο το λογιστικό όσο και το φορολογικό αποτέλεσμα μιας συγκεκριμένης επιχείρησης για το έτος 2018.

¹⁹ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 477-479.

2.5 ΈΝΝΟΙΑ ΕΣΟΔΟΥ & ΕΞΟΔΟΥ

Δύο πολύ σημαντικές έννοιες που είναι απαραίτητο να αναλυθούν είναι αυτές του εσόδου και του εξόδου. Μέσα απ' αυτές διαμορφώνεται το οικονομικό αποτέλεσμα.

2.5.1 ΈΣΟΔΟ

Έννοια και διακρίσεις των εσόδων

Έσοδο είναι η έκφραση του χρήματος που αποκτά η οικονομική μονάδα άμεσα ή έμμεσα από τη δραστηριότητα της. Άμεση είναι η πώληση αγαθών ενώ έμμεση η λήψη επιχορηγήσεων. Με άλλα λόγια είναι η αγοραστική δύναμη που αποκτά η επιχείρηση η οποία είναι ευρύτερη από την αύξηση του «ταμείου»²⁰.

Με κριτήριο την πηγή προέλευσής τους τα έσοδα διακρίνονται σε:

- Οργανικά έσοδα, που είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και σχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.

- Ανόργανα έσοδα, που είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Επίσης σε αυτή την κατηγορία συμπεριλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα Παράδειγμα ανόργανων εσόδων είναι η εκποίηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές κ.λπ.

Με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας της πορείας της δραστηριότητας τη; οικονομικής μονάδας τα έσοδα διακρίνονται σε:

- Ομαλά έσοδα, που είναι εκείνα που πηγάζουν από την ομαλή πορεία των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

- Ανώμαλα έσοδα, που είναι εκείνα που οφείλονται σε έκτακτα και περιστασιακά γεγονότα.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΣΟΔΩΝ		
ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ
	ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΕΣ Ή ΠΑΡΑΠΟΜΕΝΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
ΟΜΑΛΟΤΗΤΑ Ή ΟΧΙ	ΟΜΑΛΑ	ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΗ ΠΟΡΕΙΑ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
	ΜΗ ΟΜΑΛΑ	ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΚΤΑΚΤΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΔΕΝ ΑΝΗΚΟΥΝ ΣΤΗ ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΗ ΠΟΡΕΙΑ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ
ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΗΛΩΣΗΣ ΤΟΥΣ	ΕΜΦΑΝΗ	ΕΙΝΑΙ ΕΥΚΟΛΟ ΝΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙ Η ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΤΟΥΣ, ΕΠΕΙΔΗ ΕΧΟΥΜΕ ΚΙΝΗΣΗ ΑΞΙΩΝ (Π.Χ. ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ)
	ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	ΔΕ ΣΥΝΕΠΑΓΟΝΤΑΙ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΑΞΙΩΝ Ή ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (Π.Χ. ΑΜΟΙΒΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑ ΤΕΚΜΑΡΚΤΗ)

Εικόνα 1.1: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Λ.Π., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 378.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία καταχωρούν τα έσοδα τους στην ομάδα 7 (σύμφωνα με τους λογαριασμούς των ΕΛΠ).

Στην ομάδα 7 πιο συγκεκριμένα παρακολουθούνται:

α. Όλα εκείνα τα στοιχεία που συνθέτουν τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (τζίρος). Δηλαδή, καταχωρούνται τα έσοδα από την πώληση των αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον αυτά αποτελούν αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης. Αντίθετα αν μια επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας παραγωγής και πώλησης προϊόντων

²⁰ ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 378-379.

μετάλλου, πωλήσει το αποσβεσμένο ήδη φορτηγό αυτοκίνητο της, το όποιο έσοδο από την πώληση αυτή προκύψει, δε θα καταχωριστεί σε κάποιον απ' τους λογαριασμούς τη ομάδας 7, αλλά στο λογαριασμό 80.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων, καθότι το έσοδο από την πώληση αυτή δεν προέρχεται από την κύρια ή δευτερεύουσα αυτής δραστηριότητα,

β. Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν άμεση σχέση με τις πωλήσεις, γ. Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες με τακτικό χαρακτήρα, δ. Τα έσοδα που προέρχονται από τα κεφάλαια της επιχείρησης, τα οποία έχουν επενδυθεί με μόνιμο χαρακτήρα (Συμμετοχές), προσωρινά (Χρεόγραφα), τόκοι καταθέσεων, δανειακών διευκολύνσεων κ.λπ.

ε. Τα έσοδα από το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων καθώς και το κόστος βελτιώσεώς των, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση.

στ. Τα τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών και η αξία των κλεμμένων ή κατεστραμμένων αγαθών, που καλύπτονται από ασφάλιση.

Στην ομάδα αυτή δεν καταχωρούνται τα έκτακτα έσοδα και τα έκτακτα κέρδη, δηλαδή κέρδη από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, καθώς και τα έσοδα, που πραγματοποιούνται στην κλειόμενη χρήση αλλά αφορούν προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις, τα οποία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της 8ης ομάδας.

Τα έσοδα από φορολογική άποψη πρέπει να είναι πραγματοποιημένα και να προέρχονται από οριστικές συναλλαγές και γενικότερα πράξεις και όχι από προβλέψεις εσόδων.

Τα φορολογητέα έσοδα δε συμπίπτουν πάντα με τα λογιστικά έσοδα αφού ορισμένα έσοδα απαλλάσσονται της φορολογίας, άλλα πάλι φορολογούνται με ειδικό τρόπο και άλλα αυτοτελώς. Έτσι στις περισσότερες περιπτώσεις θα πρέπει να γίνει αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Παράλληλα κατά τη διάρκεια των συναλλαγών μιας επιχείρησης μέσα στη χρήση, είναι δυνατό να υπάρξουν πράξεις τέτοιες, που να μην έχουν περαιωθεί ή να έχουν περαιωθεί και να έχουν πραγματοποιηθεί έσοδα ή έξοδα που αφορούν στην επόμενη ή επόμενες χρήσεις, ή πάλι να αφορούν στην κλειόμενη χρήση και να μην έχουν πληρωθεί ή εισπραχτεί.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις επιβάλλεται να τακτοποιηθούν οι λογαριασμοί των εσόδων, όπως έγινε και με τα έξοδα, ώστε να περιλαμβάνονται μόνο τα έξοδα ή τα έσοδα που αφορούν στην κλειόμενη χρήση και μόνο. Αυτό λέγεται χρονική κατανομή των εσόδων και λογιστικά επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση των μεταβατικών λογαριασμών. (Βλέπε ανάλυση μεταβατικών λογαριασμών 36 και 56 προηγούμενα).

Για το λογαριασμό εκπτώσεις πωλήσεων, όπου πρόκειται για μείωση της τιμής πώλησης, εκτός τιμολογίου πώλησης, η αξία των εκπτώσεων καταχωρείται απ' ευθείας στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών πωλήσεων. Εάν επίσης η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί τις εκπτώσεις ξεχωριστά, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, που προβλέπει το λογιστικό σχέδιο, για κάθε λογαριασμό πωλήσεων αντίστοιχα με τίτλο "Εκπτώσεις Πωλήσεων" λογαριασμοί 70.98, 71.98, 72.98 και σε τριτοβάθμια ανάλυση κατ' είδος ή κατηγορία εμπορεύματος.

Το δικαιολογητικό έγγραφο με το οποίο παρέχεται η έκπτωση εκ των υστέρων (εκτός τιμολογίου) είναι το πιστωτικό τιμολόγιο, το οποίο εκδίδεται αθεώρητο. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται στις παρεχόμενες εκπτώσεις λόγω τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος κάθε περιόδου (χρήσης) και προκειμένου να αναγνωριστεί ο προς έκπτωση Φ.Π.Α. που αναγράφεται επί του πιστωτικού τιμολογίου (Π.Τ.) θα πρέπει να έχει γνωστοποιηθεί αυτό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τουλάχιστον τέσσερις μήνες προτύτερα.

Εκπτώσεις πωλήσεων σε είδος. Πολλές επιχειρήσεις προκειμένου να επιτύχουν μεγαλύτερες πωλήσεις "συνηθίζουν", στο σύνολο της πωλούμενης ποσότητας να παρέχουν και κάποια ποσότητα δωρεάν (έκπτωση σε είδος). Λογιστικά αυτό αντιμετωπίζεται ως εξής:

Τιμολογείται κανονικά το σύνολο της πωλούμενης ποσότητας και πάνω στο ίδιο τιμολόγιο η συνολική αξία αυτού μειώνεται με την αξία της δωρεάν ποσότητας (έκπτωσης). Στην υπόλοιπη καθαρή αξία του τιμολογίου λογίζεται ο αντίστοιχος Φ.Π.Α.

Τέλος και για τους λογαριασμούς των εκπτώσεων, εφόσον τηρούνται σε αντίθετους λογαριασμούς ισχύει το ίδιο, όπως πιο πάνω για τους λογαριασμούς των επιστροφών, μεταφέρονται δηλαδή στο τέλος της χρήσης στους αντίστοιχους λογαριασμούς των πωλήσεων.

Πωλήσεις στο εξωτερικό - Λογιστικός χειρισμός

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση πωλεί στο εξωτερικό ο πελάτης του εξωτερικού χρεώνεται τη στιγμή που το εμπόρευμα εγκαταλείπει την αποθήκη του εξαγωγέα και εκδίδεται το αντίστοιχο παραστατικό πώλησης (τιμολόγιο). Συνήθως είναι αθεώρητο²¹.

Η αξία των πωλουμένων αγαθών υπολογίζεται σε ευρώ. Εάν τα αγαθά προορίζονται να πωληθούν σε τρίτες χώρες, εκτός δηλαδή χωρών της ΟΝΕ, τότε μπορούν και πάλι να εκδίδονται σε ευρώ ή σε δολάρια Αμερικής ή άλλο οποιοδήποτε ξένο νόμισμα, με βάση την ισοτιμία αυτού προς το ευρώ κατά την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου.

Εάν εκδοθεί, έστω σε δολάρια Η ΠΑ, τότε είναι σχεδόν βέβαιο, ότι κατά το χρόνο είσπραξης της απαίτησης και της μετατροπής αυτής σε ευρώ, θα προκύψει διαφορά, καθότι η συναλλαγματική ισοτιμία ευρώ - δολαρίου ΗΠΑ, μεταβάλλεται καθημερινά. Η διαφορά αυτή συνιστά τη γνωστή συναλλαγματική διαφορά και θεωρείται ανόργανο έσοδο ή έξοδο καταχωρούμενη στους υπολογισμούς της ομάδας 8.

Πωλήσεις με έκδοση συναλλαγματικών σε διαταγή και λογιστικός χειρισμός

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση διενεργεί πωλήσεις έναντι γραμματίων σε διαταγή της ή άλλων μέσων πληρωμής, υπολογίζονται συνήθως και τόκοι, οι οποίοι ενσωματώνονται στην ονομαστική αξία των γραμματίων ή στο αντίτιμο των πωλήσεων²².

Λογιστικός χειρισμός των πωλήσεων όταν αυτές εκκρεμούν

Σε ορισμένες περιπτώσεις συμβαίνει να εξαχθούν τα αγαθά από την αποθήκη να ταξιδεύουν για λογαριασμό και ευθύνη του αγοραστή και αντίστοιχα να μην έχουν εκδοθεί τα απαραίτητα στοιχεία πώλησης.

Σ' αυτή την περίπτωση θα πρέπει, στην ίδια χρήση, όπου έγινε η πώληση, να γίνει και λογιστική εγγραφή με τη βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών του ενεργητικού, 36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα με πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού των πωλήσεων 70.00 ή 71.00 κ.λπ. κατά τα γνωστά. Όταν δε εκδοθεί το παραστατικό, έστω στην επόμενη χρήση, θα πρέπει να χρεωθεί ο πελάτης, επί του οποίου έγινε η πώληση, με αντίστοιχη πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού.

Επίσης, είναι δυνατόν να συμβεί και το αντίθετο. Δηλαδή, να έχει μεν εκδοθεί παραστατικό πώλησης και να μην έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των αγαθών και πολύ περισσότερο η παράδοση των. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι δεν έχει γίνει πώληση και φυσικά τα σχετικά παραστατικά ακυρώνονται²³.

²¹ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 364-365

²² ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 365

²³ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 365-366

Αναλυτική παρουσίαση των λογαριασμών της ομάδας 7
(7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.01.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.01.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.01.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες

70.02.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες

70.02.02 Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες

70.02.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες

70.03 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.03.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.03.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.03.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.04 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες

70.04.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες

70.04.02 Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες

70.04.03 Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες

70.05 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.05.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

70.05.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

- 70.05.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.06 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.06.01 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.06.02 Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.06.03 Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες
- 70.07 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.07.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.07.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.07.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες
- 70.08 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.08.01 Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.08.02 Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
 - 70.08.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες
- 71 Λοιπά συνήθη έσοδα
 - 71.01 Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων
 - 71.02 Επιχορηγήσεις τόκων
 - 71.03 Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων
 - 71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα
 - 71.05 Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες
- 72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
 - 72.01 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων
 - 72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων
 - 72.03 Πιστωτικοί τόκοι από συνδεδεμένες οντότητες
 - 72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

- 73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
 - 73.01 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
 - 73.01.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων
 - 73.01.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
 - 73.01.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
 - 73.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
 - 73.02.01 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
 - 73.02.02 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
 - 73.02.03 Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
- 74 Έσοδα συμμετοχών
 - 74.01 Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς
 - 74.02 Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές
 - 74.03 Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες
 - 74.04 Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους
- 75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
 - 75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων
 - 75.02 Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων
 - 75.03. Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων
 - 75.04 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες
- 76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
 - 76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες
 - 76.02 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις

- 76.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος
- 76.04 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
- 76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων
- 76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
- 76.07 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 76.08. Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων
- 76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων
- 76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
 - 76.10.01 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών
 - 76.10.02 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
 - 76.10.03 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
 - 76.10.04 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές
 - 76.10.05 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς
 - 76.10.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες
- 76.11 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 77 Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
 - 77.01 Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων
 - 77.02 Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
 - 77.03 Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 78 Φόρος εισοδήματος έσοδο
 - 78.01 Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο
 - 78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο

78.03 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος

79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

79.01 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες

79.02 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες

79.03 Κέρδος από αγορά οντότητας σε τιμή ευκαιρίας²⁴

Ο Λογαριασμός 70. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για να παρακολουθεί τις πωλήσεις των εμπορευμάτων.

Αντίστοιχος του λογαριασμού αυτού είναι ο λογαριασμός 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ, ο οποίος ως γνωστό αναλύεται στους 20.00 Αρχικά Αποθέματα Εμπορευμάτων και 20.01 Αγορές Εμπορευμάτων. Ο λογαριασμός 70 αναπτύσσεται ελεύθερα σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης με μόνη υποχρέωση της διάκρισης αυτών σε "Πωλήσεις εσωτερικού" και "Πωλήσεις εξωτερικού", καθώς και των "Εκπτώσεων και επιστροφών πωλήσεων".

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται από μεταποιητικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές επιχειρήσεις και παρακολουθεί τις πωλήσεις των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων, που η ίδια η επιχείρηση μεταποιεί, επεξεργάζεται ή παράγει. Αντίστοιχος του λογαριασμού, είναι ο λογαριασμός του, που αναλύσαμε προηγούμενα. Για την κωδικοποίηση του λογαριασμού, ισχύουν τα ίδια, ό,τι δηλαδή και για το λογαριασμό.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται όλες εκείνες οι πωλήσεις που αφορούν αγαθά όπως:

1. Υποπροϊόντα και υπολείμματα
2. Πρώτες και βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας
3. Αναλώσιμα
4. Ανταλλακτικά παγίων
5. Είδη συσκευασίας
6. Άχρηστο υλικό
7. Εισπραττόμενες ασφαλιστικές αποζημιώσεις από καταστραμμένα, κλεμμένα ή καμένα αποθέματα.

Η κωδικοποίηση του πιο πάνω λογαριασμού γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Εάν η επιχείρηση παρέχει και υπηρεσίες, ή μόνο υπηρεσίες, τότε τα έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό, αφού οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Αντίθετα, εάν η επιχείρηση δεν παρέχει υπηρεσίες στα πλαίσια των

²⁴ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 366-370

δραστηριοτήτων της, άρα δε δαπανά, τότε τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό "Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών"

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Στους υπολογαριασμούς του παρακολουθούνται:

- Οι επιχορηγήσεις, δηλαδή ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση από το κράτος ή Νομικά Πρόσωπα ή Οργανισμούς, που διαχειρίζονται κονδύλια για αναπτυξιακά προγράμματα προώθησης πωλήσεων ή άλλης εκμετάλλευσης.

- Οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων, δηλαδή ποσά που επιστρέφονται στην επιχείρηση επειδή πραγματοποίησε εξαγωγές (συνήθως) αγαθών, των οποίων το κόστος είχε ενδεχόμενα επιβαρυνθεί με δασμούς εισαγωγής πρώτων υλών από τρίτες χώρες.

Αν όμως η επιχείρηση διαχωρίζει τους δασμούς που της επιβάλλονται, κατά την εισαγωγή και τους εμφανίζει, ως απαίτηση κατά του Δημοσίου τότε με την επιστροφή των συγκεκριμένων δασμών δε θα πιστωθεί.

- Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, δηλαδή ποσά τόκων από χρηματοδοτήσεις προς την εξαγωγική εταιρία, που επιστρέφονται με βάση αποφάσεις της πολιτείας, στα πλαίσια πάντα της ενθάρρυνσης εξαγωγών σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) (Λογαριασμός).

- Ειδικές επιδοτήσεις - χορηγήσεις, δηλαδή, ποσά που καταβάλλονται προς την επιχείρηση για απασχόληση ανέργων, ή για εξειδίκευση προσωπικού από οργανισμούς, όπως Ο.Α.Ε.Δ., κ.λπ. (Λογαριασμός).

- Επιδότηση επιτοκίων δανείων παγίων επενδύσεων λογαριασμός 74.05.

- Πρόσθετα έσοδα πωλήσεων (Λογαριασμός 74.98), δηλαδή ποσά από αθέτηση όρων συμβάσεων εκ μέρους των πελατών, από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας, και αποζημιώσεις από αβαρίες εμπορευμάτων που λαμβάνει μια επιχείρηση, όταν είναι αδύνατο να επιστραφούν τα εμπορεύματα αυτά.

ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ

Στους υπολογαριασμούς παρακολουθούνται τα τακτικά έσοδα τα οποία προέρχονται από παρεπόμενες και όχι κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης.

ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Στους υπολογαριασμούς καταχωρούνται τα έσοδα από την τοποθέτηση κεφαλαίων της επιχείρησης σε συμμετοχές και χρεόγραφα, καθώς και τα έσοδα από τόκους δανείων προς τρίτους ή τόκους επί των γραμματίων εισπρακτέων.

Φυσικά εάν η επιχείρηση έχει τις πιο πάνω δραστηριότητες ως κύριο αντικείμενο της, τότε για τα έσοδα αυτά ενημερώνονται άλλοι λογαριασμοί.

Οι κυριότεροι υπολογαριασμοί του 76 είναι:

Ο λογαριασμός Έσοδα συμμετοχών, ο οποίος πιστώνεται με τα μερίσματα εισπρακτέα των μετοχών, που αντιπροσωπεύουν τη συμμετοχή της συγκεκριμένης επιχείρησης, στο μετοχικό κεφάλαιο κάποιας άλλης.

Ο λογαριασμός Έσοδα χρεογράφων, ο οποίος πιστώνεται ομοίως με μερίσματα εισπρακτέα από μετοχές (χρεόγραφα) στο χαρτοφυλάκιο ή από τόκους ομολογιών.

Ο λογαριασμός Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, ο οποίος πιστώνεται με τους τόκους των γραμματίων εισπρακτέων, που έχουν λήξει μέσα στη χρήση και είναι απαιτητοί.

Ο λογαριασμός Λοιποί πιστωτικοί τίτλοι, ο οποίος πιστώνεται με τόκους που εισπράττει η επιχείρηση από χορηγήσεις δανείων προς τρίτους.

Ο λογαριασμός Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, ο οποίος πιστώνεται με τα τυχόν κέρδη που πραγματοποιούνται από πωλήσεις μετοχών ή ομολογιών.

Ο Λογαριασμός ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ - ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Στους υπολογαριασμούς του παρακολουθούνται τα τεκμαρτά έσοδα τα οποία αντιστοιχούν στο κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων περιουσιακών στοιχείων ή στο κόστος βελτίωσης, προσθήκης ή επέκτασης αυτών, από δομικά και λοιπά υλικά και από εργασία του προσωπικού της ίδιας της επιχείρησης. Τέλος σε ό,τι αφορά στα, με αποδεικτικά στοιχεία, κατεστραμμένα και κλεμμένα ή απωλεσμένα αποθέματα, εφόσον είναι ανασφάλιστα, θεωρούνται έκτακτες ζημιές, λογαριασμοί αντίστοιχα και πιστώνεται με το κόστος αυτών ο λογαριασμός 78.10.4 Ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων. Ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων αντίστοιχα.

Σε ό,τι αφορά στο Φ.Π.Α. η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης. Αυτό σημαίνει ότι, στην παραπάνω εγγραφή, δεν πιστώνουμε και αντίστοιχο λογαριασμό Φ.Π.Α., όπως είδαμε στην περίπτωση ιδιόχρησης αποθεμάτων.

Αν τα αποθέματα ήταν ασφαλισμένα τότε δεν ισχύουν όλα τα παραπάνω και το ποσό της αποζημίωσης θεωρείται ως αντίτιμο πωλήσεων και πιστώνεται ο λογαριασμός. Πωλήσεις αποθεμάτων και άχρηστου υλικού. Αν τα εμπορεύματα καταστράφηκαν ως ακατάλληλα απ' την ίδια την επιχείρηση θα χρεωθεί. Έκτακτες ζημιές με πίστωση του λογαριασμού 78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων, ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους κατ' είδος αποθέματος ή κατηγορία.

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑ-ΣΤΗΜΑΤΩΝ

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται από τα υποκαταστήματα των επιχειρήσεων.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα έσοδα τα οποία δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό του λογαριασμού κόστος πωληθέντων. Είναι δηλαδή όλα εκείνα τα έσοδα που ακολουθούν μετά το λογαριασμό μικτά κέρδη.

2.5.2 ΈΞΟΔΟ-Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6- ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ-ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ-ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι έννοιες του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης.

Έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης. Το κόστος εκπνέει, όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικά, αναγκών.

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους η του εξόδου.

Με κριτήριο το σκοπό πραγμάτωσής του το κόστος-έξοδο διακρίνεται σε:

- Οργανικό κόστος-έξοδο, που είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και σχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για το. προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.
- Ανόργανο κόστος-έξοδο, που είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και δε σχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.

- Με κριτήριο την ενσωμάτωσή του ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος-έξοδο διακρίνεται σε:
 - Ομαλό κόστος-έξοδο, που είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας.
 - Ανώμαλο κόστος-έξοδο, που είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγει. Σε αυτήν την κατηγορία εντάσσονται τυχαία, απρόβλεπτα και ακανόνιστα έξοδα μη οργανικά²⁵.

Για να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ένα έξοδο σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 και το άρθρο 22 θα πρέπει²⁶:

- Να είναι σχετικό με το αντικείμενο της επιχείρησης.
- Να γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Να είναι καταχωρημένο στα βιβλία της επιχείρησης.
- Να είναι πραγματικό και να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά.
- Να εκπίπτει από τα έσοδα στην χρήση που γίνονται.
- Να είναι παραγωγικό, δηλαδή να συμβάλλει στην λειτουργία εισοδήματος.

Δεν υπάρχει²⁷ κάποιο ειδικό πρότυπο που να καλύπτει τα θέματα των εξόδων. Γενικές κατευθύνσεις, ορισμοί και οδηγίες περιλαμβάνονται στο Πλαίσιο Αρχών (Conceptual Framework - CF), όπου και καταφεύγουμε για την ανάπτυξη του θέματος.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ			
ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ Η ΟΧΙ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ (Inventoriable expenses- charges incorporables)	Οργανικά ή λειτουργικά έξοδα (Operating expenses).	-> Γίνονται για χάρη της διεξαγωγής της κύριας δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.
		Ομαλά έξοδα.	-> Δημιουργούνται κατά τη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της οικονομικής μονάδας (δεν είναι έκτακτα).
	ΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ (Nov-inventoriable expenses- charges non- incorporables).	Ανόργανα ή μη λειτουργικά (Non-operating expenses).	-> Αφορούν δευτερεύουσες ή παρεπόμενες δραστηριότητες π.χ. έξοδα για επενδύσεις σε ομόλογα βιομηχανίας
		Μη ομαλά ή ουδέτερα (abnormal expenses).	-> Όταν δε δικαιολογούνται από τις συγκεκριμένες τεchnοοικονομικές συνθήκες π.χ. υπερβολικές φθορές.
		Έκτακτα έξοδα (extraordinary expenses).	-> Δεν υπάρχει το στοιχείο της επαναληπτικότητας όπως τα έξοδα σύστασης της επιχείρησης.
ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ (Για τα κοστολογήσιμα)	ΑΜΕΣΑ (direct expenses)	Άμεσα έξοδα.	-> Γίνονται αποκλειστικά για χάρη ενός προϊόντος, τμήματος ή λειτουργίας.
	ΕΜΜΕΣΑ (indirect expenses)	Φύσει έμμεσα.	-> Δεν αφορούν αποκλειστικά κάποιο προϊόν ή δραστηριότητα π.χ.
		Θέσει έμμεσα.	-> Παρά το γεγονός ότι αφορούν συγκεκριμένο προϊόν ή δραστηριότητα (φύσει άμεσα) δεν είναι δυνατόν να γίνει ο διαχωρισμός τους λόγω τεχνικών προβλημάτων.

Εικόνα 1.2: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 358.

²⁵ ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 358-359.

²⁶ ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 358-359

²⁷ ΚΟΝΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 120.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου, δαπάνης, χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

α. Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

β. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

γ. Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μία χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Αυτό π.χ. παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Τελικά, στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται²⁸.

δ. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μία χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Η λειτουργία των λογαριασμών της Ομάδας 6

Οργανικά έξοδα κατ' είδος

Στην συνέχεια θα γίνει ανάλυση της ομάδας 6 του σχεδίου λογαριασμών του Ν. 4308/14 παράρτημα Γ. Το σχέδιο αυτό χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Συγκεκριμένα θα αναλυθούν οι λογαριασμοί της ομάδας 6 που δείχνει τα έξοδα²⁹.

Η ομάδα αυτή περιλαμβάνει λοιπόν, όλους εκείνους τους λογαριασμούς που αφορούν έξοδα, τα οποία προκύπτουν από την ομαλή εκμετάλλευση της επιχείρησης (οργανικά). Αυτά προκύπτουν είτε κατά τη στιγμή που πραγματοποιούνται, με κάθε δηλαδή λογιστικό γεγονός, που λαβαίνει χώρα μέσα στη χρήση, είτε λογίζονται ως πραγματοποιημένα μέσα στη χρήση (υπολογιστικά έξοδα). Οι ετήσιες επιβαρύνσεις π.χ. για αποσβέσεις παγίων στοιχείων και προβλέψεις εκμετάλλευσης είναι μια τέτοια κατηγορία δαπανών - οργανικών εξόδων, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Μάλιστα οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης είναι εκείνα τα οργανικά έξοδα που θα πρέπει να προσδιορίζονται και να καταλογίζονται υποχρεωτικά σε κάθε διαχειριστική περίοδο, διότι διαφορετικά οι συγκεκριμένες αυτές αποσβέσεις δεν επιτρέπεται να μεταφερθούν σε επόμενη διαχειριστική χρήση και να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα αυτής, παραβιάζοντας έτσι τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 ωστόσο δεν καταχωρούνται³⁰:

α. Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις κεφαλαίων. Τα ποσά αυτά αφορούν άλλη κατηγορία λογαριασμών και πιο συγκεκριμένα στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3, με εξαίρεση εκείνων των εξόδων, που αφορούν στις ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπ' όψη κατά την κοστολόγησή τους, οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 'Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων'. Εάν π.χ. μια εταιρία παραγωγής

²⁸ https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm

²⁹ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 328

³⁰ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 328-332

σιδήρου μπετόν θελήσει να επεκτείνει το βιομηχανοστάσιο της και χρησιμοποιήσει ως εργάτες κάποιους απ' το προσωπικό της και κάποια απ' τα υλικά της, που συνήθως αγοράζει για τις ανάγκες λειτουργίας της επιχείρησής της, αυτά τα έξοδα, θα καταλογιστούν στους λογαριασμούς της ομάδας 6 μολονότι αφορούν επενδύσεις. Στη συνέχεια βέβαια αυτό το έξοδο, μεταβάλλεται σε κόστος πάγιας μορφής και ενσωματώνεται στην αξία ιδιοκατασκευής του βιομηχανοστασίου της, αυξάνοντας έτσι το ενεργητικό της επιχείρησής και για να αποχαρακτηριστεί από έξοδο θα πρέπει να εμφανιστεί ισόποσα ως έσοδο.

Επομένως, αν υποθέσουμε ότι το βιομηχανοστάσιο ολοκληρώθηκε και ότι σε εργατικά στοίχισε ευρώ 2.000,00 και σε υλικά ευρώ 1.000,00 θα γίνει η εγγραφή:

Κτίρια - Βιομηχανοστάσιο 3.000,00

 Ιδιοπαραγωγή κτιρίων - εγκαταστάσεων 3.000,00

 Ως σχετικό Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης και κατάστασης μισθοδοσίας προσωπικού

β. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα απρόβλεπτα και εξαιρετικού χαρακτήρα. Αυτά δηλαδή που δεν προέκυψαν από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησής αλλά από γεγονότα έκτακτα και μη αναμενόμενα.

Τα ποσά αυτά αν και επηρεάζουν αρνητικά το αποτέλεσμα της χρήσης μιας επιχείρησής ανήκουν σε μια άλλη ομάδα, την 8η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ., για την οποία θα αναφερθούμε στα επόμενα.

γ. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα όχι της τρέχουσας χρήσης, αλλά προηγούμενων χρήσεων. Εδώ, αν και ο χαρακτήρας των εξόδων αυτών δεν είναι έκτακτος το κριτήριο για την εξαίρεση τους από την ένταξη στην 6η ομάδα είναι η επιβαλλόμενη διάκριση μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων, σύμφωνα και με τους γενικότερους κανόνες και αρχές της Γενικής Λογιστικής.

Βασική λογιστική αρχή είναι η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με αυτή, οι χρήσεις θα πρέπει να είναι μεταξύ τους οικονομικά ανεξάρτητες και αυτοτελείς.

δ. Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα στην εκμετάλλευση.

Είναι δυνατόν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού να επιβαρύνεται ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως ή ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως με κάποια ποσά, τα οποία ως αποτίμηση κινδύνων, που μπορεί να συμβούν στην επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις, να ανάγονται όμως στην κλειόμενη χρήση. Δηλαδή, κατά το κλείσιμο της χρήσης, αν είχαμε μια υποτίμηση της αξίας των παγίων στοιχείων από κάποιο έκτακτο γεγονός, αυτό θα ήταν έκτακτο έξοδο και θα επιβαρύνουμε τα έκτακτα αποτελέσματα. Ο κίνδυνος όμως της υποτίμησης δεν επήλθε, "προβλέπεται" ότι μπορεί να επέλθει.

ε. Ποσά που αφορούν στο φόρο εισοδήματος, τα οποία δε συνιστούν έξοδα αλλά αφαιρούνται από τα αποτελέσματα χρήσεως, από τα κέρδη δηλαδή του νομικού προσώπου, ως συμβολή του στα οικονομικά του κράτους, όπως συμβαίνει και με τα φυσικά πρόσωπα.

Σύμφωνα με τις γενικότερες διατάξεις περί διανομής κερδών και πριν από οποιαδήποτε διανομή, θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα διανεμόμενα κέρδη ο φόρος εισοδήματος.

Για να αφαιρεθεί ο φόρος αυτός θα πρέπει στο τέλος της χρήσης και εφόσον έχει προσδιορισθεί επακριβώς, να χρεωθεί, σε πίστωση λογαριασμού υποχρέωσης.

Κατά τη χρέωσή του λοιπόν δε θα επηρεασθεί λογαριασμός της 6ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά της 8ης ομάδας.

στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα τα οποία δεν εκταμειούνται ούτε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Από την λειτουργία της επιχείρησης εκτός των πραγματικών εξόδων, τα οποία είναι εμφανή πληρώνονται ή οφείλονται, λογιστικοποιούνται ή όχι, υπάρχουν και έξοδα τα οποία είναι αφανή ή τεκμαρτά.

Παράδειγμα οι τόκοι των ίδιων κεφαλαίων ή η αμοιβή του επιχειρηματία, η οποία δεν καταβάλλεται. Αυτές οι δαπάνες εκ της φύσεώς τους δε δύνανται να καταχωρηθούν στα βιβλία των επιχειρήσεων, επομένως δεν αφορούν στην 6η ομάδα.

Επομένως στην ομάδα 6 απαγορεύεται να καταχωρούνται ζημιές, προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα στην εκμετάλλευση, πρόστιμα και προσαυξήσεις καθώς και λοιπά τεκμαρτά έξοδα. Σε περίπτωση, που ένα έξοδο χαρακτηρίστηκε λάθος και έχει καταχωρηθεί σε άλλο λογαριασμό εξόδου, θα πρέπει μέχρι το τέλος της κλειόμενης χρήσης, να μεταφερθεί με διορθωτική εγγραφή στο σωστό λογαριασμό ή και στη σωστή χρήση, που αφορά. Η διορθωτική αυτή εγγραφή γίνεται συμψηφιστικά, είτε στο Γενικό Ημερολόγιο, είτε στο Ημερολόγιο Εγγραφών Πράξεων Ισολογισμού ή στο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων, ανάλογα με την λογιστηριακή οργάνωση της κάθε επιχείρησης.

Έννοια και διακρίσεις των εξόδων

Τα οργανικά, τα ομαλά, τα τακτικά έξοδα αποτελούν τμήμα των λογαριασμών εκμετάλλευσης.

Αν από τα οργανικά έσοδα κατ' είδος αφαιρεθούν τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, το αποτέλεσμα που προκύπτει συνιστά το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, δηλαδή το κέρδος ή τη ζημιά, που προκύπτει από την ομαλή, τακτική λειτουργία της επιχείρησης. Αν φυσικά σε αυτό το αποτέλεσμα προστεθούν και αφαιρεθούν, ανάλογα, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, τότε το νέο υπόλοιπο που προκύπτει, είναι το αποτέλεσμα χρήσης, δηλαδή το καθαρό αποτέλεσμα, που είναι και το τελικό αποτέλεσμα και το οποίο συνιστά πλέον κέρδος ή ζημιά, από την καθόλη λειτουργία της επιχείρησης.

Το κριτήριο βιωσιμότητας ή μη μιας επιχείρησης προκύπτει από το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, ενώ το καθαρό (τελικό) αποτέλεσμα χρήσης είναι το αποτέλεσμα από το οποίο θα προκύψει η φορολόγηση της επιχείρησης, αλλά και τα ποσά που θα επηρεάσουν την καθαρή θέση της επιχείρησης και θα κατανεμηθούν ανάλογα.

Η 6η Ομάδα είναι σημαντική, διότι όλοι οι λογαριασμοί αυτής της ομάδας επηρεάζουν τα θετικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, αρνητικά, τα μειώνουν, δηλαδή. Και ως εκ τούτου, είναι λογαριασμοί που επηρεάζουν το ύψος της φορολογητέας ύλης της επιχείρησης και για αυτό ελέγχονται κατά προτεραιότητα από τις φορολογικές αρχές.

Οι προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως έξοδο λογαριασμός της 6ης ομάδας και να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι³¹:

α. Να περιγράφεται και να αναφέρεται περιοριστικά στο άρθρο 21 του Ν.4172/13 που διέπει τη φορολογία εισοδήματος, φυσικών και νομικών προσώπων,

β. Να αφορά στην επιχείρηση και όχι στον επιχειρηματία,

γ. Να αφορά στο εισόδημα και όχι στο κεφάλαιο,

δ. Να αναγράφεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης,

ε. Να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά.

στ. Να αφορά στη χρήση από τα έσοδα της οποίας, πρόκειται να εκπεσθεί.

ζ. Τα έξοδα θα πρέπει να είναι οριστικά ή εκκαθαρισμένα, δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία. Να είναι δηλαδή δουλευμένα. η. Να συμβάλλει στην παραγωγή εισοδήματος. Δηλαδή να είναι έξοδο παραγωγικό και να μην καταβάλλεται από

³¹ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 333

ελευθεριότητα, θ. Να είναι σχετικό και να εναρμονίζεται με το είδος και το μέγεθος της επιχείρησης.

ι. Να αναλογεί στα έσοδα, που υπόκεινται σε φόρο. Εάν η επιχείρηση έχει και αφορολόγητα έσοδα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο, περιορίζονται αντίστοιχα και τα έξοδα της 6ης ομάδας.

³²Από λογιστικής πλευράς επιβάλλεται η διάκριση του κόστους κατ' είδος και κατά προορισμό.

Τα κόστη κατ' είδος εξετάζονται και παρακολουθούνται με βάση τις αντικειμενικές ιδιότητες αυτών.

Το ΕΓΑΣ επιβάλλει την παρακολούθηση των λογαριασμών της 6ης ομάδας κατ' είδος, διότι έτσι αυτά είναι αντικειμενικά, συγκρίσιμα και διαχρονικά.

Τα κόστη κατ' είδος ή κατά φύση είναι η γενική κατηγορία και ταξινόμηση των εξόδων της 6ης ομάδας, όπου μοιάζει με ένα δοχείο που εμπεριέχει όλους τους λογαριασμούς της 6ης ομάδας, τα οποία αντλούνται από άλλα δοχεία που αντιπροσωπεύουν διάφορες λειτουργίες ή υπηρεσίες της επιχείρησης και εκφράζουν συνολικά το λειτουργικό κόστος αυτής.

Άρα, τα κόστη κατά προορισμό είναι κόστη, τα οποία έχουν διασπασθεί από τα κόστη κατά είδος, με κριτήρια κυρίως το σκοπό - προορισμό, για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν³³.



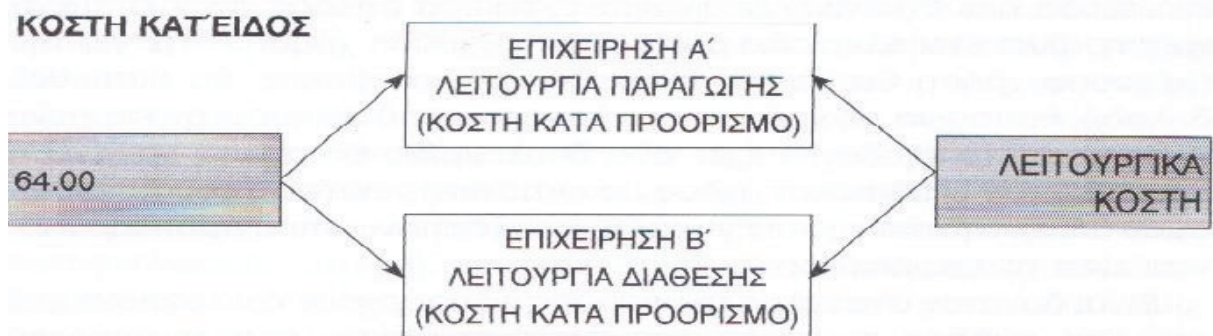
Η πιο πάνω κατανομή μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τη λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων.

Εάν π.χ. τα έξοδα κίνησης των μεταφορικών μέσων, που είναι ο λογαριασμός 64.00, αφορούν σε μια επιχείρηση, κόστη για την μεταφορά των πρώτων υλών και σε μια άλλη κόστη για την μεταφορά των ετοιμών προϊόντων στους πελάτες της, τότε η κατανομή είναι η εξής³⁴:

³² ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 333-334

³³ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 332-333

³⁴ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 334-336



Επομένως οι λογαριασμοί της 6ης ομάδας λειτουργούν με κριτήριο όχι τον λειτουργικό τους προορισμό αλλά με βάση το χαρακτήρα, τη φύση αυτών. Αργότερα θα δούμε ότι οι λογαριασμοί αυτοί της ομάδας 6, μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης στους λογαριασμούς της Γενικής Εκμετάλλευσης. Γι αυτό θα πρέπει κατά τη διάρκεια της χρήσης να μη μεταφέρονται τα υπόλοιπα αυτά, ώστε να είναι δυνατή η εσωλογιστική κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Οι λογαριασμοί της ομάδας 6 πιστώνονται ΜΟΝΟ με τυχόν διορθωτικές εγγραφές, κατά τη διάρκεια της χρήσης, και για καμιά άλλη αιτία (!) και ο λόγος είναι σαφής και ενδιαφέρει τόσο τη διοίκηση της επιχείρησης, όσο και την Πολιτεία.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζει βραχυχρόνια, δηλαδή, κάθε μήνα, δίμηνο ή τρίμηνο αποτελέσματα, μπορεί να χρεοπιστώνει απ' ευθείας τους οικείους λογαριασμούς των εξόδων ή να χρησιμοποιήσει τους ενδιάμεσους λογαριασμούς των εξόδων. Η δεύτερη περίπτωση συνιστάται ως η ορθότερη.

Κατά το κλείσιμο των λογαριασμών της 6ης ομάδας θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λογαριασμοί εξόδων, που είναι δουλεμένα αλλά δεν έχουν καταβληθεί. Τα έξοδα αυτά προβλέπεται να καταβληθούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Για τις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να γίνουν εγγραφές τακτοποίησης με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών Ενεργητικού ή Παθητικού.

Εάν π.χ. κατά το τέλος της χρήσης υπάρξει δικαιολογητικό, που αφορά σε έξοδα που θα έπρεπε να πληρωθούν μέσα στην κλειόμενη χρήση, τότε θα πρέπει να χρεωθεί το αντίστοιχο έξοδο κατ' είδος και να πιστωθεί ο λογαριασμός. Αντίθετη περίπτωση είναι εκείνη που ένα έξοδο δεν έχει γίνει δουλεμένο, αφορά δηλαδή στην επόμενη χρήση, αλλά έχει πληρωθεί μέσα στην τρέχουσα χρήση. Τότε για την τρέχουσα χρήση θα γίνει η εγγραφή της καταβολής, θα πιστωθεί, δηλαδή, το ταμείο με χρέωση του λογαριασμού και στην επόμενη χρήση, που το έξοδο θα έχει γίνει δουλεμένο θα πρέπει να γίνει η εγγραφή του εξόδου κατ' είδος με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού. Συνηθισμένη κατηγορία τέτοιων δαπανών που προπληρώνονται είναι τα ασφάλιστρα.

Αναλυτική παρουσίαση των λογαριασμών της ομάδας των Οργανικών Εξόδων κατ' είδος - Ομάδα 6η

6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

60 Παροχές σε εργαζόμενους

60.01 Μικτές αποδοχές

- 60.02 Εργοδοτικές εισφορές
- 60.03 Λοιπές παροχές
- 60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό)
- 60.05 Παροχές σε εργαζόμενους σε συνδεδεμένες οντότητες
- 61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
- 61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)
- 61.02 Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 61.03 Απομείωση άυλων παγίων
- 61.04 Απομείωση αποθεμάτων
- 61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 61.05.01 Απομείωση πελατών
- 61.05.02 Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων
- 61.05.03 Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων
- 61.05.04 Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές
- 61.05.05 Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς
- 61.05.06 Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες
- 61.06 Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 61.07 Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
- 61.07.01 Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων στοιχείων
- 61.07.02 Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 61.07.03 Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων
- 62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
- 62.01 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό
- 62.01.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

- 62.01.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
- 62.01.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
- 62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης
 - 62.02.01 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
 - 62.02.02 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
 - 62.02.03 Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
- 63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
 - 63.01 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων
 - 63.02 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων πάγιων στοιχείων
 - 63.03 Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων
 - 63.04 Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες
- 64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα
 - 64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες
 - 64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες
 - 64.01.02 Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες
 - 64.02 Ενέργεια
 - 64.03 Ύδρευση
 - 64.04 Τηλεπικοινωνίες
 - 64.05 Ενοίκια
 - 64.05.01 Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες
 - 64.05.02 Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες
 - 64.06 Ασφάλιστρα
 - 64.07 Μεταφορικά

- 64.08 Αναλώσιμα
- 64.09 Επισκευές και συντηρήσεις
- 64.10 Διαφήμιση και προβολή
- 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)
- 64.12 Λοιπά έξοδα
- 64.13 Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες
- 65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
- 65.01 Τόκοι τραπεζικών δανείων
- 65.02 Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες
- 65.03 Τόκοι λοιπών δανείων
- 65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων
- 65.05 Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα
- 66 Αποσβέσεις
- 66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης
- 66.02 Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων
- 66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.04 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 66.05 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού
- 66.06 Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα
- 66.07 Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
- 66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων
- 67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα
- 67.01 Ζημιές φυσικών καταστροφών
- 67.02 Ζημιές άλλων καταστροφών

- 67.03 Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές
- 67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές
- 67.05 Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες
- 68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
- 68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες
- 68.02 Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις
- 68.03 Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος
- 68.04 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος
- 68.05 Άλλες προβλέψεις
- 68.06 Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες
- 69 Φόρος εισοδήματος
- 69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου
- 69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου
- 69.03 Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος

Σημείωση για τα έξοδα και τις ζημιές:

- 1) Στους διάφορους λογαριασμούς εξόδων και ζημιών της ομάδας 6 παρακολουθούνται τα αντίστοιχα κονδύλια κατ' είδος με το συνολικό ποσό, πριν την μεταφορά ποσών σε κέντρα κόστους, προϊόντα ή υπηρεσίες.
- 2) Η αντιστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης για παροχές σε εργαζόμενους συγχωνεύεται με το έξοδο της χρήσης στο λογαριασμό 60 «Παροχές σε εργαζόμενους»³⁵.

ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Στο λογαριασμό καταχωρούνται όλα εκείνα τα έξοδα κατ' είδος που αφορούν στην απασχόληση του προσωπικού της επιχείρησης, το οποίο όμως έχει δεσμούς εξάρτησης με την επιχείρηση και συνδέεται με αυτή με σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένης εργασίας (ορισμένου ή αορίστου χρόνου).

Στα έξοδα αυτά δεν περιλαμβάνονται μόνο οι μισθοί και τα ημερομίσθια ή οι έκτακτες και πρόσθετες παροχές σε χρήμα αλλά και οι παροχές σε είδος που απορρέουν όμως από την πιο πάνω εργασιακή σχέση.

Βασική προϋπόθεση της αναγνώρισης φορολογικά αυτών των δαπανών - μισθών είναι να προσφέρεται πραγματική υπηρεσία στην επιχείρηση από τους λαμβάνοντες τις αμοιβές αυτές.

³⁵ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 336-340

Εάν για τους μισθούς και τα ημερομίσθια δεν έχουν καταβληθεί 01 εισφορές του ΙΚΑ ή άλλου κύριου ασφαλιστικού φορέα, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή, τότε δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες αυτές, ως δαπάνες προσωπικού για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Με την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα και με απόφαση του Σ.τ.Ε. 1287/79, εξομοιώνεται και η βεβαίωση ή ο καταλογισμός των σχετικών εισφορών από τον ασφαλιστικό οργανισμό μέσα στη χρήση, κατά την οποία έγινε η πληρωμή των αποδοχών.

Επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μπορούν να αφαιρεθούν και εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες αφορούν στη βελτίωση των όρων εργασίας και διαβίωσης του προσωπικού όπως συσσίτια, κατασκηνώσεις, ιατρική, φαρμακευτική και νοσοκομειακή περίθαλψη, καθότι οι δαπάνες αυτές θεωρούνται παραγωγικές, γιατί συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση των εργαζομένων (Εγ. Υπ. Οικ. 129/1955).

Οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού, οι συντάξεις που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση σε υπαλλήλους της, που αποχώρησαν, τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τη λειτουργία της λέσχης των υπαλλήλων της και των συλλόγων του προσωπικού της, καθώς και οι αποζημιώσεις είναι οργανικά έξοδα κατ' είδος, που αφορούν αμοιβές και έξοδα προσωπικού και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου ή ημερομίσθιου προσωπικού αντίστοιχα,.

Όμως και οι αμοιβές των διευθυντών, εντεταλμένων συμβούλων αλλά και μελών του Διοικητικού Συμβουλίου Ανωνύμων Εταιριών, για υπηρεσίες που παρέχουν στην επιχείρηση με βάση σύμβαση μίσθωσης εργασίας καταχωρούνται στην ίδια ομάδα λογαριασμών.

Εάν μάλιστα καταβάλλεται πάγιο μηνιαίο ποσό σε Διευθύνοντα Σύμβουλο μιας ΑΕ χωρίς δικαιολογητικά, όπως τα έξοδα φιλοξενίας, δημοσίων σχέσεων κ.λπ. αυτά προσθέτονται στις μηνιαίες αποδοχές του και ταυτόχρονα καταχωρούνται στην ίδια κατηγορία των λογαριασμών.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε συνεργάτες εξωτερικού οι οποίοι αμείβονται κατ' αποκοπή ή με προμήθειες επί των πωλήσεων, εφόσον ασφαρίζονται στο ΙΚΑ είναι δαπάνες της ίδιας κατηγορίας των λογαριασμών.

Εάν η μισθοδοτική κατάσταση λογιστικοποιείται με συμπηφιστική εγγραφή τότε με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις χρεώνονται οι λογαριασμοί 60.00 ή 60.01 με το σύνολο των μικτών αποδοχών και πιστώνονται κατά περίπτωση οι λογαριασμοί:

- που αφορούν σε ποσά, που ενδεχομένως έχουν προκαταβληθεί, ή έχουν δοθεί ως χρηματικές διευκολύνσεις ή δάνεια στο υπαλληλικό προσωπικό σε προγενέστερο χρόνο.

- Οι οικείοι λογαριασμοί και, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, χαρτόσημο και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων (κύριας ή επικουρικής ασφάλισης) αντίστοιχα.

- Του λογαριασμού που αφορά στις υπόλοιπες καθαρές πληρωτέες αποδοχές προς το προσωπικό.

Εάν όμως η μισθοδοτική κατάσταση λογιστικοποιείται ταμιακά τότε ο λογαριασμός δε χρησιμοποιείται.

Οι μισθοί και οι πάσης φύσεως απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους ή στα μέλη τους από τις αντίστοιχες ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ. αστικές εταιρίες, κοινωνίες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και από τις κοινοπραξίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ακόμα στον 60 καταχωρούνται εκείνα τα έξοδα κατ' είδος, που αφορούν κάθε άλλου είδους αμοιβές και παροχές στο προσωπικό εκτός από τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις αντίστοιχες εργοδοτικές εισφορές.

Τα προϊόντα που χορηγούνται από τις επιχειρήσεις στο προσωπικό τους καταχωρούνται, στο κόστος παραγωγής τους στη χρέωση του λογαριασμού με πίστωση του λογαριασμού (έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων) Γνωμ. 1129/89 (ΕΣΥΛ).

Παράδειγμα

Έστω επιχείρηση χορήγησε στο προσωπικό της λόγω των εορτών των Χριστουγέννων, από τα τρόφιμα, που η ίδια εμπορεύεται, τρόφιμα αξίας σε τιμή κόστους ευρώ 1.000,00. Η εγγραφή θα είναι:

Αξία χορηγουμένων αποθεμάτων 1.000,00
Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος από τη φορολογία εισοδήματος 80,00
Αξία χορηγουμένων αποθεμάτων στο προσωπικό 1.000,00
Φ.Π.Α. εκροών-αυτοπαραδόσεων 80,00

Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού και Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού. Καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών υπέρ ΙΚΑ, των Επικουρικών Ταμείων αλλά και των λοιπών εργοδοτικών επιβαρύνσεων (χαρτοσήμου κ.λπ.), που αναλογούν στις αποδοχές τόσο του έμμισθου όσο και του ημερομίσθιου προσωπικού, με πίστωση των οικείων λογαριασμών (Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη) και (Ασφαλιστικοί Οργανισμοί).

Τα ποσά των προστίμων και προσαυξήσεων, που επιβάλλονται στις εισφορές από τους φορολογικούς ελέγχους ή τους ασφαλιστικούς φορείς, δεν καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού, αλλά στους υπολογαριασμούς έκτακτα και ανόργανα έξοδα. Αν μάλιστα αφορούν προηγούμενες χρήσεις ακόμη και αν βεβαιώνονται μέσα στην τρέχουσα χρήση καταχωρούνται, όπως είπαμε, στο λογαριασμό. Όλα αυτά τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.

Περιλαμβάνει όλα εκείνα τα ποσά που αφορούν αποζημιώσεις, που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό, που αποχωρεί, είτε λόγω καταγγελίας συμβάσεως, είτε λόγω συνταξιοδότησεως, ανεξάρτητα εάν έχει καλυφθεί η συγκεκριμένη δαπάνη με σχηματισμό πρόβλεψης.

Το κόστος αδράνειας-υποαπασχόλησης του προσωπικού είναι και αυτό έξοδο κατ' είδος, που καταχωρείται στο λογαριασμό 60 και μεταφέρεται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης. Για τυχόν συμβολικές συμμετοχές του προσωπικού της επιχείρησης σε εκδρομές ή εκδηλώσεις, που οργανώνει η επιχείρηση για χάρη του προσωπικού της ή της συμμετοχής αυτού στα έξοδα σίτισης (στο εστιατόριο) εντός της επιχείρησης, τα έσοδα που εισπράττονται, θεωρούνται έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες και πιστώνονται στο λογαριασμό Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό.

Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών μισθοδοσίας

Η μισθοδοτική κατάσταση είναι πίνακας ο οποίος περιλαμβάνει τα εξής³⁶:

- Το επώνυμο και όνομα των εργαζομένων (υπαλλήλων ή εργατών)
- Την ειδικότητα των εργαζομένων
- Το σύνολο ημερών εργασίας των εργαζομένων
- Τις μικτές αποδοχές των εργαζομένων
- Τις πρόσθετες παροχές των εργαζομένων (υπερωρίες-υπερεργασίες)

³⁶ ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΕΛ. 340

- Τις εισφορές που επιβαρύνεται ο εργοδότης για τα ασφαλιστικά ταμεία κύριας ασφάλισης (ΙΚΑ, ΙΚΑ-TEAM) αλλά και επικουρικής ασφάλισης (π.χ. ΤΑΜΕΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΩΝ).

- Τις εισφορές που επιβαρύνεται ο ασφαλισμένος για τέλη όπως: χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου.

Επίσης η μισθοδοτική κατάσταση περιλαμβάνει και τις κρατήσεις των εργαζομένων για ΙΚΑ, ΙΚΑ-TEAM, χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου Μισθοδοσία αλλά και το Φόρο Εισοδήματος των Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ. Μ. Υ.).

Τόσο οι κρατήσεις, όσο και οι εργοδοτικές εισφορές για Ταμεία Ασφάλισης ή Τέλη Χαρτοσήμου κ.λπ. προκύπτουν με εφαρμογή συντελεστών επί των μικτών αποδοχών.

Εάν από τις μικτές αποδοχές των εργαζομένων αφαιρεθούν οι κρατήσεις για τα Ταμεία Ασφάλισης, το χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου μισθοδοσίας και ο φόρος εισοδήματος των εργαζομένων, το ποσό που απομένει είναι το καθαρό ποσό, από το οποίο αφαιρούνται οι προκαταβολές, που μπορεί να έχουν δοθεί και το υπόλοιπο είναι το ποσό, που η επιχείρηση θα πρέπει να καταβάλλει στους εργαζομένους (πληρωτέο ποσό).

Κάθε αμοιβή που καταβάλλεται από την επιχείρηση σε συνεργάτη τρίτο, ο οποίος δε συνδέεται με την επιχείρηση με εξαρτημένη εργασιακή σχέση καταχωρείται στον λογαριασμό 61.

Εκτός από τις αμοιβές των τρίτων στην ίδια κατηγορία, καταχωρούνται και οι αμοιβές των διαχειριστών εταιρών εάν έχουν παρακράτηση φόρου, ενώ για τις αμοιβές εκείνες, που καταβάλλονται μεν σε διαχειριστές εταιρών, αλλά δεν υπόκεινται σε παρακράτηση, καταχωρούνται.

Εάν καταβάλλονται αμοιβές σε πνευματικούς δημιουργούς, συνθέτες, στιχουργούς, συγγραφείς, τότε οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων.

Οι αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς με διάκριση των αμοιβών σε φόρο, που παρακρατήθηκε ή όφειλε να παρακρατηθεί, ο οποίος ως γνωστό ανέρχεται σε ποσοστό 20% επί των ακαθάριστων αμοιβών.

Φορολογικά οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται αρκεί να αφορούν στην επιχείρηση και όχι στον επιχειρηματία.

Εάν καταβάλλονται δικαιώματα ή αποζημιώσεις σε τρίτους αλλοδαπούς ή μη, τότε χρόνος έκπτωσης αυτών των εξόδων είναι ο χρόνος της καταβολής.

Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν σε πάγιο εξοπλισμό και που αποσβένονται σε 3 έτη (ποσοστό απόσβεσης 33,333%).

Παράδειγμα:

Ο Δικηγόρος Α για νομική υπόθεσή της επιχείρησης Δ έλαβε αμοιβή 5.000,00 Ευρώ εκδίδοντας Α.Π.Υ. όπως προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.

Για την αμοιβή αυτή η επιχείρηση Δ έχει υποχρέωση να παρακρατήσει φόρο 20%.
5.000,00

Επομένως οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν στα βιβλία της Δ είναι οι εξής:

Αμοιβές δικηγόρων 5.000,00

Αμοιβή ως Α.Π.Υ. Δικηγόρος Α 5.000,00

Δικαιούχοι αμοιβών - Δικηγόρος Α 1.000,00

Φόρος Ελεύθερων επαγγελματιών 1.000,00

(500.000 X 20%)

Παρακράτηση φόρου επί αμοιβής ως ΑΠΥ

και για την είσπραξη της αμοιβής από το δικηγόρο θα ακολουθήσει η εγγραφή

Δικαιούχοι αμοιβών - Δικηγόρος Α 4.000,00

Ταμείο 4.000,00

Πληρωμή δικηγόρου ως ΑΠΥ Ν. ...ή ΕΠ Ν

Αμοιβές και Έξοδα και Ελεύθερων επαγγελματιών.

Στο λογαριασμό καταχωρούνται εκείνες οι δαπάνες που καταβάλλονται σε τρίτους (όχι ελεύθερους επαγγελματίες) αλλά που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Ακόμα συμπεριλαμβάνονται οι ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Στους υπολογαριασμούς καταχωρούνται τα καταβαλλόμενα ή δουλευμένα:

- Αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΦΩΤΑΕΡΙΟ, ΕΥΔΑΠ) κ.λπ.
- Ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων, με εξαίρεση τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων του προσωπικού της επιχείρησης, τα οποία βαρύνουν τα έξοδα προσωπικού.
- Κάθε μορφής ασφάλιστρα εκτός των εμπορευμάτων και του προσωπικού.
- Κάθε είδους αποθήκευτρα.
- Κόστη επισκευής και συντήρησης παγίων που γίνονται από τρίτους και
- Οι κάθε είδους παροχές από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση καταβάλλει ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης ή μίσθωσης leasing μηχανημάτων αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04. Εάν όμως προκαταβάλλονται τέτοια ενοίκια, τότε στις περιπτώσεις αυτές τα ποσά αυτά καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 36 (Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού).

Από φορολογικής πλευράς το ενοίκιο που καταβάλλει η επιχείρηση για ακίνητο, που χρησιμοποιεί όμως για τις ανάγκες της εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κατά 100%, ακόμη και εάν αυτό δεν έχει καταβληθεί στο δικαιούχο. Σε αυτή την περίπτωση της μη καταβολής χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός του 62 και πιστώνεται ο λογαριασμός 56 (Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού).

Ταυτόχρονα όλες εκείνες οι δαπάνες, που αφορούν στην επισκευή και συντήρηση των ακινήτων αυτών αλλά και την ανακαίνιση, διαρρύθμιση και βελτίωση των είναι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά.

Το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιόχρηση εάν εμφανισθεί στα βιβλία της επιχείρησης τότε θα χρεωθεί στο λογαριασμό 62 και ταυτόχρονα θα πιστωθεί στο λογαριασμό 78 (προαιρετική εμφάνιση).

Θα πρέπει να τονισθεί ότι, εάν υπάρχουν δαπάνες σε ακίνητα, που αφορούν στην αρχική εγκατάσταση αυτές δε θεωρούνται δαπάνες επισκευής και συντήρησης αλλά βαρύνουν το κόστος του ακινήτου.

Έστω η επιχείρηση Κ, η οποία μισθώνει στον ιδιώτη Α ένα ακίνητο ως γραφείο για τις ανάγκες του Λογιστηρίου της.

Η επιχείρηση Κ θα πρέπει να καταβάλλει τα εξής ποσά σύμφωνα με το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης (Ι.Σ.Μ.).

α. Ποσό ευρώ 4.000,00 ως εγγύηση για την σωστή εκπλήρωση των όρων του συμβολαίου, β. Ποσό για 2 μισθώματα του τρέχοντος έτους εκ 2.000,00 ευρώ

συνολικά πλέον χαρτ/μου 3,6% και γ. Ποσό για 2 μισθώματα εκ 2.000,00 ευρώ πλέον χαρτ/μου 3,6%, που αφορούν στο επόμενο έτος.

Οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν, με βάση τη σύναψη του σχετικού συμφωνητικού μίσθωσης, είναι οι εξής:

Δοσμένες εγγυήσεις ενοικίων	4.000,00
Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων	4.000,00
Ενοίκια γραφείου λογιστηρίου	2.072,00
Λοιπές βραχ. υποχρεώσεις - "Λ"	2.072,00
Έξοδα επόμενης χρήσης	2.072,00
Λοιπές βραχ. υποχρεώσεις - "Λ"	2.070,00

Στις πιο πάνω εγγραφές παρατηρούμε ότι, το χαρτόσημο μισθωμάτων επιβάρυνε το λογαριασμό, ενώ θα ήταν δυνατό να βαρύνει και τον οικείο υπολογαριασμό (όπως πράξαμε σε άλλη λογιστική εγγραφή). Στη συνέχεια με την καταβολή των χρημάτων θα χρεωθούν σε πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων.

ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

Στην κατηγορία αυτού του εξόδου κατ' είδος καταχωρούνται όλοι εκείνοι οι φόροι και τα τέλη που αφορούν στην επιχείρηση.

Δεν καταχωρούνται επομένως σ' αυτό το λογαριασμό οι πιο κάτω φόροι:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ.

- Οι φόροι και οι δασμοί επί των αγορών, διότι αυτοί αποτελούν συνθετικό στοιχείο κόστους κτήσεως των αγορασμένων αποθεμάτων ή παγίων, με εξαίρεση το φόρο μεταβίβασης ακινήτων

- Τα πρόστιμα των φόρων, διότι αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.

- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό Έξοδα προηγούμενων χρήσεων με εξαίρεση φυσικά τον επί πλέον φόρο εισοδήματος, που προκύπτει από δια-φορές φορολογικού ελέγχου, ο οποίος καταχωρίζεται στο λογαριασμό 42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.

- Τα χαρτόσημα συμβάσεων, δανείων, χρηματοδοτήσεων και μισθοδοσία. Αξίζει να σημειωθεί ότι, τα τέλη συναλλαγματικών ή το χαρτόσημο επί των πινακίων επιταγών, που προσκομίζονται στην Τράπεζα προς είσπραξη, προεξόφληση κ.λπ.. Από φορολογικής πλευράς εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι φόροι και τα τέλη υπέρ τρίτων (όπως τέλη κυκλοφορίας, δημοτικοί φόροι και τέλη, χαρτόσημα μισθωμάτων κ.λπ.) αλλά και φόρος μεταβίβασης ακινήτων, για τον οποίο αναφερθήκαμε και προηγούμενα.

Οι φόροι εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν στη χρήση που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή μόνο βεβαιώθηκαν, έστω και αν ανάγονται σε προγενέστερα έτη. Εάν καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχείρησης φόροι, ως πρόβλεψη οφειλομένων δαπανών, τότε οι φόροι αυτοί δεν αναγνωρίζονται, ως δαπάνες και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Εάν μεταγενέστερα εισπραχθούν φόροι ή τέλη, εκτός του φόρου εισοδήματος, αυτή η είσπραξη αποτελεί έσοδο της επιχείρησης κατά το χρόνο που αυτοί εισπράχθηκαν και καταχωρίζονται στους υπολογαριασμούς του.

Η κωδικοποίηση του λογαριασμού δεν παρουσιάζει ιδιαίτερο πρόβλημα, να πούμε μόνο ότι, ο λογαριασμός Φόροι - Τέλη αναλύεται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους κατ' είδος υπολογαριασμούς οι περισσότεροι των οποίων υποχρεωτικής τήρησης.

Παραδείγματα:

Η Δ.Ο.Υ. αποστέλλει στην επιχείρηση Α ειδοποιητήριο για καταβολή των τελών κυκλοφορίας των επιβατικών της οχημάτων ιδιωτικής χρήσης (Ε.Ι.Χ.).

Η ειδοποίηση αναφέρει ότι τα τέλη κυκλοφορίας ανέρχονται σε ευρώ 200,00 και ότι εάν το ποσό καταβληθεί εφ' άπαξ θα τύχει έκπτωσης 10%.

Η επιχείρηση υποθέτουμε ότι εξοφλεί το ποσό αμέσως, επομένως ωφελείται και της αντίστοιχης εκπτώσεως.

Οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν είναι οι εξής:

Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων 200,00

Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων 200,00

Οφειλή φόρων - τελών

Φόροι - τέλη 200,00

Φόροι – τέλη 200,00

έκπτωση φόρων - τελών ως Δ.Σ. Π. Νο 362

Φόροι – τέλη 180,00

Ταμείο 180,00

καταβολή φόρων - τελών ως Ε.Π. Νο 390

Ακόμα περιλαμβάνει όλα εκείνα τα οργανικά έξοδα κατ' είδος που δε θα μπορούσαν να ενταχθούν στους υπόλοιπους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6.

Στην κατηγορία των λογαριασμών αυτών ανήκουν τα έξοδα μεταφοράς, ανεξάρτητα εάν, τα έξοδα αυτά γίνονται με μεταφορικά μέσα της επιχείρησης ή τρίτων, τα έξοδα ταξιδιών του προσωπικού της επιχείρησης (π.χ. Ξενοδοχείο, εστιατόριο κ.λπ.), οι δαπάνες προβολής και διαφήμισης του προϊόντος της επιχείρησης, τα έξοδα καταχώρισης αγγελιών, τα έξοδα δειγμάτων, τα έξοδα προώθησης εξαγωγών, τα έξοδα αγοράς γραφικής ύλης και εντύπων, τα έξοδα αγοράς και πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων κ.λπ.

ΟΙ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ.

Έξοδα μεταφορών. Καταχωρούνται τα έξοδα κίνησης (καύσιμα, λιπαντικά, διόδια) των μεταφορικών μέσων, που ανήκουν στην κυριότητα της οικονομικής μονάδας καταχωρούνται και τα έξοδα:

- Μεταφοράς του προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων.

- Μεταφοράς αγοράς των διάφορων υλικών - αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, τα γνωστά ειδικά έξοδα αγορών, που δεν ενσωματώθηκαν στο κόστος των αγαθών ίσως, γιατί προέκυψαν πολύ αργότερα).

- Μεταφοράς πώλησης των διάφορων υλικών - αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.

- Μεταφοράς ή διακίνησης υλικών - αγαθών από τη μία εγκατάσταση της επιχείρησης στην άλλη (λογ/σμός 64.00.04).

Για μισθώσεις όμως μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας τρίτων, το μίσθωμα που καταβάλλει η επιχείρηση καταχωρείται στο λογαριασμό Ενοίκια μεταφορικών μέσων, όπως επίσης θα υπενθυμίσουμε ότι τα τυχόν έξοδα επισκευής και συντήρησης από τρίτους για τα ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα της επιχείρησης καταχωρίζονται στο λογαριασμό Έξοδα συντήρησης μεταφορικών μέσων.

Έξοδα ταξιδιών. Καταχωρούνται όλα εκείνα τα έξοδα που συνθέτουν και καταβάλλονται για ένα επαγγελματικό ταξίδι (εισιτήρια, φαγητό, διανυκτερεύσεις, τηλέφωνα κ.λπ.). Όμως οι πρόσθετες επιβαρύνσεις, αμοιβές εκτός έδρας αυτών, που εκτελούν τα ταξίδια, εφόσον αυτοί είναι μισθωτοί, καταχωρούνται στο λογαριασμό 60, υπαγόμενες και σε ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση.

Έξοδα προβολής και διαφήμισης. Καταχωρούνται όλα εκείνα τα έξοδα που αφορούν στα έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών λογαριασμός 64.02.04 ή στα έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων ή στα έξοδα αποστολής δειγμάτων λογαριασμός 64.02.09. Σε

περί- πτώση καταβολής εξόδων διαφήμισης και προβολής πραγματικά νέου προϊόντος, επιτρέπεται κατ' εξαίρεση, τα έξοδα αυτά να καταχωρίζονται σε υπολογαριασμό του 16.10 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης με εφάπαξ ή πενταετή απόσβεση.

Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων. Καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχών σε εμπορικές εκθέσεις ή επιδείξεις των αγαθών της επιχείρησης που προορίζονται για πώληση.

Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών. Καταχωρούνται εκείνα τα ποσά, που καταβάλλονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, όπως το ΝΔ 4231/1962, ή αρθρ. 31, Ν. 2238/94, για τα οποία δεν απαιτούνται δικαιολογητικά.

Έντυπα και γραφική ύλη. Καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για αγορά εντύπων και γραφικής ύλης που χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα. Στο τέλος της χρήσης, αχρησιμοποίητη ύλη και έντυπα απογράφονται, αποτιμώνται και μεταφέρονται στο λογαριασμό 36.00.64 Έξοδα επόμενης χρήσης - γραφική ύλη, με ιδιαίτερη τεταρτοβάθμια ανάλυση κατά συγκεκριμένο είδος γραφικής ύλης.

Υλικά άμεσης ανάλωσης. Καταχωρούνται εκείνα τα υλικά που δεν καταχωρούνται στην ομάδα 2, δηλαδή δεν ανοίγεται μερίδα αποθήκης, δεν πραγματοποιείται συχνά αγορά τέτοιων υλικών μέσα στη χρήση, είναι μικρών ποσοτήτων και αναλώνονται άμεσα, π.χ. αγορά πέντε τόνων χρώματος για καλλιέργεια κήπου και καλλωπιστικών φυτών στην είσοδο της επιχείρησης.

Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων. Καταχωρείται κάθε έξοδο που πραγματοποιείται για την αγορά, πώληση και γενικά, διαχείριση των συμμετοχών και των χρεογράφων και αναλύεται σε έξοδα και προμήθειες αγοράς ή πώλησης, συμμετοχών και χρεογράφων.

Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων. Αν και καταχωρούσαμε παλαιότερα, δεν καταχωρούμε πλέον τις διαφορές αποτίμησης μεταξύ τρέχουσας και τιμής κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων

Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων. Απεικονίζεται η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από την πώληση των συμμετοχών και χρεογράφων. Το υπόλοιπο του λογαριασμού εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

Διάφορα έξοδα. Καταχωρίζεται κάθε άλλο έξοδο, που δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε οποιοδήποτε υπολογαριασμό του λογαριασμού.

Στα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται και έξοδα που καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και τρίτους, όταν για τα έξοδα αυτά, δε γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την κείμενη κάθε φορά φορολογική νομοθεσία.

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

Στους υπολογαριασμούς καταχωρίζονται οι τόκοι κεφαλαίων δανειακών αναγκών της επιχείρησης καθώς και τα έξοδα που δημιουργούνται μέσα από αυτές τις χρηματοδοτήσεις (συναφή έξοδα), όπως χαρτόσημο τόκων, κ.λπ.

Τα έξοδα όμως συμμετοχών και χρεογράφων καταχωρούνται στο λογαριασμό.

Από φορολογικής άποψης για να εκπεσθούν οι τόκοι των δανείων και των πιστώσεων αυτών θα πρέπει τα δάνεια και οι πιστώσεις αυτές να έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες των εταίρων ή άλλων τρίτων προσώπων και να είναι δουλευμένοι, ανεξάρτητα εάν καταβλήθηκαν ή όχι.

Οι τόκοι υπερημερίας και οι προσανξήσεις των τόκων δανείων που έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης είναι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες που κατέστησαν δουλευμένες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης, αν αποδειχθεί ότι προέκυψε τελικά όφελος για την επιχείρηση. Αν όμως πρόκειται για τόκους

υπερημερίας που καταβλήθηκαν ή καταλογίστηκαν από υπαιτιότητα της επιχείρησης (κακή πίστη) τότε οι τόκοι αυτοί συνιστούν σαφέστατα έκτακτο έξοδο και πρέπει να καταχωριστούν στο λογαριασμό Τόκοι υπερημερίας, οι οποίοι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Καταλήγοντας, να τονίσουμε ότι, το θέμα των τόκων υπερημερίας είναι πάντοτε αγκάθι στη σχέση φορολογικού ελέγχου και επιχείρησης.

Στους υπολογαριασμούς Τόκοι και έξοδα δανείων - υποχρεώσεων και χρηματοδοτήσεων, καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα αλλά και τα κάθε είδους των δανείων ή χρηματοδοτήσεων έξοδα.

Αξιοπρόσεκτος είναι επίσης ο λογαριασμός 65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκοι, όπου καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές (πρόσθετος τόκος), που δίνονται σε κατόχους ομολογιών πέρα από τον τόκο των τοκομεριδίων. Εδώ καταχωρούνται και τα ποσά των λαχών των λαχειοφόρων ομολογιών.

Παραδείγματα:

1ο. Επιχείρηση έλαβε μακροπρόθεσμο τοκοχρεωλυτικό δάνειο ευρώ 100.000,00 το οποίο εξοφλείται με εξαμηνιαίες τοκοχρεωλυτικές δόσεις. Το τοκοχρεωλύσιο για το πρώτο εξάμηνο της τρέχουσας χρήσης είναι ευρώ 1.000,00. Στο ποσό αυτό λογίστηκαν και καταβλήθηκαν ευρώ 600,00 για τους τόκους και ευρώ 400,00 για δόση δανείου (χρεολύσιο).

Οι εγγραφές λήψης του δανείου και του λογαριασμού των τόκων είναι οι εξής:

Ταμείο 100.000,00

Τράπεζες λογ. μακρ/σμων υποχρεώσεων 100.000,00

Τράπεζες λογ. μακρ/σμων υποχρεώσεων 400,00

Τόκοι μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων 600,00

Ταμείο 1.000,00

εξόφληση πρώτης δόσης δανείου και τόκων

2ο. Επιχείρηση έλαβε μακροπρόθεσμο δάνειο για την κατασκευή Βιομηχανοστασίου της. Έστω ότι, οι τόκοι του δανείου για τα δυο πρώτα έτη 2002 και 2003 οριστικοποιήθηκαν στο ποσό των ευρώ 28.000,00. Το ποσό αυτό των τόκων αποφασίστηκε από την επιχείρηση να αποσβεστεί σε 5 έτη. Σ' αυτή την περίπτωση οι τόκοι του δανείου γίνονται τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

Η εγγραφή που θα πρέπει να γίνει είναι η εξής:

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου 28.000,00 Τράπεζες λογαριασμός μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ 28.000,00

Η δε εγγραφή της απόσβεσης των τόκων για το πρώτο έτος της πενταετίας θα είναι:

Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

και εξόδων πολυετούς απόσβεσης 5.600,00

Αποσβεσμένες ασώματες

ακινητοποιήσεις & αποσβεσμένα

έξοδα ασώματων ακινητοποιήσεων 5.600,00

(28.000,00 X 20%)

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑ- ΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 66 καταχωρίζονται τα ποσά των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος αυτής. Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (πρόσθετες αποσβέσεις) καταχωρούνται στο λογαριασμό 85. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος. Οι αποσβέσεις αυτές δε μεταφέρονται στο

λογαριασμό 80. Γενική εκμετάλλευση, αλλά απ' ευθείας στο λογαριασμό 86. Αποτελέσματα Χρήσης.

Τα πάγια στοιχεία για να αποσβεστούν θα πρέπει και να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά και να ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτή.

Τα ποσοστά των αποσβέσεων καθορίζονται από το νόμο, με συντελεστές απόσβεσης που εκφράζονται επί της τιμής κτήσης ή της τιμής που προκύπτει μετά από αναπροσαρμογή των συγκεκριμένων παγίων στοιχείων, περιλαμβανομένων και των τυχόν προσθηκών, επεκτάσεων ή βελτιώσεων επ' αυτών.

Οι αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές από το νόμο. Δηλαδή οι επιχειρήσεις που δε θα ενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική περίοδο αποσβέσεις σ' ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών χάνουν το δικαίωμα να ενεργήσουν τις αποσβέσεις αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αξία μέχρι ευρώ 600,00 μπορεί να αποσβεστούν εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκαν (άρθ. 31, Ν.2238/94).

Η κωδικοποίηση του λογαριασμού ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ο λογαριασμός αναλύεται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους ακριβώς αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων και δευτεροβαθμίων των λογαριασμών 10-14. Η δε μείωση της αξίας των παγίων, λόγω απόσβεσης, καταχωρείται όχι απ' ευθείας στους λογαριασμούς των παγίων αλλά στους τελευταίους δευτεροβάθμιους καθενός απ' αυτούς, δηλαδή, με τον τίτλο αποσβεσμένα κτίρια - λογαριασμός αντίθετος ή αποσβεσμένα μηχανήματα - λογαριασμός αντίθετος κ.λπ. Ακολουθεί (ενδεικτικά) η κωδικοποίηση του λογαριασμού.

Εάν κάποιο πάγιο πωληθεί, τότε θα πρέπει να λογισθούν αποσβέσεις μέχρι την ημέρα πώλησης του. Κατά την εγγραφή των αποσβέσεων κινούνται αντίθετοι λογαριασμοί των παγίων, οι οποίοι εμφανίζονται αφαιρετικά της αξίας κτήσης των παγίων στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Όταν ένα πάγιο στοιχείο αποσβεστεί πλήρως και εφόσον παραμένει στην ιδιοκτησία της επιχείρησης εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία αυτής με αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού, για να διατηρείται η ταυτότητα του και να υποδηλώνεται η παρουσία του.

2.6 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ένα σημαντικό σημείο που χρίζει ιδιαίτερες προσοχής είναι ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος που γίνεται στο τέλος της χρήσης.

Γίνεται από τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά. Οικονομικό καθαρό κέρδος είναι η θετική διαφορά μεταξύ του συνόλου των εσόδων μιας επιχείρησης και του οικονομικού κόστους. Το κέρδος αυτό πρέπει να διακριθεί από το λογιστικό κέρδος (accounting profit) που βρίσκεται αν από το σύνολο των εσόδων μιας επιχείρησης αφαιρεθεί το εμφανές / λογιστικό κόστος³⁷. Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λογιστικά απαιτείται ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων ή παραχθέντων (για παραγωγικές επιχειρήσεις) και των μικτών κερδών. Το κόστος πωληθέντων ή κόστος παραγωγής προκύπτει αν στις αγορές προστεθεί η απογραφή έναρξης και αφαιρεθεί η απογραφή λήξης. Άρα προκύπτει ότι, όλες οι οντότητες πρέπει στο τέλος της χρονιάς να προσδιορίσουν το λογιστικό αποτέλεσμα. Είναι κάτι που το αναζητούν οι επιχειρήσεις για να εξυπηρετήσουν δικά τους συμφέροντα αλλά και του κράτους.

$$\text{Έσοδα χρήσεως} - \text{έξοδα χρήσεως} = \text{Αποτελέσματα χρήσεως} (\pm)$$

³⁷ <https://www.euretirio.com/kerdos/>

Όλα τα παραπάνω απεικονίζονται και υπολογίζονται με τη βοήθεια της λογιστικής η οποία βοηθάει στην τεχνική οργάνωση και σχεδίαση των βιβλίων, στοιχείων και λογαριασμών, τη συλλογή κατά χρονολογική σειρά, καταγραφή και παρακολούθηση των επιθυμητών πληροφοριών, από τα λογιστικά γεγονότα και τη διενέργεια ελέγχων. Ακόμα η Λογιστική ασχολείται με τη διερεύνηση και αξιολόγηση των πληροφοριών που παρέχονται, για τη λήψη αποφάσεων. Η λογιστική έχει εφαρμογή στους κάθε φύσεως και μορφής Οικονομικούς Οργανισμούς, που λέγονται και Οικονομικές Μονάδες. Ασχολείται με τη συστηματική συλλογή και επεξεργασία αρμονικών αριθμητικών στοιχείων, που χρησιμεύουν για διαπιστώσεις, διερευνήσεις και λήψη αποφάσεων, οι οποίες αφορούν την οικονομική και κοινωνική ζωή. Οικονομικοί Οργανισμοί είναι το Εμπορικό Κατάστημα, το Περίπτερο, η Βιοτεχνία, η Βιομηχανία, το θέατρο, η Τράπεζα, το Νοσοκομείο, το Ίδρυμα, το Ιατρείο, το Υπουργείο και πλήθος άλλοι³⁸.

Εγγραφές τέλους χρήσεως

Μετά τη σύνταξη του Α' προσωρινού ισοζυγίου των λογαριασμών του γενικού καθολικού ακολουθεί η πολύ ενδιαφέρουσα φάση των εγγραφών τέλους χρήσεως.

Πρόκειται για τις απαραίτητες συμπληρωματικές εγγραφές που γίνονται την τελευταία ημέρα του μήνα, κατά την οποία μια επιχείρηση, είτε με δική της πρωτοβουλία είτε γιατί αυτό επιβάλλει η νομοθεσία, οφείλει να συντάξει οικονομικές καταστάσεις.

Έτσι, η ακριβής έκφραση θα έπρεπε να ήταν «εγγραφές για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων», επειδή πράγματι πολλές εταιρείες, και οπωσδήποτε αυτές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, οφείλουν να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις όχι μία φορά το χρόνο αλλά κάθε τρίμηνο.

Η έκφραση όμως «εγγραφές τέλους χρήσεως» έχει επικρατήσει στην πράξη.

επειδή κατά το παρελθόν οικονομικές καταστάσεις συντασσόντουσαν μόνο μία φορά το χρόνο, κατά τη λήξη κάθε οικονομικής χρήσεως.

Για να δούμε λοιπόν ποιες είναι αυτές οι συμπληρωματικές εγγραφές που γίνονται την τελευταία ημέρα της περιόδου, για την οποία πρόκειται να συνταχθούν οικονομικές καταστάσεις, και γιατί αυτές δεν γίνονται στο πλαίσιο των συνηθισμένων καθημερινών εγγραφών στο ημερολόγιο.

Διενέργεια απογραφής των αποθεμάτων και υπολογισμός του κόστους των πωληθέντων και της αξίας των μενόντων

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν αποθέματα, όπως αυτή του παραδείγματος, η πρώτη και σημαντικότερη εργασία που γίνεται είναι η διενέργεια φυσικής απογραφής των αποθεμάτων που υπήρχαν την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Η φυσική απογραφή επομένως είναι, όπως λέγεται, η βάση του ισολογισμού και γίνεται άσχετα αν η επιχείρηση τηρεί το σύστημα της διαρκούς ή της περιοδικής απογραφής.

Σύμφωνα με τα δεδομένα του παραδείγματος, η επιχείρηση τηρεί το σύστημα της περιοδικής απογραφής, πράγμα που σημαίνει ότι παρακολουθεί λογιστικά τη διακίνηση των ειδών μόνο κατ' αξία και όχι κατ' είδος και κατά ποσότητα. Εξαιτίας αυτού, οφείλει να κάνει μία φορά τουλάχιστον το χρόνο φυσική απογραφή αυτών που έμειναν². Για να μπορέσει όμως να κάνει έλεγχο αν αυτά που καταμέτρησε είναι σε ποσότητες ακριβή, οφείλει να τα συγκρίνει με το τι εμφανίζονται ότι πρέπει να είναι σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία, να δημιουργήσει δηλαδή τη λογιστική απογραφή. Για να δημιουργήσουμε τη λογιστική απογραφή των μενόντων, να βρούμε δηλαδή πόσα εμπορεύματα μας έμειναν στην αποθήκη, σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία, πρέπει να δημιουργήσουμε μια

³⁸ ΑΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΑΘΗΝΑ 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΣΕΛ. 11

κατάσταση όπου θα καταχωρήσουμε κατά ποσότητα τις αγορές και τις πωλήσεις κάθε εμπορεύματος, ακολουθώντας τα σχετικά δικαιολογητικά που έχουν εκδοθεί³⁹.

Φυσική απογραφή οφείλει να κάνει και στην περίπτωση που τηρεί το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Απλά, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται λογιστική απογραφή, δεδομένου ότι τα σχετικά στοιχεία είναι άμεσα διαθέσιμα από το σύστημα.

Εγγραφές κλεισίματος λογαριασμών αποτελεσμάτων

Μετά τη σύνταξη του Β' προσωρινού ισοζυγίου, ο λογιστής της επιχείρησης είναι έτοιμος για τη σύνταξη των εγγραφών κλεισίματος των αποτελεσματικών λογαριασμών, βάσει των οποίων υπολογίζεται και το αποτέλεσμα της χρήσης⁴⁰.

Ενημέρωση Ημερολογίου καθώς και των Αναλυτικών καθολικών και του Γενικού καθολικού

Σε αντιστοιχία με όσα ήδη περιγράψαμε στο Βήμα 7, θα πρέπει να ενημερώσουμε σε αυτό το στάδιο τόσο το ημερολόγιο όσο και τα αναλυτικά καθολικά και το γενικό καθολικό, βάσει των εγγραφών κλεισίματος που διενεργήσαμε στο στάδιο 9⁴¹.

2.7 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Παράδειγμα πρώτο

	Λογιστικό αποτέλεσμα	Φορολογικό αποτέλεσμα
Πωλήσεις εμπορευμάτων	60.000	60.000
Μείον κόστος πωληθέντων	(22.000)	22.000
Μείον αποσβέσεις	(3.200)	3.200
Μείον μισθοί και εργοδοτικές εισφορές	(6.000)	6.000
Μείον φορολογικά πρόστιμα	(400)	0
Μείον λοιπά γενικά έξοδα	(1.600)	(1.600)
ΙΣΟΝ Κέρδη Χρήσεως	26.800	27.200

Παρατηρείται ότι το λογιστικό αποτέλεσμα είναι μικρότερο από το φορολογικό αποτέλεσμα. Σύμφωνα με το νόμο τα πρόστιμα δεν αφαιρούνται από τα φορολογικά έσοδα. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στα φορολογικά κέρδη και βγαίνει μεγαλύτερος από αυτόν που θα έβγαине από τα λογιστικά κέρδη.

Παράδειγμα δεύτερο

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

³⁹ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 580-581.

⁴⁰ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 595.

⁴¹ ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 597.

Ωδείο τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στο 2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Έσοδα παροχής υπηρεσιών 55.000

ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	10.000
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000
Παροχές τρίτων	3.000
Φόροι-τέλη	2.000
Διάφορα έξοδα	7.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	2.000
Αποσβέσεις παγίων	1.000
ΣΥΝΟΛΟ	30.000

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος για την χρήση 2018⁴².

ΛΥΣΗ:

Υπολογισμός κέρδους βάσει λογιστικού προσδιορισμού

Έσοδα παροχής υπηρεσιών	55.000
- δαπάνες χρήσης	30.000
= κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	25.000

Παράδειγμα τρίτο

ΜΙΚΤΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Μικτή επιχείρηση (εμπορίας και παροχής υπηρεσιών) έχει αντικείμενο εργασιών:

- 1) Έμπορος ωρολογίων - πώληση λιανική - και
- 2) Επιδιορθωτής ωρολογίων

Για τη χρήση 2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία Τήρησε βιβλία απλογραφικά Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων Τελικό απόθεμα εμπορευμάτων Αγορές εμπορευμάτων εσωτ. Πωλήσεις λιανικές εμπορευμάτων Επισκευές ωρολογίων

Αρχικό Απόθεμα	65.000
Αγορές	200.000
Πωλήσεις Εμπορευμάτων	300.000
Τελικό Απόθεμα	72.000
Πωλήσεις Υπηρεσιών	53.000

⁴² ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 280

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΜΠΟΡΙΑ	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
Αμοιβές Προσωπικού	59.000	9.000
Αμοιβές & Έξοδα τρίτων	5.200	2.000
Παροχές Τρίτων	2.000	500
Διάφορα έξοδα	5.500	1.500
Τόκοι & συν. Έξοδα	500	0
Αποσβέσεις παγίων	7.800	2.000
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	79.8000	15.000

Λύση:

Κόστος πωληθέντων⁴³

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων	65.000
Πλέον αγορές 2018	200.000
ΜΕΙΟΝ Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων	72.000
Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων	193.000

Υπολογισμός Κερδών από Επιχειρηματική δραστηριότητα

ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	300.000
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	193.000
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	79.800
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ	27.200

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	59000
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	(15.000)
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ	44.000

Παράδειγμα τρίτο

ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Η επιχείρηση «Γεώργιος Γεωργιάδης» στις 31-12-2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

ΑΓΟΡΕΣ

Αγορές εμπορευμάτων εσωτ.	100.000€
Αγορές παγίων	20.000€
Εισαγωγές εμπορευμάτων	80.000€

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Έμπορος λιπασμάτων πώληση χονδρική	140.000€
Γεωργικών φαρμάκων έμπορος πώλ χονδ	180.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Απογραφή έναρξης (1-1-2018)	70.000€
Απογραφή λήξης (31-12-2018)	80.000€

⁴³ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 282

ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	20.000
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	5.000
Παροχές τρίτων	10.000
Φόροι-τέλη	15.000
Διάφορα έξοδα	5.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	2.000
Αποσβέσεις παγίων	5.000
ΣΥΝΟΛΟ	62.000

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη για την χρήση 2018⁴⁴.

ΛΥΣΗ:

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον λογιστικό τρόπο.

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων	70.000
+ αγορές εμπορευμάτων χρήσης	100.000
+ εισαγωγές εμπορευμάτων	80.000
- τελικό απόθεμα εμπορευμάτων	80.000
= κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	170.000

Πωλήσεις εμπορευμάτων	320.000
- κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	170.000
- δαπάνες χρήσης	62.000
= κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	88.000

- *Παράδειγμα Τέταρτο*

ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Η επιχείρηση «ΚΑΡΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ» στις 31-12-2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

ΑΓΟΡΕΣ:

Αγορές εμπορευμάτων εσωτ.	300.000€
Αγορές παγίων	150.000€
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων	200.000€

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού	400.000€
Λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού	500.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (1-1-2018)	400.000€
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων (31-12-2018)	300.000€.

⁴⁴ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 284

Η δραστηριότητα που ασκεί είναι «γεωργικών φαρμάκων έμπορος»

ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	60.000
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	40.000
Παροχές τρίτων	30.000
Φόροι-τέλη	10.000
Διάφορα έξοδα	30.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	20.000
Αποσβέσεις παγίων	10.000
ΣΥΝΟΛΟ	200.000

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος την χρήση 2018⁴⁵.

ΛΥΣΗ:

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων	400.000
+ αγορές εμπορευμάτων χρήσης	300.000
+ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων	200.000
- τελικό απόθεμα εμπορευμάτων	300.000
= κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	600.000

Προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος από πωλήσεις⁴⁶

Πωλήσεις χονδρικές εμπορευμάτων	400.000
πωλήσεις λιανικές εμπορευμάτων	500.000
- κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	600.000
=μικτό αποτέλεσμα από πωλήσεις	300.000
Προσδιορισμός ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης	
Μικτό αποτέλεσμα από πωλήσεις	300.000
- δαπάνες χρήσης	200.000
= ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	100.000
Προσδιορισμός καθαρού αποτελέσματος χρήσης	
ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης	100.000

⁴⁵ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 286-287

⁴⁶ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 287

+ έκτακτα και ανόργανα έσοδα	0
- έκτακτα και ανόργανα έξοδα	0
= Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	100.000

Παράδειγμα Πέμπτο

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ο Οικονομολόγος - σύμβουλος επιχειρήσεων ΚΑΡΑΚΩΣΤΑΣ ΑΡΓΥΡΗΣ, τηρεί απλογραφικά βιβλία, έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας την 2-1-2014-2018 στην Καβάλα και είναι 55 ετών. Για το 2018 έχει τα εξής δεδομένα:

Ακαθάριστα έσοδα από ιδιωτική πελατεία	35.000 €
Ακαθάριστα έσοδα από επιτηδευματίες	35.000 €
Παρακρατηθείς φόρος από επιτηδευματίες	$35.000 \times 20\% = 7.000 \text{ €}$
Αμοιβές προσωπικού	15.000 €
Αμοιβές & έξοδα τρίτων	3.000 €
Παροχές τρίτων	2.000 €
Διάφορα έξοδα	1.000 €
Τόκοι	1.500 €
Αποσβέσεις παγίων	2.500 €

ΖΗΤΟΥΝΤΑΙ⁴⁷:

Να ευρεθεί το φορολογητέο εισόδημα

Να γίνει η εκκαθάριση φόρου για την χρήση 2018

ΛΥΣΗ:

Υπολογισμός των καθαρών κερδών με τον λογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα	70.000
- δαπάνες χρήσης	25.000
= καθαρό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού	45.000

Υπολογισμός φόρου κλίμακας για το ποσό των 45.000€

$$20.000 \times 22\% = 4400$$

$$10000 \times 29\% = 2900$$

$$10000 \times 37\% = 3700$$

$$\underline{5000 \times 45\% = 2250}$$

$$13250$$

Από τον φόρο των 13.250,00€ αφαιρούμε τον φόρο 7.000€ που παρακρατήθηκε και βρίσκουμε 6.250,00€ που είναι ο κύριος φόρος που θα οφείλει ο οικονομολόγος

Υπολογισμός προκαταβολής

Προκαταβολή = Φόρος που αναλογεί $\times 100\%$ - φόρος που παρακρατήθηκε μέσα στη χρήση 2018

$$\text{Προκαταβολή} = (13.250,00 \times 100\%) - 7.000,00 = 6250$$

⁴⁷ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 289-290

Οφειλόμενη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν 3986/2011

$$\begin{array}{r} 8000 \times 2,2\% = 176 \\ 10.000 \times 5\% = 500 \\ 10000 \times 6,5\% = 650 \\ \underline{5000 \times 7,5\% = 375} \\ 1701 \end{array}$$

Τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν 3986/2011

Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

Συνολικό ποσό για καταβολή για τον υπόχρεο

Κύριος φόρος 6250

+προκαταβολή 6250

+εισφορά αλληλεγγύης 1701

+τέλος επιτηδεύματος 650,00

=ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ 14851

Παράδειγμα Έκτο

Ιατρός με βοηθητικό προσωπικό που τηρεί απλογραφικά βιβλία στη χρήση 2018 είχε τα εξής δεδομένα:

Ακαθάριστα έσοδα από ιδιωτική πελατεία 80.000€

Ακαθάριστα έσοδα από δημόσιο-ασφαλιστικά ταμεία 20.000€

Αμοιβές προσωπικού 20.000€

Αμοιβές & έξοδα τρίτων 15.000€

Παροχές τρίτων 3.000€

Διάφορα έξοδα 4.000€

Τόκοι 2.000€

Αποσβέσεις παγίων 11.000€

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη λογιστικά για την χρήση 2018⁴⁸.

ΛΥΣΗ:

1) Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον λογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα 100.000

- δαπάνες χρήσης 55.000

= καθαρό κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού 45.000

Παράδειγμα Έβδομο

Ο φορολογούμενος Αραπίδης Θεμιστοκλής έχει την ατομική εμπορική του επιχείρηση στην πόλη των Σερρών (Μεραρχίας 30). Είναι ηλικίας 30 ετών και έκανε έναρξη εργασιών την 2-1-2004. Το αντικείμενο των εργασιών του είναι «πώληση ανδρικών ενδυμάτων και τηρεί απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

⁴⁸ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 295

Στις 31-12-2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

ΑΓΟΡΕΣ:

Αγορές εμπορευμάτων εσωτ 130.000€
Εισαγωγές εμπορευμάτων 90.000€

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ:

Έμπορος ανδρικών ενδυμάτων πώληση λιανική 400.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Απογραφή έναρξης (1-1-2018) 70.000€
Απογραφή Λήξης (31/12/2018) 60.000€

ΔΑΠΑΝΕΣ:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	20.000
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	4.000
Παροχές τρίτων	6.000
Φόροι-τέλη	10.000
Διάφορα έξοδα	15.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	5.000
Αποσβέσεις παγίων	10.000
ΣΥΝΟΛΟ	70.000

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να γίνει εκκαθάριση φόρου για την χρήση 2018⁴⁹

ΛΥΣΗ:

1) Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον λογιστικό τρόπο.

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων 70.000
+ αγορές εμπορευμάτων χρήσης 130.000
+ εισαγωγές εμπορευμάτων 90.000
- τελικό απόθεμα εμπορευμάτων 60.000
= κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 230.000

Πωλήσεις εμπορευμάτων 400.000
- κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 230.000
- δαπάνες χρήσης 70.000
= κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού 100.000

⁴⁹ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ. 297-298

Φορολογητέο εισόδημα 100.000,00
Υπολογισμός φόρου κλίμακας επιχειρηματικής δραστηριότητας για το ποσό των
100.000,00€

20.000χ22% = 4400
10000χ29% = 2900
10000χ37% = 3700
60000χ45% = 27000
38000

Φόρος που αναλογεί
φόρος κλίμακας για το εισόδημα από εμπορ επιχ 38000

Φόρος που αναλογεί 38000
-προκαταβολή του προηγούμενου έτους 0
Κύριος φόρος 38000

Υπολογισμός προκαταβολής
Φόρος που αναλογεί X 55% = προκαταβολή
38000 χ 100% = 38000

Οφειλόμενη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν 3986/2011

12000χ0% = 0
8000χ2,2% = 176
10000χ5% = 500
10000χ6,5% = 650
25000χ7,5% = 1875
35000χ9% = 3150
6351 (Οφειλόμενη ειδική εισφορά αλληλεγγύης)

Τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν 3986/2011
Για ατομική επιχείρηση 650,00

Συνολικό ποσό για καταβολή για τον υπόχρεο
Κύριος φόρος 38000
+προκαταβολή 38000
+εισφορά αλληλεγγύης 6351
+τέλος επιτηδεύματος 650
= ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ 83001

Παράδειγμα Όγδοο

Ο φορολογούμενος Ανεστίδης Θεοχάρης έχει την ατομική εμπορική του επιχείρηση στην πόλη της Δράμας (Σοφοκλέους 5). Είναι ηλικίας 30 ετών και έκανε έναρξη εργασιών την 15-1-2018. Το αντικείμενο των εργασιών του είναι «πώληση υποδημάτων» και τηρεί απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

Στις 31-12-2018 είχε τα παρακάτω στοιχεία:

ΑΓΟΡΕΣ

Αγορές εμπορευμάτων εσωτ. 1.000€

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Έμπορος υποδημάτων πώληση λιανική 10.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Απογραφή έναρξης(1-1-2018) 0

Απογραφή λήξης (31-12-2018) 0

ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.000
Παροχές τρίτων	600
Διάφορα έξοδα	400
ΣΥΝΟΛΟ	2.000

ΖΗΤΕΙΤΑΙ:

Να γίνει εκκαθάριση φόρου για την χρήση 2018⁵⁰

ΛΥΣΗ

1) Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον λογιστικό τρόπο.

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων 0

+ αγορές εμπορευμάτων χρήσης 1.000

- τελικό απόθεμα εμπορευμάτων 0

= κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 1.000

Πωλήσεις εμπορευμάτων 10.000

- κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 1.000

- δαπάνες χρήση 2.000

=κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού 7.000

Φορολογητέο εισόδημα 7.000,00

Υπολογισμός φόρου κλίμακας επιχειρηματικής δραστηριότητας για το ποσό των 7.000,00€

Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2018 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Φόρος που αναλογεί

φόρος κλίμακας για το εισόδημα από επιχ/κη δραστηριότητα $7000 \times 11\% = 770$

⁵⁰ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ 307-308

Κύριος φόρος	
Φόρος που αναλογεί	770
-προκαταβολή του προηγούμενου έτους	0
Κύριος φόρος	770

Υπολογισμός προκαταβολής
Φόρος που αναλογεί X %= προκαταβολή
770 χ 100% = 770

Οφειλόμενη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν 3986/2011
Για εισόδημα μέχρι 12.000,00 δεν υπολογίζεται εισφορά αλληλεγγύης

Τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν 3986/2011
Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 31 του Ν 3986/2011 εξαιρούνται της επιβολής τέλους επιτηδεύματος οι ατομικές επιχειρήσεις εφ όσον δεν έχουν παρέλθει (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών.

Συνολικό ποσό για καταβολή για τον υπόχρεο	
Κύριος φόρος	770
+προκαταβολή	770
+εισφορά αλληλεγγύης	0
+τέλος επιτηδεύματος	0
=ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1540

Παράδειγμα Ένατο

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ
ΑΝΑ-ΜΟΡΦΩΣΗ
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο έμπορος ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΣ τηρεί για την επιχείρηση του διπλογραφικά βιβλία). Τα δεδομένα των βιβλίων στο τέλος της χρήσης 2018 είναι τα παρακάτω:

ΑΓΟΡΕΣ

Αγορές εμπορευμάτων εσωτ 500.000€
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων 400.000€

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού 800.000€
Λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων εσωτερικού 500.000€

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (1-1-2018) 600.000€
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων (31-12-2018) 500.000€
Η δραστηριότητα που ασκεί είναι «γεωργικών φαρμάκων έμπορος»

ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	60.000
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	10.000

Παροχές τρίτων	20.000
Φόροι-τέλη	20.000
Διάφορα έξοδα	30.000
Τόκοι και συναφή έξοδα	30.000
Αποσβέσεις παγίων	40.000
ΣΥΝΟΛΟ	210.000

Στις αμοιβές προσωπικού περιλαμβάνονται και ασφαλιστικές εισφορές 2.200€ που δεν έχουν καταβληθεί.

Στους φόρους τέλη συμπεριλαμβάνεται φόρος 1.500€ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος

Διαμένει στις Σέρρες σε ιδιόκτητο διαμέρισμα 100 τ.μ με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% ζώνης 700€. Ο αριθμός παροχής ρεύματος είναι 890700100.

Η προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους ήταν 5.000€.

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να γίνει η εκκαθάριση φόρου για το φορολογικό έτος 2018⁵¹.

1) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΤΥΠΟΥ Ε3

Προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων (ΚΩΔ 408)

Αρχικό απόθεμα εμπορευμάτων 600.000
+ αγορές εμπορευμάτων χρήσης 900.000
- τελικό απόθεμα εμπορευμάτων 500.000

= κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 1.000.000

Προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος από πωλήσεις (ΚΩΔ 496)

Πωλήσεις χονδρικές εμπορευμάτων 800.000
πωλήσεις λιανικές εμπορευμάτων 500.000
- κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 1.000.000
=μικτό αποτέλεσμα από πωλήσεις 300.000

Προσδιορισμός ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης (ΚΩΔ 473)

Μικτό αποτέλεσμα από πωλήσεις 300.000
-δαπάνες χρήσης 210.000
=ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης 90.000

Προσδιορισμός καθαρού αποτελέσματος χρήσης (ΚΩΔ 479)

+έκτακτα και ανόργανα έσοδα 0
-έκτακτα και ανόργανα έξοδα 0
= Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης 90.000

Όπως θα αναλυθούν και στο επόμενο κεφάλαιο χρήζεται η υποχρέωση κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.

2) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

⁵¹ ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΣΕΛ 398-401

Όπως θ αναλυθεί και στο επόμενο κεφάλαιο είναι απαραίτητη σύνταξης κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.

Το άρθρου 23 του Ν 4172 προσδιορίζει τις μη εκπιπόμενες δαπάνες οι οποίες είναι οι παρακάτω:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια "διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες"

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναφέρθηκαν οι δαπάνες που διενεργεί μια επιχείρηση. Όπως αναφέρθηκε σκοπός των δαπανών αυτών είναι να την βοηθήσουν στο σκοπό της. Αυτός είναι να δημιουργούνται κέρδη τα οποία προκύπτουν από τη διαφορά των εσόδων και των εξόδων. Οι δαπάνες βοηθάνε στη συντήρηση της επιχείρησης στη διαφήμιση της, στη λήψη αποφάσεων κ.α. στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες. Ακόμα θα δοθούν παραδείγματα για καλύτερη κατανόηση του λογιστικού και του φορολογικού νόμου.

3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο μια οντότητα πρέπει να καταχωρεί τα παραστατικά στα λογιστικά αρχεία. Τα βιβλία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενημερώνονται σύμφωνα με το λογιστικό σύστημα που αναφέρεται στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ν. 4308/14). Τα λογιστικά αρχεία είναι τα χειρόγραφα ή τα ηλεκτρονικά μέσα στα οποία περιγράφονται πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τις λογιστικές καταστάσεις.

Το λογιστικό σύστημα περιλαμβάνει τα λογιστικά βιβλία και τα λογιστικά στοιχεία. Ακόμα περιλαμβάνει τις μεθόδους καταχώρησης των συναλλαγών και των γεγονότων. Οι συναλλαγές γίνονται με ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα τα οποία καταχωρούνται στα βιβλία και στη συνέχεια στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο Ν. 4308/14 ορίζει την εφαρμογή των ΕΛΠ. Οι ακόλουθες οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου:

α) Οι ανώνυμες εταιρίες (Α.Ε), οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες (Ι.Κ.Ε.).

β) Οι ομόρρυθμες ή οι ετερόρρυθμες εταιρείες με εταίρους τα πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης α' ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Οι ομόρρυθμες ή οι ετερόρρυθμες εταιρείες με εταίρους φυσικά πρόσωπα, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη⁵².

Αστικές εταιρείες (κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα)
Ατομικές επιχειρήσεις, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες
Κοινωνίες αστικού δικαίου
Δικηγορικές εταιρείες
Συνεταιρισμοί
Κοινοπραξίες

⁵² ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 1.

Κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) Σωματεία Σύλλογοι Ενώσεις προσώπων Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα Εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Πίνακας 3.1: Πρόσωπα που εντάσσονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 1

Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 περιγράφουν τον τρόπο της τήρησης των αρχείων που γίνεται ανάλογα με το μέγεθος και της φύσης (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας. Με τον τρόπο αυτό εισάγεται η αρχή ότι το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία) προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας⁵³. Κάθε συναλλαγή που κάνει μία οντότητα και τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία και υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις⁵⁴. Όλες οι οντότητες που εφαρμόζουν τα ΕΛΠ εφαρμόζουν και τον ΚΦΕ.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει ισχύει σύμφωνα με το Ν. 4172/2013. Το άρθρο 1 ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος στις εξής κατηγορίες φορολογούμενων:

- α) των φυσικών προσώπων,
- β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

3.3 ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι οντότητες χρησιμοποιούν τις δαπάνες για να γνωρίζουν την πορεία τους από οικονομικής πλευράς. Ακόμα καθορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα, στο τέλος της χρήσης, από το οποίο θα δίνονται τα μερίσματα των εταιρών, τ' αποθεματικά και ο φόρος. Υπάρχουν δαπάνες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τον λογιστικό νόμο των ΕΛΠ και σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο των ΚΦΕ. Όμως η αναγνώριση κάποιων δαπανών γίνεται με διαφορετικό τρόπο ανάμεσα στους δύο νόμους. Οι οντότητες χρειάζονται τις δαπάνες για να γνωρίζουν την πορεία τους από οικονομικής πλευράς. Την βοηθούν μαζί με τα έσοδα να καθορίζουν το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα από το οποίο θα καθοριστούν τα κέρδη των εταιρών, ο φόρος εισοδήματος και τα αποθεματικά. Αναγνωρίζονται άλλα έξοδα με τον λογιστικό νόμο και άλλα με τον φορολογικό.

Ο όρος συμφέρον παραπέμπει στο είδος της επιχείρησης. Δηλαδή κάθε επάγγελμα απαιτεί διαφορετικές δαπάνες για την επίτευξη του στόχου που είναι το κέρδος. Για παράδειγμα μια καφετέρια απαιτεί την αγορά των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων όπως είναι ο καφές, τα ποτά και τα αναψυκτικά, απαιτεί τους μισθούς των σερβιτόρων, του

⁵³ ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 40.

⁵⁴ [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

μπουφετζή και άλλων απορρυπαντικών και εργαλείων καθαρισμού αλλά απαιτεί και έξοδα κοινής ωφέλειας όπως ρεύμα και νερό. Σε μια άλλη επιχείρηση όπως ενός κομμωτηρίου απαιτούνται κάποιες κοινές δαπάνες με αυτές που αναφέρθηκαν στην καφετέρια αλλά και κάποιες ίδιες δαπάνες είναι της δαπάνης καθαριότητας και της κοινής ωφέλειας ενώ δεν απαιτούνται τα ποτά και τα κάποιες διαφορετικές είναι οι δαπάνες κομμωτηρίου. Για παράδειγμα χρειάζεται υλικά και εργαλεία για βαφή μαλλιών ή προσθετικής μαλλιών ή σταθεροποίησης μαλλιών.

Το δεύτερο και τρίτο σημείο του νόμου που αναφέρει την συναλλαγή ως πραγματική και να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά θεωρεί ότι πρέπει να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά, που αναφέρονται στα ΕΛΠ στην πραγματοποίηση των συναλλαγών, ώστε να τεκμηριώνεται με αποδεικτικά ως εμπορική συναλλαγή. Ακόμα πρέπει τα στοιχεία των παραστατικών να είναι αληθή και να μην αφήνουν ασάφειες όπως η ώρα και η ημερομηνία διακίνησης. Η αξία των εμπορευμάτων ή της υπηρεσίας να είναι αληθινή και βάσιμη. Με τον όρο πραγματική εννοείται ακόμα ότι πρέπει να έχει συμβεί η συναλλαγή και στην πράξη και όχι μόνο στα χαρτιά.

Τα παραδείγματα που μπορούν να αναφερθούν είναι άπειρα όπως άπειρες είναι και οι συναλλαγές που μπορούν να γίνουν ανάμεσα στις επιχειρήσεις. Από την αγορά και μεταφορά των εμπορευμάτων κάθε είδους μέχρι και τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από ελεύθερους επιχειρηματίες κάθε είδους. Ένα παράδειγμα σε αυτά είναι όταν ένα βιβλιοπωλείο πραγματοποιεί μια αγορά χρωμάτων από έναν έμπορο χρωμάτων και εργαλείων τότε πρέπει και το χρώμα να χρησιμοποιηθεί στους τοίχους του βιβλιοπωλείου αλλά και τα στοιχεία να υπάρχουν ολοκληρωμένα στο ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ που θα εκδώσει το μαγαζί χρωμάτων προς το βιβλιοπωλείο. Εάν υπάρξει και ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ από έναν ελαιοχρωματιστή τότε η συναλλαγή είναι πέρα για πέρα αληθινή.

3.4 ΈΝΝΟΙΑ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Ο φορολογικός νόμος ορίζει την έννοια της δαπάνης με τον ίδιο τρόπο με τον λογιστικό νόμο. Ο Ν. 4172/13 και συγκεκριμένα τα άρθρα 21 και 22 αναφέρουν ότι μια δαπάνη αναγνωρίζεται όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

Α) να είναι σύμφωνες με το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

Β) να είναι πραγματικό γεγονός - πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας.

Γ) Να καταχωρούνται στα βιβλία που ορίζουν τα ΕΛΠ για τις συναλλαγές της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Όπως αναφέρθηκε και πιο πριν οι παραπάνω μονάδες γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. Είναι σημαντικές για την πορεία της επιχείρησης καθώς με αυτές προσδιορίζεται το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα⁵⁵.

Στην πρώτη προϋπόθεση που αναφέρεται το συμφέρον παραπέμπει στο είδος της επιχείρησης. Δηλαδή κάθε επάγγελμα απαιτεί διαφορετικές δαπάνες για την επίτευξη του στόχου που είναι το κέρδος. Για παράδειγμα μια επιχείρηση με δραστηριότητα καφέ-μπαρ απαιτεί την αγορά των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων όπως τα αναψυκτικά, τον καφέ, τους μισθούς των εργαζομένων, των δαπανών καθαριότητας και έξοδα κοινής ωφέλειας όπως ρεύμα και νερό. Στα έξοδα καθαριότητας εντάσσονται τα απορρυπαντικά και τα εργαλεία καθαρισμού. Σε άλλο παράδειγμα, επιχείρηση με δραστηριότητα κουρείο έχει κάποια από τα προαναφερθείσα έξοδα κοινά όπως καθαριότητας και της κοινής ωφέλειας ενώ κάποια άλλα

⁵⁵ [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/528](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)

δεν απαιτούνται όπως τα ποτά και ο καφές. Βέβαια το κουρείο χρειάζεται κάποιες άλλες δαπάνες όπως υλικά και εργαλεία για βαφή μαλλιών ή προσθετικής μαλλιών ή σταθεροποίησης μαλλιών.

Το επόμενο σημείο που αναφέρεται στο νόμο είναι η αληθοφάνεια των συναλλαγών. Δηλαδή πρέπει η συναλλαγή να είναι πραγματική και να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Αυτό επιτυγχάνεται με την ύπαρξη των αντίστοιχων παραστατικών, που αναφέρονται στα ΕΛΠ στην πραγματοποίηση των συναλλαγών, ώστε να τεκμηριώνεται με αποδεικτικά ως εμπορική συναλλαγή. Ακόμα πρέπει τα στοιχεία των παραστατικών να είναι αληθή και να μην αφήνουν ασάφειες όπως η ώρα και η ημερομηνία διακίνησης. Ακόμα πρέπει να είναι αληθινή και βιώσιμη η αξία των εμπορευμάτων ή της υπηρεσίας. Ο όρος πραγματική σημαίνει ότι πρέπει να έχει συμβεί η συναλλαγή και στην πράξη και όχι μόνο στα βιβλία και στα τιμολόγια. Για παράδειγμα ένα βιβλιοπωλείο που θέλει να βάψει τους τοίχους του μαγαζιού θα χρειαστεί χρώμα και λογικά ελαιοχρωματιστή. Πειστήρια για τα παραπάνω αποτελούν τα παραστατικά ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ που υπάρχουν ολοκληρωμένα και θα εκδώσει το μαγαζί χρωμάτων προς το βιβλιοπωλείο. Εάν υπάρξει και ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ από έναν ελαιοχρωματιστή τότε η συναλλαγή είναι πραγματική χωρίς να μπορεί να αμφισβητηθεί από κανέναν.

3.5 ΈΝΝΟΙΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Υπάρχουν όμως και δαπάνες που δεν τηρούνε τις παραπάνω προϋποθέσεις του άρθρου 22. Σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013 αυτές δεν εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων. Εκτός από αυτές υπάρχουν και αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 23 που δεν εκπίπτουν γενικώς. Αυτές οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Στη συνέχεια δίνονται παραδείγματα που αντλήθηκαν μέσα από τα μαθήματα της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του τμήματος λογιστικής όπως το μάθημα των ελληνικών λογιστικών προτύπων, της μηχανογραφημένης λογιστικής ένα και της δύο και από άλλα μαθήματα. Οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. και δεν εκπίπτουν είναι οι ακόλουθες:

Α) Τόκοι δανείων που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από τρίτους. Δεν είναι τραπεζικά ή διατραπεζικά δάνεια. Ακόμα εντάσσονται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες. Η λογιστική διαφορά αφορά το ποσό των τόκων που υπερβαίνει τους τόκους των χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων, δηλαδή το μέτρο των τόκων που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.

Παράδειγμα 1) Επιχείρηση δανείστηκε από τρίτο δάνειο 5.000€ και πλήρωσε τόκους 600€. Για το ίδιο δάνειο οι τόκοι που θα πλήρωνε στην τράπεζα θα ήταν 500€. Επειδή οι τόκοι που πλήρωσε η επιχείρηση είναι περισσότεροι από τους τόκους που πλήρωσε. Υπάρχει λογιστική διαφορά 100€.

Β) Σε όλες τις συναλλαγές που η αξία τους υπερβαίνουν τα πεντακόσια ευρώ (500) εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Παράδειγμα 2) Επιχείρηση αγόρασε εμπορεύματα Κ.Α. 600€ και 24% ΦΠΑ δίνοντας μετρητά στο ταμείο.

Γ) Οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί.

Παράδειγμα 3) Υπολογίστηκε η μισθοδοτική κατάσταση του μήνα Δεκεμβρίου με τα εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΙ ΜΙΣΘΟΙ	ΕΡΓΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ	ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ
1.895,55€	464,82€	296,78€	1.598,77€

Έγινε η εγγραφή της μισθοδοσίας στα βιβλία της επιχείρησης αλλά το ΙΚΑ δεν αποδόθηκε. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η καταχώρηση πρέπει να γίνει στα βιβλία με την πραγματοποίησή της ενώ σύμφωνα με τον ΚΦΕ με την εξόφλησή τους.

Δ) Στο άρθρο 26 του ΚΦΕ ορίζονται οι φορολογικές προβλέψεις δηλαδή ποιες δικαιολογούνται και με ποιον τρόπο υπολογίζονται καθώς ο φορολογικός νόμος δεν προβλέπει προβλέψεις για όλες τις περιπτώσεις προβλέψεων όπως ο λογιστικός. Συγκεκριμένα ο φορολογικός υπολογίζει προβλέψεις μόνο για τις επισφάλειες απαιτήσεις.

Παράδειγμα 4) Πελάτης Α με τιμολόγιο καθαρής αξίας 500 ευρώ και ΦΠΑ 65 στις 05/10/2016 και πελάτης Β με τιμολόγιο καθαρής αξίας 2000 ευρώ και φπα 480 ευρώ στις 09/04/2016. να υπολογιστούν οι προβλέψεις στις 31/12/2018.

ΠΕΛΑΤΕΣ	ΜΗΝΕΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
A	15	500+65=565	500X100%=500	65
B	21	2000+480=2480	2000X75%=1500	980
ΣΥΝΟΛΟ	-	3055	2000	1055

Ε) Τα πρόστιμα και όλες οι ποινές περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

Παράδειγμα 5) Επιχείρηση πλήρωσε πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σύμφωνα με το άρθρο 1.3,8,10,12,13,14 των ΕΛΠ 4308/2014 και του άρθρου 13 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Το ποσοστό αυτό καταχωρείται στα βιβλία ως δαπάνη.

ΣΤ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

Παράδειγμα 6) Πληρώθηκε τέλος 800 € που υπολογίστηκε μαζί με το φόρο εισοδήματος.

Ζ) Δεν εκπίπτουν ο φόρος εισοδήματος, οι έκτακτες εισφορές, το τέλος επιτηδεύματος καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

Παράδειγμα 7) Η επιχείρηση έκρινε ότι το ενοίκιο για προσωπικό της ακίνητο που χρησιμοποιεί η ίδια είναι 4.000€. αντικειμενική αξία ακινήτου 100.000€. επειδή τεκμαρτό μίσθωμα $100.000 \times 3\% = 3.000$ υπάρχει λογιστική διαφορά $4.000 - 3.000 = 1.000$ €

Η) Το άρθρο 39 και συγκεκριμένα η παράγραφος 2 που αναφέρει το τεκμαρτό μίσθωμα. Σε περίπτωση ιδιοχρησίας κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Παράδειγμα 8) Ας υποθέσουμε ότι τα έσοδα της επιχείρησης ήταν 80.000 ευρώ και οι δαπάνες πλην της ιδιοχρησιμοποίησης ήταν 45.000. Επιπλέον ότι η επιχείρηση είχε διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης 15.000 ευρώ. Αυτό θα σήμαινε λογιστικό αποτέλεσμα 35.000 ευρώ και φορολογικό αποτέλεσμα 50.000. Για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης της ιδιοχρησιμοποίησης θα πρέπει να δημιουργήσει αρνητική διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης στο λογαριασμό «τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησίας ακινήτου», ο οποίος θυμίζουμε στην κατάσταση αποτελεσμάτων εμφανίζεται μηδενισμένος. Έτσι το σύνολο των διαφορών λ.β.-

φ.β. θα γίνει $15.000 - 12.000 = 3.000$ ευρώ. Δηλαδή τα λογιστικά αποτελέσματα θα παραμείνουν στα 35.000 αλλά τα φορολογικά θα γίνουν 38.000 μετά την ενσωμάτωση της τεκμαρτής δαπάνης ιδιόχρησης, στη φορολογική βάση⁵⁶.

Θ) Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ημερίδων και συναντήσεων που έχουν σχέση με τη σίτιση και τη διαμονή πελατών και εργαζομένων. Όμως εφόσον υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

Παράδειγμα 9) Οργανώθηκε και εκδηλώθηκε με έξοδα της εταιρίας εκδρομή για το προσωπικό της. Τα έξοδα αξίας 3.000€ καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης.

Ι) Παρόμοιο με το προηγούμενο είναι οι δαπάνες που γίνονται για εορταστικές εκδηλώσεις, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το ποσό που υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ΙΑ) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας δεν εκπίπτουν. Φυσικά δεν ισχύει στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

Παράδειγμα 10) Οργανώθηκε εκδρομή για το προσωπικό της επιχείρησης.

ΙΒ) Δεν εκπίπτουν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες των εταίρων.

Παράδειγμα 11) Ο πρόεδρος της εταιρείας πλήρωσε σε βάρος της εταιρείας 30.000€ για τη διεξαγωγή εορταστικής εκδήλωσης για τον εορτασμό του γάμου της κόρης του.

ΙΓ) Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο. Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις που απόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

Παράδειγμα 12) Αγοράστηκαν εμπορεύματα από το Μπελίζε.

ΙΔ) Οι μισθοί και οι δαπάνες της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών⁵⁷.

⁵⁶<https://kokkinoslawfirm.com/2018/05/%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CE%BA%CF%81%CE%B9%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%AC-%CF%83%CF%84%CE%BF-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81/>

⁵⁷ [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/528](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)

3.6 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΙ ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Το παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 δίνει τον ορισμό της προσωρινής διαφοράς, (temporary difference). Είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα⁵⁸. Εκτός από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι στοιχείο υποχρέωσης ή στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μόνιμη είναι η διαφορά (permanent difference) μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφεται όταν τα έξοδα δεν εκπίπτουν από την φορολογία. Π.χ. φορολογικά πρόστιμα και προσανξήσεις⁵⁹.

Πρόστιμα και προσανξήσεις

Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν.4172

Δαπάνες ψυχαγωγίας

Τέλος επιτηδεύματος

3.7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ» ΚΑΙ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ» ΒΑΣΗΣ

Τα παραστατικά πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία από τις οντότητες. Η διαδικασία της ενημέρωσης γίνεται βάση του λογιστικού συστήματος του των ΕΛΠ (ν. 4308/14). Τα βιβλία μπορούν να είναι χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά και περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων. Από αυτά αντλούνται και οι πληροφορίες για τις λογιστικές καταστάσεις⁶⁰.

Όπως έχει ήδη αναλυθεί ο λογιστικός νόμος διαφέρει με τον φορολογικό ως προς την αναγνώριση των δαπανών. Για το λόγο αυτό οι οντότητες έχουν υποχρέωση να παρακολουθούν τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Εκτός από την λογιστική παρακολούθηση υπάρχει υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης η οποία δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Οι οντότητες παρακολουθούν τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης και των «κερδών εις νέο» και με τον τρόπο αυτό γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος.

Είναι προφανές ότι η οντότητα, σύμφωνα με τους νόμους, οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει από τα βιβλία της και τα παραστατικά, τα ποσά της φορολογικής βάσης και της λογιστικής βάσης καθώς και τις διαφορές τους. Συνήθως οι μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Ένας λόγος είναι ότι οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα και έξοδα. Πρακτικά σημαίνει ότι οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να τηρούν λογιστικό αρχείο στο οποίο θα υπολογίζεται το «Λογιστικό αποτέλεσμα» και με επιμέρους βοηθητικά αρχεία θα υπολογίζεται το «φορολογικό αποτέλεσμα». Είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι η Φορολογική βάση ακολουθεί την «αρχή του δεδουλευμένου». Εξαίρεση σε αυτό αποτελούν οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 όπως ΕΝ.Φ.Ι.Α και ασφαλιστικές εισφορές. Ακόμα σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 διευκρινίστηκε ότι σε συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία

⁵⁸ [HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=203829](https://www.e-foreologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=203829)

⁵⁹ [HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=189402](https://www.e-foreologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=189402)

⁶⁰ [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση ο χρόνος έκπτωσης των δαπανών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23. Όταν λαμβάνονται δαπάνες στην κλειόμενη χρήση τότε αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν χωρίς να ισχύει αυτό για τις δαπάνες της συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος οπότε και η δαπάνη εκπίπτει στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού (ΠΟΛ.1094/30.6.2016). Σε περίπτωση που η έκδοση του παραστατικού εκδίδεται μέχρι 15η ημέρα του επόμενου μήνα στο επόμενο φορολογικό έτος και αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος τότε το εισόδημα ή η δαπάνη αφορά το προηγούμενο έτος. Συμπερασματικά με την «αρχή του δεδουλευμένου» εφαρμόζεται γενικά καθώς την δέχονται και οι δύο βάσεις και στα έσοδα και στα έξοδα. Η Λογιστική βάση χωρίς εξαιρέσεις ενώ η φορολογική με εξαιρέσεις κυρίως στη συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, στις ασφαλιστικές εισφορές και στους φόροι-τέλη.

3.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Όπως αναφέρθηκε και στο πρώτο κεφάλαιο ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών. Μέσα σε αυτές υπάρχουν οι χρεωστικοί τόκοι, οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις. Δηλαδή το αποτέλεσμα που υπολογίστηκε με τους κανόνες των ελληνικών λογιστικών προτύπων θα πρέπει να αναμορφωθεί και αυτό γίνεται με δύο τύπου λογιστικών διαφορών, τις μόνιμες και τις προσωρινές.

Όταν γίνει η ενημέρωση των βιβλίων με τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης θα υπολογιστεί και το οικονομικό αποτέλεσμα. Θεωρείται το λογιστικό αποτέλεσμα και τα κέρδη λογιστικά κέρδη. Πρέπει τότε ο λογιστής να υπολογίσει τις μη εκπιπόμενες δαπάνες και με τις λογιστικές διαφορές να υπολογίσει εκ νέου το λογιστικό αποτέλεσμα. Μπορεί ακόμα να παρακολουθεί ταυτόχρονα τα αποτελέσματα σε ένα αρχείο όπου θα φαίνονται ξεκάθαρα η «Λογιστική βάση» και «Φορολογική Βάση». Η διαδικασία με την οποία υπολογίζεται το φορολογικό κέρδος από το λογιστικό ονομάζεται Φορολογική Αναμόρφωση. Η αλλαγή του λογιστικού αποτελέσματος σε φορολογικό γίνεται με την πρόσθεση των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά στο κέρδος που έχει υπολογιστεί βάση των ελληνικών λογιστικών προτύπων.

3.9 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Παράδειγμα 1

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ
	2015
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.500.000
ΑΓΟΡΕΣ	800.000
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	200.000
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	300.000
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	80.000

ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	80.000
ΦΟΡΟΙ	20.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	70.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	40.000
ΠΡΟΣΤΙΜΑ	10.000
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ	20.000

Β. Έτος 2017

Β.1. Προσδιορισμός καθαρών κερδών

α) Λογιστικά κέρδη			
Μείον	Πωλήσεις		1.500.000
	Κόστος πωληθέντων (ΑΑ+ ΑΓΟΡΕΣ – ΤΑ)	700.000	
	Μικτό κέρδος		800.000
Μείον	Δαπάνες (συνολικό ποσό)	320.000	
	Καθαρά λογιστικά κέρδη		480.000
β) Φορολογητέα κέρδη			
Πλέον	Λογιστικά κέρδη		480.000
Πλέον	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	40.000	
Πλέον	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	10.000	
Πλέον	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	20.000	70.000
	Φορολογητέα κέρδη		550.000

γ) Φόρος εισοδήματος			
Επί	Φορολογητέα κέρδη		550.000
	Συντελεστές φορολογίας	29%	
	Φόρος εισοδήματος (έξοδο) περιόδου		159.000
δ) Καθαρά κέρδη μετά φόρων			
	Καθαρά λογιστικά κέρδη		480.000
Μείον	Φόρος εισοδήματος (φορολ. Κερδών)	159.500	
	Καθαρά κέρδη μετά φόρων		320.500

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών εσόδων και εξόδων)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.500.000	1.500.000	0
Κόστος πωληθέντων	-700.000	-700.000	0
Μισθοδοσία προσωπικού	-80.000	-80.000	0
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	-80.000	-80.000	0
Φόροι	-20.000	-20.000	0
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	-70.000	-70.000	0
Προβλέψεις	-40.000	0	40000

αποζημίωσης προσωπικού			
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	-10.000	0	10000
	-20.000	0	20000
Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	480.000	550.000	70000

B.3. Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

B.3.1. Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.500.000	1.500.000	0,00
Κόστος πωληθέντων	- 700.000	- 700.000	0,00
Δαπάνες {εκτός των μη εκπιπόμενων φορολογικά)	- 250.000	- 250.000	0,00
Προσωρινές διαφορές Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπ.	40.000	0,00	40.000
Μόνιμες διαφορές Πρόστιμα, ποινές κ.λπ.	10.000	0,00	10.000
Προσωπ. καταναλωτ.	20.000	0,00	20.000

δαπάνες			
Κέρδη (λογιστικά-φορολογικά) και διαφορά βάσεων	480.000	550.000	70.000

B.2. Πίνακας λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων εσόδων και εξόδων

B.3.2. Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών και φόρου εισοδήματος

Περιγραφή/Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
α) Λογιστικά κέρδη (προ φόρων)			480.000
Πλέον: Προσωρινές διαφορές (αναστρέψιμες)			
1. Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	-40.000		40.000
β) Σύνολο προσωρινών διαφορών	-40.000		40.000
Πλέον: Μόνιμες διαφορές			
2. Πρόστιμα, ποινές κ.λπ	-10.000		10.000
3. Προσωπικές καταναλ. δαπάνες	-20.000		20.000
γ) Σύνολο μόνιμων διαφορών	-30.000		30.000
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (i) + (ii) + (iii)			550.000
Φόρος εισοδήματος			159.500
Κέρδη μετά φόρων			320.500
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος 29%. (APA 550.000 χ 29% = 159.500)			



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ
 Υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

E3

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ 001 1531

Φορολογικό έτος 2018

002 01/01/2018 002 31/12/2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) 003
 ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 004 ΑΡΧΙΚΗ 1 X
 ΗΜΕΡ. ΠΡΩΤΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
 ΗΜΕΡ. ΕΝΑΡΞΗΣ (2)
 ΗΜΕΡ. ΔΙΑΚΟΠΗΣ

Κατηγορία βιβλίων (1)	005	Αλληλογραφικά	X1	Διπλογραφικά	2	Μη υπόχρεοι	3
Ασκήτε επιχ. δραστ. και έχετε την εμπορική ιδιότητα (4)	006	ΝΑΙ	1	παρ. 2 αρ.12 ν. 4172/2013	007	1	
Πολλοί υποκαταστήματα που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011					008		
Ασκήτε αγροτική δραστηριότητα και υπάγεστε	009	Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.	X	1	Ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α.	2	Αρκετά αγρότες χωρίς Κ.Α.Δ.
Αγρότες - Μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 5 του ν.4384/2016					011	1	
Ονόματες αρ.2 ν.4384/2014	010	Πολύ μικρός αρ.1 παρ.2α	1	Πολύ μικρός αρ.1 παρ.2α και 2β	2	Μικρός αρ.1 παρ.2γ	3
						Μικρός αρ.1 παρ.2α και 2β	4
						Μισοίτες	5
						Μεγάλοι	6
						Μη ενταγμένοι	X 7

ΠΙΝΑΚΑΣ Α'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Α.Φ.Μ.	020 123456789	Κωδικός Αριθμός Κάρας Δραστηριότητας	021 47.78.87.00	Κ.Α.Δ. που αναφέρεται στο μεγαλύτερο ακαθάριστο έσοδο	022 47.78.87.00
Γράφτε τη δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα				Εμπειρογός Πληρωτών αγρών και υπηρεσιών από Κ.Α.Δ.	023 1.500.000,00

ΕΠΩΝΥΜΟ Α' ΕΠΩΝΥΜΟ Β' ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ (Μη Φυσικού Προσώπου) ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ Β'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Απασχολούμενο Προσωπικό		039	Ενεργές Ισσοεξέλες Επιχείρησης	042	Ενεργές Ηλεκτρονικές Διευθ. Αλληλογραφίας Επιχ.
Αριθμός απασχολούμενων ατόμων	025				
Αριθμός μισθωτών	026				
Εποχικά απασχολούμενα προσωπικά	027				
Κριτήρια Μεγέθους Οντοτήτων αρ.2 ν.4308/2014		040	Ενεργός Επαγγελματικός Λογαριασμός Επιχείρησης	Διενέργεια Ηλεκτρονικών Συναλλαγών	
Φορολογικά Έτη	2016 2017 2018	Επωνυμία Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών	Αριθμός Λογαριασμού Πληρωμών ****4ηχηκα	Μοναδικός Αριθμός Τελεματικού (ΠΙΔ)	Παύση αγαθών μέσω Διαδικτύου 043 ΝΑΙ 1 XOXI 2
Κυκλος Εργασιών					Παροχή υπηρεσιών μέσω Διαδικτύου 044 ΝΑΙ 1 XOXI 2
Σύνολο Ενεργητικού	1500000				045 Στοιχεία Συνεργαζόμενων Ηλεκτρονικών Πλατφορμών
Μεσα Όρος Προσωπικού					Χώρα Α.Φ.Μ. Επωνυμία Url
051 Ελεγχόμενες αλλοδαπές επιχειρήσεις (ΕΑΕ) για την εφορολόγηση αρ.66 του ν.4172/2013		041	Ενεργά Τελεματικά POS	Υποχρέωση Απογραφής Αλληλογραφικών	
Κριτήρια παρ.α παρ.1 του άρθρου 66 του ν.4172/2013	A.Φ.Μ. Επωνυμία Χώρα εγκατάστασης Ποσοστό βάσει κριτηρίου παρ.α παρ.α του ν.4172/2013	Ημερία Υπογραφής Ενεργού Σύμβασης	Μοναδικός Αριθμός Τελεματικού (ΠΙΔ)	Πάροχος Υπηρεσιών Αποδοχής Πρόσδεων Πληρωμών (acquirer)	046 ΝΑΙ 1 XOXI 2 ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3
					Συνολικά Αποτελέσματα Χρήσης
037 Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις (αρ.2 ν.4172/2013) ημεδαπής αλλοδαπής	Χώρα Α.Φ.Μ. Επωνυμία Ποσοστό				Σύνολο Ακαθάρτιστων Εσοδών 047 1.500.000,00
					Καθαρά Αποτελέσματα 048 480.000,00
038 Στοιχεία Μετόχων Ανανύμων Εταιριών Μη Εισηγμένων	A.Φ.Μ. Μετοχή Αριθ. Μετοχών % Είδος Μετοχών				Ιδιότητες προσώπων Εντύπου
					049 Ο δήλων είναι: 050 Το έντυπο συμπληρώθηκε από:
					XI Εμπειρογμάτιος 1 Τον Δηλούντα
					2 Αντιπροσωπικός 2 Μισθωτό Λογιστή
					3 Νόμιμος Εκπρόσωπος X3 Λογιστή όχι μισθωτό
					4 Αντίκλητος
					5 Εκδότης ή Συν. Πτώχευσης
					6 Δικ. Συμπαροστάτης

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ.1. ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ		066	
Διεύθυνση εγκατάστασης	Αριθμός Παράχης Ρευστάτος	Χαρακτήρ. εγκατάστασης (Κατοικιακό, Υποκαταστήματα κ.λπ.)	Ποσό
		Περίοδος Μίσθωσης	Ονομασμο Εκμισθωτή
			A.Φ.Μ. Εκμισθωτή
			Διαφορ. Παραχώρηση
			1 ΝΑΙ
			2 ΝΑΙ
			3 ΝΑΙ
			4 ΝΑΙ

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ		ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ		070
Π	ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	Π	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	076
Υ	ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	Υ	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	077
Α	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	Λ	ΠΡΟΩΡΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗ	078
Ω	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	Ω		
Ν	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	Ν		
Α		Α		
Σ		Λ		
1		Ω		
		Ν		
		Α		
		Ω		
		Σ		
		2		

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ Α.Φ.Μ. 123456789 **E3** ΣΕΛ 1/4 ΕΚΔΟΣΗ 2018

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απολογαφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)									
		Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο
Δ1	Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	100	1.500.000,00	200		300		400	500 1.500.000,00
α) Εμπορεύματα									
	Εμπορεύματα έναρξης	101	200.000,00						
	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρά ποσά)	102	800.000,00						
	Απομείωση εμπορευμάτων	103							
	Εμπορεύματα λήξης	104	300.000,00						
β) Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας									
	105								
γ) Ιδιοπαράγωγη παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)									
	106								
Δ2	Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (α+β-γ)	107	700.000,00						
Υλικά Παραγωγής									
α) Πρώτες ύλες και λοιπά υλικά									
	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης			201		301			
	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρά ποσά)			202		302			
	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών			203		303			
	Απόθεμα λήξης πρώτων υλών και υλικών			204		304			
	Ιδιοπαράγωγη παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			205		305			
	Κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών			206		306			
β) Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη									
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη έναρξη			207		307			
	Απομείωση προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			208		308			
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη λήξης			209		309			
	Ιδιοπαράγωγη παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			210		310			
	Κόστος αναλώσεων προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			211		311			
γ) Λοιπά έξοδα παραγωγής									
	212								
Δ3	Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας (α+β+γ)			213					
Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα									
α) Υλικά στοιχεία									
	Αποθέματα έναρξης (ζώων - φυτών)					312			
	Αγορές ζώων - φυτών (καθαρά ποσά)					313			
	Απομείωση ζώων - φυτών - εμπορευμάτων					314			
	Απόθεμα τέλους (ζώων - φυτών)					315			
	Κόστος αναλώσεων ζώων και φυτών					316			
β) Έξοδα παραγωγής									
	317								
γ) Ιδιοπαράγωγη παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)									
	318								
Δ4	Κόστος πωληθέντων αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας (α+β-γ)					319			
Δ5	Σύνολο δαπανών από παροχή υπηρεσιών							401	
Δ6	Σύνολο (Δ'2+ Δ'3+ Δ'4+ Δ'5)	120	700.000,00	220		320		420	520 700.000,00
Δ7	Μικτό κέρφος (Δ'1-Δ'6)	121	800.000,00	221		321		421	521 800.000,00
Δ8	Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	122		222		322		422	522
Δ9	Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	123	320.000,00	223		323		423	523 320.000,00
Δ10	Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων ΕΒΙΤΔΑ (Δ'12+ Δ'11)	124	550.000,00	224		324		424	524 550.000,00
Δ11	Αποσβέσεις	125		225		325		425	525
Δ12	Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ΕΒΙΤ	126	480.000,00	226		326		426	526 480.000,00
Δ13	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	127		227		327		427	527
Δ14	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	128		228		328		428	528
Δ15	Αποτελέσματα προ φόρων	129	480.000,00	229		329		429	529 480.000,00
	Ποσοστά μικτού κέρδους	130	53,33	230		330		430	530 53,33

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ						
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ		Διαφορές	
	700	708	716	724	Θετικές	Αρνητικές
ενομήματα πάγια	700	708	716	724		
άυλα στοιχεία	701	709	717	725		
χρηματοοικονομικά στοιχεία	702	710	718	726		
προβλέψεις	703	711	719	727		
λοιπές διαφορές ενεργητικού	704	712	720	728		
λοιπές διαφορές παθητικού	705	713	721	729		
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	▼ 706	714	722	730		
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	▼ 707	715	723	731		
ΣΥΝΟΛΟ			732	733		

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)						
	Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο	
(α) Αποτελέσματα προ φόρου	140	480.000,00	240	340	440	540 480.000,00
(β) Μείον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽⁸⁾	141		241	341	441	541
(γ) Μείον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης ⁽⁹⁾	142		242	342	442	542
(δ) Μείον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες ⁽¹⁰⁾	143	70.000,00	243	343	443	543 70.000,00
(ε) Μείον: Αφορολόγητα έσοδα ⁽¹¹⁾	144		244	344	444	544
(στ) Μείον: Αφορολόγητο αποθεματικό άρ.71 Α ν.4172/2013	145		245	345	445	545
(ζ) Μείον: Κέρδη από διάθεση ηλεκτρικής ενέργειας (παρ.6 άρθρου 29 ν. 4172/2013) ⁽¹²⁾	146		246	346	446	546
(η) Μείον: Έκπτωση λόγω απαγόρευσης ατόμων με αναπηρία (παρ.10 άρθρ.4 ν. 3522/2006)	147		247	347	447	547
(θ) Μείον: Υπερξία μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 10 ν. 2579/1998 & άρθρο 5 ν.δ.1146/1972) ⁽¹³⁾	148		248	348	448	548
(ι) Μείον: Αφορολόγητες εκπτώσεις αναπτυξιακών νόμων	149		249	349	449	549
(ια) Μείον: Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρο 22Α ν. 4172/2013)	150		250	350	450	550
(ιβ) Μείον: Ποσό επένδυσης για παραγωγή κτηματοενοικιαστικού έργου (άρθρο 71Ε ν. 4172/2013)	151		251	351	451	551
(ιγ) Μείον: Προσαρτημένες αποβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ.10 άρθρου 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	156		256	356	456	556
(ιδ) Μείον: Έκπτωση κρηδοτικών εισοδημάτων για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	157		257	357	457	557
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (α+β+γ+δ+ε+στ+ζ+η+θ+ια+ιβ+ιγ+ιδ)	152	550.000,00	252		452	552 550.000,00
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από αγροτική - βιολογική δραστηριότητα				352		553
Καθαρό εισόδημο περ. στ παρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013 ⁽¹⁴⁾					453	554
Συνολικά Καθαρά Αποτελέσματα						555 550.000,00

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)						
	Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο	
Ζ'1 Σύνολο Εσόδων	160	1.500.000,00	260	360	460	560 500.000,00
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	▼ 161	1.500.000,00	261	361	461	561 500.000,00
Λοιπά συνίδη έσοδα	162		262	362	462	562
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	163		263	363	463	563
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	164		264	364	464	564
Έσοδα συμμετοχών	165		265	365	465	565
Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	166		266	366	466	566
Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	167		267	367	467	567
Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	168		268	368	468	568
Φόρος Εισοδήματος έσοδα	169		269	369	469	569
Άσυνληθη έσοδα και κέρδη	170		270	370	470	570

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ Α.Φ.Μ 123456789 Ε3 ΣΕΛ 3/4

ΠΙΝΑΚΑΣ Σ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

		Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο	
Z2	Σύνολο Εξόδων	180	320.000,00	280	380	480	320.000,00
	Παροχές σε εργαζόμενους	181	80.000,00	281	381	481	80.000,00
	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	182		282	382	482	
	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	183		283	383	483	
	Ζημιές από διάθεση-απόδοση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	184		284	384	484	
	Διάφορα λειτουργικά έξοδα	185	170.000,00	285	385	485	170.000,00
	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	186		286	386	486	
	Αποσβέσεις	187	70.000,00	287	387	487	70.000,00
	Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	188		288	388	488	
	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	189		289	389	489	
	Φόρος Εισοδήματος	190		290	390	490	

Z3	Λοπά Πληροφορικά Στοιχεία					
	Εξοδα σε ιδιοπαραγωγή	195		295		395
	Επιδοτήσεις - Επιχορηγήσεις	196		296		396
	Επιδοτήσεις - Επιχορηγήσεις για επενδυτικούς σκοπούς - κάλυψη δαπανών	197		297		397
	Πωλήσεις Παγίων	800	820	840	860	880
	Πωλήσεις για λογισμό Τρίτων	801	821	841	861	881
	Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης	802	822	842	862	882
	Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης	803	823	843	863	883
	Λοπά	198	298	398	498	598

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (15) παρ.23 άρθρου 72 ν.4172/2013

α/α	Α/Α εργαλαβικού ή συμβολαίου αγοράς ακινήτου και συνοματευμένου συμβολαιογράφου	Τοποθεσία οικοδομής	Αξία εργαλαβικού ή συμβολαίου αγοράς οικοπέδου	Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διμερισμάτων κτλ. (Άρθρο 34, 35 και 36 ν.2238/1994)	Συν/στές καθαρού κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη
1.			651	656	20,00	661
2.			652	657	20,00	662
3.			653	658	20,00	663
4.			654	659	20,00	664
	Διαφορά κερδών (16)		650	660		665
	ΣΥΝΟΛΟ		655	660		665
	αγορές υλικών και παγίων	666	αμοιβές και έξοδα τρίτων	668	διαφορα έξοδα	670
	αμοιβές προσωπικού	667	παραχές τρίτων, φόροι-τέλη	669		

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. Νομικό πρόσωπο, που ανήκει σε Όμιλο Πολυεθνικών Επιχειρήσεων, για τον οποίο υφίσταται υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (Ε.α.Χ.), με βάση τις διατάξεις των νόμων 4484/2017 ή 4490/2017 ή 4534/2018

Επωνυμία Ομίλου:

Υποβολή Ε.α.Χ. από το νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα 671 ΝΑΙ / 672 ΟΧΙ Κράτος / Δικαιοδοσία φορολογικής κατοικίας της Μητρικής Οντότητας Κράτος / Δικαιοδοσία υποβολής της Ε.α.Χ.

900 ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Ν.4557/2018 ΠΕΡΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΧΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Δραστηριότητα	Είδος συναλλαγής (Για μεσσίες)	Πλήθος συναλλαγών Εκάστη ≥ 10.000,00€ (Για μεσσίες, εμπόρους και εκπληρωμαστές αγώνων μεγάλης αξίας)	Σύνολο αξίας συναλλαγών (Για μεσσίες, εμπόρους και εκπληρωμαστές αγώνων μεγάλης αξίας)	Σύνολο αξίας συναλλαγών σε μετρητά (Για μεσσίες, εμπόρους και εκπληρωμαστές αγώνων μεγάλης αξίας)

Σημειώσεις Φορολογούμενου :

Ημερομ. 2019 Ο ΔΗΛΩΝ	Ημερομ. 2019 Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Α.Φ.Μ. Επών. : Όνομ. : <u>Ι.ΡΑΓΚΟΥ.Π.ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ</u> Αρμόδια Δ.Ο.Υ. : <u>ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ</u> (17) Αρ.επαγγ.ταυτότ.Λογιστή-Φοροτεχν. : <u>94918</u> (17) Κατηγορία άδειας : <u>Β</u>	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ (Σφραγίδα και υπογραφή)	Ο ΥΠΟΒΑΛΩΝ Η δήλωση υποβάλλεται, είτε αυτοπροσώπως, είτε από οποιονδήποτε τρίτο, με την επίδειξη της ταυτότητάς του. Α.Φ.Μ. Επώνυμο : Όνομα : Δ/ση : Αριθ. Δ. Ταυτ. :
-------------------------------------	---	--	---

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

023 Επιμερισμός Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών ανά Κ.Α.Δ. (έως 3ο Βαθμό)			Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο		
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών									
Κ.Α.Δ. 3ου Βαθμού	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΥΡΙΑΔΕΥΤΕΡΟΝΟΜΙΑ	161	1.500.000,00	261	361	461	561	1.500.000,00
		Κ	001		001	001	001	001	
		Δ	002		002	002	002	002	
		Δ	003		003	003	003	003	
		Δ	004		004	004	004	004	
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			005	1.500.000,00	005	005	005	005	
ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)									
Δ2 Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας			Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο		
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρό ποσό)			102	800.000,00					
Χανδρικές			001	800.000,00					
Λισακικές			002						
Αγαθών του άρθρου 38α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000)			003						
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές			004						
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες			005						
Λοιπά			006						
Δ3 Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας									
Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρό ποσό)				202		302			
Χανδρικές				001		001			
Λισακικές				002		002			
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές				003		003			
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες				004		004			
Λοιπά				005		005			
Δ4 Κόστος πωληθέντων αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας									
Αγορές ζώων - φυτών (καθαρό ποσό)					313				
Χανδρικές					001				
Λισακικές					002				
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές					003				
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες					004				
Λοιπά					005				
ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ									
Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εσόδων			Λογιστική Βάση (α)	Φορολογική Βάση (β)	Διαφορές				
					Θετικές (γ)		Αρνητικές (δ)		
Εσοδα από παροχή υπηρεσιών χωρίς δικαίωμα εισπραχής που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους	001		001		001		001		
Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές)	002		002		002		002		
Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	003		003		003		003		
Σύνολο	706		714		722		730		
Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εξόδων			Λογιστική Βάση (α)	Φορολογική Βάση (β)	Διαφορές				
					Θετικές (γ)		Αρνητικές (δ)		
Ασφαλιστικές εισφορές	001		001		001		001		
Εκπιπόμενοι φόροι - τέλη	002		002		002		002		
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	003		003		003		003		
Αποσβέσεις	004		004		004		004		
Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωτικές)	005		005		005		005		
Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	006		006		006		006		
Σύνολο	707		715		723		731		

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικά - Διπλογραφικά Βιβλία)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Z1. Σύνολο Εσόδων		Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών		Σύνολο	
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	161	1.500.000,00	261	361	461	561	1500000,00				
Χονδρικές - Επιτηδευματιών	001	1.500.000,00	001	001	001	001	1500000,00				
Χονδρικές βάσει άρθρ.39α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (N.2859/2000)	002		002	002	002	002					
Λιανικές - Ιδιωτική Πελατεία	003		003	003	003	003					
Λιανικές βάσει άρθρ.39α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (N.2859/2000)	004		004	004	004	004					
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	005		005	005	005	005					
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	006		006	006	006	006					
Λοιπά	007		007	007	007	007					
Z2. Σύνολο εξόδων											
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	185	170.000,00	285	385	485	585	170000,00				
Πρωτίθεις διαχείρισης τραπεζής - αμοιβής (management fees)	001		001	001	001	001					
Δαπάνες από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	002		002	002	002	002					
Δαπάνες από μη συνεργαζόμενα κράτη ή από κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς	003		003	003	003	003					
Δαπάνες για ανημερωτικές ημερίδες	004		004	004	004	004					
Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	005		005	005	005	005					
Έξοδα ταξιδίου εξωτερικού	006		006	006	006	006					
Ασφαλιστικές Εισφορές Αυτοαπασχολούμενων	007		007	007	007	007					
Έξοδα και πρωτίθεις παραγγελιολόγων για λογαριασμό αγροτών	008		008	008	008	008					
Λοιπές αμοιβές για υπηρεσίες ημεδαπής	009		009	009	009	009					
Λοιπές αμοιβές για υπηρεσίες αλλοδαπής	010		010	010	010	010					
Ενέργεια	011	10.000,00	011	011	011	011	10000,00				
Υδρευση	012	10.000,00	012	012	012	012	10000,00				
Τηλεπικοινωνίες	013		013	013	013	013					
Ενοίκια	014		014	014	014	014					
Διαφήμιση και προβολή	015		015	015	015	015					
Λοιπά έξοδα	016	150.000,00	016	016	016	016	150000,00				
Παροχές σε εργαζόμενους	181	80.000,00	281	381	481	581	80000,00				
Μικτές αποδοχές	001	80.000,00	001	001	001	001	80000,00				
Εργοδοτικές εισφορές	002		002	002	002	002					
Λοιπές παροχές	003		003	003	003	003					
Z3. Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία											
Πωλήσεις παγίων	800		820	840	860	880					
Χονδρικές	001		001	001	001	001					
Λιανικές	002		002	002	002	002					
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	003		003	003	003	003					
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	004		004	004	004	004					
Πωλήσεις για λογαριασμό Τρίτων	801		821	841	861	881					
Χονδρικές	001		001	001	001	001					
Λιανικές	002		002	002	002	002					
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	003		003	003	003	003					
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	004		004	004	004	004					
Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης	802		822	842	862	882					
Χονδρικές	001		001	001	001	001					
Λιανικές	002		002	002	002	002					
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	003		003	003	003	003					
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	004		004	004	004	004					
Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης	803		823	843	863	883					
Χονδρικές	001		001	001	001	001					
Λιανικές	002		002	002	002	002					
Εξωτερικού Ενδοκοινοτικές	003		003	003	003	003					
Εξωτερικού Τρίτες Χώρες	004		004	004	004	004					
Λοιπά	198		298	398	498	598					
Πωλήσεις αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	001		001	001	001	001					
Αγορές αγαθών που υπάγονται σε ΕΦΚ	002		002	002	002	002					
Πωλήσεις για λογαριασμό αγροτών μέσω αγροτικού συνεταιρισμού κ.λ.π.	003		003	003	003	003					



ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ:

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:

ΑΦΜ: 123456789

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη (4) με τα αντίστοιχα ποσά.

Α/Α (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
Άρθρο 23 ν. 4172/2013			
1.	Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23)	2001	
2.	Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	2002	
3.	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ' άρθρου 23)	2003	
4.	Μη εκπαιττόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23)	2004	40.000,00
5.	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23)	2005	10.000,00
6.	Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ. στ' άρθρου 23)	2006	
7.	Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23)	2007	
8.	Τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ. η' άρθρου 23)	2008	
9.	Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ.θ' άρθρου 23)	2009	
10.	Δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων (περ.ι.α' άρθρου 23)	2010	
11.	Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23)	2011	
12.	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περ.ιβ' άρθρου 23)	2012	20.000,00
13.	Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23)	2013	
14.	Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	2023	
15.	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020	
Λοιπά			
16.	Δαπάνες που αφορούν ενδοομικά μερισμάτα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48)	2014	
17.	Μη εκπαιττόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013)	2015	

18.	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013)	2016	
19.	Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2017	
20.	Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2018	
21.	Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.	2019	
22.	Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο	2021	
23.	Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001.	2024	
24.	Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3525/2007)	2025	
25.	Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010)	2026	
	
	ΣΥΝΟΛΟ	2100	70.000,00

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

Δηλώνω υπεύθυνα ότι έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων (παρ. 3 άρθρου 38 ν. 2873/2000)	
ΝΑΙ	1

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
	ΒΑΣΗ				
	2015	2016	2017	2018	2019
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.600.00	1.300.000	1.600.000	900.000	1.100.000
ΑΓΟΡΕΣ	700.000	900.000	700.000	600.000	700.000
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	200.000	300.000	500.000	200.000	300.000
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	300.000	500.000	200.000	300.000	400.000
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	80.000	50.000	80.000	50.000	80.000
ΦΟΡΟΙ	20.000	30.000	20.000	20.000	30.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	20.000	50.000	30.000	0	0
ΠΡΟΣΤΙΜΑ	10.000	0	10.000	20.000	20.000
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ	10.000	20.000	40.000	20.000	0
ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	-	10.000	10.000	10.000	10.000
ΤΟΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	-	12.000	8.000	11.000	9.000

	2015		2016		2017		2018		2019	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓ. ΒΑΣΗ	ΦΟΡ. ΒΑΣΗ	ΛΟΓ. ΒΑΣΗ	ΦΟΡ. ΒΑΣΗ	ΛΟΓ. ΒΑΣΗ	ΦΟΡ. ΒΑΣΗ	ΛΟΓ. ΒΑΣΗ	ΦΟΡ. ΒΑΣΗ	ΛΟΓ. ΒΑΣΗ	ΦΟΡ. ΒΑΣΗ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤ ΩΝ	1.600.000	1.600.000	1.300.000	1.300.000	1.600.000	1.600.000	900.000	900.000	1.100.000	1.100.000

ΑΓΟΡΕΣ	700.000	700.000	900.000	900.000	700.000	700.000	600.000	600.000	700.000	700.000
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	200.000	200.000	300.000	300.000	500.000	500.000	200.000	200.000	300.000	300.000
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	300.000	300.000	500.000	500.000	200.000	200.000	300.000	300.000	400.000	400.000
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	80.000	80.000	50.000	50.000	80.000	80.000	50.000	50.000	80.000	80.000
ΦΟΡΟΙ	20.000	20.000	30.000	30.000	20.000	20.000	20.000	20.000	30.000	30.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	20.000	0	50.000	0	30.000	0	0	0	0	0
ΠΡΟΣΤΙΜΑ	10.000	0	0	0	10.000	0	20.000	0	20.000	0
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ	10.000	0	20.000	0	40.000	0	20.000	0	0	0
ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	0	0	10.000	10.000	10.000	8.000	10.000	10.000	10.000	9.000

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	2015	2016	2017	2018	2019
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.600.000 600.000	1.300.000 700.000	1.600.000 1.000.000	900.000 500.000	1.100.000 600.000
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	1.000.000 290.000	600.000 310.000	600.000 340.000	400.000 270.000	500.000 290.000
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	710.000	290.000	260.000	130.000	210.000
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	20.000	50.000	30.000	0	0
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	10.000	0	10.000	20.000	20.000
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ	10.000	20.000	40.000	20.000	0
ΠΛΕΟΝ ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	0	0	2.000	0	1.000
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	750.000	360.000	342.000	170.000	231.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ x 29%	217.500	104.400	99.180	49.300	66.990
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤ. ΚΕΡΔΗ	205.900	84.100	75.400	37.700	60.900

Παράδειγμα 3

ΔΕΔΟΜΕΝΑ	ΕΥΡΩ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	500.000
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	30.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ	10.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	10.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	10.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	2.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ	1.000
ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	3.000
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	1.000
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ	8.000
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	250.000
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	20.000
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	30.000
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ	10.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	5.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	15.000
ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	1.000
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 3.000€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	10.000
ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΕΚΡΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 1.000€ ΕΙΝΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	4.000
ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	2.000
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	3.000

ΕΞΟΔΑ ΕΙΧ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 2.000€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΙΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	10.000
ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	5.000
ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 500€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	3.000
ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	5.000
ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 500€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	3.000
ΤΕΚΜΑΡΚΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΛΟΓΩ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ	10.000
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.000
ΑΣΦΑΛΟΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 1.500 ΕΥΡΩ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΚΑΙ ΤΑ 7.000€ ΑΦΟΡΟΥΝ ΔΟΣΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ)	17.500

Η εν λόγω εταιρία για τη χρήση 2018 δεν ήταν υπόχρεη σε απογραφή (τζίρος < 150.000 €) και είχε υπολογίσει για φορολογικούς σκοπούς 10% των αγορών εκείνης της χρήσης, 17.000€, ως τελικό απόθεμα χρήσης.

Κατά τις 31/12/2018 η εταιρεία κάνει υποχρεωτικά φυσική απογραφή των αποθεμάτων της, από την οποία προκύπτει πραγματικό τελικό απόθεμα χρήσης 50.000.

Με βάση τα παραπάνω ζητείται:

α) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδου της περιόδου.

β) Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

γ) Να σχηματιστεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

δ) Να συνταχθεί το προσάρτημα.

Λύση:

1) Πίνακας συμφωνίας λογιστικής-φορολογικής βάσης

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΦΒ-ΛΒ)
ΠΩΛΗΣΕΙΣ			

ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	500.000	500.000	0
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	-30.000	-30.000	0
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ	10.000	10.000	0
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	0	10.000	10.000
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	10.000	10.000	0
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	2.000	2.000	0
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ	1.000	1.000	0
ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	-3.000	-3.000	0
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	-1.000	-1.000	0
ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ	8.000	8.000	0
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕΙΟΝ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	-20.000	-20.000	0
ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΓΟΡΑΣΘΕΝΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	20.000	20.000	0
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	-30.000	-30.000	0
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΣΤΟ			

ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ	-10.000	-10.000	0
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	-5.000	-5.000	0
ΑΠΟΣΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	-15.000	15.000	0
ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	-1.000	-1.000	0
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 3.000€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	-10.000	-7.000	3.000
ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 1.000€ ΕΙΝΑΙ ΜΗΝ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	-4.000	-3.000	1.000
ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	-2.000	-2.000	0
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΨΥΧΗΣΕΙΣ	-3.000	0	3.000
ΕΞΟΔΑ ΕΙΧ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 2.000€ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)	-10.000	-8.000	2.000
ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	-5.000	0	5.000
ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 500€ ΔΕΝ	-3.000	-2.500	500

ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ)			
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΛΟΓΩ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΙΠΟΙΗΣΗΣ	0	-10.000	-10.000
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	-1.000	0	1.000
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ (ΕΚ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΤΑ 1.500€ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΚΑΙ ΤΑ 7.000€ ΑΦΟΡΟΥΝ ΔΟΣΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΕΡΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ)	-10.500	-16.000	-5.500
ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ) ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ/ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ/ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΩΝ	23.600	29.600	6.000

2) Υπολογισμός λογιστικών και φορολογητέων κερδών, φόρου εισοδήματος και καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	207.500
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	217.500
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018	$217.500 \times 29\% = 63.075$
ΚΑΘΑΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	$207.500 - 63.075 = 144.425$

3) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Α ΚΑΙ Β Ο.Ε	
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	
	2018
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (ΚΑΘΑΡΟΣ) (500.000-30.000)	470.000

ΛΟΙΠΑ ΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ (10.000+10.000)	20.000
ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ, ΠΡΟΙΟΝΤΑ, ΗΜΙΚΤ/ΜΕΝΑ) (0-50.000)	50.000
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΛΙΚΩΝ (250.000-20.000)	-230.000
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ (30.000+10.000)	-40.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	-15.000
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ (3.000+1.000+5.000+4.000+2.000+3.000+10.000+5.000+3.000+1.000+10.500)	-57500
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ (1.000+8.000)	9.000
ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΚΟΝΔΥΛΙΑ (ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ = 2.000-1.000)	1.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	207.500
ΦΟΡΟΙ	-63.075
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ	144.425

Με το υπ' αρ. 2440 ΕΞ 7.12.2015 έγγραφο του ΣΛΟΤ ορίστηκε ότι λαμβανομένων υπόψη:

(α) ότι το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο δεν προέβλεπε την σύνταξη της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

(β) του κόστους σύνταξης αυτής λόγω του (α) ανωτέρω

(γ) του σχετικά μικρού ενδιαφέροντος για χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τις εν λόγω οντότητες και της συνακόλουθης περιορισμένης συνάφειας της έννοιας της εύλογης παρουσίας (άρθρο 30, παρ. 1., περ. ε), η άποψη του ΣΛΟΤ είναι ότι κατά την πρώτη περίοδο εφαρμογής του νόμου (έτος 2015), παρέλκει η σύνταξη της συγκριτικής χρηματοοικονομικής κατάστασης για την προηγούμενη περίοδο (2018).

4) Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων

Α ΚΑΙ Β Ο.Ε.	
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ 31 ^{ης} Δεκεμβρίου 2015 (βάσει των διατάξεων του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει)	
ΔΙΑΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ	ΕΝΔΕΙΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ
ΕΠΩΝΥΜΙΑ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^ο)	Α ΚΑΙ Β ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΝΟΜΙΚΟΣ ΤΥΠΟΣ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^β)	ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^γ)	01/01/2018-31/12/2018
ΕΔΡΑ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^δ)	
ΔΗΜΟΣΙΟ ΜΗΤΡΩΟ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^ε)	ΓΕΜΗ ΑΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ
ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^{στ})	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ.3 ^ς)	Η ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΔΕΝ ΤΕΛΕΙ ΥΠΟ ΝΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^η)	ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ
ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΟ Ν. 4308/14 (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 3 ^θ)	ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΙ ΣΕ ΠΛΗΡΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 4308/14
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ (ΑΡ. 29 ΠΑΡ. 34)	Η ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΚΑΝΕΙ ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΙ ΜΟΝΟ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ Β.6 ΤΟΥ Ν. 4308/14.
ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:	
Ο ΝΟΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στην εργασία αναφέρθηκαν και αναλύθηκαν οι δαπάνες και η έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 εκτός από την καταγραφή τους στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να είναι πραγματικές και όχι εικονικές, να είναι παραγωγικές συμβάλλοντας στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και να προβλέπεται από το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε., καθώς ένας μεγάλος αριθμός πραγματικών καταχωρημένων δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 31 πρέπει να αναμορφωθούν όπως καθόρισε ο Ν. 3842/2010.

Ο Ν. 4110/13 με το άρθρο 43 και ο Ν. 4172/13 με τα άρθρα 22 και 23 στην ουσία κατήργησαν το άρθρο 3 του Ν. 2238/1994. Οι δαπάνες πλέον που αναγνωρίζονται με το φορολογικό νόμο έχουν αλλάξει. Αλλαγές έγιναν στα έξοδα μισθοδοσίας που πλέον πρέπει να εξοφληθούν αλλιώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Αλλαγές έγιναν ακόμα στα ποσοστά υπολογισμού των αποσβέσεων, των προβλέψεων, στις δαπάνες για την οργάνωση ημερίδων, όπως και στις δαπάνες με καθαρή αξία 500€ και άνω που πρέπει πλέον να εξοφλούνται με τη χρήση τραπεζικού μέσου για να εκπέσουν. Το έντυπο Ε3 είναι εκείνο που προσδιορίζει τα λογιστικά κέρδη και μέσω της αναμόρφωσης υπολογίζει και τα φορολογικά κέρδη. Συνοψίζοντας όλα τα παραπάνω και όσων αναφέρθηκαν στην υπόλοιπη εργασία προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα:

Ο φορολογικός νόμος υπολογίζει και αναμορφώνει δαπάνες όπως αποσβέσεις χωρίς να εξετάζεται η αναγκαιότητα που υπολογίστηκαν με διαφορετικό τρόπο με τα κριτήρια των ΕΛΠ. Το άρθρο 23 να αντιφάσκει με άρθρο 22.

Από την άλλη το άρθρο 22 συμβαδίζει με το λογιστικό νόμο καθώς αναφέρει ότι οι δαπάνες μιας επιχείρησης πρέπει να συμβαδίζουν με το είδος της επιχείρησης, να υπάρχει αποδεικτικό, να είναι καταχωρημένες στα βιβλία και να είναι πραγματικές.

Το άρθρο 22 όμως δεν ισχύει για τις δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 ακόμα και αν πληρούν όλα τα κριτήρια. Τα δύο άρθρα δείχνουν τις προθέσεις του φορολογικού νομοθέτη ο οποίος μέσα από το άρθρο 22 θέλει να τονίσει πόσο αναγκαίες είναι οι δαπάνες για τις επιχειρήσεις και τον σκοπό που πρέπει να παίζουν ενώ με το άρθρο 23 δείχνει όλες εκείνες τις δαπάνες που δεν είναι χρήσιμες για καμία επιχείρηση.

Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες αναγνωρίζονται από το λογιστικό νόμο ως δαπάνες που έγιναν για την επιχείρηση χωρίς όμως να εξετάζεται η αναγκαιότητα και ο σκοπός βάσει των οποίων πραγματοποιήθηκαν.

Ο φορολογικός από την άλλη τα εξετάζει γι' αυτό στο άρθρο 22 αναφέρει ότι πρέπει να συμβαδίζουν με το είδος της επιχείρησης, να είναι πραγματικές (που συμφωνούν με το λογιστικό) και να υπάρχει αποδεικτικό (που και εδώ συμβαδίζουν). Ακόμα με το άρθρο 23 ονοματίζει κάποιες δαπάνες που δεν τις αναγνωρίζει ακόμα και εάν συμφωνούν με το άρθρο 22. Μέσα από τα δύο αυτά άρθρα φαίνονται ξεκάθαρα, οι προθέσεις του φορολογικού νομοθέτη ο οποίος στο άρθρο 22 τονίζει την αναγκαιότητα των δαπανών με την επιχείρηση ενώ με τον ίδιο αριθμό αλλά και με το άρθρο 23 τονίζει το σκοπό των δαπανών σε μια επιχείρηση απορρίπτοντας όλες τις δαπάνες που δεν είναι χρήσιμες ή έγιναν για λόγους παράβασης της νομοθεσίας όπως τα πρόστιμα.

Φυσικά η απόρριψη ορισμένων δαπανών από το φορολογικό νόμο αποσκοπεί στο γεγονός ότι έτσι αυξάνονται τα κέρδη της οντότητας με συνέπεια να αυξάνεται και η φορολογία.

Άλλο συμπέρασμα είναι ότι στις καταναλωτικές δαπάνες του επιχειρηματία εμφανίζονται κενά καθώς είναι στη ευχέρεια του λογιστή ποιες πρέπει να εκπέσουν και ποιές όχι.

Ένα ακόμα συμπέρασμα είναι ότι και ο λογιστικός νόμος παρουσιάζει αδυναμίες καθώς επιτρέπει στην επιχείρηση να έχει ελευθερία να κρίνει κάποιες δαπάνες όπως οι αποσβέσεις πράγμα που είναι σωστό γιατί μόνο η ίδια είναι σε θέση να γνωρίζει την απόσβεση που δέχτηκαν τα πάγια της αλλά από την άλλη η ελευθερία αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για το συμφέρον της επιχείρησης με παράνομο τρόπο. Αυτό συμβαίνει γιατί θα έχει την ευχέρεια η επιχείρηση να αυξομειώσει τα κέρδη της με όποιο θέλει αφού μπορεί να αυξομειωθεί και τα έξοδα της. Αυτό είναι παράνομο γιατί οδηγεί στη φοροδιαφυγή εκμεταλλεύοντας την ελευθερία του λογιστικού νόμου. Το πλεονέκτημα υπάρχει όταν δεν κοιτάζει το συμφέρον της αλλά να εμφανίσει την πραγματική οικονομική εικόνα τότε υπερτερεί ο λογιστικός έναντι του φορολογικού νόμου. Άλλο συμπέρασμα είναι ότι ο φορολογικός νόμος δεν επιτρέπει τη φοροδιαφυγή καθώς ορίζει τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων. Το ίδιο συμβαίνει με τις προβλέψεις των επισφαλών καθώς άλλες προβλέψεις δεν αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος. Αυτό είναι μειονέκτημα καθώς οι προβλέψεις υπολογίζονται για ζημιές που θα έρθουν.

Γενικό συμπέρασμα είναι δύο νόμοι αλληλοσυμπληρώνονται καθώς οι αστοχίες του λογιστικού καλύπτονται από το φορολογικό. Βέβαια και οι αστοχίες του φορολογικού καλύπτονται εν μέρει από τον λογιστικό καθώς και οι δύο νόμοι εφαρμόζονται και απεικονίζονται στα βιβλία, στις καταστάσεις και στα έντυπα της επιχείρησης όπως παρουσιάστηκε και στο τέταρτο κεφάλαιο. Βέβαια και οι δύο νόμοι πρέπει να υπάρχουν και να συμβαδίζουν διότι με το φορολογικό αποτρέπεται η φοροδιαφυγή ενώ με το λογιστικό καλύπτεται η ανάγκη χρήσης λογιστικού πληροφοριακού συστήματος καθώς παρουσιάζουν τα εξής πλεονεκτήματα:

- Διευκολύνονται οι παραγγελίες των εμπορευμάτων γνωρίζοντας τι υπάρχει στην αποθήκη
- Επικοινωνούν τα τμήματα μεταξύ τους
- Συντονίζονται οι εργαζόμενοι με την ταχύτατη επικοινωνία μεταξύ τους

Όλα τα παραπάνω δημιουργούν την ανάγκη για θέσπιση ρητού νομοθετικού πλαισίου ώστε να γνωρίζει ο επιχειρηματίας τις δαπάνες που μπορεί να δικαιολογηθούν χωρίς να επικρατεί σύγχυση στις ενέργειες κάποιων ώστε να καρπωθούν πλασματικά μέσα από τις δαπάνες και να γλιτώσουν φόρο αλλά και από την άλλη να γίνονται δαπάνες που πραγματικά έχει ανάγκη ο επιχειρηματίας χωρίς να αφήνει εκτός δαπάνες που μπορεί να ήταν αμφισβητούμενες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- ΔΑΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΔΑΠΗ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ, (2014), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΔΑΠΗΣ, ΑΘΗΝΑ
- ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ ΚΩΣΤΑΣ, (1990), ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, ΑΘΗΝΑ
- ΚΟΝΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΑΘΗΝΑ
- ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ TAX ADVISORS, ΑΘΗΝΑ
- ΚΟΝΤΑΚΟΣ. Γ., ΑΡ., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ (2001), ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ
- ΝΤΙΜΕΡΗΣ ΛΑΖ., ΚΑΛΑΜΑΡΑΣ Ν., (2009), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ & ΕΦΑΡΜΟΓΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗ, ΑΘΗΝΑ
- ΠΑΤΡΙΝΟΣ ΔΗΜ., (2006), ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Α' ΜΕΡΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ
- ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΑΘΗΝΑ
- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΡΗΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ, (2015), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ FORIN – ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΑΘΗΝΑ
- ΣΤΑΘΟΠΟΥΛΟΣ ΑΘ., (1991), ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΟΙΚΗΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΜΠΙΛΙΑΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ & ΠΕΤΡΟΣ, ΑΘΗΝΑ
- ΤΑΤΣΟΣ ΝΙΚΟΣ, (2012), ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΡΙΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ
- ΤΖΩΡΤΖΑΚΗΣ Κ., ΤΖΩΡΖΑΚΗ Α.Μ., (2007), ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΟ MANAGEMENT ΤΗΣ ΝΕΑΣ ΕΠΟΧΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ROSILI, ΑΘΗΝΑ

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

- <https://www.euretirio.com/kerdos/>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- <https://kokkinoslawfirm.com/2018/05/%CE%BC%CE%B9%CE%B1-%CE%BA%CF%81%CE%B9%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%AC-%CF%83%CF%84%CE%BF-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CF%87%CE%B5%CE%B9%CF%81/>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- <https://www.e-forologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=203829>
- <https://www.e-forologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=189402>
- <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>